

## تأثير المتغيرات السلوكية على كفاءة وفاعلية التدقيق الخارجي

علي حسين مهاوي

جاسم كشيح زويد

احمد هادي حسين

الجامعة التقنية الوسطى / المعهد التقني كوت

**الكلمات المفتاحية :** المتغيرات السلوكية ، التدقيق الخارجي

**المستخلص :** يهدف البحث الى توضيح الإطار العام للتغيرات السلوكية والتعرف على جوانبها بهدف تحديد ما تتضمنه من جوانب تأثير. كذلك التعرف على آراء مراقبي الحسابات في ديون الرقابة المالية العراقي، وذلك لتحديد الجوانب الايجابية التي تساعد في تحسين كفاءة وفاعلية عمل المراقبين الخارجيين.

حيث تم طرح التساؤل على ضوء الاهداف، هل الاختلافات السلوكية بين الافراد القائمين بعملية التدقيق تؤثر على كفاءة وفاعلية عملية التدقيق . ولتحقيق اهداف البحث والاجابة على التساؤل قام الباحثون بتنظيم استمارة استبيان تضمنت محورين للإجابة على اشكالية البحث وتحقيق الاهداف .

وتوصل الباحثون الى عدة استنتاجات اهمها ان كفاءة وفاعلية التدقيق ذات اهمية من تقليل الاخطاء الجوهرية واكتشافها في وقت مبكر وها ينعكس على تقليل التكاليف في حالة لو اعتمد على معلومات غير دقيقة ، كفاءة وفاعلية التدقيق تزداد بعد الدورات التدريبية التي يشارك به العاملين بمهنة التدقيق والتي تزيد من مستوى تعلمهم وخبرتهم واكتساب المهارات . وأن كفاءة التدقيق تركز بشكل كبير على الانسجام والترابط بين العاملين وسهولة اكتساب الخبرة والكفاءة وتبادلها بين العاملين والمروسين والاستفادة من العاملين الذين يمتلكون خبرة اكبر وتبادلها فيما بينهم وتطوير مهارتهم .

واقترحه الباحثون عدة اقتراحات اهمها لغرض زيادة كفاءة وفاعلية التدقيق وتقليل الاخطاء زيادة عدد الدورات التدريبية للعاملين بمهنة التدقيق والتي بدورها تساعد على زيادة الخبرات والمهارات المكتسبة.

كذلك على الوحدة التنظيمية ان تختار اشخاص منسجمي ومتفاهمين من حيث العمل وبأعمار مختلفة ليتم اكتساب المعارف والمهارات فيأبينهم ولتكون حلقة متسلسلة يمكن من خلالها تدريب اشخاص اخرين .

**المقدمة :** إن مهنة تدقيق الحسابات و كغيرها من المهن الاخرى تواجه الكثير من التحديات في ظل التغيرات في بيئة الاعمال سواء كانت تغيرات سلوكية او تغيرات إقتصادية أو سياسية أو تطورات تكنولوجية كالتي يشهدها العالم مؤخراً بشكل مستمر ، مما يضع على كاهل المحاسبين القانونيين مسؤوليات كبيرة لمواكبة هذه التغيرات و النهوض بمستوى المهنة ، و يشكل أثر هذه التغيرات و التطورات عاملاً مهماً في تشكيل مستقبل المهنة فنرى تحديثاً مستمراً للتشريعات و القوانين المنظمة للمهنة ، و نرى زيادة في توقعات المجتمع من المحاسبين القانونيين باعتبارهم الجهة المستقلة ذات الرأي المحايد التي يجب أن تتمتع بمهنية عالية ، كما يظهر أثرها على إجراءات إختيار المدقق و عزله و تقدير أتعابه مما يؤثر بالمحصلة على تشكيل سوق المهنة و مستقبل شركات التدقيق في السوق.

حيث تم تقسم البحث الى اربع محاور ضمن المحور الاول منهجية البحث والمحور الثاني المتغيرات السلوكية والمحور الثالث مفهوم كفاءة وفعالية عملية التدقيق المحور الرابع الجانب التطبيقي

**المحور الاول: منهجية البحث:**

**أولاً: مشكلة البحث:** إن الاختلافات السلوكية بين الافراد القائمون على التدقيق من الممكن أن يؤثر سلباً أويجاباً على كفاءة وفعالية عملية التدقيق كما أن اختلافها بشكل كبير ستساهم في عدم كفاءة وفعالية عملية التدقيق وبالتالي تنشأ المشاكل والصعوبات التي تعترض المدقق عند إبداء رأيه الشخصي والتي ينتج عنها على سبيل المثال وجود أكثر من إحتمال للعمليات المتماثلة و ذلك بسبب إختلاف التقدير الشخصي للمدققين، وكذلك زيادة نسبة الخطأ في إبداء التقدير الشخصي وما في ذلك من إهدار للوقت وأيضاً التكاليف الناتجة بسبب أخطاء المراجعين، ويظهر هنا التساؤل الآتي: هل الاختلافات السلوكية بين الافراد القائمين بعملية التدقيق تؤثر على كفاءة وفعالية عملية التدقيق؟.

**ثانياً: أهمية البحث:** تبع أهمية هذه البحث من الدور الذي يلعبه السلوك الشخصي بقرار وتوجهات الأفراد القائمين على عملية التدقيق والتي من الممكن أن تؤثر بشكل سلبي على نوع الرأي الذي يتم إتخاذه حول عدالة وصحة القوائم المالية للوحدات الاقتصادية.

**ثالثاً: هدف الدراسة:** تسعى الدراسة إلى تحقيق الأهداف الآتية:

- توضيح الإطار العام للتغيرات السلوكية والتعرف على جوانبها بهدف تحديد ما تتضمنه من جوانب تأثير .
- التعرف على آراء مراقبي الحسابات في ديون الرقابة المالية العراقي، وذلك لتحديد الجوانب الايجابية التي تساعد في تحسين كفاءة وفعالية عمل المراقبين الخارجيين.

**رابعاً: فرضية البحث:**

يستند البحث إلى فرضية أساسية (الاختلافات السلوكية بين الافراد القائمين بعملية التدقيق تؤثر على كفاءة وفاعلية عملية التدقيق).

### المحور الثاني: المتغيرات السلوكية

#### ماهية المتغيرات السلوكية :

يصنف سلوك الفرد إلى ثلاث مجموعات وهي: السلوك الفردي والسلوك الجماعي وسلوك المنظمة، ويمكن توضيح ذلك على النحو الآتي: (ديوب، ٢٠١٣)

**السلوك الفردي:** وهو سلوك خاص بفرد معين - محدد ويمثل هذا السلوك أبسط صورة لسلوك الإنسان من حيث المثير والاستجابة لفرد واحد معين بمعنى تفاعلات الإنسان الفرد اتجاه المثيرات في البيئة المحيطة به.

**السلوك الجماعي:** فهو سلوك يتمثل بعلاقة مجموعة من الافراد داخل إدارة ما او فرريق عمل معين ويمثل هذا النوع من صور السلوك علاقة الفرد بغيره من الافراد الاخرين، وهي علاقة تبادل من حيث التأثير والتأثر وغالباً ما تكون درجة تأثير المجموعة في الفرد أقوى من تأثير الفرد في المجموعة.

**سلوك المنظمة (السلوك التنظيمي):** حيث يتمثل في سلوك الافراد والمجموعات داخل المنظمة، ويهتم علم النفس بالسلوك الفردي ويهتم علم الاجتماع بالسلوك الجماعي بينما يهتم علم الانسان بتأثير الحضارة على سلوك وتصرفات الانسان، وعليه فإن السلوك التنظيمي هو تفاعل علوم النفس والاجتماع وعلم الانسان مع بعض العلوم الاخرى (كالعلوم الاقتصادية والمحاسبية والسياسية وغيرها).

ويمكن القول أن من اهم متطلبات نجاح المنظمات في تحقيق أهدافها هو توافر عدد من المتغيرات التنظيمية بشكل ملائم وسليم ومن أهمها المناخ التنظيمي، إذ يعكس المناخ التنظيمي على شخصية المنظمة، ويؤثر على رضا العاملين .

#### • مبررات دراسة تأثير المتغيرات السلوكية على كفاءة وفاعلية التدقيق

- من أهم مبررات دراسة المتغيرات السلوكية للعاملين وتأثيرها في مجال المحاسبة هي:
- أهمية الموارد البشرية كأحد أفضل موارد المنظمة مما يستلزم معه ضرورة الاهتمام بدراسة وفهم سلوك المحاسبين والمدققين بما لها من تأثير على نجاح وفاعلية المنظمة في تحقيق أهدافها.

• أهمية تغيير النظرة إلى الموارد البشرية مما يستلزم معه جذب الانتباه إلى ضرورة الاهتمام بتنمية وتطوير هذا المورد، ويمكن تحقيق هذا بالاستثمار فيه لزيادة كفاءته وتحسين مهارته، ومن ثم فإن الفهم الصحيح لسلوك الافراد يمكن المنظمة من التعامل مع العاملين بطريقة صحيحة، واتخاذ الاجراءات السلوكية التصحيحية كلما تطلب الامر ذلك.

