



الجمهورية العربية السورية

وزارة التعليم العالي والبحث العلمي

جامعة دمشق

كلية الاقتصاد - قسم المحاسبة

أثر كفاءة التدقيق وفاعليته في جودة التدقيق الخارجي

دراسة تطبيقية

أطروحة مُقدمة لنيل درجة الدكتوراه في مراجعة الحسابات

إعداد الباحث

بشار نزار العبيدي

إشراف

أ.د حسين دحدوح

الأستاذ في قسم المحاسبة- جامعة دمشق

٢٠٢٥



الجمهورية العربية السورية
وزارة التعليم العالي والبحث العلمي
جامعة دمشق
كلية الاقتصاد - قسم المحاسبة

قرار لجنة الحكم

اثر كفاءة التدقيق وفاعليته في جودة التدقيق الخارجي

دراسة تطبيقية

اشراف

ا.د. حسين دحدوح

أعداد الباحث

بشار نزار العبيدي

نوقشت هذه الأطروحة بتاريخ ٢٠٢٥/١/١٢ وبعد اجراء التعديلات المطلوبة من الباحث تم الموافقة عليها

وعليه تم التوقيع

اسم الدكتور	الصفة العلمية	التوقيع
د. حسين دحدوح	الاستاذ في قسم المحاسبة - كلية الاقتصاد - جامعة دمشق	عضو مشرف
د. إبراهيم العدي	الاستاذ في قسم المحاسبة - كلية الاقتصاد - جامعة دمشق	عضوا
د. طالب العلي	الاستاذ في قسم المحاسبة - كلية الاقتصاد - جامعة دمشق	عضوا
د. نضال العريبي	الأستاذ المساعد في قسم المحاسبة - كلية الاقتصاد - جامعة دمشق	عضوا
د. عمر سيدي	المدرس في قسم المحاسبة - كلية الاقتصاد - جامعة دمشق	عضوا



جامعة دمشق

كلية الاقتصاد

قسم المحاسبة

التصريح

أصِرَّ بأنَّ هذه الدراسة (أثر كفاءة التدقيق وفاعليته في جودة التدقيق الخارجي - دراسة تطبيقية) غير مُقتبسة من أي عمل علمي منشور مسبقاً، ولم يسبق أن قُبِلت للحصول على أي شهادة علمية.

دمشق في / / ٢٠٢٤

بشار نزار العبيدي

الآية القرآنية

بسم الله الرحمن الرحيم

(يرفع الله الذين آمنوا منكم والذين أوتوا العلم درجات والله بما

تعملون خبير)

صدق الله العظيم

سورة المجادلة، الآية رقم ١١

الإهداء

قبل الإهداء، نبدأً بقول نبينا محمد (صل الله عليه وسلم): «إذا مات ابن آدم أُنْقِطِعَ عمله إلا من ثلاث: صدقة جارية، أو علم ينتفعُ به، أو ولد صالح يدعو له».

أسأل الله سبحانه وتعالى أن يتقبَّلَ مني هذا المجهود الذي أثمر نتيجة لعمل سنوات عدة وأن يحقق المنفعة العلمية لمن طلب العلم. ومن ثم أهدي هذا الجهد المتواضع إلى:

بلدي العزيز العراق العظيم وإلى بلدي الثاني سورية العروبة التي احتضنتني لسنوات عديدة ولم أشعر بها يوماً أنني تغربت عن بلدي، فهذا أقل شيء أقدمه كوفاء لهذا الدين

(أبي العزيز المرحوم الدكتور نزار العبيدي) الغائب الحاضر الذي ما زال حاضراً بقلبه ليحميني من قسوة الحياة، والذي لولاه لما وصلتُ اليوم لهذه الدرجة. وقد أعانني الله تعالى على حمل وصيته على عاتقي وهي الحصول على شهادة الدكتوراة، فارقد بسلام يا أبي.

(أمي العزيزة) من كانت وما زالت داعمي الأكبر، أتمنى أن أكونَ قد نلتُ رضاك في دنياي، وأطالَ الله في عمرك.

(زوجتي الغالية) رفيقة الدرب، سندي الذي لا يميل، شكراً لك على دعمك المستمر، وحمالكِ الله من كل مكروه.

(ولدي العزيز كرم) أنت الهواء الذي أتنفسه، والعين التي أرى بها، والقلب الذي ينبض، أتمنى أن أراك يوماً حاصلاً على شهادة الدكتوراة، وأن تصل إلى أعلى المراتب. حماك الله يا ولدي.

(أختي العزيزة) أختي الكبيرة، ذات القلب الطيب، شكراً لوجودك جانبي دائماً.

(أخي العزيز) الصديق والسند والروح المعطاء.. دمت لي يا رفيق الروح.

إلى جميع أصدقائي وزملائي الذين تمنّوا لي التوفيق والنجاح في العمل.

وإلى كلّ باحث عن العلم.. سالك سبيل المعرفة.

الشكر والتقدير

أتقدّم بالشكر والعرفان أولاً إلى أستاذي المشرف الدكتور حسين دحدوح المشرف على الأطروحة لتحمله عناء المتابعة المستمرة، ولما أبداه من ملاحظاتٍ وتوجيهاتٍ سديدةٍ كان لها الأثر الكبير في إغناء هذا العمل، فهذا الشكر ليس مجاملةً أو كلاماً يُقال في كل رسالة أو أطروحة، فلن تقيه كل كلمات الشكر حقه، إذ كان في حرصه ومتابعته كالأب على ابنه. جزاه الله كل الخير وأطال الله في عمره. أتمنى أن أكونَ عند حسن ظنه.

كما أتقدّم بالشكر والامتنان للسادة الأفاضل أعضاء لجنة المناقشة لتفضلهم بقبول مناقشة هذه الأطروحة، وعلى ما بذلوه من جهد في القراءة والمناقشة، كما أشكرُ السادة أعضاء الهيئة التدريسية بكلية الاقتصاد - جامعة دمشق الذين زودوني بالعلم والمعرفة.

كما أتقدّم بالشكر والتقدير لشركات التدقيق التي ساندتني في جمع بيانات الدراسة ولكل من أبدى لي رأياً، وقدم لي عوناً في سبيل إعداد هذه الأطروحة وإنجازها.

والله ولي الأمر والتوفيق

قائمة المصطلحات

المصطلح باللغة العربية	المصطلح باللغة الإنكليزية
جودة التدقيق	Audit quality
كفاءة التدقيق	Auditing efficiency
فاعلية التدقيق	Audit effectiveness
التدقيق الخارجي	External audit
معايير التدقيق الدولية	International auditing standards
تحليل مغلف البيانات	Data envelopment analysis
كفاءة المخرجات	Output Efficiency
كفاءة المدخلات	Input Efficiency
الكفاءة المثلى	Optimum Efficiency
كفاءة باريتو	Pareto Efficiency
الكفاءة لدى فاريل	Farrell Measure of Efficiency
الكفاءة الفنية	Technical Efficiency
كفاءة الحجم	Scale Efficiency
حد الكفاءة	Efficient Frontier

قائمة الجداول

الصفحة	اسم الجدول	رقم الجدول
١٠٠-٩٩	جدول (رقم ١) عينة الدراسة المصدر: من إعداد الباحث	١
١٠٨	جدول (رقم ٢) نتائج كفاءة شركة التدقيق الاولى	٢
١٠٩	جدول (رقم ٣) نتائج كفاءة شركة الثانية الاولى	٣
١٠٩	جدول (رقم ٤) نتائج كفاءة شركة التدقيق الثالثة	٤
١١٢-١١١	جدول (رقم ٥) نتائج مؤشرات الكفاءة لدى المصارف	٥
١١٦-١١٥	جدول (رقم ٦) فاعلية التدقيق لدى شركة التدقيق الاولى	٦
١١٦	جدول (رقم ٧) فاعلية التدقيق لدى شركة التدقيق الثانية	٧
١١٧	جدول (رقم ٨) فاعلية التدقيق لدى شركة التدقيق الثالثة	٨
١١٩-١١٨	جدول (رقم ٩) نتائج فاعلية التدقيق وفق المؤشرات الفنية والحجمية	٩
١٢٢	جدول (رقم ١٠) نتائج جودة التدقيق الخارجي لدى شركة التدقيق الاولى	١٠
١٢٣-١٢٢	جدول (رقم ١١) نتائج جودة التدقيق الخارجي لدى شركة التدقيق الثانية	١١
١٢٣	جدول (رقم ١٢) نتائج جودة التدقيق الخارجي لدى شركة التدقيق الثالثة	١٢
١٢٧	جدول (رقم ١٣) نتائج اثر كفاءة التدقيق في جودة التدقيق الخارجي	١٣

١٢٨	جدول (رقم ١٤) نتائج اثر فاعلية التدقيق في جودة التدقيق الخارجي	١٤
١٣٤-١٣٣	جدول رقم (١٥) نتائج كفاءة العائد على الحجم الثابت، وكفاءة العائد على الحجم المتغير، والكفاءة الحجمية لعمليات التدقيق التي تمت للمصارف	١٥
١٣٥	جدول رقم (١٦) نتائج اختبار ^c Model Summary الفرض الرئيس الأول - الفرضية الفرعية الاولى	١٦
١٣٦	جدول رقم (١٧) نتائج اختبار ANOVA الفرض الرئيس الأول - الفرضية الفرعية الاولى	١٧
١٣٧	جدول رقم (١٨) نتائج اختبار ^a Coefficients الفرض الرئيس الأول - الفرضية الفرعية الاولى	١٨
١٣٨	جدول رقم (١٩) نتائج اختبار ^c Model Summary الفرض الرئيس الاول - الفرضية الفرعية الثانية	١٩
١٣٩	جدول رقم (٢٠) نتائج اختبار ANOVA الفرض الرئيس الأول - الفرضية الفرعية الثانية	٢٠
١٣٩	جدول رقم (٢١) نتائج اختبار ^a Coefficients الفرض الرئيس الأول - الفرضية الفرعية الثانية	٢١
١٤٠	جدول رقم (٢٢) نتائج اختبار ^c Model Summary الفرض الرئيس الاول - الفرضية الفرعية الثالثة	٢٢
١٤١	جدول رقم (٢٣) نتائج اختبار ANOVA الفرض الرئيس الأول - الفرضية الفرعية الثالثة	٢٣
١٤١	جدول رقم (٢٤) نتائج اختبار ^a Coefficients الفرض الرئيس الأول - الفرضية الفرعية الثالثة	٢٤
١٤٢	جدول رقم (٢٥) نتائج اختبار ^c Model Summary الفرض الرئيس الثاني - الفرضية الفرعية الاولى	٢٥
١٤٣	جدول رقم (٢٦) نتائج اختبار ANOVA ^a الفرض الرئيس الثاني - الفرضية الفرعية الاولى	٢٦
١٤٣	جدول رقم (٢٧) نتائج اختبار ^a Coefficients الفرض الرئيس الثاني - الفرضية الفرعية الاولى	٢٧

٢٨	جدول رقم (٢٨) نتائج اختبار ^c Model Summary الفرض الرئيس الثاني - الفرضية الفرعية الثانية	١٤٤
٢٩	جدول رقم (٢٩) نتائج اختبار ^a ANOVA الفرض الرئيس الثاني - الفرضية الفرعية الثانية	١٤٥
٣٠	جدول رقم (٣٠) نتائج اختبار ^a Coefficients الفرض الرئيس الثاني - الفرضية الفرعية الثانية	١٤٥
٣١	جدول رقم (٣١) نتائج اختبار ^c Model Summary الفرض الرئيس الثاني - الفرضية الفرعية الثالث	١٤٦
٣٢	جدول رقم (٣٢) نتائج اختبار ^a ANOVA الفرض الرئيس الثاني - الفرضية الفرعية الثالثة	١٤٦
٣٣	جدول رقم (٣٣) نتائج اختبار ^a Coefficients الفرض الرئيس الثاني - الفرضية الفرعية الثالثة	١٤٧
٣٤	جدول رقم (٣٤) نتائج اختبار ^a Coefficients الفرض الرئيس الأول والثاني	١٤٨
٣٥	جدول رقم (٣٥) نتائج اختبار ^b Model Summary الفرض الرئيس الثالث	١٤٨
٣٦	جدول رقم (٣٦) نتائج اختبار ^a ANOVA الفرض الرئيس الثالث	١٤٨
٣٧	جدول رقم (٣٧) نتائج اختبار ^a Coefficients الفرض الرئيس الثالث	١٤٩

قائمة الاشكال

الصفحة	اسم الشكل	رقم الشكل
١٨	الشكل رقم (١) نموذج الدراسة	١
٧٣	الشكل رقم (٢) يوضح مفاهيم بطاقة الأداء المتوازن	٢
٨٣	الشكل رقم (٣) اطار جودة التدقيق	٣
١٠٣	شكل رقم (٤) حصة شركات التدقيق في المصارف	٤
١١٠	الشكل رقم (٥) كفاءة الفنية والحجمية لشركات التدقيق	٥
١١١	الشكل رقم (٦) كفاءة تدقيق المصارف	٦
١١٧	الشكل رقم (٧) الفاعلية الفنية والحجمية لشركات التدقيق الثلاثة	٧
١١٨	الشكل رقم (٨) فاعلية التدقيق لدى المصارف	٨
١٢٤	الشكل رقم (٩) الجودة الفنية والحجمية لشركات التدقيق الخارجي	٩
١٢٤	الشكل (رقم ١٠) الجودة التدقيق الخارجي في المصارف	١٠

قائمة الاختصارات

المصطلح باللغة الإنكليزية	الاختصار
Stochastic Frontier Analysis	SFA
Distribution – Free Approach	DFA
Constant Return to Scale	CRS
Variable Return to Scale	VRS
Data envelopment analysis	DEA
thermoelastic stress analysis	TSA

جدول المحتويات

أ.....	قرار لجنة الحكم
ب.....	التصريح
ت.....	الآية القرآنية
ث.....	الإهداء
ج	الشكر والتقدير
ح	قائمة المصطلحات
خ	قائمة الجداول
ر.....	قائمة الاشكال
ز.....	قائمة الاختصارات
س.....	جدول المحتويات
ط	مستخلص
١	الفصل الأول: الإطار العام للدراسة
١-١	١-١ المقدمة
٢	٢-١ مشكلة الدراسة:
٢-١	٢-١ أهداف الدراسة:
٣	٣-١ أهمية الدراسة:
٣-١	٤-١ منهج الدراسة
٤	٥-١ مصادر جمع البيانات
٤	٦-١ الدراسات السابقة
٥	٧-١ ما يميز هذه الدراسة عن الدراسات السابقة:
١٥	

١٦	٨-١ فرضيات الدراسة:
١٧	٩-١ حدود الدراسة:
١٨	١٠-١ نموذج الدراسة:
١٩	الفصل الثاني: الإطار النظري لكفاءة التدقيق الخارجي وفعاليته
٢١	١-٢ المبحث الأول: طبيعة التدقيق الخارجي ومعايير
٢٢	١-١-٢ مفهوم التدقيق الخارجي
٢٣	٢-١-٢ أهمية التدقيق الخارجي وأهدافه
٢٥	٣-١-٢ معايير التدقيق الخارجي
٢٨	٢-٢ المبحث الثاني: طبيعة كفاءة التدقيق الخارجي عواملها وطرق قياسها
٣٠	١-٢-٢ طبيعة كفاءة التدقيق الخارجي
٣٤	٢-٢-٢ الوسائل التي تسهم في تحقيق كفاءة التدقيق الخارجي
٤١	٣-٢-٢ قياس كفاءة التدقيق:
٤٣	٣-٢-٢ طريقة مغلف البيانات:
٤٩	٣-٢ المبحث الثالث: طبيعة فاعلية التدقيق وطرق قياسها
٥٠	١-٣-٢ مفهوم فاعلية التدقيق
٥٢	٢-٣-٢ الوسائل التي تسهم في تحقيق فاعلية التدقيق الخارجي
٦٣	الفصل الثالث: جودة التدقيق وتأثيرها بكفاءة التدقيق الخارجي فاعلية
٦٥	١-٣ المبحث الأول: ماهية جودة التدقيق الخارجي وأهميتها
٧١	٢-٣ المبحث الثاني: مقاييس جودة التدقيق الخارجي والعوامل المؤثرة فيه
٧٢	١-٢-٣ مقاييس جودة التدقيق
٧٥	٢-٢-٣ العوامل المؤثرة في جودة التدقيق الخارجي
٨٢	٣-٣ المبحث الثالث: إطار جودة التدقيق وفق معايير التدقيق الدولية
٨٦	٤-٢ المبحث الرابع: العلاقة بين كفاءة التدقيق وفعاليته وجودة التدقيق الخارجي
٨٧	١-٤-٢ مفهوم كفاءة وفاعلية وجودة التدقيق الخارجي:
٨٩	٢-٤-٢ العلاقة بين الكفاءة والفاعلية والجودة بحسب وجهات نظر الباحثين:
٩٣	الفصل الرابع: الدراسة التطبيقية

