



الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية
وزارة التعليم العالي والبحث العلمي
جامعة أم البواقي
كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

أطروحة

مقدمة لنيل شهادة

دكتوراه علوم

الشعبة : علوم التسيير

التخصص : إدارة مالية

من طرف :

ريغة أحمد الصغير

عنوان الأطروحة:

أثر تطبيق معايير التدقيق الجزائرية في تحسين جودة التدقيق المحاسبي بالجزائر

أطروحة مناقشة بتاريخ 03 نوفمبر أمام لجنة المناقشة المشكلة من :

| الرقم | اللقب والإسم | الرتبة | مؤسسة الانتماء | الصفة |
|-------|------------------|---------------|----------------|--------|
| 01 | يزيد تفرارت | أستاذ | أم البواقي | رئيسا |
| 02 | زبير عياش | أستاذ | أم البواقي | مشرفا |
| 03 | رفيق بودريالة | أستاذ محاضر أ | خنشلة | ممتحنا |
| 04 | زهير بركم | أستاذ محاضر أ | أم البواقي | ممتحنا |
| 05 | محمد أكرم حبار | أستاذ محاضر أ | أم البواقي | ممتحنا |
| 06 | عبد الكريم فرحات | أستاذ محاضر أ | قسنطينة 2 | ممتحنا |

بِسْمِ اللّٰهِ الرَّحْمٰنِ الرَّحِیْمِ

شكر وتقدير

الحمد لله أولاً أن وفقني على إتمام هذا العمل،
ثم أتقدم بجزيل الشكر والتقدير للأستاذ الفاضل
زبير عياش على توجيهاته وعلى مسانדתه لي في
مرحلة حرجة من هذا العمل. كما أوجه أسمى
عبارات الامتنان لزملائي الأساتذة على ما قدموه
لي من مساعدة.

وفي الأخير أشكر أعضاء لجنة المناقشة لقبولهم
تقييم ومناقشة هذه الأطروحة.

إهداء

إلى

أمي وأبي أطال الله في عمرهما

إلى جميع أفراد عائلتي الكريمة

إلى جميع الأصدقاء

إلى كل من ساندنا طيلة هذه السنوات

أهدي عملي هذا

هدفت هذه الدراسة إلى تقييم أثر تطبيق معايير التدقيق الجزائرية في تحسين جودة التدقيق المحاسبي. من أجل ذلك تم بناء نموذج نظري يربط بين المعايير كمتغير مستقل والجودة كمتغير تابع مع ادخال جهود التدقيق كمتغير وسيط والنظام القانوني كمتغير معدّل. ومن أجل جمع البيانات تم اجراء دراسة استطلاعية على مدققي الحسابات في الجزائر باستخدام أداة الاستبيان، أين تم استرجاع 107 استمارة صالحة للتحليل الاحصائي. اعتمدت الدراسة في تحليل البيانات على أسلوب النمذجة بالمعادلات البنائية بطريقة المربعات الصغرى الجزئية (PLS-SEM) وذلك باستخدام البرنامج الاحصائي (WarpPls8.0). وقد كشفت النتائج عن وجود تأثير مباشر ضعيف نسبيا لمعايير التدقيق الجزائرية في جودة التدقيق المحاسبي، في حين نفت الدراسة وجود تأثير غير مباشر للمعايير في الجودة عبر جهود التدقيق، كذلك بيّنت النتائج أنّ النظام القانوني لا يعدّل في طبيعة العلاقة بين معايير التدقيق والجودة.

الكلمات المفتاحية: جودة التدقيق، معايير التدقيق الجزائرية، جهود التدقيق، النمذجة بالمعادلات البنائية

Abstract

The study aimed to analyze the impact of auditing standards compliance on audit quality in an Algerian context. To this end, a theoretical model establishing relationships between the study variables has been built. A survey methodology using a self-administered questionnaire was used for collecting data from a sample of auditors in Algeria, 107 valid responses were retrieved for statistical analysis.

To examine the relationships between latent variable in the proposed model, structural equation modeling method (PLS-SEM) was adopted and WarpPls8.0 software was used to process data.

Results revealed a relatively weak effect of Algerian auditing standards on audit quality. The study also denied any indirect effect of the standards on audit quality through the audit effort. Finally, the results did not reveal any moderating effect of the legal regime in the relationship between auditing standards and audit quality.

Keyword: Audit Quality, Algerian Auditing Standards, Audit Effort, Structural Equation Modeling (PLS-SEM).

فهرس

المحتويات

| الصفحة | العنوان |
|-------------|---|
| / | ملخص |
| / | شكر وتقدير |
| / | الإهداء |
| أ | فهرس المحتويات |
| ز | قائمة الجداول |
| ح | قائمة الأشكال |
| ط | قائمة الملاحق |
| 6-1 | I. مقدمة |
| 2 | 1. خلفية الدراسة |
| 3 | 2. إشكالية الدراسة |
| 4 | 3. فرضيات الدراسة |
| 5 | 4. أهداف الدراسة |
| 5 | 5. المنهج المستخدم |
| 6 | 6. حدود الدراسة |
| 6 | 7. هيكل الدراسة |
| 88-7 | II. مراجعة الأدبيات وبناء الفرضيات |
| 8 | تمهيد |
| 9 | 1. الإطار المفاهيمي للتدقيق المحاسبي وبرز مفهوم الجودة |
| 9 | 1.1. نشأة التدقيق المحاسبي والنظريات المفسرة للحاجة |
| 9 | 1.1.1. نشأة التدقيق وتطوره |
| 15 | 2.1.1. نظريات الحاجة للتدقيق |
| 15 | 1.2.1.1. التدقيق المحاسبي كأداة لمراقبة المسيرين-التدقيق في قلب نظرية الوكالة |
| 16 | 2.2.1.1. التدقيق كوسيلة للإشارة في الأسواق |
| 17 | 3.2.1.1. التدقيق المحاسبي كأداة لحوكمة الشركات |
| 20 | 2.1. مفهوم التدقيق المحاسبي وماهية الجودة |
| 20 | 1.2.1. تعريف التدقيق المحاسبي |
| 22 | 2.2.1. مفهوم الجودة في التدقيق |

| | |
|----|--|
| 24 | 1.2.2.1. الاتجاه الأول: اتجاه الأكاديميين |
| 26 | 2.2.2.1. الاتجاه الثاني: اتجاه المهنيين والمنظمات المهنية |
| 28 | 3.1. نماذج تفسيرية لجودة التدقيق المحاسبي |
| 28 | 1.3.1 نموذج (Francis, 2011) |
| 29 | 2.3.1 نموذج (Christensen et al., 2013) |
| 31 | 3.3.1 نموذج المجلس الدولي لمعايير التدقيق والتأكد (IAASB, 2014) |
| 33 | 4.1. محددات جودة التدقيق |
| 33 | 1.4.1. حجم مكتب التدقيق |
| 34 | 2.4.1. أتعاب التدقيق |
| 35 | 3.4.1. تقديم الخدمات الأخرى Non-Audit Services |
| 37 | 4.4.1. التخصص في الصناعة |
| 38 | 5.1. فجوة التوقعات كدافع لتحسين جودة التدقيق |
| 44 | 2. معايير التدقيق الدولية كمدخل لتحسين الجودة |
| 44 | 1.2. معايير التدقيق وعلاقتها بالجودة |
| 44 | 1.1.2. مفهوم المعيار في التدقيق |
| 45 | 2.1.2. أهمية معايير التدقيق في تحقيق الجودة |
| 48 | 2.2. الحاجة إلى التوافق الدولي وظهور معايير التدقيق الدولية |
| 48 | 1.2.2. دوافع توحيد الممارسات في المجال المالي |
| 50 | 2.2.2. الهيئات المهنية الدولية ونشأة معايير التدقيق |
| 51 | 1.2.2.2. الاتحاد الدولي للمحاسبين |
| 51 | 1.1.2.2.2. تنظيم الاتحاد الدولي للمحاسبين |
| 51 | 2.1.2.2.2. المجالس الدولية لوضع المعايير |
| 53 | 2.2.2.2. مجلس معايير التدقيق والتأكد الدولي |
| 57 | 3.2.2.2. معايير التدقيق الدولية |
| 59 | 1.3.2.2.2. بنية وهيكل معايير التدقيق الدولية |
| 60 | 2.3.2.2.2. توسيع رقعة المعايير واطفاء الشرعية الدولية |
| 63 | 3.3.2.2.2. معايير التدقيق الأمريكية مقابل معايير التدقيق الدولية |
| 65 | 4.3.2.2.2. المعايير المستندة إلى القواعد مقابل المعايير المستندة إلى المبادئ |
| 67 | 5.3.2.2.2. تبرير الحاجة إلى معايير التدقيق الدولية |

| | |
|---------------|--|
| 69 | 6.3.2.2.2. آليات تبني معايير التدقيق الدولية محليا |
| 71 | 2.2. اصلاحات المهنة ومعايير التدقيق الجزائرية |
| 74 | 1.2.2. تطبيق معايير التدقيق ومواجهة العقبات |
| 75 | 1.1.2.2. قيود مرتبطة بطلب التدقيق في السوق الجزائرية |
| 76 | 2.1.2.2. القيود المرتبطة بمستوى التأكيد في المعايير |
| 77 | 3.1.2.2. القيود المرتبطة بألعاب التدقيق |
| 79 | 3. بناء الفرضيات |
| 88 | خلاصة |
| 114-89 | III. منهجية الدراسة |
| 90 | تمهيد |
| 91 | 1. منهج الدراسة |
| 92 | 1.1. مجتمع وعينة الدراسة |
| 94 | 2.1. أداة الدراسة |
| 95 | 1.2.1. تصميم أداة القياس |
| 97 | 2.2.1. ضبط أداة الدراسة |
| 99 | 3.2.1. توزيع الاستبيان وجمع البيانات |
| 100 | 2. طريقة تحليل البيانات |
| 101 | 1.2. تعريف النمذجة بالمعادلات البنائية (SEM) |
| 103 | 2.2. تعريف طريقة المربعات الصغرى الجزئية (PLS) |
| 104 | 3.2. أسباب اختيار طريقة المربعات الصغرى الجزئية في التحليل |
| 105 | 4.2. نموذج المسار للمتغيرات الكامنة |
| 107 | 5.2. البرنامج المستخدم في تحليل البيانات |
| 108 | 3. التحقق من النموذج |
| 108 | 1.3 المرحلة الأولى: تقييم النموذج القياسي |
| 109 | 1.1.3. الصدق التقاربي |
| 110 | 2.1.3. الصدق التمايزي |
| 111 | 2.3. المرحلة الثانية: تقييم النموذج الهيكلي |
| 111 | 1.2.3. معامل تضخم التباين |
| 112 | 3.2.3. حجم الأثر |

| | |
|----------------|--|
| 112 | 4.2.3. الملاءمة التنبؤية |
| 113 | 5.2.3. معاملات المسار |
| 114 | خلاصة |
| 146-115 | IV. تحليل النتائج ومناقشتها |
| 116 | تمهيد |
| 116 | 1. إعداد البيانات |
| 116 | 1.1. تحرير وترميز البيانات |
| 121 | 2.1. تحليل المتغيرات الوصفية |
| 122 | 3.1. فحص البيانات Data Screening |
| 123 | 2. تحليل البيانات واستخراج النتائج |
| 124 | 1.2. المرحلة الأولى: تقييم النموذج القياسي |
| 124 | 1.1.2. اختبار الصدق التقاربي |
| 124 | 1.1.1.2. موثوقية مؤشرات القياس |
| 126 | 2.1.1.2. موثوقية الاتساق الداخلي ومتوسط التباين المستخرج |
| 127 | 2.1.2. اختبار الصدق التمايزي |
| 129 | 2.2. المرحلة الثانية: تقييم النموذج الهيكلي |
| 134 | 1.2.2. معامل التحديد |
| 134 | 2.2.2. معيار حجم الأثر |
| 135 | 3.2.2. الملاءمة التنبؤية للنموذج |
| 136 | 4.2.2. مؤشرات جودة النموذج |
| 137 | 3. تحليل الأثر واختبار الفرضيات |
| 137 | 1.3. الأثر المباشر |
| 138 | 2.3. الأثر غير المباشر (تحليل الوساطة) |
| 139 | 3.3. الأثر الكلي |
| 140 | 4.3. تحليل المتغيرات المعدلة |
| 141 | 4. مناقشة النتائج |
| 146 | خلاصة |
| 153-147 | V. خاتمة |
| 149 | 1. النتائج والتوصيات |

فهرس المحتويات

| | |
|-----|--------------------|
| 152 | 2. اسهامات الدراسة |
| 152 | 3. قيود الدراسة |
| 153 | المراجع |
| 165 | الملاحق |

قائمة

الجداول والأشكال

| رقم الجدول | عنوان الجدول | الصفحة |
|------------|---|--------|
| 01 | المعايير الدولية في المجال الاقتصادي والمالي | 49 |
| 02 | قائمة معايير التدقيق الدولية | 57 |
| 03 | هيكل معايير التدقيق الدولية | 61 |
| 04 | معايير التدقيق الجزائرية | 73 |
| 05 | ملخص فرضيات الدراسة | 86 |
| 06 | حجم مجتمع الدراسة | 93 |
| 07 | سلم ليكرت لقياس اتجاه الاجابات | 96 |
| 08 | مصادر إعداد فقرات الاستبيان | 97 |
| 09 | تعليقات واقتراحات المشاركين في مجموعة التركيز | 98 |
| 10 | الاستمارات المودعة والمسترجعة | 100 |
| 11 | أهم الفروقات بين CB-SEM و PLS-SEM | 104 |
| 12 | ترميز عبارات الاستبيان | 118 |
| 13 | ترميز عبارات الاستبيان-الجزء الوصفي | 120 |
| 14 | الخصائص الديموغرافية لعينة الدراسة | 121 |
| 15 | التحميلات والتحميلات المتقاطعة لفقرات القياس | 125 |
| 16 | مؤشرات الصدق التقاربي للنموذج القياسي | 126 |
| 17 | معيار فورنل-لاركر لاختبار الصدق التمايزي | 128 |
| 18 | نسبة HTMT | 129 |
| 19 | طبيعة العلاقة بين المتغيرات | 130 |
| 20 | حجم الأثر للمتغيرات الخارجية | 135 |
| 21 | الملاءمة التنبؤية للنموذج | 136 |
| 22 | مؤشرات الجودة للنموذج | 136 |
| 23 | اختبار الفرضيات المباشرة | 137 |
| 24 | اختبار الفرضية غير المباشرة | 138 |
| 25 | تقييم الأثر الكلي | 139 |
| 26 | تحليل المتغيرات المعدلة | 140 |

| الصفحة | عنوان الشكل | رقم الشكل |
|--------|---|-----------|
| 19 | التدقيق وحوكمة الشركات | 01 |
| 25 | جودة التدقيق من منظور DEAngelo | 02 |
| 30 | نموذج (Christensen et al., 2013) لقياس الجودة | 03 |
| 31 | نموذج (IAASB, 2014) للجودة | 04 |
| 40 | جودة التدقيق وفجوة التوقعات | 05 |
| 47 | معايير التدقيق والجودة | 06 |
| 52 | المعايير الدولية لمجالس الاتحاد الدولي للمحاسبين | 07 |
| 56 | هيكل إصدارات المجلس الدولي لمعايير التدقيق والتأكيد | 08 |
| 62 | الدول المتبنية لمعايير التدقيق الدولية | 09 |
| 87 | النموذج المقترح للدراسة | 10 |
| 106 | نموذج المسار | 11 |
| 123 | فحص البيانات المفقودة | 12 |
| 131 | نوع العلاقة بين متغيرات | 13 |
| 133 | تقييم النموذج الهيكلي للدراسة | 14 |

| الصفحة | عنوان الملحق | رقم الملحق |
|--------|-------------------|------------|
| 165 | استمارة الاستبيان | 01 |

مقدمة

1. خلفية الدراسة

تُعد ثقة المستثمرين أمراً أساسياً في التشغيل الناجح لأسواق المال، فعند اتخاذ القرارات المتعلقة بتخصيص رأس المال يحتاج المستثمرون إلى معرفة أن المعلومات المالية المقدمة لهم موثوقة وذات مصداقية. وفي هذا الباب، لطالما لعب التدقيق دوراً محورياً في خلق الثقة التي يبحث عنها المستثمرون من خلال إبداء المدقق لرأيه في مدى صدق وموثوقية المعلومات المالية. غير أنّ الأزمات المالية المتتالية وحالات الإفلاس المتعددة التي شهدتها القرن الحادي والعشرين، كان لها الأثر البالغ في زعزعت الثقة في المدققين وإثارة الشكوك حول جودة عملهم، الأمر الذي خلق جدلاً واسعاً حول جودة التقارير المالية وأداء مكاتب التدقيق التي يقع على عاتقها مسؤولية ضمان صدق وعدالة هذه التقارير. واستجابة لهذه التطورات ركز كل من الباحثين والهيئات التنظيمية والمؤسسات المهنية جهودهم على جودة أداء المدققين الذي أنشأ ما يعرف بجودة التدقيق.

ونتيجةً لتعدد أبعاد مفهوم الجودة في التدقيق وصعوبة إدراكه، فقد شكل محورا للبحث لأكثر من 40 عاماً ولا يزال، ولعل من أهم الاتجاهات التي برزت في هذا الشأن، هو ربط الجودة بمعايير التدقيق. فقد ظهرت الحاجة للمعايير استجابة لمتطلبات ذات علاقة بالجودة، وكان لإصدار حزمة معايير التدقيق المتعارف عليها من طرف المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين (AICPA) أثراً كبيراً في تطور مهنة التدقيق، حيث صارت المعايير بمثابة الدليل الذي يسترشد به المدقق في مسار مهمته، والمقياس الذي به تقاس جودة عمله، كما شكلت المعايير الأمريكية أساساً لتطوير معايير محلية في كثير من الدول، وحافزاً للعمل بها إلى غاية ظهور المعايير الدولية.

في عام 1979 قامت لجنة ممارسات التدقيق الدولية (IAPC) التابعة للاتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC) بإصدار أول نسخة من المعايير التي عرفت فيما بعد بمعايير التدقيق الدولية والتي هدفت إلى توفير دليل موحد لممارسات التدقيق على مستوى دولي، وذلك استجابة لتداعيات العولمة وما نتج عنها من توجّهات تدويلية لمهنة المحاسبة، إذ عجزت المعايير والممارسات المحلية عن اشباع حاجة المستثمرين من ناحية الثقة والمعلومة المالية ذات الجودة، الأمر الذي أنشأ اتجاهاً جديداً من الأبحاث التي تدعو إلى توحيد المعايير وتُبرز أهمية الاعتماد على مرجع موحد في التدقيق من أجل بلوغ مستوى عالٍ من الجودة.

مع مرور الزمن وبعد جملة من الإصلاحات، لقت معايير التدقيق الدولية قبولا عالميا واسعا، خاصة بعد إقرارها من طرف منتدى الاستقرار المالي والاعتراف بها إلى جانب معايير المحاسبة من طرف مؤسسات دولية ذات تأثير، كالبانك وصندوق النقد الدوليين. الأمر الذي نتج عنه توجه العديد من البلدان إلى تبني هذه المعايير أو الاستلها من أجل تطوير معايير محلية، وهو ما يؤكد الاتحاد الدولي للمحاسبين الذي صار يضم زهاء 180 عضوا، وصارت أغلب دول العالم تتبنى جزئيا أو كليا معايير التدقيق الدولية ومنها الجزائر التي أبدت نيتها بالخوض في هذا المسار.

2. إشكالية الدراسة

شهدت الجزائر خلال العقد الأخير العديد من التغييرات الاقتصادية، تميزت بجهود أكثر تركيزا نحو اقتصاد السوق ورغبة بارزة في تحسين بيئة الأعمال، الأمر الذي ترتب عنه جملة من الإصلاحات في مختلف المجالات التي تُعتبر المحاسبة والتدقيق من أبرزها.

انطلقت الإصلاحات بإنشاء نظام محاسبي ومالي جديد (SCF) يتبنى جزئيا معايير المحاسبة الدولية، والذي كان دخوله حيز التنفيذ سنة 2010 بمثابة أولى الخطوات نحو تحقيق التوافق المحاسبي والمالي، وهو الشيء الذي أكدته الجزائر فيما بعد بتبني معايير التدقيق الدولية من خلال اعتمادها كقاعدة في إصدار معايير التدقيق الجزائرية (NAA).

تعتبر معايير التدقيق الجزائرية التي دخلت أول حزمة منها حيز التطبيق سنة 2016 مرحلة مهمة في تطوير مهنة التدقيق بالبلاد، إذ تمثل هذه المعايير التزاما ضمريا من جانب الجزائر بتحسين جودة التدقيق المحاسبي بشكل عام، وكذا الارتقاء بالممارسات المهنية إلى مستوى يتوافق مع المستوى الدولي أو يقترب منه.

في هذا السياق يمكننا صياغة التساؤل الرئيس الذي تسعى الدراسة للإجابة عليه على النحو الآتي:

إلى أي مدى قد يساهم تطبيق معايير التدقيق الجزائرية في تحسين جودة التدقيق المحاسبي بالجزائر؟

تدرج تحت هذا التساؤل مجموعة الأسئلة الفرعية الآتية:

- هل يوجد تأثير لتطبيق معايير التدقيق الجزائرية في جودة التدقيق المحاسبي؟
- هل تؤثر معايير التدقيق الجزائرية في جهود التدقيق؟
- هل هناك تأثير لجهود التدقيق في جودة التدقيق؟
- هل يمكن اعتبار جهود التدقيق كمتغير وسيط بين معايير التدقيق الجزائرية وجودة التدقيق؟
- هل يمكن للنظام القانوني كمتغير أن يعدّل في العلاقة بين معايير التدقيق الجزائرية وجودة التدقيق؟

3. فرضيات الدراسة

بناءً على النموذج المقترح للدراسة، تم اعتماد الفرضيات الآتية:

- الفرضية الأولى H1: تطبيق معايير التدقيق له تأثير ايجابي مباشر في جودة التدقيق
- الفرضية الثانية H2: تطبيق معايير التدقيق له تأثير ايجابي مباشر في مجهودات المدقق
- الفرضية الثالثة H3: مجهودات التدقيق لها تأثير ايجابي مباشر في جودة التدقيق
- الفرضية الرابعة H4: تطبيق معايير التدقيق له تأثير ايجابي غير مباشر في جودة التدقيق من خلال جهود التدقيق
- الفرضية الخامسة H5: النظام القانوني يعمل على تعديل العلاقة بشكل موجب بين تطبيق معايير التدقيق وجودة التدقيق
- الفرضية السادسة H6: المؤهل العلمي يعمل على تعديل العلاقة بشكل موجب بين تطبيق معايير التدقيق وجودة التدقيق
- الفرضية السابعة H7: الخبرة المهنية تعمل على تعديل العلاقة بشكل موجب بين تطبيق معايير التدقيق وجودة التدقيق

4. أهداف الدراسة

تتمثل الغاية الأساسية لهذه الدراسة في قياس مدى تأثير تطبيق معايير التدقيق الجزائرية في تحسين جودة التدقيق المحاسبي بالجزائر، من أجل ذلك تم تحديد الأهداف المولوية:

- بيان مفهوم جودة التدقيق والتعرف على محدداته ونماذج قياسه.
- الوقوف على واقع ممارسات التدقيق في الجزائر والظروف التي أدت إلى تبني معايير التدقيق الدولية واصدار معايير التدقيق الجزائرية.
- اقتراح نموذج نظري لتوضيح العلاقة بين متغيرات الدراسة بالاعتماد على الأدبيات الموجودة.
- قياس أثر تطبيق معايير التدقيق الجزائرية في جودة التدقيق المحاسبي بالجزائر.

5. المنهج المستخدم

من أجل الإجابة على تساؤلات البحث، اعتمدت الدراسة على منهج كمي ضمن مقاربة استنباطية، وذلك من خلال بناء النموذج الذي يفسر العلاقات المفترضة بين متغيرات الدراسة والمتمثلة في جودة التدقيق كمتغير تابع ومعايير التدقيق كمتغير مستقل مع جعل جهود التدقيق كمتغير وسيط والنظام القانوني كمتغير معدّل، ثم جمع البيانات الكمية من عينة الدراسة باستخدام أسلوب المسح من أجل اختبار فرضيات النموذج.

وقد تم اللجوء إلى النمذجة بالمعادلات البنائية لتحليل البيانات الإحصائية، وهي من طرق الجيل الثاني في تحليل البيانات ذات المتغيرات المتعددة، تستخدم في البحوث الاستكشافية أو التوكيدية وتعتبر رائجة في الدراسات الاجتماعية والاقتصادية والطبية.

6. حدود الدراسة

كان للدراسة جملة من الحدود المكانية والزمنية والموضوعية، نوضحها في الآتي:

الحدود المكانية: باعتبار أن الدراسة تربط بين معايير التدقيق الجزائرية وجودة التدقيق في الجزائر، فقد تحددت مكانيا بمجموع المدققين الذين ينشطون في الجزائر، لذلك شمل مجتمع الدراسة اجمالي الخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات المسجلين لدى الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات بالجزائر.

الحدود الزمنية: اقتصرت الدراسة زمنيا على الفترة الممتدة ما بين بداية مارس ومنتصف ماي، أي لمدة شهرين ونصف تم فيهما توزيع الاستبيان على عينة الدراسة.

الحدود الموضوعية: تمثلت في دراسة العلاقة بين معايير التدقيق الجزائرية وجودة التدقيق، فبالنسبة لمعايير التدقيق اقتصرت الدراسة على ما تم إصداره من معايير، وهي 16 معيارا جزائريا فقط، كون باقي المعايير لا تزال قيد التطوير.

7. هيكل الدراسة

قصد الإجابة على تساؤلات الدراسة وتحقيق أهدافها، تم جمع عناصرها في الفصول الآتية:

أولاً: مقدمة الدراسة التي تضمنت العناصر أعلاه من خلفية الدراسة وإبراز الإشكالية بتساؤلاتها وفرضياتها ثم عرض أهداف الدراسة والمنهج المتبع فيها تم رسم حدودها وهيكلها.

ثانياً: مراجعة الأدبيات وبناء الفرضيات، وقد جاء هذا الفصل لوضع الأسس النظرية والمفاهيمية لمتغيرات الدراسة وتبرير العلاقات المفترضة في النموذج وفقا لما جاءت به الدراسات.

ثالثاً: منهج الدراسة، والذي تضمن تفصيلا مسهبا في المنهج المستخدم وعينة الدراسة وطريقة جمع البيانات باستخدام أداة الدراسة وكذلك الأسلوب الاحصائي المستعمل في تحليل البيانات.

رابعاً: تحليل النتائج ومناقشتها، أين تم استخراج نتائج الدراسة بعد تحليل البيانات من خلال تقييم كل من النموذج القياسي والنموذج الهيكلي، ثم جرى تحليل النتائج المتوصل إليها.

خامساً: خاتمة الدراسة التي جاء فيها عرض لأهم نتائج الدراسة وتوصياتها.

مراجعة

الأدبيات

وبناء الفرضيات

تمهيد

يعتبر موضوع جودة التدقيق من المواضيع التي حازت على أهمية خاصة في الفكر المحاسبي وفي التدقيق بشكل عام إذ يعتبر محور تركيز غالبية الأبحاث في مجال التدقيق (DeFond, Zhang, 2014, p.280)، وقد تعاضمت هذه الأهمية خلال العقدین الأخيرین بفعل الأزمات والفضائح المالية التي لا ينكر أحد أن تقصير المدققين يعد من أهم الأسباب فيها. فقد كان من تداعياتها فقدان المصداقية في مخرجات التدقيق المحاسبي وتوسّع فجوة التوقعات، لأجل ذلك اجتهد الباحثون والمنظمات المهنية للإدخال مفهوم الجودة على مهنة التدقيق ووضع آليات لقياسها، وهو ما أسفر عن إطار نظري قيّم سنحاول عرضه فيما يأتي.

وفي إطار تكريس مفهوم الجودة أخذت المنظمات المهنية على عاتقها مسؤولية وضع معايير مهنية توجّه المدقق في أداء عمله بما يضمن تحقيق حد أدنى من الجودة، حيث تعمل المعايير كدليل يرشد المدقق في مهمته لبلوغ أهداف التدقيق وابداء رأي سليم فيما يتعلق بالقوائم المالية.

وسنستعرض في هذا الفصل أهم المفاهيم النظرية المتعلقة بجودة التدقيق ومعاييره حتى تتضح الارتباطات القائمة بينهما، كما سنسعى في ضوء الدراسات السابقة إلى بسط النموذج النظري للدراسة وبناء الفرضيات.

1. الإطار المفاهيمي للتدقيق المحاسبي وبرز مفهوم الجودة

عَرَفَ التدقيق منذ بروزه العديد من التغيرات التي بلورتها الظروف الاقتصادية في كل فترة والاسهامات البحثية والنظرية التي تبعتها، لذلك يعتبر من الأهمية بمكان رسم صورة شاملة للمفاهيم الأساسية في التدقيق وما يرتبط به، من أجل فهم جيد للإشكالية التي جاءت هذه الدراسة لمعالجتها.

1.1. نشأة التدقيق المحاسبي والنظريات المفسرة للحاجة

1.1.1. نشأة التدقيق وتطوره

يتطلب فهم أية ظاهرة من الظواهر تتبع جذورها والبحث في تاريخها، إذ يقول أرسطو في هذا الشأن "إذا أردت أن تفهم شيئاً فلتتبع تاريخه" (نصر صالح، 2015، ص.27)، والتدقيق بلا ريب يندرج ضمن هذه المقولة، حيث أن التعرف على ماضي التدقيق والظروف التي أوجدته سيساعد على فهم حاضره والتنبؤ بمستقبله.

تاريخياً ظهر التدقيق كغيره من المهن استجابة لحاجات ومتطلبات المجتمع، وقد تأكدت هذه الحاجة بظهور المحاسبة، فمنها استمد التدقيق كامل أهميته، وهو منذ ذلك الحين مقترن بها، وفي هذا يؤكد Valin et al. (2006, P.22) أنّ مفهوم التدقيق قديم قدم مفهوم المحاسبة نفسه، وأنه لا يمكن فصلهما على الرغم من التطورات التي شهدتها كلاهما من حيث المبادئ والأدوات. لذلك فقد ارتبطت نشأة وتطور التدقيق بنشأة وتطور المحاسبة، والتي أملتها جملة التغيرات الواقعة في البيئة الاقتصادية والاجتماعية عامة، وفي خصائص منظمات الأعمال وأنظمتها المحاسبية خاصة (Porter et al., 2003, p.18).

وبالجملة فقد مرّ تطوّر التدقيق بعدة مراحل، أين كان لكل مرحلة نصيب من التغييرات والآثار التي شكلت مجتمعة تاريخ التدقيق. وقد اختلف الباحثون في تحديد عدد هذه المراحل وترتيبها عبر الزمن، غير أنّ التركيز على أهم الأحداث التي كان لها الأثر البالغ في بروز التدقيق وتطوره، قد قادنا إلى تمييز أربع مراحل أساسية وسمت عمر التدقيق، وهي:

المرحلة الأولى: من العصور القديمة إلى سنة 1850

يعود تاريخ التدقيق إلى العصور القديمة الأولى، لكن متى بالتحديد، فلا يمكن لأحد أن يقدم تاريخاً أو حقبة زمنية محددة ظهر فيها التدقيق لأول مرة، لذلك أشار Mikol (1992, p.483) أنه من غير المجدي البحث عن كان أول مدقق، لكنه من الواضح أنه ظهر قبل آلاف السنين، يوم قرر مالك مشروع أن يعهد بإدارة مشروعه إلى شخص آخر. فهنا ظهرت الحاجة لمراقبة الحسابات ومراجعتها للتأكد من عدم وقوع أية تجاوزات قد تُضِر بمصلحة المالك.

وقد كشفت الوثائق التاريخية عن ظهور أولى ممارسات التدقيق في الحضارات القديمة المصرية واليونانية والرومانية، حيث أُستخدم التدقيق في التأكد من صحة الحسابات العامة ومنع الغش. ويعود أصل مصطلح التدقيق إلى الكلمة اللاتينية ((Audire)) والتي تعني ((يستمع))، حيث كان المدققون في روما يستمعون إلى المكلفين بالضرائب وهم يعرضون بياناتهم العامة حول نتائج أعمالهم وما يستحق من ضرائب عليها (Hayes, 2005, p.2).

أمّا في الحضارات الحديثة، فقد كانت إنجلترا وإيطاليا من أول الدول التي راجت فيها ممارسات الفحص والرقابة لتنتشر بعد ذلك في باقي العالم.

ففي إنجلترا دأبت وزارة الخزانة منذ انشائها في مطلع القرن الثاني عشر على تعيين موظفين لفحص الحسابات والتأكد من أنّ تحصيلات الحكومة ومدفوعاتها المالية قد تم حسابها بشكل صحيح، وقد أطلق على الموظفين القائمين على هذه العمليات بالمدققين. وبالمثل فقد شوهد استخدام التدقيق في العديد من المدن الإيطالية، أين كان تجار فلورنسا وجونوا وفينيسبا يقومون بفحص حسابات قباطنة السفن العائدين من وراء البحار محملين بالسلع والبضائع الى المدن الأوروبية (Lee et al., 2008, p.2).

ومع بداية القرن الخامس عشر الذي صاحب الدخول في عصر النهضة، عرفت المبادلات التجارية زخماً قوياً زادت معها الحاجة الى التدقيق، خاصة بعد ظهور نظرية القيد المزدوج في المحاسبة على يد الإيطالي لوكا باشيولي عام 1494م - وان كانت أصول النظرية تعود إلى Euclide و El-Khawarizmi .

كذلك شهدت هذه الفترة توجهها نحو تنظيم مهنة المحاسبة والتدقيق، فظهرت أولى الجمعيات والمنظمات المهنية التي أخذت على عاتقها الاهتمام بتنظيم المهنة وتكوين المزاويلين لها، حيث أسفرت الجهود الساعية لهيكله وتنظيم التكوين عن تأسيس أول جمعية للمحاسبين في فينيسيا سنة 1581، والتي كانت بجانب كلية ميلان المؤسسة سنة 1773 أول من طبق مناهج التكوين المهني في هذا المجال. غير أن هذه الجمعيات لم تلبث طويلاً أن اندثرت بفعل عوامل سياسية، تاركةً مكانها لجمعية المحاسبين القانونيين التي أُسِّت في إسكتلندا سنة 1854، والتي تعتبر أعرق وأقدم منظمة مهنية للمحاسبة والمراجعة (Valin et al., 2006, P.27).

وعلى العموم فقد عرف التدقيق خلال الفترة الممتدة إلى غاية 1850 م العديد من التطورات، غير أنّ دوره اقتصر على اظهار التفاصيل الخاصة بالصفقات لمنع وقوع الغش، وفي هذا الإطار يرى كل من Porter et al. (2003, p.20) أن هدف التدقيق الرئيس كان يتمثل في اكتشاف الغش، ولبلوغ هذا الهدف فإن الحسابات محل التدقيق كانت تخضع لفحص شامل وتفصيلي.

المرحلة الثانية: من 1850 إلى سنة 1920

اقترن تطور التدقيق خلال هذه الفترة بالآثار التي نجمت عن الثورة الصناعية، والتي كانت بريطانيا المستفيد الأكبر منها، فقد عرفت الأخيرة منذ منتصف القرن التاسع عشر نمواً اقتصادياً هائلاً ترتب عنه اتساع في الإنتاج وظهور عدد كبير من شركات المساهمة التي تتفصل الملكية فيها عن الإدارة، وهو ما قاد إلى زيادة الطلب على المدققين الخارجيين المستقلين عن الإدارة لحماية مصالح الملاك (Basu, 2009, p.2). وقد نص قانون الشركات لسنة 1862 على ضرورة تدقيق حسابات شركات المساهمة من قبل مدققين، وأن يبدي هؤلاء رأيهم الفني حول ما إذا كانت الميزانية قد اكتملت شكلها القانوني، وأنها تشمل جميع البيانات التي يتطلبها القانون (نصر صالح، 2015، ص.31).

ومع ذلك فقد ظل التدقيق اختياريًا بالنسبة لشركات المساهمة في بريطانيا إلى غاية صدور قانون الشركات لسنة 1900، الذي بموجبه صار التدقيق اجبارياً على كل شركات المساهمة (Lee et al., 2008, p.3)، كما نص القانون على حتمية استقلالية المدقق عن إدارة الشركة

محل التدقيق، إضافة إلى وضع نموذج نمطي لإعداد تقرير التدقيق. وقد نظمت قوانين الشركات البريطانية المتعاقبة معايير تأهيل المدقق والمعلومات التي يجب أن تحتويها القوائم المالية.

كما شهدت هذه المرحلة بداية حركة الكتابة والتأليف في مجال المحاسبة والتدقيق، حيث صدر أول كتاب للتدقيق في إنجلترا لمؤلفه L. R. Dicksee سنة 1892، والذي حمل عنوان التدقيق: الدليل العلمي لمدققي الحسابات، وقد تناول الكتاب الوظائف الأساسية للتدقيق، ثم توالى بعد ذلك المجالات والدوريات التي تعنى بشؤون المحاسبة والتدقيق في الظهور إلى أن صارت ما هي عليه الآن (نصر صالح، 2015، ص.32).

وفي الأخير تجدر الإشارة إلى أن الهدف الرئيس من التدقيق خلال هذه المرحلة لم يتطور كثيرا عن المرحلة السابقة، إذ بقي منحصرا في اكتشاف الغش والأخطاء من خلال الفحص التفصيلي، وهو ما يؤكد Porter et al. (2003, p.23) بقولهم أن التدقيق خلال هذه الفترة كان مرتكزا على الفحص المستندي الكامل للعمليات المالية مع التركيز على الميزانية العامة للشركة، كما أشار الباحثون أيضا إلى أن الاعتماد على الرقابة الداخلية قد عرف بعض الاهتمام خلال هذه الفترة.

المرحلة الثالثة: من 1920 إلى 1970

شهدت هذه المرحلة الزمنية من عمر التدقيق العديد من التغيرات، التي بدأت بانتقال مركز تطوير المهنة من بريطانيا إلى الولايات المتحدة الأمريكية، وانتهت بتغير الهدف الرئيس للتدقيق؛ الذي انتقل من مجرد اكتشاف الغش والأخطاء إلى ابداء الرأي حول صدق وعدالة القوائم المالية.

لقد كان للنمو الاقتصادي الذي عرفته الولايات المتحدة بعد الحرب العالمية الأولى أثرٌ بالغ في تطوير مهنة التدقيق، حيث ساهم كل من الاتساع الذي عرفته الأسواق المالية خلال تلك الفترة والانتشار الكبير لشركات المساهمة بفعل فتح رأس مال الشركات أمام المستثمرين، مما أدى في ترسيخ مبدأ فصل الملكية عن الإدارة بشكل أكبر.

من جهة أخرى، لعبت أزمة الكساد الكبير وتبعاتها دورا هاما في تطوير التدقيق، فلاسترجاع ثقة المستثمرين في الأسواق بعد انهيارها، وإعطاء حركية جديدة لرؤوس الأموال فيها، كان يجب

اقناع المستثمرين أنّ القوائم المالية للمؤسسات تعبر بصورة صادقة عن وضعياتها المالية. وهنا كانت بداية التحول في هدف التدقيق من اكتشاف الغش إلى ابداء الرأي حول صدق وعدالة عرض القوائم المالية (Lee et al., 2008, p.4).

ومن التغيرات الجوهرية التي عرفها التدقيق خلال هذه المرحلة، تركيز الاهتمام على الرقابة الداخلية، واستخدام تقنيات المعاينة في كشف الأخطاء بدلا عن عمليات الفحص التفصيلية، وهو ما يعتبر إجراءً منطقيًا بعد التطور الذي عرفه حجم المشروعات الاقتصادية، وبلوغ حجم المعاملات فيها حدا صار يتعدّر معه الفحص الدقيق لجميع القيود والسجلات المحاسبية، ومنه برزت المعاينة كحلٍ أمثل لاختبار المعاملات والقيود المحاسبية (Renard, 2017, p.24)، وفي هذا يشير Basu (2009, p.3) أنه بحدود 1940 أضحت المعاينة هي القاعدة والفحص التفصيلي هو الاستثناء. كما تم الاعتراف بدور أنظمة الرقابة الداخلية في تقادي الأخطاء المحاسبية، واعتبارها الأساس الذي يركز عليه المدققون في تحديد حجم العينة وإجراءات التدقيق. إلى ما سبق، شهدت هذه المرحلة إضافة للأزمة المعروفة، وقوع العديد من الفضائح المالية التي طالت أصابع الاتهام فيها المدققين بسبب الإهمال والتقصير في أداء مهامهم، من أشهرها قضية McKesson and Robbins سنة 1938، التي كان من نتائجها - هي وقضايا مالية أخرى- التأكيد على أهمية الفحص والمعاينة المادية للأصول كالمخزون والنقدية واستخدام أدلة الإثبات الخارجية. كما تم اخضاع قائمة الدخل للتدقيق الإلزامي بعد أن كانت الميزانية هي القائمة الوحيدة المعنية بذلك (Porter et al., 2003, pp.23-24).

ولمواجهة التحديات التي فرضتها الأزمات والفضائح المالية المذكورة، أخذت المنظمات المهنية المحاسبية تعمل على اثبات وجودها في الدول والمجتمعات المالية، باعتبارها الكيان المسؤول عن تنظيم وتوجيه مهنتي المحاسبة والتدقيق، فسارعت إلى وضع ضوابط تحكم السلوك المهني للمحاسب والمدقق بما يُضيق المجال أمام محاولات التلاعب والاحتيال، كما عملت على توحيد الممارسات العملية للحد من الاختلافات الناتجة عن الاجتهادات الفردية، فأسفرت كل هذه الجهود للمنظمات المهنية عن اصدار المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين لعشرة معايير في

التدقيق أعتبرت الأساس لتوجيه وترشيد الممارسة العملية للتدقيق (نصر صالح، 2015، ص.32). وهذا بلا ريب يُعد واحدا من أهم التطورات التي شهدتها التدقيق، باعتبار أن جهود التوحيد المحاسبي والمعايرة اتسعت بعد ذلك لتشمل أغلب الدول في العالم بما فيها الجزائر. في الأخير وبعد سرد أهم التطورات التي عرفها التدقيق خلال هذه المرحلة، يمكن القول أنه على عكس المراحل السابقة، التي ظل فيها هدف التدقيق منحصرا في اكتشاف الغش والأخطاء، كانت هذه المرحلة شاهدة على تغيير جذري في هدف التدقيق من اكتشاف الغش إلى ابداء الرأي الفني المحايد حول مدى صدق وعدالة القوائم المالية، وذلك بالاعتماد على المعاينة والتدقيق الاختباري بدلا عن الفحص الشامل والتدقيق التفصيلي، وهو ما أدى إلى الاعتراف بدور وأهمية الرقابة الداخلية التي يستند عليها التدقيق الاختباري، ونشأة نوع آخر من التدقيق عرف بالتدقيق الداخلي.

المرحلة الرابعة: من 1970 إلى الوقت الحاضر

تميزت بداية هذه الحقبة الزمنية باستمرارية تزايد حجم وتعقيد الشركات، إضافة إلى تطور هائل عرفته تكنولوجيا المعلومات واستخداماتها، وهو ما أدى إلى ارتفاع عدد الأصوات المطالبة بالتحسين في كفاءة وفعالية أساليب التدقيق، فكانت الاستجابة بالانتقال إلى المدخل الإحصائي في التدقيق بدلا عن المدخل الحكمي، وذلك باستخدام الأساليب الإحصائية في تحديد حجم العينات ومدى الاختبارات بهدف إضفاء مزيد من الموضوعية على نتائج التدقيق.

من جهة أخرى شهدت إجراءات التدقيق كذلك بعض التطورات، وذلك بعد ما تبين أن الاعتماد على نظام الرقابة الداخلية بالكلفة يعتبر إجراءً عالي التكلفة، وهو ما قاد إلى تطوير مقاربة جديدة في منتصف الثمانينيات تعتمد على مخاطر التدقيق عُرفت بالتدقيق المبني على المخاطر، اين صار المدقق يركّز مجهوداته على مجالات محددة يكون احتمال تضمّنها لأخطاء نسبيا مرتفعا.

وقد تواصلت هذه التطورات لتشهد في بداية التسعينيات نشوء مقاربة مخاطر الاعمال، التي تعتبر تطويرا لمقاربة مخاطر التدقيق، والتي تقوم على مبدأ بسيط مفاده أنّ كل ما قد يساهم في

رفع الخطر في المؤسسة بما يحول دون تحقيقها لغايتها يعدّ مصدرا يزيد من مخاطر التدقيق (Sorin et al., 2008, p.909)، وقد أشار البعض في هذا السياق أن التدقيق في الوقت الحاضر قد تعدى الوظيفة الأساسية المتمثلة في مصادقة القوائم المالية نحو عملية جديدة تركز على منظور مخاطر الأعمال المرتبطة بالعميل، وذلك بعد ادراك أن فهم المدى الكامل للمخاطر التي تواجه المنشأة محل المراجعة يزيد من كفاءة وفعالية التدقيق (Porter et al., 2003, p.32).

وفيما يتعلق بمجالات التدقيق فقد اتسعت لتشمل تقييم الأداء الإداري، ثم تقييم الأداء الاجتماعي، وأخيرا تقييم الأداء البيئي وذلك بعد ظهور المسؤولية الاجتماعية والبيئية للمؤسسات. أما من جهة الأهداف، فقد ظل إضفاء المصادقية على القوائم المالية الهدف الرئيس للتدقيق، غير أنّ المدققين قد طوروا في العقدين الأخيرين خدمات استشارية عديدة في المجال المحاسبي والمالي تم ضمها في دائرة أهداف التدقيق.

2.1.1. نظريات الحاجة للتدقيق

يستمد التدقيق المحاسبي أهميته من كونه أداة فعالة لحوكمة الشركات، فمن خلال عمليات المراقبة والتقرير، يساهم في تنظيم العلاقات بين مختلف أصحاب المصالح في المؤسسة، لكن ما يبرز فعلا أهمية التدقيق هو الدور الذي يلعبه في حل مشاكل الوكالة بين المساهمين والمسيّرين والمستثمرين المحتملين وذلك من خلال خفض حالة عدم التماثل في المعلومات وإضفاء الثقة عليها، وهذا ما يفسر السبب الاقتصادي وراء الطلب على التدقيق.

1.2.1.1. التدقيق المحاسبي كأداة لمراقبة المسيّرين-التدقيق في قلب نظرية الوكالة

في إطار البعد المعلوماتي داخل النظرية الاقتصادية، وفي الشق المتعلق بالصفقات والعقود جاءت نظرية الوكالة لتؤكد على أهمية التدقيق وتفسر الحاجة إليه، وقد عرّف أصحاب النظرية علاقة الوكالة بأنها عقد يقوم بموجبه شخص أو مجموعة من الأشخاص (الموكّل) بتوكيل شخص آخر (الوكيل) لأداء مهمة معينة نيابة عنه، مما يتطلب من الطرف الأول تفويض سلطة اتخاذ القرار للطرف الثاني (Jensen & Meckling, 1976, p. 308)، هذا الفعل قد ينشأ عنه تضارب في المصالح بين الطرفين، فوفق للباحثين قد لا تكون تصرفات الوكيل -المسيّر أو

المدير التنفيذي- دوما في صالح الموكّل -المساهمون-، أو قد يظهر سلوكيات انتهازية تضر بمصلحة الأخير لعدم التماثل في المعلومات الموجود بين الطرفين.

هذا المشكل يمكن معالجته بوضع آلية لمراقبة ومتابعة تصرفات الوكيل للتأكد من انسجامها مع مصالح الموكّل لقاء تكلفة يتحملها الأخير تعرف بتكلفة الوكالة، ويقسم Jensen & Meckling هذه التكلفة إلى ثلاثة تكاليف جزئية، وهي:

(1) **تكاليف المراقبة:** وهي التكاليف التي يتحملها الموكّل من أجل مراقبة الوكيل والحد من سلوكياته الانتهازية، (2) **تكاليف الالتزام:** وهي ما يتحملة الوكيل من مصاريف لإثبات نجاعة قراراته وخلو أفعاله مما قد يضر بالموكّل، (3) **التكاليف المتبقية:** وتشمل جميع الخسائر التي قد يتحملها الموكّل في حل عدم معالجة مشكل الوكالة بشكل كامل، تنتج بالأساس عن قصور في الاجراءات الرقابية. (Schockaert, 2019, p. 5)

بأخذ جميع العناصر أعلاه في الاعتبار، ينص Jensen & Meckling (1976) بأن التدقيق المحاسبي يشكّل أداة للرقابة ويسمح في نفس الوقت بخفض تكاليفها، وبهذا تتضح أهمية التدقيق بالنسبة للمساهمين. أمّا بالنسبة للمديرين، فتشير نظرية الوكالة إلى أنّ هؤلاء أيضا يحققون منافع جمّة من التدقيق وإن كان الظاهر لا يوحي بذلك، فقد أشار صالح محمد إلى أنّه متى ما أضيف التدقيق مصداقية على القوائم المالية التي تعدها الادارة، فستتحن الأوضاع فيها وتعلو مكانة المديرين وتزيد ثقة الملاك في وكالتهم، وعليه تكون المنافع التي يحققها التدقيق للمديرين أكبر بكثير من التكاليف المترتبة عليه. (Chihi, 2014, p. 45)

2.2.1.1. التدقيق كوسيلة للإشارة في الأسواق

إنّ نظرية الوكالة مع اسهامها المعتبر في حل مشكلة عدم تماثل المعلومات، تبقى مقتصرة على العلاقة بين المسير والمالك، فإذا ما تعلق الأمر بالمستثمر والمسير تبرز الحاجة لنظرية أخرى لعلاج التعارض الذي قد ينشأ بينهما وهو ما جاءت لحله نظرية الاشارة، وفي هذا السياق يرى Nehme (2013, p. 102) أنّ جوهر نظرية الاشارة يتعلق بمشكلة عدم التماثل في المعلومات، التي تستدعي تعيين مدققين خارجيين لإدارة المشكلة.

وتساعد نظرية الإشارة على فهم سلوكيات المتعاملين في السوق عند وجود اختلاف في مقدرتهم على الوصول إلى المعلومة التي يحتاجونها، بحيث تكون لدى طرف معين الأفضلية على الطرف الآخر في تحصيل المعلومة والاطلاع عليها أو التصرف فيها، وتعود أصول النظرية إلى Spence (1973) الذي قام بوضعها أول مرة لتفسير سلوك المتعاملين في سوق الشغل، ثم تجاوز استخدامها بعد ذلك ليشمل جميع الأسواق التي قد تعرف مشكلة عدم تماثل المعلومات.

والمشكلة المقصودة هنا هي التي تنشأ بين المستثمر والمسيّر، باعتبار أن الأخير أعلم من الأول بحال المؤسسة وله اطلاع على كافة المعلومات التي تخصها، هذا ما يجعل المستثمر عرضة للانتقاء العكسي، مما قد يؤدي في الأخير إلى فشل السوق بأكمله، في هذه الحالة وبغية تقليص حالة عدم التماثل في المعلومات بين الأطراف المتعاملة قد يلجأ الطرف الأكثر اطلاعا - المسيّر في هذه الحالة - إلى إرسال اشارات في السوق تكشف عن بعض المعلومات الهامة التي يحتاجها الطرف الأقل اطلاعا - المستثمر في هذه الحالة - لاتخاذ قراره (Spence, 1973).

وتظهر أهمية التدقيق هنا كأداة للإشارة قد يستخدمها المسيّر لإثبات حسن أداء المؤسسة للمستثمرين المحتملين، فقد يلجأ المسيّر مثلا إلى الاستعانة بمدقق (إذا كان التدقيق غير إلزامي) أو توظيف مدقق ذو سمعة جيدة (إذا كان التدقيق إلزاميا) لإظهار أدائه الجيد في تسيير المؤسسة، وتكون بذلك إشارة للمستثمرين لحثهم على الاستثمار في المؤسسة (Ireland, 2003, p. 29). فالتدقيق إذا يعتبر آلية جوهرية للإشارة داخل الأسواق، يساعد في إيصال معلومات ذات جودة للمستثمرين وباقي مستخدمي القوائم المالية تساعدهم في اتخاذ قرارات سليمة.