• تعقد الطبيعة البشرية ووجود الاختلافات الفردية والتي تميز هذا السلوك مما يستلزم من المنظمة فهم وتحليل هذه الاختلافات للوصول إلى طريق تعامل متميزة تتناسب مع هذه الاختلافات بهدف التحكم في ها السلوك.

• - مزايا دراسة تأثير المتغيرات السلوكية على كفاءة وفاعلية التدقيق

تساهم عملية ادارة محددات وعناصر وابعاد السلوك الانساني داخل المنظمات في تحقيق مجموعة من الاهداف سواء على مستوى الفرد او المنظمة وايضاً البيئة التي تعمل فيها المنظمة وكما يأتي: ( Loon Wong, 2008: 60-65)

**أولاً: على مستوى المنظمة:** تحقق المنظمة من خلال تحسين وتطوير سلوك العاملين بها ما يأتي:

• فهم وتفسير السلوك والممارسات والمبادرات وردود الافعال التي تصدر من العاملين من خلال فهم طبيعة الدوافع والادراك والقيم التي تحكم السلوك وايضا معرفة طبيعة الضغوط ومجريات ووسائل الاتصال المستخدمة ونمط القيادة المفضل.

• إدارة السلوك وتوجيه نحو تحقيق الاهداف المرجوة من خلال التدعيم الايجابي للسلوك المرغوب وبناء نظم الحوافز والدعم الملائم، وكذلك اختيار نمط الاتصال واسلوب القيادة المناسب ومحاولة تهيئة مناخ وظروف العمل لتخفيف الضغوط وجعلها عند المستوى الفعال على نحو يساهم في تحقيق أهداف المنظمة.

• وضع استراتيجية مستقبلية لتنمية وتطوير سلوك الافراد والجماعات واستراتيجيات التطوير والتنمية المختلفة في المنظمة.

**ثانياً: على مستوى الفرد:** تحقق معرفة الفرد لمحددات وعناصر سلوكه مزايا مثيرة من اهمها تدعيم فرص الالتزام بالسلوك الصحيح وتجنب العوامل التي تؤدي إلى الادراك الخاطئ للمواقف التي تشوه عملية الاتصال أو التعرض لمستوى غير ملائم من الضغوط او عدم التفاعل والاستجابة غير الصحيحة للزملاء والادارة.

**ثالثاً: على مستوى البيئة:** (Tampoe & Macmillan, ٢٠١٠ : ٧٠)

- يساهم البحث في التعرف بشكل أكثر دقة وشمولا على البيئة المحيطة ممّا يساعد على تدعيم التفاعل الايجابي لها من خلال الاستجابة لمطالبها التي لا تتعارض مع مصالح المنظمة.
- يساعد في تجنب الاثار الضارة سواء كانت مباشرة او غير مباشرة.

ممّا تقدم فإنه من أهم محددات السلوك على المستوى الفرد هي: دوافع العمل وهيكل القيم الشخصية لدى العاملين وضغوط العمل لدى العاملين بالمنظمة، كما ان محددات السلوك مستوى الجماعة او المنظمة تتمثل في: عملية الادراك وانماط القيادة وطبيعة عملية صنع واتخاذ القرارات في المنظمة، بينما تمثل محددات السلوك على مستوى المجتمع او البيئة في: ادارة التكنولوجيا وطبيعة الهيكل التنظيمي في المنظمة وادارة عملية التطوير التنظيمي في المنظمة، وعليه على الادارة العليا مراعاة تلك المحددات عند تطبيق ادوات منهج تطوير وتحسين مهارات السلوكية للمدققين الخارجيين بما يخدم العمل التدقيقي.

رابعا: عناصر المتغيرات السلوكية: يتم تصنيف الجوانب السلوكية داخل المنظمة وفقاً لثلاث مستويات رئيسية وهي: (Tampoe & Macmillan، ٢٠١٠: ٧٤)

#### أ - على مستوى الفرد:

- الادراك: وهو يعالج نظرات الفرد للناس من حوله وكيف يفسر ويفهم المواقف والاحداث من حوله وكيف يؤثر هذا الادراك على حكمه وعلى الاخرين وعلى اتخاذ القرارات وابداء الرأي.
- العلم: وهو الموضوع الذي يفيد المديرين واصحاب السلطة والعاملين في فهم كيف يطورون سلوكهم أو كيف يمكن تقوية أو اضعاف انماط معينة من السلوك.
- الدافعية: وهو موضوع يفيد في فهم العناصر التي تؤثر في رفع حماس ودافعية العاملين والتسلح ببعض الادوات التي يمكن من خلالها حث العاملين على رفع معنوياتهم وحماسهم في العمل.
- الشخصية: وهي تساعد المدير على فهم مكونات وخصائص الشخصية وتأثيرها على سلوك الافراد داخل أمالهم وهو فهم ضروري يمكن المديرين من توجيه المرؤوسين للأداء السليم.
- الاتجاهات: وتنقسم إلى ثلاث اقسام وهي:
- - العنصر المعرفي (المعرفة والمعلومات): حيث أن ما يتوفر لدى الفرد من المعلومات وتعلم وخبرة وثقافة تساعده على تكوين معارف والمعتقدات الفرد اتجاه موضوع وهي تساعده في تكوين ردود فعله في مشاعره وتحركاته اتجاه هذا الموضوع.

- - **العنصر العاطفي (المشاعر):** بناء عل معرفة الفرد ومعتقداته تتكون المشاعر والتي تكون في شكل تفصيل او عدم تفصيل.
- - **العنصر السلوكي (الميل السلوكي):** ويفهم الفرد ذلك في شكل تنبيه لتعرف بطريقة ما حول الاشياء الموجودة في البيئة المحيطة.
- ب - **على مستوى الجماعة:** وهي تلك المتغيرات والعناصر المكونة والمؤثرة للسلوك الجماعي للأفراد والجماعات ولمعرفة وفهم هذا السلوك والتنبؤ به وتوجيهه يتم من خلال ما يأتي:
- **جماعات العمل:** من خلالها يتم التعرف والخوض في تكوين جماعات وظواهر التماسك الجماعي وعلاقتها في سلوك العمل كما تناول ظاهرة اتخاذ القرارات داخل جماعات العمل.
- **القيادة:** حيث يساهم في فهم التعرف على كيفية اكتساب التصرفات والانماط القيادية المؤثرة في سلوك الآخرين والظروف المحددة للتصرفات والانماط القيادية المناسبة.
- **الاتصال:** يساعد هذا الموضوع المديرين والعاملين على فهم كيفية الاتصال داخل العمل وكيف يمكن جعله بدون معوقات وكيف يمكن رفع مهارات الاتصال بالطرق المختلفة مثل الاستماع والمقابلات الشخصية والاجتماعية.
- ج - **على مستوى المنظمة:** والتي تشمل المتغيرات السلوكية (تعلم التنظيمي- الابداع في المنظمات- ادارة التغير- الانتماء التنظيمي).

ان السلوك الانساني داخل المنظمة يعتمد بشكل كبير على عدد من العناصر منها ما له علاقة بالفرد أو له علاقة بالجماعة، حيث أن اطلاع الادارة على مستوى ادراك عاملها وشخصياتهم ومستوى ثقافتهم سيدفع المنظمة إلى التنبؤ المسبق بسلوك العاملين ومحاولة توجيهه نحو تحقيق الاهداف المرسومة هذا من ناحية ومن ناحية اخرى للجماعات فإن اطلاع الادارة على التنظيمات الرسمية أو غير الرسمية للجماعات، كل ذلك يمكن الادارة من توجيه هذا الصراع وتحويله إلى منافسة وتحفزهم لاداء العمل بشكل جيد.

#### **المحور الثالث: مفهوم كفاءة وفعالية عملية التدقيق:**

نادراً ما تناولت الكتابات في مجال التدقيق تحديد مفهوم كفاءة وفعالية عملية التدقيق، ويمكن التوصل الى هذا المفهوم من خلال استعراض المفاهيم المختلفة للكفاءة والفعالية بصفة عامة .