- ١-٤ المبحث الأول: نظام ممارسة مهنة التدقيق في العراق: ٩٥
- ١-١-٤ تحسين جودة التدقيق وفق قانون تنظيم مهنة التدقيق في العراق: ٩٦
- ١-٢-٤ العقوبات حسب قانون تنظيم مهنة التدقيق: ٩٦
- ٢-٤ المبحث الثاني: الخطوات الإجرائية المتبعة في الدراسة ٩٨
- ١-٢-٤ مجتمع وعينة الدراسة: ٩٩
- ٢-٢-٤ الخطوات الإجرائية للدراسة: ١٠٠
- ٣-٢-٤ الدراسة الوصفية للبيانات: ١٠٢
- ٣-٤ المبحث الثالث: قياس كفاءة التدقيق الخارجي ١٠٥
- ١-٣-٤ مؤشرات كفاءة التدقيق: ١٠٦
- ٢-٣-٤ البيانات الوصفية للكفاءة: ١٠٧
- ٣-٣-٤ كفاءة شركة التدقيق الأولى: ١٠٨
- ٤-٣-٤ كفاءة شركة التدقيق الثانية: ١٠٩
- ٥-٣-٤ كفاءة شركة التدقيق الثالثة: ١٠٩
- ٦-٣-٤ المقارنة بين كفاءة تدقيق شركات التدقيق الثلاثة: ١١٠
- ٧-٣-٤ كفاءة التدقيق المصارف: ١١١
- ٨-٣-٤ مؤشرات الكفاءة: ١١١
- ٤-٤ المبحث الرابع: قياس فاعلية التدقيق الخارجي ١١٣
- ١-٤-٤ البيانات الوصفية لفاعلية التدقيق: ١١٤
- ٢-٤-٤ فاعلية التدقيق في شركة التدقيق الأولى: ١١٥
- ٣-٤-٤ فاعلية التدقيق في شركة التدقيق الثانية: ١١٦
- ٤-٤-٤ فاعلية التدقيق في شركة التدقيق الثالثة: ١١٧
- ٥-٤-٤ المقارنة بين فاعلية التدقيق الخارجي لدى شركات التدقيق الثلاث: ١١٧
- ٦-٤-٤ فاعلية تدقيق المصارف: ١١٨
- ٧-٤-٤ قياس فاعلية التدقيق وفق المؤشرات الفنية والحجمية: ١١٨
- ٥-٤ المبحث الخامس: قياس جودة التدقيق الخارجي ١٢٠
- ١-٥-٤ البيانات الوصفية لجودة التدقيق الخارجي: ١٢١
- ٢-٥-٤ البيانات الوصفية لجودة التدقيق الخارجي لشركة التدقيق الأولى: ١٢٢
- ٣-٥-٤ البيانات الوصفية لجودة التدقيق الخارجي لشركة التدقيق الثانية: ١٢٢
- ٤-٥-٤ البيانات الوصفية لجودة التدقيق الخارجي لشركة التدقيق الثالثة: ١٢٣

- ١٢٤ ٥-٥-٤ المقارنة في جودة التدقيق الخارجي لشركات التدقيق الثلاث:
- ١٢٥ ٦-٥-٤ جودة التدقيق الخارجي في المصارف:
- ١٢٦ ... ٦-٤ المبحث السادس: قياس أثر كفاءة التدقيق وفاعليته في جودة التدقيق الخارجي ...
- ١٢٧ ١-٦-٤ قياس أثر كفاءة التدقيق في جودة التدقيق:
- ١٢٨ ٢-٦-٤ قياس أثر فاعلية التدقيق في جودة التدقيق:
- ١٢٩ ٣-٦-٤ قياس أثر كفاءة وفاعلية التدقيق في جودة التدقيق.
- ١٣١ ٧-٤ المبحث السابع: اختبار الفرضيات.

أثر كفاءة التدقيق وفاعليته في جودة التدقيق الخارجي

(دراسة تطبيقية)

إعداد الطالب: بشار نزار العبيدي

إشراف: أ.د. حسين أحمد دحدوح

مستخلص

هدفت هذه الدراسة إلى بيان أثر كفاءة التدقيق وفاعليته في جودة التدقيق الخارجي، وذلك بإجراء دراسة تطبيقية، اعتمدت المنهج الوصفي التحليلي لجمع بيانات الدراسة حيث شملت سلسلة من الخطوات بأستخدام برنامج مغلف البيانات تضمن مدخلات ومخرجات كل من الكفاءة والفاعلية والجودة.

تمثل مجتمع الدراسة بشركات التدقيق العراقية المرخصة من مجلس مهنة مراقبة وتدقيق الحسابات في العراق والبالغ عددها (٢٩) شركة تدقيق، اما عينة الدراسة فكانت عبارة عن (٣) شركات تدقيق عراقية من الشركات المذكورة التي تدقق حسابات المصارف موزعة على (٩) مصارف للشركة الأولى، و (٦) مصارف للشركة الثانية، و (٥) مصارف للشركة الثالثة بمجموع (٢٠) عملية تدقيق لبيانات سنة ٢٠٢٣، ثم استخدام مجموعه من الأساليب الإحصائية كلانحدار المتعدد لاختبار فرضيات الدراسة.

وتوصلت الدراسة الى مجموعة من النتائج اهمها

- ١- تؤثر كفاءة التدقيق في جودة عملية التدقيق الخارجي في المصارف العاملة في العراق.
- ٢- تؤثر فاعلية التدقيق في جودة عملية التدقيق الخارجي في المصارف العاملة في العراق.
- ٣- تؤثر كلٌ من الكفاءة والفاعلية معاً في جودة التدقيق الخارجي في عمليات تدقيق المصارف العراقية.

الكلمات المفتاحية: كفاءة التدقيق - فاعلية التدقيق - جودة التدقيق - التدقيق الخارجي - مدقق الحسابات.

الفصل الأول: الإطار العام للدراسة

١-١ المقدمة

تتبع أهمية عمل مدقق الحسابات ليس باعتباره مطلباً قانونياً فحسب، بل كونه ضرورةً تتعلق بالأمانة والحياد والنزاهة، فقد نشأت الحاجة لمهنة التدقيق من قبل العديد من الأطراف والتي تمثل السند الأساسي لثقة المستخدمين للمعلومات المالية وغير المالية بما تضيفه عملية التدقيق من مصداقية على القوائم والتقارير المالية.

وللحفاظ على ثقة المستخدمين واستثماراتهم المالية كان لابد من تعزيز جودة التقارير المالية التي من شأنها التأثير في حجم تداول الأسهم، حيث سعت جميع شركات التدقيق إلى تحسين جودة التدقيق الخارجي والاهتمام به من خلال زيادة كفاءة وفاعلية عملية التدقيق والتركيز عليها، حيث إنَّ زيادة الثقة في المعلومات المقدّمة بعد تدقيقها ستعكس على الأنشطة التجارية للمستخدمين وردود أفعالهم تجاه المعلومات المالية للشركات في أسعار الأسهم وتقلّباتها، فعندما يجد المساهمين تبايناً حول جودة التدقيق سيكون هناك ردُّ فعل سلبي سيؤثر في التعامل مع الشركة وفقدان الثقة ببياناتها المدققة.

ومن أجل ضمان النجاح والتنافس والتناغم مع التطورات، كان لا بدّ من تعزيز ارتباط كفاءة التدقيق وفاعليته لتضمن جودة التدقيق الخارجي، فجاءت الدراسة لتطبيق هذا الهدف ميدانياً على تدقيق المصارف العاملة في العراق لما لها من أثر في كفاءة وأهمية هذا القطاع الاقتصادي.

١ - ٢ مشكلة الدراسة:

تتمثل مشكلة الدراسة في أنَّ معظم الشركات والأطراف ذات العلاقة في بيئة العمل العراقية تسعى إلى الحصول على عملية تدقيق ذات جودة عالية، حيث تبين أنَّه في الفترة الأخيرة ونتيجة الأوضاع الاقتصادية المتقلبة التي أدت إلى ظهور مشاكل عدّة مع مدققي الحسابات، حيث أصبحت عمليات التدقيق متفاوتة الجودة بين مدقق ومدقق آخر؛ بسبب عدة عوامل خاصتها المرتبطة بكفاءة وفاعلية عملية التدقيق. وبسبب توسّع سوق الأعمال وتوسّع أساليب عملية التدقيق التي لم تعد تقتصر على المنشأة الصغيرة فقط، وإنما

على قطاع المصارف أيضاً، مما يتطلب الارتقاء وتحسين مستوى كفاءة فاعلية عملية التدقيق، وذلك لما تحتويه المصارف من عمليات معقدة ومتشعبة.

ومن خلال هذا المنطلق العام نسلط الضوء على المصارف العراقية، نظراً لما شهدته البيئة الاقتصادية في العراق في السنوات السابقة من أزمات جعلتها تعاني من عدم الاستقرار وفقدان ثقة التعامل مع المصارف فكان لا بد من تحسين كفاءة وفاعلية التدقيق للنهوض بالاقتصاد العراقي وزيادة إقبال المستثمرين للتعامل مع المصارف العراقية وذلك بتوفير بيئة عمل مناسبة تكفل الاستقلالية والكفاءة والفاعلية اللازمة للتدقيق السليم. وعليه جاءت مشكلة الدراسة بالسؤال الرئيس التالي:

ما أثر كفاءة وفاعلية التدقيق في جودة التدقيق الخارجي في المصارف العاملة في العراق؟
ويتفرع من السؤال الرئيس الأسئلة الفرعية التالية:

١- هل تؤثر كفاءة التدقيق في جودة عملية التدقيق الخارجي في المصارف العاملة في العراق؟

٢- هل تؤثر فاعلية التدقيق في جودة عملية التدقيق الخارجي في المصارف العاملة في العراق؟

٢-١ أهداف الدراسة:

تهدف هذه الدراسة إلى التعرف على أثر كفاءة التدقيق وفاعليته في جودة التدقيق الخارجي في العراق.
ويتفرع عنها الأهداف الفرعية الآتية:

١- التعرف على أثر كفاءة التدقيق في جودة عملية التدقيق الخارجي في المصارف العاملة في العراق.

٢- التعرف على أثر فاعلية التدقيق في جودة التدقيق الخارجي في المصارف العاملة في العراق.

٣-١ أهمية الدراسة:

تمثلت أهمية الدراسة في جوانب عدة، يمكن إيجازها في التالي:

١- الأهمية العلمية: وتكمن في إثراء المكتبة العربية وتمكين الباحثين من الاستفادة منها خلال إيجاد العلاقة الارتباطية بين كفاءة وفاعلية التدقيق وجودة التدقيق الخارجي، ما يضيف قيمةً علميةً ويُغني الرصد الأكاديمي بمواضيع لم تحظَ بالاهتمام الكافي في بيئة الأعمال العراقية.

٢- الأهمية العملية:

تتمثل في اختبار أثر كفاءة وفاعلية التدقيق في جودة التدقيق الخارجي تطبيقياً، وتحديد الأساليب المناسبة لتحسين وتعزيز كفاءة وفاعلية التدقيق، وإمكانية الاستفادة من نتائج الاختبار في رفع ثقة مهنة التدقيق في العراق بشكل عام ومكاتب التدقيق بشكل خاص، وتقديم نتائج هذه الدراسة للجهات المشرفة على عملية التدقيق؛ من أجل اتخاذ القرارات المناسبة لتحسين بيئة العمل في مجال تدقيق الحسابات.

١-٤ منهج الدراسة

يعبر منهج الدراسة عن الخطوات التي تُتبع لتحقيق الهدف لذا اعتمد المنهج الوصفي بأسلوب تحليلي لتحقيق أهداف الدراسة والإجابة عن فرضياتها، حيث يعبر هذا المنهج عن الظاهرة المراد دراستها كما توجد في الواقع ويهتم بوصفها وصفاً دقيقاً ويعبر عنها تعبيراً واقعياً وكمياً للحصول على نتائج علمية، ثم تفسيرها بطريقة موضوعية، بما ينسجم مع المعطيات الفعلية للظاهرة، كما يقوم المنهج الوصفي التحليلي على مبادئ المقارنة والتفسير والتقييم، بهدف الوصول إلى نتائج قابلة للتعميم وتحمل في مضمونها معنى قادراً على زيادة المعارف المتعلقة بموضوع الدراسة، وصولاً إلى النتائج والتوصيات المناسبة.

١-٥ مصادر جمع البيانات

تم جمع البيانات الدراسة من خلال الاعتماد على:

أ- المصادر الثانوية: جميع المصادر الموثقة من البيانات المتوافرة للباحث، وهذه المصادر تضم الدراسات السابقة والدراسات المعاصرة، وأعتمد الباحث على مراجعة تلك المصادر للحصول على المعلومات اللازمة.

ب-المصادر الأولية: الاعتماد على المعلومات التي وصل إليها الباحث من خلال عمل دراسة تطبيقية في مكاتب التدقيق العاملة في العراق، ومن ثم استقراء المعلومات حول متغيرات الدراسة وتحليلها بما يخدم الدراسة.

١-٦ الدراسات السابقة

في هذه الجزئية، يقدّم الباحث مراجعةً لمجموعة من الدراسات السابقة (Review of Literature) ذات العلاقة بكفاءة التدقيق وفاعليته بجودة التدقيق الخارجي، والهدف من استعراض هذه الدراسات هو تعريف القارئ بأهم وأبرز الدراسات التي سبق إجراؤها في مجال تدقيق الحسابات أو أحد مفاهيمها، مع عرضها بطريقة منطقية وأمينّة تأخذ في عين الاعتبار ما تناولته تلك الدراسات، وما توصّلت إليه، وبيان مدى الاستفادة منها، وما يميز الدراسة الحالية عنها، وتحديد الفجوة البحثية.

وتشكّل الدراسات السابقة بشكلٍ عام سجلاً حافلاً بالمعلومات التي يمكن من خلالها رصدُ الظاهرة ومتغيّراتها، وذلك لما يظهره هذا الرصد من تبيانٍ للفجوة البحثية التي تجاوزتها تلك الدراسات، لتكون الدراسة الحالية لبنةً لها مكانها في هذا التراكم العلمي، وقد استعرض الباحث الدراسات السابقة تبعاً لمفاهيم الدراسة الرئيسة المتمثلة في كفاءة التدقيق وفاعليته في جودة التدقيق الخارجي.

١-٦-١ الدراسات العربية

١- دراسة عبد الفتاح وأحمد (٢٠٢٣) بعنوان: أثر تطبيق معيار التدقيق الدولي رقم (٧٠١) أمور

التدقيق الرئيسية في جودة التدقيق الخارجي^١

هدفت الدراسة إلى بيان أثر تطبيق معيار التدقيق الدولي رقم (٧٠١) أمور التدقيق الرئيسية في جودة التدقيق الخارجي، وتبعت الدراسة المنهج الوصفي التحليلي، واعتمدت على الاستبانة في جمع بيانات الدراسة، حيث تمّ توزيع استبانة على المحاسبين القانونيين الأردنيين وبلغ عددهم (٤٠٠)، وتكوّنت عينة

^١ عبد الفتاح، مي، وأحمد، عماد (٢٠٢٣)، أثر تطبيق معيار التدقيق الدولي رقم (٧٠١) أمور التدقيق الرئيسية في جودة التدقيق الخارجي، مجلة جدارا للبحوث والدراسات، مجلد ٩، العدد ٢، عمان، الأردن.

البحث من (٢٠٠) محاسب قانوني أردني، وتمّ تحليل البيانات من خلال البرنامج الإحصائي (spss)، وأُستخدِمت مجموعة من الأدوات الإحصائية المناسبة حيثُ توصّلت الدراسة وجود أثر لتطبيق معيار التدقيق الدولي رقم (٧٠١) أمور التدقيق الرئيسية في جودة التدقيق الخارجي.