3.2.1.1. التدقيق المحاسبي كأداة لحوكمة الشركات

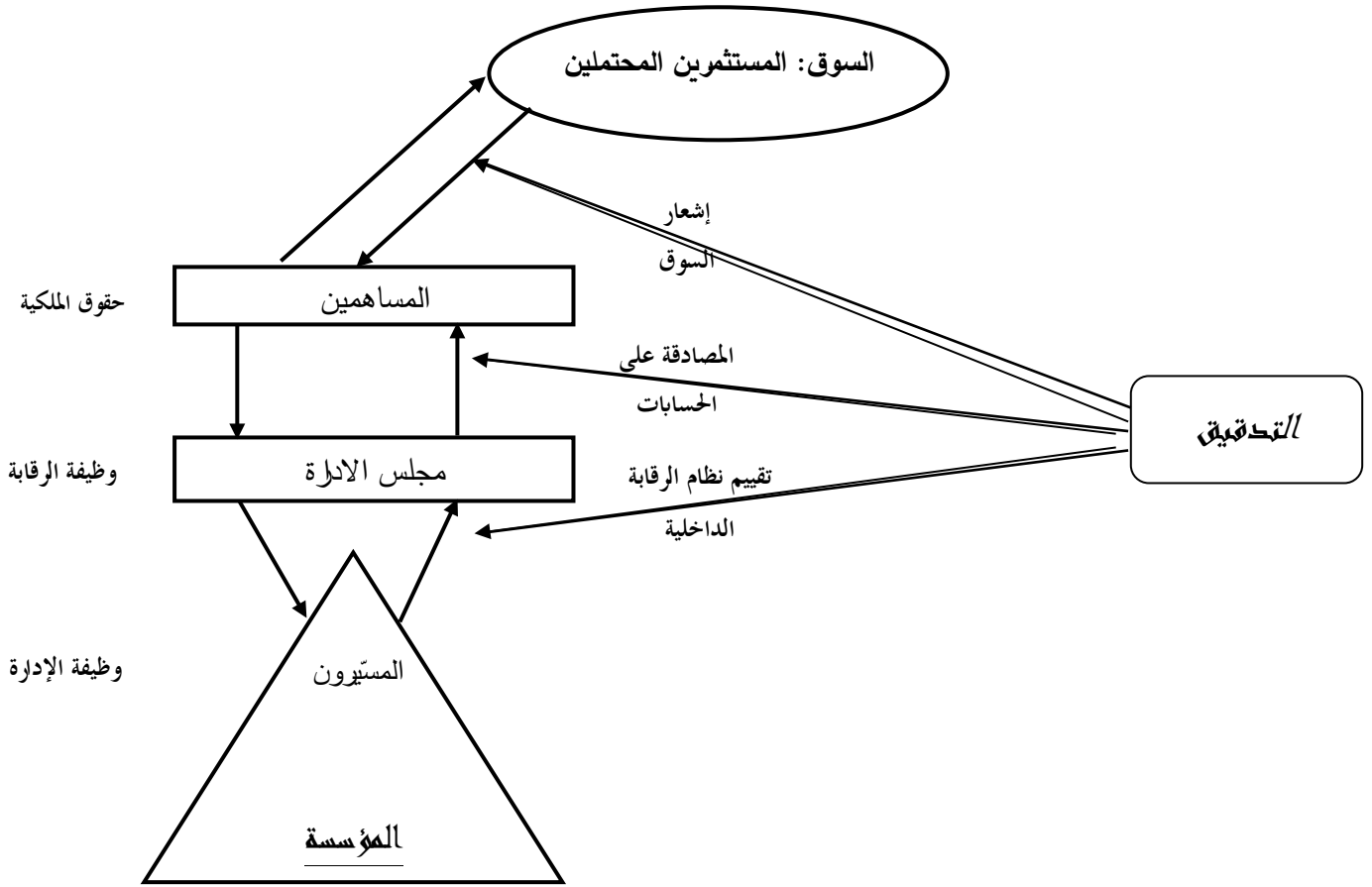
في بيئة أكثر توجها نحو أصحاب المصالح، تتسع الحاجة للتدقيق، فضلا عن رعاية مصالح الملاك والمستثمرين، صار للمدقق دور اجتماعي يقتضي اضعاف الثقة على المعلومات المنشورة لصالح المستخدمين كافة (Chichi, 2014, p. 47)، وهو ما يجعل التدقيق أداة أساسية في حوكمة الشركات كما سيأتي بيانه.

تُعرّف حوكمة الشركات بأنها النظام الذي يتم من خلاله مراقبة الشركات وتوجيهها وجعلها مسؤولة أمام المساهمين وباقي أصحاب المصالح (Tylecote & Ramirez, 2006, p. 161)، الهدف منها كما أشارت منظمة التعاون والتنمية الاقتصادية هو المساعدة على بناء جو من الثقة والشفافية والمساءلة اللازمة لتشجيع الاستثمار، والاستقرار المالي، ونزاهة الأعمال (OCDE, 2017, p. 07)، وبالنظر إلى ما يقدمه التدقيق في هذا السياق، فهو بلا ريب يعتبر أداة من أدوات الحوكمة الأكثر أهميّة، وقد أكدّ Cohen et al. (2004, p. 88) أنّ المدقق من خلال الدور الذي يلعبه في مراقبة جودة التقارير المالية يعتبر من أهم الفاعلين في عملية الحوكمة.

وحسب Vaz Ferreira (2019, pp. 39-40) فإنّ مسؤولية المدقق الخارجي في مجال حوكمة الشركات تكمن في تقديم ضمانات بأن الشركة تمتثل بشكل عقلاني للقوانين واللوائح المعمول بها، وتدير شؤونها بنزاهة، وتفرض رقابة فعالة على تضارب المصالح والاحتيايل، وبالتالي فالتدقيق يساعد على ضمان حوكمة جيّدة للشركات بتوفيره لخطط تسمح بإدارة الأزمات يمكن استخدامها عند وجود حالات نزاع أو فساد أو احتيايل.

والشكل الموالي يلخّص أهمية التدقيق المحاسبي ويوضح دوره في حوكمة الشركات وبشكل أعم في خفض حالة عدم التماثل في المعلومات.

شكل رقم (01): التدقيق وحوكمة الشركات



Source: Pigé, 2017, p.104.

يبين الشكل أعلاه الدور الذي يلعبه التدقيق في حوكمة الشركات والذي يفسر الحاجة إليه ويحرك الطلب عليه، وكما يظهر فدور المدقق على درجة عالية من التعقيد نتيجة تعدد الأطراف التي يتفاعل معها في إطار حوكمة الشركات واختلاف حاجاتهم وتطلعاتهم، وفي النهاية يكون دور المدقق هو معالجة الحالات المختلفة من عدم التماثل في المعلومات بين الأطراف المهمة بالمؤسسة وتقليصها لإضفاء الثقة إحلال الشفافية.

ويُظهر الشكل أهم الأطراف التي يتدخل بينها المدقق لتحقيق الغاية المرجوة، حيث يتدخل بين مجلس الادارة كمثلين للمساهمين والمستورين من خلال تقييم نظام الرقابة واجراءات التدقيق

المختلفة، ويتدخل بين المساهمين وممثليهم عبر المصادقة على القوائم المالية، كما يتدخل بين المساهمين والمستثمرين المحتملين من خلال ما يرسله من اشارات إلى الأسواق كما تقدّم بيانه.

2.1. مفهوم التدقيق المحاسبي وماهية الجودة

قبل التعرض لمفهوم الجودة في التدقيق وأبعاده، يُعد من الملائم أولاً تسليط الضوء على التدقيق بتعريفه، إذ أنّ الإحاطة بمفهوم التدقيق يُعتبر ضروريا لفهم خصوصياته والتمهيد لمفهوم معقد كجودة التدقيق.

1.2.1. تعريف التدقيق المحاسبي

لقد ورد في تعريف التدقيق العديد من الاسهامات التي جاءت مسايرة للتطورات التي شهدها التدقيق منذ نشأته، وقد تباينت هذه الاسهامات بين مجهودات فردية وأخرى جماعية صادرة عن منظمات مهنية. غير أن ما يهمنا هنا هو إيجاد تعريف عام وشامل للتدقيق يأخذ جميع خصائصه في الاعتبار ويبين دوره الاقتصادي والاجتماعي.

ومن أكثر التعريفات شيوعا في هذا السياق، التعريف الصادر عن جمعية المحاسبة الأمريكية في إطار بيان مفاهيم التدقيق الأساسية، حيث عرّفت التدقيق على أنه عملية منظمة لجمع الأدلة والقرائن المرتبطة بالعناصر الدالة على الأحداث الاقتصادية، وتقييمها بطريقة موضوعية، بغرض التأكد من درجة مسايرة هذه العناصر للمعايير المقررة، وتبليغ نتائج ذلك إلى الأطراف المعنية. (Costello, 2003, p. 12)

وقد جاء هذا التعريف عاما لدرجة أنه يشمل أغلب التطورات التي شهدها التدقيق وجُلّ خصائصه، فبتحليله يمكن استخراج الآتي:

- **التدقيق عملية منظمة:** أي أنه يتم وفق أسس منهجية هادفة، واتباع إجراءات مخططة، فهو ليس عملية عشوائية ولا عرضية.
- **التدقيق قائم على جمع الأدلة والقرائن وتقييمها بطريقة موضوعية:** فالأدلة هنا تشمل جميع المعلومات التي يتخذ المدقق قراراته بناءً عليها، لذلك وجب أن تكون عملية جمعها

وتقييمها موضوعية إلى أقصى حد، وفي هذا يشير (Hayes, 2005, p.11) إلى ضرورة التزام المدقق بالعدالة والحياد بعيدا عن كل تحيز أو تأثير بالأهواء الشخصية.

• **القرائن مرتبطة بالعناصر الدالة على الأحداث والأنشطة الاقتصادية:** العناصر المشار إليها تعبر عن القوائم المالية للمنشأة قيد التدقيق، فالمدقق يقوم بفحص المعلومات التي تتضمنها القوائم المالية للكشف عن مدى صحة الادعاءات والتأكيدات الواردة فيها حول الأنشطة الاقتصادية للمنشأة، كما تشمل عملية الفحص النظام المحاسبي الذي يُعتبر المُنتج لهذه المعلومات، وهذا ما يدخل في إطار تقييم نظام الرقابة الداخلية والأداء بشكل عام.

• **التأكد من مسايرة العناصر للمعايير المقررة:** أي يتم التأكد من مدى مطابقة المعلومات المفصح عنها للواقع الفعلي، ويكون ذلك من خلال تحديد ما إذا كان عرض القوائم المالية والحسابات يتوافق مع المعايير المعمول بها والمقررة سواءً كانت دولية أو محلية.

• **تبليغ النتائج للأطراف المعنية:** وهو الهدف النهائي للتدقيق، فالرأي الذي يصل إليه المدقق بعد قيامه بتجميع الأدلة وتقييمها لمعرفة مدى تطابق المعلومات المالية محل التدقيق للواقع بدرجة معقولة لا بد من تبليغه في تقرير كتابي وتقديمه للأطراف المستفيدة منه في قراراتها (البيوي وشحاتة، 2003، ص.16).

وكون التعريف السابق على درجة عالية من الشمول لا يمنع توسيع الباب بإيراد تعريفات أخرى أكثر خصوصا، ناتجة عن الجهود الفردية للباحثين في المجال.

من أهم التعاريف في هذا الإطار ما أورده Knechel (2016)، الذي حاول تسليط الضوء على الخصائص الجوهرية للتدقيق والتي قد يشكّل فهمها حجر الأساس في فهم أثر العديد من العوامل - كالقوانين والمعايير...- في التدقيق، وحسب Knechel فالتدقيق عبارة عن خدمة مهنية لها دوافع اقتصادية تسعى لتقليل الخطر المرتبط بالمعلومات التي يستخدمها أصحاب المصالح، وترتكز الخدمة على المعرفة والمهارة التي يوظفها الخبراء في عملية منهجية تأخذ بعين الاعتبار الاحتياجات الفردية للعميل، وتوصل إلى نتيجة تكون غير قابلة للملاحظة وخاضعة للقيود التي تفرضها السوق والقوى التنظيمية.

إن التعريف السابق يجمع على الأقل بين أربع صفات جوهرية للتدقيق وهي:

- يستمد التدقيق قيمته من الاحتياجات الاقتصادية لأصحاب المصالح التي تكون مستقلة عن كل إلزام قانوني، وهذا يعني أنّ الإلزام القانوني في التدقيق ليس هو الذي يخلق له الجزء الأكبر من القيمة، وإنما يأخذ التدقيق أغلب قيمته من استخدامه كأداة لمواجهة المخاطر.
- نتيجة التدقيق بطبيعتها تكون غير أكيدة، لأنّ جعل الخطر منعدما يعد عمليا واقتصاديا أمرا مستحيلا، كما أنّه لا يمكن ملاحظتها عند نهاية التدقيق.
- سيرورة التدقيق تُكَيّف حسب خصوصية العميل، أي أن التدقيق يجب أن يصمم تبعاً للمخاطر والمعاملات والأنظمة والشروط الخاصة بكل عميل على حدى، وإن كانت بعض المكاتب لها مناهج معيارية موحدة.
- تعتبر الخبرة -أو الحكم المهني- المصدر الأساسي للقيمة في أي تدقيق. هذا ما يعرفه المدقق، وكيفية تحليله للمواقف، وطريقة وصوله إلى نتيجة هي ما تضفي القيمة على عمله. وإن كان الالتزام بالمعايير يساعد على تحسين حكم المدقق، فإنه لا يمكن أن يحل محله أبداً.

ومن جهته يرى Obert et al. (2017, p.501) أنّ التعريفات المقدّمة للتدقيق من قبل الباحثين تجتمع حول كونه وظيفة لإبداء الرأي توكل إلى شخص مهني مؤهل ومستقل، يتبع فيها إجراءات منهجية محددة، ويظهر مستوى مقبولاً من الالتزام بالمعايير المقررة.

2.2.1. مفهوم الجودة في التدقيق

تاريخياً، تعود أصول الجودة كمفهوم إلى قديم الزمان، غير أن المفهوم اشتهر واستمد كامل قيمته خلال القرن الأخير بفعل التطور الهائل في القدرات الإنتاجية التي مكّن لها التقدم التكنولوجي، والتي كانت السبب في بروز الحاجة لمراقبة جودة المنتجات، إذ أن الهدف من ظهور الجودة في الأساس كان التأكد من احترام جميع العمليات والمتطلبات الصناعية للوصول إلى المنتجات النهائية (ASQ, Russell, 2000, p.177)، وهو ما يفسر الارتباط الوثيق بين الجودة

والمنتج -أو الخدمة- في أغلب التعريفات التي جاءت في بيانها، فالجودة هي توفير مجموعة من الخصائص والصفات في المنتج أو الخدمة بما يحقق رضا العميل (حسنين وقطب، 2003، ص.4)، وهو ما تؤكد المؤسسة الأمريكية للجودة التي تعتبرها ببساطة كل ما يشبع متطلبات الزبائن ويحقق رضاهم (ASQ, Russell, 2000, p.5).

ولقد انتشر مفهوم الجودة واتسع مداه بعد ذلك ليشمل العديد من الميادين والوظائف داخل المؤسسة وخارجها، ويعتبر التدقيق المحاسبي واحداً من تلك الميادين التي امتد إليها مفهوم الجودة منذ زهاء ثلاثة عقود تلبية للحاجة، حيث يقول Arrunada (1999,p.3) في هذا السياق أنه كما هو الحال بالنسبة لأي منتج أو خدمة فإنه من الأهمية بمكان فحص جودة خدمات التدقيق من منظور قيمتها بالنسبة للأطراف المستفيدة منها.

غير أن خدمات التدقيق لها خصوصية فريدة تميزها عن غيرها من الخدمات المهنية الأخرى، فالمدقق يتم تعيينه ودفع مستحقاته من طرف الزبون، لكن منتجاته يستخدمها ويستفيد منها طرف ثالث يكون المدقق مطالباً بإرضائه، وهذا في الحقيقة ما يجعل من جودة التدقيق غير قابلة للملاحظة المباشرة سواءً كان ذلك قبل العملية أم بعدها، ويبقى تقرير المدقق النتيجة الوحيدة القابلة للملاحظة من عملية التدقيق لكنّه بدوره لا يشمل معلومات كثيرة حول جودة هذا الأخير، وكل هذا قد أدى إلى صعوبة كبيرة في تحديد مفهوم جودة التدقيق.

إنّ تقديم تعريف لجودة التدقيق يعتبر أمراً في غاية الصعوبة، فعلى الرغم من الجهود الحثيثة للباحثين خلال العقدين الأخيرين في تحديد ماهية جودة التدقيق، لا يمكننا إلى اليوم إيجاد إجماع أو اتفاق حول ماهية هذه الجودة أو كيفية قياسها (Kesimli, 2019,p.127)، وهو ما يؤكد المجلس الدولي لمعايير التدقيق والتأكيد، إذ يعترف أنّ جودة التدقيق هي بالفعل مفهوم معقد ومتعدد الأوجه، كما يقر المجلس بأنّه ومع كثرة المحاولات الساعية لتعريف جودة التدقيق لم تغلح أيّ منها في الوصول إلى تعريف شامل يلقى قبول الجميع (IAASB, 2011, p.3).

وتعود صعوبة تعريف جودة التدقيق وعدم التوافق حوله إلى اتساع دائرة المهتمين بمخرجات التدقيق وتباين ادراكهم لماهية الجودة فيه، فكل من مستخدمي القوائم والمدققين والمنظمين للمهنة

والمجتمع لهم وجهات نظر مختلفة - وحتى متعارضة في بعض الحالات- حول ما قد تمثله جودة التدقيق (Knechel et al., 2013, p.386) لا تجاوز في الغالب حدود المنفعة المتوقع تحقيقها بالنسبة لكل منهم، وتشير الدراسات أنّ جودة التدقيق تتخذ شكلين: جودة التدقيق المدركة من السوق وجودة التدقيق الفعلية (Zerni, 2009, p.17).

وعلى الرغم من التعقيد الذي يحيط بالمفهوم، نجد أنّ هناك العديد من الاسهامات الفكرية التي حاولت تقديم تعريف لجودة التدقيق المحاسبي، يمكن جمعها في اتجاهين فكريين رئيسيين يشكلان المرجعية الأساسية في تعريف جودة التدقيق، ربط الأول جودة التدقيق بنتائج عملية التدقيق وتوفّر خصائص في المدقق، وربطها الثاني بخصائص التدقيق نفسه والإجراءات المتبعة.

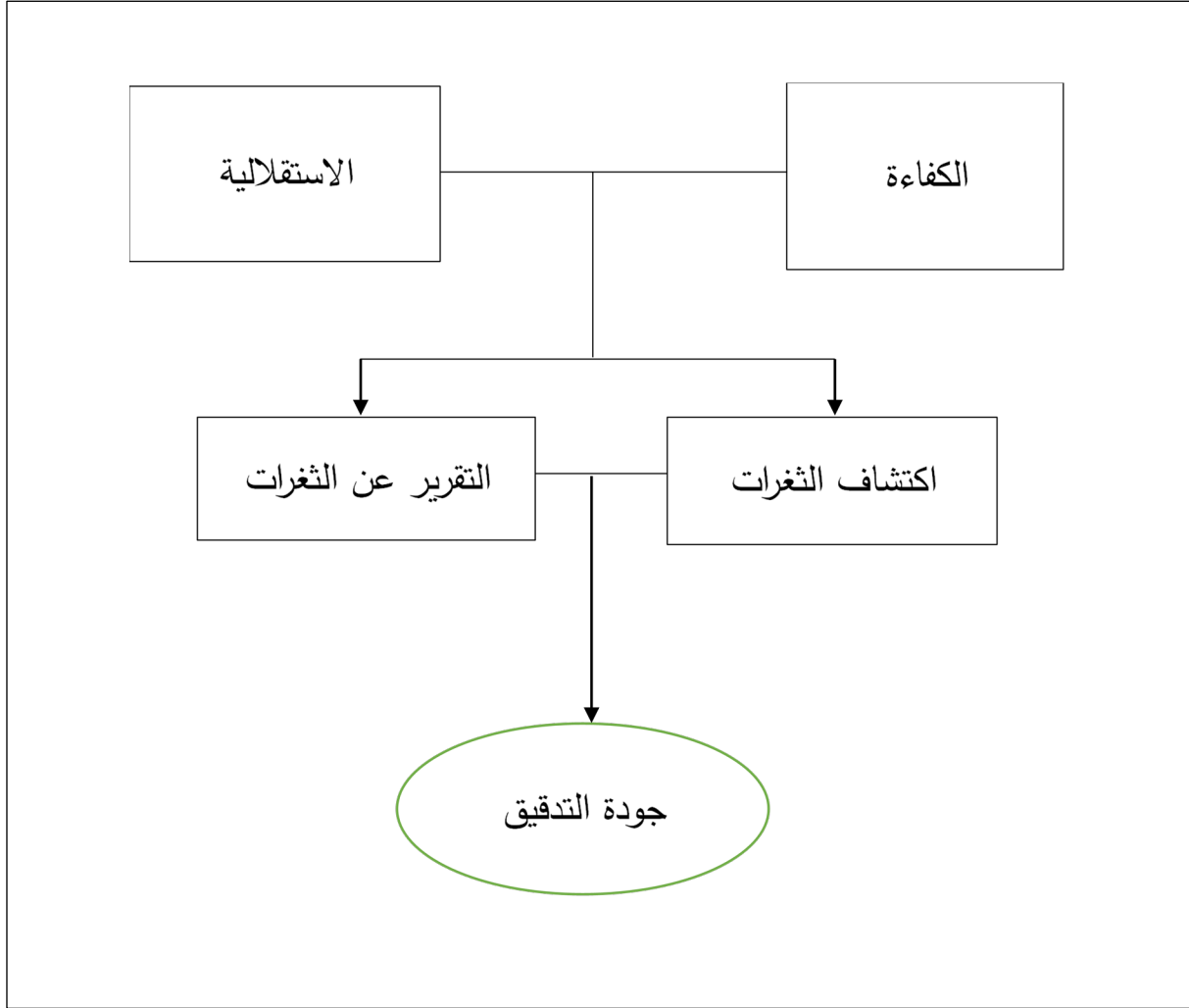
1.2.2.1. الاتجاه الأول: اتجاه الأكاديميين

من وجهة نظر الأكاديميين، تعتبر دراسة DeAngelo الدراسة الأم التي تقرعت منها دراسات كثيرة في هذا المجال، ويُعتبر التعريف الذي قدمته لجودة التدقيق الأشهر على الاطلاق، حيث تُعرّف الباحثة جودة التدقيق بأنها "تقدير السوق لاحتمال المزدوج بأن يقوم المدقق باكتشاف أخطاء أو ثغرات في النظام المحاسبي للعميل ثم يقوم بالإفصاح عنها في تقريره" (DeAngelo, 1981, p.186)، وتردّد في نفس السياق بأنّ احتمال اكتشاف الأخطاء والثغرات يعتمد على القدرات الفنية للمدقق وعلى إجراءات التدقيق المتبعة وكذلك على حجم العينة، أما احتمال الإفصاح عن الثغرات فيتوقف على مدى استقلالية المدقق عن عميله، وبذلك فجودة التدقيق تابعة لمتغيرين هما كفاءة المدقق واستقلاليته (الشكل رقم 02).

إنّ التعريف الذي قدمته DeAngelo يربط جودة التدقيق بتوفّر واجتماع صفتين أساسيتين في المدقق هما الكفاءة والاستقلالية، وهو ما ذهب إليه كل من Knechel et al. (2013, p.387) الذين يعتبرون جودة التدقيق كنتيجة تقتضي وجود سمات معيّنة في المدقق بالإشارة إلى الكفاءة والاستقلالية. ويقصد بالكفاءة كل من المعارف والتكوين والتأهيل والخبرة اللازمة من أجل التنفيذ الجيد لمهمّة التدقيق المحاسبي، أما الاستقلالية فغالبا ما تقاس بمقارنة خدمات الاستشارة التي يقدمها المدقق مع خدمات التدقيق المحاسبي الملزم قانونا، أو مباشرة من خلال نسبة أتعاب

التدقيق المرتبطة بخدمات الاستشارة إلى الأتعاب الاجمالية (Gonthier-Besacier et al., 2012, p.36).

شكل رقم (02): جودة التدقيق من منظور DeAngelo



Source : Portal, 2011, p.42.

يُوضّح الشكل السابق الميزة الأساسية للتعريف الذي قدمته DeAngelo والذي يجعل من الكفاءة والاستقلالية المحددين الأساسيين لتقييم جودة التدقيق، غير أنه في نفس الوقت يظهر قصوره.

فمن جهة يرى البعض أنه يتعذر ملاحظة جودة التدقيق من هذا المنظور فضلا عن قياسها (Tritschler, 2013, p.10)، حيث جعلت DeAngelo السوق في منزلة الحكم الأعلى وأهملت

بأبي أصحاب المصالح من الذين لهم نظرة خاصة حول جودة التدقيق تختلف عن نظرة السوق، وبالتالي فنظرة السوق قد لا تكون دوماً الأصوب (Knechel et al., 2013, p.387)، وهو ما لا تنكره DeAngelo، إذ ترى أنه من الصعب على المتعاملين تقييم جودة التدقيق نظراً لعدم قابلية إجراءات التدقيق التي تعدّ معياراً للكفاءة للملاحظة المباشرة، وعدم توفر المعلومات حول علاقة المدقق بعمله، وكل هذا يجعل تقييم جودة التدقيق ذا تكلفة عالية، من أجل تدنيها تقترح DeAngelo (1981, p.186) استخدام حجم مكتب التدقيق كبديل لتقييم جودة التدقيق.

وقد توسعت DeAngelo في الأبحاث القياسية المقتصرة على العلاقة بين حجم المكتب أو انتمائه إلى الشبكات الكبيرة وجودة التدقيق، مما جعلها تواجه انتقادات أخرى نتيجة إهمالها لسيروية عملية التدقيق وتأثيرها في جودة التدقيق، حيث يرى Manita (2008) أنه على الرغم من كون جودة التدقيق وطيدة الصلة بسيروية التدقيق نفسه لا نجد سوى القليل من الدراسات التي ركزت على هذه العلاقة المباشرة.

إلى ما سبق، يضيف Knechel et al (2013) أنّ تعريف DeAngelo مع أهميته لم يكن متوافقاً مع نموذج خطر التدقيق الذي يستخدم في توجيه عملية التدقيق ويعكس إدراك المدقق، وهو ما حاولت Palmrose (1988, p.56) تحقيقه من خلال تقديمها لتعريف يوفّق بين ما جاءت به DeAngelo و ما ورد في الأدبيات المهنية التي تصف جودة التدقيق بالارتكاز على عنصر الخطر، وهي بذلك تعرّف جودة التدقيق من حيث مستوى الضمانات التي تقدمها عملية التدقيق على أنها احتمال خلو القوائم المالية من الأخطاء والتحريفات الجوهرية، وعليه فتوفير مستوى عالٍ من الضمانات سيقابله حتماً جودة عالية لخدمات التدقيق.

2.2.2.1. الاتجاه الثاني: اتجاه المهنيين والمنظمات المهنية

بناءً على الانتقادات التي وُجّهت لتعريف DeAngelo، حاولت بعض الدراسات اعتماد مقارنة أخرى في تعريف جودة التدقيق، من خلال ربطها بالإجراءات المتبعة في عملية التدقيق وبالهدف من التدقيق ذاته، وتبعاً لهذا الاتجاه يمكننا التمييز بين منظورين مختلفين لجودة التدقيق.

فوفق المنظور الأول تتحدد جودة التدقيق بدرجة الالتزام بمعايير التدقيق المهنية، وهو مقياس الحكم على جودة التدقيق الذي تعتمدهُ جُلّ المنظمات المهنية للتدقيق عبر العالم، على غرار المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين (AICPA) والهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين (SOCPA) والمعهد المصري للمحاسبين والمراجعين (حسنين وقطب، 2003، ص.5)، وفي هذا الإطار يرى المكتب الأمريكي للمحاسبة الحكومية U.S. GAO (2003, p.13) أنّ جودة التدقيق تشير إلى عملية التدقيق التي يؤديها المدقق وفق معايير التدقيق المتعارف عليها، من أجل توفير تأكيدات مقبولة بأنّ القوائم المالية قد تم اعدادها وعرضها بما يتوافق مع المبادئ المحاسبية المتعارف عليها، وأنها تخلو من التحريفات الجوهرية الناتجة عن الغش أو الأخطاء، ويؤيد هذه النظرة كل من Krishnan & Schauer (2000, p.13)، اللذان اعتبرا أنّ درجة الالتزام بالمبادئ المحاسبية قد يكون له ارتباط مباشر باحتمال اكتشاف الثغرات والافصاح عنها، طالما أنّ هذه المبادئ هي المعيار المستخدم في الكشف عن أي ثغرة في النظام المحاسبي للعميل، وفي نفس السياق يرى Neri & Russo (2014, p.25) أنّ عمليات التدقيق الخارجية التي تتم وفق معايير تدقيق ذات جودة يمكنها أن تعزز من التزام المؤسسات بالمعايير المحاسبية وتساعد بذلك على ضمان موثوقية القوائم المالية، وهو ما سيساهم في إضفاء الثقة على السوق.

غير أنّ هذه النظرة قد لقت العديد من الانتقادات، فحصر عمل المدقق في الالتزام بالمعايير المعتمدة واكتشاف الأخطاء، فيه انتقاص من دور المدقق الذي يتعدى دون أدنى شك مجرد اكتشاف انتهاكات المعايير والتقرير عنها إلى توفير تقارير مالية ذات جودة عالية (DeFond et al., 2014, p.280).

إلى ما سبق وضمن نفس الاتجاه، ذهب البعض إلى التركيز على جودة إجراءات التدقيق بشكل خاص بدلا من جودة التدقيق في إطارها العام (Manita, 2008, p.194)، حيث يرى أنصار هذا الاتجاه، والذين يشكل المهنيون غالبيتهم أنّ الجانب الرئيس لجودة التدقيق الذي تبرزه المهنة يتمثل في جودة إجراءات وسيرورة عملية التدقيق التي تدعم الرأي الفني للمدقق، وفي هذا اشارة معهد المحاسبين القانونيين في إنجلترا وويلز أنه بدلا من تركيز الجهود على تعريف ماهية جودة التدقيق، كان الأحرى توجيه هذه الجهود نحو اكتشاف العوامل التي تؤثر في إجراءات عملية

التدقيق ومنه في جودة التدقيق نفسها، فالعمل على تحسين فعالية إجراءات التدقيق سيؤدي إلى تحسين جودة التدقيق في النهاية، وهو ما يؤكد Sutton (1993, p.91) مشيراً إلى أهمية اعتماد إجراءات التدقيق كمقياس للجودة، حيث يرى أنّ الاهتمام بإجراءات التدقيق سيسمح للمدقق بالكشف عن نقاط الضعف في سيرورة عملية التدقيق ومن ثم معالجتها، مما سيساهم بشكل كبير في تقليص احتمال فشل المدقق، وهو ما ينعكس إيجابياً على جودة التدقيق، وعليه يكون تحسين جودة مخرجات التدقيق لتلبية رغبة مستخدمي القوائم المالية مرتبطاً بتحسين دقة وموثوقية الإجراءات المستخدمة في إنتاج هذه المخرجات.

3.1. نماذج تفسيرية لجودة التدقيق المحاسبي

إنّ تعقيد مفهوم جودة التدقيق وتعدد أبعاده، يجعل من مختلف التعاريف الواردة في بيانه - على اختلافها وتنوعها - قاصرة في إدراك جوهره، لذلك سعى بعض الباحثين والمنظمات المهنية لوضع نماذج وأطر تصوّرية لهذا المفهوم قصد الإحاطة به من كل الزوايا الممكنة، وقد تعددت هذه النماذج وتنوعت، لذلك سنتطرق لأهمها وأكثرها صلة بهذه الدراسة.

1.3.1 نموذج (Francis, 2011) لجودة التدقيق

تُعتبر دراسة Francis من الدراسات الأولى التي حاولت تقديم نموذجاً منظماً لفهم جودة التدقيق، وقد اعتمدت عليها معظم الدراسات اللاحقة التي حاولت تقديم نماذج في هاذ الباب. وقد سلط Francis الضوء على ستة (06) عوامل تؤثر على الجودة في مراحل مختلفة من التدقيق وهي:

مدخلات التدقيق: وتتضمن عناصر متعلقة بإجراءات جمع الأدلة وبكفاءة وفعالية فريق التدقيق وهي عوامل مهمة لتحقيق الجودة.

سير عملية التدقيق: وتتعلق بآلية اتخاذ القرار من طرف فريق التدقيق بشأن إجراءات التدقيق التي يجب وضعها وكيفية تفسير الأدلة التي تم جمعها، وأيضاً بشأن اعداد التقرير.

مكاتب التدقيق: وفقا ل Francis فمكاتب التدقيق لها مساهمة كبيرة باعتبار أن عمل المدققين يكون فيها ومن خلالها، فهذه المكاتب هي من توظف وتدريب وتدفع أتعاب المدققين وتطور إجراءات التدقيق.

صناعة وسوق التدقيق: تعتمد شركات التدقيق عبر ما توفره من خدمات إلى خلق صناعة للتدقيق وسوق له تؤثر بدورها في أسواق أخرى وفي السلوكيات الاقتصادية للمتعاملين فيها.

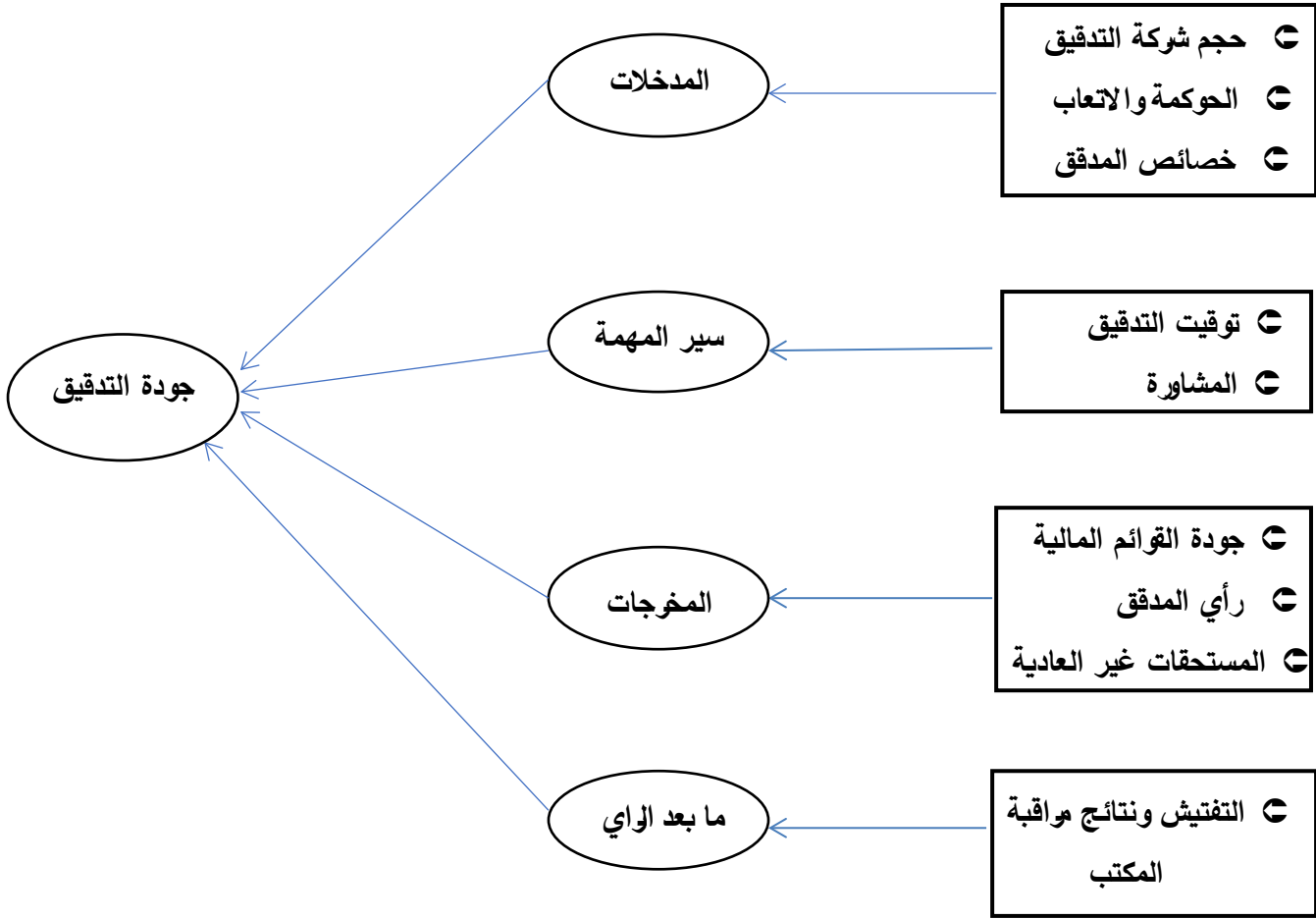
مؤسسات الإشراف والتنظيم: وهي المؤسسات المنظمة للمهنة، حيث تؤثر عبر النظام القانوني على جودة التدقيق.

مخرجات التدقيق: وتشمل تقرير التدقيق الذي يعتبر نتيجة التدقيق الوحيدة القابلة للمشاهدة، حيث يؤثر التقرير على قرار مستخدمي القوائم المالية مما يجعل له تداعيات اقتصادية معتبرة.

2.3.1. نموذج (Christensen et al., 2013)

قَدِّمت الدراسة نمودجا شاملا ومفصلا لقياس جودة التدقيق يجمع بين الأطر النظرية والبيانات التجريبية المحصلة من الدراسة الاستقصائية التي أجريت على المدققين والمستثمرين من أجل تقييم خصائص ومؤشرات جودة التدقيق والشكل الموالي يختصر نمودج الدراسة في الشق المتعلق بالمدققين.

شكل رقم (03): نموذج (Christensen et al., 2013) لقياس الجودة



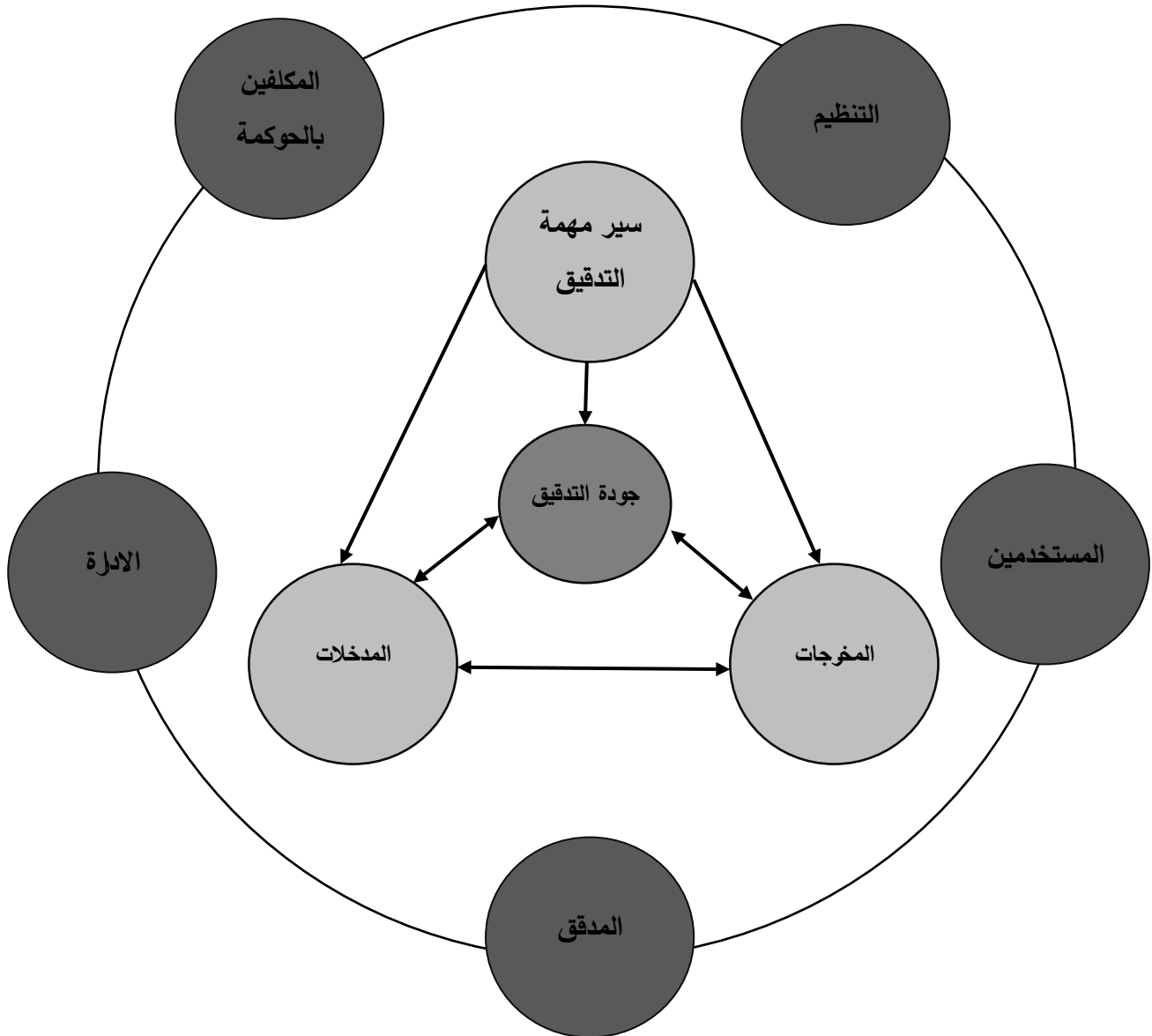
المصدر: من اعداد الباحث بالاعتماد على (Christensen et al., 2013)

كما يبينه الشكل، فإنّ النموذج يُظهر جودة التدقيق في شكل بناء متعدد الأوجه، ذلك أنّ الجودة لا يمكن ادراكها وفق الباحثين بمتغير واحد، لذلك فهم يدعون إلى مقارنة أشمل تأخذ بعين الاعتبار مختلف المدخلات والعمليات والمخرجات ومختلف الأحداث التي تقع بعد ابداء الرأي. ونظرا للطبيعة الشاملة لمقياس الجودة الذي قدمه (Christensen et al., 2013)، فقد تم اعتماده في دراستنا هذه مع بعض التعديلات

3.3.1. نموذج المجلس الدولي لمعايير التدقيق والتأكد (IAASB, 2014)

بالنظر إلى أن الأبحاث المتعلقة بالجودة لم تتوصل إلى نتيجة نهائية، قامت بعض المؤسسات من خارج المجال الأكاديمي بتقديم اسهامات في هذا الباب. ومن أهم هذه الاسهامات ما قدمه المجلس الدولي لمعايير التدقيق والتأكد باعتباره أهم هيئة دولية تسهر على تطوير مهنة المحاسبة والتدقيق، وقد حاول المجلس وضع إطار دولي لجودة التدقيق يأخذ بعير الاعتبار جميع التأثيرات المحتملة في الجودة والتي يظهرها الشكل الموالي.

شكل رقم (04): نموذج (IAASB, 2014) للجودة



Source : IAASB, 2014

وفقا لإطار الجودة الذي قدمه المجلس فإن جودة التدقيق تتكون من خمسة أبعاد وهي:

- **المدخلات:** إن خصائص الجودة المرتبطة بمدخلات التدقيق تضم مجموعتين من العوامل، وكل مجموعة موزعة بين ثلاثة مستويات كما يلي:
 - القيم، الأخلاقيات وسلوكيات المدققين.
 - المعرفة والمهارات وخبرة المدققين والوقت المخصص لهم لإنجاز التدقيق.
- **سير عملية التدقيق:** إن هذه الخصائص للجودة مرتبطة بصرامة سيرورة التدقيق وإجراءات الرقابة على الجودة وهي موزعة كذلك بين ثلاثة مستويات.
- **المخرجات:** يتحصل مختلف الأطراف أصحاب المصلحة على مخرجات مختلفة من التدقيق، ويتم تقييم هذه المخرجات بناءً على فائدتها وتوقيتها المناسب وينظر إليها كمظاهر لجودة التدقيق.
- **التفاعلات الأساسية داخل سلسلة إمداد التقارير المالية:** إن كل طرف من أصحاب المصلحة في سلسلة إمداد التقارير المالية يلعب دورا مهما في دعم الجودة العالية للتقارير المالية، والطريقة التي تتفاعل بها هذه الأطراف فيما بينها يمكن أن يكون لها أثر خاص على جودة التدقيق. هذه التفاعلات، التي تتضمن اتصالات رسمية وغير رسمية، تتأثر بالبيئة التي يتم إنجاز التدقيق فيها مما يسمح بوجود علاقة ديناميكية بين مدخلات التدقيق ومخرجاته. ومن أمثلة ذلك التفاعل بين المدقق وكل من إدارة المؤسسة والمكلفين بالحوكمة بها ومستخدمي القوائم المالية والمشرعين، التفاعل بين إدارة المؤسسة وكل من المكلفين بالحوكمة بها ومستخدمي القوائم المالية والمشرعين، التفاعل بين المكلفين بالحوكمة وكل من مستخدمي القوائم المالية والمشرعين، وأخيرا التفاعل بين مستخدمي القوائم المالية والمشرعين.
- **السياق:** إن العوامل البيئية أو السياقية Contextual Factors يمكن أن تؤثر على طبيعة وجودة التقارير المالية، وبطريقة مباشرة أو غير مباشرة، على جودة التدقيق. لذا ينبغي على المدققين الاستجابة لهذه العوامل عند تحديد الطريقة الأفضل للحصول على ما يكفي من أدلة الإثبات المناسبة.

4.1. محددات جودة التدقيق

نظرا لصعوبة وضع مقياس موحد ومباشر للجودة للأسباب السابق بيانها، فقد ظهرت مع مرور الوقت اقتراحات عدة لطرق غير مباشرة في قياس الجودة (Proxies/Surrogates)، عُرفت بمحددات الجودة أو العوامل المؤثرة في الجودة، من أهمها: حجم المكتب، وأتباع التدقيق والخدمات الأخرى وتخصص الصناعة وغيرها، وفيما يأتي تفصيل لها.

1.4.1. حجم مكتب التدقيق

يعتبر حجم مكتب التدقيق من أهم العوامل المؤثرة في جودة التدقيق، إذ يتميز بسهولة الملاحظة من طرف المتعاملين الاقتصاديين في سوق التدقيق، وعلى أساسه يتم تصنيف مكاتب التدقيق إلى مكاتب كبيرة وأخرى متوسطة وصغيرة، كذلك يعد متغيرا قابلا للقياس بناءً على معايير كمية موضوعية كعدد الموظفين وعدد العملاء وقيمة الأتباع المحملة وغيرها.

ونظرا لأهمية عامل الحجم وتأثيره في الجودة فقد نال اهتماما واسعا من طرف الباحثين، حيث ذهب كثير منهم إلى اعتبار الحجم كضمان باطن على جودة أعمال التدقيق المنجزة، وعلى رأس هؤلاء نجد De Angelo (1981, p.186) التي أقرت بوجود علاقة إيجابية تربط حجم المكتب بجودة التدقيق، حيث تزداد جودة خدمات التدقيق بزيادة حجم المكتب الذي يقدمها، ومرجع ذلك وفق الباحثة أنّ المكاتب كبيرة الحجم تتوفر على عدد كبير ومتنوع من الزبائن مما يجعلها أقل عرضة لأي ضغوطات قد يمارسها عليها زبون محدد، فاهتمامها بالحفاظ على مداخلها من باقي الزبائن-عبر ضمان مستوى عال من الجودة- يشكل حافزا إضافيا لعدم ممارسة أي سلوك انتهازى، كما يمنعها من الخضوع لتلاعبات زبون محدد، فالمدقق يعلم أنه سيتحمل خسائر كبيرة إذا ما تم كشف هذه التلاعبات في سوق التدقيق.

من جهة أخرى يرى Arrunada (1999, p.28) أنّه يمكن ربط حجم المكتب مباشرة باستقلالية المدقق التي تعد من أهم سمات الجودة، وذلك من خلال الضمانات التي تطرحها المكاتب الكبيرة في هذا الشأن سواءً تعلق الأمر بخصوصية الأصول التي تمتلكها المكاتب الكبيرة دون غيرها من المكاتب الأخرى أو بقيمة وثروة هذه المكاتب التي تشكل ضمانا للالتزاماتها.

إلى ما سبق ترى العديد من الدراسات أنّ كبر حجم المكتب من شأنه توفير جودة أعلى فيما يتعلق بضرورة عملية التدقيق ويعطي مصداقية أكبر للقوائم المالية، فالمكاتب الكبيرة تمتلك السمعة الجيدة، والخبرات التقنية الضرورية، والعنصر البشري المؤهل، وهي دون شك عوامل فعّالة لتقديم خدمات ذات جودة (Hussein & Hanefah, 2013).

لكل هذه الأسباب، استطاعت العديد من الأبحاث التجريبية تأكيد صحة العلاقة المذكورة من خلال مقارنة مكاتب التدقيق الثمانية الكبار مع غيرها من المكاتب الأخرى، أين تبين أنّ الثمانية الكبار يقدمون مستوى جودة أعلى من المكاتب الأخرى (Colbert & Murray, 1999, p.270).

وعلى الرغم من ذلك، شككت العديد من الدراسات اللاحقة في العلاقة بين الحجم والجودة، حيث وجد Tae أنّ المكاتب الكبيرة قد لا تقدم دوماً تدقيقاً عالي الجودة مقارنة بالمكاتب الصغيرة، مما يجعل العلاقة بين الحجم والجودة محل تساؤل دائم، وقد تعاضمت الانتقادات الموجهة لعامل الحجم بعد انهيار مكتب Arthur Anderson سنة 2002 تبعا لقضية ENRON، الأمر الذي اعتبره الكثير دليلاً على نسبية مقياس الحجم، وقد توصل Dang (2004) إلى أنه بعد كل ما وقع من فضائح مالية هناك يطرح شك كبير حول مدى فعالية الحجم في قياس جودة التدقيق، وتبعاً لذلك يقترح استخدام أتعاب التدقيق كبديل.

2.4.1. أتعاب التدقيق

تُعتبر أتعاب التدقيق من أهم العناصر التي انصب عليها اهتمام الباحثين لقياس جودة التدقيق، حيث اهتم البعض بالعوامل المحددة لأتعاب المدقق، في حين ذهب آخرون لبحث تأثير هذا المتغير في جودة التدقيق (Chihi, 2014, p. 70).

وبشكل عام، دلّت العديد من الدراسات عن وجود علاقة ايجابية بين حجم الأتعاب وجودة التدقيق، فمن منطلق تاريخي لظالما ارتبطت جودة المنتج بسعره، حيث كلما زاد السعر دلّ ذلك على منتج ذو جودة أعلى، والتدقيق كأبي منتج آخر لا يخرج عن هذه القاعدة (Marsh, 2018, p.13)، من هنا نجد العديد ممن يعتبرون الأمر بالمنطقي، فزيادة حجم الأتعاب يجعل المدقق يبذل مجودات أكبر مما يحسن في جودة التدقيق (Tritschler, 2013, p.42)، إلى ذلك نجد أنّ بيئة الأعمال المعقدة التي تنشط فيها المؤسسات ترفع من مخاطر التدقيق وتفرض على المدقق قضاء

مدة أطول في المهمة من أجل الحصول على أدلة كافية، وهو ما يدعو إلى زيادة حجم الأتعاب للحفاظ على جودة التدقيق (Nehme, 2013, p. 13).

من ناحية أخرى، قد يؤدي الانخفاض في أتعاب المدقق في العديد من الحالات- ما عدا في حالة low bailing- إلى بذله لمجهودات أقل مما يؤثر سلبا في جودة التدقيق، وهو ما توصلت إليه Fuerherm (2015, p.4) بعد دراسة العلاقة بين الضغوطات الممارسة على أتعاب التدقيق وجودة التدقيق خلال أزمة 2008 (شهدت هذه الفترة انخفاضا حادا في أتعاب التدقيق نتيجة تدهور الأوضاع في سوق التدقيق ما جعل العملاء يمارسون ضغوطا على المدققين لخفض اتعابهم وهو ما أدى بدوره إلى بدل المدققين لمجهودات أقل)، حيث تبين أنّ تدنية أتعاب المدقق له أثر سلبي في جودة التدقيق التي تم تقديرها بمستوى التحريفات الجوهرية في القوائم المالية، وهو ما يؤكد ذلك Frankel et al. (2002) من خلال دراسة أخرى توصلوا فيها إلى وجود علاقة عكسية بين حجم الأتعاب وإدارة النتيجة ومنه إلى أثر ايجابي للأتعاب في جودة التدقيق.

وقد لجأ البعض إلى استخدام الأتعاب غير العادية كبديل لقياس جودة التدقيق، مقسمين الأتعاب إلى عادية وغير عادية، ومعتبرين أنّ الأتعاب إذا تجاوز حجمها حدا معقولا ستؤدي إلى إنخفاض جودة التدقيق، ذلك أنّ الأتعاب المرتفعة قد تجعل المدقق ألين في اجراءات الرقابة مما يفقده استقلاليته (Chihi, 2014, p. 71).

من جهة أخرى، ذهب البعض إلى أنّ إجمالي الأتعاب المدفوعة للمدققين يمكنها التأثير في جودة التدقيق بطريقتين، فالأتعاب المرتفعة المدفوعة للمدققين يمكنها فعلا دفع المدقق لبذل مجهودات أكبر ومن ذلك تحسين جودة التدقيق شرط أن تكون هذه الأتعاب مرتبطة بخدمات التدقيق حصرا، في المقابل فالأعباء المرتفعة المدفوعة لقاء خدمات أخرى غير ذات صلة بالتدقيق سيكون لها تأثير سلبي في جودة التدقيق (Hoitash et al., 2007, p.762).