تعني الكفاءة Efficiency كما عرفتھا إحدى الهيئات الدولية بأنها " إنجاز الأهداف المخططة أو أي أهداف أخرى محددة للبرنامج بطريقة منتظمة بحيث تساهم في تخفيض تكاليف العمليات دون أن يؤثر ذلك على مستوى الجودة ، أو الوقت الذي يجب أن تؤدي فيه الخدمة "

أما الفعالية Effectiveness فهي " إختيار وسائل التنفيذ التي تعمل على تحقيق الخطط ، والأهداف (الفوائد) للمشروعات بأقل تكلفة ممكنة وبطريقة عملية وفي حدود اطار الوقت المتفق عليه "

أما الدكتور محمد يوسف فقد عرّف الكفاءة بأنها " التأكد من تحقيق أقصى منفعة (أو مخرجات) ممكنة من الطريقة أو الأسلوب (أو الموارد المتاحة) ، أو بمعنى آخر أن أقل مستوى من الموارد قد تم استخدامه لتحقيق مستوى محدد من المخرجات . "

كما أنه عرّف الفاعلية بأنها " عملية التأكد من أن المخرجات (أو النتائج) التي تم التوصل إليها قد تمت بالمستوى المطلوب من الأداء والجودة . "

أما الدكتور محمد العائدي فإنه يعرّف الكفاءة بأنها " المهارة الأساسية للشخص ومقدرته على حل المشاكل والمهام الموكوله إليه "

وفيما يلي تعريف أمين لطفي للكفاءة والفعالية ، حيث عرّف الكفاءة بأنها " إستخدام الموارد المالية والبشرية والمادية بحيث يتم تعظيم المخرجات لأي مجموعة من مدخلات الموارد أو يتم تدنية المدخلات عند أي كمية أو جودة للمخرجات المرتبطة . " أما الفعالية فهي " تحقيق الأهداف أو الآثار المستهدفة للبرامج والعمليات أو الأنشطة . "

ويعرّف محمد توفيق محمد الكفاءة بأنها " استخدام الموارد المتاحة ، الأمر الذي يتطلب توافر معايير مدروسة تحدد ما يجب أن يستخدم من موارد لأداء الخدمة أو إنتاج السلعة ، أو تطبيق سياسة أو إجراء رقابي معين " كما أنه عرّف الفعالية بأنها " الفعالية في أداء كل نشاط أو مركز مسئولية ، ويعني ذلك أن يحقق كل نشاط الأهداف المحددة له مع الالتزام بما تقضي به السياسات والاجراءات المعتمدة لذلك "

هذا وكثيراً ما يختلط مفهوم الكفاءة والفعالية وقد يستخدمان أحياناً كمترادفين على الرغم من إختلاف مفهوم كلا منهما . فبينما تشير الفعالية إلى النجاح في تحقيق الأهداف ، فإن الكفاءة تعبر عن استخدام أقل كمية ممكنة من الموارد لتحقيق تلك الأهداف . فكفاءة النشاط هي العلاقة بين مدخلات ومخرجات هذا النشاط ، بينما الفعالية هي العلاقة بين المخرجات والأهداف المحددة للنشاط .

ويرى البعض أن الفعالية مفهوم أعم وأشمل من الكفاءة فهي عبارة عن " قدرة المنظمة على تحقيق أعلى مستوى ممكن من الإشباع للأهداف المحددة لها بأولويات محددة وبأقل تكلفة ممكنة " . ومعنى ذلك أن المنشأة لن تكون فعالة إلا إذا حققت الكفاءة في الأداء أي حققت الأهداف بأقل تكلفة ممكنة . إلا أن ذلك ليس سليماً فتحقيق إحدى الصفتين لا يعني بالضرورة تحقيق الأخرى . بمعنى أن ارتفاع الكفاءة لا يعني تحقيق الفعالية والعكس بالعكس ، فقد تحقق المنشأة أهدافها أي تحقق الفعالية ولكن بالإستخدام غير الكفاء للموارد المتاحة . قد تحسن المنشأة استغلال مواردها أي تحقق الكفاءة ولكنها لا تصل الى أهدافها وبالتالي لا تحقق الفعالية ، إلا أن هذا لا يمنع من أن الفعالية والكفاءة قد يتحققا معاً عن طريق تحقيق الأهداف المرغوبة بأفضل طريقة ممكنة أي بأفضل استخدام ممكن للموارد المتاحة .

ومن العرض السابق لمفهوم الكفاءة والفعالية بصفة عامة ، يمكن القول أن كفاءة عملية التدقيق هي عبارة عن حسن إستغلال الإمكانيات المتاحة بأفضل صورة ممكنة والمتمثلة في الأعداد المتاحة من المراجعين ، وكذلك الوقت المحدد والتكلفة المحددة (أي الإستخدام الأمثل للموارد المتاحة) ، أما فعالية عملية التدقيق فهي عبارة عن درجة تحقيق الأهداف المرغوبة من عملية التدقيق سواء كانت أهداف أساسية ( والتي تتمثل في إعداد تقرير بواسطة المراجع يتضمن رأيه في مدى صدق وعدالة القوائم المالية ) أو أهداف ثانوية ( وتتمثل في اكتشاف ومنع حدوث الأخطاء والغش ) .

ويمكن القول أنه بالنسبة لعملية التدقيق بصفة خاصة فإن تحقيق الفعالية أو زيادتها يتطلب تحقيق الكفاءة أيضاً . وعلى ذلك فإن الأهداف الصحيحة لعملية التدقيق (الفعالية) لن تحقق إلا بالطريقة الصحيحة (الكفاءة) ، أو بمعنى آخر فإن الإهتمام بتحقيق الفعالية مع إهمال الكفاءة لن يحقق الفائدة المرجوة نظراً لوجود تداخل في عملية التدقيق بين ما يحقق الفعالية وما يحقق الكفاءة . فعلى سبيل المثال ، فإن عدد المراجعين القائمين بعملية التدقيق يعتبر مورداً من الموارد البشرية اللازمة لاتمام عملية التدقيق كما أنه يعد ضمن المدخلات ، وبالتالي فإن حسن استغلال هذا المورد يؤدي إلى تحقيق الكفاءة ، وهذا بدوره يؤدي الى تحقيق الفعالية . فالعنصر البشري القائم بعملية التدقيق هو الذي يؤدي الى تحقيق أهداف التدقيق بالصورة المطلوبة من حيث أداء عملية التدقيق بالجودة والعناية المهنية المطلوبة وبالتالي إعداد تقرير في الوقت المناسب يضيفي الثقة على القوائم المالية .

**اولاً: وسائل قياس الكفاءة والفعالية في عملية التدقيق:** هناك العديد من الوسائل التي يمكن إستخدامها لقياس الكفاءة والفعالية في عملية التدقيق وهي كما يلي :

**أ - وسائل قياس كفاءة عملية التدقيق:**

- مستوى الأخطاء .

• توفر المعلومة الكاملة .

• استخدام الموارد المتاحة للإستخدام الأمثل .

• مخاطر الرفض الخاطئ .

١ - **مستوى الأخطاء** : نظراً لإعتماد عملية اتخاذ القرارات في التدقيق على مدى توفر المعلومات المناسبة الخالية من الأخطاء ، فإن المعلومات التي تمت مراجعتها يمكن أن تؤخذ بعين الإعتبار ويعتمد عليها عن تلك المعلومات التي لم يتم مراجعتها . ولهذا فيمكن القول ان التعديلات التي تتم بواسطة المراجع هي فعلاً التي يمكن أن تقيس فاعلية التدقيق. وبعبارة أخرى يمكن وصف تأثير التدقيق بقيمة المبالغ الناتجة من التعديلات أو التسويات التي تمت بواسطتها وتؤدي إلى تجنب المنشأة لخسائر أو تكاليف كان يمكن أن تتحملها ، فعلى سبيل المثال الخطأ في رقم الأرباح المتوقعة سيؤدي ذلك إلى ضياع فرصة على المنشأة في اتخاذ القرار السليم وما يترتب على ذلك من تحمل المنشأة الخسائر .

اعتماداً على ما سبق وفي ظل عملية حسن تخصيص الموارد في الاقتصاد فيمكن قياس كفاءة عملية التدقيق بتخفيض تكلفة الأخطاء في المعلومات المحاسبية وقد تنتج تلك الأخطاء من الغش أو الأخطاء الشخصية أو التطبيق غير الملائم للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها أو الإفصاح غير الكامل أو عدم امكانية تقديم تقدير معقول عن نتائج الأحداث المستقبلية ، فالأخطاء في المعلومات المحاسبية ستؤثر بدون شك في معظم قرارات أو تتبؤات المنشأة .

٢- **توفر المعلومة الكاملة** : حيث تركز عملية اتخاذ القرارات على مدى توفر المعلومات الكاملة عن كل بديل من بدائل حل المشكلة، حتى يمكن لمتخذ القرار أن يقوم بتقييم تلك البدائل ثم اختيار البديل الأمثل ، كما أنه يجب أن تكون هذه المعلومات موضوعية وصحيحة وخالية من الأخطاء .

ومما لا شك فيه أنه ستزداد جودة المعلومات وثقة متخذ القرار فيها بعد أن يتم تعديلها واعتمادها بواسطة مراجع الحسابات . ومن ذلك يمكن القول أن كفاءة عملية التدقيق ترتبط بمدى إستفادة متخذ القرار بما تقدمه المعلومات المحاسبية التي تم مراجعتها والمساعدة في دراسة واتخاذ القرارات .