٢- دراسة (الدوس ٢٠٢٣) بعنوان: دور الإجراءات التحليلية المتقدمة في تحسين فاعلية عملية التدقيق ورفع كفاءتها لتعزيز الثقة بالتقارير المالية^٢-دراسة تطبيقية:

هدفت الدراسة إلى معرفة الإجراءات التحليلية المتقدمة في تحسين فاعلية عملية التدقيق ورفع كفاءتها لتعزيز الثقة بالتقارير المالية، وتبعت المنهج الوصفي التحليلي، وأُعتد على الاستبانة في الدراسة، حيثُ تمّ جمع البيانات من ثلاث شركات بمجالات مختلفة وبحجم إدخلات يومي كبير نسبياً، وتمّ استخدام مجموعة من الأدوات الإحصائية، حيثُ تمّ اختبار إجراءات التحليل المتقدمة في تحسين فاعلية التدقيق ورفع كفاءتها من خلال برنامج مغلف البيانات، وتمّ عرض هذه النتائج على عينة من الباحثين لبيان رأيهم حول تعزيز الثقة بالتقارير المالية بعد تحسين فاعلية عملية التدقيق ورفع كفاءتها من خلال استبانة أُعدت وتمّ توزيع ٥٠ استبانة وأُسترجعت بنسبة ١٠٠٪، وتمّ استخدام برنامج (spss) لتحليل الاستبانة، وقامت الدراسة باستخدام مجموعة من الأدوات الإحصائية المناسبة، وتوصّلت لوجود دور إيجابي للإجراءات التحليلية المتقدمة والمتمثلة بكلّ من التقنيات الإحصائية والاستكشافية وتقنيات التحليل الفوري للبيانات وتقنيات تنقيب المعرفة أو تعدين البيانات في تحسين فاعلية عملية التدقيق ورفع كفاءتها لتعزيز الثقة بالتقارير المالية.

٣- دراسة (أبازيد، ٢٠٢٢) بعنوان: أثر جودة التدقيق الخارجي باستخدام أسلوب تحليل مغلف البيانات في تعظيم قيمة المنشأة دراسة تطبيقية في سورية^٣.

^٢ الدوس، محمد معاذ محمد أديب (٢٠٢٣) دور الإجراءات التحليلية المتقدمة في تحسين فاعلية عملية التدقيق ورفع كفاءتها لتعزيز الثقة بالتقارير المالية-دراسة تطبيقية، أطروحة دكتوراه غير منشورة - جامعة دمشق- كلية الاقتصاد- سورية.
^٣ أبازيد، دعاء غسان (٢٠٢٢)، أثر جودة التدقيق الخارجي باستخدام أسلوب تحليل مغلف البيانات في تعظيم قيمة المنشأة دراسة تطبيقية في سورية، أطروحة دكتوراه غير منشورة- جامعة دمشق- كلية الاقتصاد- دمشق- سورية.

هدفت الدراسة إلى بيان أثر جودة التدقيق الخارجي مُقاسةً بأسلوب تحليل مغلف البيانات في تعظيم قيمة المنشأة في سورية، باتباع سلسلة من الخطوات المنهجية لتحقيق هدف الدراسة، حيث اعتمدت الدراسة على المنهج التطبيقي في سورية، إذ استخدمت بيانات شركتي تدقيق (X) و (Y) من شركات التدقيق الأربع الكبرى بين عامي (٢٠١٥) و(٢٠١٧)، وبلغ عدد عمليات التدقيق التي تناولتها الدراسة (٢١) عمليةً، وتعود هذه العمليات إلى سبعة مصارف خاصةً مدرجة في سوق دمشق للأوراق المالية، وتوزعت على أربع عمليات للشركة (X)، وثلاث عمليات للشركة (Y) على مدى ثلاث سنوات، واستخدمت مجموعة من الأدوات الإحصائية المناسبة، وقد احتسب أولاً جودة التدقيق الخارجي للعمليات الـ (٢١) باستخدام تحليل مغلف البيانات، وذلك بالاستناد إلى نموذج (مدخلات - مخرجات) الدراسة، كما قيسَت قيمة المصارف السبعة وعلى مدى ثلاث سنوات، باستخدام ثلاثة مقاييس للقيمة، وهي القيمة السوقية للسهم ومقياس (Tobin's Q) ونسبة القيمة السوقية للسهم إلى قيمته الدفترية (Price/Book) (P/B)، واستخدمت نماذج البيانات اللوحية لدراسة أثر جودة التدقيق الخارجي في تعظيم قيمة المنشأة على مدى سنوات الدراسة، وذلك بوجود عددٍ من المتغيرات الضابطة (الرقابية)، وهي: الربحية وتوزيعات الأرباح وقيمة الأصول وعمر المنشأة، وتوصلت نتائج الدراسة إلى إمكانية قياس جودة التدقيق الخارجي كمياً، إذ استخدم تحليل مغلف البيانات من أجل ذلك الغرض، كما توصلت إلى وجود أثر سلبي معنوي لجودة التدقيق الخارجي مُقاسةً بأسلوب تحليل مغلف البيانات في تعظيم قيمة المنشأة في سورية وفق مقاييس القيم الثلاثة المذكورة آنفاً.

٤- دراسة (شوقل، ٢٠٢٢) بعنوان: أثر استخدام تقنيات تحليل بيانات التدقيق في فاعلية تدقيق

حسابات المنشآت المالية السورية المدرجة - دراسة تطبيقية في المصارف^٤

هدفت الدراسة إلى اختبار أثر استخدام تقنيات تحليل بيانات التدقيق في فاعلية تدقيق حسابات المنشآت المالية السورية المدرجة، واتبعت الدراسة المنهج التطبيقي في المصارف العاملة في سورية، وتم استخدام

^٤شوقل، سامر (٢٠٢٢) أثر استخدام تقنيات تحليل بيانات التدقيق في فاعلية تدقيق حسابات المنشآت المالية السورية المدرجة- دراسة تطبيقية في المصارف، أطروحة دكتوراة غير منشورة- جامعة دمشق- كلية الاقتصاد- سورية

مجموعة من الأدوات الإحصائية المناسبة، منها استخدام خوارزمية آلة متجهات الدعم، وخوارزمية سرب الجسيمات، كإحدى تقنيات تحليل البيانات في الوصول إلى أدق تصنيف مناسب للاحتيال والاستمرارية في بيئة الأعمال السورية، وذلك بالتطبيق على المصارف المدرجة في سوق دمشق للأوراق المالية البالغ عددها ١٤ مصرفاً، من عام ٢٠١٢-٢٠٢٢، وقد توصلت الدراسة إلى وجود أثر لاستخدام المدقق تقنيات تحليل بيانات التدقيق في تعزيز فاعلية التدقيق من حيث اكتشاف الاحتيال في القوائم المالية لمنشآت الدراسة، ومن حيث تقييم استمرارية المنشآت محل التدقيق.

٥- دراسة (حموي ٢٠٢٢) بعنوان: أثر تطبيق تقنيات شبكات الأعمال في الحد من مخاطر التدقيق ورفع كفاءة وفاعلية التدقيق-دراسة تطبيقية^٥

هدفت الدراسة للتعرف على أثر تطبيق تقنيات شبكات الأعمال في الحد من مخاطر التدقيق ورفع كفاءة وفاعلية التدقيق، واتبعت الدراسة المنهج التطبيقي في شركات التدقيق العاملة في سورية، حيث اعتمدت الدراسة تطبيق تقنيات شبكات الأعمال باستخدام برنامج (microsoft project) على عينة مؤلفة من ٦ عمليات تدقيق في القطاع الصناعي والتجاري والخدمي التي نفذت من خلال شركتي تدقيق معتمدتين من قبل هيئة الأوراق والأسواق المالية السورية، وتم استخدام مجموعة من الأدوات الإحصائية المناسبة، حيث اتبعت الدراسة طريقة قياس مكونات خطر التدقيق بطريقة كمية وقياس الكفاءة وفعاليتها باستخدام برنامج تحليل مغلف البيانات، وبعد ذلك حُلثت بيانات الدراسة بوساطة برنامج (SPSS)، وتوصلت الدراسة إلى أن أثر تطبيق تقنيات شبكات الأعمال في فاعلية التدقيق أكبر من أثرها في كفاءة التدقيق.

٦- دراسة بوبعابة والوافي (٢٠٢١) بعنوان "أثر التحول الرقمي على جودة التدقيق الخارجي":^٦

^٥ حموي، خليل إسبر ٢٠٢٢، أثر تطبيق تقنيات شبكات الأعمال في الحد من مخاطر التدقيق ورفع كفاءة وفاعلية التدقيق-دراسة تطبيقية، أطروحة دكتوراة (غير منشورة) - جامعة دمشق- كلية الاقتصاد- سورية.
^٦ بوبعابة، نصيرة والوافي شهرزاد ٢٠٢١، أثر التحول الرقمي على جودة التدقيق الخارجي، المركز الجامعي علي كافي معهد العلوم الاقتصادية- العراق.

هدفت الدراسة للتعرف على أثر التحول الرقمي في جودة التدقيق الخارجي، واعتمدت على المنهج التحليلي، واتبعت الدراسة المنهج الوصفي التحليلي واعتمدت على الاستبانة في جمع بيانات الدراسة، حيث تم توزيع ١١٢ استبانة على مكاتب وشركات التدقيق العراقية، وتم استخدام مجموعة من الأدوات الإحصائية المناسبة منها أسلوب الانحدار اللوجستي، وتوصلت الدراسة إلى أنَّ تجسيد التحول الرقمي في الممارسات العملية للتدقيق يزيد من كفاءة وفاعلية الذكاء الاصطناعي وتجديد إجراءات التدقيق، وتوصلت الدراسة إلى أنَّ تجسيد التحول الرقمي بدمج التقنيات الرقمية في الممارسات العملية للتدقيق الخارجي يسمح بتحسين جودة التدقيق الخارجي وزيادة كفاءته.

٧- دراسة منشد ويعقوب (٢٠٢٠) بعنوان: تأثير جودة التدقيق الخارجي على جودة تطبيق المعايير الدولية (بحث تطبيقي في عينة من المصارف المساهمة الخاصة المدرجة في سوق العراق للأوراق المالية):^٧

هدفت الدراسة إلى قياس تأثير جودة التدقيق الخارجي في جودة تطبيق المعايير الدولية لعينة من المصارف المساهمة الخاصة المدرجة في سوق العراق للأوراق المالية، واتبعت الدراسة المنهج التطبيقي في شركات التدقيق التي تدقق حسابات المصارف الخاصة المدرجة في سوق العراق للأوراق المالية، حيث كانت عينة الدراسة ١٠ مصارف مساهمة خاصة مدرجة ومستمرة في إصدار قوائمها المالية للفترة (٢٠١٨-٢٠١٠)، إضافة إلى الشركات ومكاتب التدقيق التي تدقق حسابات هذه المصارف، وتم الاعتماد على البرنامج الإحصائي (spss) لتحليل البيانات، وتم استخدام مجموعة من الأدوات الإحصائية المناسبة وقد توصلت الدراسة إلى وجود جودة التدقيق لشركات ومكاتب التدقيق التي قامت بتدقيق المصارف وعدم وجود جودة في تطبيق المعايير، عدم وجود علاقة ارتباط ذات دلالة بين جودة التدقيق الخارجي والمتمثلة في العوامل

^٧ منشد، قاسم جلوب، ويعقوب، فحاء عبد الله (٢٠٢٠) تأثير جودة التدقيق في جودة الأرباح- بحث تطبيقي في عينة من الشركات المساهمة الخاصة المدرجة في سوق العراق للأوراق المالية، مجلة دراسات محاسبية ومالية، المجلد ١٥، العدد ٥٢، العراق، ص ١١١

المحددة الخاصة بمواصفات شركة او مكتب التدقيق والعوامل ذات الصلة بمواصفات العميل على جودة تطبيق المعايير للمصارف عينة البحث .

٨- دراسة نصر (٢٠٢٠) بعنوان: "دور العوامل المرتبطة بجودة التدقيق الخارجي على القيمة السوقية"^٨:

هدفت الدراسة إلى التعرف على دور العوامل المرتبطة بجودة التدقيق الخارجي على القيمة السوقية، كما هدفت إلى تحليل العلاقة على حجم مكتب التدقيق وفترة الاحتفاظ بالعميل، وانبعث المنهج الوصفي التحليلي، واعتمدت على الاستبانة في جمع بيانات الدراسة، حيث تم تجميع البيانات بناءً على التقارير السنوية لشركات ومكاتب التدقيق في فلسطين، خلال الفترة (٢٠١٩-٢٠١٢)، وقد تم استخدام مجموعة من الأدوات الإحصائية المناسبة وقياس مجموعة العوامل المؤثرة بجودة التدقيق الخارجي باستخدام الانحدار الهرمي التدريجي، وتوصلت الدراسة إلى وجود أثر إيجابي "ربحية الشركة وحجمها على قيمتها السوقية".

٩- دراسة السامرائي، والشريدة (٢٠٢٠) بعنوان: دور تقنيات الذكاء الاصطناعي باستخدام التدقيق الرقمي في تحقيق جودة التدقيق ودعم إستراتيجيته من وجهة نظر مدققي الحسابات - دراسة ميدانية في شركات تدقيق الحسابات في مملكة البحرين.^٩

هدفت الدراسة إلى تعريف دور تقنيات الذكاء الاصطناعي باستخدام التدقيق الرقمي في تحقيق جودة التدقيق ودعم إستراتيجية التدقيق المستخدمة في شركات تدقيق الحسابات في مملكة البحرين من خلال بيان دور وأهمية التدقيق الرقمي في تحقيق جودة التدقيق ودور وأهمية التدقيق الرقمي في دعم إستراتيجية التدقيق، وقد تم استخدام المنهج الوصفي التحليلي، واعتمدت على الاستبانة في جمع بيانات الدراسة، بالتطبيق على شركات تدقيق الحسابات العاملة في مملكة البحرين البالغ عددها ١٧ شركة، وقد تم اختيار

^٨ نصر، سناء ٢٠٢٠، دور العوامل المرتبطة بجودة التدقيق الخارجي على القيمة السوقية، مجلة الجامعة الإسلامية للدراسات الاقتصادية والإدارية ٢٧(١)، فلسطين.

^٩ السامرائي، عمار عصام، والشريدة، نادية عبد الجبار (٢٠٢٠) دور تقنيات الذكاء الاصطناعي باستخدام التدقيق الرقمي في تحقيق جودة التدقيق ودعم إستراتيجيته من وجهة نظر مدقق الحسابات- دراسة ميدانية في شركات تدقيق الحسابات في مملكة البحرين، المجلة العالمية للاقتصاد والأعمال، المجلد ٨، العدد ١، البحرين.

عينة عشوائية من ٨٥ مدققاً مُجازاً، وتوزيع استبانة على أفراد عينة الدراسة، حيث استخدمت الدراسة مجموعة من الأدوات الإحصائية المناسبة وتحليل الاستبانة إحصائياً باستخدام البرنامج الإحصائي spss والانحدار الخطي البسيط والمتعدد، وقد توصلت الدراسة إلى أن استخدام تقنيات الذكاء الاصطناعي يسهم في تحقيق جودة عملية التدقيق وكذلك يسهم أيضاً في دعم تطبيق إستراتيجية التدقيق في مملكة البحرين.

١-٦-٢ الدراسات الأجنبية

١ - دراسة (Rijal & Bakri, 2023) بعنوان:

Effect of Auditor Specialization, Auditor Characteristics, Board Independence on Audit Quality through intellectual capital : Study on service companies

تأثير تخصص المدقق، خصائص المدقق، استقلالية مجلس الإدارة على جودة المراجعة من خلال رأس المال الفكري: دراسة على شركات الخدمات^{١٠}

هدفت هذه الدراسة إلى دراسة تأثير تخصص المدقق وخصائص المدقق واستقلال مجلس الإدارة على جودة التدقيق من خلال رأس المال الفكري في شركات الخدمات في جاوة الغربية (إندونيسيا). وأتبعت هذه الدراسة المنهج الوصفي التحليلي واعتمدت على الاستبانة في جمع بيانات الدراسة، وتم استخدام أسلوب المنهج الكمي وعينة الدراسة هي ٣٨٤ من الشركات الخدمية في جاوة الغربية. كما تم تحليل البيانات باستخدام نمذجة المعادلات الهيكلية الجزئية الصغرى مع برنامج Smart PLS إصدار 4.0، واستخدمت هذه الدراسة مجموعة من الأدوات الإحصائية المناسبة، حيث توصلت إلى أن تخصص وخبرة المدقق واستقلال مجلس الإدارة كان له تأثير إيجابي ومهم على جودة التدقيق، وأن رأس المال الفكري له تأثير وسيط كبير على العلاقة بين تخصص المدقق وخبرته واستقلال مجلس الإدارة في جودة التدقيق.