3.4.1. تقديم الخدمات الأخرى Non-Audit Services

تعرف الخدمات الأخرى بأنها جميع الخدمات الإضافية التي يقدمها مكتب التدقيق والتي تكون مستقلة عن خدمة التدقيق، وتشمل في الغالب خدمات الاستشارة والارشاد، وتقديم المساعدة

في تطبيق المناهج، والمرافقة في اتمام المعاملات وتوفير فرق الأعمال للمهام المحددة (Arrunada, 1999, p.69). وقد أوضح الأخير أنه لظالما كان تقديم المدققين لهذه الخدمات الاستشارية وغيرها للعملاء المرتبطين معهم بمهمة تدقيق مصدرا للعديد من المشاكل. وعلى إثر ذلك جاءت العديد من الدراسات في هذا الباب لتحديد الأثر المحتمل لهذه الخدمات في استقلالية المدقق ومنه في جودة التدقيق، إذ تنص القاعدة العامة أنّ كل ما قد يعمل على اضعاف استقلالية المدقق سيقود في النهاية إلى اضعاف جودة التدقيق (Agbara, 2011, p.117). وتجدر الإشارة أنّ النتائج كانت متعارضة ومنقسمة بين مثبت للأثر المذكور ونافي له.

ويعزو Francis (2006, p.749) جل المشاكل المتأتية من تقديم الخدمات غير ذات صلة بالتدقيق إلى سببين أساسين - وإن كان الباحث ينفي الأثر المذكور-، أولهما أنّ هذا النوع من الخدمات بإمكانه أن يغيّر في طبيعة دور المدقق من مراقب خارجي ناقد ومشكك إلى مستشار داخلي ومتخذ قرارات، وهو ما سيؤثر سلبا في استقلاليته، وثانيهما أنّ الاعتماد المتزايد على الأتعاب المتولدة من هذه الخدمات قد تنشأ منه رابطة اقتصادية بين العميل والمدقق تضعف استقلالية الأخير.

وهذه الأسباب هي التي اعتمد عليها أغلب المؤيدين لتأثير الخدمات الخارجية في جودة التدقيق، حيث توصل كل من Causholli et al. (2014, pp.706-707) إلى أنّ وجود فرص مستقبلية أمام المدقق لتنمية الأتعاب من جهة، ورغبة العميل في خدمات خارجية مستقبلية من جهة أخرى هي عوامل تضعف استقلالية المدقق، حيث تنشأ منها ارتباطات مادية تؤثر سلبا في جودة التدقيق. كما لاحظ Frankel et al. (2002) أنّ وجود مستوى مرتفع من الأتعاب الناتجة عن الخدمات الأخرى يرتبط ايجابيا بعمليات إدارة النتيجة، وبالتالي له انعكاسات سلبية على التقارير المالية وجودة التدقيق.

ومن منظور آخر يرى Felix et al. (2004, pp.47-48) أنّه عندما يقدم المدقق لعميله خدمات خارجية معتبرة، فإنّ الضغوطات التي يمارسها العميل تزداد، ويصبح المدقق أقل اهتماما بمستوى جودة التدقيق الداخلي للعميل ولا يعتمد عليه في جمع أدلة الاثبات وهو ما يؤثر سلبا في سيرورة عملية التدقيق ومنه في جودته.

على عكس ما سبق، ذهبت دراسات عديدة أخرى إلى نفي وجود علاقة بين الخدمات الأخرى وجودة التدقيق، وهو ما يؤكد Francis (2006, p.447) من خلال مراجعة معظم الدراسات التي تناولت الخدمات الأخرى خلال السنوات الأربعين الأخيرة، أين توصل إلى عدم وجود أي دليل ظاهر يربط تقديم الخدمات الأخرى بالتراجع في جودة التدقيق، وهو ما يؤيده Arrunada (1999, p.167) من جهته مضيفاً أنّ هذا النوع من الخدمات من شأنه تعزيز استقلالية المدقق بدلاً من تعطيلها، إذ يساهم توفير الخدمات الخارجية في خفض التكاليف، وتحسين المؤهلات التقنية للمدققين، وزيادة شدة المنافسة، وهذه كلها عوامل تخدم الجودة.

ويشير Causholli et al. (2014, p.684) إلى وجود على الأقل سببين منطقيين وراء انعدام العلاقة بين الخدمات الأخرى وجودة التدقيق، أولاً هناك العديد من الروادع القانونية وكذلك المرتبطة بالسوق التي ستلغي التأثير السلبي للحوافز المادية في استقلالية المدقق، وثانياً أنّ التقديم المزدوج لكل من خدمات التدقيق والخدمات الأخرى يزوّد المدقق بمعلومات قيّمة حول العميل تسمح له بإنجاز تدقيق أكثر كفاءة وفعالية.

في النهاية يمكن أن نقول أنّ الخلاف لا يزال محتدماً في هذا الموضوع، غير أنّه وإن دلّت معظم الدراسات على وهن العلاقة بين الخدمات الأخرى والتدقيق فإنّ الفضائح المالية المتكررة واخفاقات التدقيق المتوالية تبقي الشك قائماً -خاصة من جهة المنظمين وأصحاب المصالح- وتدعو للمزيد من البحث والتمحيص.

4.4.1. التخصص في الصناعة

يعتبر تخصص المدقق في صناعة معينة من أهم العوامل المؤثرة في جودة التدقيق، والتي تستخدم بكثرة مع غيرها مما ذكر في قياس الجودة.

ويقصد بالتخصص في الصناعة بشكل عام أن توجه المؤسسة بعض -أو كل- أفرادها نحو تطوير معرفة وخبرة في صناعة محددة (Hammersley, 2006, p.312)، أمّا في التدقيق فيقصد بها مجموع ما يكتسبه المدقق من خبرة عبر الزمن من خلال تركيز ممارساته على صناعة

محددة (Azibi, 2015, p.58)، وبناءً على ذلك يكون المدقق متخصصاً في صناعة معينة إذا قام بتطوير مهارة وخبرة في تلك الصناعة تفوق مهارة وخبرة غيره من المدققين غير المختصين.

5.1. فجوة التوقعات كدافع لتحسين جودة التدقيق

إنّ كون الطلب على خدمات التدقيق يأتي من مصادر متعددة ومختلفة، يجعل من المنطقي أن تكون التوقعات حول أداء المدقق وواجباته على نفس درجة التعدد والاختلاف، غير أنّ الفضاخ المالية التي شهدتها القرن الأخير وما ترتب عنها من تشكيك في مصداقية المدقق وفي قدرته على الاضطلاع بواجباته وتأدية مهامه، قد تسببت في خلق حالة من عدم التوافق بين ما يتوقعه أصحاب المصالح من المدقق ومستوى أدائه الفعلي، وقد عُرفت هذه الحالة في أدبيات التدقيق بفجوة التوقعات (Porter et al., 2003, p.119).

ويُنسب ظهور المصطلح إلى Liggio سنة 1974 الذي كان أول من أشار إلى وجود تباين في مستويات الأداء المتوقعة من عملية التدقيق من منظور المدققين ومستخدمي القوائم المالية (العلي، 2015، ص.268)، وقد قامت Porter لاحقاً بتقديم تعريف مفصّل لفجوة التوقعات لقي استحسان العديد من الباحثين، إذ ترى أنّها الفجوة الموجودة بين توقعات المجتمع إزاء المدققين والأداء الفعلي لهم كما يتصوره المجتمع، كما تشير الباحثة أنّ للفجوة مكوّنين أساسيين (Duff, 2004, p.25):

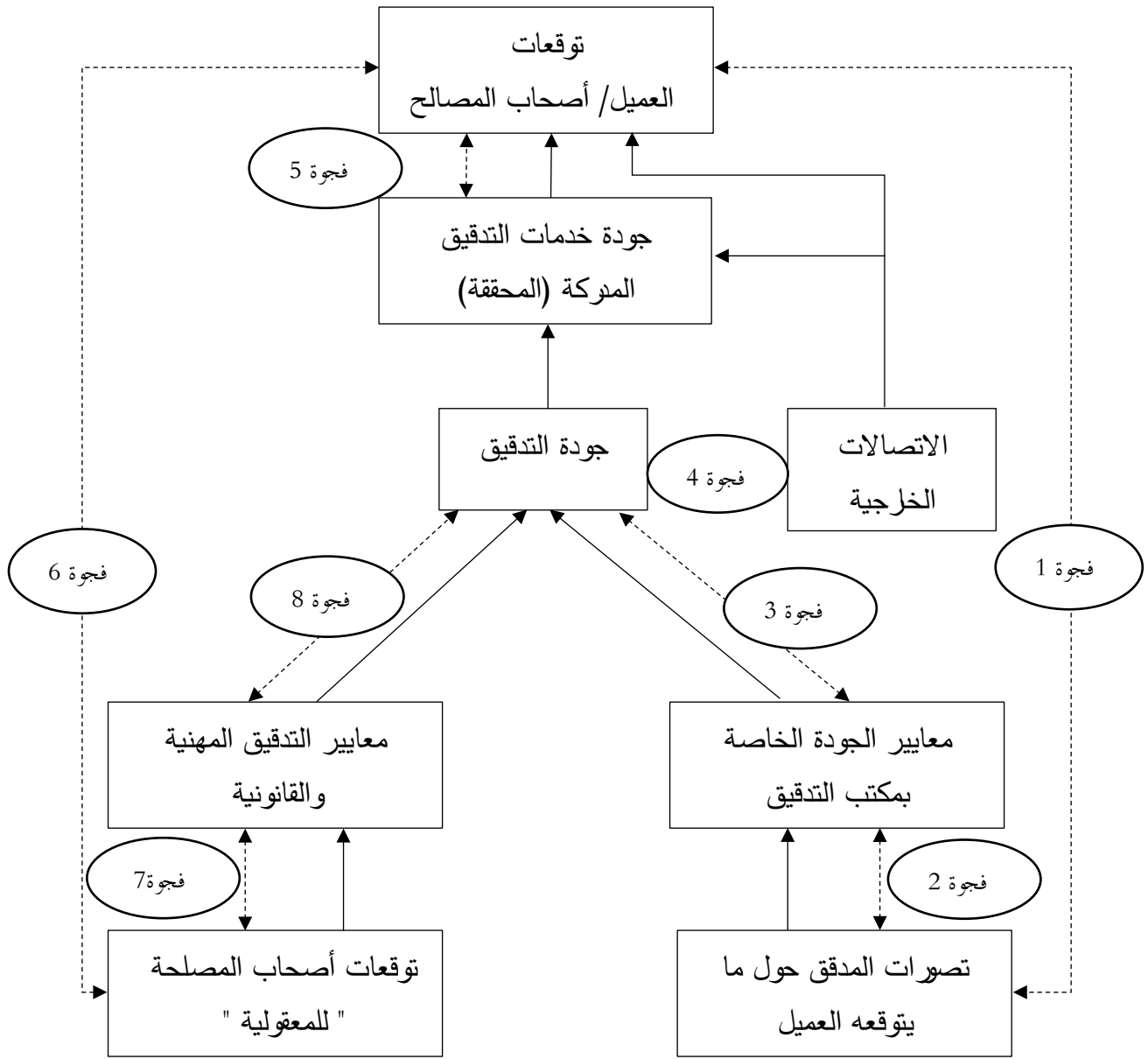
- **فجوة المعقولة:** وتشير إلى الفجوة بين ما يتوقّع المجتمع من المدققين تحقيقه وما ينبغي أن يتوقّع منهم تأديته بصورة معقولة - أي ما يستطيع المدققون تأديته في حدود المعقول -
- **فجوة الأداء:** وتعبّر عن الفجوة بين ما يتوقّع المجتمع من المدققين تحقيقه في إطار المعقول وما ينبغي على المدققين إنجازه فعلاً، وتنقسم هذه الفجوة بدورها إلى فرعين:
- **فجوة القصور في معايير التدقيق:** وهي الفجوة الموجودة بين الواجبات التي يمكن توقعها بشكل معقول من المدققين وبين واجباتهم المحددة وفقاً للقوانين والمعايير السائدة، فإذا توقّع المستخدم من المدقق أن يقوم بعمل أو إجراء معقول وكان القانون لا يُلزم بمثل ذلك العمل أو الإجراء فستنشأ فجوة القصور في المعايير.

• فجوة الأداء الناقص: وهي الفجوة بين الأداء المتوقع وفقا للمعايير المهنية والأداء الفعلي للمدقق، فإذا نصت المعايير على اجراء معين وفشل المدقق في اتّباع هذا الاجراء، فسيُحكم على أدائه بالنقص وعدم الكفاية.

كما رأينا، فإنّ التباين في توقعات الأطراف المهتمة بمخرجات عملية التدقيق حول دور وواجبات المدقق يعمل على خلق فجوات في التوقعات، كما أنّه نفس التباين الذي ينتج عنه تصورات وتوقعات مختلفة حول جودة خدمات التدقيق، وبذلك يكون تحديد وفهم فجوات التوقعات المحتملة مدخلا يساعد على تحديد وفهم التصورات الممكنة لجودة التدقيق.

وقد حاول Duff (2004) تطوير مدخل مماثل يعتمد فيه على فجوات التوقعات لفهم جودة التدقيق من منظور المدققين والعملاء وباقي أصحاب المصلحة في مخرجات التدقيق، والشكل الموالي يوضّح ذلك:

شكل رقم (05): جودة التدقيق وفجوة التوقعات



Source : Duff, 2004, p. 59.

الشكل السابق عبارة عن نموذج يوضح الفجوات التي يمكن أن تنشأ بين توقعات مستخدمي القوائم المالية فيما يخص جودة التدقيق والجودة الفعلية للتدقيق، حيث حدّد Duff ثمان فجوات من شأنها تفسير التباين المذكور، كما ورّع هذه الفجوات على ثلاث مجموعات، تشمل المجموعة

الأولى الفجوات التي تنشأ عن قصور من مكتب التدقيق (الفجوة من 1 إلى 4)، وتضم المجموعة الثانية الفجوة التي تُظهر قصور جودة التدقيق من منظور العملاء (الفجوة من 1 إلى 4)، أما المجموعة الثالثة فتشمل الفجوات التي تُبين قصور جودة التدقيق من منظور أصحاب المصالح (الفجوة من 6 إلى 8).

• **الفجوة 01:** وتنشأ هذه الفجوة عندما لا يكون لمكتب التدقيق فهم كافٍ واحاطة بمتطلبات العميل وتوقعاته، ويحصل ذلك نتيجة عدم الاهتمام بالأبحاث التسويقية لفهم متطلبات العملاء وسوء التواصل بين الأفراد داخل المكتب، مما يجعل تصوّر المدقق حول توقعات العميل خاطئاً.

• **الفجوة 02:** وتظهر هذه الفجوة في حالة كون تصوّر مكتب التدقيق لتوقعات العميل لا يتماشى مع خصائص الجودة التي يتبناها المكتب (الإجراءات المتبعة من طرف المكتب في التدقيق)، حيث قد يفضل المكتب تخفيض التكاليف وتحقيق أرباح في المدى القريب على حساب تحسين جودة الخدمات، وهو الحال عندما تكون الجودة مبنية على معايير المكتب بدلاً من بناءها على معايير العميل وتوقعاته.

• **الفجوة 03:** وتعرف بجوة الأداء المرتبط بالخدمات، فهي تنشأ من وجود فرق بين جودة خدمات التدقيق التي يحددها المكتب وفقاً لنظريته ومعاييره الخاصة والمستوى الفعلي للجودة الذي يقدمه المكتب على أرض الواقع.

• **الفجوة 04:** وهي الفجوة التي تظهر نتيجة عدم مطابقة مستوى جودة الخدمات الذي يقدمه المكتب مع المستوى الذي وعد به، أين يكون هناك تعارض بين ما يتم تقديمه فعلاً من خدمات وما تم التواصل بشأنه مع العميل (وهو المقصود بالاتصالات الخارجية)، ففي حالة المبالغة في تقديم الوعود من طرف المكتب أو قلّة المعلومات حول معنى جودة الخدمة لدى العميل، فإنّ توقعات هذا الأخير فيما يتعلق بالجودة ستتأثر بشدة، وقد تخرج من إطار المعقولية، وعليه يمكن القول أنّ اتساع هذه الفجوة أو تضيقها مرتبط بنوعية الاتصالات الخارجية مع العميل ومدى القدرة على إدارة توقعاته.

- **الفجوة 05:** وتتنحصر هذه الفجوة في العميل وحده، حيث تنشأ من الاختلاف بين توقعات العميل لمستوى جودة التدقيق وإدراكه لهذا المستوى عبر مخرجات عملية التدقيق، وهنا نجد أنّ إدراك الجودة يعتبر ثابتاً نسبياً، في المقابل نجد أنّ توقعات العميل تحركها العديد من العوامل بالزيادة والنقصان، أهمها: متطلبات العميل، وتجاربه السابقة مع مكاتب أخرى، ونوعية الاتصالات الخارجية مع مكتب التدقيق، وعليه يكون اتساع هذه الفجوة أو انكماشها منوطاً بمستوى توقعات العميل، فكلّما كانت توقعات العميل عالية اتسعت هذه الفجوة والعكس بالعكس.
- **الفجوة 06:** وهي المعروفة بفجوة المعقولة التي تظهر عندما تتعدى توقعات أصحاب المصالح تجاه المدققين الحدود المعقولة لما يمكن لهؤلاء تحقيقه في الواقع، وتنتج هذه الفجوة من قصور فهم أصحاب المصلحة وعدم إحاطتهم بحدود قدرة المدقق، فالأصل أن تكون التوقعات دوماً ضمن هذه الحدود، والخروج منها يعتبر انحرافاً بالتوقعات بعيداً عن المعقول، وهو ما يخلق الفجوة ويؤدي إلى اتساعها بقدر زيادة التوقعات. من هنا تتأكد مرة أخرى ضرورة توعية أصحاب المصالح بواجبات المدقق ودوره لتأطير توقعاتهم حول التدقيق وجودته، والذي يعدّ مسؤوليةً تُلزم المدقق نفسه ومكاتب التدقيق بشكل عام فيما عليهم من مسؤوليات.
- **الفجوة 07:** وتمثل فجوة القصور في المعايير، والتي تنشأ عن وجود فرق بين الواجبات المعقولة المتوقعة من المدقق وواجباته المنصوص عليه في القوانين والمعايير المهنية.
- **الفجوة 08:** وتشير إلى التباين الموجود بين أداء المدقق كما تفرضه القوانين والمعايير القائمة وأدائه الفعلي في الواقع وقد عُرفت بفجوة الأداء الناقص، ومما يؤدي إلى التباين المذكور الذي تنشأ عنه هذه الفجوة نجد: ضعف اطلاع المدققين على القوانين التي تحكم المهنة وعدم متابعتهم للإصدارات المهنية المتعلقة بها، نقص في كفاءتهم المهنية، غياب لعمليات مراقبة الجودة داخل المكتب.

في الأخير يمكن القول أنّ التباين في إدراك جودة التدقيق، وعدم وجود اتفاق حول ماهية هذه الجودة بين الأطراف المهتمة بالتدقيق يعود بالدرجة الأولى إلى وجود فجوات في توقعات تلك الأطراف وتصوراتها حول دور التدقيق وواجبات المدقق.

كما اتضح أنّ بروز هذه الفجوات قد ينجم إمّا عن تقصير من طرف المدقق (كسوء فهم لتوقعات العميل أو تبني معايير جودة لا تلبي احتياجات العميل أو تدني في جودة الخدمات أو ضعف في التواصل مع العميل) وإمّا عن قصور في فهم العميل نفسه، يجعل ادراكه لجودة التدقيق لا يتطابق أبداً مع توقعاته.

وعليه يكون تحديد طبيعة الفجوات ومكانها، وفهم العوامل المؤدية إلى نشأتها المفتاح الوحيد لغلقتها، والسبيل نحو الاقتراب من فهم مؤحد لجودة التدقيق، تتوافق فيه التوقعات مع الانجازات، وهذا بلا ريب سيساهم في تحسين الجودة والارتقاء بها إلى أعلى الدرجات.

2. معايير التدقيق الدولية كمدخل لتحسين الجودة

يعتمد التدقيق كمهنة على مجموعة من المعايير التي تصدرها في العادة منظمات مهنية محلية أو دولية وتلقى قبولاً عاماً، حيث تقدم هذه المعايير جملة من التوجيهات والتوصيات التي يسترشد بها المدقق في مهمته قصد ابداء رأي يكون سليماً. وقد شكلت المعايير ولا تزال مدخلا مهما في تفسير جودة التدقيق وسبيلا أساسيا من سبل فهمها، وكما تقدم بيان جودة التدقيق أعلاه، سنحاول تسليط الضوء على معايير التدقيق أدناه حتى تكتمل صورة الدراسة.

1.2. معايير التدقيق وعلاقتها بالجودة

1.1.2. مفهوم المعيار في التدقيق

المعيار في اللغة هو المقياس، وهو كل ما يقاس به غيره من أجل الحكم والتقييم، فهو وسيلة لغاية محددة، هذه الغاية غالبا ما تكون ذات طبيعة تنظيمية، وبالرجوع إلى أصل الكلمة والتطورات التي عرفتها نجد أن المعايير دوما ترتبط بوظيفة تنظيمية (Abdelqader, 2002, p. 29). فجزور الكلمة تعود إلى القرن الثاني عشر، حيث كان المعيار يشير إلى الراية أو كل أداة تستخدم لجمع الجيوش عند نقطة معينة، تم تطور استخدام المعايير لتدل على الأوزان والمقاييس التي يحددها الملوك في تسيير شؤون العامة، وفي الوقت الحاضر نجد أنّ مفهوم المعيار يرتبط ارتباطا وثيقا بمفهوم الجودة، فحسب ما ورد في قاموس أكسفورد " المعيار هو ذلك المستوى من الجودة الذي يلقي قبولا من الجمهور " (Oxford English Dictionary, 2022). وتجدر الإشارة أنّ المعايير كأدوات تنظيمية أو كمحددات للجودة هي اليوم ذات صلة بأغلب المجالات.

في مجال التدقيق تعتبر المعايير دليلا للجودة، تستخدم في قياس جودة أداء المدقق (Messier et al., 2008, p. 41). وتُقدم المعايير للمدقق مجموعة من الارشادات بشأن التقديرات المهنية والقرارات ذات الصلة بمهمة التدقيق، بما يساعده على التخطيط والتنفيذ والتوثيق والاشراف على المهمة بطريقة فعّالة (Johnstone et al., 2014, p. 156).

وقد أحصى Burns & Fogarty (2010, p. 311) جملةً من المقاصد من شأن المعايير تحقيقها، من أهمها:

- تحديد ماهية التدقيق؛
- تعزيز الانسجام والتجانس في ممارسات التدقيق؛
- تحسين التكوين في المجال؛
- توفير وسلية لتقييم أداء المدقق؛
- توجيه وإرشاد المدقق.

إلى ما سبق، فقد أشار Boolaky et al. (2019, p.171) إلى أنّ معايير التدقيق تهدف بالدرجة الأولى إلى إعطاء نوع من الشرعية لعمية التدقيق، مع توفير درجة من الطمأنينة للأطراف الخارجية فيما يتعلق بالأساس الذي يتم من خلاله تكوين رأي المدقق والتعبير عنه. إذا فمعايير التدقيق بشكل عام هي مجموع الإرشادات المنهجية التي يتبعها المدقق عند تدقيقه للقوائم المالية للمؤسسة، حيث توفر المعايير جملة من التوجيهات التي تساعد المدقق في تحديد مدى اجراءات التدقيق الواجب تنفيذها لبلوغ الهدف من التدقيق، وبناءً عليها يتم في تقييم جودة التدقيق.

2.1.2. أهمية معايير التدقيق في تحقيق الجودة

يسعى المدقق إلى اضعاء الثقة على المعلومات المالية التي تعدها ادارة المؤسسة، ويستعين في ذلك بمجموعة من المعايير التي تحدد مسؤولياته وتساعد في وضع الاجراءات اللازمة، لذلك تعتبر المعايير دليلا ومقياسا لجودة أداء المدقق، فلطالما كان الالتزام بالمعايير المهنية مؤشرا على جودة التدقيق، وكان الانحراف عنها مؤشرا على زيادة خطر التدقيق (Johnstone et al., 2014, p. 157).

في هذا السياق، يرى البعض أن معايير التدقيق لها تأثير معتبر في سلوك المدقق، فالمعايير ذات الجودة تعمل على تحسين أداء المدقق ومخرجات التدقيق (Burns & Fogarty, 2010, p. 319)، وقد ذهب إلى الاشارة بأهمية المعايير في مواجهة السلوك غير المرغوب للمدققين الانتهازيين الذين قد لا تتوافق أهدافهم مع أهداف المستثمرين ومستخدمي القوائم المالية (Gao & Zhang, 2019, p. 201).

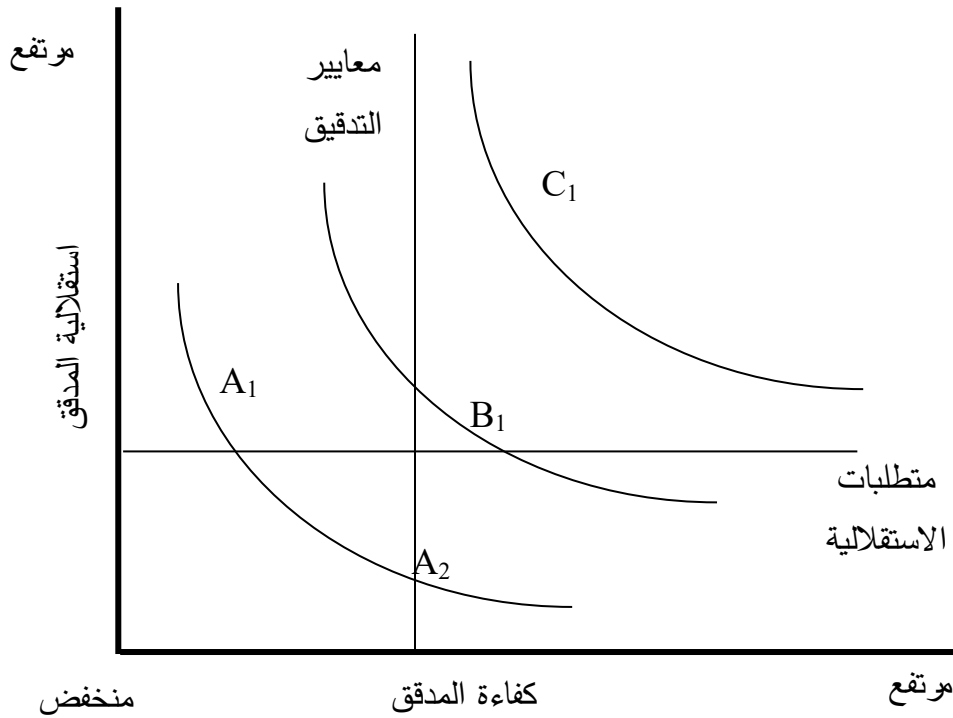
ومن وجهة نظر الهيئات المهنية، فمعايير التدقيق تحقق منافع عديدة، أهمها:

- تدوين ممارسات التدقيق التي تستخدم عند أداء مهمة تدقيق؛
- التأكد من فعالية إجراءات التدقيق، فالهدف من المعايير هو ضمان ممارسات سليمة وفعالة؛
- توفير دليل ارشادات للمدقق، فالمعايير كما سبقت لها الاشارة تحدد المبادئ والتقنيات التي يتبعها المدقق عند أداء مهمة التدقيق؛
- تعزيز التجانس في أداء التدقيق وعرض التقارير، حيث تساهم المعايير في تقليص الفروقات الموجودة في ممارسات التدقيق وتوحيدها بما يساهم في توضيح رسالة المدقق وخدمة المستخدمين بشكل أفضل.

وفيما يتعلق بالنقطة الأخيرة، فهي حجر الزاوية في ابراز أهمية المعايير وارتباطها بالجودة، خاصة من منظور المنظمات المهنية، إذ يرى معهد المحاسبين القانونيين في إنجلترا وويلز (ICAEW) أنه متى ما اشتملت جودة التدقيق على عنصر التجانس، فإن أي تحسين في تجانس أداء المدقق من خلال المعايير يعتبر تحسينا محتملا في جودة التدقيق. فالمعايير تفرض حدا أدنى من الكفاءة الفنية والعناية المهنية التي يجب بدؤها في التدقيق (Leung et al., 2015, p. 257).

ودوما في اطار ارتباط المعايير بالجودة فقد استعان Knechel (2016) بتعريف DeAngelo لجودة التدقيق -بالاشارة إلى صفتي الكفاءة والاستقلالية- في ابراز العلاقة المذكورة، حيث يرى Knechel أنه في بيئة خالية من معايير التدقيق ومن متطلبات الاستقلالية سيكون للعميل الحرية في اختيار مستوى التأكيد الذي يريده (بالتوليف بين الاستقلالية والكفاءة)، والذي قد يكون دون المستوى الذي يريده الجمهور -مستخدمو القوائم-، لتلافي ذلك فإن الهيئات التنظيمية للمهنة تضع حداً أدنى من المعايير المتعلقة بالاستقلالية وبالكفاءة لضمان عدم نزول الجودة عن المستوى المقبول، والشكل أدناه يوضح التصور الوارد في هذا السياق حول ارتباط المعايير بالجودة.

شكل رقم (06): معايير التدقيق والجودة



Source: (Knechel, 2016)

يُبيّن الشكل السابق أنّه في بيئة مُنظمة يكون المدقق مقيداً بحد من الاستقلالية والكفاءة لا ينبغي النزول عنهما كما يبينهما الشكل بالمحور الأفقي والعمودي.

لكن ما يهمنا حقيقةً هنا هو حد الكفاءة الذي يقاس بمدى التزام المدقق بمعايير التدقيق، التي تبيّن المستوى الأدنى من جهود التدقيق التي يجب بدؤها لأجل تقديم خدمة تدقيق مقبولة الجودة، وبذلك لا يُقبل إلا التدقيق الذي يقع على المربع الأيمن من الجهة العليا من الشكل (B1,C1) لتحقيقه لشرط الالتزام بالمعايير -الكفاءة- وكذلك الاستقلالية.

وتتأكد أهمية المعايير في ضمان الجودة في ذات السياق بالنظر إلى طبيعة التدقيق الذي تعتبر مخرجاته غير مرئية، إذ لا يمكن رصدها بطريقة مباشرة من قبل مستخدمي تقرير التدقيق، لذلك فالالتزام بالمعايير يعتبر مؤشراً للجودة لما يقدمه من تأكيد ضمني ببدل المدقق للجهود والعناية المهنية اللازمة.

2.2. الحاجة إلى التوافق الدولي وظهور معايير التدقيق الدولية

1.2.2. دوافع توحيد الممارسات في المجال المالي

إنّ العولمة وما أنتجته من تسارع في حركة رؤوس الأموال، قد خلق الحاجة إلى تعزيز النظام النقدي والمالي الدولي لمواجهة مخاطر الأزمات المالية المتنامية. وقد تبين أنّ الشرط الأساسي لتحقيق هذا الهدف هو إيجاد حالة من التوافق من خلال تطوير وتطبيق معايير وأساليب مشتركة على المستوى الدولي.

بشكل عام يهدف التوافق في هذا الباب (Harmonisation) إلى كل ما من شأنه تذليل الفروقات بين الممارسات في المجال المالي بما يجعلها قابلة للمقارنة.

في المجال المحاسبي جاء تعريف التوافق على أنه إجراء يهدف إلى توحيد الممارسات المحاسبية من خلال تضيق فجوة الاختلاف بينها أو باختصار هو القضاء على التباين بين المعايير (Barbu, 2004).

ووفقاً لأنصار التوافق المالي فإن الاقتصاد العالمي المتسع قد تسبب في اضطرابات داخل الاقتصاديات المحلية مما جعلها أكثر حساسية للصدمات الخارجية. والتكيف مع هذه الصدمات يفرض وجود أسواق كفؤة تعمل بفعالية من أجل توفير الموارد المالية اللازمة لمواجهة مختلف الآثار السلبية، والتوافق المالي وفق McCombie (2005) هو السبيل لتحقيق هذه الغاية.

كما يُبرز Gavanou et al. (2006, pp. 106-107) أنّ الحاجة إلى التوافق المالي قد دفعت إلى انشاء منتدى الاستقرار المالي سنة 1999 الذي جمع البنوك المركزية للدول المتقدمة والمؤسسات المالية الدولية (البنك الدولي وصندوق النقد) وكذلك منظمات دولية مختلفة كلجنة بازل ومجلس معايير المحاسبة الدولية والاتحاد الدولي للمحاسبين وغيرها (الجدول رقم 01). وكل هذا من أجل التشجيع على تبني معايير اقتصادية ومالية دولية لضمان مستوى أدنى من الجودة في المعلومة المالية، بما يساهم من تعزيز الاستقرار المالي العالمي وتذنية خطر المعلومات المضللة بالنسبة للمستثمرين.

| جدول رقم (01): المعايير الدولية في المجال الاقتصادي والمالي | | |
|---|---|--|
| موضوع المعايير | عنوان المعايير | جهة الاصدار |
| السياسة الاقتصادية والشفافية | | |
| شفافية السياسة المالية والنقدية | مدونة قواعد السلوك المتعلقة بالشفافية في السياسة المالية والنقدية | صندوق النقد الدولي (IMF) |
| شفافية السياسة الجبائية | مدونة قواعد السلوك المتعلقة بالشفافية الجبائية | |
| الإفصاح ونشر البيانات | معايير نشر البيانات | |
| البنية المؤسسية والسوقية | | |
| المحاسبة | المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية | مجلس معايير المحاسبة الدولية (IASB) |
| التدقيق | معايير التدقيق الدولية | مجلس معايير التدقيق والتأكد الدولية (IAASB) |
| حوكمة الشركات | مبادئ حوكمة الشركات | منظمة التعاون والتنمية الاقتصادية (OECD) |
| التسوية والدفع | المبادئ الأساسية لأنظمة الدفع العامة | المنظمة الدولية لهيئات الأوراق المالية (IOSCO) |
| نزاهة الأسواق | معايير مكافحة غسيل الأموال وتمويل الإرهاب | فرقة العمل للإجراءات المالية FATF |
| التنظيم والرقابة المالية | | |
| الرقابة البنكية | المبادئ الأساسية للرقابة المالية | لجنة بازل للرقابة المصرفية (BCBS) |

| | | |
|---|----------------------------|-----------------------|
| المنظمة الدولية لهيئات الأوراق المالية (IOSCO) | الأهداف والمبادئ التنظيمية | تنظيم الأسواق المالية |
| Source : (Gavanou et al., 2006, p. 108) | | |

فيما يتعلق بالمجال المحاسبي بشكل عام فالجدول يُظهر أنّ منتدى الاستقرار المالي يعترف على الصعيد الدولي بالمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية الموكلة لمجلس معايير المحاسبة الدولية وبمعايير التدقيق الدولية التي هي من صلاحية مجلس معايير التدقيق والتأكيد الدولية، وفي هذا الشأن يعتبر (Humphrey et al., 2009, p. 811) أنّ إدراج معايير التدقيق الدولية في قائمة المعايير الموصى بها من قبل منتدى الاستقرار المالي يحمل دلالة بالغة على أهمية هذه المعايير.

2.2.2. الهيئات المهنية الدولية ونشأة معايير التدقيق

يعترف الباحثون في التدقيق والعديد من الهيئات المهنية أنّ جودة التدقيق هي مفهوم ذاتي، يشكل في الغالب ظاهرة مبنية اجتماعياً (socially constructed phenomenon)، وفي هذا اعتراف مهم جداً من أجل فهم وتحليل ظهور معايير التدقيق الدولية، إذ يشير إلى ضرورة تركيز الاهتمام على الطريقة التي شكلت بها هذه المعايير وأثرت على ما هو مقبول دولياً كممارسة تدقيق ذات جودة (Humphrey et al., p. 161).

لذلك نجد أنّ جهوداً كبيرة بذلت في تطوير معايير معترف بها دولياً تساهم في جودة التدقيق وتوضح ما يجب على المدققين القيام به لتحقيق ذلك. وبشكل عام هناك مجموعتان رئيسيتان من المعايير التي تحكم عمليات التدقيق في معظم أنحاء العالم، وهما معايير التدقيق الدولية للاتحاد الدولي للمحاسبين ومعايير التدقيق الأمريكية لمجلس مراقبة حسابات الشركات العامة.

1.2.2.2. الاتحاد الدولي للمحاسبين

يعتبر الاتحاد الدولي للمحاسبين الهيئة التي يقع على عاتقها مهمة التقييس ووضع المعايير على المستوى الدولي من أجل توحيد الممارسات وضمان الجودة فيها، وفيما يأتي سنتطرق لهيكله وتنظيم الاتحاد وآلية اصدار المعايير الدولية.

1.1.2.2.2. تنظيم الاتحاد الدولي للمحاسبين

الاتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC) هو المنظمة العالمية لمهنة المحاسبة. تأسس في عام 1977، وتتمثل مهمته في خدمة المصلحة العامة من خلال تعزيز أهمية وسمعة وقيمة مهنة المحاسبة على الصعيد المحلي والدولي. كما يهدف الاتحاد إلى انشاء وتطوير معايير دولية عالية الجودة وتشجيع تبنيها وتطبيقها من أجل دعم التقارب الدولي وتطوير الاقتصاديات، حيث يعتبر الاتحاد الصوت المتحدث باسم مهنة المحاسبة على المستوى العالمي (IFAC, 2022).

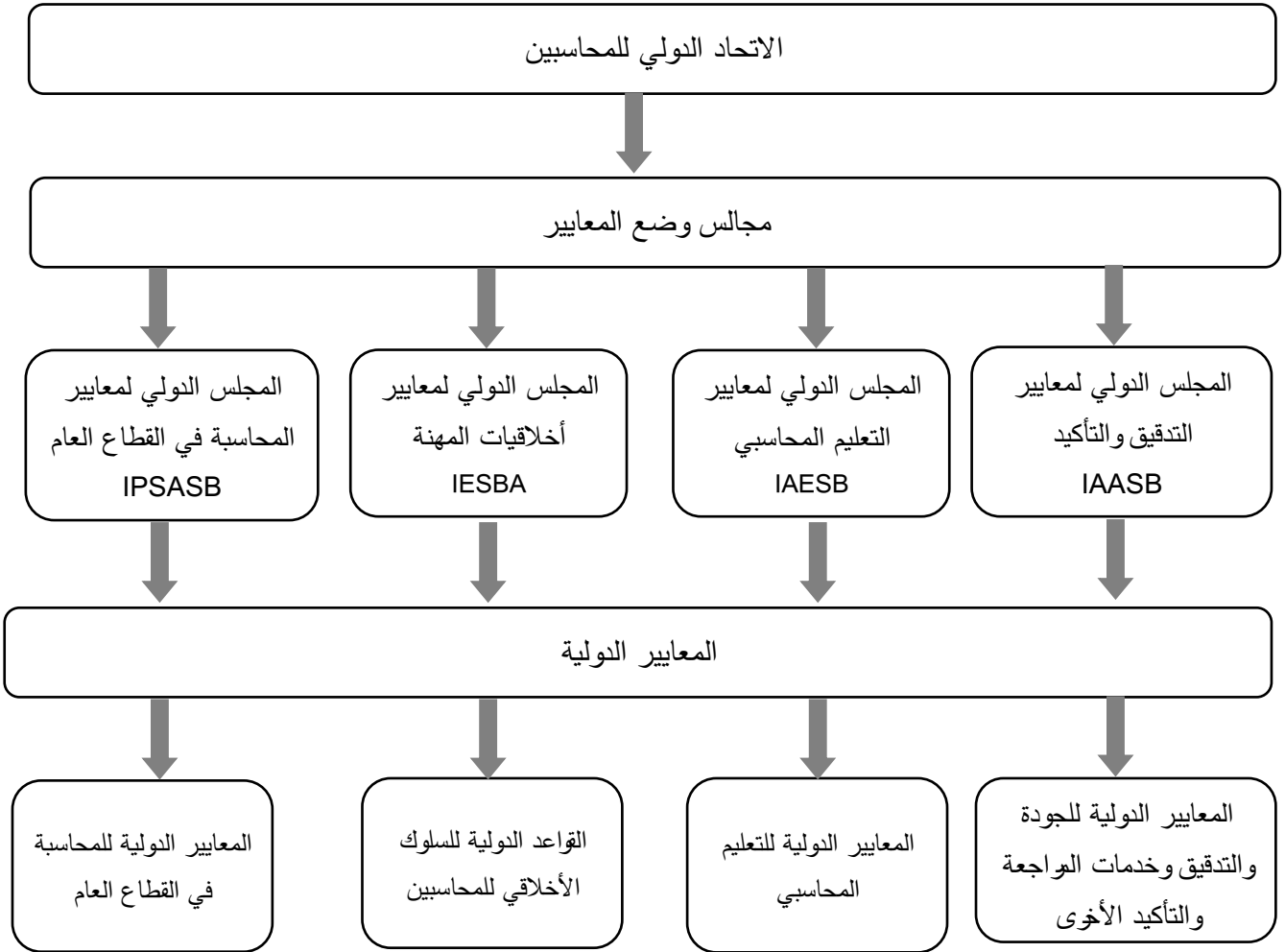
ويضم الاتحاد في عضويته 180 منظمة محاسبية مهنية (بصفة عضو أو شريك) عبر أكثر من 135 دولة، كما يتجاوز العدد الإجمالي من المنتسبين 2.5 مليون محاسب محترف عبر العالم وفي مجالات عدة (IFAC, 2022).

2.1.2.2.2. المجالس الدولية لوضع المعايير

لقد أدرك الاتحاد الدولي للمحاسبين منذ فترة طويلة أنّ السبيل الأساسي لحماية المصلحة العامة يكون من خلال تطوير وتشجيع تطبيق المعايير المعترف بها دولياً كوسيلة لضمان مصداقية المعلومات التي يعتمد عليها المستثمرون وغيرهم من أصحاب المصلحة (Loft et al., 2006, p.430).

في هذا السياق نجد أنّ الاتحاد يعتمد على عمل أربع مجالس مستقلة (الشكل) تخضع لإجراءات صارمة من أجل تطوير معايير عالية الجودة بطريقة شفافة، وكفاءة وفعالة.

شكل رقم (07): المعايير الدولية لمجالس الاتحاد الدولي للمحاسبين



المصدر: من اعداد الباحث

وتجدر الإشارة أنّ مجالس وضع المعايير المشار إليها أعلاه تعرف أيضا بلجان أنشطة المصلحة العامة لما تصدره -إضافة للمعايير المذكورة- من وثائق ارشادية لدعم المحاسبين العاملين في القطاعات التجارية وبالمكاتب الصغيرة والمتوسطة وأيضا في الدول النامية. وباعتبار أنّ مجلس معايير التدقيق والتأكد الدولي يعتبر أهم مجالس الاتحاد وأنّ معايير التدقيق الدولية هي أهم المعايير التي يصدرها، فسنعرض بشيء من التفصيل للمجلس ومعاييرها في الآتي.

2.2.2.2. مجلس معايير التدقيق والتأكيد الدولي

إن فهم أي تنظيم مؤسسي لا يتحقق إلا بفهم وتتبع الأحداث التاريخية التي ساهمت في نشأة هذا التنظيم.

بالرجوع قليلاً في الزمن، نجد أنّ فكرة إنشاء معايير دولية في المحاسبة والتدقيق تعود إلى النمو الذي شهدته التجارة الدولية في ستينات القرن الماضي وما نتج عن ذلك من توجهات تدويلية في مهنة المحاسبة (Humphrey et al., 2004, p. 163).

بفترة قصيرة بعد نشأة الاتحاد الدولي للمحاسبين سنة 1977، تم تأسيس هيئة دولية لتطوير إرشادات التدقيق عرفت بلجنة ممارسات التدقيق الدولية (IAPC). وباعتبارها أهم لجان الاتحاد، تم تكليفها بمهمة تطوير إرشادات تدقيق وإجراءات وأساليب في التدقيق تساعد جميع أعضاء الاتحاد وتساهم في تحقيق الهدف الرامي إلى التوحيد الممارسة المهنية للمحاسبة على مستوى العالم (Humphrey et al., 2004, p. 163).

نتج عن جهود لجنة ممارسات التدقيق الدولية ظهور المبادئ التوجيهية الدولية للتدقيق (IAG)، التي تعتبر سلفاً لمعايير التدقيق الدولية (ISA)، والتي أُعتبرت آنذاك وفقاً لـ Schockaert (2019, p.106) أفضل ممارسات التدقيق داخل المكاتب الكبرى وفي مجال التدقيق ومراجعة المعلومة المالية بشكل عام. وقد تم تحرير أول المبادئ التوجيهية سنة 1979 تحت مسمى: هدف ونطاق تدقيق القوائم المالية.

في سنة 1992 قامت لجنة ممارسات التدقيق الدولية بجملة من الإصلاحات التي نتج عنها التنازل عن المبادئ التوجيهية لصالح ما يعرف اليوم بمعايير التدقيق الدولية (ISAs)، حيث تم الاعتراف باللجنة على أنها الهيئة المسؤولة عن وضع معايير التدقيق على المستوى الدولي، خاصة بعد أن أصدرت المنظمة الدولية لهيئات الأوراق المالية (IOSCO) قراراً أوصى بأن يقبل الأعضاء التابعين للمنظمة 24 معياراً لتدقيق الحسابات (ISAs) باعتبارها "أساساً مقبولاً للاستخدام عبر الدول" (Humphrey et al., 2004, p. 163).

ووفقاً لـ Roussey (1996, p.138) فإنّ التحول إلى معايير التدقيق الدولية (ISAs) دفع بلجنة ممارسات التدقيق الدولية (IAPC) إلى فتح مشروع كبير من أجل ترميز وعرض المعايير لتحقيق مزيد من التناسق وتسهيل قراءتها. حيث أُعيد تنظيم المعايير من سلسلة مرقمة حسب تاريخ الإصدار (من ISA1 إلى ISA 31) إلى سلسلة مرقمة حسب التصنيف الموضوعي للمعايير ضمن مسار سير عملية التدقيق، وهو التصنيف المعمول به إلى غاية اليوم، أين تتخذ المعايير رمزا من ثلاثة أرقام وتوزع على ست مجموعات كالاتي:

مجموعة 200: تُعنى بمسؤوليات المدقق؛

مجموعة 300 و400: تعالج تقييم المخاطر وطرق الاستجابة لها؛

مجموعة 500: تتطرق إلى أدلة التدقيق وكيفية جمعها؛

مجموعة 600: تتعرض إلى كفاءات الاستفادة من أعمال الغير؛

مجموعة 700: توضح طرق تشكيل الرأي وإعداد التقرير؛

مجموعة 800: تُعنى بالمسائل الخاصة.

مع التحول إلى معايير التدقيق الدولية (ISAs) من خلال ما ذكر، كان على الاتحاد تعزيز مكانته كهيئة واضعة للمعايير على مستوى دولي، إذ كانت العديد من الدول لا تزال تعتمد على معاييرها المحلية معتبرة أنّ المعايير الدولية لا تصلح سوى للاقتصاديات الناشئة والمتقدمة. ومن أجل إزالة هذه الصورة، تم وضع خطة استراتيجية جديدة لتطوير مكانة لجنة الممارسات (IAPC) وتوفير موارد إضافية وكذا مراجعة العضوية، وقد أسفرت هذه الإصلاحات عن نشأة مجلس معايير التدقيق والتأكيد الدولية (IAASB) خلفا للجنة ممارسات التدقيق (IAPC) والذي شرع في العمل رسمياً سنة 2002 بعدد أكبر من الموظفين ورئيس مستقل (Humphrey et al., 2004, p. 164).

ومع نهاية 2001، صار الاتحاد الدولي للمحاسبين يضم 156 عضوا عبر 114 دولة، وهو ضعف عدد الأعضاء عند التأسيس، وتحت التسمية الجديدة توسعت صلاحيات مجلس التدقيق والتأكيد الدولي إلى أبعد من معايير التدقيق، حيث صار يُعنى بوضع معايير الجودة والتأكيد والخدمات ذات العلاقة (الشكل).

شكل رقم (08): هيكل إصدارات المجلس الدولي لمعايير التدقيق والتأكد

قواعد أخلاقيات المهنة للمحاسبين المهنيين الصاورة عن مجلس المعايير الدولية لأخلاقيات المهنة للمحاسبين (IESBA)

العمليات التي تحكمها معايير المجلس الدولي لخدمات التدقيق والتأكد (IAASB)

المعايير الدولية لإدارة الجودة ISQMs 1-99

الاطار الدولي لعمليات التأكيد (التدقيق والفحص)

المعلومات المالية الأخرى

تدقيق وفحص المعلومات المالية التاريخية

ISAEs 3000-3699

المعايير الدولية لخدمات التأكيد

ISAs 100-999

معايير التدقيق الدولية

الخدمات ذات العلاقة

ISRSs 4000-4699

المعايير الدولية للخدمات ذات العلاقة

ISREs 2000-2699

المعايير الدولية لعمليات الفحص

Source : Iaasb, 2022

يُبين الشكل أعلاه جميع منشورات مجلس معايير التدقيق والتأكدات الدولي، وللإشارة فإن المجلس مع كونه تابعاً للاتحاد الدولي للمحاسبين، غير أنه يتمتع باستقلالية تامة في وضع جدول أعماله والمصادقة على منشوراته من المعايير وغيرها وفق الإجراءات المحددة ودون الرجوع للاتحاد.

وكما نلاحظ في الشكل فإن منشورات المجلس تشمل التدقيق، والفحص، والتأكدات الأخرى، والخدمات ذات العلاقة التي تصدر كلها في مجلد من ثلاثة أجزاء يعرف بدليل معايير إدارة الجودة والتدقيق والفحص والتأكدات الأخرى والخدمات ذات العلاقة*.

- معايير التدقيق الدولية (ISAs) وتستخدم في تدقيق المعلومات المالية التاريخية؛
- المعايير الدولية لعمليات الفحص (ISRES) وتستخدم عند فحص المعلومات المالية التاريخية؛
- المعايير الدولية لارتباطات التأكيد (ISAES) وتستخدم في جميع ارتباطات التأكيد غير ما تعلق بتدقيق أو فحص المعلومات المالية التاريخية؛
- المعايير الدولية للخدمات ذات العلاقة (ISRSS) وتستخدم في ارتباطات التجميع والخدمات الأخرى؛
- المعايير الدولية لإدارة الجودة (ISQMs) وتطبق على جميع الخدمات التي تتدرج ضمن المعايير أعلاه والصادرة عن مجلس معايير التدقيق والتأكدات الدولي.

إلى ما سبق تجدر الإشارة إلى أن المعايير تخضع دورياً لتغييرات وعمليات تنقيح بما يتلاءم مع المستجدات وبخاصة لتوضيحها وتسهيل قراءتها، لذلك نجد أن هناك إصداراً جديداً من طرف المجلس كل سنة أو سنتين يتضمن الإضافات والتعديلات على المعايير الموجودة.

* Handbook of International Quality Management, Auditing, Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements.

3.2.2.2. معايير التدقيق الدولية

تُعرف معايير التدقيق الدولية بأنها معايير مهنية تستخدم في عمليات التدقيق المالي للمعلومات التاريخية والمالية. وتهدف إلى خدمة المصلحة العامة من خلال توحيد ممارسات التدقيق وتعزيز جودته في جميع أنحاء العالم، وزيادة ثقة الجمهور في مهن التدقيق والتأكيد الدولية (Haapamäki & Sihvonon, 2019, p.38). ووفقاً لآخر دليل أصدره المجلس الدولي سنة 2022، تتألف المجموعة النهائية من المعايير الموضحة من 37 معياراً لمراجعة الحسابات سارية المفعول. الجدول الموالي يوضح تصنيف المعايير وأهم التطورات التي مرت بها.