٣- **إستخدام الموارد المتاحة للإستخدام الأمثل** : يعتبر العنصر البشري العنصر الحاكم في تحقيق الإستخدام الأمثل للموارد المتاحة في عملية التدقيق وتحقيق الهدف من هذه العملية ، وإن فعالية عملية التدقيق تتأثر بشكل مباشر بمدى كفاءة وقدرة العنصر البشري المسؤول عنها ، كما أن عدم تقديم الحلول للمشاكل التي قد تواجه هذا العنصر قد تؤدي إلى خلق العديد من المعوقات التي تؤثر على مستوى فعالية عملية التدقيق. لذا ينبغي أن يتوفر

لدى المراجع قاعدة معرفة - مشتقة من الخبرة والتدريب في مجال التدقيق- تمكنه من أداء مهام التدقيق بكفاءة وفعالية . وتلعب الخبرة المهنية دوراً هاماً في تحسين أحكام التدقيق، ومن ثم تحسين كفاءة وفعالية عملية التدقيق. وترجع أهمية هذا الدور للأسباب التالية :

- -إعتماد الكثير من أحكام التدقيق على الحكم الشخصي للمراجع ، وتعتبر الخبرة المكتسبة من قبيل المؤثرات الهامة في هذا الصدد .
- - تقترح الدراسات السلوكية تحسين جودة القرارات من خلال الخبرة . فمن خلال الخبرة تكتسب المعرفة وتتطور ، مما يقلل من الجهود اللازم لإتخاذ قرارات سليمة ، وهذا ينعكس في النهاية على كفاءة وفعالية عملية التدقيق.
- - يكون لدى المراجعين ذوي الخبرات المهنية المختلفة المتخصصة في صناعات معينة استراتيجيات تدقيق تختلف عن غيرهم من المراجعين . ويكون لهذا الإختلاف دوره الإيجابي في تحسين كفاءة وفعالية عملية التدقيق.

٤- **مخاطر الرفض الخاطئ** : وهذا النوع من المخاطر هو أحد أنواع المخاطر الناتجة عن مخاطر المعاينة ويقصد بمخاطر المعاينة هي أن يقوم المراجع بتنفيذ إختبارات التدقيق على عينة فقط من مجتمع البيانات محل الفحص بدلاً من تنفيذها على جميع مفردات هذه البيانات ، ويقوم المراجع بإستخلاص أحكام تتعلق بالمجتمع في ضوء تقويمه لنتائج العينة . ويترتب على ذلك أن يواجه المراجع نوعين من المخاطر وهما مخاطر الرفض الخاطئ والتي تؤثر على كفاءة التدقيق ومخاطر القبول الخاطئ والتي تؤثر على فعالية التدقيق( سيتم توضيحها في وسائل قياس فعالية عملية التدقيق) .

إن الرفض الخاطئ ينشأ من إستنتاج المراجع - في ضوء نتائج العينة - بأن رصيد الحساب أو النوع من العمليات يتضمن خطأ جوهرياً في الوقت الذي لا تشتمل فيه القيمة الدفترية لهذا الرصيد على خطأ جوهري . ويترتب على ذلك قيام المراجع بإجراءات إضافية غير ضرورية مما يؤدي إلى تخفيض كفاءة التدقيق لزيادة الوقت والجهد وبالتالي التكلفة اللازمة للفحص ، ولذلك يعتبر هذا الخطأ خطأ كفاءة حيث ينتج عنه الرفض غير الصحيح ، وما يترتب على ذلك من قيام المراجع بإختبارات إضافية أخرى ، والتوسع في الفحص ، حيث سيترتب على هذا الجهد الإضافي وصول المراجع إلى النتائج الصحيحة ولكن بتكلفة أكبر مما يؤثر على كفاءة التدقيق.

**ثانياً: وسائل قياس فعالية عملية التدقيق:**

١- **تحقيق الأهداف** : حيث أن الهدف من عملية التدقيق هو كشف الخطأ والغش ومنع حدوثهما والإقرار بأن القوائم المالية تعبر بصدق عن المركز المالي ونتائج الأعمال ، ولكن مع تطور إحتياجات المستفيدين من خدمات التدقيق بهدف إتخاذ القرارات الإقتصادية أصبح هناك هدف آخر من عملية التدقيق وهو توفير الثقة في القوائم المالية والتقارير وماتتضمنه من بيانات ومعلومات . وبالتالي فإنه يقع على عاتق المراجع مسؤولية إكتشاف الأخطاء أو منع حدوثها بل وأيضاً تصحيح الأخطاء والغش مما سيترتب عليه فعالية عملية التدقيق لأنها حققت الهدف المنشود منها .

٢ - **خفض التكاليف دون التأثير على مستوى الجودة أو الوقت** : إن إستخدام أسلوب المعاينة الإحصائية في عملية التدقيق يؤدي إلى خفض تكلفة التدقيق، حيث أن هذا الأسلوب يقوم على إختيار عينة عشوائية من مفردات المجتمع وتعكس نفس الخصائص التي تحدث في المجتمع ، وعلى ذلك يمكن للمراجع استخلاص استنتاجات مناسبة على أساس معلومات يتوصل إليها من عينة صغيرة ممثلة للمجتمع . ويتميز هذا الأسلوب بأنه يمكن المراجع من قياس مخاطر المعاينة حيث تمكن المراجع من إستخدام قوانين الإحتمالات ، كما أنها تساعد المراجع في تصميم عينة تتسم بالكفاءة يستطيع من خلالها قياس كفاية أدلة التدقيق التي تم الحصول عليها ، وتقويم نتائج العينة . وبالتالي فإن إستخدامها يؤدي إلى خفض تكلفة التدقيق مع الحفاظ على مستوى الجودة والوقت المطلوب ودرجة الدقة المطلوبة ، مما يؤدي إلى زيادة فعالية عملية التدقيق .

٣- **تحقيق الفوائد والمنافع** : لا يوجد خلاف على أن الفائدة والمنفعة من عملية التدقيق تتمثل في التقرير الذي يصدره المراجع والذي يوضح فيه رأيه الفني المحايد في مدى صدق وعدالة القوائم المالية وتمثيلها للمركز المالي للمنشأة ونتيجة أعمالها خلال فترة محددة . حيث أن هذا التقرير تعتمد عليه بعض الفئات مثل إدارة المشروع والتي يمثل لها هذا التقرير دليل على وفائها بمسئولياتها عند إعداد القوائم المالية للمشروع ، ومثل المتعاملين في سوق المال والذين يعتمدون على هذا التقرير في إتخاذ القرارات الخاصة بمنح القروض أو الإستثمار . وإذا حصلت الفائدة من التقرير فإن ذلك سيؤثر بالإيجاب على فعالية عملية التدقيق .

٤- **مخاطر القبول الخاطئ** : إن مخاطر القبول الخاطئ تنشأ من استنتاج المراجع - في ضوء نتائج العينة - أن القيمة الدفترية لرصيد الحساب أو النوع من العمليات لا يتضمن خطأ جوهرياً في الوقت الذي يشتمل فيه هذا الرصيد في الحقيقة على خطأ جوهري . ويترتب على ذلك عدم القيام بإجراءات إضافية مناسبة كان يجب عليه القيام بها للحصول على أدلة وقرائن كافية ، مما يؤثر على فعالية التدقيق نتيجة الوصول إلى رأي غير صحيح . ويطلق على هذا النوع خطأ الفعالية حيث ينتج عن القبول غير الصحيح التأثير على فعالية عملية التدقيق . ولاشك أن هذا النوع من الخطأ يعد أكثر خطورة في عملية التدقيقمن خطأ الكفاءة ، حيث يرتبط هذا النوع بفعالية التدقيق والهدف منها .



			e						el
.000	18	12	43.630	.967	.954	.945	.967	.983 <sub>a</sub>	1

a. Predictors: X12, X9, X11, X2, X1, X8, X7, X6, X10, X4, X3, X5

b. For regression through the origin (the no-intercept model), R Square measures the proportion of the variability in the dependent variable about the origin explained by regression. This CANNOT be compared to R Square for models which include an intercept.

ولمعرفة أياً من هذه المتغيرات كان لها تأثير ايجابي في معنوية النموذج تجري اختباراً (t) الخاص بمعنوية كل معلمة من معالم النموذج فقد ظهرت المعلمة الثالثة والتي قيمتها (t= 3.834) اذ بلغ مستوى المعنوية لها (٠,٠٠٠) وهو اقل من (a=0.01) والذي يدل على معنوية عالية للمتغير (X3) المتمثل بـ (الدورات التدريبية تزيد من مستوى تعلم العاملين)، وهذا يشير إلى كفاءة وفاعلية التدقيق تزداد بعد الدورات التدريبية التي يشارك به العاملين بمهنة التدقيق والتي تزيد من مستوى تعلمهم وخبرتهم واكتساب المهارات في اكتشاف الاخطاء الجوهرية والتي بدورها تقلل تحمل تكاليف اضافية لمستخدمي المعلومات المحاسبية.