^{١٠} Rijal, Syamsu., & Bakri, Asri Ady. (2023). Effect of Auditor Specialization, Auditor Characteristics, Board Independence on Audit Quality through intellectual capital : Study on service companies. The ES Accounting and Finance Journal. Vol 1. No 2.

**The effect of information asymmetry on the relationship
between information complexity and audit quality**

تأثير عدم تماثل المعلومات على العلاقة بين تعقيد المعلومات وجودة التدقيق^{١١}

هدفت هذه الدراسة إلى فحص تأثير عدم تماثل المعلومات على العلاقة بين تعقيد المعلومات وجودة المعلومات، واتبعت هذه الدراسة المنهج الوصفي التحليلي، واعتمدت على الاستبانة لجمع بيانات الدراسة، وتم استخدام أسلوب نماذج الانحدار اللوجستي، وشملت عينة الدراسة ١١٨ شركة مجازة من قبل بورصة طهران في الفترة ما بين (٢٠٢١-٢٠١٧)، واستخدمت هذه الدراسة مجموعة من الأدوات الإحصائية المناسبة، حيث توصلت إلى أن تعقيد المعلومات (عمل مع الأطراف ذات العلاقة وتنوع الأعمال) له تأثير إيجابي وكبير على الخبرة في صناعة التدقيق، وأن عدم تناسق المعلومات له تأثير سلبي ومهم على العلاقة بين تعقيد المعلومات والخبرة في صناعة التدقيق.

**The Impact of Auditor Integrity to Audit Quality: an Exploratory
Studies from the Middle East.**

أثر نزاهة المدققين على جودة التدقيق: دراسة استكشافية من الشرق الأوسط^{١٢}

هدفت هذه الدراسة إلى استكشاف مفهوم نزاهة المدققين وتأثيرها في جودة التدقيق، واتبعت المنهج التطبيقي لجمع بيانات الدراسة، حيث شملت عينة الدراسة ٦ مدققين من سلطنة عمان من ذوي الخبرة الواسعة والذي يشغلون مناصب مهمة في شركات التدقيق، وتم استخدام أسلوب الدراسة النوعية، واستخدمت

^{١١} Reza, Motevali. (2023). The effect of information asymmetry on the relationship between information complexity and audit quality, Asian Journal of Research in Business Economics and Management. Vol 13. Issue 4. PP 20-34.

^{١٢} Hubais, A.S.A., & Abdul kadir, M.R., & Bilal, Z.O., & Alam, N.M. (2023), "The Impact of Auditor Integrity to Audit Quality: an Exploratory Studies from the Middle East", International journal of professional business review, <https://www.openaccessojournals.com/JBReview/article/view/1254>

مجموعة من الأدوات الإحصائية المناسبة، وتوصلت إلى أنَّ النزاهة هي العامل الأساسي في تحديد جودة التدقيق، وترتبط بشكل كبير بالسمعة، إذ تُعدّ السمعة أمراً بالغ الأهمية، والنزاهة هي أفضل طريقة للحفاظ على السمعة.

٤ - دراسة (Ditkaew, 2023) بعنوان:

The impact of audit data analytics on audit quality and audit review continuity in Thailand"

تأثير تحليلات بيانات التدقيق على جودة التدقيق واستمرارية عملية التدقيق في تايلاند^{١٣}

هدفت الدراسة إلى فحص تأثير تحليلات بيانات التدقيق في جودة التدقيق واستمرارية التدقيق، واتّبع المنهج الوصفي التحليلي واعتمدت على الاستبانة لجمع بيانات الدراسة، وقد تمّ جمع البيانات من ٤٥٢ محاسباً قانونياً مُعتمداً في تايلاند والشركات المُدرجة في بورصة تايلاند خلال الفترة (٢٠٢٢-٢٠١١) وتحليلها إحصائياً على برنامج (spss)، واستخدمت هذه الدراسة مجموعة من الأدوات الإحصائية المناسبة. حيث أشارت نتائج الدراسة إلى أنَّ تحليلات بيانات التدقيق كان لها تأثير إيجابي على جودة التدقيق واستمراريتها، إذ إنّ استخدام المدققين لتحليل البيانات الضخمة كان له تأثير إيجابي على جودة التدقيق.

٥ - دراسة (Noordin et al, 2022) بعنوان:

The use of artificial intelligence and audit quality: An analysis from the perspectives of external auditors in the UAE.

استخدام الذكاء الاصطناعي وجودة التدقيق: تحليل من وجهة نظر المدققين الخارجيين في دولة الإمارات العربية المتحدة^{١٤}

¹³ Ditkaew, K. and Suttipun, M. (2023), "The impact of audit data analytics on audit quality and audit review continuity in Thailand", *Asian Journal of Accounting Research*, Vol. ahead-of-print No. ahead-of-print. <https://doi.org/10.1108/AJAR-04-2022-0114>

¹⁴ Noordin, N. A., Hussainey, K., & Hayek, A. F. (2022). The use of artificial intelligence and audit quality: An analysis from the perspectives of external auditors in the UAE. *Journal of Risk and Financial Management*, 15(8), 339.

هدفت الدراسة إلى استكشاف تصور المدققين الخارجيين لاستخدام الذكاء الاصطناعي (AI) في دولة الإمارات العربية المتحدة، ومساهمة الذكاء الاصطناعي في تعزيز جودة التدقيق. واختبار ما إذا كان مفهوم استخدام الذكاء الاصطناعي وتأثيره على جودة التدقيق يختلف بين المدققين الخارجيين المحليين والدوليين. وتبعت هذه الدراسة المنهج الوصفي التحليلي واعتمدت على الاستبانة لجمع بيانات الدراسة، وتم جمع البيانات باستخدام استطلاع عبر الإنترنت من ٢٢ شركة تدقيق محلية و٤١ شركة دولية، وأختبرت الفرضيات من خلال تحليل البيانات باستخدام اختبارات الموثوقية والتحليل الوصفي واختبار t للعينات المستقلة، واستخدمت هذه الدراسة مجموعة من الأدوات الإحصائية المناسبة، وتوصلت إلى أن هناك فرقاً غير مهم في المساهمة المتصورة للذكاء الاصطناعي في جودة التدقيق بين شركات التدقيق المحلية والدولية، وهناك تأثير إيجابي كبير لاستخدام تقنيات الذكاء الاصطناعي (النظم الخبيرة، الحوسبة السحابية، الشبكات العصبونية) في جودة التدقيق.

٦- دراسة (Qawqzeh et al, 2020) بعنوان:

Impact of the external auditor's effectiveness on the financial reporting quality: The mediating effect of audit quality. .

تأثير فاعلية المدقق الخارجي في جودة التقارير المالية التأثير الوسيط لجودة التدقيق^{١٥}

هدفت الدراسة إلى التحقق من تأثيرات فاعلية المدقق الخارجي على جودة التقارير المالية، وكذلك التأثير الوسيط لجودة التدقيق الخارجي على هذه العلاقة في الشركات الأردنية. وتبعت هذه الدراسة المنهج الوصفي التحليلي واعتمدت على الاستبانة لجمع بيانات الدراسة، واستخدمت بيانات ١٨٠ شركة مُدرجة في بورصة عمان من ٢٠٠٩-٢٠١٧ وقد تم تحليل البيانات باستخدام طريقة الخطوات السببية.

أظهرت النتائج أن حجم المدقق له تأثير ضئيل على جودة التقارير المالية، في حين أن التخصص في الصناعة له تأثير إيجابي كبير على جودة التقارير المالية من خلال منع ممارسات إدارة الأرباح، وكذلك

¹⁵ Qawqzeh, H. K., Endut, W. A., Rashid, N., & Dakhallh, M. M. (2020). Impact of the external auditor's effectiveness on the financial reporting quality: The mediating effect of audit quality. *Journal of Critical Reviews*, 7(6), 1197-1208.

فترة عمل المدقق لها تأثير سلبي كبير على جودة التقارير المالية. واستخدمت هذه الدراسة مجموعة من الأدوات الإحصائية المناسبة. وكشفت النتائج أيضاً أن حجم المدقق له تأثير سلبي على جودة التدقيق، وتخصص الصناعة، وفترة عمل المدقق كعوامل تؤثر بشكل إيجابي على جودة التدقيق.

١-٧ ما يميز هذه الدراسة عن الدراسات السابقة:

تميّزت هذه الدراسة عن الدراسات السابقة من خلال الاختلاف: الناحية التطبيقية والناحية الإحصائية

١-٧-١ الناحية التطبيقية:

بشكل عام فإن أغلبية الدراسات التي تم التطرق إليها والمتمحورة في الكفاءة والفاعلية والجودة كانت عينة الدراسة شركات التدقيق التي تدقق مختلف القطاعات الاقتصادية، ولكن لم يتم تسليط الضوء على شركات التدقيق التي تدقق عمل المصارف لما يحتويه هذا القطاع من أهمية اقتصادية كبيرة. وبشكل خاص على صعيد الجمهورية العربية السورية فإن جميع الدراسات التي أُجريت في سورية وخاصة في مجال التدقيق تمحورت نحو بيئة عمل التدقيق السورية، أما عينة هذه الدراسة فقد تم جمعها من قبل الباحث في العراق، وبالتحديد من مكاتب التدقيق التي تدقق حسابات المصارف العراقية، فتعتبر أول دراسة في سوريا شملت عينة الدراسة شركات التدقيق العراقية، مما يرفد المكتبة السورية في دراسات تم عملها خارج مجتمع شركات التدقيق السورية.

١-٧-٢ الناحية الإحصائية:

تطرقت هذه الدراسة إلى تحليل المتغيرات كفاءة وفاعلية وجودة التدقيق الخارجي، ومن خلال البحث الذي قام بها الباحث لم يُر أي دراسات سابقة تبنت جميع هذه المتغيرات، وبذلك يُعدّ من أول الدراسات التي قامت بقياس المتغيرات التي تم ذكرها مجتمعة، حيث تم قياس كفاءة التدقيق في جودة التدقيق الخارجي، وفاعلية التدقيق في جودة التدقيق الخارجي، وتم أخذ الكفاءة والفاعلية مجتمعة في جودة التدقيق الخارجي، واتّبع الباحث أسلوب القياس بواسطة مغلف البيانات، ومن ثم استخدام الانحدار الخطي البسيط المتعدد،

والمتمدد بالتدرج لاختبار الفرضيات، عدا عن أنها طُبِّقت على المصارف العراقية والتي تعتبر من ضمن القطاعات الضخمة، كما اعتمدت الدراسة الحالية على أوراق عمل مكاتب وشركات التدقيق، وعالجت فجوةً علميةً متعددة الجوانب بتطرقها لموضوع كفاءة فاعلية التدقيق وجودته وشمولها لمكاتب وشركات التدقيق العراقية والتي تدقق ميزانيات المصارف العراقية.

٨-١ فرضيات الدراسة:

بناءً على مسار العلاقات المفترضة في الإطار المفاهيمي للدراسة، وتوافقاً مع تساؤلات الدراسة ومشكلاتها يمكن صياغة فرضياتها على النحو التالي:

1 - تؤثر كفاءة التدقيق (متمثلة في الكفاءة الفنية: عائد الحجم الثابت، عائد الحجم المتغير، الكفاءة الحجمية) في جودة عملية التدقيق الخارجي في المصارف العاملة في العراق، ويتفرع عنها الفرضيات الفرعية التالية:

a. تؤثر الكفاءة الفنية (عائد الحجم الثابت، وعائد الحجم المتغير)، والكفاءة الحجمية في جودة عملية التدقيق الخارجي (عائد الحجم الثابت).

b. تؤثر الكفاءة الفنية (عائد الحجم الثابت، وعائد الحجم المتغير)، والكفاءة الحجمية في جودة عملية التدقيق الخارجي (عائد الحجم المتغير).

c. تؤثر الكفاءة الفنية (عائد الحجم الثابت، وعائد الحجم المتغير)، والكفاءة الحجمية في جودة عملية التدقيق الخارجي (الجودة الحجمية).

2 - تؤثر فاعلية التدقيق في جودة عملية التدقيق الخارجي في المصارف العاملة في العراق، ويتفرع عنها الفرضيات الفرعية التالية:

a. تؤثر فاعلية الفنية (عائد الحجم الثابت، وعائد الحجم المتغير)، والفاعلية الحجمية في جودة عملية التدقيق الخارجي (عائد الحجم الثابت).

b. تؤثر فاعلية الفنية (عائد الحجم الثابت، وعائد الحجم المتغير)، والفاعلية الحجمية في

جودة عملية التدقيق الخارجي (عائد الحجم المتغير).

c. تؤثر فاعلية الفنية (عائد الحجم الثابت، وعائد الحجم المتغير)، والفاعلية الحجمية في

جودة عملية التدقيق الخارجي (الجودة الحجمية).

3 - تؤثر كلٌّ من الكفاءة والفاعلية في جودة التدقيق الخارجي في عمليات التدقيق.

٩-١ حدود الدراسة:

1 - الحدود المكانية:

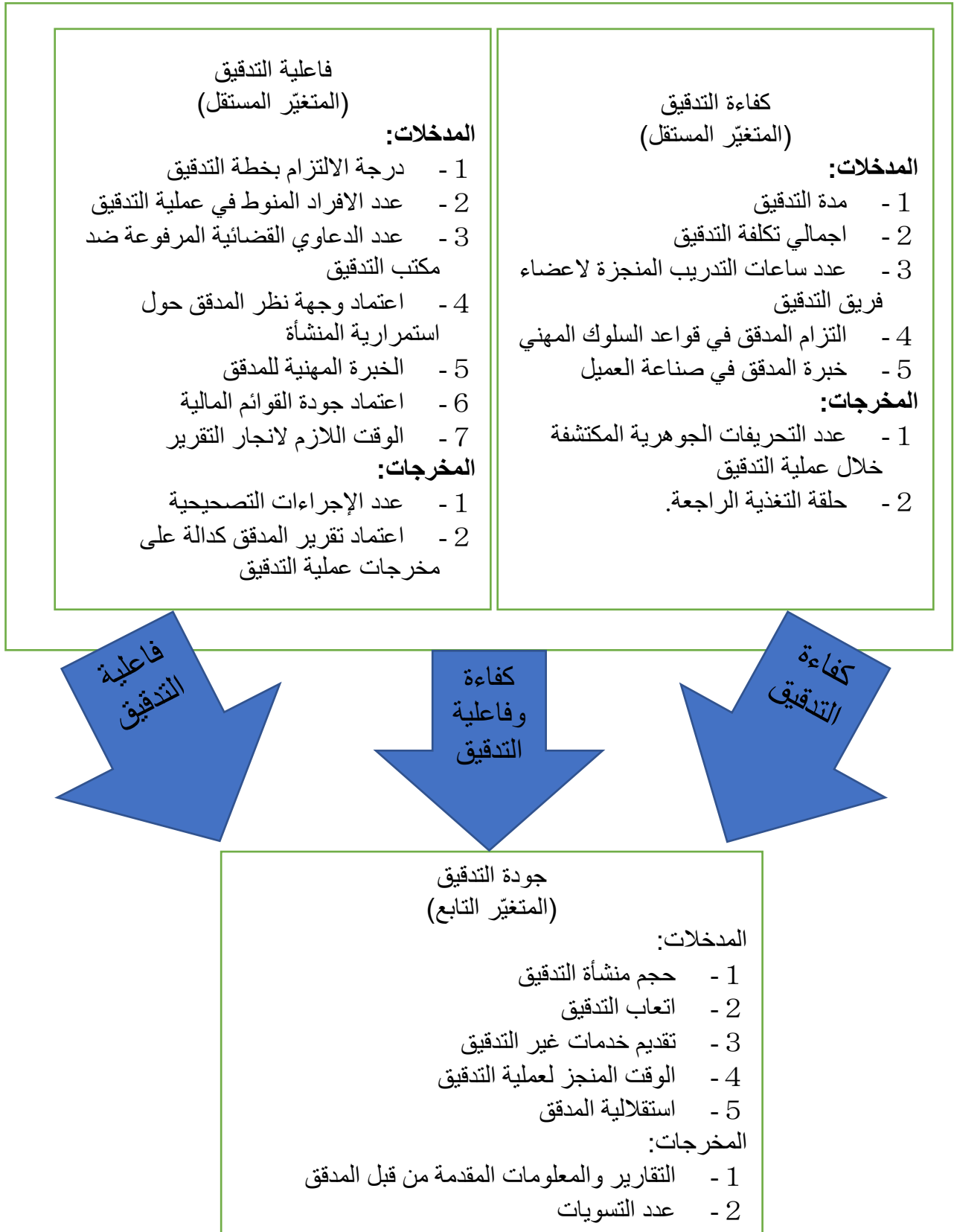
شملت الحدود المكانية للدراسة البيئة العراقية حيث تم اجراء هذه الدراسة على (٣) شركات من اصل

(٢٩) شركة تدقيق معتمدة من قبل مجلس ممارسة مهنة التدقيق في العراق.