جدول رقم (02): قائمة معايير التدقيق الدولية

| رقم المعيار | عنوان المعيار | النشأة | أصل الرقم |
|-------------|---|-------------|---|
| ISA 200 | الأهداف العامة للمدقق المستقل والقيام بالمراجعة طبقاً لمعايير التدقيق الدولية | أكتوبر 1979 | ISA200- ISA1- IAG1 |
| ISA 210 | الاتفاق حول شروط ارتباطات التدقيق | جوان 1980 | ISA210- ISA2- IAG2 |
| ISA 220 | إدارة الجودة لتدقيق القوائم المالية | سبتمبر 1981 | ISA220- ISA7- IAG7 |
| ISA 230 | توثيق أعمال التدقيق | جانفي 1982 | ISA230- ISA9- IAG9 |
| ISA 240 | مسؤولية المدقق ذات العلاقة بالغش عند تدقيق القوائم المالية | أكتوبر 1982 | ISA240- ISA11- IAG11 |
| ISA 250 | مراعاة القوانين والأنظمة عند تدقيق القوائم المالية | جويلية 1993 | ISA250- ISA31- - |
| ISA 260 | الاتصال مع أولئك المكلفين بالحوكمة | جوان 1999 | ISA260 - - |
| ISA 265 | الإبلاغ عن نواحي القصور في الرقابة الداخلية للمكلفين بالحوكمة والإدارة | ديسمبر 2008 | ISA265 - - |
| ISA 300 | التخطيط لتدقيق القوائم المالية | فيفري 1981 | ISA300- ISA4- IAG4 |
| ISA 315 | التعرف على مخاطر التحريف الجوهرية وتقييمها | أكتوبر 2003 | ISA6-ISA6)(IAG15-IAG6) ISA315-(ISA310/400/401) |
| ISA 320 | الأهمية النسبية في تخطيط وأداء التدقيق | أكتوبر 1987 | ISA320- ISA25- IAG25 |

المجموعة الأولى: المبادئ والمسؤوليات العامة
200-299

المجموعة الثانية: تقييم لمخاطر والاستجابة لها
300 - 499

II. مراجعة الأدبيات وبناء الفرضيات

| | | | | |
|----------------------|-------------|---|---------|--|
| ISA330 - - | أكتوبر 2003 | استجابة المدقق للمخاطر المقيمة | ISA 330 | |
| ISA402 ISA6 - | مارس 1994 | اعتبارات التدقيق المتعلقة بالمنشآت التي تستخدم مؤسسات خدمية | ISA 402 | |
| ISA450 - - | أكتوبر 2008 | تقييم التحريفات المتعرف عليها خلال عملية التدقيق | ISA 450 | |
| ISA500 - ISA8 - IAG8 | جانفي 1982 | أدلة التدقيق | ISA 500 | المجموعة الثامنة: أدلة التدقيق 500 - 599 |
| ISA501 - ISA8 - IAG8 | مارس 1994 | أدلة التدقيق " اعتبارات محددة لبنود مختارة" | ISA 501 | |
| ISA505 - - | جوان 2000 | المصادقات الخارجية | ISA 505 | |
| ISA510 -ISA28- IAG28 | جويلية 1990 | ارتباطات التدقيق لأول مرة " الأرصدة الافتتاحية" | ISA 510 | |
| ISA520 -ISA12- IAG12 | جويلية 1983 | الإجراءات التحليلية | ISA 520 | |
| ISA530 -ISA19- IAG19 | فيفري 1985 | عينات التدقيق | ISA 530 | |
| ISA540 -ISA26- IAG26 | أكتوبر 1987 | تدقيق التقديرات المحاسبية والافصاحات ذات العلاقة | ISA 540 | |
| ISA550 -ISA17- IAG17 | أكتوبر 1984 | الأطراف ذات العلاقة | ISA 550 | |
| ISA560 -ISA21- IAG21 | أكتوبر 1989 | الأحداث اللاحقة | ISA 560 | |
| ISA570 -ISA23- IAG23 | جوان 1986 | استمرارية المنشأة | ISA 570 | |
| ISA580 -ISA22- IAG22 | أكتوبر 1985 | الإقرارات الخطية | ISA 580 | |
| ISA600 - ISA5 - IAG5 | جويلية 1981 | اعتبارات خاصة - عمليات تدقيق القوائم المالية للمجموعة | ISA 600 | مجموعة الرابعة: الاستفادة من أعمال المهنيين الآخرين 600 - 699 |
| ISA610 -ISA10 -IAG10 | جويلية 1982 | استخدام عمل المدققين الداخليين | ISA 610 | |
| ISA620 -ISA18 -IAG18 | فيفري 1985 | الاستفادة من عمل خبير | ISA 620 | |
| ISA700 -ISA13 -IAG13 | أكتوبر 1983 | تكوين الرأي والتقرير عن القوائم المالية | ISA 700 | مجموعة الخامسة: أنج وتقارير التدقيق 700 - 799 |
| | | الإبلاغ عن المسائل الرئيسية في تقرير المدقق المستقل | ISA 701 | |
| ISA705 - - | ديسمبر 2004 | التعديلات على الرأي الوارد في تقرير المدقق المستقل | ISA 705 | |

II. مراجعة الأدبيات وبناء الفرضيات

| | | | | | | |
|----------------------|---|---|-------------|---|---------|---|
| ISA706 | - | - | أكتوبر 2008 | فقرات التأكيد والفقرات الأخرى في تقرير المدقق المستقل | ISA 706 | لمجموعة السادسة: مجالات منحصصة 800 - 899 |
| ISA710 | - | - | مارس 1996 | المعلومات المالية المقارنة | ISA 710 | |
| ISA720 -ISA14 -IAG14 | | | فيفري 1984 | مسؤوليات المدقق ذات العلاقة بالمعلومات الأخرى | ISA 720 | |
| ISA800 | - | - | أفريل 2008 | اعتبارات خاصة - عمليات تدقيق القوائم المالية المعدة طبقاً لأطر ذات غرض خاص | ISA 800 | |
| ISA805 | - | - | ديسمبر 2006 | اعتبارات خاصة - عمليات تدقيق قائمة مالية واحدة أو حسابات أو بنود محددة في قائمة مالية | ISA 805 | |
| ISA810 | - | - | جويلية 2007 | ارتباطات لإعداد تقرير عن القوائم المالية الملخصة | ISA 810 | |

Source : (Schockaert, 2019, p. 110)

1.3.2.2.2. بنية وهيكل معايير التدقيق الدولية

خضعت معايير التدقيق الدولية للعديد من التعديلات والتغييرات ولا تزال، وقد كانت الغاية منها دوماً توضيح المعايير وتسهيل قراءتها حتى يسهل استخدامها. ومن أهم المحطات التي مرت بها عمليات التوضيح والتي أعطت الشكل الحالي للمعايير، هو البرنامج الذي وضعه مجلس المعايير (IAASB) سنة 2004، تحت مسمى المشروع التوضيحي (The Clarity Project)، والذي هدف إلى تعزيز فهم معايير التدقيق الدولية بما يسمح من تحقيق التناسق في تطبيقها، الأمر الذي سيعمل على تحسين جودة التدقيق على المستوى العالمي (Collings, 2011, p.7).

لقد تم إعادة كتابة جميع معايير التدقيق كجزء من المشروع الذي اكتمل في 2009، ومنذ ذلك الوقت أخذ تنظيم كل معيار شكلاً جديداً يضم مقدمة وأهدافاً وتعريفات ومتطلبات إضافة إلى التطبيق والمواد التوضيحية الأخرى.

جدول رقم (03) : هيكل معايير التدقيق الدولية

| المحتوى | أقسام المعيار |
|--|----------------------------------|
| مقدمة كل معيار عبارة عن توضيح لغرض ونطاق المعيار، بما في ذلك كيفية ارتباط المعيار بمعايير التدقيق الأخرى، وكذا السياق الذي يستخدم فيه المعيار. | المقدمة |
| وهو القسم الذي يوضح الأهداف التي يجب أن يسعى المدقق لتحقيقها في جوانب عملية التدقيق التي يغطيها المعيار المعني. | الهدف |
| من أجل فهم جيد للمعايير، يشتمل كل معيار على شرح وتعريف بالمصطلحات ذات الصلة | التعريفات |
| المتطلبات هي حجر الزاوية في المعيار، فهو القسم الذي نجد فيه إرشادات مفصلة حول كيفية بلوغ هدف المعيار، وتأتي المتطلبات دوماً بصيغة الأمر تحت عبارة "ينبغي على المدقق" | المتطلبات |
| يوفر التطبيق والمواد التفسيرية الأخرى مزيداً من التوضيحات حول متطلبات المعيار وكيفية تنفيذها. | التطبيق والمواد التفسيرية الأخرى |

المصدر: من اعداد الباحث

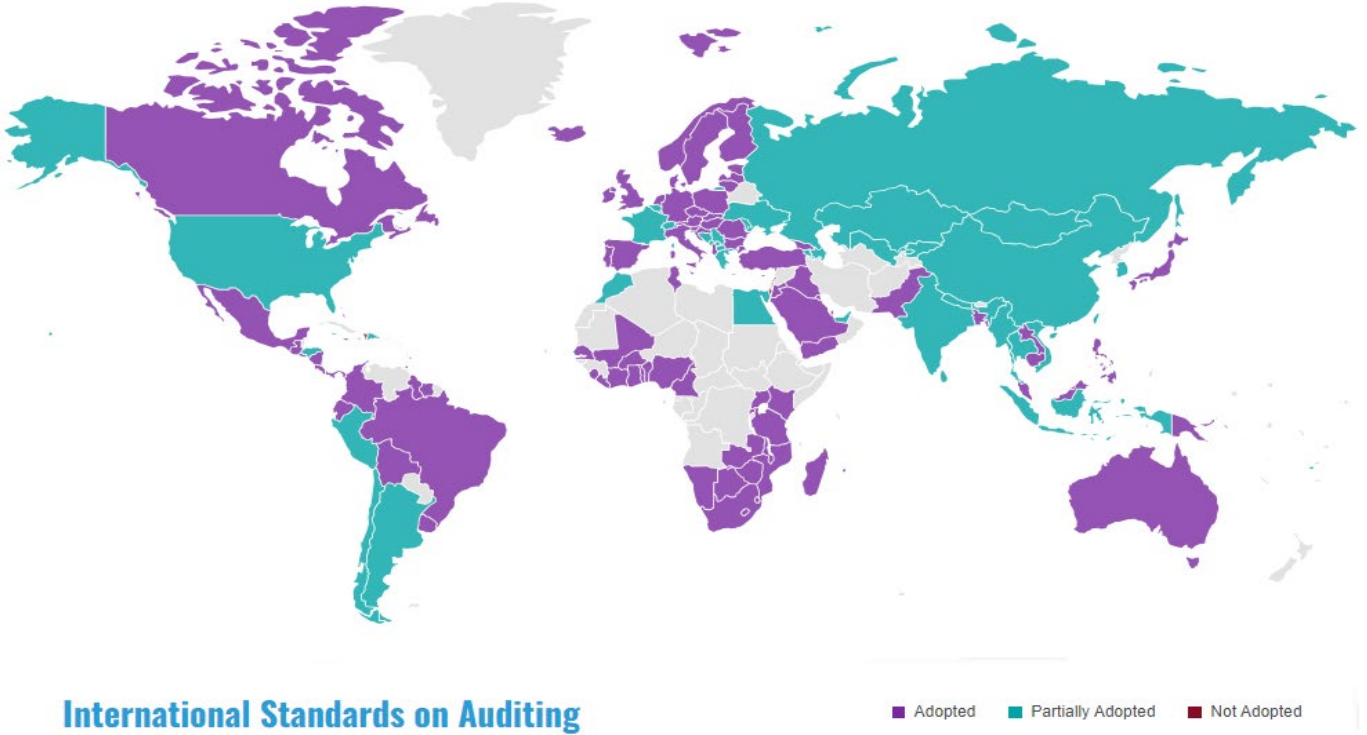
2.3.2.2.2. توسيع رقعة المعايير واطفاء الشرعية الدولية

يمكن القول أنّ الدعوة إلى تبني معايير التدقيق الدولية كان ولا يزال جزءاً حيويًا من التوجه الدولي الرامي إلى توحيد الممارسات المحاسبية عبر مختلف البلدان، فقد دفعت الحاجة نحو تحقيق مزيد من التناسق والشفافية في الممارسات عدداً من المؤسسات الدولية المؤثرة إلى تركيز جهودها في نشر معايير التدقيق الدولية على نطاق عالمي أوسع. فمنذ أوائل القرن الحالي سعت المؤسسات المالية العالمية كالبنك وصندوق النقد الدوليين إلى الترويج لتبني المعايير الصادرة عن الاتحاد الدولي للمحاسبين من أجل تحسين ممارسات التدقيق في مختلف الدول بشكل عام والدول النامية بشكل خاص.

إضافة إلى جهود الهيئات الدولية المذكورة في هذا المسعى، لقت معايير التدقيق الدولية تأييدًا كبيرًا من طرف منظمات بالغة الأهمية مثل المنظمة الدولية لهيئات الأوراق المالية (IOSCO) والمفوضية الأوروبية (EC)، حيث ساعدت هذه التأييدات في ترسيخ معايير التدقيق الدولية باعتبارها مكونًا أساسيًا في استقرار النظام المالي الدولي، الأمر الذي نتج عنه إقرارها ضمن المعايير الاثني عشر لمنتدى الاستقرار المالي (FSF) (Gavanou et al., 2006, p. 107). غير أنه وبالرغم من الدعم المتزايد لمعايير التدقيق الدولية من أجل توحيد الممارسات، فإن الطريق نحو تبنيها كان بعيدا عن التجانس، فقد أشار Boolaky et al. (2019, p.172) إلى أن تبني معايير التدقيق الدولية يخضع للعديد من الاعتبارات السياسية والاقتصادية والثقافية، ففي مناطق من أوروبا مثلا، كان الدفع نحو تبني معايير التدقيق الدولية مرتبطاً بالهدف الأشمل المتمثل في توحيد مهنة التدقيق في جميع أنحاء القارة، ذلك أن معايير التدقيق الدولية أُعتبرت أمراً ضروريا لضمان أن تلبى عمليات التدقيق الأوروبية نفس معايير الجودة، لكن مع ذلك كانت هناك بعض المقاومة السياسية التي أدت إلى تعقيد العملية.

في المقابل إتمدت دولٌ مثل روسيا والصين استراتيجية تبني معايير التدقيق الدولية مع ادخال بعض التعديلات المصممة لتحقيق التلاؤم مع خصوصيات البيئة المحلية، وهو ما يعكس مرونة المعايير لاستيعاب البيئات التنظيمية المختلفة على حد وصف المجلس الدولي لمعايير التدقيق والتأكيد (IAASB, 2022) والذي ينص صراحةً أن تبني المعايير لا يخالف مراعاة الخصوصيات التشريعية والتنظيمية لكل بلد. ووفقا لـ Boolaky et al. (2019, p.173) فقد صار يُنظر لتبني معايير التدقيق الدولية على أنه إجراء لبناء الثقة، خاصة إذا ما اقترن ذلك بتبني معايير المحاسبة الدولية.

شكل رقم (09): الدول المتبنية لمعايير التدقيق الدولية



Source : IFAC, 2023

يُظهر الشكل أعلاه خريطة عالمية توضح الانتشار العالمي لمعايير التدقيق الدولية والمستويات المتفاوتة لتبنيها عبر مختلف البلدان، حتى جاء تصنيف تبني معايير التدقيق الدولية إلى ثلاثة أقسام في الدول الأعضاء وهي: متبناة، متبناة جزئياً وغير متبناة. وتشير المناطق المصنفة بالمتبناة (اللون البنفسجي) إلى الدول التي تم فيها اعتماد معايير التدقيق الدولية وتطبيقها بشكل كامل، وتشمل العديد من دول أوروبا وأمريكا اللاتينية وبعض دول أفريقيا وآسيا.

أما فيما يخص المناطق باللون الأخضر (متبناة جزئياً) فتشير إلى جميع الدول التي تم فيها تكييف معايير التدقيق الدولية للمتطلبات المحلية وعلى رأس هذه الدول نجد الصين وروسيا ومجموعة من دول آسيا وأمريكا اللاتينية، وهي دول قامت بإدخال تعديلات على المعايير لتتماشى

مع أطرها التنظيمية والتشريعية الفريدة، وهو ما يعكس مرونة معايير التدقيق الدولية من جهة ويُسلط الضوء من جهة أخرى على التحدي القائم لتجاوز الاعتبارات المحلية وتحقيق التبنّي الكامل.

وفيما يتعلق بالدول المصنفة بغير المتبناة فهي على نوعين، بعضها من أعضاء الاتحاد الدولي (اللون الأحمر) وهذه عددها قليل جدا لا يتجاوز ثلاثة دول، والباقي هي من الدول غير الأعضاء أساسا في الاتحاد (اللون الرمادي) التي تعتبر الجزائر واحدة منها.

وتجدر الإشارة إلى أنّ حالة الولايات المتحدة تخلق بعض الغموض في هذا السياق، فبالرغم من تصنيفها على أنها متبناة جزئيا لمعايير التدقيق الدولية، إلى أنّ عددا معتبرا من الدراسات تشير إلى اختلافات كبيرة بين معايير التدقيق الأمريكية والمعايير الدولية، حيث لا تزال الولايات المتحدة تعتمد على معاييرها المحلية، مما يجعلها استثناءً ملحوظا بين الاقتصادات الكبرى التي تسعى إلى تحقيق التوافق الدولي. وقد ذهب Humphrey et al (2009, p.812) في هذا السياق إلى اعتبار تخلف الولايات المتحدة عن تبني المعايير الدولية، ورفضها الانخراط في البرامج الهادفة لذلك (مثل برنامج ROSC) أمرا مثيرا للسخرية، نظراً لأن الأزمة المالية العالمية الأخيرة نشأت بسببها.

3.3.2.2.2. معايير التدقيق الأمريكية مقابل معايير التدقيق الدولية

في الولايات المتحدة هناك هيئتان تشرفان على وضع معايير التدقيق، الأولى هي مجلس معايير التدقيق (ASB) التابع للمعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين (AICPA)، والذي يقع على عاتقه وضع معايير التدقيق للشركات غير المدرجة في البورصة وغيرها من المنظمات. أمّا الهيئة الثانية فهي مجلس مراقبة حسابات الشركات العامة (PCAOB) والذي تتمثل مسؤوليته في وضع معايير التدقيق لشركات المساهمة (Cullinan et al., 2012).

وعلى الرغم من حداثةها، تُعتبر معايير مجلس PCAOB أكثر أهمية نسبيا مقارنة بسالفتها، وذلك نتيجةً للظروف التي أوجدتها، حيث نشأت سنة 2002 بموجب قانون ساربنس أوكسلي (SOX) تبعا لحالات فشل كبرى في التدقيق وقضايا افلاس شملت شركات ضخمة على غرار

ENRON. وبالتالي فقد كان الهدف من هذه المعايير حماية المستثمرين بالدرجة الأولى لذلك نجدها تستند أكثر على القواعد، حيث توفر إرشادات واضحة لضمان الاتساق وتقليل الغموض بما يسمح من حماية المدقق من المخاطر القانونية في بيئة أمريكية تشتهر بكثرة النزاعات القانونية. في المقابل نجد أن المعايير الصادرة عن مجلس AICPA والمعروفة بالمعايير المقبولة قبولاً عاماً (GAAS) تستند أكثر على المبادئ، مما يُكسبها مرونة أكبر تتيح للمدقق توظيف حكمه المهني بشكل أوسع في عمليات التدقيق. وعلى خلاف مجلس PCAOB عمل مجلس AICPA على موازنة معاييرها مع معايير مجلس التدقيق والتأكيد الدولي (IAASB)، حيث تُشير تقارير AICPA لسنة 2020 إلى أن معايير ASB تتوافق مع معايير ISA، وهو السبب الذي يجعل الاتحاد الدولي للمحاسبين يضع الولايات المتحدة في قائمة الدول المتبناة جزئياً لمعايير التدقيق (IFAC, 2022).

ومن أجل الوقوف على الاختلافات القائمة بين المعايير الأمريكية ومعايير التدقيق الدولية، فقد أورد Anandarajan & Kleinman (2015, p.86) جملة من الفروقات الأساسية بين معايير مجلس PCAOB ومعايير ISA، أهمها:

- صُممت معايير التدقيق الدولية لتتاسب عدداً كبيراً من الدول بتشريعاتها وثقافتها المختلفة، لذلك كان لا بد من توفير قدر من المرونة يسمح بتكييفها حسب الحاجة، ولهذا تتميز معايير التدقيق الدولية بقلّة الدقة فيما يتعلق بالإجراءات الواجب اتباعها. في المقابل تتميز معايير PCAOB بمستوى دقة أكبر فيما يتعلق بما يجب القيام به من طرف المدقق. ففي الولايات المتحدة، هناك أطر تنظيمية أكثر صرامة وبالتالي احتمالية أكبر للمتابعات القضائية، مما يفرض دقة أكبر في تحديد إجراءات التدقيق.
- تُركز معايير PCAOB كثيراً على عبارة "بذل العناية المهنية اللازمة" عند تنفيذ إجراءات التدقيق من أجل تحسيس المدقق بمسؤوليته القانونية وبتبعات التهاون فيها، وهي عبارة لا تركز عليها معايير التدقيق الدولية نتيجة اتساع رقعة تطبيقها واختلاف الأطر القانونية بين البلدان.

- تُعطي معايير PCAOB أهمية بالغة للجان التدقيق وتُخص على ضرورة تواصل المدقق معها، وهو أمر غير موجود في معايير التدقيق الدولية كونها تُطبق في عدد كبير من البلدان، قد لا تعطي بعضها أهمية للجان المراجعة وقد لا تكون موجودة أساساً في البعض الآخر، لذلك لا يمكن للمعايير الدولية وضع متطلبات مماثلة.
- تُعطي معايير PCAOB أهمية خاصة لإقرار الوجود في القوائم المالية، خاصة ما تعلق ببند الأصول، لذلك ومقارنة بمعايير التدقيق الدولية فالمعايير الأمريكية تركز أكثر على إجراءات التحقق من وجود الأصول.

وتجدر الإشارة إلى أنّ هذه الاختلافات ليست مقياساً للمفاضلة بين المعايير، بل هي فقط تدلّ على الطبيعة الخاصة للبيئة القانونية للولايات المتحدة التي تجعلها تتطلب معايير أكثر خصوصية، وتُفسّر عدم تبنيها الكلي لمعايير التدقيق الدولية. كما يمكننا القول أنّ كل الفروقات المذكورة يعود سببها إلى اختلاف الأساس الذي تستند عليه هذه المعايير، فنجد أنّ المعايير الأمريكية تستند إلى القواعد في حين تستند المعايير الدولية إلى المبادئ، ولعلّ هذا أكثر ما يُفسّر ما ورد من اختلافات.

4.3.2.2.2. المعايير المستندة إلى القواعد مقابل المعايير المستندة إلى المبادئ

بالنظر إلى أهمية المعايير في توجيه سلوك المدقق والتأثير في حكمه المهني، فإنّ فهم طبيعة هذه المعايير والأساس الذي تبنى عليه من شأنه تقديم توضيحات قيّمة للقائمين على المهنة وهيئات المعايير بخصوص المقاربات الموجودة في وضع المعايير والآثار المترتبة على كل منها.

والمشهور في مجال المحاسبة والتدقيق وجود مقاربتين مختلفتين متعارضتين في بناء المعايير، ترتكز الأولى على القواعد المهنية في حين تعتمد الثانية على المبادئ المفاهيمية. والخلاف بين المقاربتين قديم ظهر أولاً على مستوى المعايير المحاسبية بين مجلس معايير المحاسبة المالية الأمريكي ومجلس معايير المحاسبة الدولية، حيث يتبنى الأول معايير متجهة أكثر نحو القواعد، أما الثاني فيتبنى معايير تميل أكثر إلى المبادئ. ولارتباط المحاسبة بالتدقيق

فمن الطبيعي أن يحتدم الخلاف أيضا حول معايير التدقيق بين مجلس PCOAB التي تتبنى مقارنة القواعد في إعداد AS و مجلس IAASB المتبنية لمقاربة المبادئ في إعداد ISAs.

وبالرجوع إلى الأدبيات التي جاءت في هذا السياق، نجد أنّ لكل مقارنة جملة من المزايا والعيوب، غير أنّ الاتجاه العام في الوقت الحالي يرجح كفة المعايير المستندة إلى المبادئ ويظهر أفضليتها أمام نظيرتها المستندة إلى القواعد، وهذا بعد الانتقادات المتنامية والشديدة الموجهة ضد الأخيرة. حيث ترى Bagshaw وهي عضو مؤثر في كل من معهد المحاسبين الإنجليزي والاتحاد الدولي للمحاسبين أنّ الجميع (من منظمين للمهنة ومعدّي القوائم ومدققين ومستخدمين وغيرهم) يُقر بأفضلية المبادئ على القواعد، مردفة أنّ النقاش قد تجاوز هذه النقطة، وأنّ التحدي يكمن اليوم في تحديد الحجم الأمثل من التفاصيل الذي يجب أن يكون في المعايير بما يُحسّن من جودة التدقيق (ICAEW, 2006).

ومن أهم الانتقادات التي وُجّهت للمعايير المستندة إلى القواعد هي شدة التعقيد، وكثرة التفصيل، وإرساؤها لعقلية "تأشير المربعات" check box التي قد تُشجع المدقق على الامتثال في الشكل وإغفال المحتوى، وهذا ما قد يحول دون بلوغ الجودة المرغوبة (Fang Yun et al., 2015, p. 283). وفي نفس الإطار يرى Schockaert (2019, p. 29) أنّ الاطناب في القواعد وكثرة التفاصيل في المعايير -بالإشارة إلى معايير PCOAB - يحيد بتركيز المدقق عن تصميم إجراءات التدقيق الملائمة نحو البحث عن إظهار الإمتثال مع المعايير بصرف النظر تماما عن جودة التدقيق.

كذلك من أكثر ما يعاب على المعايير المستندة إلى القواعد هو طابعها التوجيهي، حيث لا تترك للمدقق المساحة الكافية لإستخدام تقديره المهني، مما يعود بالسلب على جودة التدقيق، وفي هذا تشير Sulaiman (2011, p. 104) إلى أنّ زيادة الصبغة التوجيهية في التدقيق تشجّع ممارسات الامتثال على حساب إستخدام التقدير المهني، وهذا ما يؤثر سلبا في فعالية سيرورة التدقيق وفي تقييم القوائم المالية بشكل عام، ويحول في النهاية دون تقديم تدقيق ذي جودة. وقد ذهب العديد من الباحثين إلى التحذير من تبعات التشديد في المعايير معتبرين أنّ ممارسة التقدير

المهني هو مصدر فخر للمدقق، لذلك يكون المساس به أمراً غير مرغوب فيه، قد يؤدي على المدى البعيد إلى الأضرار بالجودة (Gao & Zhang, 2019, p. 201).

على الرغم مما سبق له الإشارة، يجد البعض أن المعايير المستندة إلى القواعد تمنح العديد من المزايا، أهمها قلة المتابعات القضائية في حال اعتمادها مقارنةً بنظيرتها المستندة إلى المبادئ (Fang Yun et al., 2015, p. 283)، لذلك فهي تُفضّل في البيئة التي تكثر فيها المنازعات، وهذا من أهم أسباب اعتمادها في الولايات المتحدة كما أسلفنا. إلى ذلك، تُعتبر معايير التدقيق المستندة إلى القواعد أكثر دقة في تحديد المطلوب من المدقق، لذلك نجدها أكثر تفضيلاً من طرف المفتشين والهيئات الرقابية للسهولة التي تُوفّرها لهم في أداء عملهم (Schockaert, 2019, p. 32).

5.3.2.2. تبرير الحاجة إلى معايير التدقيق الدولية

ترى هيئة الأوراق المالية SEC (2000)، أنّ الحديث عن جودة التدقيق يبدأ بالحديث عن معايير تدقيق ذات جودة، وفي هذا الإطار تُعتبر معايير التدقيق الدولية من أكثر المعايير تلبية لشروط الجودة (Hay et al., 2014, p.169).

وحسب Schockaert (2019, p.37) تُعدّ الإشارة إلى المعايير الدولية في تقرير التدقيق بأنها علامة على تدقيق ذي جودة عالية من منظور المستخدمين الأجانب للبيانات المالية، إذ لديهم ثقة أكبر في المعايير الدولية. كما يُنظر أيضاً إلى استخدام المعايير الدولية على أنه وسيلة للحد من عدم تناسق المعلومات، والذي يشكل عائقاً أمام حرية حركة رأس المال عبر الحدود الدولية.

وقد ذهب Needles et al. (2002, p.188) إلى إحصاء العديد من المزايا المتعلقة بتطبيق معايير التدقيق الدولية، من أهمها ما يلي:

- وجود مجموعة من المعايير الدولية المعروف أنها مطبقة في بلد ما، سيمنح المهتمين بتقارير التدقيق من بلدان أخرى ثقة أكبر في رأي المدقق.

- ستعزز معايير التدقيق الدولية المنافع التي تتحقق بالفعل من وجود معايير المحاسبة الدولية، وذلك من خلال منح المستخدمين ضمانا أكبر باحترام المعايير المحاسبية.
- من خلال تعزيز معايير المحاسبة الدولية، ستساعد معايير التدقيق الدولية المستخدمين في إجراء المقارنات المالية الدولية.
- ستوفر معايير التدقيق الدولية حوافز إضافية لتحسين ونشر استخدام معايير المحاسبة الدولية.
- إن وجود معايير التدقيق الدولية سوف يسهل تدفق رأس المال الأجنبي، خاصة نحو المناطق النامية.
- تُساعد معايير التدقيق الدولية البلدان النامية على تطوير معاييرها المحلية بجهد وتكلفة أقل.

فيما يتعلق بالنقطتين الأخيرتين، فقد سلّطت دراسات عدة الضوء على مزايا اعتماد معايير التدقيق الدولية في الاقتصاديات النامية، حيث ذهب البعض إلى أنّ تبنيّ المعايير في هذه البلدان سيوفر عليها قدرا كبيرا من الجهد والتكاليف، خاصة وأنّ الدول النامية لا تملك في غالب الأحيان الموارد اللازمة لتطوير المعايير الوطنية (Gangolly et al., 2002, p. 330 ; Fraser, 2010, p. 308)، فتطوير معايير التدقيق يقتضي اعداد موازنات واستثمارات قد تكون معتبرة.

من الناحية الاقتصادية، لا تمتلك العديد من البلدان - خاصة النامية منها - الموارد اللازمة لضمان نجاح عملية تطوير المعايير، إذ ليست لديها البنية التحتية التقنية ولا الكوادر العلمية لإعداد أطر المعايير المفاهيمية ومراجعتها المعيارية. ونتيجة لذلك، فإنّ تبنيّ المعايير الدولية قد يسمح لتلك الدول بتوفير الموارد المخصصة لعملية تطوير المعايير، وبالتالي تحرير موارد مالية إضافية للاستثمارات الاستراتيجية وتمويل مشاريع تنمية أخرى (Fakhfakh et al., 2008, p. 826).

إلى ما سبق يعتقد Mennicken (2008, p.408) أن معايير التدقيق الدولية تُعتبر عاملا حاسما في إرساء الاعتراف والشرعية على الصعيد الدولي، فقد صارت المعايير الدولية مدخلا للتحديث وتحقيق التكافؤ الدولي. ونتيجة لذلك، أصبح الالتزام بها من الضرورة بمكان، خاصة

بالنسبة للاقتصادات الناشئة والنامية التي تسعى إلى جذب الاستثمارات الأجنبية وتحقيق القبول السياسي، ذلك أنّ ضعف موثوقية التقارير المالية قد يحدّ من قدرتها على جذب المستثمرين الخارجيين (Gangolly et al 2002, p. 333).

فضلا عن العوامل الاقتصادية، اهتم بعض المؤلفين بالعوامل المؤسسية في تبني معايير التدقيق الدولية، وذلك في إطار النظرية المؤسسية التي قدمها كل من DiMaggio & Powel (1983)، وبالتحديد في الشق المتعلق بالتجانس القسري (Coercive Isomorphism)، فقد توصل كلا من Eltweri et al. (2022, p.6) إلى أنّه من الشائع أن تمارس المؤسسات المالية الدولية مثل صندوق النقد الدولي ضغوطا على الدول النامية لدفعها إلى تبني مختلف المعايير الدولية ومن بينها معايير التدقيق، وذلك عبر اتفاقيات مشروطة منوطة بقروض ومساعدات مالية عند مواجهة هذه الدول لأزمات، أين قد يُفرض عليها تبني الممارسات الدولية بحجة تحسين الشفافية المالية وتحقيق الاستقرار. وفي نفس السياق توصل كذلك Boolaky & Soobaroyen (2017, p.59) إلى أنّ ضغوط تحقيق التوافق القسري لها بالفعل تأثير كبير في تبني معايير التدقيق الدولية. غير أنّه بالنسبة للبلدان النامية، قد يؤدي الانخراط في مثل هذا المشروع استجابة لمثل هذه الضغوط إلى انحراف المعايير عن غايتها، الأمر الذي قد يؤدي إلى تحييد تأثيرها على جودة التدقيق، وستصير المعايير في هذه الحالة "خارجية" وليست "دولية" بالنسبة لهذه الدول.

6.3.2.2. آليات تبني معايير التدقيق الدولية محليا

بعد التطرق إلى كل ما يتعلق بمعايير التدقيق الدولية من تفاصيل وخصائص، قد يتبادر إلى الذهن سؤال حول الآليات التي يمكن من خلالها استخدام هذه المعايير الدولية في السياقات المحلية، أو عن كيفية تحويل المعايير الدولية إلى معايير محلية. وهنا يجب الأخذ بعين الاعتبار الهيئات المحلية المسؤولة عن تنظيم مهنة التدقيق وإقرار المعايير فيها، وما إذا كانت عضوا في الاتحاد الدولي للمحاسبين أم لا. فقد أشار Schockaert (2019, p.114) أنه بالنسبة للدول الأعضاء، يمتلك الاتحاد مجموعة من الآليات لتشجيع الهيئات في تلك الدول والزامها في أغلب الحالات بقراراته وارشاداته، والتي تنص في المجمل على ضرورة مواءمة المعايير المحلية مع معايير الاتحاد إلى غاية تحقيق التوافق الكلي. وفي هذا الإطار، توجد طريقتان يمكن للهيئات

المحلية المسؤولة عن وضع معايير التدقيق (إذا كانت عضوا في الاتحاد) استخدامها عمليا لتحقيق هذا المطلب وهي:

أ. **تبني المعايير بشكلها الأصلي:** ويتم وفق هذه الطريقة اعتماد معايير التدقيق الدولية مباشرة وبشكل رسمي كمعايير محلية، وذلك من خلال ترجمتها وإدخال بعض التعديلات الطفيفة ان لزمته الحاجة. وهذه الطريقة هي التي ينصح بها الاتحاد وتفضلها الهيئات الدولية، حيث تُعتبر بسيطة وسريعة وتضمن تحقيق التوافق بشكل وثيق بما يدعم مسعى التقارب الدولي في الممارسات (UNCTAD, 2008)، وقد اتبعت العديد من الدول الأعضاء هذا المسار كالمملكة المتحدة وكندا وتونس والسعودية وغيرها.

ب. **تبني المعايير بتكييفها:** تتضمن عملية التكيف إدخال تعديلات جوهرية على معايير التدقيق الدولية لجعلها تتناسب مع البيئة القانونية والاقتصادية والثقافية المحددة للبلد. وتُعتبر هذه الطريقة أكثر تعقيدا، إذ قد تتطلب إعادة صياغة عددٍ من المعايير أو جميعها لتلائم الاحتياجات المحلية. وان كانت هذه الطريقة تُعدّ أكثر مرونة من سابقها، إلا أنها تحمل خطر الانحراف عن جوهر وإطار المعايير الدولية بما قد يُصعّب من المقارنة الدولية. (UNCTAD, 2008)

إلى ما سبق، تجدر الإشارة أنّ تبني معايير التدقيق الدولية على الرغم من المزايا المذكورة يفرض العديد من التحديات، خاصة بالنسبة للدول النامية. فقد أشار Boolaky et al. (2019, p.174) إلى أنّ أحد أهم التحديات الرئيسية التي يمكن لهذه الدول مواجهتها هو عدم القدرة على ترجمة المعايير ترجمة مناسبة ممّا قد يؤدي إلى سوء تفسيرها من طرف الممارسين. إلى ذلك فإنّ قلة الموارد في الاقتصاديات النامية إضافة لغياب التعليم والتدريب بالقدر اللازم قد يُعيق بشكل كبير عملية التبني الفعّال للمعايير الدولية. ولهذا ومع تبني العديد من الدول النامية لمعايير ISA شكلا، فإن معاييرها المحلية لا تزال سائدة، وهو ما يتعارض مع التبني الشامل المطلوب من أجل تحقيق التوافق في الممارسات الدولية.

منذ بضع سنوات أبدت الجزائر عزمها على تبني معايير التدقيق الدولية بالاعتماد على طريقة التكيف الموضحة أعلاه، وقد نتج عن ذلك نشأة معايير التدقيق الجزائرية. غير أنّ الجزائر ليست عضوا في الاتحاد الدولي للمحاسبين، وعليه يكون التساؤل حول الغاية من الخوض في هذا

المسار أمرا من الأهمية بمكان. وفيما يأتي من هذا الفصل عرض للسياق الذي جاءت فيه المعايير وتقييم لتداعياتها.

2.2. إصلاحات المهنة ومعايير التدقيق الجزائرية

إن تبني معايير التدقيق الدولية في الجزائر وإصدار المعايير الجزائرية للتدقيق (NAA)، كان نتيجة للعديد من الإصلاحات التي ميزت مهنة المحاسبة بشكل عام في السنوات الأخيرة، وتقديم صورة سريعة عن مسار هذه الإصلاحات يُعد أمرا ضروريا في فهم تطور التدقيق في الجزائر وصولا إلى ما هو عليه اليوم.

لطالما تأثرت مهنة المحاسبة في الجزائر بالممارسات الفرنسية، سواء في مجال المحاسبة أو التدقيق، إذ تجدر الإشارة أن التدقيق القانوني في الجزائر يسمى، كما في فرنسا، بمحاسبة الحسابات "Commissariat aux Comptes".

في الجزائر، نشأت مهنة مدقق الحسابات بموجب القانون رقم 08 لسنة 1991 المؤرخ في 27 أبريل 1991، حيث لم تكن للمهنة وجود من قبل. فقد كان هذا القانون أول نص يعالج وينظم المهنة بطريقة شاملة ومستقلة. كذلك تم إنشاء المصف الوطني لخبراء المحاسبة ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين بموجب نفس القانون. وقد أُعتبر المصف منظمة مهنية ذات شخصية اعتبارية، تجمع بين الأشخاص الطبيعيين والاعتباريين المرخص لهم بمزاولة مهنة الخبير المحاسبي ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، كما وضع تحت وصاية وزارة المالية.

وقد ساهمت الخبرة المكتسبة من تنفيذ أحكام القانون المذكور - إضافة إلى التوجه المتزايد الذي شهده الاقتصاد نحو الانفتاح الدولي والأسواق الخارجية - في الانتقال إلى مستوى تشريعي آخر. ولإظهار هذه الرغبة في التوجه الدولي، يذكر Haddouche (2014, p.14) توقيع رئيس الجمهورية عام 2002 على الإعلان الدولي للشراكة الجديدة من أجل تنمية أفريقيا (NEPAD) الذي يتضمن الالتزام الرسمي باعتماد ثمانية (08) قوانين للحوكمة الاقتصادية وحوكمة المؤسسات، بما في ذلك المعايير الدولية للتدقيق والمحاسبة.

وقد تجسدت هذه الرغبة مع المحاسبة أولاً، من خلال تبني معايير المحاسبة الدولية (مجلس معايير المحاسبة الدولية) جزئياً وتطبيق النظام المحاسبي والمالي سنة 2010، ثم جاء بعدها الدور على التدقيق، أين كان القانون رقم 01-10 المؤرخ في 29 يونيو 2010 والمتعلق بمهن الخبير المحاسبي ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد أول من أشار إلى مصطلح معايير التدقيق، وهو مفهوم لم يكن شائعاً حتى ذلك الحين في البيئة المهنية لتدقيق الحسابات في الجزائر، حيث نصّ في المادة 35 منه على ما يلي: مع مراعاة الامتثال لمعايير التدقيق والواجبات المهنية التي صادق عليها وزير المالية، يحدد محافظ الحسابات مدى وكيفيات أداء مهمة الرقابة القانونية للحسابات وسيرورتها في إطار رسالة مرجعية يحددها دفتر الشروط الذي تعهد بشأنه. (Merhoum & Khouatra, 2017, p.29).

ومع ذلك كان لا بد من الانتظار إلى غاية سنة 2016 حتى يتم إصدار المعايير الأولى للتدقيق في الجزائر، وذلك من خلال القرار رقم 2 الصادر في 4 فبراير 2016 لوزير المالية، والذي تضمن أربعة معايير سميت بمعايير التدقيق الجزائرية (NAA)، لتأتي بعد ذلك القرارات التي اعتمدت معايير جديدة للتدقيق. وهكذا أصبح لدينا الآن أربعة قرارات يشتمل كل منها على أربعة معايير، تشكل اجمالاً 16 معياراً جزائرياً للتدقيق في انتظار إصدار بقية المعايير المزمع إصدارها ل يبلغ عدد المعايير في الأخير 37 معياراً جزائرياً.

جدول رقم (04): معايير التدقيق الجزائرية

| عنوان المعيار | رقم المعيار | القرار الحامل للمعيار |
|---|-------------|---|
| اتفاق حول أحكام مهمة التدقيق | م.ج.ت * 210 | المقرر رقم 002 المؤرخ في 04 فيفري 2016 |
| التأكيدات الخارجية | م.ج.ت 505 | |
| أحداث تقع بعد اقفال الحسابات والأحداث اللاحقة | م.ج.ت 560 | |
| التصريحات الكتابية | م.ج.ت 580 | |
| تخطيط تدقيق الكشوف المالية | م.ج.ت 300 | المقرر رقم 150 المؤرخ في 11 أكتوبر 2016 |
| العناصر المقنعة | م.ج.ت 500 | |
| مهام التدقيق الأولية-الأرصدة الافتتاحية | م.ج.ت 510 | |
| تأسيس الرأي وتقرير التدقيق على الكشوف المالية | م.ج.ت 700 | |
| الإجراءات التحليلية | م.ج.ت 520 | المقرر رقم 23 المؤرخ في 15 مارس 2017 |
| استمرارية الاستغلال | م.ج.ت 570 | |
| استخدام أعمال المدققين الداخليين | م.ج.ت 610 | |
| استخدام أعمال خبير معين من طرف مدقق | م.ج.ت 620 | |
| وثائق التدقيق | م.ج.ت 230 | المقرر رقم 23 المؤرخ في 15 مارس 2017 |
| العناصر المقنعة-اعتبارات خاصة | م.ج.ت 501 | |
| السبر في التدقيق | م.ج.ت 530 | |
| تدقيق التقديرات المحاسبية | م.ج.ت 540 | |

* م.ج.ت : المعيار الجزائري للتدقيق

المصدر: من اعداد الباحث بالاعتماد على قرارات الإصدار

إن معايير التدقيق الجزائرية كما هو موضح في الجدول أعلاه، تعتبر مستوحاة شكلا وقالبا من معايير التدقيق الدولية (ISAs)، فكل معيار يحمل نفس رقم ونفس عنوان المعيار الدولي المناظر له. ولهذا السبب، لم يلاحظ أي تغيير كبير في محتوى المعايير الجزائرية (NAA) مقارنة بالمعايير الدولية (ISAs)، باستثناء بعض التفاصيل التي كانت في طريقة تقديم المعيار

وفي المحتوى الذي كان مقتضبا بصورة كبيرة مقارنة بالنسخة الأصلية من المعايير الدولية، وهو أمر مبرر إذا أخذنا بعين الاعتبار طبيعة بيئة التدقيق في الجزائر التي تعتبر بسيطة نسبيا، وعليه فلا يكون منتظرا أن تتضمن المعايير الجزائرية نفس التفاصيل الدقيقة للمعايير الدولية. في المقابل لعل أكثر ما يُعاب في المعايير الجزائرية هو اهمالها لقسم "التطبيق والمواد التفسيرية الأخرى" في كل المعايير المصدرة إلى الآن، وهو قسم على درجة كبيرة من الأهمية في معايير التدقيق الدولية، حيث يساعد المدقق على فهم المعايير وتطبيقها بشكل صحيح. كما يوفر هذا القسم إرشادات للمدققين بما يعزز من قدرتهم على تفسير وتطبيق المبادئ الأساسية لكل معيار، لذلك فوجوده خاصة وأنّ المعايير حديثة، يُعدّ أمرا جوهريا لضمان تطبيقها بصورة صحيحة.

وبالجملة يمكننا القول أنّ اختيار السلطات لنسخة واضحة وبسيطة من معايير التدقيق الدولية لا يمكن انتقاده في هذه المرحلة، فإذا أخذنا في الاعتبار التوجه الدولي للبلاد وقلة الموارد يصبح هذا الاختيار منطقيا للغاية، خاصة وأنّ الأدبيات تقدم العديد من الحجج لصالح هذا الخيار كما بيّنا سابقا.

مع ذلك، يبقى التحدي الحقيقي في تفعيل هذه المعايير قائما، إذ أنّ التطبيق الفعّال للمعايير هو وحده من يضمن تحقيق الجودة المطلوبة. وفي هذا الصدد تواجه الجزائر عدة عقبات سنحاول توضيحها فيما يأتي.

1.2.2. تطبيق معايير التدقيق ومواجهة العقبات

يتم اعتماد وتطبيق المعايير الدولية في بلد ما في بيئة لها خصائصها المميزة (الاقتصاد والقوانين التنظيمية والثقافة، وغيرها). ولكي تكون المعايير فعالة، فإنها تتطلب قوة القانون وإجراءات تنظيمية تتماشى مع متطلبات هذه المعايير. بخلاف ذلك، سيصير الامتثال مسألة تقديرية تخضع لحكم المدقق واختياراته وهو ما قد يفقدها قيمتها كليا. ويُعدّ هذا التصوّر أمرا محتمل الورود بشدة في حالة الجزائر نظرا للقيود العديدة المتواجدة والتي قد تُعيق تطبيق المعايير.

1.1.2.2. قيود مرتبطة بطلب التدقيق في السوق الجزائرية

لقد جاءت المتطلبات الدولية الحديثة في مجال التدقيق من أجل تلبية الاحتياجات المتزايدة للحكومة القائمة على الإفصاح والشفافية، أين تُوفّر البيانات المالية المدققة معلومات تُستخدم في اتخاذ قرارات مهمة من مختلف أصحاب المصالح، ويستمد التدقيق قيمته في هذا السياق من كونه العامل الذي يضمن حماية المصلحة العامة. بدورها تعمل معايير التدقيق على تعزيز هذا الضمان عبر إرسال إشارات إلى السوق بأنّ التدقيق يتم وفق مرجعية سليمة وبذلك فهو ذو جودة. غير أنّ هذا التسلسل المنطقي للأحداث لا يكون دوماً بهذا الوضوح في السياق الجزائري.

يتشكل نسيج الاقتصاد الجزائري في معظمه من المؤسسات الصغيرة والمتوسطة (PME)، والتي تكون أغلبها ذات طابع عائلي. وميزة هذا النوع من الشركات أنّ هناك تداخلاً بين الملكية والإدارة، ممّا يعني قلة أو عدم وجود تضارب في المصالح ومشاكل الحوكمة (مثل التي تنشأ بسبب فصل الإدارة عن الملكية) التي تعد المصدر الرئيس للبحث عن تدقيق عالي الجودة، وهذا في الواقع أمر غير مشجع على تطبيق معايير التدقيق.

ويُعتبر هذا الحال مماثلاً بالنسبة للكيانات الأكبر حجماً التي تملكها الدولة أو غيرها، فحقيقة غياب سوق مالية نشطة في الجزائر يعني أنّ غالبية الحصص في هذه الكيانات تظل دائماً مركزة في أيدي نفس المساهمين (وهم عدد محدود للغاية)، مما يجعل آليات حوكمة الشركات أقل اعتماداً على الإفصاح عن المعلومات والشفافية، لأن الجمهور غير مهتم بالبيانات المالية لهذه الشركات أو بجودة عمليات تدقيقها، خاصة وأنّ الشفافية المتزايدة التي تنشأ عن التطبيق الصارم للمعايير الدولية قد لا تعتبرها بعض الجهات الفاعلة أمراً يصب في مصلحتها، مما قد يعيق تطبيق المعايير مرة أخرى.

إلى ما سبق، يقتضي إلزام المدققين بمعايير التدقيق أن تكون توقعات الجمهور عالية بالقدر الذي يحمل المدقق على بذل ما يستطيع من جهد لتقليص فجوة التوقعات. أمّا إذا كانت توقعات الجمهور من المدقق منخفضة كما هو الحال في الجزائر، فسيصبح الالتزام بالمعايير أكثر تكلفة من تحقيق رضا الجمهور، وقد يختار مراجعو الحسابات في هذه الحالة عدم الامتثال للمعايير. لذلك فإنّ التوقعات العالية للجمهور تعتبر ضرورية من أجل الامتثال لمعايير التدقيق.

2.1.2.2. القيود المرتبطة بمستوى التأكيد في المعايير

يمكن لمستوى التأكيد الذي تشترطه المعايير الدولية أن يخلق مشكلة إذا تم اعتماده في المعايير الجزائرية، فقد نص معيار التدقيق الدولي ISA 200 الذي يتناول الأهداف العامة للمدقق المستقل وإجراء التدقيق وفقا لمعايير التدقيق الدولية، أنه عند تكوين الرأي حول القوائم المالية، يجب على المدقق الحصول على تأكيد معقول بأن القوائم المالية في مجموعها لا تحتوي على تحريفات جوهرية.

والتأكيد المعقول المشار إليه في المعايير الدولية هو مستوى عالٍ من التأكيد، يستدعي الحصول عليه قيام المدقق ببذل جهود كبيرة في عملية التدقيق قد تنجم عنها تكاليف معتبرة، قد لا يجد المدقق دافعا لتحملها ولا العمل أيضا.

كما أشرنا، فتوقعات السوق والجمهور من المدقق بشأن جودة التدقيق ليست عالية في الجزائر، وفي الغالب لا يتم تعيين محافظ الحسابات إلا استجابة لمطالب قانونية أو لدعم طلب الحصول على ائتمان من المؤسسات المالية. وبالتالي سنجد أنّ عدد أصحاب المصلحة المهتمين بتقرير المدقق ليس كبيرا، ومن أجل ارضائهم يمكننا القول أنّ مستوى مقبولا من التأكيد قد يكون كافيا. ومع ذلك، تتطلب معايير التدقيق الدولية مستوى عاليا من التأكيد، الأمر الذي سيجعل التكلفة أكبر بالنسبة لمعظم العملاء، وبما أنّ هذا القرار المحدد لمستوى التأكيد هو ناجم عن الجهات التنظيمية وليس من قبل الأطراف المشاركة بشكل مباشر في عقد التدقيق (المدقق والعميل)، فإنه لن يؤدي إلى تحقيق التوازن بين التكاليف والمنافع المنتظرة من الأطراف المذكورة. بمعنى لن يرغب المدقق في تحمل التكلفة العالية لتدقيق يعتبره أكثر من الحاجة، ولن يرغب العميل في دفع المزيد مقابل جودة يعتبرها غير مبررة اقتصاديا. هذا الوضع سيؤدي، وفقا لKnechel (2013, p.A8)، إلى كفاءة تخصيصية غير مثلى، وهي حالة تحدث عندما لا يتم تخصيص الموارد بشكل يتماشى مع احتياجات المجتمع أو تفضيلاته، وهذا وضع قد ينطبق تماما على بيئة التدقيق في الجزائر إذا تم تطبيق المعايير دون مراعاة خصوصيات هذه البيئة.

إنّ هذه المشكلة المرتبطة بمستوى التأكيد المطلوب يمكن أن تُفسّر جزئياً التأخر المسجل في تبني معيار ISA 200 ونشر م.ت.ج. 200، حيث يشير Boubir (2016, p.23) في هذا الإطار إلى أنه كان ينبغي نشر هذا المعيار قبل كل معايير التدقيق الجزائرية الأخرى، ويُرجع سبب التأخير في نشر المعيار 200 إلى المعايير الأخرى التي يشير إليها هذا المعيار والتي لم يتم إصدارها بعد، غير أنّ هذا السبب لا يمكن تبريره اليوم بعد مرور قرابة (10) عشر سنوات من انطلاق مشروع معايير التدقيق. ويعتبر نشر م.ت.ج. 200 من الأهمية بمكان، لأنه يجب قراءة جميع المعايير الأخرى في ضوءه، فعدم نشره إلى الآن غير مبرر، بل ويدعو إلى التشكيك في جدية مشروع المعايير بالكلية.

3.1.2.2. القيود المرتبطة بأتعاب التدقيق

انطلاقاً من المبدأ الاقتصادي البسيط الذي ينص على أنّ جهداً أكبر يستلزم تعويضاً أكبر، أظهرت العديد من الدراسات التأثير الإيجابي للمعايير على أتعاب المدقق، فوجود المعايير يُلزم المدقق ببذل المزيد من الجهد، مما يزيد من تكلفة وقيمة التدقيق (Gao & Zhang, 2019, p. 210). بناءً على ذلك، إذا أرادت الهيئات المشرفة على المهنة أن يلتزم المدققون بمعايير التدقيق، فينبغي أن تكون على دراية بالتكاليف المرتبطة بها.

في التدقيق المحاسبي، يجب أن تعكس الأتعاب الحد الأدنى من الجهد الذي سيكون المدقق مستعداً لبذله من أجل بلوغ مستوى التأكيد المحدد. لذلك، كلما ارتفع مستوى التأكيد - كما هو الحال بالنسبة لمعايير التدقيق الدولية - كلما ارتفعت الأتعاب.

في الجزائر، من شأن تطبيق معايير التدقيق الجزائرية أن يُحمّل المدقق تكاليف أعلى في حالة اختياره الامتثال لهذه المعايير. في المقابل فإن اختياره للامتثال لن يجد له مَسوّغاً إذا كان هناك تعويض عادل عن الزيادة في التكاليف.