وبعد قياس تأثير المتغيرات المستقلة من المحور الاول على زيادة كفاءة عملية التدقيق من تخفيض تكاليف الاخطاء الجوهرية في المعلومات المحاسبية تبين انها تؤثر بمستوى معنوية اقل من (٠,٠٥) لذا يتم قبول الفرضية التي تنص على وجود تأثير عند مستوى معنوية (٠,٠٥) وكما موضح في الجدول ادناه :

Coefficients <sup>a,b</sup>					
Sig.	T	Unstandardized Coefficients		Model	
		Std. Error	B		
.007	.693	.180	.125	X1	1
.000	1.022	.160	.163	X2	
.001	3.834	.275	1.053	X3	
.019	1.302	.247	.322	X4	
.006	1.375	.292	.402	X5	

.015	.526	.201	.106	X6
.002	.010	.217	.002	X7
.000	.308	.171	.053	X8
.000	1.542	.132	.204	X9
.000	1.555	.226	.351	X10
.000	1.657	.251	.416	X11
.000	.314	.185	.058	X12

a. Dependent Variable: y1

b. Linear Regression through the Origin

اما بالنسبة لقياس تأثير فقرات المحور الاول على الفقرة رقم (٢) من المحور الثاني ( ) والمتمثلة بـ (ترتبط كفاءة التدقيق بمدى استفادة متخذي القرارات من المعلومات المحاسبية التي تمت مراجعتها) تتبين ان قيمة ( =٠,٩٥٦ ) والذي يعني ( معامل تحديد افضل نموذج ) اي ان المتغيرات المستقلة تفسر (٩٥%) تؤثر في المتغير التابع (٢٧) اي ان ما تبقى يعتبر من الاخطاء العشوائية في اختيار الاجابة المحددة او يعزى الى اخطاء غير معروفة اذ بلغت قيمتها (٥%) هذا يشير الى مدى اهمية كفاءة المدقق في اداء عمله عند فحص المعلومات المحاسبية التي ستكون درجة الاستفادة منها كبيرة في اتخاذ القرارات فيما لو كان اداء عملية المراجعة من قبل مدقق غير كفؤ وكما موضح في الجدول ادناه :

الجدول رقم ( ) يبين معايير افضل نموذج انحدار

Model Summary										
Change Statistics						Std. Error of the Estimate	Adjusted R Square	R Square <sup>b</sup>	R	Model
Sig.	F	df2	df1	F Change	R Square Change					
.000		18	12	32.786	.956	1.100	.927	.956	.978 <sup>a</sup>	1

a. Predictors: X12, X9, X11, X2, X1, X8, X7, X6, X10, X4, X3, X5

b. For regression through the origin (the no-intercept model), R Square measures the proportion of the variability in the dependent variable about the origin explained by regression. This CANNOT be compared to R Square for models which include an intercept.

ولمعرفة ايا من هذه المتغيرات كان لها التأثير الايجابي في معنوية النموذج تجري اختبار (t) الخاص بمعنوية كل معلمة من معالم النموذج فقد اظهرت المعلمة الثاني عشر وقيمتها (t=1.024) اذ بلغ مستوى المعنوية لها (٠,٠٠٠) وهو اقل من (a=0.01) والذي يدل على معنوية عالية للمتغير (x12) والمتمثل بـ (سهولة الاتصال بين العاملين والمرؤوسين يؤثر بشكل ايجابي على سلوك العاملين) وهو يشير إلى أن كفاءة التدقيق تركز بشكل كبير على الانسجام والترابط بين العاملين وسهولة اكتساب الخبرة والكفاءة وتبادلها بين العاملين والمرؤوسين والاستفادة من العاملين الذين يمتلكون خبرة اكبر وتبادلها فيما بينهم وتطوير مهارتهم لكي تكون المعلومات التي تمت مراجعتها يمكن الاستفادة منها من قبل متخذي القرارات.

اما بالنسبة لقياس تأثير المتغيرات المستقلة من المحور الاول على ارتباط كفاءة التدقيق بمدى استفادة متخذي القرارات من المعلومات المحاسبية التي تمت مراجعتها فقد تبين انها تؤثر وبمستوى معنوية اقل من (٠,٠٥) .

Coefficients<sup>a,b</sup>

Sig.	t	Unstandardized Coefficients		Model
		Std. Error	B	
.006	.120	.208	.025	X1
.103	.034	.184	.006	X2
.007	.629	.317	.199	X3
.006	.369	.285	.105	X4
.000	.195	.337	.066	X5
.000	.674	.232	.156	X6
.002	.543	.251	.136	X7
.004	.306	.198	.060	X8

.010	.192	.153	.029	X9
.002	.728	.260	.190	X10
.004	.536	.290	.155	X11
.000	1.024	.213	.218	X12

a. Dependent Variable: y2

b. Linear Regression through the Origin

اما بالنسبة لقياس تأثير فقرات المحور الاول على الفقرة رقم (٣) من المحور الثاني ( ) والمتمثلة بـ (ان الاستخدام الامثل للموارد المتاحة يزيد من كفاءة عملية التدقيق) أذ تتبين ان قيمة ( =٠,٩٥٤ ) والذي يعني ( معامل تحديد افضل نموذج ) اي ان المتغيرات المستقلة تفسر (٩٥%) تؤثر في المتغير التابع ( y ) اي ان ما تبقى يعتبر من الاخطاء العشوائية في اختيار الاجابة المحددة او يعزى الى اخطاء غير معروفة اذ بلغت قيمتها (٥%) وهذا يشير الى استخدام جميع الموارد المتاحة بشكل مثالي المتمثلة بالعاملين ذوي الخبرة والمهارة في اعداد خطط التدقيق بشكل مثالي ينعكس على كفاءة عملية التدقيق وكما موضح في الجدول ادناه :

الجدول رقم ( ) يبين معايير افضل نموذج انحدار

Model Summary									
Change Statistics					Std. Error	Adjusted R Square	R Square	R	Model
Sig.	F	df2	df	F Change	of the Estimate	R Square	e <sup>b</sup>		
.000		18	12	31.415	1.106	.924	.954	.977 <sup>a</sup>	1

a. Predictors: X12, X9, X11, X2, X1, X8, X7, X6, X10, X4, X3, X5

b. For regression through the origin (the no-intercept model), R Square measures the proportion of the variability in the dependent variable about the origin explained by regression. This CANNOT be

compared to R Square for models which include an intercept.

ولمعرفة ايا من هذه المتغيرات كان لها التأثير الايجابي في معنوية النموذج تجري اختبار (t) الخاص بمعنوية كل معلمة من معالم النموذج فقد اظهرت المعلمة الاولى وقيمتها (t=3.004) اذ بلغ مستوى المعنوية لها (٠,٠٠٠) وهو اقل من (a=0.01) والذي يدل على معنوية عالية (X1) والمتمثلة بـ (عدد سنوات الخبرة يزيد من ادراك العاملين لعملهم)، وهذا يشير إلى الترابط بين الاستخدام الامثل للموارد المتاحة وعدد سنوات الخبرة حيث كلما توفر اشخاص ضمن فريق العمل يمتلكون خبرة مكتسبة نتيجة عدد سنوات عملهم في مجال التدقيق يزيد من كفاءة عملية التدقيق من جميع الاعضاء لاستفادتهم من ذوي الخبرة.

اما بالنسبة لقياس تأثير المتغيرات المستقلة من المحور الاول على الاستخدام الامثل للموارد المتاحة انه يزيد من كفاءة عملية التدقيق فقد تبين انها تؤثر وبمستوى معنوية اقل من (٠,٠٥) .

Coefficients<sup>a,b</sup>

Sig.	t	Unstandardized Coefficients		Model	
		Std. Error	B		
.008	3.004	.209	.627	X1	1
.023	.374	.185	.069	X2	
.007	.409	.318	.130	X3	
.001	.217	.286	.062	X4	
.000	1.511	.339	.512	X5	
.000	.216	.233	.050	X6	
.001	1.736	.252	.437	X7	
.027	.515	.199	.102	X8	
.000	1.278	.153	.196	X9	
.001	1.013	.262	.265	X10	
.000	.750	.291	.218	X11	

.000	.215	.214	.046	X12	
a. Dependent Variable: y3					
b. Linear Regression through the Origin					

اما بالنسبة لقياس تأثير فقرات المحور الاول على الفقرة رقم (٤) من المحور الثاني ( ) والمتمثل بـ(أن رفض الخطأ يؤثر على كفاءة التدقيق بشكل ايجابي، مما يترتب عليه من دقة بالاختبارات اضافية وتوسع عملية الفحص ) واختبار الانموذج الافضل للبيانات تتبين ان قيمة (٠,٩٤٩) =والذي يعني ( معامل تحديد افضل نموذج ) اي ان المتغيرات المستقلة تفسر (٩٤%) تؤثر في المتغير التابع ( y4 ) اي ان ما تبقى يعتبر من الاخطاء العشوائية في اختيار الاجابة المحددة او يعزى الى اخطاء غير معروفة اذ بلغت قيمتها (٦%) أن رفض الاخطاء حتى وان كانت غير جوهرية تزيد من كفاءة عملية التدقيق من خلال زيادة عينة الفحص والاختبار توسيعها لتقديم معلومات ذات ثقة عالية وكما موضح في الجدول ادناه:

Model Summary										
Change Statistics					Std. Error of the Estimate	Adjusted R Square	R Square	R	Model	Model
Sig. Change	F	df2	d f	F Change						
.000		18	12	28.058	.949	1.019	.915	.949	.974	1

a. Predictors: X12, X9, X11, X2, X1, X8, X7, X6, X10, X4, X3, X5

b. For regression through the origin (the no-intercept model), R Square measures the proportion of the variability in the dependent variable about the origin explained by regression. This CANNOT be compared to R Square for models which include an intercept.