2 - الحدود الزمنية:

اجريبت هذه الدراسة على بيانات المصارف العراقية خلال سنة ٢٠٢٣.

١٠-١ نموذج الدراسة:



الشكل رقم (١) : نموذج الدراسة

الفصل الثاني: الإطار النظري لكفاءة التدقيق الخارجي وفعاليته

مقدمة :

يستند تنفيذ عملية التدقيق إلى مجموعة من الإجراءات التي يتوجب على المدقق القيام بها، لغرض تحقيق النتائج المرجوة، ونظراً لأهمية رأي المدقق بالنسبة لمختلف أصحاب المصالح المرتبطة بالشركة، لذا وجب أن يكون هذا الرأي مبنياً على أدلة اثبات تؤكد وجود مستوى عالٍ من الكفاءة والفاعلية ليسهم في تلبية متطلبات مستخدمي القوائم المالية، وبما يسهم في تفادي تعرض المدقق للمساءلة والمشاكل القانونية المحتملة،

ولا سيما أن القوانين والتشريعات المنظمة للمهنة تلقي على عاتق المدقق مسؤوليات متزايدة تجاه الجهات التي يدقق حساباتها عن الضرر التي قد يلحق بها.

وعليه يتضمن الفصل المباحث الآتية:

المبحث الأول: طبيعة التدقيق الخارجي ومعايره

المبحث الثاني: طبيعة كفاءة التدقيق الخارجي عواملها وطرق قياسها

المبحث الثالث: طبيعة فاعلية التدقيق وطرق قياسها

٢-١ المبحث الأول: طبيعة التدقيق الخارجي ومعايير

تمهيد

شهدت مهنة التدقيق الخارجي منذ ظهورها تطورات عدة لمواكبة المستجدات في عالم المال والأعمال، ومع اشتداد المنافسة وتطور الخدمات المقدمة من طرف مكاتب وشركات التدقيق، وزيادة أهميتها بالنسبة للمستخدمين تعاضمت شأنها، حيث أضحت مهنة متكاملة ومنظمة وضرورية لاستكمال قيام المؤسسات بأعمالها. نظراً للدور الفعال الذي يقوم به المدقق بإبداء الرأي بعدالة قوائمها المالية.

يعرض هذا المبحث النقاط التالية:

٢-١-١ مفهوم التدقيق الخارجي

٢-١-٢ أهمية التدقيق الخارجي وأهدافه

٢-١-٢-١ أهمية التدقيق الخارجي

٢-١-٢-٢ أهداف التدقيق الخارجي

٢-١-٣ معايير التدقيق الخارجي

٢-١-١ مفهوم التدقيق الخارجي

ظهرت مهنة التدقيق الخارجي بناءً على حاجة الملاك لرأي خارجي مستقل، حيث يقوم المدقق بمجموعة من الإجراءات للحصول على أدلة الإثبات ليتمكن من إبداء رأي فني موضوعي حول البيانات المالية، وقد ظهرت جهات عدة اهتمت بوضع تعريف عملية التدقيق، وكانت جهود المنظمات المهنية سباقة في هذا المجال.

يعرّف اتحاد المحاسبين الأمريكيين التدقيق الخارجي بأنه: عملية منتظمة وموضوعية للحصول على أدلة إثبات وتقويمها، فيما يتعلق بحقائق حول وقائع وأحداث اقتصادية، وذلك للتحقق من درجة التطابق بين تلك الحقائق والمعاني المحددة وإيصال النتائج إلى مستخدمي المعلومات المهتمين بذلك^{١٦}، في حين بين المعيار الدولي للتدقيق رقم ٢٠٠ بأن عملية التدقيق تتناول رأي المدقق حول البيانات المالية ما إذا كانت معدة من كل النواحي المهمة وفقاً لإطار إعداد التقارير المالية المعمول به^{١٧}.

كما عرّف نظام ممارسة مهنة مراقبة وتدقيق الحسابات مهنة التدقيق في العراق بأنها: مهنة تُمارس بواسطة شخص طبيعي أو معنوي مجاز بممارسة هذه المهنة تهدف إلى تدقيق البيانات المالية للجهة الخاضعة للتدقيق بهدف إبداء الرأي فيما إذا كانت قد أُعدت من كل النواحي الجوهرية وفقاً لمعايير محاسبية محلية أو دولية وأنها تمثل بعدالة ومن كل النواحي الجوهرية المركز المالي للجهة الخاضعة للتدقيق^{١٨}.

يرى الباحث أن التدقيق الخارجي عملية يقوم بها المدقق الخارجي وفق خطوات منظمة ومدرسة حسب منهجية علمية بهدف إبداء رأي فني محايد في القوائم المالية، ومدى عدالتها والتزامها بتطبيق المعايير الدولية. وأن التدقيق الخارجي عملية حيوية تقوم على تقييم وفحص حسابات وسجلات المؤسسة من قبل مدققين خارجيين مستقلين للتحقق من دقة وعدالة وموثوقية المعلومات المالية والمحاسبية من خلال تقييم

^{١٦} الموقع الإلكتروني لاتحاد المحاسبين الأمريكيين <https://aaahq.org/Research/Books>

^{١٧} الاتحاد الدولي للمحاسبين (٢٠٢٣)، ترجمة الهيئة السعودية للمراجعين والمحاسبين.

^{١٨} قانون رقم ٣ نظام ممارسة مهنة مراقبة وتدقيق الحسابات، ٢٠٠٠، العراق

الامتثال وتحديد المخاطر وإبلاغ نتائج التدقيق إلى الأطراف الخارجية من خلال تقرير المدقق متضمناً رأيه بشأنها.

٢-١-٢ أهمية التدقيق الخارجي وأهدافه

١-٢-١-٢ أهمية التدقيق الخارجي

تتمثل أهمية التدقيق الخارجي انطلاقاً من كونه وسيلة تخدم جهات عدّة لها مصلحة بالشركة سواء كانت طرفاً داخلياً أو خارجياً، وفي تعزيز الثقة وزيادة مصداقية وجودة تقارير التدقيق^{١٩}. حيث يؤدي المدقق الخارجي دوراً مهماً في المساعدة على تحسين نوعية التقارير المالية، حيث يمثل التدقيق الخارجي حجر الزاوية لحوكمة الشركات الجيدة، إذ يساعد المدققون الخارجيون هذه الشركات على تحقيق المساءلة والنزاهة وتحسين العمليات فيها، ويغرسون الثقة بين أصحاب المصالح والمتعاملين بشكل عام، ويؤكد معهد المدققين الداخليين في الولايات المتحدة الأمريكية أن دور التدقيق الخارجي يعزّز مسؤوليات الحوكمة في الإشراف والتبصر والحكمة، حيث ينصب الإشراف على التحقق مما إذا كانت الشركات تعمل وفق النظم والضوابط التي يجب أن تعمل ضمنها، أما التبصر فإنه يساعد متخذي القرارات من خلال تزويدهم بتقويم مستقلّ للبرامج والسياسات والعمليات والنتائج وأخيراً تحدد الحكمة الاتجاهات والتحديات التي تواجهها الشركة^{٢٠}. كما يعمل التدقيق الخارجي على تقليص أو القضاء على التعارض بين مصالح الإدارة والمساهمين كما أنه يقضي على عدم تماثل المعلومات التي تحتويها القوائم المالية، فالمدقق الخارجي يضيف ثقة ومصادقية على المعلومات المالية والمحاسبية من خلال المصادقة على القوائم المالية التي تعدّها المنشأة وذلك بعد فحصها ومراجعتها والتأكد من عدالتها، إضافةً إلى هذا تعد الرقابة الداخلية بمثابة خط الدفاع الذي يحمي

^{١٩} السامرائي، عمار عصام، والشريدة، نادية عبد الجبار (٢٠٢٠) دور تقنيات الذكاء الاصطناعي باستخدام التدقيق الرقمي في تحقيق جودة التدقيق ودعم استراتيجيته من وجهة نظر مدقق الحسابات- دراسة ميدانية في شركات تدقيق الحسابات في مملكة البحرين، المجلة العالمية للاقتصاد والأعمال، المجلد ٨، العدد ١، البحرين، ص ٢٢

^{٢٠}Feghali, K., & Hallak, J. (2019). International internal audit standards (IIA) and the geographical location of international groups: An application to the information technology sector. *Risk Gov. Control Financ. Mark. Institutions*, 9(3), 32-45. available <https://www.theiia.org/>

مصالح المساهمين، إذ تُعدّ بمثابة أداة لتحقيق كفاءة وفعالية العمليات التشغيلية في المنشأة من خلال ضمان حسن استغلال الموارد المتاحة بما ينعكس إيجاباً على الأداء التنافسي للشركة^{٢١}.

كما تتحقّق أهمية جودة التدقيق من خلال تعزيز إمكانية اكتشاف المخالفات والأخطاء الموجودة في القوائم المالية، والمساهمة في تدعيم حوكمة الشركات^{٢٢}. وفي هذا الصدد فإنّ أهمية التدقيق تتجلى انطلاقاً من كونها تعزز الثقة بالتقارير المالية للشركات، وتقدم دليلاً على مصداقيتها وضمان العدالة في إعدادها. حسب رأي الباحث فإنّ أهمية التدقيق الخارجي تكمن بتعزيز الشفافية والموثوقية في البيانات المالية وبناء الثقة لدى المساهمين والمستثمرين وجميع الأطراف المعنية بالشركة. كونه يوفر تقييماً مستقلاً للتقارير المالية، نتيجة كشف الأخطاء والاحتيايل وأي تلاعب يتم في التقارير المالية، ما يعزز مصداقية البيانات المالية.

٢-٢-١-٢ أهداف التدقيق الخارجي

يهدف التدقيق الخارجي بشكل أساسي إلى تقديم رأي حول ما إذا كانت البيانات المالية ككل تعطي صورة حقيقية وعادلة من جميع النواحي المادية عن الوضع المالي للشركة وأدائها المالي، وتدفعاتها النقدية، وأنها خالية من التحريفات الجوهرية سواء كانت ناتجة عن احتيال أو خطأ^{٢٣}.

كما تتمثّل أهداف التدقيق الخارجي في التأكد من أن جميع العمليات المحاسبية والمالية تم تسجيلها وفقاً للمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية، وأنّ البيانات المالية المنشورة مطابقة للبيانات الواردة في الدفاتر، وأنّ تقرير المدقق يشهد بعدالة تمثيل هذه البيانات لنتائج الأعمال عن فترة معينة، والمركز المالي في

^{٢١} فروم، محمد الصالح (٢٠١٦) أثر تطبيق حوكمة المؤسسات على تنافسيتها- دراسة ميدانية لعينة من المؤسسات العمومية الاقتصادية بولاية سكيكدة، المجلة الأردنية في إدارة الأعمال، المجلد ١٢، العدد ٣، الأردن، ص ٦٧٤

^{٢٢} الجوهري، كريمة علي، وحسين، فراس عبد الأمير (٢٠١٩) تأثير ممارسات التدقيق الدولي في جودة أداء مكاتب تدقيق الحسابات في العراق، مجلة كلية الرافدين الجامعة للعلوم، العدد ٤٥، العراق، ص ١٧

^{٢٣} Cholifa, S., and B. Suryono, (2015). Pengaruh Due Professional Care, Akuntabilitas, dan Time Budget Pressure Terhadap Kualitas Audit, Jurnal Ilmu & Riset Akuntansi, Vol. 4, No. 2, pp. 1-16, P 4

تاريخ معين، استناداً إلى معايير التدقيق وقواعد السلوك المهني وأدلة التدقيق الكافية والملائمة، وأن يعبر التقرير عن مدى خلو البيانات من الأخطاء والتحريفات المادية^{٢٤}.

حسب رأي الباحث فإنّ الهدف من التدقيق الخارجي منح مستخدمي التقارير المالية المعتمدين على تقرير المدقق في اتخاذ قراراتهم الثقة بالتقارير المالية للشركة، من خلال رأيهم الموضوعي عن حقيقة الوضع المالي للشركة. وأن عملية التدقيق الخارجي تهدف إلى التحقق من دقة وموثوقية الحسابات المالية للشركة. يتم ذلك من خلال دراسة وتقييم السجلات المالية والتأكد من مطابقتها للمعايير الدولية، وتحقيق الامتثال للقوانين والأنظمة، وتعزيز الثقة وتوفير الشفافية، لتقديم تقارير مستقلة وموثوقة للأطراف المعنية بالشركة.

٢-١-٣ معايير التدقيق الخارجي

نظراً لأهمية مهنة التدقيق في إضفاء المزيد من الثقة على البيانات المحاسبية، بدأ التفكير جدياً في توفير قواعد وأصول ممارسة مكتوبة يمكن الرجوع إليها والاحتكام بقواعدها وأصول ممارستها، وتُعَدّ معايير التدقيق المرشد لممارسي المهنة، كونها تشكل الإطار الفلسفي العام لأي نظام محاسبي وهي التي تحدد مساراته وتوجّه أحكامه وتحكم إجراءاته، وضمان جودة العمل فيه^{٢٥}.

تمثل معايير التدقيق الضوابط والمقاييس والإجراءات التي يُتوقع من الأفراد تحقيقها أو تنفيذها أثناء أدائهم لعملهم، بما في ذلك المعارف والمهارات التي يحتاجونها لأداء العمل بفاعلية^{٢٦}. وتعرف معايير التدقيق بأنها: قواعدُ عامة تحدد الخطوط العريضة دون تفصيل أو إسهاب في الإجراءات، سهلة الفهم ولا تحتمل

²⁴ Biloslavo, Roberto, Bannoli, Carlo and Figelj, Ronald Rusjan,(2013) “Managing Dualities for Efficiency and Effectiveness of Organizations”, Industrial Management and Data Systems, Vol.113,No.3 , pp.423-442.

^{٢٥} الاتحاد الدولي للمحاسبين (٢٠٢٣)، ترجمة الهيئة السعودية للمراجعين والمحاسبين.

²⁶ Nirmala, P. A., and N. Cahyonowati, (2013). Pengaruh Independensi, Pengalaman, Due Professional Care, Akuntabilitas, Kompleksitas Audit, dan Time Budget Pressure Terhadap Kualitas Audit, Diponegoro Journal of Accounting, Vol. 2, No. 3, pp. 1-13, P 2

التأويل وقابلة للتطبيق من الناحية العملية^{٢٧}. كما تشير معايير التدقيق إلى مجموعة المتطلبات أو المعايير التي يتم إجراء عملية التدقيق على أساسها^{٢٨}.

أصدرت معايير التدقيق الدولية من قبل الاتحاد الدولي للمحاسبين، وتمثل مجموعة واسعة من القواعد والممارسات المتفق عليها التي تهدف إلى تنسيق أو توحيد المهام التي يؤديها المدققون، وتهدف إلى تنظيم وتحسين العمل، والالتزام بأفضل الممارسات، ومساعدة المدققين لتقديم قيمة مضافة لعملهم من خلال تنفيذ مهام التدقيق المالي^{٢٩}، كما تهدف إلى تعزيز الثقة في عمل المدققين ورفع جودة الخدمات المقدمة من قبلهم، وتوحيد ممارسات المدقق^{٣٠}، وتتمثل أهمية المعايير بالنسبة للمدقق كونها الأساس الذي يستند إليه المدقق لإثبات التزامه بالعناية المهنية، إضافة إلى حماية المدقق وتعزيز استقلالته، وضبط عمل المحاسبين وتوجيههم للعمل بصورة أكثر مثالية، ورفع مستوى أداء المدققين، والحكم عليهم، وتلبية رغبات أفراد المجتمع في توفير المعلومات عن دور المدقق ومسؤولياته^{٣١}. وتضم^{٣٢}:

- المعايير (٢٩٩-٢٠٠) تتناول هذه المعايير المسؤوليات الأساسية للمدقق بما في ذلك الأمور المتعلقة بجودة أعمال التدقيق، والاتفاق مع العملاء والتواصل مع الإدارة والإجراءات اللازمة بشأن شبكات الاحتيايل.
- المعايير (٣٣٠-٣٠٠) تتناول هذه المعايير المسؤوليات الأساسية للمدقق فيما يتعلق بإجراءات التخطيط للمهام الرقابية وإعداد برامج الرقابة.