وتجدر الإشارة إلى أنّ أتعاب التدقيق في الجزائر تعتبر منخفضة جداً، كما أنّها ليست مرنة بالقدر الذي يسمح بتلبية متطلبات الامتثال للمعايير الحديثة، وهذا ما يجعلها موضع انتقاد العديد من الأطراف الأكاديمية أو المهنية على حد سواء (Djouimaa, 2016, p.42 ;)

Namoun, Aggoune, & Bouchelarem, 2018, p.153 ; Messahel & Guettaf, 2019, (p.61).

مما سبق يمكننا القول أنّ جهود الامتثال في السياق الجزائري ستكون أعلى من مستوى الجهد الذي قد يعتبره المدقق مقبولاً، وما سيفعله المدقق في هذه الحالة يعتمد حصراً على مدى قوة القانون الذي يفرض تطبيق المعايير وعلى العقوبات التي قد يتحملها في حالة الفشل. ولكن إذا ما أخذنا في الاعتبار عدم تفعيل مراقبة الجودة على مستوى مكاتب التدقيق بعد، سيكون أمام المدقق الاختيار بين أحد أمرين: (1) إجراء تدقيق يتوافق مع المعايير بتكاليف أعلى نسبياً، (2) عدم الامتثال إلى المعايير. وباعتبار أنّ الخيار الأول لا يكاد يكون مطروحاً في مناخ لا يهتم أساساً بخضوع التدقيق إلى المعايير، حيث لن يجد المدقق العديد من العملاء الذين سيرغبون في الدفع مقابل تدقيق عالي الجودة، خاصةً إذا تعلق الأمر بالتدقيق القانوني. يمكننا القول إذاً أن غالبية المدققين سيتجهون نحو الخيار الثاني في ظل الظروف الراهنة. لذلك، يجب تسوية مسألة الأتعاب بطريقة تشجع دائماً المدقق الجزائري على تقديم تدقيق عالي الجودة وفقاً للمعايير المعمول بها.

بناءً على ما تقدم من مراجعة الأدبيات، فقد تم تغطية جميع المتغيرات الأساسية للدراسة من منظور مفاهيمي، ولم يبق سوى الربط بين هذه المتغيرات ضمن نموذج الدراسة لإبراز فرضياتها، وهو ما سيتناوله الجزء الأخير من هذا الفصل.

3. بناء الفرضيات

باعتبار أنّ هذه الدراسة تسعى إلى تقييم تأثير تطبيق معايير التدقيق الجزائرية في جودة التدقيق المحاسبي، فإنّ أهم علاقة تبرزها الدراسة هي التي تربط بين معايير التدقيق كمتغير مستقل والجودة كمتغير تابع. وقد تم الاستعانة بمتغيرات أخرى بسيطة ومعدّلة من أجل بحث علاقات أخرى في النموذج، حيث تم اعتماد متغير جهود التدقيق كوسيط بين المتغير التابع والمستقل، في حين تم ادراج النظام القانوني كمتغير معدّل في النموذج.

وفيما يأتي سيتم بسط العلاقات المذكورة في ضوء الأدبيات القائمة من أجل بناء الفرضيات ودعم النموذج المقترح للدراسة.

1.3. العلاقة بين المعايير وجودة التدقيق

كما جرى بيانه في الجزء النظري أعلاه، فإنّ مفهوم جودة التدقيق معقد ومتعدد الأبعاد والأوجه (IAASB, 2014)، ومن أهم الاتجاهات التي حاولت تأطيره والاحاطة به هو ذلك الذي اعتمد على المعايير في تعريف الجودة، لذلك نجد أنّ الدراسات التي وردت في هذا الباب كثيرة. ففي الدراسة المسحية التي أجراها (Christensen et al., 2013) والتي هدفت إلى بحث كيفية إدراك جودة التدقيق وتعريفها من طرف كل من المدققين والمستثمرين، أين قام الباحثون بتوزيع استبيان على 93 مدقق حسابات تابعين إلى شركات التدقيق "الكبار الأربعة" (Big Four) و102 مستثمرا من أصحاب الخبرة. وقد توصلت الدراسة إلى أنّ المدققين يربطون جودة التدقيق بالدرجة الأولى بمدى الالتزام بالمعايير معتبرين أنّه الحد الأدنى من متطلبات الجودة، في حين يرى المستثمرون أنّ الجودة ترتبط أكثر بخبرة وكفاءة المدقق. كذلك أكدت الدراسة على الطبيعة المتعددة الأبعاد لمفهوم جودة التدقيق من خلال وضع نموذج موسّع للعوامل المؤثرة في جودة التدقيق.

في دراسة أخرى قام بها (Knechel et al., 2013)، حاول فيها الباحثون مراجعة الأبحاث الأكاديمية التي تناولت جودة التدقيق، أين قام الباحثون بعرض مختلف مؤشرات جودة التدقيق ضمن بطاقة للأداء المتوازن من أربعة أبعاد: المدخلات، سير عملية التدقيق، المخرجات والسياق.

وتوصلت الدراسة إلى جملة من النتائج من أهمها أنّ الالتزام بمعايير التدقيق له أثر موجب في جودة التدقيق، ذلك أن الالتزام بالمعايير يعمل على تحسين مستوى المدخلات وطريقة سير مهمة التدقيق مما يحسن في جودة هذا الأخير.

في دراسة أخرى لـ (Favere-Marchesi, 2000) تطرقت إلى جودة التدقيق في قارة آسيا، سعى فيها الباحث إلى تقديم نظرة شاملة حول مختلف القوانين واللوائح والمعايير الوطنية التي تحدد الإطار القانوني للتدقيق في سبعة بلدان آسيوية. تم جمع البيانات من خلال استبيانات وُزعت على ممثلين وطنيين لشركات المحاسبة "الخمسة الكبار" في كل دولة من رابطة دول جنوب شرق آسيا (ASEAN).

خلصت الدراسة إلى أن البيئة القانونية المتنوعة بين بلدان رابطة دول جنوب شرق آسيا تخلق فروقات في جودة التدقيق. ومن خلال تبني معايير التدقيق الدولية وتحسين الأطر القانونية، يمكن لهذه البلدان تحقيق ممارسات تدقيق أكثر اتساقاً وموثوقية (تحسين جودة التدقيق)، مما يساهم في تعزيز ثقة المستثمرين ودعم الاستقرار الاقتصادي في المنطقة.

إلى ما سبق هناك دراسات أخرى تطرقت إلى تأثير معيار واحد في جودة التدقيق، كدراسة (Draeger et al., 2016) تحت عنوان "Changes in Audit Quality under Auditing Standard No. 5" والذي حاول من خلالها الباحثون فحص أثر تطبيق معيار التدقيق الأمريكي (AS5) في جودة التدقيق، من خلال استخدام التعديلات في القوائم المالية كقياس لجودة التدقيق. وكشفت النتائج أنّ احتمال التعديل اللاحق للبيانات المالية ينخفض في فترة تطبيق المعيار (AS5)، مما يجعل تأثير المعيار يظهر بشكل موجب في جودة التدقيق.

بناءً على ما سبق تم صياغة الفرضية الأولى لهذه الدراسة على النحو الآتي:

H₁ تطبيق معايير التدقيق الجزائرية يؤثر بشكل ايجابي في جودة التدقيق المحاسبي.

2.3. جهود التدقيق كمتغير وسيط بين معايير التدقيق الجزائرية وجودة التدقيق

وفقاً لـ Schmid (2021, p.147) يُعرّف الجهد بأنه إنفاق الطاقة البدنية والعقلية في خدمة هدف أو في أداء مهمة. وفي هذا الصدد نجد العديد من الدراسات التي تؤيد العلاقة بين الجهود وجودة الأداء بشكل عام، إذ أنّ الأفراد الذين يبذلون الكثير من الجهد في أداء مهمة هم أكثر عرضة لتحقيق مستوى عالٍ من الأداء، وبذلك يكون من المنطق أن يرتبط الجهد إيجابياً بجودة الأداء (Al-Ansi, 2022).

في سياق التدقيق، يشير كل من (Carcello et al. 2002) إلى وجود علاقة مباشرة بين جودة التدقيق وحجم عمل المدقق، وهو ما تؤكدته دراسات عدة.

ففي الدراسة التي أجراها (Xiao et al., 2020) تحت عنوان "effort How audit quality audit affects"، حاول الباحثون فحص العلاقة بين جهود التدقيق وجودة التدقيق من منظور سيرورة مهمة التدقيق ومخرجاتها، وذلك باستخدام مجموعة فريدة من البيانات في الصين من عام 2006 إلى 2011. وكشفت النتائج أنّ جهود التدقيق تزيد بشكل كبير من احتمالية ادخال تعديلات التدقيق (التعديلات التي يقترحها المدقق لتصحيح الأخطاء في القوائم المالية)، مما يمنع إدارة الأرباح ويحسن من جودة البيانات المالية المدققة. وعليه توصلت الدراسة إلى أنّ جهود التدقيق تلعب دوراً مهماً في تحسين جودة التدقيق من خلال التأثير في سيرورة عملية التدقيق ومخرجات التدقيق.

في دراسة أخرى لـ (Al-Ansi, 2022) هدفت إلى بحث تأثير كفاءة التدقيق الافتراضي في كل من جهد التدقيق وجودة أداء المدققين خلال جائحة كوفيد-19، إضافة إلى تأثير جهد التدقيق في جودة أداء المدققين خلال الجائحة. وللإجابة على الفرضيات اعتمد الباحث على منهج كمي باستخدام المسح، حيث تم توزيع 193 استبياناً على المدققين الخارجيين في السعودية. وبالاعتماد على أسلوب النمذجة بالمعادلات البنائية بطريقة المربعات الصغرى الجزئية، توصلت الدراسة إلى جملة من النتائج أهمها وجود تأثير إيجابي لجهد التدقيق في جودة أداء المدققين، حيث أثبتت الدراسة أنّ بذل المزيد من الجهد يساهم في تحسين جودة التدقيق، كما أنّ بذل المدقق لمستويات

عالية من الجهد سيمنحه ثقة أكبر في قدرته على تقديم مستوى عالٍ من الجودة حتى في المهام ذات المخاطر العالية.

إلى ما سبق، ولتوضيح العلاقة بين معايير التدقيق والجودة من خلال جهود التدقيق، فقد أورد (Knechel, 2013) في دراسته التحليلية الدور الاقتصادي الذي تلعبه معايير التدقيق وأثرها في الجودة، أين خلص الباحث إلى أنّ معايير التدقيق تستمد أهميتها بشكل خاص عندما يكون لدى المدقق حافز لعدم بذل الجهد الكافي في مهمة التدقيق، كما أحصى الباحث العديد من النقاط الأساسية حول معايير التدقيق وما ينبغي أن تحققه المعايير إضافة إلى ما يجب أن تتجنبه من أجل ضمان الجودة.

وتشير الدراسة كذلك أنّ جودة التدقيق غالباً ما ترتبط بالجهد الذي يبذله المدققون في عملهم، وأنّ معايير التدقيق هي من توطر هذا الجهد أو تضع الحد الأدنى الذي لا ينبغي النزول عنه، لذلك فمعايير التدقيق تلعب دوراً حيوياً في توجيه المدققين نحو الممارسات الفعّالة التي تتحقق بها الجودة المرغوبة.

في دراسة أخرى لـ (Zhang, 2007) حاول فيها الباحث استكشاف كيفية تأثير توقعات الجمهور في جودة التدقيق والامتثال للمعايير، وذلك بتسليط الضوء على "فجوة توقعات التدقيق". وباستخدام نموذج اقتصادي، أوضح الباحث أن توقعات الجمهور يمكن أن تؤثر على كل من جهود التدقيق والمخرجات القانونية، فعندما تعتمد المحاكم على توقعات الجمهور بدلاً من معايير التدقيق في تحديد مسؤولية المدقق، قد يدفع هذا الأمر مدقق الحسابات إلى بذل جهدٍ أكبر لتلافي المخاطر القانونية. ومع ذلك، عندما تُستخدم معايير التدقيق وحدها كمرجع، يميل المدققون إلى تلبية الحد الأدنى من المتطلبات لا أكثر، مما قد يؤثر سلباً في جودة التدقيق.

في المقابل وعندما تكون معايير التدقيق معقولة (ذات جودة)، يكون المدققون أكثر ميلاً إلى الامتثال من خلال بذل جهدٍ كافٍ لتلبية متطلبات المعايير. ومع ذلك، إذا تم اعتبار متطلبات المعايير بأنها عالية للغاية أو غير قابلة للتحقيق، فقد يقلل المدققون من جهودهم، مما يؤدي إلى

انخفاض جودة التدقيق. ويحدث هذا عندما يوازن المدققون تكلفة الامتثال مقابل المنافع المحتملة، ويختارون بذل جهد أقل إذا اعتبروا تكلفة تلبية متطلبات المعايير مرتفعة للغاية.

في ذات السياق، تأتي دراسة (Gao & Zhang, 2019) تحت عنوان " Auditing Standards, Professional Judgment, and Audit Quality" والتي حاول فيها الباحثان وضع نموذج يوضح كيفية تأثير معايير التدقيق في جودة التدقيق. ومع أن الباحثين يعترفان بالدور الأساسي للمعايير في ممارسات التدقيق، إلا أنهما يعتبران أن آثارها الاقتصادية تبقى مثيرة للجدل. فمن جهة، تُجبر معايير التدقيق المراجع على بذل المزيد من جهود التدقيق، لكنها تقيد من جهة أخرى ممارسته للحكم المهني بما يؤدي في النهاية إلى تكريس عقلية الامتثال والتراجع في اكتساب الخبرة.

بصورة أخرى تُظهر النتائج أن معايير التدقيق تُجبر المدققين على مزيد من العمل، لكنها قد تجعلهم أقل كفاءة، وذلك في حال تكريس المعايير لمبادئ الامتثال على حساب توظيف الحكم المهني، أين سيصير اكتساب المدقق للخبرة حساسًا بدرجة كبيرة للمعايير، ففي هذه الحالة سيكون تأثير المعايير في جودة التدقيق سلبيا. أما إذا كانت المعايير تمنح مجالًا واسعًا للمدقق لممارسة حكمه المهني ولا تحد من قدرته على اكتساب الخبرة فإن تأثيرها في هذه الحالة يكون إيجابيا على جودة التدقيق.

بناءً على ما جاءت به الدراسات المذكورة، نلاحظ أن معايير التدقيق لها تأثير مباشر في جهود التدقيق، كما نلاحظ وجود تأثير مباشر لجهود التدقيق في جودة التدقيق، وبالتالي فمتغير جهود التدقيق يمكنه أن يلعب دور الوسيط بين المعايير والجودة، أو يمكن القول أن معايير التدقيق لها تأثير غير مباشر في جودة التدقيق عبر جهود التدقيق. وعليه يمكن صياغة الفرضيات الآتية:

H2 تطبيق معايير التدقيق له تأثير إيجابي مباشر في جهود التدقيق.

H3 جهود التدقيق لها تأثير إيجابي مباشر في جودة التدقيق.

H4 تطبيق معايير التدقيق له تأثير إيجابي غير مباشر في جودة التدقيق من خلال جهود التدقيق.

3.3. النظام القانوني كمتغير معدّل للعلاقة بين معايير التدقيق والجودة

تطرت العديد من الدراسات للنظام القانوني (Legal regime) باعتباره عنصراً محورياً في إنجاح عملية تطبيق معايير التدقيق وتحقيق الغاية المرجوة منها.

ففي الدراسة المرجعية لـ (Schwartz, 1998)، قامت الباحثة بدراسة العلاقة بين المعايير المهنية والمسؤولية القانونية للمدققين، أين بينت أنّ الالتزام بمعايير التدقيق لن يكون ذا أهمية إذا تم تحديد مسؤولية المدققين على أساس قاعدة المسؤولية الصارمة (Strict-Based Liability Regime)، أو على أساس قاعدة الإهمال (Negligence-Based Liability Regime) مع تحديد العناية المهنية بوضوح، إذ بموجب هاتين القاعدتين للمسؤولية لن تحتاج المحاكم للرجوع إلى معايير التدقيق لتحديد الخطأ. كما تُظهر النتائج أنّ النظام القانوني المبني على قاعدة الإهمال (عدم الوضوح بشأن مستوى العناية المهنية اللازمة) سيدعم الامتثال لمعايير التدقيق، وبالتالي سيدفع المدققين إلى بذل جهد يتوافق مع متطلبات المعايير التي تحقق مستوى مقبول من الجودة.

وفي نفس الدراسة المشار إليها أعلاه لـ (Zhang, 2007) كشفت النتائج أيضاً أنّ التوقعات العالية للجمهور والنظام القانوني الصارم يمكن أن يساعدا مهنة المحاسبة والجهات التنظيمية في فرض معايير التدقيق، حيث يلتزم المدققون بالمعايير إذا كانت توقعات الجمهور فيما يتعلق بمعايير التدقيق عالية وكان النظام القانوني صارماً بما يكفي بشكل يظل المدققون الذين امتثلوا للمعايير مسؤولين عن فشل التدقيق.

في دراسة أخرى أجراها (Simunic et al., 2013) تحت عنوان: 'The Economics of Setting Auditing Standards under Different Legal Regimes'، سلط الباحثون الضوء على النظام القانوني ودوره في توجيه سلوك المدقق فيما يتعلق بالالتزام بمعايير التدقيق. فباعتبار أنّ النظام القانوني هو من يحدد مسؤولية المدقق، وأنّ هذه المسؤولية مرتبطة ببذل المدقق للعناية المهنية اللازمة (أدنى جهد مقبول)، فهنا يرى الباحثون أنّه عندما يكون النظام القانوني غير واضح تماماً بشأن مستوى العناية المعنية اللازمة (Negligence-

(Based Liability Regime)، تصبح المعايير ذات أهمية بالغة في تحديد ما إذا كان المدقق قد بذل الجهد الكافي أم لا.

وفي ذات السياق قام (Simunic et al., 2016) بدراسة مماثلة حملت عنوان : 'The Joint Effects of Multiple Legal System Characteristics on Auditing Standards'، يستكشف فيها الباحثون تأثير خصائص النظام القانوني في سلوك المدقق، وتحديد معايير التدقيق المثلى في ظل الأنظمة القانونية المختلفة، وكذا الآثار المترتبة على تبني معايير التدقيق الدولية. ويبرز الدور الذي يلعبه النظام القانوني في تفسير المعايير وانفاذها من خلال عوامل مثل درجة الغموض في القوانين وحجم التعويضات المتوقعة. ففي البلدان التي تكون فيها المسؤولية القانونية للمراجعين صارمة وتعويضات الأضرار كبيرة، يكون المدققون أكثر ميلاً إلى الامتثال لمعايير التدقيق الصارمة، مما يؤدي إلى جودة تدقيق أعلى. وعلى العكس من ذلك، في البيئات القانونية حيث يكون تعويض الأضرار صعباً أو حيث تكون القوانين غامضة، فإن تبني معايير تدقيق عالية الجودة قد لا يؤدي إلى تحسين جودة التدقيق. وبالتالي، فإن التفاعل بين معايير التدقيق والأنظمة القانونية أمر بالغ الأهمية، فنجاح تطبيق المعايير يعتمد بدرجة كبيرة على مدى توافقها مع الخصائص القانونية للبلد.

مما سبق يتضح أنّ النظام القانوني له تأثير واضح في الالتزام بمعايير التدقيق، يبقى الاختلاف في مدى صرامة أو تساهل النظام، وفي هذا السياق يرى Knechel (2013) أنّ كلاً من الصرامة المفرطة وكذا التساهل المبالغ قد يُثني المدقق عن الالتزام بالمعايير، لذلك نجد أنّ أغلب الدراسات تدعو إلى حد من الغموض في النظام القانوني بما يحفز المدقق على الامتثال دون التصغير من مسؤوليته. وعليه فاختيار النظام القانوني كمتغير من شأنه تعديل العلاقة بين معايير التدقيق والجودة يُعتبر أمراً مبرراً. بناءً على ذلك يمكن صياغة الفرضية الموالية:

H5 النظام القانوني يعمل على تعديل العلاقة بشكل موجب بين تطبيق معايير التدقيق وجودة التدقيق.

إلى ما سبق، ومن أجل زيادة القوة التفسيرية للنموذج تم اختبار تأثير بعض المتغيرات الديموغرافية (خصائص المدقق) في تعديل العلاقة بين المتغير المستقل والتابع، وتبعاً لذلك تم صياغة الفرضيات الموالية:

H₆ المؤهل العلمي يعمل على تعديل العلاقة بشكل موجب بين تطبيق معايير التدقيق وجودة التدقيق.

H₇ الخبرة المهنية تعمل على تعديل العلاقة بشكل موجب بين تطبيق معايير التدقيق وجودة التدقيق.

الجدول الموالي يعرض ملخصاً شاملاً لجميع الفرضيات المطروحة في هذه الدراسة

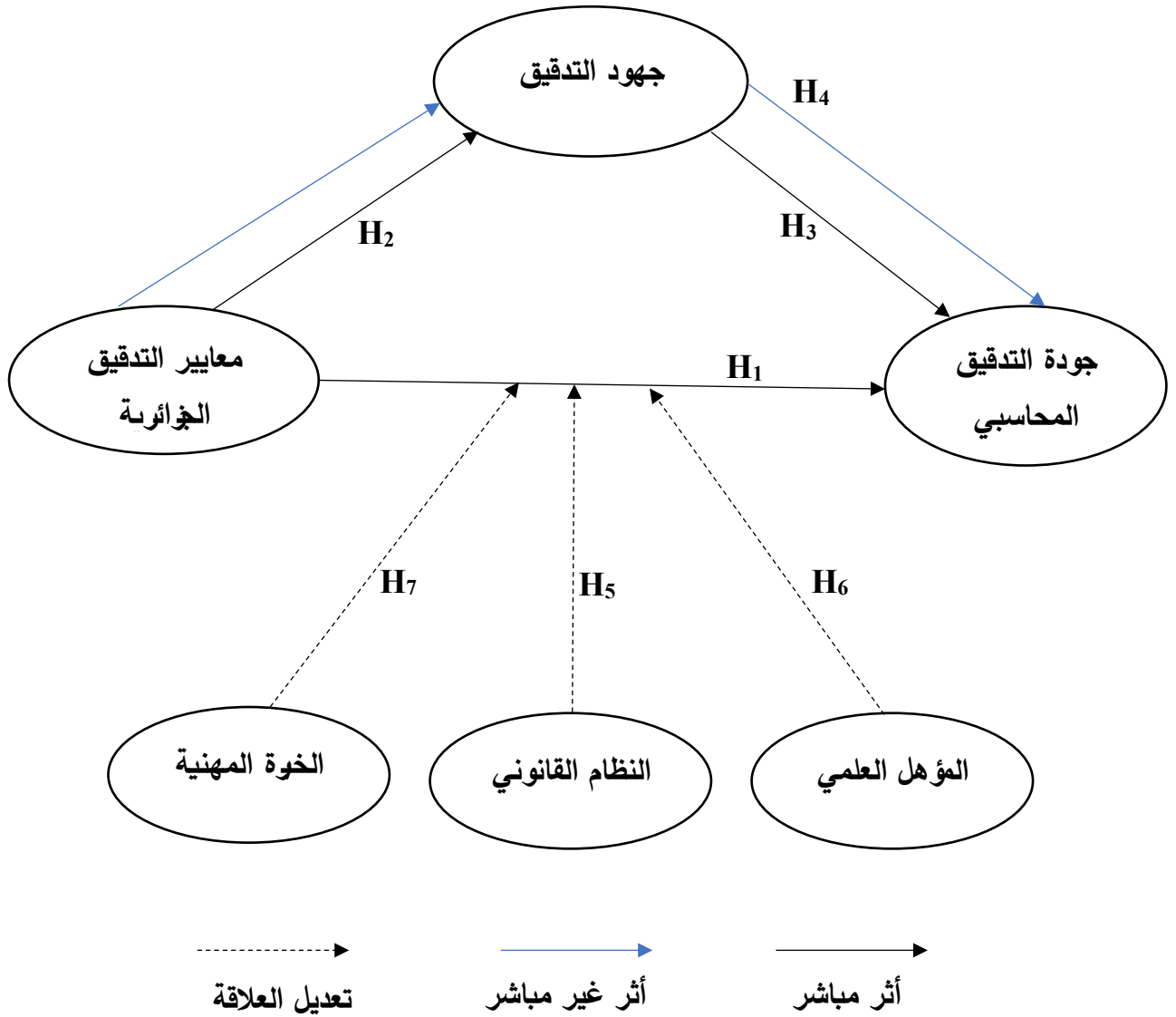
جدول رقم (5): ملخص فرضيات الدراسة

| الرقم | الفرضية |
|-------|---|
| H1 | تطبيق معايير التدقيق له تأثير ايجابي مباشر في جودة التدقيق |
| H2 | تطبيق معايير التدقيق له تأثير ايجابي مباشر في جهود التدقيق |
| H3 | جهود التدقيق لها تأثير إيجابي مباشر في جودة التدقيق |
| H4 | تطبيق معايير التدقيق له تأثير ايجابي غير مباشر في جودة التدقيق من خلال مجودات التدقيق |
| H5 | النظام القانوني يعمل على تعديل العلاقة بشكل موجب بين تطبيق معايير التدقيق وجودة التدقيق |
| H6 | المؤهل العلمي يعمل على تعديل العلاقة بشكل موجب بين تطبيق معايير التدقيق وجودة التدقيق |
| H7 | الخبرة المهنية تعمل على تعديل العلاقة بشكل موجب بين تطبيق معايير التدقيق وجودة التدقيق |

المصدر: من اعداد الباحث

بناءً على مراجعتنا للأدبيات القائمة وطرح الفرضيات المستخلصة من الدراسات السابقة، يمكن ربط العلاقات بين المتغيرات المدروسة وعرضها في نموذج كما يوضحه الشكل الموالي:

شكل رقم (10): النموذج المقترح للدراسة



المصدر: من إعداد الباحث

يُظهر الشكل السابق النموذج النهائي للدراسة وطبيعة العلاقة بين مختلف المتغيرات، فمن خلال النموذج يتضح أنّ معايير التدقيق الجزائرية هي المتغير المستقل الذي نريد قياس أثره في المتغير التابع الذي تمثله جودة التدقيق في هذه الدراسة، ويلعب متغير جهود التدقيق دور الوسيط بين المتغيرين السابقين، كما تم ادراج ثلاثة متغيرات معدّلة وهي النظام القانوني والمؤهل العلمي وكذلك الخبرة المهنية.

خلاصة

ناقش هذا الفصل الجانب النظري والمفاهيمي لمتغيرات الدراسة، أين تم تسليط الضوء على جودة التدقيق أولاً كمفهوم معقد ومتعدد الأبعاد بما يبرر الحاجة لبحثه ودراسته، مع الإشارة إلى محدداته ونماذج قياسه. تم بعدها توجيه الاهتمام نحو معايير التدقيق وارتباطها بالجودة من خلال عرض ظروف نشأتها وكيفية بروز الحاجة لتوحيد الممارسات الذي أنتج معايير التدقيق الدولية، وكيفية انضمام أغلب الدول إلى هذا المسعى بما يفسر صدور معايير التدقيق الجزائرية.

إلى ما سبق، تطرق هذا القسم من الأطروحة أيضاً إلى أهم الدراسات التي حاولت بحث جودة التدقيق ومعاييره وطبيعة العلاقة بينهما، حيث بناءً عليها تم اقتراح نموذج الدراسة الحالية وبناء فرضياتها التي سيجري اختبارها في جزء لاحق من هذا العمل.

منهجية الدراسة

تمهيد

بعد مراجعة الأدبيات وبناء فرضيات الدراسة في الفصل السابق، سيتم في هذا الفصل تقديم المنهجية المستخدمة لفحص النموذج النظري المقترح في هذه الدراسة. حيث يناقش الفصل طريقة البحث والأدوات المستخدمة مبررا أسباب اختيار منهجية كمية للبحث، ومبرزا معالم أداة الدراسة وأسس بنائها وتقييمها. ويتعرض الفصل أيضا لعينة الدراسة واجراءات جمع البيانات وكذا الأساليب الإحصائية المستخدمة لتحليلها، أين يتم توضيح أسباب الاعتماد على نمذجة المعادلات البنائية بطريقة المربعات الصغرى الجزئية من بين الطرق الإحصائية الموجودة، والبرنامج الاحصائي المستخدم في المعالجة.

كذلك سيتم التفصيل في مقارنة المرحلتين التي تقوم عليها طريقة المربعات الصغرى الجزئية قصد التحقق من نموذج الدراسة، وذلك بإبراز مختلف الاختبارات في كل من المرحلة الأولى التي يتم فيها تقييم النموذج القياسي، والمرحلة الثانية التي يُقيم فيها النموذج الهيكلي.

1. منهج الدراسة

يحوز قسم المنهجية في أي بحث أو دراسة على أهمية بالغة، فاتباع المنهجية الصحيحة من خلال توضيح الأسلوب وتبرير اختيار الطرق والأدوات هو ما يضمن صحة الدراسة وموثوقية نتائجها، دون ذلك لن تكون للدراسة أية مصداقية. في هذا السياق تشير المنهجية بشكل عام إلى مجموع الإجراءات التي تغطي مجمل خطوات البحث من الافتراضات العامة إلى الطرق التفصيلية المستخدمة في جمع البيانات وكيفية تحليلها وتفسيرها (Creswell & Creswell, 2017, p.3).

وقد ذهب Saunders et al. (2009, p.3) أبعد من ذلك في محاولة ضبط المصطلحات في هذا الباب، حيث تعرّف منهجية البحث (research methodology) وفقهم بأنها النظرية التي تحدد كيفية إجراء البحث، وهي تختلف عن أسلوب أو طريقة البحث (research method) التي تشير إلى التقنية أو الإجراءات المستخدمة لجمع وتحليل البيانات.

ومن أجل وصف دقيق للمنهجية المتبعة في هذه الدراسة، تم الاعتماد جزئياً على النموذج الشائع لـ (Saunders et al., 2009) المعروف ببصلة البحث "Research Onion" الذي يصف المراحل الأساسية التي يجب المرور بها عند بناء استراتيجية البحث، وتتكون بصلة البحث من ست طبقات هي: فلسفة الدراسة، مقارنة الدراسة، الاستراتيجية، اختيار الأسلوب، البعد الزمني والتقنية والإجراءات.

بالنظر لطبيعة هذه الدراسة فقد تم اختيار المقاربة الاستنباطية التي تعتمد على البناء النظري في صياغة الفرضيات ومن ثم تصميم استراتيجية لاختبارها، وذلك من خلال جمع وتحليل البيانات. وبغية تقييم نموذج هذه الدراسة واختبار الفرضيات المصاغة في الفصل السابق، تم الاعتماد على استراتيجية المسح (a survey strategy) التي تتماشى في الغالب مع المقاربة الاستنباطية، وهي استراتيجية شائعة في بحوث المحاسبة وإدارة الأعمال، وتستخدم في الدراسات الوصفية والاستكشافية بشكل خاص (Saunders et al., 2009, p.144).

وباتباع الاستراتيجية المذكورة تم اللجوء إلى أداة الاستبيان لجمع البيانات من المدققين (محافظي الحسابات والخبراء المحاسبين) عبر مختلف ولايات الوطن.

وبالنسبة لأسلوب البحث، ففي الدراسات الاستكشافية يمكن للباحث الاختيار بين الأسلوب الكمي (الموضوعي) والأسلوب النوعي (الذاتي)، كما يمكن الدمج بينهما عند وجود الحاجة. في حالة هذه الدراسة، فإنّ الأسلوب الكمي يفرض نفسه لاعتبارين: أولهما أنّ الأسلوب الكمي يتماشى مع المقاربة الاستنباطية في حين يتماشى الأسلوب النوعي مع المقاربة الاستقرائية، ثانيهما اعتماد الدراسة على الاستبيان كأداة لجمع البيانات، ومن المعلوم أنّ الاستبيان من الأدوات الكمية الذي يسمح بجمع بيانات كمية بالدرجة الأولى. ويشيد Creswell & Creswell (2017) في هذا الإطار بفعالية الأساليب الكمية، سواءً كان البناء النظري مثبتاً أو يحتاج للاستكشاف، مؤكداً أنّ المنهج الكمي الذي يتضمن في الغالب اختبار الفرضيات المستمدة من النظريات الموجودة سيمكّن الباحثين من فحص العلاقات بين المتغيرات بشكل منظم ودقيق احصائياً.

باعتبار أنّ النموذج المقترح للدراسة وكذا الفرضيات تستند إلى بناء نظري مثبت، يمكننا القول أنّ اختيار المقاربة الاستنباطية وفق منهج كمي بالاعتماد على استراتيجية المسح بالاستبيان يعتبر أمراً مبرراً من الناحية المنهجية.

1.1. مجتمع وعينة الدراسة

بالنظر إلى هدف الدراسة الذي يتمثل في معرفة أثر تطبيق معايير التدقيق الجزائرية في تحسين جودة التدقيق المحاسبي بالجزائر، فإنّ مجتمع الدراسة يتحدد آلياً بفئة المهنيين المعنيين بتطبيق معايير التدقيق الجزائرية، وهم إجمالي المدققين المسجلين في جدول الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات والبالغ عددهم 2822 مدققاً معتمداً في آخر إحصاء لسنة 2023. وباعتبار أنّ مصطلح مدقق في الجزائر يشير إلى محافظ الحسابات في إطار التدقيق القانوني أو الخبير المحاسبي في إطار التدقيق التعاقدية، ولكون الخبراء المحاسبين هم أيضاً محافظو حسابات، فمجموع محافظي الحسابات هم من يشكل مجتمع الدراسة كما يوضحه الجدول الموالي.

| جدول رقم (06): حجم مجتمع الدراسة | |
|----------------------------------|----------------|
| العدد | مهنيو التدقيق |
| 346 | خبير محاسبي |
| 2822 | محافظ حسابات |
| *2822 | اجمالي المجتمع |

المصدر: من اعداد الباحث بالاعتماد على جدول محافظي الحسابات المسجلين بالغرفة

بعد التعرف على مجتمع الدراسة وتحديدته تأتي مرحلة حصر البيانات من أجل جمعها، وفي هذا الإطار يفرض أسلوب المعاينة نفسه تلقائياً نظراً لصعوبة أو استحالة استخدام أسلوب الحصر الشامل في معظم الدراسات.

بالنسبة لأسلوب المعاينة المستخدم، فقد تم اللجوء إلى العينة غير الاحتمالية، إذ تعذر الوصول إلى العينة العشوائية البسيطة في المعاينة الاحتمالية بالرغم من تغطية جزء كبير من مجتمع الدراسة، حيث تم توزيع أزيد من 600 استمارة. ويعزى السبب في ذلك إلى تزامن فترة الدراسة مع أعمال نهاية السنة التي يكون فيها الضغط كبيراً على مكاتب التدقيق، كما امتنع الكثيرون من الإجابة لكثرة الطلبات التي تردهم في هذا الشأن.

بناءً على ما سبق تم الاكتفاء بعينة ملائمة فقط بلغ حجمها 107 مشاهدة، ومن أجل التقليل من درجة التحيز الملازمة للطرق غير الاحتمالية في المعاينة فقد حاولنا ادخال العشوائية قدر الإمكان في اختيار مفردات العينة. وتعدّ العينة الملائمة مقبولة بالنظر إلى الطبيعة الاستكشافية للدراسة، حيث ينص Leiner (2014) بالإشارة إلى العينة الملائمة أنه بالرغم من قصور هذا النوع من طرق المعاينة ورفض البعض لها، إلا أنّ استخدامها في البحوث الاستكشافية يكون مبرراً.

* حجم المجتمع المعبر عنه بالعدد 2822 متضمن لـ 346، ذلك أن الخبراء المحاسبين مسجلين في كلاً من الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات والمصنف الوطني للخبراء المحاسبين.

من جهة أخرى، يعتبر عدد المشاهدات المتوصل إليه مناسباً إذا ما نظرنا إلى نموذج الدراسة والأسلوب المستخدم في تحليل البيانات. فمن أهم مزايا النمذجة بالمعادلات البنائية وفق طريقة المربعات الصغرى الجزئية (PLS-SEM) المرونة، حيث تعطي هذه الطريقة نتائج ثابتة عند استخدام عينات صغيرة الحجم (Henseler et al., 2014)، ويمكن للمربعات الصغرى الجزئية التعامل مع عينات قد يقل حجمها عن 100 مشاهدة.

2.1. أداة الدراسة

كما هو الحال بالنسبة للدراسات التي تعتمد على المسح (Survey-based reaserch)، فإن الاستبيان يعتبر أكثر الأدوات ملاءمة في جمع البيانات من عينة الدراسة، إذ تُقدم هذه الأداة حسب Fricker & Schonlau (2002) ميزة أساسية تتمثل في إمكانية الوصول إلى مجتمعات كبيرة أو فريدة، مما يوفر الوقت والتكلفة مع سهولة إدارة وتسجيل الأسئلة والأجوبة. لكنها في المقابل تحمل بعض العيوب كعدم التحكم في الوقت وصعوبة التأكد من صدق المستجوبين.

ويجب أن يُنظم الاستبيان بطريقة تكون الأسئلة فيه محددة مسبقاً، بما يسمح للمستجوب من قراءة الأسئلة وتسجيل الإجابات دون الحاجة لوجود الباحث أو المحاور معه، كما يمكن للاستبيان أن يكون ورقياً أو إلكترونياً.

في هذه الدراسة تم الاعتماد بشكل واسع على الاستبيان الإلكتروني الذي تم إرساله عبر البريد الإلكتروني للمستجوبين أو مختلف وسائل التواصل الاجتماعي، حيث تم انشاء الاستبيان عن طريق خاصية Google Forms وإرسال الرابط للمستجوبين. وتمنح هذه الطريقة ميزة الوصول إلى عدد كبير من أفراد العينة مع عدم وجود تكاليف. إلى ما سبق، اعتمدت الدراسة أيضاً على الاستبيانات الورقية باستخدام طريقة التسليم والاستلام (Drop-off/Pick up) لكن بشكل أقل. وتتضمن طريقة التسليم قيام الباحث أو ممثل الباحث بالتنقل إلى موقع المستجوب وتسليم الاستبيانات يدوياً، وبمجرد اكتمال المسح، يتم الجمع بواسطة الممثل أو الباحث. هناك ميزتان لهذا النوع من الاستبيانات، أولاً، توافر شخص للإجابة على أي أسئلة المطروحة من المستجوب وثانياً، القدرة على توليد الاهتمام باستكمال الاستبيان من خلال التفاعل غير الرسمي مع المستجوبين.

بعد بناء الاستبيان الخاص بهذه الدراسة، قام الباحث بجمع البريد الإلكتروني لجميع أفراد مجتمع الدراسة وذلك بالولوج إلى صفحة الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات والبحث في قائمة المهنيين المسجلين لدى الغرفة، وقد تم إرسال الاستبيان لما يزيد عن 600 مدقق، كما تم الاتصال بعدد كبير منهم لحثهم على الإجابة. كذلك تم نشر الاستبيان في المجموعات الخاصة بمحافظي الحسابات على Facebook. وبالنسبة للاستبيانات الورقية فقد تم توزيعها على المهنيين الذين ينشطون في نفس الولاية التي يقطن فيها الباحث لسهولة الوصول إليهم نسبياً.

1.2.1. تصميم أداة القياس

تم تقسيم أداة القياس في هذه الدراسة إلى ثلاثة أقسام، حيث يبدأ الاستبيان بصفحة رئيسية تدعو المستجوب للمشاركة في الدراسة وتُعرّف بالبحث وأهدافه مع الإشارة إلى السرية وعدم الكشف عن هوية وتفاصيل المستجوب. وقد تم تقسيم الاستبيان إلى ثلاثة أقسام كالآتي:

القسم الأول: استهدف جمع المعلومات الديموغرافية للعينة، حيث تضمن خمسة أسئلة شملت نوع الجنس، العمر، الشهادة، طبيعة المهنة، مقر النشاط.

القسم الثاني: حمل هذا الجزء 23 عبارة حول متغير جودة التدقيق بأبعاده الثلاثة (مهمة التدقيق، الموارد المتاحة، خصائص الكيان)، كما تم شرح بعد المفاهيم الأساسية في البداية لتجنب أي سوء فهم من طرف المستجوب.

القسم الثالث: تضمن الجزء الأخير 45 عبارة لقياس تطبيق معايير التدقيق الجزئية موزعة على أربعة أبعاد (قبول المهمة، التخطيط وتقييم المخاطر، الاستجابة للمخاطر وجمع الأدلة، إعداد التقرير) كما تضمن الجزء العبارات المتعلقة بالمتغير الوسيط (جهود التدقيق) وكذا المتغير المعدل (النظام القانوني).

وتجدر الإشارة أنه تم الاعتماد على بعض العشوائية في ترتيب عبارات الاستبيان (Randomizing Item Order) مع تجنب جمعها في أبعاد تفادياً لتوجيه المستجوبين ومن أجل

تدنية مشكلة تباين الطريقة المشتركة (Common Method Variance Problem) التي من شأنها أن تشوه من طبيعة العلاقة الحقيقية بين المتغيرات.

ولقياس اتجاهات المستجوبين فقد تم اعتماد سلم ليكرت السباعي (Likert-Scales)، أين تم تخصيص الرقم (7) "موافق بشدة" كأقصى اتجاه إيجابي وفي المقابل خصص الرقم (1) "غير موافق بشدة" كأقصى اتجاه سلبي مع ترك الأرقام من 2 إلى 6 دون تعريف. ويعتبر سلم ليكرت من أكثر المقاييس شيوعاً في الدراسات التي تعتمد على قياس الرأي، نظراً لبساطة استخدامه وسهولة فهمه من طرف المستجوب. وفي هذا الإطار يشير Finstad (2010, p.323) إلى أنّ استخدام مقياس ليكرت السباعي يتفوق على الخماسي في مجموعة من النقاط أهمها أنّ المقياس السباعي يمنح مزيد من الحساسية والتمييز في الإجابات ويحسن من موثوقيتها كما أنه يعزز من رضا المستجوبين.

جدول رقم (07): سلم ليكرت لقياس اتجاه الاجابات

| الإجابة | غير موافق بشدة | 1 | 2 | 3 | 4 | 5 | 6 | 7 | موافق بشدة |
|---------|----------------|---|---|---|---|---|---|---|------------|
| الدرجة | | | | | | | | | |

المصدر: من إعداد الباحث

بالنسبة لمتغيرات الدراسة فقد تضمن النموذج المقترح أربعة متغيرات رئيسة وهي جودة التدقيق (AuditQual)، معايير التدقيق (StdsAud)، جهود التدقيق (AUEF) والنظام القانوني (LEGR). وقد تم اختيار جميع مؤشرات القياس (measurement items) لهذه المتغيرات من الأدبيات المنشورة ذات العلاقة بمعايير التدقيق والجودة، كما تم تعديل وإعادة صياغة بعض العبارات لتناسب مع سياق الدراسة وبيئتها. وفي هذا الإطار، يشير DeVellis (2016) بأنّ المقاييس الأصلية قد تتطلب أحياناً تعديلات طفيفة لكي تتناسب بشكل أفضل مع السياق المحدد للدراسة التي ستعتمدها، غير أنه يجب الحذر عند ادخال التعديلات لتجنب المساس بالخصائص السيكومترية للمقياس.

وفي المجمل فقد تم صياغة 69 مؤشراً (عبارة) لقياس متغيرات الدراسة في النموذج المقترح. الجدول الموالي يوضح مصادر اعداد مؤشرات القياس.

جدول رقم (08): مصادر إعداد عبارات الاستبيان

| متغيرات الدراسة | المصادر |
|--------------------------|--|
| جودة التدقيق (AuditQual) | (Christensen et al., 2013; Duff, 2004) |
| معايير التدقيق (StdsAud) | (Chalu, 2019; Eltweri, 2015; AbdelQader, 2002) |
| جهود التدقيق (AUEF) | (Al-Ansi, A. A. 2022) |
| النظام القانوني (LEGR) | (Chalu, 2019, Knechel, 2013; Ye & Simunic, 2013) |

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على الدراسات السابقة

2.2.1. ضبط أداة الدراسة

يتضمن تصميم أداة مسح جيدة اختيار الأسئلة اللازمة لتلبية أهداف البحث، واختبارها للتأكد من إمكانية طرحها والإجابة عليها وفقاً للخطة، ثم وضعها في نموذج لتسهيل قيام المشاركين بمهمتهم (Fowler, 2014, p.99). لأجل ذلك يعتبر تقييم وضبط الأداة محطة جد مهمة في مسار إعداد الاستبيان، فهي تسمح بتحقيق الأهداف الآتية:

- التأكد من وضوح الأسئلة وسهولة فهمها.
- تقييم معدل الاستجابة المحتمل وفعالية إجراءات المتابعة.
- التأكد من ملاءمة خيارات الإجابة.

وتشير الأدبيات إلى وجود العديد من الطرق لتقييم وضبط أدوات البحث (Instrument pretesting)، من أكثرها استخداماً المقابلات المعرفية (Cognitive Interviews)، العينات التجريبية (pilot studies) ومجموعات التركيز (focus groups) (Fowler, 2014).

تعتبر المقابلات المعرفية ومجموعات التركيز من الطرق الكيفية التي تستخدم لتقييم طريقة فهم المشاركين وتفسيرهم لأسئلة الاستبيان واجابتهم عليها. فبالنسبة للمقابلات المعرفية، غالبًا ما تتضمن هذه التقنية مطالبة المشاركين بالتفكير بصوت عالٍ أثناء إجابتهم على الأسئلة، أين ينصب التركيز في المقام الأول حول العملية المعرفية للمستجوبين من أجل تحديد وتصحيح المشكلات المحتملة في صياغة الأسئلة أو تفسيرها أو فهمها. أمّا فيما يخص مجموعات التركيز، فهي تعتمد على تفاعل مجموعة صغيرة من الأشخاص (المدققين في هذه الحالة) حول موضوع الدراسة بحث إشراف الباحث، وذلك لتوليد المناقشة واستكشاف وجهات النظر الجماعية. ومهما كانت التقنية المستخدمة، فالغاية تبقى تحديد ما إذا كان هناك أي مشاكل في الاستبيان، من أجل ضمان وضوح المصطلحات، وسهولة الفهم، وتقدير الوقت المطلوب لاستكمال الإجابة، والتعامل مع أي تعليقات أو اقتراحات لدى المستجوبين (Krueger & Casey, 2014).

بالنسبة لهذه الدراسة فقد تم التواصل مع عدد من محافظي الحسابات، وافق ستة (06) مهنيين على اقتراح مناقشة الاستبيان، بناءً على ذلك تم استخدام المقابلات المعرفية مع أربعة منهم، كما تسنى لنا جمع اثنين في جلسة مناقشة واحدة ضمن مجموعة تركيز مصغرة، والجدول الموالي يلخص أهم التعليقات والاقتراحات التي تم الخروج بها.

جدول رقم (09): تعليقات واقتراحات المشاركين في ضبط الاستبيان

الملاحظات

| | |
|---|---|
| 1 | بعض العبارات غير مناسبة للبيئة الجزائرية ويجب تكييفها |
| 2 | عدد الأسئلة كبير نوع ما، من الأفضل خفضها |
| 3 | بعض العبارات طويلة نسبياً |
| 4 | استبيان واضح ومفهوم، لكن يمكن تبسيطه أكثر |

المصدر: من إعداد الباحث

3.2.1. توزيع الاستبيان وجمع البيانات

تبعاً للملاحظات والمقترحات التي أسفرت عليها المقابلات المعرفية ومجموعة التركيز فقد تم ضبط الاستبيان وتعديله على النحو الآتي:

- تم تكييف بعض العبارات باستخدام مصطلحات ملائمة أكثر مع المتعارف عليه في البيئة الجزائرية.

- تم حذف بعض الأسئلة، لكن مع التأكد من الحفاظ على ثلاثة مؤشرات (عبارات) على الأقل لقياس كل متغير في الدراسة.

- تم إعادة صياغة بعض العبارات بجعلها أقصر وأكثر دقة مع التأكد من حفاظها على المعنى.

انطلقت عملية التوزيع للاستبيان النهائي خلال مارس 2024 واستمرت لمدة تجاوزت الشهرين. استهدف الباحث في البداية العينة العشوائية البسيطة من خلال:

اختيار مجموعة من المدققين المسجلين في الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات والذي تجاوز عددهم 600 من إجمالي المهنيين البالغ عددهم 2822، وبعد جمع بريدهم الإلكتروني تمت مراسلتهم بالاستبيان الإلكتروني، ومن أجل الرفع في معدل الاستجابة قام الباحث بالاتصال هاتفياً بعدد لا بأس به منهم، غير أن معدل الاستجابة لم يتحسن كثيراً.

من أجل الرفع من وتيرة الإجابة لجأ الباحث إلى وسائل التواصل الاجتماعي بتوجيه من طرف بعض الزملاء المهنيين، ومن خلال الانضمام إلى المجموعات الخاصة بهم هناك، استطاع الوصول إلى عدد معتبر منهم أين استجاب العديد منهم لطلب المشاركة في الدراسة، وبهذه الطريقة تم جمع 93 إجابة صالحة للدراسة خلال المدة المذكورة.

بالنسبة للاستبيانات الورقية فقط تم توزيعها على المهنيين الناشطين بالولاية التي يقطن بها، ومن مجموع 40 استمارة موزعة ورقياً تم استرجاع 14 صالحة للدراسة، وبهذا بلغ إجمالي عدد الإجابات المجمعة 107 إجابة موزعة كما يبينه الجدول الموالي.

جدول رقم (10): الاستثمارات المودعة والمسترجعة

| الاستثمارات | الالكترونية | الورقية |
|-------------|-------------|---------|
| المودعة | 600 | 40 |
| المسترجعة | 93 | 14 |
| المجموع | 107 | |

المصدر: من إعداد الباحث

نلاحظ أنّ نسبة الاستجابة كانت منخفضة نسبياً، فمن مجموع 640 استمارة موزعة تم استرجاع 107 فقط، ويرجع هذا الانخفاض في معدّل الاسترجاع -على الرغم من المحاولات المبذولة في رفعه- إلى سببين، أولهما رفض عدد كبير من المستجوبين الإجابة بالكلية مشتكين من عدد الاستبيانات التي صارت ترددهم خلال السنة ومن طولها وتعقيدها في كثير من الأحيان، وهذا ما يعرف في الأدبيات بتعب الاستطلاع (Survey Fatigue) الذي يجعل المستجوب يفقد الرغبة وينفر من المشاركة في أي دراسة كانت (Porter & Whitcomb, 2005) وهو ما لاحظناه لدى غالبية المدققين الذي تم التواصل معهم عبر الهاتف لحثهم على الإجابة، أمّا ثاني الأسباب فيرجع إلى تزامن فترة الدراسة مع أعمال نهاية السنة، وهي فترة يكون الضغط فيها كبيراً على مكاتب التدقيق بشكل عام ممّا يجعلهم غير مهتمين بالمشاركة.

وبالجملة، على الرغم من عدم بلوغ العينة العشوائية المرغوبة والمقدرة بـ 339 مشاهدة، فإن العدد المتمثل في 107 يعتبر كافياً للتحليل، نظراً لاعتماد الدراسة على أسلوب النمذجة بالمعادلات البنائية باتباع المربعات الصغرى الجزئية، والتي من أهم مزاياها الثبات في النتائج عند استخدام العينات صغيرة الحجم كما سبقت الإشارة لذلك وكما سيأتي بيانه بشيء من التفصيل.

2. طريقة تحليل البيانات

من أجل تحليل البيانات واختبار فرضيات نموذج الدراسة تم اللجوء إلى نمذجة المعادلات البنائية (SEM) بطريقة المربعات الصغرى الجزئية (PLS).

1.2. تعريف النمذجة بالمعادلات البنائية (SEM)

تشير الأدبيات إلى وجود العديد من الأساليب والتقنيات في تحليل العلاقة بين مجموعة من المتغيرات، من أهمها وأكثرها انتشاراً نجد:

- تحليل التباين (Discriminant Analysis)
- تحليل المسار (Path Analysis)
- التحليل العاملي (Factor Analysis)
- تحليل الانحدار المتعدد (Multiple Regression Analysis)
- النمذجة بالمعادلات البنائية (Structural Equation Modeling)

تُعد طريقة النمذجة بالمعادلات البنائية (SEM) تقنيةً للتحليل الإحصائي المتعددة المتغيرات، تُستخدم على نطاق واسع في العلوم الاجتماعية، وتتراوح تطبيقاتها من تحليل العلاقات البسيطة بين المتغيرات إلى التحليلات المعقدة. كما أنها توفر إطاراً مرناً لتطوير وتحليل العلاقات المعقدة بين المتغيرات المتعددة التي تسمح للباحثين باختبار صحة النظرية باستخدام النماذج التجريبية (Beran & Violato, 2010, p.2).