ولمعرفة ايا من هذه المتغيرات كان لها التأثير الايجابي في معنوية النموذج نحري اختبار (t) الخاص بمعنوية كل معلمة من معالم النموذج فقد اظهرت المعلمة السابعة بقيمة (t=2.487) اذ بلغ مستوى المعنوية لها (٠,٠٠٠) وهو اقل من (a=0.01) والذي يدل على المعنوية عالية للمتغير (X7) والمتمثلة بالسؤال (معدل دوران العاملين داخل المنظمة يؤثر على الانتماء التنظيمي للعاملين) مما يفسر ذلك انتقال العاملين بين فرق العمل داخل منظمة التدقيق ينعكس على عدم نشوء علاقات بين المدققين والجهات الخاضعة للتدقيق وبالتالي يؤدي إلى رفض أي خطأ كان حتى وأن كان بسيط أو غير جوهري ويزيد من كفاءة عملية التدقيق.

اما بالنسبة لقياس تأثير المتغيرات المستقلة من المحور الاول أن رفض الخطأ يؤثر على كفاءة التدقيق بشكل ايجابي، مما يترتب عليه من دقة بالاختبارات اضافية وتوسع عملية الفحص فقد تبين انها تؤثر وبمستوى معنوية اقل من (٠,٠٥).

Coefficients <sup>a,b</sup>					
Sig.	t	Unstandardized Coefficients		Model	
		Std. Error	B		
.020	1.632	.192	.314	X1	1
.018	1.551	.171	.265	X2	
.004	.588	.293	.172	X3	
.000	1.023	.264	.270	X4	
.05	.412	.312	.129	X5	
.006	.889	.215	.191	X6	
.013	2.487	.232	.577	X7	
.003	.374	.183	.068	X8	
.000	1.566	.141	.221	X9	
.000	1.209	.241	.292	X10	
.000	1.817	.268	.487	X11	
.000	1.681	.197	.332	X12	

a. Dependent Variable: y4

b. Linear Regression through the Origin

اما بالنسبة لقياس تأثير فقرات المحور الاول على الفقرة رقم (٥) من المحور الثاني ( ) والمتمثلة بالتساؤل (تزيد فاعلية التدقيق في توفير الثقة في المعلومات المحاسبية) اختيار الانموذج الافضل للبيانات تتين ان قيمة (٠,٩٦٤ = ) والذي يعني ( معامل تحديد افضل نموذج ) اي ان المتغيرات المستقلة تفسر (٩٦%) تؤثر في المتغير التابع ( لا) اي ان ما تبقى يعتبر من الاخطاء العشوائية في اختيار الاجابة المحددة او يعزى الى اخطاء غير معروفة اذ بلغت قيمتها (٤%) فان زيادة الفاعلية للتدقيق من خلال القيام بجميع الخطوات التدقيقية النموذجية بشكل سليم وواضح يزيد من ثقة بالمعلومات المحاسبية المقدمة للمستخدمين لتلك المعلومات وكما موضح في الجدول ادناه :

Model Summary									
Change Statistics					Std. Error of the Estimate	Adjusted R Square	R Square	R	Model
Sig. Change	F	df2	df	F Change					
.000		18	1	39.778	.964	.924	.939	.964	.9821

a. Predictors: X12, X9, X11, X2, X1, X8, X7, X6, X10, X4, X3, X5

b. For regression through the origin (the no-intercept model), R Square measures the proportion of the variability in the dependent variable about the origin explained by regression. This CANNOT be compared to R Square for models which include an intercept.

ولمعرفة ايا من هذه المتغيرات كان لها التأثير الايجابي في معنوية النموذج تجري اختبار (t) الخاص بمعنوية كل معلمة من معالم النموذج فقد اظهرت المعلمة العاشرة بقيمة (t=4.608) اذ بلغ مستوى المعنوية لها (٠,٠٠٠) وهو

أقل من ( $\alpha=0.01$ ) والذي يدل على معنوية عالية للمتغير ( $X_{10}$ ) والمتمثل بالتساؤل) العلاقات الاجتماعية داخل المنظمة تؤثر على سلوك العاملين (أي ان العلاقات الاجتماعية داخل منظمة التدقيق تولد التراخي وعدم الحيادية في العمل التدقيقي وبالتالي لا تطبق الخطط البرامج التدقيقية بشكل فعال مما يؤثر على ثقة المعلومات المحاسبية المقدمة الى المستفيدين.

اما بالنسبة لقياس تأثير ازدياد فاعلية التدقيق في توفير الثقة في المعلومات المحاسبية فقد تبين انها تؤثر وبمستوى معنوية اقل من ( $0.05$ ).

Coefficients <sup>a,b</sup>					
	Sig.	T	Unstandardized Coefficients		Model
			Std. Error	B	
	.008	1.401	.174	.244	X1
	.000	1.321	.155	.205	X2
	.000	.465	.266	.124	X3
	.000	.072	.239	.017	X4
	.014	.798	.283	.226	X5
	.032	.911	.195	.177	X6
	.034	.238	.210	.050	X7
	.000	.840	.166	.139	X8
	.002	.312	.128	.040	X9
	.000	4.608	.219	1.008	X10
	.012	.781	.243	.190	X11
	.000	.078	.179	.014	X12

a. Dependent Variable: y5

b. Linear Regression through the Origin

اما بالنسبة لقياس تأثير فقرات المحور الاول على الفقرة رقم (٦) من المحور الثاني ( ) (والمتمثلة بالتساؤل) توفير الثقة في المعلومات المحاسبية بأقل كلفة يزيد من فاعلية عملية التدقيق (واختيار الانموذج الافضل للبيانات تتين ان قيمة (٠,٨٦٤) = والذي يعني ( معامل تحديد افضل نموذج ) اي ان المتغيرات المستقلة تفسر (٨٦%) تؤثر في المتغير التابع (  $y_5$  ) اي ان ما تبقى يعتبر من الاخطاء العشوائية في اختيار الاجابة المحددة او يعزى الى اخطاء غير معروفة اذ بلغت قيمتها (١٤%) ان توفير معلومات محاسبية موثوق بها بتكاليف منخفضة يبين أن فاعلية عملية التدقيق جيدة، وكما موضح في الجدول ادناه:

Model Summary									
Change Statistics					Std. Error of the Estimate	Adjusted R Square	R Square <sup>b</sup>	R	Model
Sig. Change	F	df2	df1	F Change					
.000		18	12	9.494	1.702	.773	.864	.929 <sup>a</sup>	1

a. Predictors: X12, X9, X11, X2, X1, X8, X7, X6, X10, X4, X3, X5

b. For regression through the origin (the no-intercept model), R Square measures the proportion of the variability in the dependent variable about the origin explained by regression. This CANNOT be compared to R Square for models which include an intercept.

ولمعرفة ايا من هذه المتغيرات كان لها التأثير الايجابي في معنوية النموذج تجري اختبار (t) الخاص بمعنوية كل معلمة من معالم النموذج فقد اظهرت المعلمة الثانية بقيمة (t=١,٣٧٠) اذا بلغ مستوى المعنوية لها (٠,٠٠٠) وهو اقل من (a= 0.01) والذي يدل على معنوية عالية للمتغير (X2) والمتمثلة بالتساؤل (التشكرات والعقوبات التي يحصل عليها العاملين تؤثر على مستوى أدراكم) اي أنه مهم ومؤثر بالنسبة للنموذج مما يدل على وجود علاقة منطقية بين التشكرات والعقوبات التي يحصل عليها المدققين وتخفيض التكاليف حيث يشير ذلك ان المدققين الحاصلين على تشكرات خلال اداء عملهم سوف يحفزهم على بذل اقصى ما بوسعهم لتقليل التكاليف التدقيق وادائه بشكل دقيق وتحقيق اهدافه بفعالية عالية من خلال استخدام الامثل للمورد البشري.