²⁷ Cholifa, S., and B. Suryono, (2015). Pengaruh Due Professional Care, Akuntabilitas, dan Time Budget Pressure Terhadap Kualitas Audit, Jurnal Ilmu & Riset Akuntansi, Vol. 4, No. 2, pp. 1-16, P 4

²⁸ [Bahaaeddin Ahmed Alareeni](#) (2019) The associations between audit firm attributes and audit quality-specific indicators: A meta-analysis , [Managerial Auditing Journal](#), Vol.34 ,pp.6-43, P 8

²⁹ Cholifa, S., and B. Suryono, (2015). Pengaruh Due Professional Care, Akuntabilitas, dan Time Budget Pressure Terhadap Kualitas Audit, Jurnal Ilmu & Riset Akuntansi, Vol. 4, No. 2, pp. 1-16., P 5

³⁰ Monika, Christin Maria, Noviani, Naniek, (2023) The Effects of Financial Distress, Capital Intensity, and Audit Quality on Tax Avoidance, American Journal of Humanities and Social Sciences Research, Volume-5, Issue-6, pp-282-287. P283.

³¹ Jiang, H., Habib, A., & Zhou, D. (2015). Accounting restatements and audit quality in China. *Advances in Accounting*, 31(1), 125–135., P 128

³² Monika, Christin Maria, Noviani, Naniek, (2021), The Effects of Financial Distress, Capital Intensity, and Audit Quality on Tax Avoidance, American Journal of Humanities and Social Sciences Research, Volume-5, Issue-6, pp-282-287. P283.

- المعايير (٤٥٠-٤٠٢) تتناول هذه المعايير بعض الاعتبارات الخاصة الواجب مراعاتها من قبل المدقق.
 - المعايير (٥٨٠-٥٠٠) تتناول هذه المعايير المسؤوليات الأساسية للمدقق فيما يتعلق بإجراءات جمع وفحص وتوثيق أدلة الإثبات واختيار العينات واستخلاص الاستنتاجات الرقابية.
 - المعايير (٦٢٠-٦٠٠) تتناول هذه المعايير المسؤوليات الأساسية للمدقق عند الاستناد إلى أعمال مدققين آخرين.
 - المعايير (٧٢٠-٧٠٠) تتناول هذه المعايير المسؤوليات الأساسية للمدقق فيما يتعلق بإعداد تقارير الرقابة والرأي المهني.
 - المعايير (٨١٠-٨٠٠) تتناول هذه المعايير أموراً متفرقة ذات علاقة بنطاق الرقابة ومسؤوليات المدقق بشأنها.
- حسب رأي الباحث فإنّ معايير التدقيق قد أسهمت بشكل كبير في رفع مستوى عملية التدقيق بشكل عام والكفاءة وفاعلية وجودة عملية التدقيق بشكل خاص، وذلك من خلال التزام المدقق بمعايير التدقيق ما يحقق إبداء رأي واقعي من قبل المدقق لمحل التدقيق عن عدالة القوائم المالية وخلوها من التحريفات الجوهرية التي قد تضرّ بالأطراف المستفيدة من عملية التدقيق، إضافة إلى وضعها المالي الحالي وللتنبؤ مما قد يلحق في المنشأة بالمستقبل. وبالتالي يوضح للأطراف المستفيدة من عملية التدقيق بتوجيه قراراتهم بشكل صائب بناء على تقرير المدقق.**

٢-٢ المبحث الثاني: طبيعة كفاءة التدقيق الخارجي عواملها وطرق قياسها

يُعدّ موضوع الكفاءة من المواضيع التي حظيت باهتمام كبير لدى الكثير من الباحثين، حيث أُجريت العديد من الدراسات والأبحاث على مختلف الشركات أياً كانت طبيعتها سواء الخدمية منها أو الصناعية، الربحية منها أو تلك التي لا تهدف إلى الربح، وهذا بدوره أسهم في تطوير مفهوم الكفاءة بشكل كبير.

يعرض هذا المبحث النقاط التالية:

١-٢-٢ طبيعة كفاءة التدقيق الخارجي:

١-١-٢-٢ كفاءة المخرجات Output Efficiency

٢-١-٢-٢ كفاءة المدخلات Input Efficiency

٣-١-٢-٢ الكفاءة المثلى Optimum Efficiency

٤-١-٢-٢ كفاءة باريتو (Pareto Efficiency)

٥-١-٢-٢ الكفاءة لدى فاريل (Farrell Measure of Efficiency)

٦-١-٢-٢ الكفاءة الفنية (TE: Technical Efficiency)

٧-١-٢-٢ كفاءة الحجم (SE: Scale Efficiency)

٨-١-٢-٢ حدّ الكفاءة (Efficient Frontier)

الوسائل التي تسهم في تحقيق كفاءة التدقيق الخارجي:

١-٢-٢-٢ استخدام تكنولوجيا المعلومات ومتابعة المستجدات العلمية في مجال التدقيق

٢-٢-٢-٢ مدّة التدقيق

٣-٢-٢-٢ الالتزام بقواعد السلوك المهني

٤-٢-٢-٢ خبرة المدقق في مجال صناعة العميل

٥-٢-٢-٢ عدد التحريفات الجوهرية المكتشفة خلال عملية التدقيق

٢-٢-٢-٦ عدد ساعات التدريب المنجز لأعضاء فريق التدقيق

٢-٢-٣ قياس كفاءة التدقيق:

٢-٢-٣-١ أسلوب التحليل الحدودي العشوائي (التصادفي) (SFA)

٢-٢-٣-٢ طريقة التوزيع الحر (DFA)

٢-٢-٣-٣ طريقة الحد السميكة (TSA)

٢-٢-٣-٤ طريقة مغلف البيانات

٢-١-٢ طبيعة كفاءة التدقيق الخارجي

يعدّ رفع مستوى الكفاءة التدقيق من المسائل الأكثر حيوية في عالمنا المعاصر، حيث يتقلص حجم الموارد يوماً بعد يوم، الأمر الذي يفرض ضرورة الاستغلال والاستخدام الأقصى لعناصر الإنتاج المتاحة بغية تحقيق الأهداف المطلوبة بأقل التكاليف المادية والزمنية الممكنة، ومن أهم التحديات التي تواجهها أي شركة هو تحقيق الكفاءة التي تضمن لها الاستمرار في السوق أمام نظائرها ومنافسيها.

تعدّدت التعريفات التي تناولت مصطلح الكفاءة، نظراً لتعدد منظورات القطاعات والمجالات المختلفة، التي تندرج ضمنها، فهناك الكفاءة بمفهومها العام، والكفاءة الحجمية والفنية والنسبية والإنتاجية والسعرية وسوق المال، لذا سيتم تعريفها بمفهومها العام وإدراج المصطلحات المختلفة للكفاءة من وجهات نظر عدة.

تتمثل الكفاءة في العلاقة الاقتصادية بين الموارد المتاحة والنتائج المتحققة من خلال تعظيم المخرجات على أساس كمية معينة من المدخلات، أو تخفيض الكمية المستخدمة من المدخلات للوصول إلى حجم معين من المخرجات، في أقصر وقت وبأكبر قدر من الرضا والارتياح^{٣٣}. تشير الكفاءة إلى قدرة الشركة على توجيه الموارد الاقتصادية المتاحة لها نحو تحقيق أكبر قدر ممكن من العوائد بأقل ما يمكن من الهدر^{٣٤}.

وعند الحديث عن الكفاءة يجب التمييز بين عدة مفاهيم لها^{٣٥}:

٢-١-٢-١ كفاءة المخرجات Output Efficiency

زيادة المخرجات شريطة ثبات المدخلات، ويكون النشاط الأكثر كفاءة الذي يعطي أكبر قدر من المخرجات باستخدامه كمية محددة من المدخلات.

٢-١-٢-٢ كفاءة المدخلات Input Efficiency

^{٣٣} بدوي، نور (٢٠٢٢) أثر تطبيق نظم تخطيط موارد المنشآت في رفع كفاءة الأداء – دراسة تطبيقية، أطروحة دكتوراة غير منشورة، جامعة دمشق- كلية الاقتصاد- سورية. ص ١٠٤
^{٣٤} غضبان، عبادة سميع (٢٠١٧) تقييم كفاءة المصارف السورية باستخدام الطرائق المعلمية واللامعلمية خلال الفترة (٢٠١٦-٢٠٠١) أطروحة دكتوراة غير منشورة، جامعة تشرين- كلية الاقتصاد- سورية. ص ٥
^{٣٥} الحسين، ياسر شعبان (٢٠١٥) التحليل الإحصائي متعدد المتغيرات واستخدامه لتحديد أهم العوامل المؤثرة في فاعلية أداء المصارف – دراسة ميدانية، أطروحة دكتوراة غير منشورة جامعة حلب- كلية الاقتصاد- سورية. ص ٥٨

تخفيض المدخلات مع ثبات المخرجات، والنشاط الأكثر كفاءة عندما تكون كمية المدخلات المستخدمة أقل ما يمكن للحصول على نفس المخرجات.

٢-٢-١-٣ الكفاءة المثلى Optimum Efficiency:

تعبّر هذه الكفاءة عن المستوى المخطط للكفاءة، ومن خلالها توجد حالة من التوازن بين كمية المخرجات من جهة وجودتها من جهة ثانية، فكفاءة التكاليف تعني الحصول على أقصى إنتاج في ظل درجة جودة عالية وأقل تكلفة.

٢-٢-١-٤ كفاءة باريتو (Pareto Efficiency):

يطلق عليها أمثلية باريتو (Pareto Optimality) مصطلح اقتصادي أوجده الاقتصادي الإيطالي فيلفريدو باريتو ويقصد به: تكون المنشأة غير كفوة إذا استطاعت منشأة أخرى إنتاج الكمية نفسها من المخرجات بكمية مدخلات أقل وبدون زيادة في أي مورد آخر، وتكون المنشأة لها كفاءة باريتو إذا تحقق العكس

٢-٢-١-٥ الكفاءة لدى فاريل (Farrell Measure of Efficiency)

يقتصر مفهوم الكفاءة لدى Farrell على مفهوم الكفاءة الفنية أو كمية الهدر الذي يمكن تجنبه دون حدوث أي تدهور بالمدخلات أو المخرجات، وتحمل في طياتها فرضية السماح لكل المنشآت الوصول إلى الحد الأقصى من المخرجات من خلال المدخلات المتاحة، تحت ظروف تقنية تتميز بثبات عوائد الحجم أو العوائد المتغيرة للحجم^{٣٦}.

٢-٢-١-٦ الكفاءة الفنية (TE: Technical Efficiency)

تشير الكفاءة الفنية إلى الاستخدام الأمثل للموارد ورأس المال، والخبرة التنظيمية والإدارية المتاحة في العملية الإنتاجية، وذلك من أجل إنتاج السلع والخدمات من خلال مزيج مثالي من المدخلات وتوسيع

³⁶ Cooper, William W (2011) "Data Envelopment Analysis: History, Models, and Interpretations", Handbook on Data Envelopment Analysis, Second Edition Springer Science+ Business Media, London. p5

فرص النمو بقدر الإمكان من أجل الحصول على الحد الأقصى من النتائج الممكنة بأقل نفقة من الموارد، والتي يمكن تحسينها من خلال الاستغلال الأمثل للموارد المتاحة^{٣٧}.

ينطلق مفهوم الكفاءة الفنية من منطلق مفاده بأنّ الزيادة أو التحسين في مستوى الإنتاج لا تجري تلقائياً أو عفوية، بل إنّها تستند إلى التخطيط الفعال، والتنسيق المسبق والصحيح للموارد المتاحة، وكذلك على الاستخدام الأمثل للتكنولوجيا الحديثة، ومن هذا المنطلق فهي تتمثل بجانبين: يتعلق الجانب الأول فيما يسمى بكفاءة المدخلات التي تهدف إلى تحقيق قدر معين من الإنتاج بأقل قدر ممكن من المدخلات وتقاس رياضياً من خلال المخرجات الفعلية إلى المدخلات المتوقعة أو العادية، بينما يتمثل الجانب الثاني في كفاءة المخرجات التي تهدف إلى تحقيق أكبر قدر ممكن من المخرجات باستخدام قدر معين من المدخلات وهنا تقاس الكفاءة رياضياً من خلال قيمة المخرجات إلى تكاليف المدخلات^{٣٨}.

٢-٢-١-٧ كفاءة الحجم (SE: Scale Efficiency)

مؤشر عن مدى اقتراب المنشأة إلى أكبر حجم للإنتاج، وتُحسب كفاءة الحجم بقسمة درجة الكفاءة الفنية من نموذج CCR وفقاً للعوائد الثابتة على الحجم على درجة الكفاءة الفنية من نموذج BCC وفقاً للعوائد المتغيرة على الحجم وكفاءة الحجم المساوية للواحد تشير إلى أن المنشأة تعمل على مستوى أكبر حجم للإنتاج^{٣٩}.

٢-٢-١-٨ حدّ الكفاءة (Efficient Frontier)

الحدّ الذي تحدده المنشآت الكفؤة ويقوم بتطويق أو تغليف باقي مجموعات الإنتاج، كما يطلق عليه حدّ أفضل ممارسة، وتستخدم المنشآت الكفؤة مقياساً مرجعياً للمنشآت غير الكفؤة، وتعد المنشأة كفؤة تماماً فقط إذا لم يتبق هناك أي تطورات أخرى يمكن إجراؤها بمدخلات ومخرجات هذه المنشأة^{٤٠}.

^{٣٧} الوابل، سعد بن علي (٢٠١٩) قياس كفاءة البنوك في القطاع المصرفي السعودي باستخدام تحليل مغلف البيانات (DEA) خلال الفترة ٢٠١٣-٢٠١٧، المجلة العالمية للإدارة والاقتصاد، المجلد ٦، العدد ٢، المملكة العربية السعودية، ص ص ٢٣٨-٢٥٥. ص ٢٤٣.

^{٣٨} الوابل، سعد بن علي (٢٠١٩)، مرجع سبق ذكره، ص ٢٤٣.

^{٣٩} Baker, Ardith E (2011) "A Data Envelopment Analysis of the Efficiency of Higher Education Institutions Using America's Best Colleges Ranking Data", Unpublished Doctor of Philosophy Dissertation, Walden University, USA, p20.

^{٤٠} Baker, Ardith E (2011), OP, Cit p 15.

تعدّ كفاءة التدقيق مفهوماً اقتصادياً الأصل، يرتبط بإنتاجية التدقيق،^{٤١} وهي تخفيض زمن تنفيذ المهام، أو تكلفة الحصول على وحدة معلومات، وهي مرتبطة باستخدام أقل مصادر تكلفة، وهي تقليل الوقت والجهد والتكاليف التي يتطلبها تنفيذ عملية التدقيق^{٤٢}.

كما عرفت كفاءة التدقيق بأنها: تخفيض الموارد المستخدمة في التدقيق عند مستوى محدّد من الفاعلية، أو تخفيض تكلفة إصدار تقرير التدقيق مع المحافظة على مستوى جودة التدقيق نفسه. في حين عرفت بأنها: الاستخدام الأمثل لموارد التدقيق للوصول إلى رأي فني محايد بأقل تكلفة ووقت ممكن. وفي إطار تحقيق الكفاءة في عملية التدقيق، يتطلب من المدقق المحافظة على المعرفة والمهارات الفنية بالمستوى المطلوب لضمان حصول العملاء أو أصحاب العمل على الخدمة المهنية ذات الكفاءة العالية، وتأدية المهام بكل اجتهاد وعناية وفقاً للمعايير الفنية والمهنية المعمول بها عند تقديم الخدمات المهنية، وتتطلب الخدمة المهنية التي تتسم بالكفاءة ممارسة الحكم الصائب في تطبيق المعرفة والمهارات المهنية في أداء تلك الخدمة^{٤٣}.

حسب رأي الباحث فإنّ الكفاءة صفة ملازمة لكيفية استخدام المنشأة لمدخلاتها من الموارد مقارنة بمخرجاتها، وينبغي أن يكون هناك استغلال عقلائي ورشيد، وتحقيق أكبر إنجاز ممكن من الأهداف المحددة مع إجراء تحسينات أو تطويرات عليها وفقاً للحاجة والرؤية المستقبلية، بأقل قدر ممكن من الموارد والحد من هدر الطاقة الإنتاجية، وذلك بالشكل الذي يحقق الرشد في استخدام الموارد المتاحة وإنجاز مجموعة من المهام المحددة والمرغوبة والتي تضمن تميزاً تنافسياً في السوق. وبالرغم من وجود عدة مفاهيم ولكن الهدف الأساسي المراد الحصول عليه هو تحقيق المنشأة أفضل المخرجات وفي حال كانت مخرجاتها أقل من المدخلات بهذه الحالة تخرج عن الكفاءة بالمعنى العام. وحسب وجهة نظر الباحث كمقارنة بين

^{٤١} الجرد، رشا بشير (٢٠١٤)، أثر استخدام مدخل خطر التدقيق في كفاءة تدقيق البيانات المالية وفعاليتها دراسة تطبيقية، أطروحة دكتوراة غير منشورة، جامعة دمشق، كلية الاقتصاد، دمشق، سورية، ص ٥٠.