تسمح طريقة النمذجة بالمعادلات البنائية من انشاء متغيرات كامنة (Latent Variables) لا يمكن ملاحظتها أو قياسها بشكل مباشر، غير أنها تكون المسؤولة في تحديد الارتباط بين المتغيرات المشاهدة (Manifest Variables). ومن أجل تقدير المتغيرات الكامنة في نموذج الدراسة يتم استخدام مؤشرات قابلة للملاحظة والقياس، هذه المؤشرات يمكن تصنيفها إلى نوعين: مؤشرات عاكسة (Reflective indicators) تعتمد على المتغير نفسه، ومؤشرات تكوينية (Formative indicators) تُسبب تكوين المتغير الكامن (Hair et al., 2021, p.7).

كما تُعتبر النمذجة بالمعادلات البنائية من تقنيات الجيل الثاني التي تستخدم في تفسير العلاقة بين متغيرات عدة في الدراسات التوكيدية والاستكشافية على حد سواء، خلافاً لتقنيات الجيل الأول - كتحليل التباين والتحليل العاملي وتحليل الانحدار - التي لا يمكنها سوى فحص العلاقات الفردية

وتستخدم حصراً في الدراسات التوكيدية، وفي هذا الإطار يشير Hair et al. (2021, p.3) أن تقنيات الجيل الأول على غرار المذكورة أعلاه تشترك في ثلاثة قيود مهمة، وهي :

- **التعامل مع النماذج البسيطة:** حيث تقتصر تقنيات الجيل الأول على تحليل النماذج البسيطة أين تكون العلاقة بين المتغيرات خطية ومباشرة، وتعجز في الغالب عن استيعاب العلاقات الأكثر تعقيداً، مثل التأثيرات غير المباشرة (الوساطة).
- **اشتراط قابلية جميع المتغيرات للملاحظة:** تشترط تقنيات الجيل الأول أن تكون جميع المتغيرات في النموذج قابلة للقياس مباشرة، فهي لا تأخذ في الاعتبار المتغيرات الكامنة.
- **افتراض انعدام خطأ القياس:** تفترض هذه التقنيات أن جميع المتغيرات يتم قياسها بدقة ومن دون أي خطأ. غير أن خطأ القياس غالباً ما يكون موجوداً في الواقع، مما قد يؤدي إلى تقديرات متحيزة أو غير دقيقة للعلاقات بين المتغيرات.

إلى ما سبق، تسمح (SEM) بتقييم النموذج القياسي (العلاقة بين المتغيرات والمؤشرات) وكذا النموذج الهيكلي (العلاقة بين متغير وآخر) في وقت واحد من أجل اختبار العلاقات النظرية. وتوجد مقاربتين لتقدير المعلمات (parameters) في نموذج المعادلات البنائية، وهما المقاربة القائمة على أساس التباين المشترك (Covariance-based approach) والمقاربة القائمة على أساس التباين (variance-based approach) كما يوضحه الجدول رقم (11).

تسعى SEM القائمة على التباين المشترك إلى تقليل الاختلافات في التباينات المشتركة للعينة وكذلك في تلك التي تتبأ بها النموذج النظري. في المقابل تركز SEM القائمة على التباين على تعظيم التباين للمتغيرات التابعة التي تفسرها المتغيرات المستقلة في نموذج الدراسة. وتعتبر طريقة المربعات الصغرى الجزئية التي تعتمد هذه الدراسة من النماذج القائمة على التباين، والتي سيأتي بيانها في العنصر الموالي.

2.2. تعريف طريقة المربعات الصغرى الجزئية (PLS)

تُعتبر المربعات الصغرى الجزئية من الطرق القائمة على التباين والمستخدم في اختبار نماذج المعدلات البنائية، وتدخل في نطاق ما يُعرف بتقنيات النمذجة الناعمة التي لا تفترض التوزيع الطبيعي كمتطلب أساسي. ووفقاً لـ Hair et al. (2016) تم تقديم المربعات الصغرى الجزئية لأول مرة سنة 1975 من طرف H. Wold تحت مسمى المربعات الجزئية التكرارية غير الخطية (nonlinear iterative partial least squares) كبديل عن الطرق القائمة على التغيرات المشتركة. وتبدأ المربعات الصغرى الجزئية بحساب درجات المتغيرات الكامنة (case values) مباشرة من البيانات المشاهدة، خلافاً للـ CB-SEM التي تبدأ بتقدير معاملات النموذج أولاً (مثل معاملات التحميل، ومعاملات المسار، والتباينات، والتغايرات المشتركة) من أجل إعادة إنتاج مصفوفة التغيرات للمتغيرات المشاهدة (Hair et al., 2016).

وكما هو الحال في النمذجة البنائية، تتكون نماذج المربعات الصغرى الجزئية من جزئين أيضاً، جزء هيكلي يظهر العلاقة بين المتغيرات الكامنة بمفردها وجزء قياسي يوضح العلاقة بين المتغيرات الكامنة ومؤشرات قياسها. ويشير Sarstedt et al. (2017) إلى أنّ نمذجة المعادلات البنائية باستخدام المربعات الصغرى الجزئية هي تقنية متعددة الأبعاد، إذ يمكن استخدامها في الدراسات التوكيدية (التحليل العاملي التوكيدي CFA) وكذلك في الاستكشافية (التحليل العاملي الاستكشافي EFA)، وهذه المرونة تجعلها مناسبة لمجموعة واسعة من التطبيقات البحثية، سواءً تلك الموجودة في مراحل مبكرة من التأسيس النظري أو تلك التي تهدف إلى تأكيد النظريات الراسخة، وهذا ما يمنحها أفضلية بارزة على نظيرتها CB-SEM.

ويعرض الجدول الموالي مقارنة تفصيلية لأهم الفروقات بين نمذجة المعادلات البنائية القائمة على التغيرات (CB-SEM) ونمذجة المعادلات البنائية بطريقة المربعات الصغرى الجزئية (PLS-SEM).

جدول رقم (11): أهم الفروقات بين CB-SEM و PLS-SEM

| معايير المقارنة | نمذجة المعادلات البنائية القائمة على التغيرات | نمذجة المعادلات البنائية بطريقة المربعات الصغرى الجزئية |
|-------------------------|--|---|
| الهدف الرئيسي | اختبار النظريات وتأكيدھا | التنبؤ وتطوير النظريات |
| تعقيد النموذج | مناسب للنماذج البسيطة والمثبتة نظريا | مناسب للنماذج المعقدة |
| حجم العينة | عينات كبيرة 200 مشاهدة كحد أدنى | عينات صغيرة من 30 - 100 مشاهدة |
| توزيع البيانات | يفترض توزيع طبيعي | لا يتطلب توزيع طبيعي |
| التعامل مع التعدد الخطي | حساس للتعدد الخطي | يتعامل مع التعدد الخطي بشكل جيد |
| مؤشرات القياس | يتطلب مؤشرات قياس عاكسة | يتعامل مع المؤشرات العاكسة والتكوينية |
| الخوارزمية | خوارزمية تكرارية تعتمد على تقدير الاحتمالية القصوى | خوارزمية تكرارية تعتمد على الانحدار الخطي البسيط |
| أسلوب التحليل | يعيد إنتاج مصفوفة التغيرات | يقدر القيم الفردية (درجات المتغيرات الكامنة) |

Source: (Hair et al., 2019 ; Chin, 2010)

3.2. أسباب اختيار طريقة المربعات الصغرى الجزئية في التحليل

تم اختيار طريقة المربعات الصغرى الجزئية وليس التغيرات المشتركة في هذه الدراسة للأسباب

التالية:

أ) حجم العينة

لا تستوفي عينة الدراسة شروط استخدام CB-SEM، الذي يتطلب حدًا أدنى من 200 إجابة على الأقل، وهو شرط غير موجود في PLS-SEM التي جاءت لمعالجة إشكالية كبر حجم العينة. فلاستخدام طريقة المربعات الصغرى الجزئية هناك قاعدة أساسية تُعرف بقاعدة العشرة أضعاف (10-times rule) والتي تشير إلى أنّ الحد الأدنى للعينة يجب أن يتجاوز عشرة أضعاف العدد

الأقصى من الأسهم الموجهة نحو أي متغير كامن في نموذج الدراسة ; (Hair et al., 2016 ; Wong, 2019).

في النموذج المقترح لهذه الدراسة نجد أنّ الأسهم الأربعة (04) الموجهة نحو متغير معايير التدقيق هو أكبر عدد من الأسهم الموجهة نحو متغير كامن (الشكل رقم 10)، وعليه فإن الحد الأدنى من عدد الإجابات اللازمة هو 40 إجابة على الأقل. وبالإعتبار أنّ العدد الفعلي للإجابات في الدراسة قد بلغ 107، نستطيع القول بأنّ القاعدة المذكورة محققة، وبناءً على ذلك يكون استخدام PLS-SEM مناسباً أكثر في دراستنا.

ب) افتراضات التوزيع

باعتبار أنّ نمذجة المعادلات البنائية بالمربعات الصغرى الجزئية لا تفترض أي شكل من أشكال التوزيعات للمتغيرات المقاسة، فهي أكثر ملائمة للبيانات ذات التوزيع غير الطبيعي أو مجهولة التوزيع. وبالنظر لدراستنا نجد أنّ عدداً كبيراً من مؤشرات القياس قائمة على التصور، خاصة تلك التي تقيس جودة التدقيق وكلها تعتمد على سلم ليكرت في تحديد الاتجاه، لذلك ستكون في الغالب مجهولة التوزيع، وهذا ما يبرر مرةً ثانية استخدام PLS-SEM بدلاً عن CB-SEM.

ج) تعقيد نموذج الدراسة

يتكون نموذج الدراسة من أربعة متغيرات كامنة تقاس بـ 69 مؤشراً، كما أنّ كلاً من متغير الجودة والمعايير ذات ترتيب هرمي (Hierarchical order constructs)، لذلك يمكننا اعتبار النموذج على درجة متوسطة من التعقيد، فيكون استخدام PLS-SEM أكثر ملاءمة. بناءً على كل الأسباب المذكورة أعلاه، اعتمدت هذه الدراسة على نموذج PLS كطريقة لتحليل البيانات باعتبارها .

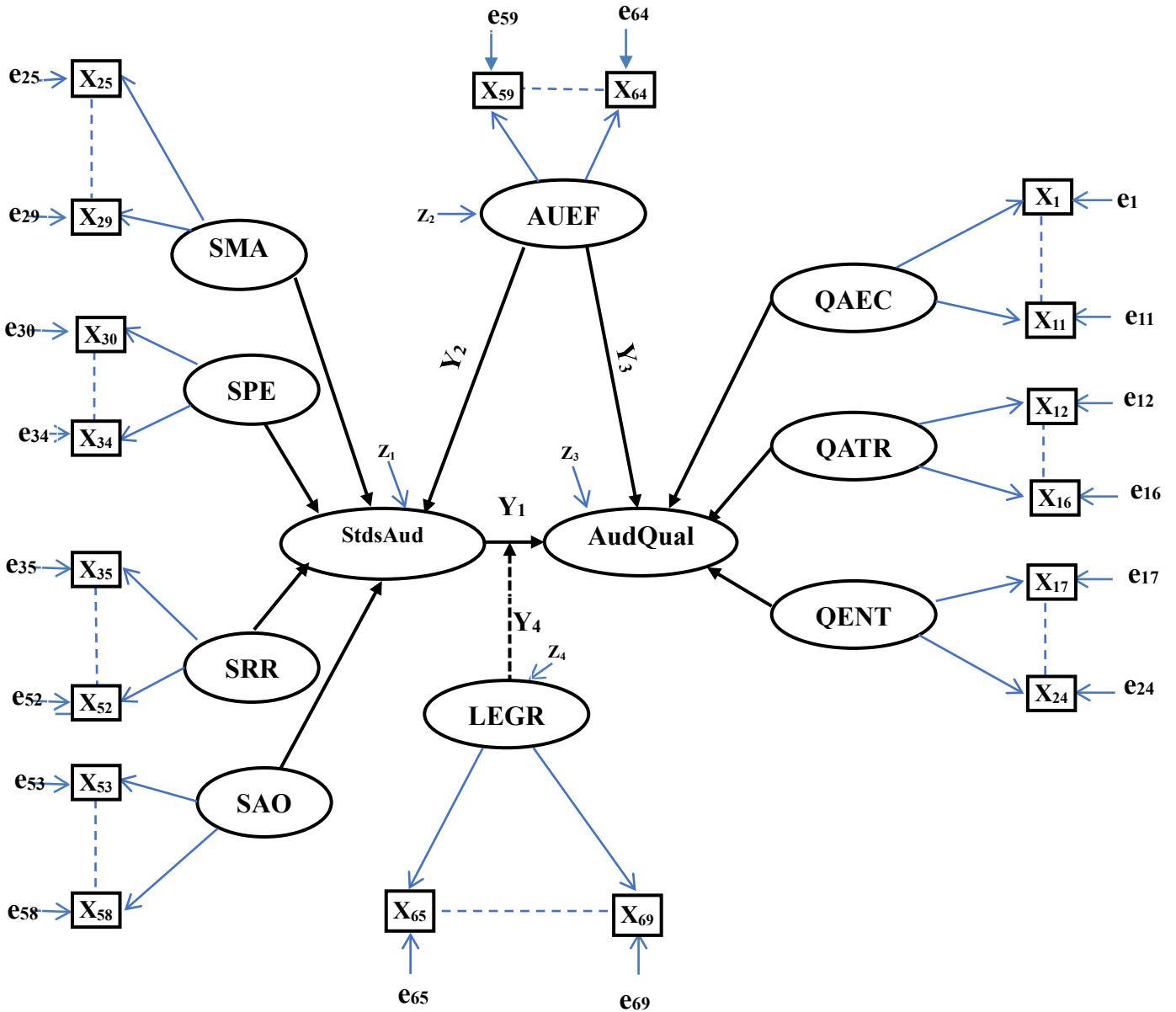
4.2. نموذج المسار للمتغيرات الكامنة

في النمذجة بالمعادلات البنائية يمكن تمثيل العلاقات بين متغيرات الدراسة في شكل مخطط يعرف بنموذج المسار (Path model)، حيث يسمح هذا المخطط بعرض فرضيات الدراسة مع إبراز العلاقة بين المتغيرات. وتتكون نماذج المسار وفق (Hair et al., 2021) من عنصرين، الأول هو

النموذج الهيكلي (ويسمى أيضا بالنموذج الداخلي) الذي يربط بين المباني (Constructs) ويعرض العلاقات بين المسارات (paths)، والثاني هو النموذج القياسي (يُشار إليه أيضًا بالنموذج الخارجي) الذي يعرض العلاقات بين المباني ومؤشرات قياسها.

الشكل الموالي يظهر نموذج المسار لهذه الدراسة.

شكل رقم (11): نموذج المسار



المصدر: من اعداد الباحث

يتكون مخطط المسار في هذه الدراسة من المتغيرات الكامنة، مؤشرات القياس وأخطاء القياس وكذلك الأسهم التي تمثل العلاقات بين المتغيرات. فمثلا المتغيرات مثل معايير القبول (SMA)، جهود التدقيق (AUEF)، خصائص الكيان (QENT) وغيرها من المتغيرات الكامنة تتخذ أشكالا بيضوية. أما مؤشرات القياس (العبارات) فتظهر في شكل مستطيلات (X_1, X_2, \dots) وهي التي تحتوي على البيانات الأولية. إلى ذلك، تمثل الأسهم ذات الرأس الواحد في المخطط علاقات التبعية بين المتغيرات، فنجد مثلا أن السهم الذي يربط بين معايير التدقيق وجهود التدقيق يشير للعلاقة المباشرة المفترضة بين هذين المتغيرين والتي يدعمها البناء النظري. ويتضمن المخطط أخطاء القياس المرتبطة بالمؤشرات، والتي جاء تمثيلها بـ (e) وكذلك الأخطاء المتبقية المرتبطة بالمتغيرات الكامنة والتي يتم تمثيلها بـ (z).

5.2. البرنامج المستخدم في تحليل البيانات

اعتمدت الدراسة على برنامج WarpPLS الذي يُعد تطبيقا متقدما مصمما لنمذجة المعادلات البنائية بطريقة المربعات الصغرى الجزئية. حيث تم تقديم أول نسخة من البرنامج سنة 2009 على يد Ned Kock، وقد لقي البرنامج قبولا واسعا في العلوم الاجتماعية وبحوث التسويق وغيرها من التخصصات الأخرى التي تتطلب تحليل بيانات معقدة. ومن أهم المزايا التي جاء بها البرنامج، قدرته على نمذجة العلاقات غير الخطية بين متغيرات الدراسة، على عكس برامج النمذجة التقليدية التي كانت تفترض الخطية في العلاقات. ويشير Kock (2011) في هذا الصدد أن غالبية العلاقات بين المتغيرات في الدراسات الخاصة بالظواهر الطبيعية والسلوكية هي ذات طبيعة غير خطية وعادة ما تأخذ شكل U أو S، وبالنظر إلى أن برامج النمذجة بالمعادلات البنائية على غرار LISREL، AMOS وغيرها لا تأخذ بعين الاعتبار العلاقات غير الخطية بين المتغيرات الكامنة عند حساب معاملات المسار، القيم الاحتمالية أو معاملات التحديد، فإن قدرة برنامج WarpPLS على التعامل مع العلاقات الخطية يعتبر أهم نقاط قوته.

وقد تم تصميم WarpPLS بطريقة تجعله سهل الاستخدام، حيث تتيح واجهته المبسطة للباحثين رسم النماذج بسهولة واجراء التحليلات وتفسير النتائج دون الحاجة إلى معرفة إحصائية واسعة، وهذا

ما يجعل البرنامج مناسباً لمجموعة واسعة من المستخدمين، خاصة أولئك الذين ليست لديهم خلفية قوية في الأساليب الكمية. كما يوفر البرنامج للمستخدمين نسخة تجريبية مجانية صالحة للاستخدام وبجميع الخصائص لمدة ثلاثة أشهر (Venturini et al., 2023).

وقد تم استخدام في هذه الدراسة آخر نسخة متاحة للبرنامج، وهي النسخة الثامنة (Version 8.0)، كما اعتمدنا على خوارزمية الانحدار التي تأتي بشكل افتراضي مع البرنامج وهي (Warp3 PLS Regression algorithm).

3. التحقق من النموذج (Model Validation)

يُعتبر التحقق من النموذج جزءاً أساسياً في عملية النمذجة بالمعادلات البنائية، حيث يهدف التحقق إلى ضمان أن النموذج المصمم يعكس بدقة العلاقات المفترضة بين المتغيرات، ويقدم نتائج موثوقة وصحيحة. ويرى Henseler et al. (2009) في هذا السياق أن التحقق من النموذج في النمذجة البنائية باستخدام المربعات الصغرى الجزئية يستلزم إجراءات محكمة لفحص أولاً النموذج القياسي من أجل ضمان صلاحية المبنى وموثوقيته، ثم تقييم النموذج الهيكلي للتأكد من قدرته على التنبؤ بالمباني الداخلية بدقة، وهذا الإطار المتكامل من التحقيق هو ما يعزز من مصداقية نتائج البحث.

ووفقاً (Sarstedt et al., 2014; Henseler et al., 2009; Chin, 2010) تُعتبر مقارنة المرحلتين (Two-Stage Approach) في النمذجة بالمعادلات البنائية أمراً جوهرياً للتأكد من مصداقية النتائج، وذلك عبر تقييم النموذج القياسي في المرحلة الأولى ثم النموذج الهيكلي في المرحلة الثانية.

1.3 المرحلة الأولى: تقييم النموذج القياسي

من أجل تقييم النموذج القياسي، اتبعت هذه الدراسة إرشادات التقييم (validation guideline) الموصى بها من طرف (Hair et al., 2019) لاختبار نموذج القياس من حيث الصلاحية والموثوقية. ويتم تقييم ملاءمة نموذج القياس باتباع الخطوات الآتية:

- اختبار الصدق التقاربي Convergent validity
- اختبار الصدق التمايزي Discriminant validity

1.1.3. الصدق التقاربي

يشير الصدق التقاربي إلى مدى توافق أو تقارب مؤشرات القياس المتعددة لنفس المبنى (المتغير) مع بعضها البعض. ويستخدم لقياس ما يعرف بالاتساق الداخلي للأداة، أين يتم تقييم ما إذا كانت مؤشرات القياس المختلفة التي تهدف إلى قياس نفس المبنى تُنتج نتائج متقاربة أو متشابهة، مما يدل على أنها تقيس بالفعل المتغير المقصود وليس متغيرات أخرى ليست ذات صلة (Henseler et al., 2014).

ويتم تقييم الصدق التقاربي أولاً من خلال اختبار موثوقية مؤشرات القياس التي تعطي صورة حول مدى جودة أداة القياس، حيث تعطي الموثوقية صورة عن مدى اتساق واستقرار الأداة في قياس متغير معين إذا ما تم تكرار القياس تحت نفس الظروف. فالأداة الموثوقة هي التي تعطي نتائج متشابهة في كل مرة (Benitez et al., 2020).

وبالنسبة لكيفية تقييم موثوقية مؤشرات القياس، فيتم استخراج معاملات التشعب* "Factor loading" لكل مؤشر قياس (عبارة) ضمن المتغير الكامن التابع له. حيث تشير التشعبات إلى قوة واتجاه العلاقة بين كل عبارة ومبناها الكامن، فدرجات التشعب العالية عادة ما تشير إلى موثوقية عالية، مما يدل على أن العبارة هي مؤشر جيد للمتغير الذي تقيسه. ويوصي (Hair et al., 2019) في هذا الإطار بقيمة 0.50 على الأقل لقبول العبارة وضمن موثوقيتها في قياس المتغير.

إلى ما سبق، يتم تقييم درجة الصدق التقاربي باستخدام كل من معامل (Cronbach's Alpha)، درجات الموثوقية المركبة (Composite reliability scores) ومتوسط التباين المستخرج (Average variance extracted).

* هناك العديد من الترجمات المختلفة لمفهوم Factor loadings في المراجع العربية، أكثرها استخداماً عوامل التشعب أو التحميل، وتشير إلى مقدار التباين في المتغير المشاهد (مؤشر القياس) الذي يمكن تفسيره بواسطة المتغير الكامن.

بالنسبة لمعامل كرومباخ ودرجات الموثوقية المركبة فهي تقيس الاتساق الداخلي للعبارات، وإن كان المقياسان يحملان نفس التفسير، غير أنه في النمذجة بالمعادلات البنائية هناك تفضيل لدرجات الموثوقية المركبة باعتبارها أكثر دقة ومرونة من معامل كرومباخ. وسيتم في هذه الدراسة استخدام كلاهما مع اعتماد اقتراح (Hair et al., 2019) بقبول قيمة 0.60 بالنسبة لمعامل Cronbach's Alpha و 0.70 لدرجات الموثوقية المركبة.

أما فيما يتعلق بمتوسط التباين المستخرج (AVE) فيستخدم في قياس كمية التباين التي يستحوذ عليها المتغير الكامن من مؤشرات القياس الخاصة به مقارنةً بكمية التباين الناتجة عن أخطاء القياس، حيث يُظهر مدى تمثيل المؤشرات للمبنى التي تهدف إلى قياسه. وينبغي أن تتجاوز القيمة الموصى بها لمتوسط التباين المستخرج 0.50 (Hair et al., 2019)، وهي القيمة التي تم اعتمادها في هذه الدراسة، حيث تعني قيمة 0.50 أن ما لا يقل عن 50% من تباين القياس يتم التقاطه بواسطة المتغير الكامن.

2.1.3. الصدق التمايزي

يستخدم الصدق التمايزي في نمذجة المعادلات البنائية لتقييم مدى تميز أو اختلاف مؤشرات القياس لمتغيرات مختلفة في النموذج عن بعضها البعض، حيث يكون للأداة صدق تمايزي جيد إذا كانت عبارات القياس التابعة لمتغير كامن معين لا تسمح للمستجوب أن يخطئ بينها وبين عبارات القياس التابعة لمتغيرات كامنة أخرى (Kock, 2011). وعليه فالصدق التمايزي يضمن أن الأداة تقيس ما تنوي قياسه بالضبط وليس شيئاً آخر.

ومن أجل فحص الصدق التمايزي للأداة، غالباً ما يتم الاعتماد على معيار فورنل-لاركر (Fornell-Larcker Criterion) الذي يقوم بمقارنة الارتباطات بين المتغيرات الكامنة في النموذج والجذر التربيعي لمتوسط التباين المستخرج للمتغير الكامن، فمن أجل إثبات الصدق التمايزي يجب أن تكون قيمة الجذر التربيعي لـ AVE الخاصة بالمتغير أكبر من قيمة ارتباط هذا المتغير مع أي متغير آخر في النموذج.

إضافة إلى المعيار السابق، توجد طريقة حديثة أخرى لتقييم الصدق التمايزي تعرف بنسبة الهيتروترايت-مونوترايت (Heterotrait-Monotrait Ratio)، حيث تعتمد هذه الطريقة على مقارنة

متوسط الارتباطات بين مؤشرات المتغيرات المختلفة مع متوسط الارتباطات بين مؤشرات المتغير الواحد في النموذج. وتشير قيمة HTMT أقل من 0.90 إلى صدق تمايزي جيد.

2.3. المرحلة الثانية: تقييم النموذج الهيكلي

بعد إتمام المرحلة الأولى من تقييم النموذج القياسي تأتي المرحلة الثانية التي تهدف إلى تقييم النموذج الهيكلي. ووفقاً لـ (Hair et al., 2021) فالنموذج الهيكلي عبارة عن مجموعة من العلاقات المعتمدة على بعضها البعض والتي تربط بين مباني النموذج المفترضة. ويوضح النموذج الهيكلي كيفية ارتباط المفاهيم النظرية المختلفة ببعضها البعض من خلال مسارات محددة تعكس العلاقة السببية.

في نمذجة المعادلات البنائية باستخدام المربعات الصغرى الجزئية، يتم تقييم النموذج الهيكلي بشكل أساسي من خلال فحص القوة التفسيرية للنموذج ومعاملات المسار، وقد تم في هذه الدراسة فحص العديد من الخصائص لدعم النموذج المقترح.

1.2.3. معامل تضخم التباين (VIF: variance inflation factor)

يُعتبر أول المعايير التي يجب فحصها في PLS-SEM وفقاً لـ (Hair et al., 2019) قصد معالجة مشكلة التعدد الخطي، إذ يقيس معامل تضخم التباين مدى خطورة التعدد الخطي بين المتغيرات المستقلة في النموذج. ويحدث التعدد الخطي عندما يكون هناك ارتباط قوي بين اثنين أو أكثر من المتغيرات المستقلة، مما يؤدي إلى زيادة عدم الاستقرار في تقدير معاملات الانحدار. ويوصى بأن تكون قيمة VIF أقل من 3 لتجنب مشكلة التعدد الخطي.

2.2.3. معامل التحديد R^2

ويعتبر أهم المقاييس وأكثرها استخداماً في تقييم النموذج الهيكلي، حيث يقيس مقدار التباين في المتغير التابع (المبنى الداخلي) الذي يمكن تفسيره بواسطة المتغير أو المتغيرات المستقلة (المبنى الخارجي). في النمذجة بالمعادلات البنائية يساعد معامل التحديد في تقييم مدى جودة النموذج في تفسير العلاقات بين المباني المختلفة، حيث كلما ارتفعت قيمة R^2 لبناء داخلي معين، كان البناء الخارجي (المتغيرات المستقلة) أفضل في تفسير التباين في ذلك البناء الداخلي.

ويرى Hair et al. (2019) أن قيم معامل التحديد التي تدور حول 0.75 تدل على قوة تفسير كبيرة، أما التي تكون في حدود 0.50 فهي تعتبر متوسطة، وكل ما كان أقل من 0.25 يعتبر ضعيفا.

3.2.3. حجم الأثر (f^2)

يشير حجم الأثر ببساطة إلى درجة الاختلاف بين مجموعتين، ويعتبر مقياسا كميا لشدة العلاقة بين متغيرين في النموذج، وعلى عكس القيم الاحتمالية (P-values) التي تُظهر فقط ما إذا كان التأثير ذو معنوية إحصائية، فإن حجم الأثر يتجاوز ذلك ويبين مدى شدة وأهمية التأثير (Sullivan & Feinn, 2012).

ويتراوح حجم الأثر بين ضعيف ($f^2 > 0.15$)، متوسط ($0.35 > f^2$) وكبير ($f^2 \geq 0.35$)

4.2.3. الملاءمة التنبؤية (Q^2 : Predictive Relevance)

وفقا لـ Hair et al. (2011) فالملاءمة التنبؤية هي مقياس احصائي يستخدم في النمذجة بالمعادلات البنائية من أجل تقييم مدى قدرة النموذج على تقديم تنبؤات دقيقة بالقيم الخاصة بالمتغيرات التابعة. وتقاس الملاءمة التنبؤية في أغلب الحالات باستخدام اختبار Stone-Geisser's الذي يعتمد على تقنية التحقق المتقاطع (cross-validation).

وتدل قيمة Q^2 على القدرة التنبؤية للنموذج، حيث تؤكد قيمة Q^2 الموجبة أن النموذج له قدرة تنبؤية جيدة، في حين أن Q^2 السالبة تعني أن النموذج يفتقر للملاءمة التنبؤية ويجب تعديله.

5.2.3. معاملات المسار (Path Coefficient)

في النمذجة بالمعادلات البنائية، تمثل معاملات المسار قيماً عددية تقيس قوة واتجاه العلاقة بين متغيرين في النموذج الهيكلي، حيث تُعبّر عن حجم التأثير المباشر لمتغير معين في متغير آخر وتساعد على فهم العلاقات السببية بين المتغيرات المختلفة (Kline, 2015).

ويمكن القول أن معاملات المسار في النمذجة بالمعادلات البنائية هي مماثلة لمعاملات الانحدار في الانحدار المتعدد، مع قيم محتملة تتراوح بين -1 و $+1$ ، حيث تمثل القيم البعيدة عن الصفر علاقات أقوى إيجابية كانت أو سلبية (Harris & Gleason, 2022).

إلى ما سبق، باعتبار أن طريقة المربعات الصغرى لا تفترض أي توزيع محدد للبيانات كما تقدم بيانه وبالنظر إلى قدرتها على التعامل مع العينات الصغيرة، ففي هذه الحالة يصبح اللجوء إلى تقنيات إعادة المعاينة (Resampling) ضروريا من أجل توليد المعلومات حول تباين تقديرات المعاملات وأهميتها.

ومن أجل تقدير مستوى المعنوية بين المتغيرات الكامنة وحساب الانحراف المعياري، تُقدم الأدبيات ثلاث تقنيات واسعة الاستخدام في نمذجة المعادلات البنائية وهي Bootstrap و Jackknife و Blindfolding. بشكل عام تقوم هذه التقنيات بأخذ عينات متكررة من المشاهدات مع الاستبدال من مجموعة البيانات الأصلية لتقدير التوزيع الاحصائي للبيانات أو تقييم حالة عدم اليقين في النموذج (Yu, 2002).

وكبديل للتقنيات المذكورة يقترح Kock (2023) استخدام إحدى تقنيات Stable، التي غالبا ما تكون أكثر دقةً واتساقا في توليد قيمة (P-value) مقارنة بطرق إعادة المعاينة الأخرى. وعلى هذا الأساس اعتمدت الدراسة على تقنية Stable3 باعتبارها لا تتطلب عملا يدويا كبيرا من المستخدم، كما أنها تولد نتائج موثوقة بالنسبة لمعاملات المسار المرتبطة بالتأثيرات المباشرة.

خلاصة

قمنا في هذا الفصل بتقديم منهجية البحث المستخدمة، أين حاولنا تبرير اللجوء إلى المنهج الكمي وفق مقارنة استنباطية باعتباره المنهج الأنسب في الدراسة المسحية التي قمنا بها والتي اعتمدنا فيها على الاستبيان كأداة لجمع البيانات من عينة الدراسة. كما أوضحنا طريقة بناء أداة القياس التي قمنا فيها بتطوير مؤشرات القياس لجميع المتغيرات باستخدام مقاييس تم اختبارها والتحقق من صحتها مسبقاً أو بالاعتماد على الأدبيات ذات الصلة.

كذلك تم استعراض طريقة تحليل البيانات والأسباب التي أدت إلى اختيار النمذجة بالمعادلات البنائية باستخدام المربعات الصغرى الجزئية، أين تم شرح التقنيات الإحصائية المستخدمة وكيفية عملها من أجل اختبار فرضيات الدراسة.

وسيخصص الفصل الموالي لتحليل النتائج واختبار الفرضيات ثم مناقشتها.

تحليل النتائج

ومناقشتها

تمهيد

بعد تحديد منهجية الدراسة وجمع البيانات وإبراز الطريقة المستخدمة في تحليلها، يأتي الفصل الأخير لعرض تحليل البيانات ونتائج اختبار فرضيات النموذج المقترح.

يبدأ الفصل بعرض كيفية إعداد البيانات وترميزها وفحصها تحضيراً لتحليلها باستخدام المربعات الصغرى الجزئية. بعدها يتم تحليل البيانات الوصفية لعينة الدراسة، ثم اظهار نتائج اختبار كلا من النموذج القياسي والنموذج الهيكلي ضمن (PLS-SEM).

وفي الأخير يتم عرض العلاقات بين المتغيرات الكامنة من اختبار فرضيات الدراسة ومناقشتها في ضوء الأدبيات الموجودة.

1. إعداد البيانات

يعتبر اعداد البيانات ووصفها أولى مراحل التحليل، حيث يتم تنقيح البيانات وتنظيمها لمعالجة أي تناقضات أو قيم مفقودة، وبذلك يتم ضمان أن البيانات دقيقة وموثوقة قبل الانطلاق في تحليلها. ويُوضّح (Heeringa et al., 2010) خطوات اعداد البيانات، حيث بمجرد ضبط أداة الدراسة (الاستبيان في حالتنا هذه) يتم جمع البيانات واعدادها. وأول خطوة في هذا الباب تكون ادخال البيانات المجمعة في البرنامج، ثم تأتي خطوة ترميز هذه البيانات حتى يتسنى قراءتها من طرف البرنامج. بعد الترميز يتم فحص البيانات للتأكد من دقتها وتناسقها وما إذا كانت هناك أي بيانات مفقودة تتطلب المعالجة، وبمجرد اكمال عملية الفحص تصبح البيانات جاهزة للتحليل والتفسير.

1.1. تحرير وترميز البيانات

يُعتبر تحرير البيانات (Data Editing) في حالتها الأولية أمراً من الأهمية بمكان، إذ يسمح بالتأكد من دقة الاجابات وتوافقها مع غرض الدراسة وترتيبها بما يسهّل ترميزها وجدولتها. وكما سبقت الإشارة، فإن أغلب الإجابات في هذه الدراسة تم جمعها الكترونياً عبر الاستبيان الالكتروني، حتى بالنسبة للاستبيانات الورقية فبعد استرجاعها تم إدخالها الكترونياً، لتجتمع في الأخير جميع الإجابات في google forms، بعدها تم تحميل الإجابات في ملف excel بصيغة xlsx، وهي الصيغة التي يستخدمها برنامج WarpPLS لقراءة البيانات.

تتضمن عملية الترميز تعيين أرقام أو رموز للعبارات (مؤشرات القياس) من أجل تجميعها في عدد محدود من الفئات. في هذه الأطروحة، تم إجراء الترميز بتعيين أسماء المتغيرات لكل عبارة قياس في الاستبيان، حيث تمثل كل عبارة مؤشر قياس للمتغير الكامن الذي تتبع له.

وبمجرد تعيين ملف المصدر بأسماء المتغيرات، تم تحميله في برنامج WarpPLS لإنشاء نموذج القياس وإجراء التحليل على البيانات، كما يمكن إجراء عملية الترميز قبل الإجابة على الاستبيان (الترميز المسبق) أو بعد الإجابة على الاستبيان (الترميز اللاحق). في هذه الأطروحة، تم اعتماد إجراء الترميز اللاحق، والجدول الموالي يوضح ذلك:

جدول رقم (12): ترميز عبارات الاستبيان

| رمز العبارات | متغيرات الدرجة الأولى (1st order) | متغيرات الدرجة الثانية (2nd order) |
|---|-------------------------------------|------------------------------------|
| Q-AEC 1 Q-AEC 2 Q-AEC 3* Q-AEC 4 Q-AEC 5 Q-AEC 6 Q-AEC 7 Q-AEC 9 Q-AEC 10 Q-AEC11* | خصائص مهمة التدقيق (QAEC) | جودة التدقيق (AudQual) |
| Q-ATR 1 Q-ATR 2 Q-ATR 3 Q-ATR 4 Q-ATR 5* | موارد فريق التدقيق (QATR) | |
| Q-ENT 1 Q-ENT 2* Q-ENT 3 Q-ENT 4 Q-ENT 5 Q-ENT 6 Q-AEC 8 Q-ENT 7 | خصائص الكيان الخاضع للتدقيق (QENT) | |
| S-MA 1 S-MA 2 S-MA 3 S-MA 4 S-MA 5 | معايير قبول المهمة (SMA) | معايير التدقيق (StdsAud) |
| S-PE 1 S-PE 2 S-PE 3 S-PE 4 S-PE 5 | معايير التخطيط وتقييم المخاطر (SPE) | |
| S-RR 1 S-RR 2 S-RR 3 S-RR 4 S-RR 5 | معايير الاستجابة للمخاطر (SRR) | |

| | | |
|-------------------------|--------------------------|----------------------|
| S-RR 6 | معايير التدقيق (StdsAud) | |
| S-RR 7 | | |
| S-RR 8 | | |
| S-RR 9 | | |
| S-RR 10 | | |
| S-RR 11 | | |
| S-RR 12 | | |
| S-RR 13 | | |
| S-RR 14 | | |
| S-RR 15 | | |
| S-RR 16 | | |
| S-RR 17 | | |
| S-RR 18 | | |
| S-AO 1 | | معايير التقرير (SAO) |
| S-AO 2 | | |
| S-AO 3 | | |
| S-AO 4 | | |
| S-AO 5 | | |
| AUEF 1 | جهود التدقيق (AUEF) | |
| AUEF 2 | | |
| AUEF 3 | | |
| AUEF 4 | | |
| AUEF 5 | | |
| AUEF 6 | | |
| LEGR 1 | النظام القانوني (LEGR) | |
| LEGR 2 | | |
| LEGR 3 | | |
| LEGR 4 | | |
| LEGR 5 | | |
| LEGR 6 | | |
| * عبارة معكوسة | | |
| المصدر: من إعداد الباحث | | |

يُظهر الجدول إجمالي فقرات الاستبيان مع رموزها موزعة حسب الأبعاد التي تنتمي إليها، وقد اشتمل الاستبيان بالمجمل على 69 عبارة منها عدد من العبارات المعكوسة، وحاز متغير معايير الاستجابة على العدد الأكبر من العبارات (المؤشرات) بـ 18 عبارة، وإن كان هذا العدد من المؤشرات يعتبر كبيراً إلا أنه كان ضرورياً لالتقاط جميع خصائص المتغير، في المقابل نجد أن أقل عدد

مستخدم من العبارات لقياس متغير في النموذج كان 5 عبارات. وعليه نستطيع القول أنه تم احترام القاعدة التفضيلية في النمذجة بالمعادلات البنائية التي تنص على استخدام ثلاثة مؤشرات قياس على الأقل بالنسبة لكل متغير (Kline, 2015; Hayduk & Littvay, 2012).

أما فيما يتعلق بالبيانات الوصفية فقد تم ترميزها على النحو الآتي:

| جدول رقم (13): ترميز عبارات الاستبيان-الجزء الوصفي | | | |
|--|--------|--------------|------------|
| المتغير الوصفي | الرمز | الخاصية | سلم التفرغ |
| الجنس | Sex | ذكر | 1 |
| | | أنثى | 2 |
| العمر | Age | أقل من 40 | 1 |
| | | من 40 إلى 50 | 2 |
| | | من 50 إلى 60 | 3 |
| | | فوق 60 | 4 |
| المؤهل العلمي | Degree | شهادة أخرى | 1 |
| | | ليسانس | 2 |
| | | ماستر | 3 |
| | | دكتوراه | 4 |
| طبيعة الاعتماد | Status | محافظ حسابات | 1 |
| | | خبير محاسبي | 2 |
| سنوات الخبرة | Exp | أقل من 5 | 1 |
| | | من 5 إلى 10 | 2 |
| | | من 10 إلى 20 | 3 |
| | | أكثر من 20 | 4 |

المصدر: من اعداد الباحث

وتجدر الإشارة أنه من ضمن المتغيرات الوصفية أعلاه، تم أخذ كل من الخبرة والمؤهل العلمي فقط كمتغيرات معدلة في النموذج المقترح لكونها تتماشى مع أهداف الدراسة، أما باقي المتغيرات الوصفية فتم الاكتفاء بتحليلها في وصف طبيعة العينة.

2.1. تحليل المتغيرات الوصفية

كما سبق الإشارة في الفصل السابق، استهدفت هذه الدراسة مدققي الحسابات الناشطين على مستوى الوطن والمسجلين في الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات، حيث شارك في الدراسة ما مجموعه 107 فرداً. وقد تم دمج عدد من المتغيرات الديموغرافية داخل الأداة لوصف خصائص العينة كما يبيّنه الجدول الموالي:

| جدول رقم (14): الخصائص الديموغرافية لعينة الدراسة | | | |
|---|------------------|----------------------|-------------|
| المتغير الوصفي | الخاصية | التكرارات (n=107) | النسبة % |
| الجنس | ذكر | 94 | 88 |
| | أنثى | 13 | 12 |
| العمر | أقل من 40 | 12 | 11,1 |
| | من 40 إلى 50 | 45 | 42,5 |
| | من 50 إلى 60 | 26 | 24,1 |
| | فوق 60 | 24 | 22,2 |
| المؤهل العلمي | شهادة غير جامعية | 7 | 6,5 |
| | ليسانس | 54 | 50,8 |
| | ماستر | 31 | 28,7 |
| | دكتوراه | 15 | 13,9 |
| طبيعة الاعتماد | محافظ حسابات | 87 | 81,4 |
| | خبير محاسبي | 20 | 18,6 |
| سنوات الخبرة | أقل من 5 | 4 | 3,7 |
| | من 5 إلى 10 | 24 | 23,1 |
| | من 10 إلى 20 | 31 | 28,7 |
| | أكثر من 20 | 48 | 44,4 |

المصدر: من اعداد الباحث

نلاحظ من خلال الجدول أنّ أغلب المُستجوبين كانوا من جنس الذكور حيث بلغت نسبتهم 88% مقابل 12% فقط للإناث، وهذا يعكس طبيعة المهنة التي يشكل الرجال الغالبية الساحقة فيها،

فبعد فحص مجتمع الدراسة تبيّن لنا أنّ عدد النساء لا يتعدى 14% من مجموع محافظي الحسابات المسجلين في الغرفة.

وفيما يتعلق بمتغير العمر، نلاحظ أنّ فئة 40-50 سنة هي الأكثر ظهوراً في العينة، في حين أنّ فئة الشباب ما دون 40 سنة كانت الأقل. وهذا ما يعزى إلى القوانين التنظيمية للمهنة وبالخصوص قانون 10-01 المنظم لمهن الخبير المحاسبي، محافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، والذي جمّد نسبياً منح الاعتمادات منذ اقراره سنة 2010، مما جعل عدد الشباب يقل في المهنة. وهو ما يؤكده متغير الخبرة حيث نجد غالبية أفراد العينة تتجاوز سنوات عملهم 20 سنة في حين أنّ نسبة من لديهم أقل من 5 سنوات لم تصل 4%.

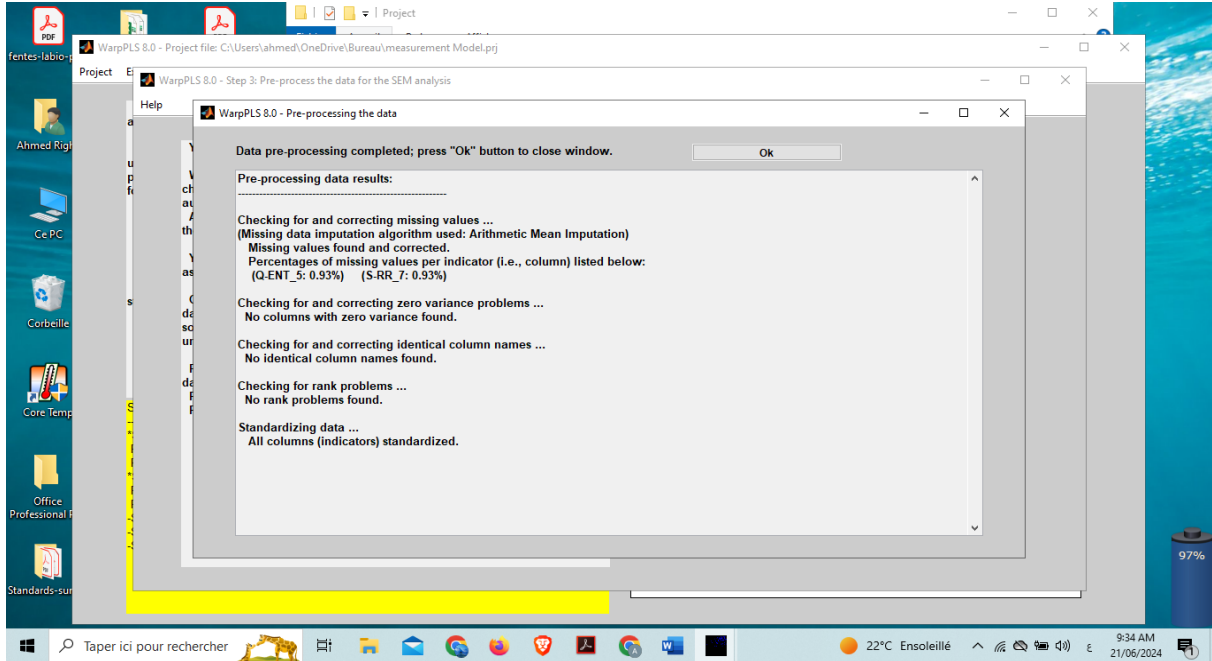
أما بخصوص طبيعة الاعتماد لدى أفراد العينة فقد كانت غالبيتهم من محافظي الحسابات بنسبة 81.4% وهي نسبة تقترب من توزيع محافظي الحسابات في المجتمع أين تبلغ نسبتهم 89% مقابل 11% للخبراء المحاسبين.

3.1. فحص البيانات Data Screening

بعد مرحلة التحرير والترميز، تأتي مرحلة الفحص التي يتم فيها النظر في البيانات المفقودة للتأكد من عدم وجود قيم مفقودة وأنّ إدخال البيانات تم بشكل صحيح.

يقوم برنامج WarpPLS المستخدم في هذه الدراسة بالتحقق من أية بيانات مفقودة داخل الملف بطريقة آلية ومن ثم يعمل على تصحيحها تلقائياً. كما يعتمد البرنامج على تنفيذ خمس خطوات رئيسية في التحليل الإحصائي، أين يقوم في الخطوة الثالثة تحديداً بمعالجة البيانات والتحقق من القيم المفقودة قبل إجراء تحليل SEM.

شكل رقم (12): فحص البيانات المفقودة



المصدر: مستخرج من برنامج WarpPLS8.0

يوضح الشكل أعلاه صورة الشاشة المأخوذة من البرنامج، والتي تُظهر فحص البيانات المفقودة الذي أجراه برنامج WarpPLS، حيث لم تتجاوز نسبة القيم المفقودة 1% وهي نسبة جد منخفضة يمكن اهمالها، ويمكن تفسيرها بأن أغلب الإجابات تمت بصورة الكترونية ولم يجرى ادخال سوى عدد قليل من الإجابات يدويا. كذلك قام البرنامج أيضاً بالتحقق من عدم وجود مشكلة التباين الصفري والتطابق في أسماء الأعمدة ومشكلة الرتبة في ملف التحليل.

بناءً على ما سبق تكون البيانات قد صارت قابلة للاستخدام والتحليل من أجل استخراج نتائج الدراسة ومناقشتها.

2. تحليل البيانات واستخراج النتائج

كما تقدّم بيانه، تعتمد طريقة المربعات الصغرى الجزئية على مرحلتين من أجل اختبار الفرضيات التي تم بناؤها في الجزء النظري. فيتم في المرحلة الأولى تقييم النموذج القياسي لاختبار موثوقية وصدق أداة القياس، ثم في المرحلة الثانية يجرى تقييم النموذج الهيكلي من أجل اختبار فرضيات الدراسة.

بعد ادخال البيانات ورسم العلاقات بين المتغيرات في النموذج، يقوم برنامج WarpPLS بتقييم كلاً من النموذج القياسي والهيكل في وقت واحد وتقديم النتائج.

1.2. المرحلة الأولى: تقييم النموذج القياسي

يهدف النموذج القياسي إلى تحديد مؤشرات القياس المرتبطة بكل متغير كامن، ومن ثم تقييم صدق وصلاحيته المباني في الدراسة والتي تشمل: خصائص مهمة التدقيق (Q-AEC)، موارد فريق التدقيق (Q-ATR)، خصائص الكيان (Q-ENT)، معايير قبول المهمة (SMA)، معايير التخطيط والتقييم (SPE)، معايير الاستجابة (SRR) ومعايير التقرير (SAO).

وكما سبق توضيحه، يتم تقييم النموذج القياسي من خلال اختبار الصدق التقاربي والصدق التمايزي للمقياس.

1.1.2. اختبار الصدق التقاربي

من أجل اختبار الصدق التقاربي تم الاعتماد على كل من معاملات التحميل (Factor loadings)، معامل كرومباخ (Cronbach's Alpha)، الموثوقية المركبة (C.R.) ومتوسط التباين المستخرج (A.V.E.).