اما بالنسبة لقياس تأثير المتغيرات المستقلة على توفير الثقة في المعلومات المحاسبية بأقل كلفة بانه يزيد من فاعلية عملية التدقيق فقد تبين انها تؤثر وبمستوى معنوية اقل من (٠,٠٥) .

Coefficients <sup>a,b</sup>					
Sig.	T	Unstandardized Coefficients		Model	
		Std. Error	B		
.000	.066	.321	.021	X1	
.002	1.370	.285	.391	X2	
.009	.026	.490	.013	X3	
.000	1.036	.441	.457	X4	
.001	.008	.521	.004	X5	
.002	.615	.359	.221	X6	
.007	.109	.388	.042	X7	
.000	.098	.306	.030	X8	
.000	.353	.236	.083	X9	
.000	.296	.403	.119	X10	
.000	.621	.448	.278	X11	
.000	.362	.330	.119	X12	
a. Dependent Variable: y6					
b. Linear Regression through the Origin					

اما بالنسبة لقياس تأثير فقرات المحور الاول على الفقرة رقم (٧) من المحور الثاني ( ) (والمتمثلة بالتساؤل) ان عملية ابداء رأي فني محايد بشكل واضح يزيد من كفاءة وفاعلية التدقيق (واختيار الانموذج الافضل للبيانات تتين ان قيمة (٠,٩٦٤) =والذي يعني (معامل تحديد افضل نموذج) اي ان المتغيرات المستقلة تفسر (٩٦%) تؤثر في المتغير التابع (y7) اي ان ما تبقى يعتبر من الاخطاء العشوائية في اختيار الاجابة المحددة او يعزى الى اخطاء غير معروفة اذ بلغت قيمتها (٤%) ذلك إلى أهمية ابداء الرأي في نهاية العمل التدقيقي واني يتميز بالحيادية يشير ذلك الى أن عملية التدقيق قد تمت بشكل كفؤ وفعال وبدوره ينعكس على الزيادة ثقة المعلومات المحاسبية وكما موضح في الجدول ادناه:

Model Summary									
Change Statistics					Std. Error of the Estimate	Adjusted R Square	R Square	R	Model
Sig. Change	F	df2	df1	F Change					
.000		18	12	9.494	1.702	.943	.964	.929 <sup>a</sup>	1

a. Predictors: X12, X9, X11, X2, X1, X8, X7, X6, X10, X4, X3, X5

b. For regression through the origin (the no-intercept model), R Square measures the proportion of the variability in the dependent variable about the origin explained by regression. This CANNOT be compared to R Square for models which include an intercept.

ولمعرفة ايا من هذه المتغيرات كان لها التأثير الايجابي في معنوية النموذج تجري اختبار (t) الخاص بمعنوية كل معلمة من معالم النموذج فقد اظهرت المعلمة العاشرة بقيمة (t=4.608) اذا بلغ مستوى المعنوية لها (٠,٠٠٠) وهو اقل من (a= 0.01) والذي يدل على معنوية عالية للمتغير (X10) والمتمثلة بالتساؤل العلاقات الاجتماعية داخل المنظمة تؤثر على سلوك العاملين) اي انها مهمة ومؤثرة بالنسبة للنموذج، ويستنتج من ذلك أن للعلاقات الاجتماعية داخل منظمة التدقيق ذات تأثير كبير على رأي المدقق وفي بعض الاحيان قد يكون هذا الرأي متحيز وغير حيادي مما يعكس على كفاءة عملية التدقيق وفعاليتها.

اما بالنسبة لقياس تأثير المتغيرات المستقلة من المحور الاول على عملية ابداء رأي فني محايد بشكل واضح يزيد من كفاءة وفاعلية التدقيق فقد تبين انها تؤثر وبمستوى معنوية اقل من (٠,٠٥) .

#### Coefficients<sup>a,b</sup>

Sig.	T	Unstandardized Coefficients	Model
------	---	-----------------------------	-------

		Std. Error	B		
.000	1.401	.174	.277	X1	1
.003	1.321	.155	.286	X2	
.008	.465	.266	.143	X3	
.003	.072	.239	.0198	X4	
.000	.798	.283	.254	X5	
.000	.911	.195	.177	X6	
.000	.238	.210	.050	X7	
.002	.840	.166	.139	X8	
.014	.312	.128	.040	X9	
.000	4.608	.219	1.008	X10	
.005	.781	.243	.190	X11	
.009	.078	.179	.014	X12	

a. Dependent Variable: y7

b. Linear Regression through the Origin

اما بالنسبة لقياس تأثير فقرات المحور الاول على الفقرة رقم (٨) من المحور الثاني ( ) والمتمثلة بالتساؤل) أن المقارنة بين مدخلات عملية التدقيق ومخرجاتها يؤثر على فاعلية التدقيق (واختيار الانموذج الافضل للبيانات تتبين ان قيمة (٠,٩٥٦) = والذي يعني ( معامل تحديد افضل نموذج ) اي ان المتغيرات المستقلة تفسر (٩٥%) تؤثر في المتغير التابع (y8) اي ان ما تبقى يعتبر من الاخطاء العشوائية في اختيار الاجابة المحددة او يعزى الى اخطاء غير معروفة اذ بلغت قيمتها (٥%) ويشير إلى اهمية اجراء مقارنة بين البيانات المحاسبية التي سوف يتم تم تدقيقها قبل وبعد اجراء الفحص عليها ومدى حيادية هذه البيانات وموثوقيتها وكما موضح في الجدول ادناه:

Model Summary									
Change Statistics					Std. Error of the	Adjusted R Square	R Square	R	Model
Sig. Change	F	df2	df1	F Change					

			ge	Change	Estimate				
.000	18	12	32.78 6	.956	1.100	.927	.956	.978 <sup>a</sup>	1

a. Predictors: X12, X9, X11, X2, X1, X8, X7, X6, X10, X4, X3, X5

b. For regression through the origin (the no-intercept model), R Square measures the proportion of the variability in the dependent variable about the origin explained by regression. This CANNOT be compared to R Square for models which include an intercept.

ولمعرفة ايا من هذه المتغيرات كان لها التأثير الايجابي في معنوية النموذج تجري اختبار (t) الخاص بمعنوية كل معلمة من معالم النموذج فقد اظهرت المعلمة العاشرة بقيمة ( $t=2,632$ ) اذا بلغ مستوى المعنوية لها ( $0,000$ ) وهو اقل من ( $a= 0.01$ ) والذي يدل على معنوية عالية للمتغير (X1) والمتمثلة بالتساؤل (هل عدد سنوات الخبرة يزيد من ادراك العاملين لعملهم) يشير إلى ان هنالك ارتباط بين عدد سنوات الخبرة وبن اداء عملية التدقيق حيث من خلال اجراء الفحص والتدقيق للبيانات المحاسبية قيد التدقيق ومن ثم اجراء المقارنة قبل وبعد التدقيق وتقييم مدى مصداقيتها قبل التدقيق وبعد اجراء عملية التدقيق. اما بالنسبة لقياس تأثير المتغيرات المستقلة من المحور الاول على المقارنة بين مدخلات عملية التدقيق ومخرجاتها يؤثر على فاعلية التدقيق فقد تبين انها تؤثر وبمستوى معنوية اقل من ( $0,05$ ) .

Coefficients<sup>a,b</sup>

Sig.	T	Unstandardized Coefficients		Model
		Std. Error	B	
.020	2.632	.192	.314	X1
.018	1.551	.171	.265	X2
.004	.588	.293	.172	X3
.000	1.023	.264	.270	X4
.05	.412	.312	.129	X5
.006	.889	.215	.191	X6
.013	2.487	.232	.577	X7

.003	.374	.183	.068	X8
000	1.566	.141	.221	X9
.000	1.209	.241	.292	X10
.000	1.817	.268	.487	X11
.000	1.681	.197	.332	X12

a. Dependent Variable: y8

b. Linear Regression through the Origin

اما بالنسبة لقياس تأثير فقرات المحور الاول على الفقرة رقم (٩) من المحور الثاني ( ) والمتمثلة بالتساؤل (أن مخاطر قبول الخطأ يؤثر بشكل كبير على فاعلية التدقيق) واختيار الانموذج الافضل للبيانات تتين ان قيمة ( =٠,٩٥٩ ) والذي يعني ( معامل تحديد افضل نموذج ) اي ان المتغيرات المستقلة تفسر (٩٥%) تؤثر في المتغير التابع ( y ) اي ان ما تبقى يعتبر من الاخطاء العشوائية في اختيار الاجابة المحددة او يعزى الى اخطاء غير معروفة اذ بلغت قيمتها (٥%) يشير إلى أن قبل الاخطاء حتى وان كانت بسيطة وغير جوهرية ينعكس بشكل سلبي على فاعلية العملية التدقيقية وكما موضح في الجدول ادناه :

Model Summary									
Change Statistics					Std. Error of the Estimate	Adjusted R Square	R Square <sup>b</sup>	R	Model
Sig.	df2	df1	F Change	R Square Change					
.000	18	12	35.504	.959	1.023	.932	.959	.980 <sup>a</sup>	1

a. Predictors: X12, X9, X11, X2, X1, X8, X7, X6, X10, X4, X3, X5

b. For regression through the origin (the no-intercept model), R Square measures the proportion of the variability in the dependent variable about the origin explained by regression. This CANNOT be compared to R Square for models which include an intercept.