^{٤٢} رمضان، أحمد بونس (٢٠١٩)، أثر التدقيق الداخلي القائم على المخاطر في كفاءة التدقيق الخارجي دراسة تطبيقية، أطروحة دكتوراه غير منشورة، جامعة دمشق، كلية الاقتصاد، دمشق، سورية، ص ٦٤.

^{٤٣} Ardhani, L., Subroto, B., & Hariadi, B. (2019). Does auditor independence mediate the relationship between auditor rotation and audit quality?. *Jabe (Journal of Accounting and Business Education)*, 4(1), 1-10., p 4

المفاهيم السابقة فإنّه من الأفضل أن تعتمد مكاتب التدقيق على الكفاءة لدى فارييل التي تقوم على كمية الهدر الذي يمكن تجنبه دون حدوث أي تدهور بالمدخلات أو المخرجات.

إن كفاءة التدقيق الخارجي هي قدرة المدقق الخارجي على أداء عملية التدقيق والتأكد من دقتها وملاءمتها للمعايير الدولية. ومن خلال توافر المعرفة والخبرة لدى المدقق الخارجي والمهارات اللازمة في مجال المحاسبة والتدقيق، بما في ذلك فهم المعايير المحاسبية المعتمدة والقوانين المحلية والدولية المتعلقة بالتدقيق والتخطيط بشكل جيد للعملية وفقاً للأسس العلمية؛ يمكن للمدقق الخارجي أن ينجز عمله بكفاءة.

٢-٢-٢ الوسائل التي تسهم في تحقيق كفاءة التدقيق الخارجي

توجد مجموعة من العوامل المؤثرة في كفاءة التدقيق والتي تسهم في تحقيقها، منها ما هو مرتبط بالتدقيق ذاته، ومنها ما هو مرتبط بمنشأة العميل.

تحدد العوامل المؤثرة في كفاءة التدقيق المرتبطة بالمدقق ذاته: بتخصص المدقق في الصناعة التي يعمل بها العميل، كذلك القدرة على تحمل ضغط العمل الناجم عن طبيعة العمليات، ووجود العلاقة التفاعلية بين المدقق وبيئة العميل، وتخطيط المدقق للعملية بشكل جيد، والذي يتم من خلال تدقيق الخطط للسنوات السابقة، أما العوامل المؤثرة في كفاءة التدقيق المرتبطة بالعميل فهي نوع القطاع الذي ينتمي إليه العميل، وانتهاء السنة المالية لدى العميل بنهاية كانون الأول^{٤٤}. وباعتماد على التقسيم الذي أصدره IAASB من حيث المدخلات والمخرجات ومع اتفاق الباحث مع دراسة (Phan et al., 2020)^{٤٥} فإنّ مدة التدقيق (الفترة الاجمالية لارتباط منشأة التدقيق بالعميل) من مؤشرات كفاءة التدقيق ودراسة (Knechel, 2009)^{٤٦} الذي اعتمد إجمالي تكلفة التدقيق ودراسة (Dopuch, 2003)^{٤٧} الذي اعتمد عدد

^{٤٤} رمضان، أحمد يونس (٢٠١٩)، أثر التدقيق الداخلي القائم على المخاطر في كفاءة التدقيق الخارجي دراسة تطبيقية، أطروحة دكتوراة غير منشورة، جامعة دمشق- كلية الاقتصاد- دمشق، سورية. ص ٦٥

^{٤٥} Phan, T., Lai, L., Le, T., & Tran, D. (2020). The impact of audit quality on performance of enterprises listed on Hanoi Stock Exchange. *Management Science Letters*, 10(1), 217-224.,

^{٤٦} Knechel, W. R., Rouse, P., & Schelleman, C. (2009). A modified audit production framework: Evaluating the relative efficiency of audit engagements. *The Accounting Review*, 84(5), 1607-1638.

^{٤٧} Dopuch, N., Gupta, M., Simunic, D. A., & Stein, M. T. (2003). Production efficiency and the pricing of audit services. *Contemporary Accounting Research*, 20(1), 47-77.

ساعات التدريب المنجزة لأعضاء فريق التدقيق وبحسب دراسة (Yeni et al., 2017)^{٤٨} فإن مدى التزام المدقق في قواعد السلوك المهني من أحد مؤشرات كفاءة التدقيق وحسب دراسة (Kirana et al., 2020)^{٤٩} فإن خبرة المدقق في صناعة العميل أحد مؤشرات كفاءة التدقيق. أما مخرجات كفاءة عملية التدقيق بحسب دراسة (Dopuch, 2003)^{٥٠} فتتحدد في عدد نقاط الضعف المكتشفة، ودراسة (حموي، ٢٠٢٢)^{٥١} في حلقة التغذية الراجعة.

حيث يرى الباحث أن كفاءة التدقيق مرتبطة في عنصرين أساسيين وهما المدقق نفسه والعمل التي يدق حساباته من قبل المدقق، ففي حال كان المدقق لا يملك الكفاءة مثلاً عدم المعرفة الكافية من قبل المدقق بصناعة العميل وكان العميل لديه الكفاءة العالية لإنجاز عمل التدقيق؛ فسوف تكون النتيجة عدم كفاءة عدم التدقيق لأنه يوجد عنصر واحد أثر بشكل سلبي في الكفاءة والعكس صحيح. ومن ضمن الوسائل التي تسهم في تحقيق كفاءة التدقيق الخارجي:

٢-٢-١ استخدام تكنولوجيا المعلومات ومتابعة المستجدات العلمية في مجال التدقيق

يتم ذلك من خلال حرص المدقق على تطوير عمله، باتباع دورات تدريبية منتظمة تهتم بتطوير قدراته، ودرايته وإلمامه بالمعرفة التامة بأعمال التدقيق، وقدرته على تقديم خدمات مهنية استشارية، إضافة إلى إلمامه بتكنولوجيا المعلومات والبرامج المتطورة التي خلفتها، والتي هيأت للمدقق فرصة للتدقيق الإلكتروني والاستفادة من مزاياه.

يسهم استخدام المدقق للتدقيق الإلكتروني بتنفيذ عملية التدقيق في إنجاز مهام التدقيق بكفاءة وفاعلية، حيث تسهم في تقليل الوقت والجهد اللازمين لتنفيذ مهام التدقيق، وبالتالي إنجاز الخدمة بسرعة، حيث

⁴⁸ Yeni Kuntari , Anis Chariri, Nurdhiana (2017) The Effect of Auditor Ethics, Auditor Experience, Audit Fees and Auditor Motivation on Audit Quality, SRIWIJAYA INTERNATIONAL JOURNAL OF DYNAMIC ECONOMICS AND BUSINESS, SIJDEB, Vol 1(2), 2017

⁴⁹ Kirana, I. G. A. M. I., & Ramantha, I. W. (2020). The effect of auditor rotation, time pressure, and audit tenure on audit quality with auditor specialization as moderation variable:(empirical study of manufacturing companies listed on the Indonesia stock exchange in 2014-2018). *International research journal of management, IT and social sciences*, 7(3),

⁵⁰ Dopuch, N., Gupta, M., Simunic, D. A., & Stein, M. T. (2003). Production efficiency and the pricing of audit services. *Contemporary Accounting Research*, 20(1), 47-77.

^{٥١} حموي، خليل إسبر ٢٠٢٢، أثر تطبيق تقنيات شبكات الأعمال في الحد من مخاطر التدقيق ورفع كفاءة وفعالية التدقيق-دراسة تطبيقية أطروحة دكتوراة (غير منشورة) - جامعة دمشق- كلية الاقتصاد- سورية.

يمكن الاستعانة بها لتخطيط وتحديد حجم الاختبارات بالاعتماد على النظم الخبيرة وتقنيات الذكاء الاصطناعي، ولا بدّ أن يكون مدقق الحسابات على مستوى عالي من التأهيل العلمي والعملية في مجال استخدام برامج التدقيق الإلكتروني، واستخدام أجهزة بمواصفات وكفاءات تسهم في تحقيق هدفها، فقد أشار البيان الدولي ١٠٠٩ إلى أن استخدام تكنولوجيا المعلومات تعمل على تحسين كفاءة وفعالية إجراءات التدقيق.^{٥٢} من خلال قيام المدقق بتدقيق الأنظمة الإلكترونية وجمع أدلة الإثبات إلكترونياً.^{٥٣}

حسب رأي الباحث: بسبب التطور الذي حدث على جميع القطاعات بشكل عام، ومهنة التدقيق بشكل خاص أصبح من الواجب على المدقق المعرفة الكافية في تكنولوجيا المعلومات والبرامج المحاسبية الأساسية التي تلعب دوراً مهماً وأساسياً في تسجيل العمليات الحسابية للمنشآت، حيث أصبح لمهنة التدقيق برامج مختصة لإنجاز عمل التدقيق، ذلك الأمر اختصر الوقت والجهد وقلّ من مستوى أخطاء التدقيق، حيث إنّ استخدام تكنولوجيا المعلومات في عملية التدقيق يمكن أن يكون له تأثير إيجابي كبير على كفاءة التدقيق، إذ يمكن للمدقق الاستفادة من التكنولوجيا وأدوات البرمجيات المتقدمة لزيادة كفاءة عملية التدقيق الخارجي، عبر تحسين سرعة تحليل البيانات ودقة النتائج، وتوفير طرق سريعة وفعالة لجمع البيانات وتحليلها. كما يمكن استخدام البرامج والأدوات المحاسبية المتقدمة لتوليد وتحليل البيانات المالية بشكل أكثر سرعة ودقة، إضافةً إلى تقليل الأخطاء الناتجة عن العمليات اليدوية. فيمكن للمدقق استخدام برامج التدقيق المساعدة والذكاء الاصطناعي لتحقيق التحقق والاستدلال على الأخطاء والخروج عن القواعد وتوفير مستويات عالية من دقة البيانات، كما أنه باستخدام التكنولوجيا المعلوماتية المتطورة يمكن للمدقق توفير وقت وموارد قيمة. يتيح له التركيز على الجوانب الأكثر تحدياً وقيمة مضافة في عملية التدقيق بدلاً من القيام بالمهام الروتينية التي يمكن أتمتها. أما بخصوص المستجدات العلمية فيجب على المدقق

^{٥٢} السامرائي، عمار عصام، والشريدة، نادية عبد الجبار (٢٠٢٠) دور تقنيات الذكاء الاصطناعي باستخدام التدقيق الرقمي في تحقيق جودة التدقيق ودعم إستراتيجيته من وجهة نظر مدقق الحسابات- دراسة ميدانية في شركات تدقيق الحسابات في مملكة البحرين، المجلة العالمية للاقتصاد والأعمال، المجلد ٨، العدد ١، البحرين، ص ٢٢

^{٥٣} العرييات، صفاء علي عبد الله (٢٠٢٢) مدى استخدام تكنولوجيا المعلومات في عملية التدقيق، المجلة العربية للعلوم، العدد ٤٠، تاريخ الإصدار ٢، العراق، ص ٧٧١

المتابعة الحثيثة والدائمة لآخر المستجدات العلمية لعمل التدقيق ولمعايير التدقيق الدولي، فهي أساس لزيادة من كفاءة عمل التدقيق.

٢-٢-٢-٢ مدة التدقيق:

يقصد بمدة التدقيق الفترة الإجمالية لارتباط منشأة التدقيق بالعمل أو عدد السنوات المتتالية التي يقوم خلالها بتدقيق القوائم المالية للعميل^{٥٤}، فقد اعتبر بعض الباحثين أنه كلما طالت فترة الارتباط بالعمل زادت خبرة المدقق بنشاط العميل وتصبح لديه خبرة متراكمة في ذلك النشاط، وفي المقابل يرى آخرون أنه مع طول فترة الارتباط مع العميل يصبح المدقق متعاطفاً بشكل كبير مع مصالح العميل. وبالتالي يهدد ذلك استقلالية المدقق ومن الممكن أن يقود ذلك إلى جودة تدقيق منخفضة، حيث يصبح المدقق أكثر عرضة لخطر غض الطرف عن الإجراءات الإدارية غير الملائمة من قبل العميل^{٥٥}، ومن المقترحات التي تبنتها العديد من الدراسات من أجل تدعيم استقلال المدقق، هي التغيير الإلزامي للمدققين، حيث إن طول ارتباط المدقق بالعمل بما يؤثر في استقلاليته أثناء تدقيق القوائم المالية، ويزيد من احتمال وجود أخطاء جوهرية في هذه القوائم.

حسب رأي الباحث فإن مدة التدقيق سوف تحقق المعرفة الواسعة في صناعة العميل وتزيد خبرة المدقق، ولكن سوف تؤثر في جودة التدقيق؛ لأنه من المرجح ستكون هناك علاقة وطيدة بين المدقق والعميل. فربما يتغاضى المدقق عن أخطاء تم اكتشافها في مختلف مراحل عملية التدقيق بسبب عمق العلاقة التي نشأت بينهما. ولكن في حال اكتسب المدقق الخبرة الكافية بسبب طول فترة عملية التدقيق وقام المدقق بتدقيق حسابات منشأة أخرى نفس اختصاص محل تدقيق المنشأة الأولى التي اكتسب منها الخبرة فبهذه الحالة سوف نحصل على نتيجة ذات قيمة بالنسبة للكفاءة وجودة التدقيق.

⁵⁴ Phan, T., Lai, L., Le, T., & Tran, D. (2020). The impact of audit quality on performance of enterprises listed on Hanoi Stock Exchange. *Management Science Letters*, 10(1), 217-224., p 12

^{٥٥} الشاهين، عصام تركي (٢٠١٥) أثر تقييم مخاطر التدقيق في جودة التدقيق- دراسة تطبيقية، أطروحة دكتوراه، جامعة دمشق، كلية الاقتصاد، دمشق، سورية، ص ٦٧

٢-٢-٣ الالتزام بقواعد السلوك المهني:

إن التزام المدققين بقواعد السلوك المهني أثناء أداء عملية التدقيق من شأنه أن يرتقي بأدائها نحو الأفضل ويترتب عليه زيادة رضا الجمهور والمستفيدين، ما يؤدي إلى ارتقاء أداء المهنة وتحقيق مستوى عالياً من الجودة في الأداء، حيث تهدف قواعد السلوك المهني إلى رفع مستوى مهنة المحاسبة والتدقيق والمحافظة على كرامتها وتدعيم التقدم الذي أحرزته بين غيرها من المهن، وتنمية روح التعاون بين المحاسبين والمدققين ورعاية مصالحهم المادية والأدبية والمعنوية، إضافة إلى بث الطمأنينة والثقة في نفوس الجمهور المعنيين بخدمات المحاسبين والمدققين من العملاء وغيرهم من الفئات المهتمة بعملية التدقيق، وبيّنت دراسة (Yeni et al, 2017) أن لالتزام المدقق بقواعد السلوك المهني تأثيراً إيجابياً كبيراً على جودة التدقيق^{٥٦}.

حسب رأي الباحث فإن السلوك المهني للمدقق له تأثير مباشر لكفاءة وجودة عملية التدقيق. ففي حال كان المدقق يفتقر لعنصر واحد من عناصر السلوك المهني مثل الشفافية التي هي من أحد عوامل السلوك المهني فلن نحصل على كفاءة وجودة في عملية التدقيق. وإنّ التزام المدقق بقواعد السلوك المهني ضرورة مهمة جداً في عملية التدقيق الخارجي. فقواعد السلوك المهني تُحدّد المعايير التي يجب على المدقق أن يتبعها أثناء أداء عمله، هادفةً إلى ضمان أن يتم أداء التدقيق بموضوعية واستقلالية ومهنية عالية، كما أنه ضرورة أساسية للحفاظ على جودة التدقيق وتحقيق المصداقية والثقة في العملية التدقيقية.