1.1.1.2. موثوقية مؤشرات القياس

تم تقييم موثوقية مؤشرات القياس الفردية باستخدام معاملات التحميل (التشبعات) ومعاملات التحميل المتقاطعة (Cross loading). تُظهر النتائج في الجدول أدناه أنّ معاملات التحميل لغالبية العبارات تجاوزت القيمة الموصى بها والمحددة بـ 0.70 (Hair et al., 2019). أمّا بالنسبة للعبارات التي كان معامل التحميل فيها محصوراً بين [0.5; 0.7]، فبعد التأكد من أنّ وجودها يُحسّن في نتائج التباين المستخرج تم الإبقاء عليها، في المقابل تم حذف جميع العبارات التي لم يصل معامل التحميل فيها إلى عتبة 0.50. وبالمجمل فقد تم حذف 15 عبارة من مجموع المتغيرات المذكورة أعلاه موزعة كالتالي: (06) عبارات من متغير خصائص مهمة التدقيق، (02) عبارتين من متغير موارد فريق التدقيق، (03) عبارات من متغير خصائص الكيان، (04) عبارات من متغير معايير الاستجابة للمخاطر. وبهذا صار مجموع عدد عبارات القياس في النموذج (55) عبارة كما يبينه الجدول الموالي:

جدول رقم (15): التحميلات والتحميلات المتقاطعة لعبارات القياس

| المتغيرات | رمز العبارة | خصائص مهمة التدقيق | موارد فريق التدقيق | خصائص الكيان | معايير قبول المهمة | معايير التخطيط والتقييم | معايير الاستجابة للمخاطر | معايير اعداد التقرير |
|--------------------------|-------------|--------------------|--------------------|--------------|--------------------|-------------------------|--------------------------|----------------------|
| خصائص مهمة التدقيق | QAEC 5 | (0.674) | 0.097 | -0.105 | 0.019 | -0.063 | -0.042 | -0.092 |
| | QAEC 6 | (0.689) | -0.237 | 0.077 | 0.223 | -0.355 | 0.469 | -0.211 |
| | QAEC 7 | (0.685) | -0.164 | 0.174 | -0.144 | -0.028 | 0.251 | -0.148 |
| | QAEC 8 | (0.664) | -0.086 | -0.096 | 0.062 | 0.215 | -0.216 | 0.062 |
| | QAEC 9 | (0.826) | 0.424 | -0.033 | -0.180 | 0.194 | -0.434 | 0.388 |
| موارد فريق التدقيق | QATR 1 | 0.451 | (0.699) | -0.119 | -0.057 | -0.467 | 0.527 | -0.147 |
| | QATR 3 | -0.081 | (0.812) | -0.043 | 0.118 | 0.217 | -0.293 | 0.075 |
| | QATR 4 | -0.322 | (0.772) | 0.153 | -0.073 | 0.195 | -0.169 | 0.054 |
| خصائص الكيان | QENT 3 | 0.121 | -0.130 | (0.811) | -0.089 | 0.087 | 0.124 | -0.141 |
| | QENT 4 | -0.106 | -0.096 | (0.769) | -0.003 | 0.228 | -0.240 | 0.177 |
| | QENT 5 | 0.159 | -0.022 | (0.587) | 0.268 | 0.064 | -0.325 | 0.112 |
| | QENT 7 | -0.144 | 0.251 | (0.766) | -0.108 | -0.370 | 0.359 | -0.114 |
| معايير قبول المهمة | SMA 1 | 0.051 | -0.058 | 0.098 | (0.851) | 0.023 | -0.046 | 0.105 |
| | SMA 2 | 0.024 | 0.205 | 0.061 | (0.733) | -0.357 | 0.110 | -0.075 |
| | SMA 3 | 0.039 | -0.110 | -0.093 | (0.889) | 0.073 | -0.072 | 0.079 |
| | SMA 4 | -0.212 | 0.194 | -0.142 | (0.806) | -0.398 | 0.224 | -0.112 |
| | SMA 5 | 0.096 | -0.203 | 0.088 | (0.782) | 0.637 | -0.202 | -0.019 |
| معايير التخطيط والتقييم | SPE 1 | 0.101 | 0.163 | -0.100 | 0.159 | (0.789) | 0.117 | -0.121 |
| | SPE 2 | -0.121 | -0.090 | 0.119 | 0.297 | (0.781) | 0.119 | -0.041 |
| | SPE 3 | 0.318 | -0.324 | -0.111 | 0.348 | (0.782) | -0.093 | -0.083 |
| | SPE 4 | -0.025 | -0.033 | 0.108 | -0.118 | (0.733) | -0.218 | 0.070 |
| | SPE 5 | -0.313 | 0.317 | -0.010 | -0.788 | (0.691) | 0.068 | 0.205 |
| معايير الاستجابة للمخاطر | SRR 2 | 0.118 | -0.075 | -0.071 | -0.031 | 0.402 | (0.779) | 0.246 |
| | SRR 3 | -0.390 | 0.461 | 0.051 | -0.353 | 0.240 | (0.613) | -0.057 |
| | SRR 4 | -0.289 | 0.205 | 0.111 | -0.015 | -0.555 | (0.681) | -0.590 |
| | SRR 5 | -0.372 | 0.162 | 0.140 | 0.053 | -0.657 | (0.672) | -0.409 |
| | SRR 6 | 0.045 | -0.138 | -0.083 | 0.258 | -0.402 | (0.697) | -0.443 |
| | SRR 7 | 0.020 | 0.054 | -0.008 | -0.099 | 0.125 | (0.756) | -0.097 |
| | SRR 8 | 0.196 | -0.042 | -0.051 | 0.329 | -0.324 | (0.712) | -0.401 |
| | SRR 9 | 0.082 | -0.096 | -0.145 | 0.267 | -0.203 | (0.835) | -0.013 |
| | SRR 10 | 0.196 | -0.106 | -0.144 | 0.025 | 0.260 | (0.817) | 0.323 |
| | SRR 11 | 0.082 | -0.125 | -0.169 | 0.284 | 0.125 | (0.796) | 0.276 |
| | SRR 13 | -0.114 | 0.095 | 0.017 | -0.184 | 0.277 | (0.752) | 0.114 |
| | SRR 15 | -0.263 | 0.096 | 0.154 | -0.262 | 0.276 | (0.697) | 0.192 |
| | SRR 16 | 0.303 | -0.144 | 0.198 | -0.221 | 0.056 | (0.631) | 0.418 |
| | SRR 18 | 0.240 | -0.211 | 0.102 | -0.166 | 0.244 | (0.804) | 0.290 |
| معايير اعداد التقرير | SAO 1 | 0.215 | -0.124 | 0.036 | 0.082 | 0.096 | 0.034 | (0.839) |
| | SAO 2 | 0.048 | -0.028 | 0.015 | -0.052 | 0.010 | 0.000 | (0.822) |
| | SAO 3 | -0.270 | 0.309 | -0.049 | 0.229 | -0.253 | -0.278 | (0.803) |
| | SAO 4 | -0.139 | -0.022 | -0.065 | -0.036 | 0.167 | 0.233 | (0.856) |
| | SAO 5 | 0.451 | -0.130 | 0.098 | 0.159 | 0.402 | 0.034 | (0.725) |

المصدر: من اعداد الباحث باستخدام برنامج WarpPLS 8.0

2.1.1.2. موثوقية الاتساق الداخلي ومتوسط التباين المستخرج

يوضح الجدول الموالي باقي مؤشرات قياس الصدق التقاربي والتي شملت كلاً من الموثوقية المركبة، معامل كروباخ ومتوسط التباين المستخرج.

جدول رقم (16): مؤشرات الصدق التقاربي للنموذج القياسي

| المتغيرات | الرمز | الموثوقية المركبة CR | Cronbach's Alpha | متوسط التباين المستخرج AVE |
|--------------------------|-------|-------------------------|------------------|-------------------------------|
| خصائص مهمة التدقيق | QAEC | 0.835 | 0.751 | 0.504 |
| موارد فريق التدقيق | QATR | 0.806 | 0.638 | 0.581 |
| خصائص الكيان | QENT | 0.825 | 0.717 | 0.545 |
| معايير قبول المهمة | SMA | 0.907 | 0.871 | 0.663 |
| معايير التخطيط والتقييم | SPE | 0.869 | 0.812 | 0.572 |
| معايير الاستجابة للمخاطر | SRR | 0.942 | 0.933 | 0.540 |
| معايير اعداد التقرير | SAO | 0.905 | 0.868 | 0.657 |

المصدر: من اعداد الباحث باستخدام برنامج WarpPLS 8.0

نلاحظ من خلال الجدول أنّ قيم معاملات الموثوقية المركبة تتراوح ما بين 0.806 و 0.942، وهي بذلك كلها مقبولة احصائياً، حيث تجاوزت كلها عتبة 0.70 مما يدل على وجود ترابط قوي بين عبارات القياس لكل مبنى داخل النموذج.

وكما هو الحال في الدراسات التي تستخدم (factor-based algorithm) يكشف معامل Cronbach's Alpha عن نتائج مقارنة نسبياً من نتائج معاملات الموثوقية (Rasoolimanesh et al., 2016, p.19)، حيث نلاحظ أنّ قيم معامل كرومباخ تراوحت ما بين 0.638 و 0.933 مما يدل مرة أخرى على تباث أداة الدراسة واتساق داخلي جيّد.

إلى ما سبق، تُوفّر نتائج متوسط التباين المستخرج مزيداً من الدعم للصدق التقاربي، حيث يجب أن يكون متوسط التباين المستخرج الذي يقيس معدل التباين الذي تم التقاطه بواسطة المؤشرات بالنسبة لخطأ القياس أكبر من 0.50 لتبرير استخدام النموذج (Hair et al., 2019). وهو ما يتحقق هنا، إذ تتراوح قيم متوسط التباين المستخرج بين 0.504 و0.663. بشكل عام، تُظهر النتائج أنّ جميع المؤشرات المذكورة أعلاه هي مقاييس صالحة للمباني الخاصة بها، وتُظهر مستوى مقبول من الصدق التقاربي في النموذج المقترح لهذه الدراسة.

2.1.2. اختبار الصدق التمايزي

كما تم بيانه مسبقاً، فالصدق التمايزي يُعدّ مؤشراً لمدى اختلاف كل متغير عن غيره من المتغيرات في النموذج، حيث يسمح بمعرفة إذا ما تم تجنب التداخل في المعاني بين المؤشرات المستخدمة في قياس المباني المختلفة. بعبارة أخرى يجب التأكد من أنّ كل مؤشر قياس مستخدم في النموذج يقيس المتغير المحدد له فقط، دون الخلط أو التداخل مع المؤشرات المستخدمة لقياس متغيرات أخرى.

لتحقيق ذلك يتم حساب معيار فورنل لاركر (Fornell-Larcker) الذي ينص على ضرورة كون قيمة الجذر التربيعي لمتوسط التباين المستخرج لكل مبنى أكبر من أعلى قيمة ارتباط بين المبنى والمباني الأخرى في النموذج، وذلك من أجل إقرار الصدق التمايزي للمقياس. والجدول الموالي يوضح نتائج حساب المعيار المذكور باستخدام برنامج WarpPLS

جدول رقم (17): معيار فورنل-لاركر لاختبار الصدق التمايزي

| المتغيرات | الرمز | مهمة التدقيق | مصادر فريق التدقيق | خصائص الكيان | معايير قبول المهمة | معايير التخطيط والتقييم | معايير الاسجاية للمخاطر | معايير اعداد التقرير |
|-------------------------|-------|--------------|--------------------|--------------|--------------------|-------------------------|-------------------------|----------------------|
| خصائص مهمة التدقيق | QAEC | (0.710) | | | | | | |
| موارد فريق التدقيق | QATR | 0.605 | (0.762) | | | | | |
| خصائص الكيان | QENT | 0.530 | 0.483 | (0.738) | | | | |
| معايير قبول المهمة | SMA | 0.350 | 0.419 | 0.285 | (0.814) | | | |
| معايير التخطيط والتقييم | SPE | 0.272 | 0.352 | 0.201 | 0.720 | (0.756) | | |
| معايير الاسجاية للمخاطر | SRR | 0.373 | 0.411 | 0.279 | 0.663 | 0.754 | (0.777) | |
| معايير اعداد التقرير | SAO | 0.304 | 0.325 | 0.205 | 0.545 | 0.539 | 0.774 | (0.811) |

المصدر: من اعداد الباحث باستخدام برنامج WarpPLS 8.0

يُظهر الجدول عدم وجود أي ارتباط بين متغيرين كامنين أكبر من الجذر التربيعي لمتوسط التباين المستخرج للمتغير مع نفسه، وبالتالي فالنتائج تدل على صدق تمايزي مقبول لجميع المباني في النموذج.

إضافة إلى مقياس فورنل لاركر وكما أشرنا في الفصل السابق، يمكن تقييم الصدق التمايزي باستخدام نسبة التباين الأحادي إلى التباين المتعدد (HTMT: Heterotrait Monotrait ratio) الذي يقوم على مقارنة قوة العلاقة الارتباطية داخل نفس المبنى بالعلاقات الارتباطية بين المباني الأخرى. ولتأكيد الصدق التمايزي للنموذج يجب أن تكون النسبة أقل من 0.90.

جدول رقم (18): نسبة HTMT

| المتغيرات | خصائص المهمة | موارد فريق التدقيق | خصائص الكيان | معايير قبول المهمة | معايير التخطيط والتقييم | معايير الاستجابة للمخاطر | معايير اعداد التقرير |
|--------------------------|--------------|--------------------|--------------|--------------------|-------------------------|--------------------------|----------------------|
| خصائص مهمة التدقيق | 0.889 | | | | | | |
| موارد فريق التدقيق | 0.730 | 0.725 | | | | | |
| خصائص الكيان | 0.432 | 0.557 | 0.379 | | | | |
| معايير قبول المهمة | 0.355 | 0.481 | 0.328 | 0.844 | | | |
| معايير التخطيط والتقييم | 0.444 | 0.537 | 0.351 | 0.729 | 0.861 | | |
| معايير الاستجابة للمخاطر | 0.382 | 0.434 | 0.267 | 0.617 | 0.635 | 0.851 | |

المصدر: من اعداد الباحث باستخدام برنامج WarpPLS 8.0

يظهر الجدول أن جميع القيم دون عتبة 0.90 مما يدل مرة أخرى على الصدق التمايزي للنموذج.

وكملخص لما تقدّم، يمكننا القول من خلال النتائج الظاهرة في الجداول أعلاه أنّ أولى مراحل التحقق من صحة النموذج والمتمثلة في النموذج القياسي قد تمت بنجاح. حيث تم تقييم موثوقية وصلاحيّة المتغيرات الكامنة باستخدام خاصيتين هما الصدق التقاربي والصدق التمايزي. وقد جرى اختبار الصدق التقاربي بالاعتماد على أربعة مقاييس وهي: معاملات التحميل (جدول رقم 15)، الموثوقية المركبة، معامل كرومباخ ومتوسط التباين المستخرج (جدول رقم 16)، وتُظهر النتائج أنّ جميع القيم كانت ضمن الحدود الموصى بها في الأدبيات. كذلك تم اختبار الصدق التمايزي في خطوة ثانية باستخدام مقياسين هما فورنل لاركر (جدول رقم 17) ونسبة HTMT (جدول رقم 18)، أين أظهرت النتائج أنّ كل مبنى يمكن تمييزه تجريبياً.

بناءً على ما سبق، يمكن المرور إلى المرحلة الثانية في التحقق من أجل تحديد القوة التفسيرية للنموذج واختبار الفرضيات ضمن ما يعرف بتقييم النموذج الهيكلي.

2.2. المرحلة الثانية: تقييم النموذج الهيكلي

انطلاقاً من النتائج المتحصل عليها من تقييم النموذج القياسي والتي أظهرت موثوقية مؤشرات القياس مع ثبوت الصدق التقاربي والتمايزي للنموذج، يمكن اعتبار أنّ النموذج القياسي لهذه الدراسة

يظهر القدرة الكافية التي تسمح باختبار العلاقة بين المتغيرات من خلال تقييم النموذج الهيكلي وذلك من أجل تحديد القدرة التفسيرية للنموذج واختبار فرضيات الدراسة.

لكن قبل تقييم النموذج الهيكلي، تجدر الإشارة إلى أنّ برنامج WarpPLS يسمح بالتعرف على طبيعة العلاقة بين المتغيرات الكامنة في النموذج، وهي ميزة مهمة جدًا، كون معرفة إذا ما كانت العلاقة خطية أو غير خطية بين المتغيرات سيساعد بشكل كبير في تفسير النتائج وبناء التقديرات بشكل صحيح، في المقابل فإنّ سوء فهم طبيعة العلاقة أو افتراض أنها خطية على الدوام (ما تفعله أغلب البرامج) قد يؤدي إلى نماذج غير دقيقة واستنتاجات خاطئة. والجدول الموالي يحدد نوع العلاقة بين متغيرات هذه الدراسة.

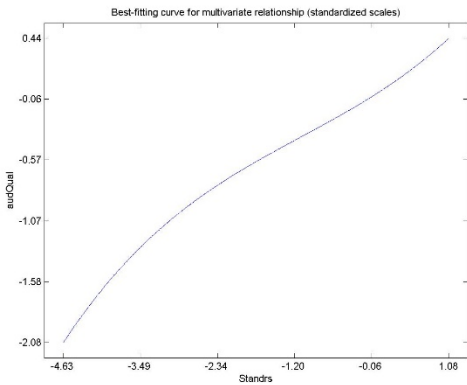
جدول رقم (19): طبيعة العلاقة بين المتغيرات

| المتغيرات | معايير التدقيق | جودة التدقيق | جهود التدقيق | النظام القانوني | الخبرة المهنية | المؤهل العلمي |
|-----------------|------------------|------------------|------------------|------------------|------------------|------------------|
| | × معايير التدقيق | × معايير التدقيق | × معايير التدقيق | × معايير التدقيق | × معايير التدقيق | × معايير التدقيق |
| معايير التدقيق | غير خطية | غير خطية | غير خطية | غير خطية | غير خطية | غير خطية |
| جودة التدقيق | غير خطية | غير خطية | غير خطية | غير خطية | غير خطية | غير خطية |
| جهود التدقيق | غير خطية | غير خطية | غير خطية | غير خطية | غير خطية | غير خطية |
| النظام القانوني | غير خطية | غير خطية | غير خطية | غير خطية | غير خطية | غير خطية |
| الخبرة المهنية | غير خطية | غير خطية | غير خطية | غير خطية | غير خطية | غير خطية |
| المؤهل العلمي | غير خطية | غير خطية | غير خطية | غير خطية | غير خطية | غير خطية |

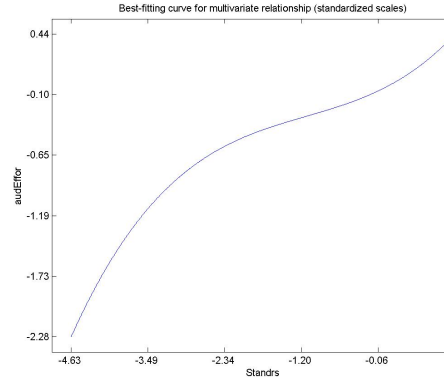
المصدر: مستخرج من برنامج WarpPLS 8.0

يُظهر الجدول أعلاه أنّ العلاقة بين جميع متغيرات الدراسة كانت غير خطية، ممّا يدل على أنّ المتغيرات المدروسة على درجة من التعقيد ولا يمكن تفسيرها بمعدل تغيير بسيط وثابت كما هو الحال في العلاقات الخطية البسيطة. ولبحث الأمر أكثر نأخذ المنحنيات البيانية الموضحة للطبيعة العلاقات في الدراسة.

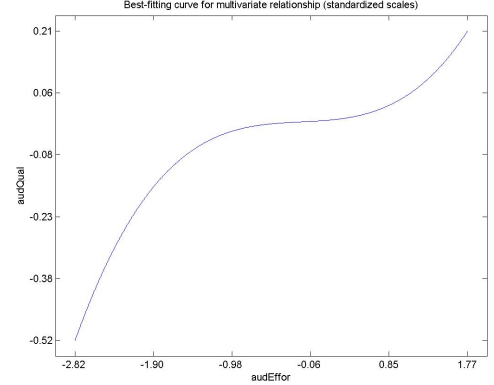
شكل رقم (13): نوع العلاقة بين متغيرات الدراسة



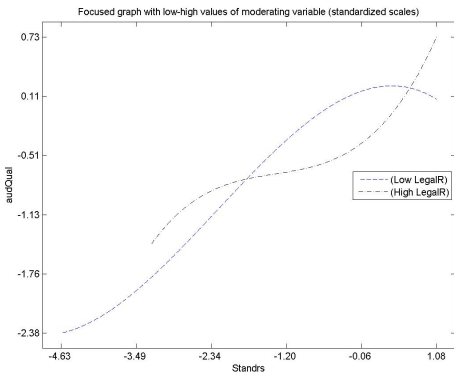
العلاقة بين المعايير وجودة التدقيق



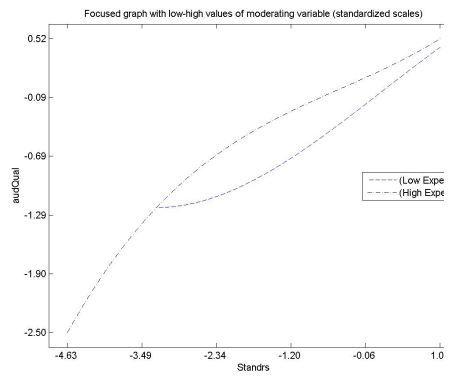
العلاقة بين المعايير وجهود التدقيق



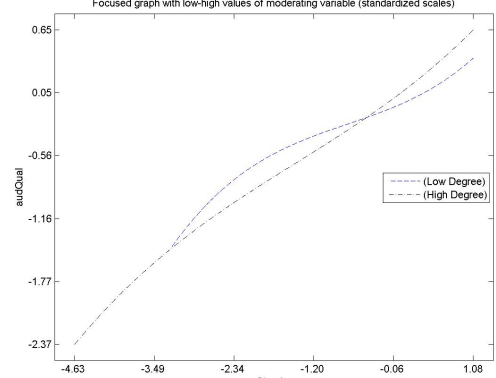
العلاقة بين جهود التدقيق والجودة



العلاقة بين النظام القانوني *المعايير وجودة



العلاقة بين الخبرة *المعايير وجودة التدقيق



العلاقة بين المؤهل *المعايير وجودة التدقيق

المصدر: مستخرج من برنامج WarpPls 8.0

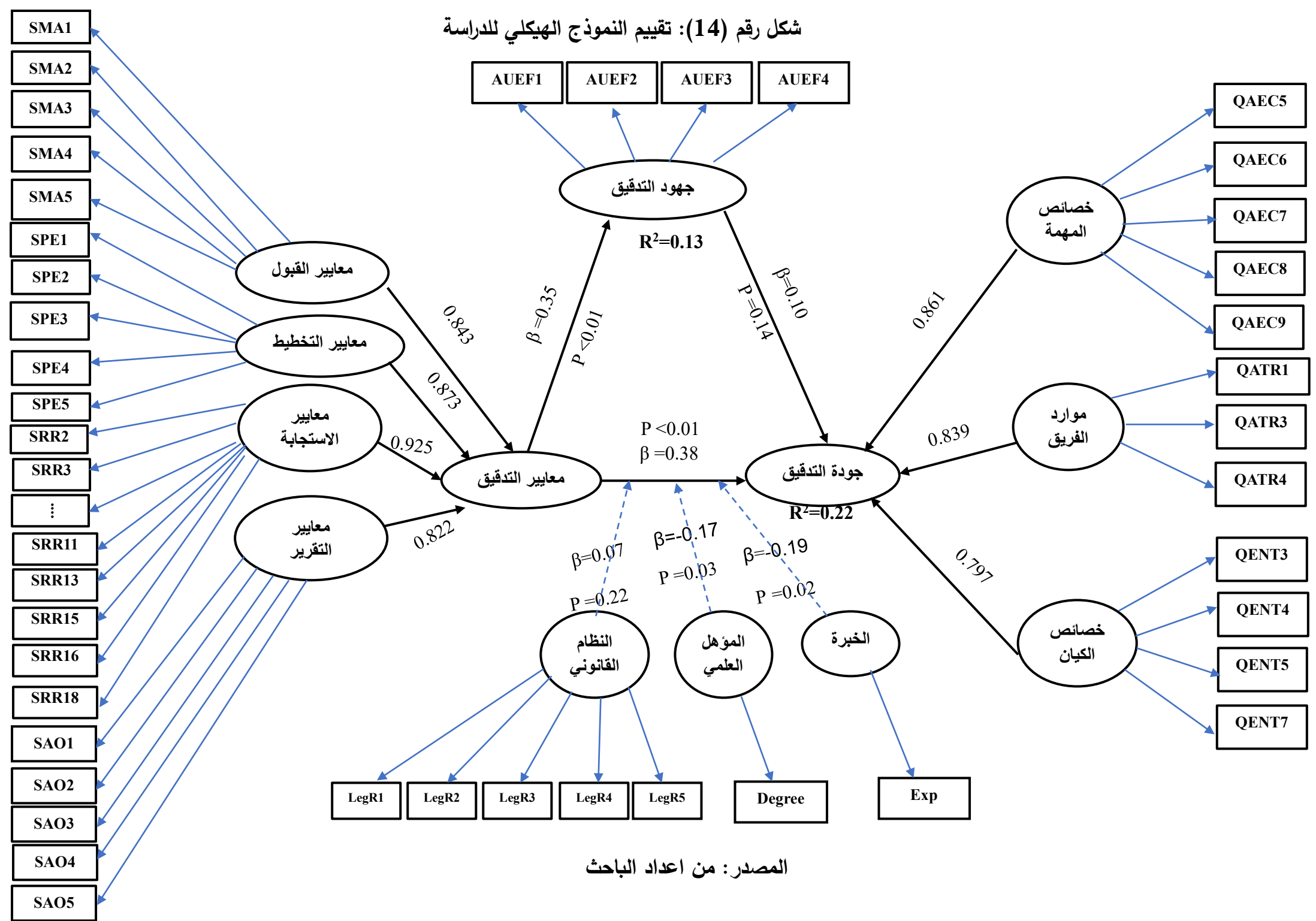
تؤكد لنا الأشكال أعلاه الطبيعة غير الخطية للعلاقات التي تربط بين مختلف متغيرات الدراسة، وهي كلها مُقدّرة بمقاييس موحدة (standardized scales). وبالنظر إلى المنحنيات يمكننا اجراء قراءة سريعة في شكل واتجاه العلاقات، فإذا أخذنا على سبيل المثال أهم علاقة في الدراسة التي تربط بين معايير التدقيق والجودة يمكننا ملاحظة أنها علاقة غير خطية وموجبة، حيث نرى أنه مع زيادة تطبيق معايير التدقيق هناك تحسن تدريجي في الجودة، كما نلاحظ أنه عند بلوغ مستويات التطبيق حدوداً أعلى تصير العلاقة أكثر شدة، وهذا ما يمكن تفسيره أنّ تطبيق المعايير بشكل كلي قد يؤدي لتحسينات فعلية في جودة التدقيق. فاستخدام برنامج WarpPLS الذي يمكنه التعرف على العلاقات الخطية يؤكد مرة أخرى أنّ التفاعل بين هذين المتغيرين يتسم بشيء من التعقيد. لذلك ومن

أجل النظر في العلاقات بين المتغيرات بشكل أعمق واختبار شدتها بصورة أدق، يقدم النموذج الهيكلي إجابة عن كل التساؤلات في هذا الباب.

لتقييم النموذج الهيكلي، يجب التحقق أولاً من معيارين أساسيين وهما: معنوية معاملات المسار وقيمة معاملات التحديد R^2 للمباني الداخلية، بعدها يمكن حساب حجم الأثر والملاءمة التنبؤية وغيرها من المعاملات الأخرى.

وفي النموذج الهيكلي ترتبط كل فرضية برابط سببي يُظهر العلاقة بين كل مبنين في النموذج المدروس، وذلك ضمن ما يعرف بنموذج المسار كما يوضحه الشكل الموالي:

شكل رقم (14): تقييم النموذج الهيكلي للدراسة



المصدر: من اعداد الباحث

يبين الشكل أعلاه نموذج المسار التفصيلي للدراسة، حيث يُظهر أهم معاملات النموذج الهيكلي وهما معامل التحديد ومعاملات المسار لجميع المتغيرات إضافة للقيم الاحتمالية، كما يُظهر الشكل تحميلات (Factor loadings) الدرجة الثانية من المتغيرات. وفيما يأتي تفصيل لكل ما يحمله الشكل من مفاهيم.

1.2.2. معامل التحديد (R^2)

يُشير معامل التحديد للقوة التنبؤية للنموذج، حيث يقيس العلاقة بين المتغيرات الكامنة المعروفة في النموذج والتباين الكلي لها. وكما يبيّنه الشكل رقم (11)، فقيمة معامل التحديد للمتغيرات الداخلية للنموذج تشير إلى $R^2=0.222$ لمتغير جودة التدقيق و $R^2=0.125$ لمتغير جهود التدقيق.

وتعتبر كلا القيمتين ضعيفتين وفقاً لـ (Hair et al., 2019) كونهما أقل من 0.25 ، إذ تُشير أنّ المتغيرات المستقلة في النموذج تفسر 22.2% من التغيرات الكلية الحاصلة في المتغير التابع الرئيسي (جودة التدقيق) وأنّ 12.5% من التغيرات الحاصلة في المتغير الوسيط (جهود التدقيق) تعود لمعايير التدقيق.

2.2.2. معيار حجم الأثر (f^2)

باعتبار أنّ معامل التحديد يقتصر على قياس حجم الأثر الكلي لجميع المتغيرات المستقلة (الخارجية) في المتغير التابع (الداخلي)، فإذا أردنا معرفة مدى تأثير حذف متغير مستقل معين على القوة التفسيرية للنموذج سيكون حساب معيار حجم الأثر هو الأمر الأنسب هنا (Latan et al., 2023).

ويتم تفسير النتائج المحتملة لحجم الأثر وفقاً لـ (Hair et al., 2021) كالآتي:

- يوجد حجم أثر صغير إذا كان $0.15 > f^2 \geq 0.02$
- يوجد حجم أثر متوسط إذا كان $0.35 > f^2 \geq 0.15$
- يوجد حجم أثر كبير إذا كان $f^2 \geq 0.35$

الجدول الموالي يُظهر حجم الأثر للمتغيرات الخارجية في المتغيرات الداخلية لهذه الدراسة.

جدول رقم (20): حجم الأثر للمتغيرات الخارجية

| المتغيرات الداخلية | المتغيرات الخارجية | حجم الأثر | التفسير |
|--------------------|----------------------------------|-----------|---------|
| | معايير التدقيق | 0.184 | متوسط |
| | جهود التدقيق | 0.024 | ضعيف |
| جودة التدقيق | النظام القانوني × معايير التدقيق | 0.020 | ضعيف |
| | الخبرة المهنية × معايير التدقيق | 0.060 | ضعيف |
| | المؤهل العلمي × معايير التدقيق | 0.049 | ضعيف |
| جهود التدقيق | معايير التدقيق | 0.125 | ضعيف |

المصدر: من اعداد الباحث باستخدام برنامج WarpPLS 8.0

من خلال الجدول يبدو أنّ حجم الأثر الأعلى كان لمعايير التدقيق على جودة التدقيق، حيث كان متوسطاً بقيمة 0.184 وهذا يتوافق نسبياً مع نتائج معامل التحديد أعلاه، أما باقي التأثيرات فتظهر نتائج حساب f^2 أنّها كلها كانت ضعيفة.

3.2.2. الملاءمة التنبؤية للنموذج Q^2

يُستخدم معامل Q^2 في قياس الصدق التنبؤي المرتبط بالمتغيرات الكامنة في نموذج الدراسة، وذلك بإجراء اختبار Stone-Geisser الذي يفترض وجود عدد من القيم المفقودة في إجابات أفراد العينة، ثم يتم تقدير معاملات النموذج واستخدامها للتنبؤ بالقيم المفقودة. ولكي يكون للنموذج ملاءمة تنبؤية يجب أن تكون قيمة Q^2 أكبر من الصفر. وتظهر معاملات الملاءمة التنبؤية للمتغيرات الداخلية في هذا النموذج كالاتي:

جدول رقم (21): الملاءمة التنبؤية للنموذج

| المتغيرات | معامل Q^2 |
|--------------|-------------|
| جودة التدقيق | 0.226 |
| جهود التدقيق | 0.129 |

المصدر: من اعداد الباحث باستخدام برنامج WarpPLS 8.0

نلاحظ أنّ قيم Q^2 لكل المتغيرات الكامنة الداخلية في النموذج أكبر من الصفر، وفي هذا دلالة على أنّ النموذج مناسب لبيانات العينة، وأنّ لديه أيضا القدرة على التنبؤ ببيانات جديدة أو مفقودة.

4.2.2. مؤشرات جودة النموذج

كأخر مراحل تقييم النموذج الهيكلي، يمنح برنامج WarpPLS8.0 خاصية استخراج مجموعة من مؤشرات الجودة لاختبار ملاءمة النموذج (Model Fit and quality indices). ويعرض الجدول الموالي مؤشرات الجودة لنموذج الدراسة كالآتي:

جدول رقم (22): مؤشرات الجودة للنموذج

| المؤشر | القيمة | القيمة المعيارية | التفسير |
|---|-----------------|--|---------|
| متوسط معامل المسار Average path coefficient | 0.213 (P=0.005) | $0.05 >$ | جيد |
| متوسط معامل التحديد R-squared Average adjusted | 0.150 (P=0.027) | $0.05 >$ | جيد |
| متوسط معامل تضخم التباين Average block VIF | 2.570 | $3.3 \leq$ مثالي / $5 \leq$ مقبول | مثالي |
| متوسط التعدد الخطي المجلد I Average full collinearity VIF | 1.295 | $3.3 \leq$ مثالي / $5 \leq$ مقبول | مثالي |
| مؤشر جودة المطابقة Tenenhaus GoF | 0.382 | $0.36 \geq$ كبير / $0.25 \geq$ متوسط / $0.1 \geq$ صغير | كبير |
| نسبة مفارقة سيمبسون Simpson's paradox ratio | 0.833 | $1 =$ مثالي / $0.7 \geq$ مقبول | مقبول |
| نسبة مساهمة معامل التحديد contribution ratio R-squared | 0.889 | $1 =$ مثالي / $0.9 \geq$ مقبول | مقبول |

المصدر: من اعداد الباحث باستخدام برنامج WarpPLS 8.0

نلاحظ من خلال الجدول السابق أنّ جميع مؤشرات الجودة المستخرجة من البرنامج كانت جيدة وفي حدود القيم المعيارية، ماعدا المؤشر الأخير المتمثل في نسبة مساهمة معامل التحديد التي أظهرت قيمة اقل من القيمة المعيارية لكنها لم تكن بعيدة كثيرا لذلك تم قبولها.

مما سبق يمكننا القول أنّ ثاني مراحل التحقق من صحة النموذج قد اكتملت، حيث تم فحص النموذج الهيكلي بالاعتماد على العلاقات المفترضة بين المتغيرات الكامنة، وبناءً على ذلك تم ابراز نتائج اختبار الفرضيات التي يمكننا توضيحها بمزيد تفصيل في الآتي.

3. تحليل الأثر واختبار الفرضيات

تشير قيم كل من معاملات التحديد ومعاملات المسار إلى مدى دعم البيانات للنموذج المفترض، مما يسمح من قبول أو رفض الفرضيات، وباعتبار أنّ النموذج يحمل متغيرا وسيطا وجب تحديد كل من الأثر المباشر وغير المباشر بين المتغيرات وكذلك الأثر الكلي.

1.3. الأثر المباشر

يشير إلى العلاقة المباشرة التي تربط بين المتغيرات الكامنة في الدراسة، وبالنسبة للنموذج المفترض فإنه يتضمن ثلاث علاقات مباشرة تنشأ منها ثلاث فرضيات كما يظهره الجدول الموالي:

جدول رقم (23): اختبار الفرضيات المباشرة

| النتيجة | القيمة الاحتمالية P-value | الانحراف المعياري | معامل المسار β | الفرضيات |
|---------|------------------------------|----------------------|-------------------------|----------------------------------|
| مقبولة | <0.01 | 0.087 | 0.409 | H1 معايير التدقيق ← جودة التدقيق |
| مقبولة | <0.01 | 0.088 | 0.354 | H2 معايير التدقيق ← جهود التدقيق |
| مرفوضة | 0.105 | 0.094 | 0.118 | H3 جهود التدقيق ← جودة التدقيق |

المصدر: من اعداد الباحث باستخدام برنامج WarpPLS 8.0

يُبين الجدول السابق قيم كل من معاملات المسار والانحراف المعياري والقيمة الاحتمالية لجميع العلاقات المباشرة المحددة في نموذج الدراسة والتي من خلالها يكون اختبار الفرضيات.

فبالنسبة للعلاقة الأولى تُظهر النتائج أنّ قيمة (P-values) أقل من 0.01، مما يدل على وجود علاقة ذات دلالة إحصائية لمتغير معايير التدقيق الجزائرية على متغير جودة التدقيق، وباعتبار أنّ قيمة معامل المسار قيمة موجبة قدرت بـ ($\beta=0.409$) يمكننا القول أنّ العلاقة ذات أثر موجب وعليه تكون الفرضية الأولى (H_1) مقبولة.

فيما يخص العلاقة الثانية التي تربط بين متغير معايير التدقيق و متغير جهود التدقيق نلاحظ أنّ قيمة (P-values) كانت أقل من 0.01 أيضاً، ما يشير إلى وجود علاقة ذات دلالة إحصائية بين المتغيرين المذكورين، وبما أنّ قيمة معامل المسار قيمة موجبة قدرت بـ ($\beta=0.354$)، فالعلاقة ذات أثر موجب مما يجعل الفرضية الثانية (H_2) أيضاً مقبولة.

أمّا بالنسبة للعلاقة الثالثة، فنلاحظ من النتائج أنّ قيمة (P-values) تساوي 0.105 وهي بذلك أكبر من 0.05، وهذا ما يُفسر بعدم وجود علاقة ذات دلالة إحصائية بين متغير جهود التدقيق و متغير جودة التدقيق، الأمر الذي يحملنا على رفض الفرضية الثالثة (H_3).

2.3. الأثر غير المباشر (تحليل الوساطة)

يُظهر الأثر غير المباشر عندما يكون هناك متغير وسيط ينقل العلاقة من المتغير المستقل إلى المتغير التابع، وهو الحال في هذه الدراسة أين نجد أنّ متغير جهود التدقيق يتوسط العلاقة بين معايير التدقيق الجزائرية وجودة التدقيق. بعبارة أخرى توجد علاقة مباشرة بين المعايير والجودة وهي التي تم معالجتها في الأثر المباشر أعلاه، وهناك أيضاً علاقة غير مباشرة بين المعايير والجودة تمر عبر جهود التدقيق وتنشأ عنها الفرضية الموالية كما يبينه الجدول في الأسفل:

جدول رقم (24): اختبار الفرضية غير المباشرة

| النتيجة | القيمة الاحتمالية P-value | الانحراف المعياري | معامل المسار β | الفرضيات |
|---------|---------------------------|-------------------|----------------------|---|
| مرفوضة | 0.269 | 0.068 | 0.042 | H4 معايير التدقيق ← جهود التدقيق ← جودة التدقيق |

المصدر: من اعداد الباحث باستخدام برنامج WarpPLS 8.0

يَعرض الجدول السابق كل من قيمة معامل المسار والانحراف المعياري والقيمة الاحتمالية للعلاقة غير المباشرة المحددة في نموذج الدراسة. وتُظهر النتائج أنّ قيمة (P-values) تساوي 0.269 وهي أكبر من 0.05 ما يدل على عدم وجود أثر ذو دلالة إحصائية لمتغير معايير التدقيق في جودة التدقيق من خلال جهود التدقيق، ممّا يجعل الفرضية الرابعة (H4) مرفوضة من منظور احصائي. نلاحظ أيضا أنّ قيمة معامل المسار ($\beta=0.042$) والتي تم حسابها من خلال ضرب قيمة معامل المسار لمتغير المعايير مع الجهود في قيمة معامل المسار لمتغير الجهود مع الجودة هي ضعيفة جدا، كما أنها أقل من قيمة الانحراف المعياري ($SD=0.068$) ممّا يشير إلى أنّ تأثير الوساطة لمتغير جهود التدقيق مقارنة بالتغيّر العام في جودة التدقيق يكاد يُهمل، وهو ما ينفي من العلاقة المفترضة بين معايير التدقيق الجزائية وجودة التدقيق من منظور عملي هذه المرة.

3.3. الأثر الكلي

إنّ وجود علاقة وساطة في النموذج تستلزم نشوء أثر مباشر وغير مباشر بين المتغيرات المستقلة والتابعة، وهذه التأثيرات يمكن جمعها ضمن أثر واحد يعرف بالأثر الكلي.

الأثر الكلي = الأثر المباشر + الأثر غير المباشر

الجدول الموالي يوضح ذلك بالنسبة لهذه الدراسة.

جدول رقم (25): تقييم الأثر الكلي

| المتغيرات | الأثر المباشر | الأثر غير المباشر | الأثر الكلي | الانحراف المعياري | القيمة الاحتمالية P-value | الدلالة الإحصائية |
|-------------------------------|---------------|-------------------|-------------|-------------------|---------------------------|-------------------|
| معايير التدقيق ← جودة التدقيق | 0.409 | 0.042 | 0.450 | 0.086 | <0.01 | معنوية |

المصدر: من اعداد الباحث باستخدام برنامج WarpPLS 8.0

نلاحظ من الجدول أعلاه أنّ قيمة معامل المسار للأثر الكلي ما هي إلا جمع لقيم معاملات المسار للتأثيرات المباشرة وغير المباشرة، وبالنظر في القيمة الاحتمالية للأثر (P-values) الكلي نلاحظ أنها أقل من 0.05 ما يجعل الأثر الكلي معنوي.

من ناحية عملية، يعطي الأثر الكلي صورة أكمل حول كيفية تأثير المتغير المستقل في المتغير التابع، وباعتبار أن الأثر غير المباشر مهمل في دراستنا كما رأينا (قيمة الأثر غير المباشر ضعيفة جدا)، فإن الأثر الكلي لا يختلف كثيرا عن الأثر المباشر.

4.3. تحليل المتغيرات المعدلة

إلى ما سبق، تحاول الدراسة معرفة تأثير عدد من المتغيرات المعدلة وهي على التوالي النظام القانوني والخبرة والمؤهل العلمي في تعديل طبيعة العلاقة بين تطبيق معايير التدقيق وجودة التدقيق المحاسبي. والجدول الموالي يوضح طبيعة هذه العلاقات والفرضيات المصاغة منها.

جدول رقم (26): تحليل المتغيرات المعدلة

| الفرضيات | معامل المسار β | الانحراف المعياري | القيمة الاحتمالية P-value | الدلالة |
|---|----------------------|-------------------|---------------------------|------------|
| H5 النظام القانوني × معايير التدقيق جودة التدقيق | 0.072 | 0.095 | 0.225 | غير معنوية |
| H6 الخبرة المهنية × معايير التدقيق جودة التدقيق | -0.174 | 0.092 | 0.031 | معنوية |
| H7 المؤهل العلمي × معايير التدقيق جودة التدقيق | -0.194 | 0.092 | 0.018 | معنوية |

المصدر: من اعداد الباحث باستخدام برنامج WarpPLS 8.0

يُظهر الجدول أعلاه قيم كل من معاملات المسار والانحراف المعياري والقيمة الاحتمالية لجميع المتغيرات المعدلة في نموذج الدراسة، والتي من خلالها يكون اختبار الفرضيات أعلاه. فيما يتعلق بمدى التفاعل بين معايير التدقيق وجودة التدقيق في ظل النظام القانوني، تشير النتائج إلى قيمة احتمالية ($P\text{-values}=0.225$) وهي أكبر من 0.05، أي أنها ليست ذات دلالة إحصائية. مما يدل أن النظام القانوني كمتغير معدّل مفترض في هذا النموذج لا يؤثر في العلاقة بين معايير التدقيق وجودة التدقيق، مما يحملنا على رفض الفرضية الخامسة H_5 .

بالنسبة للخبرة المهنية كمتغير معدّل، يُبين الجدول أن قيمة ($P\text{-values}=0.031$) وهي دون عتبة 0.05، ما يدل أن العلاقة ذات دلالة إحصائية. وبالنظر إلى قيمة معامل المسار التي قدرت

بـ ($\beta = -0.174$)، نستطيع القول أنّ الخبرة المهنية تعمل على تعديل العلاقة بين تطبيق معايير التدقيق وجودة التدقيق بشكل سلبي، أي أنه كلما زادت الخبرة المهنية للمدقق أدى ذلك إلى انخفاض قوة تأثير معايير التدقيق في الجودة وعليه نرفض الفرضية السادسة H_6 التي تنص على أنّ الخبرة المهنية تعمل على تعديل العلاقة بين تطبيق معايير التدقيق والجودة بشكل إيجابي.

وفيما يخص المؤهل العلمي كمتغير معدّل، يُبيّن الجدول أنّ قيمة ($P\text{-values} = 0.018$) وهي دون عتبة 0.05، ما يدلّ أنّ العلاقة ذات دلالة إحصائية. وبالنظر إلى قيمة معامل المسار التي قدرت بـ ($\beta = -0.194$)، نستطيع القول أنّ متغير المؤهل العلمي يعمل على تعديل العلاقة بين تطبيق معايير التدقيق وجودة التدقيق بشكل سلبي، أي أنه كلما ارتفع المستوى التعليمي للمدقق أدى ذلك إلى انخفاض قوة تأثير معايير التدقيق في الجودة وعليه نرفض الفرضية السابعة H_7 التي تنص على أنّ متغير المؤهل العلمي يعمل على تعديل العلاقة بين تطبيق معايير التدقيق والجودة بشكل إيجابي.

4. مناقشة النتائج

هدفت هذه الدراسة إلى تقييم أثر تطبيق معايير التدقيق الجزائرية في تحسين جودة التدقيق المحاسبي بالجزائر، وبلوغ الهدف المذكور تم اقتراح نموذج نظري للدراسة يربط بين سبعة متغيرات تم بناءً عليها صياغة سبع فرضيات. وبعد عرض النتائج واختبار فرضيات الدراسة في الجزء السابق من هذا الفصل، سنقوم في الجزء اللاحق بتحليل النتائج المتوصل إليها.

بالنسبة للفرضية الأولى (H_1) والتي نصت على وجود أثر إيجابي مباشر لمعايير التدقيق الجزائرية في جودة التدقيق المحاسبي، فقد تم قبول هذه الفرضية لمعنويتها. وبالرجوع إلى قيمة معامل التحديد في النموذج، أين وجدنا أنّ تأثير معايير التدقيق الجزائرية في الجودة كان في حدود 22%، وهي نسبة ضعيفة (تقريباً 80% من الأثر يعود لعوامل أخرى) لكنها متوافقة مع معظم الدراسات التي جاءت في هذا السياق. فبالنظر إلى طبيعة مفهوم جودة التدقيق الذي يتميز بتعدد الأوجه والأبعاد، نستطيع القول إنّه من المنطقي أنّ معايير التدقيق لا تلتقط سوى جزءاً صغيراً من التغيرات الحاصلة في الجودة والتي يُرجح أن تكون في بعدي المدخلات والسيرورة، أمّا باقي التغيرات فيمكن

تفسيرها بالعوامل الباقية الأخرى والتي قد تكون كثيرة كخصائص المدقق وخصائص العميل والأتعاب والتكنولوجيا وغيرها.

وتعتبر النتيجة التي تم التوصل إليها متوافقة إلى حد بعيد مع ما توصل إليه (Christensen et al., 2013) في الجانب الكيفي من دراستهم، والتي كشفت أنّ حوالي 26% من المدققين المستجوبين يعرفون جودة التدقيق بدرجة الالتزام بالمعايير المهنية.

فيما يتعلق بالفرضية الثانية (H₂) التي نصت على وجود أثر موجب لمعايير التدقيق في جهود التدقيق، فقد تم قبولها أيضا لمعنويتها من الناحية الاحصائية. وهذه النتيجة متوافقة مع أورده (Knechel, 2013) من أنّ معايير التدقيق تضع حدا أدنى للجهد الذي ينبغي أن يبذله المدقق وبالتالي فهي تمنع المدقق من التقاعس في المهمة أو النزول تحت حد معين من العناية المهنية اللازمة. كذلك وافقت النتيجة ما نص عليه (Gao & Zhang, 2019) من أنّ الالتزام بمعايير التدقيق سيتطلب من المدقق مزيدا من العمل وبالتالي جهدا أكبر.

في حالة الجزائر من المنطقي افتراض أنّ تطبيق معايير التدقيق الجزائرية سينتج عنه جهد إضافي قد يكون معتبرا بالنسبة لغالبية المدققين، وذلك لسببين: أولهما حداثة المعايير، والذي سيفرض على المدققين تغييرات جذرية في الممارسات القديمة المعهودة، ما سيزترتب عليه جهود كبيرة سواء في التكوين أو في المواكبة التغييرات من أجل تطبيق المعايير. وثانيهما هو مستوى التأكيد الذي قد تفرضه المعايير، ففي حال كون هذا المستوى عالٍ (معقول) كما هو متوقع، سيدفع ذلك المدققين إلى بذل مجهودات كبيرة قد تكون غير مألوفة بالنسبة للغالبية في ظل الممارسات السابقة وذلك من أجل الوصول إلى مستوى التأكيد الذي تحدده المعايير (Assurance reasonable).

وفيما يخص الفرضية الثالثة (H₃) التي نصت على وجود تأثير موجب لجهود التدقيق في جودة التدقيق فقد تم رفضها لعدم معنويتها، وهي في الواقع نتيجة تخالف معظم الدراسات (Al-Ansi, 2022 ; Xiao et al., 2020 ; Lobo & Zhao, 2013; Favere-Marchesi, 2000) إذ أنّ بذل جهد أكبر في مهمة التدقيق يرتبط إيجابيا مع جودة التدقيق، فزيادة الجهد مؤثر على مزيد من إجراءات التدقيق في المهمة، مما يسمح باكتشاف مزيد من التحريفات وبالتالي تحسين جودة التدقيق، لكن هذا قد لا يكون صالحا في جميع الأحوال، ففي بعض الحالات قد لا تؤدي زيادة الجهد

بالضرورة إلى تحسين الجودة، مما يجعل النتيجة التي توصلت إليها الدراسة معقولة، خاصة وأن (Lobo & Zhao, 2013) قد توصلوا إلى نتيجة مشابهة في بداية دراستهما قبل إدخال مجموعة من التعديلات.

في الجزائر يمكن أن نعزو عدم وجود أثر لجهود التدقيق في الجودة إلى الثبات النسبي أو الانخفاض في أتعاب التدقيق التي تعتبر مقياساً جيداً لجهود التدقيق، فقد يكون تراجع أتعاب المدقق كما هو الحال بعد صدور قانون 10-01 (المدقق لا يتقاضى أتعابه وفق ساعات العمل كما كان الحال سابقاً) وإخضاع الأتعاب للمناقصات وليس لجدول أتعاب هو السبب في انعدام الأثر المباشر لجهود التدقيق في الجودة.

بالنسبة للفرضية الرابعة (H4) التي تختبر الوساطة والتي نصت أن معايير التدقيق الجزائرية تساهم في تحسين جودة التدقيق من خلال جهود التدقيق فقد تم رفضها لكونها غير معنوية، وهي نتيجة تتوافق إلى حد معين مع دراسة (Gao & Zhang, 2019) من حيث أن معايير التدقيق إذا كرس مبدأ الامتثال على حساب مبدأ التعلم وتفعيل الحكم المهني للمدقق قد ينتج عنها تأثير سلبي في الجودة، وبالتالي فجهود التدقيق لا يمكنها أن تلعب دور الوسيط بين تطبيق معايير التدقيق الجزائرية وجودة التدقيق نظراً لانعدام الأثر بين جهود المدقق وجودة التدقيق.

فيما يخص الفرضية الخامسة (H5) التي نصت أن النظام القانوني يعدل في العلاقة بين معايير التدقيق الجزائرية وجودة التدقيق، فقد تم رفضها لعدم معنويتها، وهي نتيجة مخالفة لعدد معتبر من الدراسات التي وردت في هذا الشأن والتي تقر بوجود تأثير للنظام القانوني الذي يحدد مسؤولية المدقق في تطبيق معايير التدقيق.

في الجزائر وبالنظر إلى القوانين التي تنظم مهنة التدقيق وتحدد مسؤولية المدقق (قانون 01-10، مادة 59، 61)، يمكننا القول أن مسؤولية المدقق محددة على أساس قاعدة الإهمال (Negligence-Based Liability Regime) مع عدم تحديد واضح لمستوى العناية المهنية المطلوبة، وهذه عوامل في الحقيقة تُشجع على تطبيق معايير التدقيق. لكن من جهة أخرى نجد غياباً تاماً لإجراءات الإلزام بتطبيق المعايير في النظام القانوني الجزائري، وكذلك لعقوبات عدم الامتثال لمتطلبات المعايير. وعليه يبقى تطبيق معايير التدقيق إلى اليوم أمراً اختيارياً، وهو أمر

مفهوم نسبياً كون مشروع المعايير لا يزال قائماً ولم يصدر سوى 16 معياراً. وبالنظر لعلاقة التداخل والتكامل الموجودة بين المعايير فمن الصعب إلزام المدققين بها في هذه المرحلة، ولعل هذا ما يفسر النتيجة التي تم التوصل إليها في الدراسة.

بالنسبة للفرضية السادسة (H₆) التي تقول بأنّ الخبرة المهنية تعمل على تعديل العلاقة بين تطبيق معايير التدقيق وجودة التدقيق بشكل إيجابي، فعلى الرغم من معنويتها تم رفضها، إذ كشفت النتائج أنّ الخبرة المهنية تعمل على تعديل العلاقة لكن بشكل سلبي، ومعنى ذلك أنّ زيادة الخبرة المشار إليها ستعمل على إضعاف العلاقة بين معايير التدقيق والجودة. وهذا وإن كان مخالفاً لما جاءت به الدراسات من أنّ عامل الخبرة له تأثير إيجابي على تطبيق المعايير ومنه على الجودة، إلا أنه يمكن أن يُوجد له تفسير منطقي في السياق الجزائري.

فإذا أخذنا بعين الاعتبار تقدم سن أغلب المدققين في الجزائر وعدم وفود جيل جديد إلى السوق، نظراً للتوقف شبه التام في منح الاعتمادات منذ سنة 2010، وباعتبار أنّ الخبرة تُقاس بعدد سنوات الممارسة، نستطيع القول أنّ المدققين أصحاب الخبرة سيكون لديهم دافع أكبر لتجاوز معايير التدقيق والاعتماد على الحكم المهني بالدرجة الأولى، لأنّ المعايير أمر جديد، وإجراءات التكيف قد تتطلب جهداً ووقتاً لن يكون الجميع قابلاً لبذله، لذلك قد يُفضل أصحاب الخبرة البقاء في الممارسات المألوفة بدل التحول إلى الممارسات وفق المعايير.

كما تجب الإشارة للمخاطر الكبيرة التي قد تتجم عن الإغلاق شبه الكلي للمهنة منذ صدور قانون 10-01 الذي أوقف منح الاعتمادات في انتظار تفعيل معهد التعليم المتخصص للمهنة المحاسبية الذي لم يُفعل إلى اليوم. فمن شأن هذا الأمر أن يهدد المهنة ككل، خاصة ما تعلق بالابتكار وتحديث المعرفة. فالمعروف أن ضخ دماءٍ جديدة في أي مجال غالباً ما يكون جالباً لأفكار إبداعية وحديثة، وبالتالي فالتباطؤ في فتح المهنة للأجيال الجديدة قد يؤدي إلى تأخر تنبّي الابتكارات والتقنيات الحديثة في التدقيق كاستخدام الذكاء الاصطناعي مثلاً، وهو ما قد يضيّع على المهنة فرصة اللحاق بأفضل الممارسات الدولية، خاصة وأنّ هذا الهدف هو شعار الإصلاحات الأخيرة في المجال.