ولمعرفة ايا من هذه المتغيرات كان لها التأثير الايجابي في معنوية النموذج تجري اختبار (t) الخاص بمعنوية كل معلمة من معالم النموذج فقد اظهرت المعلمة الثانية عشر بقيمة (t=٤,٠٤٧) اذا بلغ مستوى المعنوية لها (٠,٠٠٠) وهو اقل من (a= 0.01) والذي يدل على معنوية عالية للمتغير (X<sub>12</sub>) والمتمثلة بالتساؤل (سهولة الاتصال بين العاملين والمرووسين يؤثر بشكل ايجابي على سلوك العاملين) يشير إلى ان هنالك ارتباط بين سهولة الاتصال بين العاملين ومرووسيههم وقبول الاخطاء البسيطة التي تواجههم في تدقيق المعلومات المحاسبية من خلال ابلاغ المسؤول المباشر عن جميع الامور فور اكتشافها مما يعزز فاعلية العملية التدقيقية للبيانات.

اما بالنسبة لقياس تأثير المتغيرات المستقلة من المحور الاول على مخاطر قبول الخطأ يؤثر بشكل كبير على فاعلية التدقيق فقد تبين انها تؤثر وبمستوى معنوية اقل من (٠,٠٥) .

Coefficients <sup>a,b</sup>					
Model	Unstandardized Coefficients	T	Sig.	Std. Error	
				B	
X1	.093	.484	.014	.193	
X2	.030	.173	.005	.171	
X3	.026	.089	.030	.295	
X4	.150	.564	.049	.265	
X5	.163	.519	.000	.314	
X6	.351	1.625	.011	.216	
X7	.304	1.302	.009	.233	
X8	.244	1.330	.000	.184	
X9	.191	1.343	.006	.142	
X10	.091	.375	.022	.242	
X11	.230	.001	.000	.269	
X12	.802	4.047	.001	.198	

a. Dependent Variable: y<sub>9</sub>

b. Linear Regression through the Origin

## المحور الرابع

### الاستنتاجات والمقترحات

#### اولا : الاستنتاجات :

- ١ - ان كفاءة وفاعلية التدقيق ذات اهمية من تقليل الاخطاء الجوهرية واكتشافها في وقت مبكر وها ينعكس على تقليل التكاليف في حالة لو اعتمد على معلومات غير دقيقة ، كفاءة وفاعلية التدقيق تزداد بعد الدورات التدريبية التي يشارك به العاملين بمهنة التدقيق والتي تزيد من مستوى تعلمهم وخبرتهم واكتساب المهارات .
- ٢ - أن كفاءة التدقيق تركز بشكل كبير على الانسجام والترابط بين العاملين وسهولة اكتساب الخبرة والكفاءة وتبادلها بين العاملين والمرؤوسين والاستفادة من العاملين الذين يمتلكون خبرة اكبر وتبادلها فيما بينهم وتطوير مهارتهم .
- ٣ - ان استخدم جميع الموارد المتاحة بشكل مثالي المتمثلة بالعاملين ذوي الخبرة والمهارة في اعداد خطط التدقيق بشكل مثالي ينعكس على كفاءة عملية التدقيق ، وان الترابط بين الاستخدام الامثل للموارد المتاحة وعدد سنوات الخبرة وكلما توفر اشخاص ضمن فريق العمل يمتلكون خبرة مكتسبة نتيجة عدد سنوات عملهم في مجال التدقيق يزيد من كفاءة عملية التدقيق .

٤ - ان انتقال العاملين بين فرق العمل داخل منظمة التدقيق ينعكس على عدم نشوء علاقات بين المدققين والجهات الخاضعة للتدقيق وبالتالي يؤدي إلى رفض أي خطأ كان حتى وأن كان بسيط أو غير جوهري ويزيد من كفاءة عملية التدقيق.

٥ - أن زيادة الفاعلية للتدقيق من خلال القيام بجميع الخطوات التدقيقية النموذجية بشكل سليم وواضح يزيد من ثقة بالمعلومات المحاسبية المقدمة للمستخدمين لتلك المعلومات ، وان اي علاقات اجتماعية داخل منظمة التدقيق تولد التراخي وعدم الحيادية في العمل التدقيقي وبالتالي لا تطبق الخطط البرامج التدقيقية بشكل فعال مما يؤثر على ثقة المعلومات المحاسبية المقدمة الى المستفيدين.

#### ثانيا : المقترحات :

١ - لغرض زيادة كفاءة وفاعلية التدقيق وتقليل الاخطاء زيادة عدد الدورات التدريبية للعاملين بمهنة التدقيق والتي بدورها تساعد على زيادة الخبرات والمهارات المكتسبة .

٢ - على الوحدة التنظيمية ان تختار اشخاص منسجمي ومتفاهمين من حيث العمل وبأعمار مختلفة ليتم اكتساب المعارف والمهارات فيأبينهم وتكون حلقة متسلسلة يمكن من خلالها تدريب اشخاص اخرين .

٣ - على الوحدة التنظيمية ان تختار ضمن فريق العمل اشخاص ذو خبرة وان تطبق الخطط التدقيقية بشكل يمكن من خلالها ان يكتسب الاشخاص الاقل خبر ، خبرات اضافية تمكنهم من اداء واجباتهم .

٤ - على الوحدة التنظيمية ان تمنع او تقلل من التنقلات بين افراد فريق العمل ولذلك لتجنب عدم الانسجام بين افراد الفريق وتبادل الخبرات وبهذا ستكون العملية التدقيقية اكثر كفاءة .

٥ - على الوحدة التنظيمية ان تطبق كل خطوات العملية التدقيقية لزيادة الثقة بالمعلومات المقدمة ، كما عليها ان تمنع العلاقات التي تؤدي الى عد الحيادية بالعمل وبدورها تؤدي الى عدم تطبيق الخطوات التدقيقية .

#### المصادر :

#### المصادر العربية :

- جوادي، بلقاسم، ٢٠١٥، " التعلم التنظيمي وعلاقته بتمكين العاملين"، رسالة ماجستير، كلية العلوم الانسانية والاجتماعية، جامعة بسكرة، الجزائر.
- ديوب، أيمن حسين، ٢٠١٣، "اثر التعلم التنظيمي في تطوير المسار الوظيفي- دراسة تطبيقية في المصارف"، مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية، المجلد ٢٩، العدد الثاني.

- سالم ، عبدالله محمود (١٩٨٦) مدخل مقترح لقياس كفاءة عملية المراجعة من خلال تدنية أخطاء المعلومات المحاسبية وأثر ذلك على قرارات الإستثمار ، المجلة المصرية للدراسات التجارية ، المجلد ١٠ ، العدد ٥ .
- الصبان ، محمد سمير والفرغلي ، عبد الوهاب (٢٠٠٢) المراجعة الخارجية ، الدار الجامعية .
- الصعيدي ، إبراهيم أحمد (١٩٩٦) المراجعة ومتغيرات العصر ، جامعة عين شمس.
- لطفي ، أمين السيد (١٩٩٧) الإتجاهات الحديثة في المراجعة والرقابة على الحسابات ، دار النهضة العربية .
- يوسف ، محمد محمد (١٩٩٤) كفاءة وفاعلية قواعد تحليل وفحص إنحرافات التكلفة ، مجلة المحاسبة والإدارة والتأمين ، العدد ٤٦ .

#### المصادر الانكليزية :

- Anita Dennis (2000) Best practices for audit efficiency ، Journal of Accountancy.
- Arens, Alvin A, and Elder , Beasley, " Auditing and Assurance Services", An Integrated Approach, 14<sup>th</sup> Edition,2012.
- Herrbach, Olivier,2001 " Audit Quality, Auditor Behavior and the Psychological Contract " ,European Accounting Review.
- Loong Wong , 2008 , " Managing for creativity : MBA,s and the transfer of creativity " , Chinese management studies Journal , Vol . 2 , No.2, p 122 .
- Macmillan, Hugh and Tampoe, Mahen , 2010 , " Strategic Management:Process, Content, and Implementation" , Great Britain: Oxford University Press .
- V.Kandasamy (2003) Value for Money Audit Process , National Evaluation Conference.
- Vanstraelen,2000 A. Impact of Renewable Long – term Audit Mandates on Audit Quality " The European Accounting Review.
- William F, and Steven M , Douglas F." Auditing & Assurance Services",Asystematic Approach,New York ,5<sup>th</sup> Edition,2008 .