بالنسبة للفرضية الأخيرة (H7) التي نصّت أنّ المؤهل العلمي يعمل على تعديل العلاقة بين معايير التدقيق الجزائية وجودة التدقيق بشكل إيجابي، فقد تم رفض الفرضية بالرغم من معنويتها، حيث أظهرت النتائج أنّ المؤهل العلمي يعدّل في العلاقة لكن بشكل سلبي، بمعنى أنّ زيادة المستوى العلمي سيؤدي إلى اضعاف العلاقة بين معايير التدقيق والجودة. وهذا وان كان أيضا مخالفا لمعظم الدراسات التي تقول بأن التأهيل العلمي له تأثير إيجابي في فهم واستخدام المعايير وبالتالي في تحسين الجودة (Ocak et al., 2022)، إلا أن يوجد له تفسيره في ضوء بعض الدراسات التي أشارت أنّ عامل الثقة الزائدة التي قد يشعر بها المدقق صاحب الشهادات العلمية المتقدمة قد يدفعه إلى اعتماد حكمه المهني دون المعايير في عملية التدقيق، كما قد يجعله شعور الثقة يتغاضى عن التفاصيل الصغيرة ممّا قد يؤدي في الأخير إلى اغفال بعض الجوانب في مهمة التدقيق، وسيكون تأثير ذلك سلبيا على الجودة في هذه الحالة.

خلاصة

تقتضي عملية تحليل البيانات في الدراسات المسحية التي تعتمد على الاستبيان إعداد البيانات أولاً، ويكون ذلك من خلال تحرير البيانات بعد تفريغ الاستبيان ثم ترميز العبارات ثم فحصها لضمان صحتها.

وبعد إتمام ما سبق، يتم اخضاع البيانات للتحليل الاحصائي، والذي تم في هذه الدراسة باستخدام أسلوب النمذجة بالمعادلات البنائية وفق طريقة المربعات الصغرى الجزئية بالاعتماد على برنامج WarpPLS. وقد جرى التحليل المذكور للبيانات من خلال اختبار النموذج القياسي أولاً عن طريق التأكد من الصدق التقاربي والتمييزي لمؤشرات القياس أين كشفت النتائج عن مستويات موثوقية مقبولة للنموذج. تم بعدها تقييم النموذج الهيكلي الذي جرى فيه تحليل الأثر واختبار فرضيات الدراسة.

تم اختبار سبع فرضيات في النموذج المقترح، أين تم قبول كل من الفرضيات H_1 و H_2 مع رفض الفرضيات H_3 ، H_4 ، H_5 ، H_6 ، H_7 . وقد نوقشت الفرضيات والنتائج المتوصل إليها في ضوء الأدبيات والدراسات القائمة.

خاتمة

لم يعد التدقيق في البيئة المعاصرة مجرد عملية لاكتشاف الأخطاء والتحريفات في نتائج أعمال الشركات، فقد أسهمت التطورات التكنولوجية والأزمات الاقتصادية وتداعيات العولمة في زيادة تعقيد مهام التدقيق التي صارت تتجاوز الحدود الوطنية، فتوسعت نتيجة ذلك فجوة التوقعات واختلفت وجهات النظر حول المستوى المرغوب لأداء المدقق وما ينبغي تحقيقه فعلا من عملية التدقيق، فبرزت الجودة في التدقيق كمفهوم نظري ومطلب واقعي يبحث عنه الجميع.

نتيجة للغموض الذي أضحى مسارا للتدقيق، ونظرا لصعوبة تحديد ماهية الجودة فيه، تحركت الهيئات المهنية من خلال وضع مجموعة من المعايير لتوجيه عمل المهنيين وضمان مستوى مقبول من الجودة في الأداء. هذه المعايير يجب أن تعكس الظروف البيئية للتدقيق وتكون مقبولة من طرف المهنيين والجمهور على حد سواء.

لذلك ومن أجل تفعيل هذه المعايير في عالم يتجه أكثر فأكثر نحو الانفتاح، ظهرت الحاجة إلى توحيد الممارسات فنتج عن ذلك صدور معايير التدقيق الدولية. حيث تهدف إلى خدمة المصلحة العامة من خلال تعزيز جودة التدقيق في جميع أنحاء العالم، وزيادة ثقة الجمهور في مهن التدقيق والتأكيد الدولية. وقد لقت المعايير الدولية لأسباب عدة قبولا دوليا واسعا، حيث تبنتها غالبية الدول ومنها الجزائر مؤخرا من خلال اصدار معايير التدقيق الجزائرية.

تطرقت هذه الدراسة إلى مفهوم جودة التدقيق المحاسبي ومحدداته ونماذج قياسه، كما ناقشت تبني معايير التدقيق الدولية في ضوء النظرية المؤسسية وما إذا كانت معايير التدقيق الجزائرية تحقق الغاية المنشودة في تحسين جودة التدقيق. لأجل ذلك تم بناء نموذج نظري بالارتكاز على الأدبيات القائمة، حيث تضمن النموذج جملة من العلاقات المفترضة بين متغيرات الدراسة التي تمثلت في معايير التدقيق الجزائرية كمتغير مستقل يؤثر في جودة التدقيق كمتغير تابع مع وضع متغير مجهودات المدقق كوسيط ينقل العلاقة المذكورة والنظام القانوني كمتغير يعدل في شدة العلاقة.

في الجانب المنهجي اعتمدت الدراسة على منهج كمي استنباطي بالاستخدام استراتيجية مسحية، أين تم انشاء استبيان وتوزيعه على أفراد عينة الدراسة، وقد تم اللجوء إلى أسلوب النمذجة بالمعادلات البنائية وفق المربعات الصغرى الجزئية في تحليل البيانات وذلك بالاعتماد على برنامج

WarpPls8.0. وبعد التحليل واختبار الفرضيات توصلت الدراسة إلى قبول فرضيتين هما الأولى والثانية ورفض الفرضيات الستة الأخرى.

1. النتائج والتوصيات

في الأخير خرجت الدراسة بجملة من النتائج التي يمكننا عرضها في الآتي:

أ. أحدثت الإصلاحات الاقتصادية المتتالية في الجزائر العديد من التغييرات في مهنة المحاسبة، فتطوير النظام المحاسبي المالي بالرجوع إلى معايير المحاسبة الدولية، ثم التطوير الموازي لمعايير التدقيق الجزائرية المستندة بالكامل إلى معايير التدقيق الدولية يعتبر خطوة مهمة نحو تحقيق الجودة في الممارسات. غير أنّ هذه الجودة تبقى مرهونة بمدى تطبيق المعايير والتزام المدققين.

ب. إن التطبيق الفعلي لمعايير التدقيق الجزائرية قد يسهم في تحسين جودة التدقيق بالجزائر على الأقل من أربع نواحٍ نحسبها في الآتي:

- تحديد حد أدنى من المتطلبات في التدقيق: فاتباع المعايير سيصير المدقق ملزماً ببذل حد معين من العناية المهنية في كامل مراحل عملية التدقيق وفق ما تتطلبه المعايير، وهو ما يمنع نزول جودة التدقيق دون المستوى المقبول.
- تعزيز التجانس والمقارنة: فمن خلال توفير حزمة موحدة من المبادئ والارشادات، ستساعد معايير التدقيق الجزائرية على ضمان حد من التجانس في أداء عمليات التدقيق، مما يُسهل مقارنة البيانات المالية والتقارير للمهتمين بها من أصحاب المصالح.
- ارشاد المدقق وتوجيهه: ستساعد معايير التدقيق الجزائرية المدقق - الذي اعتاد الاعتماد على حكمه المهني فقط في غياب المعايير - من خلال توجيهه حسب الحالة نحو المجالات التي قد تتطلب إجراءات إضافية أو تلك التي تتطلب تقييماً ذاتياً كتدقيق التقديرات المحاسبية وهذا ما سيخفف العبء على المدقق مع السماح بالحفاظ على حريته في ممارسة حكمه المهني.
- توفير مرجعية للحكم على أداء المدقق: بوجود معايير التدقيق الجزائرية ستتحدد مسؤولية المدقق بمدى الامتثال لهذه المعايير في حالة نشوب نزاعات أو تعرضه للمساءلة

القانونية، وهو أمر فيه انصاف أكبر من الأحكام التقديرية التي كان العمل بها في غياب المعايير.

ج. تشكل توقعات الجمهور المنخفضة أحد الاهتمامات الرئيسية في تطبيق معايير التدقيق الجزائرية. فغياب سوق مالية نشطة، فضلا عن هيمنة الشركات الصغيرة والمتوسطة على النسيج الاقتصادي الوطني، يجعل طلب الجودة في التدقيق بعيدا عن قائمة الأولويات، الأمر الذي لن يشجع على تطبيق المعايير. إلى هذه المسألة، هناك مسألة أخرى تتعلق بتكاليف التدقيق المتوافقة مع المعايير، والتي يمكن أن تكون مرتفعة للغاية إذا أخذنا في الاعتبار مستوى التأكيد الذي قد تتطلبه هذه المعايير والجهود الكبيرة اللازمة للوصول الى هذا المستوى.

د. على الرغم من الجهود المعتبرة المبذولة على مستوى الإصلاحات المتعلقة بمهنة مراجعة الحسابات في الجزائر، إلا أنه لا يزال هناك طريق طويل يتعين قطعه من أجل الارتقاء بممارسات التدقيق إلى المستوى الدولي. ولذلك فإن التحدي الحقيقي لا يكمن في مجرد تبني وتطوير المعايير، بل في العقبات التي يجب التغلب عليها لتحقيق التطبيق الفعال لهذه المعايير بما يساعد على تحسين جودة التدقيق، وبما يعود بالنفع على الاقتصاد الجزائري بشكل عام.

وفيما يتعلق بأهم التوصيات التي يمكن لهذه الدراسة تقديمها، فهي كالآتي:

أ. يُعد وجود مزيج متوازن من الموارد والحوافز المؤسسية ضرورياً أيضا للتطبيق الصارم لمعايير التدقيق. ولدعم هذه الحوافز، يجب أن يكون لدى الجزائر إطار تنظيمي مناسب من شأنه أن يشجع مراجعي الحسابات على الامتثال للمعايير.

ب. إن وجود سوق مالي نشط أمر ضروري لتعزيز تنفيذ المعايير ودعم جودة التدقيق.

ج. من أهم جوانب المهنة التي يجب على الجزائر أن توليها اهتماما خاصا نذكر مسألة استقلالية مدقق الحسابات. فحتى الآن لا تزال مهنة المحاسبة الجزائرية تخضع لرقابة حكومية كبيرة فيما يتعلق بأنشطة التنظيم واعداد المعايير، وهو أمر يعيق التغيير ويُفقد المهنة مرونتها في

ادخال الإصلاحات اللازمة، وعليه يصير تحرير المهنة إجراء حتميا إذا كانت الجزائر تريد حقا الانفتاح على المستوى الدولي.

د. يُعتبر الانضمام إلى الاتحاد الدولي للمحاسبين أمرا جوهريا في هذه المرحلة، خاصة وأنّ الجزائر من الدول القليلة المتبقية التي لم تطلب عضوية في الاتحاد بعد، وهذا مخالف لمسعى الانفتاح الذي تنتهجه البلاد منذ سنوات. فالانضمام إلى الاتحاد قد يعود بمنافع عدة تتجاوز التدقيق، حيث من شأنه تسهيل الوصول إلى الأسواق المالية الدولية وجذب الاستثمارات الأجنبية، كما سيدعم ملف الجزائر في الانضمام إلى منظمة التجارة العالمية.

هـ. إنّ فتح السوق الجزائرية أمام المكاتب العالمية (ممارسة المهن المحاسبية لا تزال حتى اليوم مقتصرة على الجزائريين حصرا) يمكن أن يسهل إلى حد كبير تطبيق معايير التدقيق، ذلك أنّ مثل هذه المكاتب لها خبرة كبيرة في المجال وهي من أكبر الداعمين للمعايير الدولية. كما سيستفيد المهنيون الجزائريون كثيرا من مهارات وتكنولوجيات هذه المكاتب وشركات التدقيق العالمية، مما سيساعد في تطوير المهنة بسرعة أكبر.

و. لضمان التطبيق السليم للمعايير الجزائرية، من المهم أيضا توفير فرص التدريب الكافي والمستمر لمهنيي المراجعة الحاليين، بالإضافة إلى ضمان حصول الأجيال القادمة على المؤهلات والمهارات اللازمة من أجل الممارسة الجيدة للتدقيق المحاسبي. وستكون هذه مسؤولية الجامعات، وخاصة معهد التعليم المتخصص لمهنة المحاسبة، والذي يجب تفعيله دون تأخير.

ز. على الرغم من وضوح معايير التدقيق الجزائرية إلى حد كبير من حيث المحتوى، غير أنّ إضافة قسم "التطبيق والمواد التفسيرية الأخرى" في آخر كل معيار كما هو الحال في المعايير الدولية، يعتبر أمرا جوهريا من أجل شرح كل المفاهيم الجديدة الواردة في المعيار وتغاديا لسوء فهم المدقق أو تفسيره عند استخدام المعيار، خاصة وأنّ المعايير جديدة على المدقق في الجزائر.

2. اسهامات الدراسة

- أ. تساهم هذه الدراسة في إثراء الأدبيات من خلال تقديم مادة أكاديمية تتعلق بإطار الجودة في مهنة التدقيق، مع توضيح ارتباطها بمعايير التدقيق في دولة مثل الجزائر.
- ب. توفر هذه الدراسة فهما للمعوقات التي تؤثر على التبني الجيد لمعايير التدقيق الدولية في الجزائر، كما تسلط الضوء على المشاكل التي تواجه تطبيق معايير التدقيق الجزائرية.
- ج. تساهم هذه الدراسة في تقديم تطبيقات عملية في مهنة التدقيق الجزائرية من خلال تحديد الصعوبات في الممارسة وتقديم التوصيات للتغلب عليها بهدف تعزيز صورة المهنة على المستوى الوطني والدولي.

3. قيود الدراسة

- أ. على الرغم من تحقيق أهداف الدراسة بشكل عام، غير أنها مثل أي بحث آخر تعترضها بعض القيود والتي يمكن تلخيصها فيما يلي:
- أ. اقتصر جمع البيانات على عينة من المدققين في الجزائر، وهذه العينة تعتبر ملائمة لكنها غير احتمالية مما يجعل النتائج المتوصل إليها لا تمنح إمكانية كبيرة على التعميم، مع ذلك يمكن اعتماد النتائج الحالية لمقارنتها مع دراسات مستقبلية تكون أوسع.
- ب. تُعنى هذه الدراسة بالجزائر فقط، وبالتالي لا يمكن تعميم النتائج على دول أخرى.
- ج. اقتصرت الدراسة في جانب المعايير على المعايير الجزائرية المصدرة إلى غاية شهر مارس 2024 وهي 16 معياراً فقط، وتجدر الإشارة إلى أنه تم إصدار ثلاثة معايير جديدة مؤخراً بشهر جوان وهي المعيار الجزائري للتدقيق NAA 220 المقابل للمعيار الدولي ISA 220، وكذلك المعيار الجزائري لإدارة الجودة NAGQ1 و NAGQ2، لذلك قد تكون النتائج مختلفة لو اشتملت الدراسة هذه المعايير، كما قد تختلف أيضاً عند إصدار جميع المعايير مستقبلاً.

المراجع

المراجع باللغة العربية

- أحمد البديوي، م.، السيد شحاتة، ش. (2003) دراسات في الاتجاهات الحديثة في المراجعة، الدار الجامعية.
حسين العلي، م. (2015) معايير التدقيق الدولية، دار غيداء.
نصر صالح، ن. (2015)، نظرية المراجعة، دار الميسرة.
قانون 10-01، (2010) يتعلق بتنظيم مهنة خبير محاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب معتمد، الجريدة
الرسمية رقم 42، مؤرخ يوم 29 يوليو 2010.

المراجع باللغة الأجنبية

- Agbara, A. H. (2011). An Investigation into Audit Quality in Libya.
- Al-Ansi, A. A. (2022). Is the impact of audit effort on quality of auditors' performance contingent on virtual audit proficiency? An auditors' perspective during the COVID-19 pandemic. *Cogent Business & Management*, 9(1).
- Anandarajan, A., & Kleinman, G. (2015). International Auditing Standards in the United States: Comparing and Understanding Standards for ISA and PCAOB. Business Expert Press.
- Arruñada, B. (1999). The Economics of Audit Quality. IDans Springer
- Azibi, J. (2014). Qualité d'audit, comité d'Audit et crédibilité des états financiers après le scandale Enron : approche empirique dans le contexte Français.
- Basu. (2010). Fundamentals of Auditing. Pearson Education India.
- Barbu, E. (2004), 40 ans de recherche en harmonisation comptable internationale, Normes et Mondialisation, retrived from : HAL Id: halshs-00592767 <https://shs.hal.science/halshs-00592767>
- Benitez, J., Henseler, J., Castillo, A., & Schuberth, F. (2020). How to perform and report an impactful analysis using partial least squares : Guidelines for confirmatory and explanatory IS research. *Information & Management*, 57(2), 103168.
- Beran, T. N., & Violato, C. (2010). Structural equation modeling in medical research: a primer. *BMC Research Notes*, 3(1).

- Boolakay, P. K., Soobaroyen, T., Ghattas, P. & Marnet, O., (2019). International Standards on Auditing (ISAs) : conflicting influences on implementation. Dans *The Routledge Companion to Accounting in Emerging Economies*.
- Boolakay, P., & Soobaroyen, T. (2017). Adoption of ISA: Do Institutional Factors Matter? *International Journal of Auditing*, 21(1), 59-81.
- Boubir, D. (2016). Le cadre conceptuel des normes d'audit ISA, la norme ISA 200, future norme algérienne, NAA 200, audit financier et concepts de base. *El Moudakik (L'Auditeur)*, 6, pp. 23-32.
- Burns, J., & Fogarty, J. (2010). Approaches to auditing standards and their possible impact on auditor behavior. *International Journal of Disclosure and Governance*, 7(4), 310-319.
- Causholli, M., Chambers, D. J., & Payne, J. (2014). Future Non-Audit Service Fees and Audit Quality (forthcoming). *Contemporary Accounting Research*, 31(3).
- Chihi, H. (2014). Contribution à l'étude de la qualité de l'audit légal: valuation de la pertinence des spécificités réglementaires françaises, Thèse de Doctorat en Sciences de Gestion, Université Paris Dauphine.
- Chin, W.W. (2010). How to Write Up and Report PLS Analyses. In: Esposito Vinzi, V., Chin, W., Henseler, J., Wang, H. (eds) *Handbook of Partial Least Squares*. Springer Handbooks of Computational Statistics.
- Christensen, B. E., Glover, S. M., Omer, T. C., & Shelley, M. K. (2013). Understanding Audit Quality : Insights from Audit Partners and Investors. *Social Science Research Network*.
- Cohen, J., Krishnamoorthy, G., & Wright, A. (2004). The Corporate Governance Mosaic and Financial Reporting Quality. *Journal of accounting literature*, 23, 87-152.
- Colbert, G., Murray, D. State Accountancy Regulations, Audit Firm Size, and Auditor Quality: An Empirical Investigation. *Journal of Regulatory Economics* 16, 267–286 (1999).
- Collings, S. (2011). *Interpretation and Application of International Standards on Auditing*. John Wiley & Sons.
- Costello, P. J. (2003). *Auditing Concepts and Standards*. National Property Management Association (NPMA), Volume 15, Issue 6.

- Cullinan, C. P., Earley, C. E., & Roush, P. B. (2012). Multiple Auditing Standards and Standard Setting : Implications for Practice and Education. *Current Issues In Auditing*, 7(1), C1-C10.
- Dang, L. (2004). Assessing actual audit quality. Dans *University Microfilms International*
- DeAngelo, L. (1981). Auditor size and audit quality. *Journal of Accounting and Economics*, 3(3), 183-199.
- DeFond, M., & Zhang, J. (2014). A review of archival auditing research. *Journal of Accounting and Economics*, 58(2-3), 275-326.
- DeVellis, R. F. (2016). *Scale development : Theory and Applications*. SAGE Publications.
- Djouimaa, L. (2016). Audit legal des sarl ; agissons avant qu'il ne soit trop tard. *El Moudakik (L'Auditeur)*, 6, pp. 39-42.
- Draeger, M., Herrmann, D., & Lawson, B. P. (2016b). Changes in Audit Quality under Auditing Standard No. 5. *Accounting And The Public Interest*, 16(1), 57-83.
- Duff, A. (2004b). *Auditqual : Dimensions of Audit Quality*.
- Eltweri, A., Faccia, A., & Foster, S. (2022). International Standards on Auditing (ISAs) Adoption : An Institutional Perspective. *Administrative Sciences*, 12(3), 119.
- Fakhfakh, H., Fakhfakh, M., & Pucheta-Martínez, M. (2008). The impact of harmonisation by the International Federation of Accountants: An empirical study of the informational value of Tunisian auditors' reports. *Managerial Auditing Journal*, 23(8), 824-859.
- Fang Yun, S., Moroney, R., & Strydom, M. (2015). Principles-Based versus Rules-Based Auditing Standards: The Effect of the Transition from AS2 to AS5. *International Journal of Auditing*, 282-294.
- Favere-Marchesi, M. (2000). Audit Quality in ASEAN. *The International Journal Of Accounting Education And Research*, 35(1), 121-149.
- Felix, W. L., Gramling, A. A., & Maletta, M. J. (2004b). The Influence of Non-Audit Service Revenues and Client Pressure on External Auditors' Decisions to Rely on Internal Audit. *Social Science Research Network*.
- Finstad, K. (2010). The Usability Metric for User Experience. *Interacting With Computers*, 22(5), 323 327.

- Francis, J. R. (2006). Are Auditors Compromised by Nonaudit Services ? Assessing the Evidence. *Contemporary Accounting Research*, 23(3), 747-760.
- Frankel, R. M., Johnson, M. F., & Nelson, K. K. (2002b). The Relation Between Auditors' Fees for Non-Audit Services and Earnings Management. *Social Science Research Network*.
- Fraser, N. (2010). A single set of worldwide auditing standards: The road is long. *International Journal of Disclosure and Governance*, 7(4), 298–309.
- Fricke R. D. and Schonlau M. Advantages and Disadvantages of Internet Research Surveys: Evidence from the Literature. *Field Methods*, 14:347–367, 2002.
- Fowler, F. J. (2014). *Survey Research Methods* (5th ed.). SAGE
- Fuerherm, E. (2015), *Three Essays on Factors Impacting Audit Quality*, submitted thesis for the degree of PHD, University of Kansas.
- Gangolly, J., Hussein, M., Seow, G., & Tam, K. (2002). Harmonization of the auditor's report. *The International Journal of Accounting*, 37, 327-346.
- Gao, P., & Zhang, G. (2019). Auditing Standards, Professional Judgment, and Audit Quality. *The Accounting Review*, 94(6), 201-225.
- GAO. (2003). *Public Accounting Firms: Required Study on the Potential Effects of Mandatory Audit Firm Rotation*. Retrieved from <https://www.gao.gov/assets/gao-04-216.pdf>
- Gonthier-Besacier, N., Hottegindre, G. & Fine-Falcy, S. (2012). Les facteurs d'influence de la qualité de l'audit : Perception des préparateurs de l'information financière. *Comptabilité Contrôle Audit*, 18, 33-72.
- Haapamäki, E., & Sihvonen, J. (2019). Research on International Standards on Auditing : Literature synthesis and opportunities for future research. *Journal Of International Accounting, Auditing & Taxation*, 35, 37 56.
- Haddouche, K. (2014). Les domaines d'intervention du commissaire aux comptes. *El Moudakik (L'Auditeur)*, 2, pp. 16-18.
- Harris, J. E., & Gleason, P. M. (2022). Application of path analysis and structural equation modeling in nutrition and dietetics. *Journal of the Academy of Nutrition and Dietetics*, 122(11), 2023–2035.

- Hay, D., Knechel, W., & Willekens, M. (2014). *The Routledge Companion to Auditing*. Abingdon: Routledge.
- Hayes, R., Wallage, P., & Gortemaker, H. (2014). *Principles of Auditing : An Introduction to International Standards on Auditing*. Pearson Higher Ed.
- Hayduk, L. A., & Littvay, L. (2012). Should researchers use single indicators, best indicators, or multiple indicators in structural equation models ? *BMC Medical Research Methodology*, 12(1).
- Henseler, J., Dijkstra, T.K., Sarstedt, M., Ringle, C.M., Diamantopoulos, A., Straub, D.W., Ketchen Jr, D.J., Hair, J.F., Hult, G.T.M. & Calantone, R.J. (2014). Common beliefs and reality about PLS: Comments on Rönkkö and Evermann (2013). *Organizational Research Methods*. 17(2), 182-209.
- Henseler, J., Ringle, C. M., & Sarstedt, M. (2014). A new criterion for assessing discriminant validity in variance-based structural equation modeling. *Journal Of The Academy Of Marketing Science*, 43(1), 115-135.
- Henseler, J., Ringle, C.M. and Sinkovics, R.R. (2009), "The use of partial least squares path modeling in international marketing", Sinkovics, R.R. and Ghauri, P.N. (Ed.) *New Challenges to International Marketing (Advances in International Marketing, Vol. 20)*, Emerald Group Publishing Limited, Leeds, pp. 277-319.
- Hoitash, R., Markelevich, A., & Barragato, C. A. (2007b). Auditor fees and audit quality. *Managerial Auditing Journal*, 22(8), 761-786.
- Humphrey, C., Loft, A., & Woods, M. (2009). The global audit profession and the international financial architecture : Understanding regulatory relationships at a time of financial crisis. *Accounting, Organizations And Society*, 34(6 7), 810 825.
- Hussein, F. E., & Hanefah, M. M. (2013b). Overview of Surrogates to Measure Audit Quality. *International Journal Of Business And Management*, 8(17).
- IAASB. (2011). Audit quality : An IAASB perspective. Retrieved from <http://www.ifac.org/system/files/publications/files/audit-quality-an-iaasb-per.pdf>
- IAASB. (2022). *2022 Handbook of International Quality Control, Auditing, Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements*.

- ICAEW. (2006). Fundamentals –Principles based auditing standards. Retrieved from <https://www.icaew.com/-/media/corporate/files/technical/ethics/audit-quality-fundamentals-principles-based-auditing-standards.ashx>
- ICAEW. (2020). Audit Quality: The Role Of Standard-Setting. Retrieved from https://www.icaew.com/-/media/corporate/files/technical/audit-and-assurance/the-future-of-audit/audit_quality_standards_web.ashx
- IFAC. (2022). International Federation of Accountants. Récupéré sur <https://www.ifac.org/> international standards on auditing. Dans D. Hay, W. Knechel, & M. Willekens, The Routledge Companion to Auditing. New York: Routledge.
- Ireland, J. C. (2003, April). Audit quality in the UK (PHD Thesis). Bristol, Faculty of Social Sciences, Department of Economics, Bristol: University of Bristol.
- Jensen, M. C., & Meckling, W. H. (1976b). Theory of the firm : Managerial behavior, agency costs and ownership structure. *Journal Of Financial Economics*, 3(4), 305-360.
- Johnstone, K., Gramling, A., & Rittenberg, L. (2014). Auditing: A Risk-Based Approach to Conducting a Quality Audit, Ninth Edition (9 ed.). South-Western: Cengage Learning.
- Jonas Tritschler, Audit Quality : Association between published reporting errors and audit firm characteristics, PhD Tesis, University of Innsbruck, Austria, 2013, P.10.
- Kesimli, I. (2019). External Auditing and Quality, Springer Nature, Singapore.
- Kline, R. B. (2015). Principles and Practice of Structural Equation Modeling. Guilford Publications.
- Knechel, W. (2013). Do Auditing Standards Matter? *Current Issues in Auditing*, 7(2), A1-A16.
- Knechel, W. (2016). Audit Quality and Regulation: Audit Quality and Regulation. *International Journal of Auditing*, 20(3), 215-223.
- Knechel, W. R. (2016). Audit Quality and Regulation: Audit Quality and Regulation. *International Journal of Auditing*, 20(3).
- Knechel, W., Krishnan, G., Pevzner, M., Shefchik, L., & Velury, U. (2013). Audit Quality: Insights from the Academic Literature. *Auditing : A Journal of Practice & Theory*, 32(Supplement 1), 385-421.

- Kock, N. (2011). Using WarpPLS in e-collaboration studies: Descriptive statistics, settings, and key analysis results. *International Journal of e-Collaboration*, 7(2), 1-18.
- Krishnan, J., & Schauer, P. (2000). The Differentiation of Quality among Auditors: Evidence from the Not-for-Profit Sector. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 19(2), 9-25.
- Krueger, R. A., & Casey, M. A. (2014). *Focus Groups : A Practical Guide for Applied Research* (5th ed.). Sage Publications.
- Lee, T., Azham, M. A., The evolution of auditing: An analysis of the historical development. *Journal of Modern Accounting and Auditing*, Vol.4, N°12, 2008.
- Leiner, D. J. (2014). Convenience samples from online respondent pools: A case study of the SoSci Panel. Working Paper. Retrieved from <https://www.researchgate.net/publication/259669050>
- Leung, P., Coram, P., Cooper, B. J., & Richardson, P. (2015). *Modern Auditing & Assurance Services* (Sixth edition ed.). John Wiley & Sons Australia.
- Lobo, G. J., & Zhao, Y. (2013). Relation between Audit Effort and Financial Report Misstatements : Evidence from Quarterly and Annual Restatements. *The Accounting Review*, 88(4), 1385-1412.
- Loft, A., Humphrey, C., & Turley, W. S. (2006). In pursuit of global regulation. *Accounting, Auditing & Accountability/Accounting Auditing & Accountability*, 19(3), 428-451.
- Manita, R. (2008). La qualité de l'audit externe : proposition d'une grille d'évaluation axée sur le processus d'audit. *M N Gement*, 11(2), 191.
- Marsh, S. (2018). Auditor and client commitment to audit preparation in a quality audit process.
- McCombie, K. (2005). International harmonisation of accounting standards and the rhetoric of. Récupéré sur <https://ro.uow.edu.au/commpapers/1057>
- Mennicken, A. (2008). Connecting worlds: The translation of international auditing standards into post-Soviet audit practice. *Accounting, Organizations and Society*, 33(4-5), 384-414.
- Merhoum, M., & khouatra, D. (2017). Elaboration d'un référentiel d'audit financier en Algérie par référence aux normes internationales d'audit. *El Moudakik (L'Auditeur)*, 7, pp. 24-31.

- Messahel, S., & Guettaf, L. (2019). L'impact des reformes règlementaires récentes sur la qualité du commissariat aux comptes en Algérie : évaluation de la loi 10/01 a la lumière des recherches académiques et avis des professionnels. *Revue des Réformes Économiques et Intégration En Économie Mondiale*, 13(1), 52-64.
- Messier, W., Glover, S., & Prawitt, D. (2008). *AUDITING & ASSURANCE: A SYSTEMATIC APPROACH* (éd. 6). New York: McGraw-Hill/Irwin.
- Mikol, A. (1992) *L'évolution du commissariat aux comptes et de l'audit*, Groupes E.S.C.P, Paris.
- Namoun, M., Aggoune, S., & Bouchelarem, S. (2018). Réforme de la profession comptable libérale en Algérie : une analyse. *Revue des recherches en sciences financières et comptables*, 3(2), 145-160.
- Needles, B., Ramamoorti, S., & Shelton, S. (2002). The role of international auditing in the improvement of international financial reporting. *Advances in International Accounting*, 15, 181-201.
- Nehme, R. (2013). *Dynamics of Audit Quality: Behavioural Approach and Governance Framework UK Evidence (PHD Thesis)*. Durham University Business School, Durham: University of Durham.
- Neri, L., & Russo, A. (2014). A Framework For Audit Quality : Critical Analysis. *Business Management Review*, 3, 25-30.
- Ocak, M., Ozkan, S. and Can, G. (2022), "Continuing professional education and audit quality: evidence from an emerging market", *Asian Review of Accounting*, Vol. 30 No. 4, pp. 432-464.
- OCDE. (2017). *G20/OECD Principles of Corporate Governance (Arabic version)*. Retrieved from <https://www.oecd-ilibrary.org/content/publication/9789264265455-ar>
- Palmrose, Z.-V. (1988). 1987 Competitive Manuscript Co-Winner: An Analysis of Auditor Litigation and Audit Service Quality. *The Accounting Review*, 63(1), 55–73.
- Patrick J. COSTELLO, *Auditing Concepts and Standards*, NPMA Conferences, Volume 15, Issue 6, 2003
- Pigé, B. (2011). *Qualité de l'Audit*. Paris: de boeck.

- Portal, M. (2011) Les Déterminants De La Qualité De L'audit, Comptabilité - Contrôle – Audit, 01(17).
- Porter, B., Simon, J., & Hatherly, D. (2003). Principles of External Auditing. John Wiley & Sons.
- Porter, S. R., & Whitcomb, M. E. (2005). Non-response in student surveys : The Role of Demographics, Engagement and Personality. *Research In Higher Education*, 46(2), 127-152.
- Renard , J. (2017). *Théorie et pratique de l’audit interne*, 10e éd, Eyrolles, Paris.
- Roussey, R. (1996). New focus for the international standards on auditing. *Journal Of International Accounting, Auditing & Taxation*, 5(1), 133 146.
- S. Mostafa Rasoolimanesh, Faizan Ali, (2018) "Guest editorial", *Journal of Hospitality and Tourism Technology*, Vol. 9 Issue: 3, pp.238-248,
- Sarstedt, M., Ringle, C. M., Smith, D., Reams, R., & Hair, J. F. (2014). Partial least squares structural equation modeling (PLS-SEM) : A useful tool for family business researchers. *Journal Of Family Business Strategy*, 5(1), 105-115.
- Schockaert, D. (2019). *International standards on auditing: An institutional driver for audit quality*. Brugge: die Keure.
- SEC. (2000). SEC Concept Release: International Accounting Standards. Retrieved from <http://www.sec.gov/rules/concept/34-42430.htm>
- Sergio Venturini, Mehmet Mehmetoglu, and Hengky Latan, *Software Packages for Partial Least Squares Structural Equation Modeling: An Updated Review*.Latan, Hengky, Joseph F. Hair, et Richard Noonan, éd. *Partial Least Squares Path Modeling: Basic Concepts, Methodological Issues and Applications*. Cham: Springer International Publishing, 2023.
- Schmid, P. C. (2021). The effort investment theory of power. *Journal Of Applied Social Psychology*, 52(3), 145-157.
- Schwartz, R. Auditors' Liability, Vague Due Care, and Auditing Standards. *Review of Quantitative Finance and Accounting* 11, 183–207 (1998).

- Simunic, D. A., Ye, M., & Zhang, P. (2013). The Economics of Setting Auditing Standards under Different Legal Regimes : Implications for International Standards on Auditing. Social Science Research Network.
- Sorin, A. Monica, A. Raluca, S., (2008). Auditing-History and Perspectives. Annals of the University of Oradea, Economic Science Series, 17(3), 906-911.
- Spence, M. (1973). Job Market Signaling. Quarterly Journal of Economics, 355-374.
- Sulaiman, N. (2011). Audit Quality in Practice: A Study of Perceptions of Auditors, Audit Committee Members and Quality Inspectors. Manchester Business School: University of Manchester.
- Sullivan, G. M., & Feinn, R. (2012). Using Effect Size-or Why the P Value Is Not Enough. Journal of graduate medical education, 4(3), 279–282.
- Sutton, S. G. (1993). Toward an Understanding of the Factors Affecting the Quality of the Audit Process*. *Decision Sciences*, 24(1), 88-105.
- Tritschler, J. (2014). Audit Quality. Wiesbaden: Springer Fachmedien Wiesbaden.
- Tylecote, A., & Ramirez, P. (2006). Corporate governance and innovation: The UK compared with the US and ‘insider’ economies. 35(1), pp. 160-180.
- United Nations Conference on Trade and Development (UNCTAD). (2008). Practical challenges and related considerations in implementing international standards on auditing. United Nations, retrived from: <https://unctad.org/node/9516>.
- Vaz Ferreira, J. (2019). The role of the external auditor in corporate governance: The case of companies listed in the NYSE Euronext Lisbon. Risk Governance and Control: Financial Markets and Institutions, 8(4), 38-51.
- Wong, K. K. (2019). Mastering Partial Least Squares Structural Equation Modeling (Pls-Sem) with Smartpls in 38 Hours. iUniverse.
- Wong, P. (2004). Challenges and Successes In Implementing International Standards: Achieving Convergence To IFRSs and ISAs . Retrieved from IFAC website: <http://www.ifac.org/system/files/publications/files/challenges-and-successes-in.pdf>
- Xiao, T., Geng, C., & Yuan, C. (2020). How audit effort affects audit quality : An audit process and audit output perspective. China Journal Of Accounting Research, 13(1), 109-127.

- Ye, M., & Simunic, D. A. (2013). The Economics of Setting Auditing Standards. *Contemporary Accounting Research*, 30(3), 1191-1215.
- Yu, C. H. (2002). « Resampling methods : Concepts, Applications, and Justification » . *Practical Assessment, Research & Evaluation*, 8(19), 19.
- Zhang, P. (2007). The Impact of the Public's Expectations of Auditors on Audit Quality and Auditing Standards Compliance*. *Contemporary Accounting Research*, 24(2), 631-654.

الملاحق



QUESTIONNAIRE

DESTINER AU PROFESSIONNELS DE L'AUDIT COMPTABLE EN ALGERIE



Madame/Monsieur ;

Dans le cadre de la préparation d'une thèse de doctorat dont l'intitulé est : le rôle des Normes Algériennes d'Audit dans l'amélioration de la qualité d'Audit en Algérie. Le chercheur met à votre disposition ce questionnaire qui vise à recueillir des informations dans le but de couvrir les variables de la recherche.

Notez que vos réponses seront traitées de manière confidentielle, et ne seront utilisées que pour les fins de la recherche scientifique.

En vous remerciant pour votre participation à cette étude, veuillez agréer Monsieur/Madame, L'expression de mon profond respect.

INFORMATIONS GENERALES

Veillez répondre aux questions suivantes en cochant les cases appropriées

1. Genre

- Homme Femme

2. Age

- Moins de 40 ans Entre 40 et 50 ans
 Entre 50 et 60 ans Plus de 60 ans

3. Formations académiques

- Licence Master
 Magister Doctorat Autres

4. Profession

- Expert comptable Commissaire aux comptes

5. Nombre d'années d'expérience

- Moins de 05 ans Entre 05 et dix 10 ans
 Entre 10 et vingt 20 ans Plus de 20 ans

6. Wilaya

Première Partie : Qualité d'audit

Les déclarations suivantes font référence aux attributs possibles d'un audit de qualité. Sur la base de vos connaissances générales en audit (plutôt que de votre expérience), veuillez indiquer dans quelle mesure vous êtes d'accord avec chaque énoncé en encerclant un chiffre sur l'échelle à droite. Si vous pensez que l'attribut est de peu ou pas d'importance pour un audit de qualité, veuillez encercler le chiffre 1. Si vous pensez que l'attribut est très important pour un audit de qualité, encercler le chiffre 7, Si vous pensez que l'importance est moyenne, veuillez encercler l'un des chiffres au milieu selon le cas.

N.B. l'audit dans le contexte de cette recherche fait référence à l'audit légal (commissariat aux comptes) et l'audit contractuel (expertise comptable).

| L'audit est de qualité lorsque ... | Pas du tout d'accord | | | | | | Tout à fait d'accord |
|---|-----------------------------|---|---|---|---|---|-----------------------------|
| 1. ...L'entité est auditée par un cabinet d'audit de renommé mondiale (Deloitte, KPMG, etc) | 1 | 2 | 3 | 4 | 5 | 6 | 7 |
| 2. ...L'entité auditée reçoit une opinion sans réserve. | 1 | 2 | 3 | 4 | 5 | 6 | 7 |
| 3. ...L'entité auditée déclare faillite dans les 12 mois suivants l'émission d'une opinion sans réserve. | 1 | 2 | 3 | 4 | 5 | 6 | 7 |
| 4. ...L'équipe d'audit est suffisamment dotée en personnel. | 1 | 2 | 3 | 4 | 5 | 6 | 7 |
| 5. ...L'auditeur sollicite fréquemment l'avis des experts externes. | 1 | 2 | 3 | 4 | 5 | 6 | 7 |
| 6. ...L'entité auditée reçoit une opinion modifiée. | 1 | 2 | 3 | 4 | 5 | 6 | 7 |
| 7. ...L'auditeur ajoute un paragraphe dans le rapport où il constate une menace sur la continuité d'exploitation mais l'entité ne fait pas faillite dans les 12 mois qui suivent. | 1 | 2 | 3 | 4 | 5 | 6 | 7 |
| 8. ...L'autocontrôle au sein du cabinet ne révèle pas de failles majeures pour le mandat en cours. | 1 | 2 | 3 | 4 | 5 | 6 | 7 |
| 9. ...Les honoraires payés par le client représentent une partie conséquente du chiffre d'affaires de l'auditeur. | 1 | 2 | 3 | 4 | 5 | 6 | 7 |
| 10. ...Le nombre de recommandations émis par les contrôleurs de la commission contrôle de qualité (CNC) est faible. | 1 | 2 | 3 | 4 | 5 | 6 | 7 |
| 11. ...La planification de l'audit est réalisée dans les délais impartis | 1 | 2 | 3 | 4 | 5 | 6 | 7 |
| 12. ...L'auditeur communique de façon régulière avec le comité d'audit de l'entité. | 1 | 2 | 3 | 4 | 5 | 6 | 7 |
| 13. ...Les délais d'achèvement des travaux d'audit sont respectés. | 1 | 2 | 3 | 4 | 5 | 6 | 7 |

| | | | | | | | |
|--|---|---|---|---|---|---|---|
| 14. ...Il n'y a pas de poursuites judiciaires ultérieures suite aux travaux d'audit | 1 | 2 | 3 | 4 | 5 | 6 | 7 |
| 15. ...Les honoraires d'audit sont élevés. | 1 | 2 | 3 | 4 | 5 | 6 | 7 |
| 16. ...Les membres de l'équipe d'audit sont bien formés | 1 | 2 | 3 | 4 | 5 | 6 | 7 |
| 17. ...L'auditeur sollicite fréquemment l'avis des confrères. | 1 | 2 | 3 | 4 | 5 | 6 | 7 |
| 18. ...L'historique de l'entité montre une gestion trop prudente des provisions. | 1 | 2 | 3 | 4 | 5 | 6 | 7 |
| 19. ... Les états financiers ont fait l'objet de retraitements durant la période en question. | 1 | 2 | 3 | 4 | 5 | 6 | 7 |
| 20. ...Il n'y a pas eu de sanctions de la part de la COSOB envers l'entité auditée pour des manquements aux exigences de reporting /divulgaration pour la période en question. | 1 | 2 | 3 | 4 | 5 | 6 | 7 |
| 21. ...Les états financiers audités ne révèlent aucune fraude comptable significative ou fausse déclaration ultérieure. | 1 | 2 | 3 | 4 | 5 | 6 | 7 |
| 22. ...L'auditeur tient des réunions périodiques avec le conseil d'administration. | 1 | 2 | 3 | 4 | 5 | 6 | 7 |
| 23. ...L'auditeur fournit d'autres services non liés à l'audit pour l'entité. | 1 | 2 | 3 | 4 | 5 | 6 | 7 |

Deuxième Partie : Normes d'audit et régulation

Les déclarations suivantes font référence à l'application des Normes Algériennes d'audit par l'auditeur. En vous basant sur votre propre expérience en matière d'audit, veuillez indiquer dans quelle mesure vous êtes d'accord avec chaque énoncé en encerclant un chiffre sur l'échelle à droite. Si vous êtes fortement en désaccord avec l'énoncé, veuillez encercler le chiffre 1. Si vous êtes en parfait accord avec l'énoncé, veuillez encercler le chiffre 7. Si vous êtes moyennement en accord ou désaccord, encercler un chiffre du milieu.

| Rappel : veuillez indiquer si vous êtes en accord ou désaccord avec ces énoncés | Pas du tout d'accord | | | | | | Tout à fait d'accord |
|---|-----------------------------|---|---|---|---|---|-----------------------------|
| 1. Je ne m'engage dans un mandat que lorsque j'ai une assurance raisonnable d'avoir les compétences et les ressources requises pour l'exécuter. | 1 | 2 | 3 | 4 | 5 | 6 | 7 |
| 2. Je m'assure de bien connaître mes clients avant d'accepter une mission. | 1 | 2 | 3 | 4 | 5 | 6 | 7 |
| 3. Je m'assure tout au long de la mission de mon impartialité et de mon indépendance vis-à-vis du client. | 1 | 2 | 3 | 4 | 5 | 6 | 7 |
| 4. Avant d'accepter une mission, je m'assure que les conditions préalables à l'audit sont réunies et que la direction de l'entité a eu connaissance de ses responsabilités. | 1 | 2 | 3 | 4 | 5 | 6 | 7 |
| 5. Je demande à chaque client de confirmer son accord sur les termes et conditions exposés dans la lettre de mission. | 1 | 2 | 3 | 4 | 5 | 6 | 7 |
| 6. J'acquiesce à une compréhension suffisante de l'entité et du contrôle interne afin de déterminer le niveau de risque d'anomalies significatives. | 1 | 2 | 3 | 4 | 5 | 6 | 7 |
| 7. J'examine si le système de contrôle interne est conçu de manière appropriée pour prévenir et/ou détecter et corriger les anomalies significatives. | 1 | 2 | 3 | 4 | 5 | 6 | 7 |
| 8. J'ai fréquemment recours à l'avis d'experts externes dans mes missions. | 1 | 2 | 3 | 4 | 5 | 6 | 7 |

| | | | | | | | |
|---|---|---|---|---|---|---|---|
| 9. J'établi pour chaque mission une stratégie générale définissant l'étendue, le calendrier et la démarche d'audit. | 1 | 2 | 3 | 4 | 5 | 6 | 7 |
| 10. J'établi pour chaque mission un programme de travail qui inclus une description de la nature, du calendrier et de l'étendue des procédures d'audit planifiées. | 1 | 2 | 3 | 4 | 5 | 6 | 7 |
| 11. Je détermine un seuil de signification acceptable pour détecter les anomalies significatives lors de la planification d'audit. | 1 | 2 | 3 | 4 | 5 | 6 | 7 |
| 12. Je collecte des éléments probants suffisants et appropriés pour pouvoir tirer des conclusions raisonnables sur lesquelles fonder mon opinion. | 1 | 2 | 3 | 4 | 5 | 6 | 7 |
| 13. Je fais appel aux procédures analytiques en début et en fin de mission pour recueillir des éléments probants pertinents et fiables. | 1 | 2 | 3 | 4 | 5 | 6 | 7 |
| 14. Lorsqu'il j'obtiens des éléments probants à partir des tests de procédures , je considère si ces éléments sont suffisants et appropriés pour étayer mon évaluation du niveau de risque lié au contrôle. | 1 | 2 | 3 | 4 | 5 | 6 | 7 |
| 15. Lors de l'obtention d'éléments probants à partir des contrôles de substance , je considère le caractère suffisant et adéquat de ces éléments pour étayer les assertions sous-tendant l'établissement des états financiers. | 1 | 2 | 3 | 4 | 5 | 6 | 7 |
| 16. Je collecte des éléments probants suffisants et appropriés concernant l'existence des stocks dans l'entité auditée. | 1 | 2 | 3 | 4 | 5 | 6 | 7 |
| 17. Je défini et je mets en œuvre des procédures d'audit me permettant d'identifier les procès et litiges impliquant l'entité et pouvant engendrer un risque d'anomalie significative. | 1 | 2 | 3 | 4 | 5 | 6 | 7 |
| 18. Lors d'un sondage, je prends toujours un échantillon de taille suffisante pour réduire le risque d'échantillonnage à un niveau bas acceptable. | 1 | 2 | 3 | 4 | 5 | 6 | 7 |
| 19. Je détermine, pour chaque mission, si les estimations comptables contenues dans les états financiers sont raisonnables et conformes aux dispositions du SCF. | 1 | 2 | 3 | 4 | 5 | 6 | 7 |
| 20. Je m'assure que les solde de clôture ont été correctement repris en réouverture et ne contiennent pas d'anomalie, ayant une incidence significative sur les états financier de l'exercice en cours. | 1 | 2 | 3 | 4 | 5 | 6 | 7 |
| 21. Je m'assure que les méthodes comptables appropriées reflétées dans les soldes d'ouverture ont été appliquées de façons permanente dans l'établissement des états financiers de la période en cours. | 1 | 2 | 3 | 4 | 5 | 6 | 7 |
| 22. J'ai fréquemment recours aux procédures de confirmation externe pour obtenir des éléments probants pertinents et fiables. | 1 | 2 | 3 | 4 | 5 | 6 | 7 |
| 23. Je traite de manière appropriée tous les événements survenus entre la date de clôture et la date du rapport pour lesquels le SCF requiert un ajustement ou une information à fournir dans les états financiers. | 1 | 2 | 3 | 4 | 5 | 6 | 7 |
| 24. Je demande selon le cas à la direction de me fournir une déclaration écrite confirmant que celle-ci considère avoir satisfait à ses responsabilités relatives à l'établissement des états financiers ainsi qu'à l'exhaustivité de l'information fournie à l'auditeur. | 1 | 2 | 3 | 4 | 5 | 6 | 7 |
| 25. Pour chaque mission, je conçois et exécute des procédures analytiques avant la fin des travaux d'audit pour analyser la cohérence d'ensemble des comptes au regard des éléments collectés tout au long de la mission. | 1 | 2 | 3 | 4 | 5 | 6 | 7 |

| | | | | | | | |
|--|---|---|---|---|---|---|---|
| 26. Je mets en œuvre pour chaque mission des procédures d'audit pour déterminer s'il existe des événements ou des conditions susceptibles de jeter un doute important sur la capacité de l'entité à poursuivre son exploitation. | 1 | 2 | 3 | 4 | 5 | 6 | 7 |
| 27. Je m'appuie selon le besoin de la mission sur le travail de l'auditeur interne lorsqu'il existe au sein de l'entité une fonction d'audit interne. | 1 | 2 | 3 | 4 | 5 | 6 | 7 |
| 28. Je constitue pour chaque mission un dossier suffisant et approprié des éléments probants qui permettent d'étayer mon rapport. | 1 | 2 | 3 | 4 | 5 | 6 | 7 |
| 29. Le rapport d'audit que j'établi exprime clairement mon opinion sur les informations présentées dans les états financiers. | 1 | 2 | 3 | 4 | 5 | 6 | 7 |
| 30. Le rapport d'audit comprend une description claire sur la responsabilité de la direction à l'égard des états financiers. | 1 | 2 | 3 | 4 | 5 | 6 | 7 |
| 31. Le rapport d'audit comprend une description claire sur la responsabilité de l'auditeur par rapport à la mission. | 1 | 2 | 3 | 4 | 5 | 6 | 7 |
| 32. Le rapport d'audit est rédigé de manière claire et concise, facilitant sa compréhension par les utilisateurs. | 1 | 2 | 3 | 4 | 5 | 6 | 7 |
| 33. Le rapport d'audit comprend, selon le cas, un paragraphe d'observation décrivant de manière appropriée les principaux événements ou conditions susceptibles de jeter un doute sur la capacité de l'entité à poursuivre son exploitation. | 1 | 2 | 3 | 4 | 5 | 6 | 7 |
| 34. Dans mes missions, je veille à respecter les exigences des Normes Algériennes d'Audit (NAA). | 1 | 2 | 3 | 4 | 5 | 6 | 7 |
| 35. L'introduction des NAA a fait considérablement accroître l'effort global que je consacre à une mission. | 1 | 2 | 3 | 4 | 5 | 6 | 7 |
| 36. Les honoraires de l'auditeur ont augmenté en raison des nouvelles normes. | 1 | 2 | 3 | 4 | 5 | 6 | 7 |
| 37. Le nombre d'heures que je dédie aux activités d'audit a augmenté de manière significative depuis l'introduction des NAA. | 1 | 2 | 3 | 4 | 5 | 6 | 7 |
| 38. Le nombre de tests d'audit que j'effectue est beaucoup plus important depuis l'introduction des NAA. | 1 | 2 | 3 | 4 | 5 | 6 | 7 |
| 39. Les exigences des NAA ont accru la difficulté des audits | 1 | 2 | 3 | 4 | 5 | 6 | 7 |
| 40. La commission de contrôle de qualité veille au suivi de l'application des normes dans les cabinets. | 1 | 2 | 3 | 4 | 5 | 6 | 7 |
| 41. La commission de contrôle de qualité veille au suivi portant sur le respect des règles d'indépendance et d'éthique. | 1 | 2 | 3 | 4 | 5 | 6 | 7 |
| 42. Un contrôle périodique est effectué par les contrôleurs de la commission de contrôle de qualité pour s'assurer de la qualité des audits réalisés. | 1 | 2 | 3 | 4 | 5 | 6 | 7 |
| 43. La réglementation est claire et précise concernant les procédures judiciaires de poursuite en cas d'échec de l'auditeur. | 1 | 2 | 3 | 4 | 5 | 6 | 7 |
| 44. En cas de manquement aux normes d'audit, La responsabilité de l'auditeur peut être engagée. | 1 | 2 | 3 | 4 | 5 | 6 | 7 |
| 45. La réglementation qui régit l'exercice de la profession d'audit en Algérie est stricte et l'auditeur encours de grands risques en cas d'erreur dans l'exercice de son jugement professionnel. | 1 | 2 | 3 | 4 | 5 | 6 | 7 |

MERCI POUR VOTRE AIDE

نعم بفضل الله