٢-٢-٤ خبرة المدقق في مجال صناعة العميل:

يعدّ التخصص المهني للمدقق أحد أبرز الاتجاهات الحديثة في تطوير مهنة التدقيق، حيث تؤدي الخبرة العملية للمدقق إلى توسيع قاعدة المعرفة المهنية للمدقق والتي هي المفتاح لتقديم جودة تدقيق عالية، حيث يمكن تقسيم تلك الخبرة العملية إلى تجربة التعامل مع العميل، وخبرة في نشاط العميل، وخبرة عامة لدى

⁵⁶Yeni Kuntari , Anis Chariri, Nurdhiana (2017) The Effect of Auditor Ethics, Auditor Experience, Audit Fees and Auditor Motivation on Audit Quality, SRIWIJAYA INTERNATIONAL JOURNAL OF DYNAMIC ECONOMICS AND BUSINESS, SIJDEB, Vol 1(2), 2017, 203-218

المدقق، إذ يتم الحصول على الخبرة العملية مع مرور الوقت الذي يقضيه المدقق بعمله^{٥٧}، ويمكن قياس الخبرة العامة لمدقق الحسابات بعدد السنوات الإجمالية للخبرة العملية للمدقق أو لجميع المدققين في منشأة التدقيق، أما الخبرة في التعامل مع العميل ونشاطه فكل عميل له خصائص معينة مثل: نموذج أعماله، الصناعة التي ينشط بها العميل، الحجم، الهيكل التنظيمي، الشكل القانوني، الثقافة وغيرها من الخصائص^{٥٨}. تنص الفقرة السادسة من معيار التدقيق الدولي رقم (٥٥٠) بعنوان "الأطراف ذوو العلاقة" بأن المدقق يحتاج إلى مستوى من المعرفة بأعمال المنشأة والصناعة التي تنتمي إليها لمساعدته في التعرف على الأحداث والمعاملات والممارسات التي قد يكون لها أثر جوهري في القوائم المالية^{٥٩}، وقد بينت دراسة (Maryam et al, 2019) أن إجراء التدقيق الذي يقوم به المدقق على مر السنين، يمكن أن يزيد من معرفته وخبرته في صناعة العميل^{٦٠}. كما يعد التخصص (المهني) الصناعي للمدقق أحد الاتجاهات الحديثة في تطوير مهنة التدقيق وأحد أبرز مداخل الاستمرارية في سوق التدقيق لمواجهة المنافسة المتزايدة في ظل العولمة وانفتاح الأسواق، حيث يقدم للشركات عدد من المزايا أهمها: مواجهة المنافسة، التخطيط لعملية التدقيق، تخفيض الاستعانة بالخبراء من قبل المدقق، الكشف عن حالات إدارة الأرباح، الحد من مخاطر التدقيق، تخفيض تكاليف التدقيق، كما أن خبرة منشأة التدقيق بعمليات المنشأة محل التدقيق تؤدي إلى زيادة جودة التدقيق؛ وذلك لأن تخصيص منشأة التدقيق في صناعة ما يؤدي إلى معرفة تامة بإجراءات عملية التدقيق الواجب تطبيقها. وبالتالي تخفيض تكاليف التدقيق والرفع من كفاءتها^{٦١}.

⁵⁷ Kirana, I. G. A. M. I., & Ramantha, I. W. (2020). The effect of auditor rotation, time pressure, and audit tenure on audit quality with auditor specialization as moderation variable:(empirical study of manufacturing companies listed on the Indonesia stock exchange in 2014-2018). *International research journal of management, IT and social sciences*, 7(3), 126-136., p 128

⁵⁸Otero, Angel R. (2019) Information Technology Control and Audit - Fifth Edition, CRC Press, London, P13.

⁵⁹ IFAC, (2018), International quality control, Auditing, Review, Other assurance, and related services pronouncements.

⁶⁰ Maryam Akbaryan Farda , HamidReza Vakilifard*b1 , Hashem Nikoumaram (2019) The Impact of Audit Quality on Earnings Management: An Experimental Study with Evidence from IPO, Published by IA University of Arak, Iran Homepage: www.amfa.iauarak.ac.ir, *Advances in Mathematical Finance & Applications*, 5(3), (2020), 303-317 DOI: 10.22034/amfa.2019.579680.1146.

^{٦١} القاضي، حسين يوسف، ودحود، حسين أحمد، وقريط، عصام نعمة (٢٠١٣) أصول المراجعة، منشورات جامعة دمشق كلية الاقتصاد، دمشق، سورية.

حسب رأي الباحث فإنّ خبرة المدقق في مجال صناعة العميل لها تأثير كبير جداً في الحصول على كفاءة وجودة عملية التدقيق، وعلى المنشأة قبل اختيار المدقق تقييم المدقق هل لديه المعرفة الكافية في مراحل عمل التدقيق للمنشأة محل التدقيق أم لا.

٢-٣-٥ عدد التحريفات المكتشفة خلال عملية التدقيق

يعدّ عدد التحريفات التي قام المدقق باكتشافها خلال عملية التدقيق التي اقتضت إجراء قيود تسوية في القوائم المالية لدى العميل كمخرجات نهائية لعملية التدقيق، عرف المعيار الدولي للتدقيق رقم ٢٠٠ "الأهداف العامة للمدقق المستقل وإجراء عملية تدقيق وفقاً لمعايير التدقيق الدولية" الصادر عن الاتحاد الدولي للمحاسبين ضمن إصدارات المعايير الدولية لرقابة الجودة والتدقيق وعمليات التأكيد الأخرى والخدمات ذات العلاقة التحريف بأنه: فرق بين مبلغ أو تصنيف أو عرض أو إفصاح عن بند معين في بيان مالي مبلغ عنه، وقد تنشأ التحريفات من خطأ أو احتيال.^{٦٢}

كذلك حدد معيار المحاسبة الدولي رقم (١) التحريفات بأنها: أي تضليل أو حذف للبند وهذا التحريف لا يعتبر مهماً إلا إذا أثر بشكل منفصل أو مجتمع على القرارات الاقتصادية للمستخدمين التي يتم اتخاذها بناء على القوائم المالية.^{٦٣}

حسب رأي الباحث: يؤيد الباحث استخدام هذا المؤشر كدلالة على مخرجات عملية التدقيق، ولا سيما أنّ التحريفات الجوهرية لا تنحصر فقط بمدى وجود أخطاء تقتضي إجراء قيود تسوية في القوائم المالية، إنّما تشمل وجود عمليات احتيالية، وقد نصّ المعيار ٢٤٠ في الفقرة الثانية منه أنه ينطوي إعداد التقارير المالية الاحتيالية على أخطاء مقصودة لخداع مستخدمي البيانات المالية، ويشار إلى التحريف والتلاعب الذي يتورط به عضو واحد أو أكثر من الإدارة على أنه "تحريف وتلاعب الإدارة"، ويشار إلى التحريف

^{٦٢} الاتحاد الدولي للمحاسبين (٢٠٢٣)، ترجمة الهيئة السعودية للمراجعين والمحاسبين.

^{٦٣} IFAC, (2023), International quality control, Auditing, Review, Other assurance, and related services pronouncements.

والتلاعب الذي يتورط به موظفو المنشأة فقط على أنه "تحريف وتلاعب الموظفين"، وفي أي من هاتين الحالتين قد يكون هناك تواطؤ داخل المنشأة أو مع أطراف أخرى خارجها.

٢-٢-٢-٦ عدد ساعات التدريب المنجز لأعضاء فريق التدقيق:

استناداً إلى الفقرة السابقة ١-٢-٢-٢ مؤهلات المدقق وكفاءته المهنية وقدرته على تأدية المهام وفقاً للمعايير الفنية، ومما لا شك فيه أن ما يزيد هذه الكفاءة المهنية التدريب، في كل المجالات الخاصة بالتدقيق ومعاييره وأخلاقياته، وذلك حسب دراسة (Yeni et al., 2017)^{٦٤} يمكن قياسه بعدد ساعات التدريب المنجزة لفريق المدققين، وحسب دراسة (Kirana et al., 2020)^{٦٥} فإن عدد ساعات التدريب تزيد من كفاءة المدققين. وبالتالي تزيد من كفاءة التدقيق وهذا يأتي من التدريب الذي يحصل عليه المدقق خاصة مع التزام قواعد السلوك المهني، إضافة إلى خبرته في صناعة العميل.

حسب رأي الباحث: هناك علاقة إيجابية بين عدد ساعات التدريب وكفاءة التدقيق. فكلما زادت ساعات التدريب زادت فرص اكتساب المعارف والمهارات اللازمة لتحسين أداء التدقيق، وكلما تم التركيز على جودة التدريب والتأكد من أنه يغطي الاحتياجات الفعلية لفريق التدقيق ارتفعت كفاءة التدقيق.

٢-٢-٣ قياس كفاءة التدقيق:

إن اختلاف كفاءة عملية التدقيق وتعدد طرق قياسها من جانب المدخلات والمخرجات أدى إلى اختلاف وتوقع في طرق قياس كفاءة التدقيق، حيث سيتم التطرق إلى طريقتين من إحدى طرق قياس كفاءة عملية التدقيق والتي سوف تتبع هذا الدراسة. إحدى هاتين الطريقتين:

- أساليب قياس كفاءة التدقيق:

⁶⁴ Yeni Kuntari , Anis Chariri, Nurdhiana (2017) The Effect of Auditor Ethics, Auditor Experience, Audit Fees and Auditor Motivation on Audit Quality, SRIWIJAYA INTERNATIONAL JOURNAL OF DYNAMIC ECONOMICS AND BUSINESS, SIJDEB, Vol 1(2), 2017

⁶⁵ Kirana, I. G. A. M. I., & Ramantha, I. W. (2020). The effect of auditor rotation, time pressure, and audit tenure on audit quality with auditor specialization as moderation variable:(empirical study of manufacturing companies listed on the Indonesia stock exchange in 2014-2018). *International research journal of management, IT and social sciences*, 7(3),

٢-٣-٢ أسلوب التحليل الحدودي العشوائي (التصادفي) Stochastic Frontier

:Analysis (SFA)

تم اكتشاف هذه الطريقة الإحصائية وتطويرها من قبل (Schmidt: Aigner & Lovell)، وتم تطبيقها على المصارف من قبل (Lovell & Ferrier) عام ١٩٩٠^{٦٦} التي تعدّ من الطرق الإحصائية المعلمية، والتي ظهرت عام ١٩٧٧^{٦٧}. حيث إن هذا الأسلوب يتم استخدامه من خلال طرق الاقتصاد القياسي ويحتاج إلى توصيف دالي مسبق قبل تقدير النموذج واستخراج منحني الكفاءة الحدودي الذي تم تقديره عشوائياً^{٦٨}. ويعتمد على مفهوم وظيفة الإنتاج (العلاقة بين المدخلات والمخرجات في الإنتاج) أي أن الأنظمة تنتج أقصى ما تستطيع إنتاجه بالاعتماد على كمية، وعلاقة المدخلات والمخرجات، والعلاقة المقدرة تحدد القدر الأقصى الممكن للإنتاج، وكلما كان الفرق بين كميتي الإنتاج (المقدرة والفعالية) أكبر كانت حالة عدم الكفاءة أكبر. وبالتالي تكون الكفاءة الفنية أقل^{٦٩}.

٢-٣-٢ طريقة التوزيع الحر (DFA) Distribution – Free Approach

اقترح هذه الطريقة (Schmidt and Sickles, 1984) وطوّرها Berger عام (١٩٩٣)، وتقوم هذه الطريقة بحساب نقاط الكفاءة لتخصّص نموذجاً دالياً للحد، وتفترض وجود فروق في الكفاءة عبر الزمن بين المنظمات تطبق طريقة التوزيع الحرّ عندما تتوافر البيانات والمعطيات لأكثر من سنة، وتفترض بأن اللاكفاءة مستقرة عبر الزمن، في حين أن الأخطاء العشوائية تتوسط عبر الفترة نفسها، وبما أن الاضطراب العشوائي يتكون من عنصرين هما: اللاكفاءة والخطأ العشوائي فإنّ متوسط الاضطراب العشوائي لمجموعة من السنوات يعدّ مقياساً للاكفاءة عبر كل سنوات الفترة^{٧٠}.

٦٦ مراد، أنجي فاروق (٢٠٢١)، قياس وتقدير الكفاءة التشغيلية لشركات التأمين المصرية باستخدام التحليل الحدودي التصادفي (SFA)، مجلة البحوث المالية والتجارية، المجلد (٢٢)، العدد الثاني، سنة ٢٠٢١، ص ٨٥٠.
٦٧ حموي، خليل إسبر ٢٠٢٢، أثر تطبيق تقنيات شبكات الأعمال في الحد من مخاطر التدقيق ورفع كفاءة وفعالية التدقيق-دراسة تطبيقية، أطروحة دكتوراة (غير منشورة) ص. ٧٩- جامعة دمشق- كلية الاقتصاد- سورية.
٦٨ البتال، أحمد (٢٠١٢) "قياس وتحليل كفاءة أداء المصارف الخاصة في العراق باستخدام تكتيك تحليل مغلف البيانات"، رسالة دكتوراة في العلوم الاقتصادية، جامعة بغداد، كلية الإدارة والاقتصاد
٦٩ العنيزي، وسام حسين علي، (٢٠١٥)، قياس كفاءة القطاع المصرفي العراقي الخاص باستخدام نموذج التحليل الحدودي العشوائي للمدة ٢٠٠٧-٢٠١١، مجلة الغري للعلوم الاقتصادية، المجلد ١٢. العدد ٣٥. ص ١١٤.
٧٠ رمضان، أحمد يونس (٢٠١٩)، أثر التدقيق الداخلي القائم على المخاطر في كفاءة التدقيق الخارجي دراسة تطبيقية، أطروحة دكتوراة غير منشورة- جامعة دمشق- كلية الاقتصاد- دمشق، سورية، ص ٧٤.

٢-٣-٣ طريقة الحد السميك (TSA) thermoelastic stress analysis :

طَوَّر هذه الطريقة (Berger and Humphrey) عام ١٩٩١، وتستمدّ عناصرها من طريقة (DEA) و(SFA)، فهي تتبنّى فرضية مفادها بأنّ انحرافات التكلفة الكلية الحالية عن المتوقعة مرتبطة بكفاءة عنصر محدّد (X)، وهو ما يتوافق مع طريقة التحليل الحدودي العشوائي SFA، وتبعاً لما تطبّقه طريقة (DEA) تفترض طريقة الحد السميك أن أفضل تطبيق يظهر هو من خلال عينات فرعية من المنظمات، وعلى وجه التحديد تفترض هذه الطريقة أن المنظمات التي تتمتع نسبياً بمتوسط تكلفة منخفض (إجمالي التكاليف/إجمالي الأصول) تشكل معياراً للكفاءة التشغيلية التي من خلالها يمكن قياس الكفاءة للعينات الأخرى^{٧١}. وتقوم هذه الطريقة بتقسيم المنظمات في العينة الى أربع شرائح؛ كل شريحة تمثل الربع، وتقسم على أساس التكلفة الإجمالية لكل وحدة من الأصول، وتحدد المنظمات ذات التكلفة المتوسطة المنخفضة بأنها الأكثر كفاءة بينما المنظمات ذات التكلفة المتوسطة المرتفعة فهي الأقل كفاءة حسب هذه الطريقة، وتحدد هذه الطريقة أفضل تطبيق عن طريق تقدير دالة التكاليف الكلية للعينة الفرعية المحدودة بهذه المنظمات، على الرغم من أنّ التكاليف الكلية الفعلية ضمن هذه العينة يوجد فيها انحرافات عن قيمتها المتوقعة^{٧٢}

٢-٣-٣ طريقة مغلف البيانات:

تم استخدام مغلف البيانات كطريقة للقياس في مختلف المجالات ومنها دراسة (Kruger, 2022)^{٧٣} لقياس كفاءة التدقيق الداخلي. كما أُستخدِمت من قبل دراسة (صافي، ٢٠١٩)^{٧٤} لقياس كفاءة تدقيق

^{٧١} رمضان، أحمد يونس (٢٠١٩)، أثر التدقيق الداخلي القائم على المخاطر في كفاءة التدقيق الخارجي دراسة تطبيقية، أطروحة دكتوراة غير منشورة- جامعة دمشق- كلية الاقتصاد- دمشق، سورية. ص ٧٣.
^{٧٢} العنيزي، وسام حسين علي، (٢٠١٥)، قياس كفاءة القطاع المصرفي العراقي الخاص باستخدام نموذج التحليل الحدودي العشوائي للمدة ٢٠٠٧-٢٠١١، مجلة الغزي للعلوم الاقتصادية، المجلد ١٢- العدد ٣٥- ص ١١٥.

^{٧٣} Kruger (2022) "Determinants of internal audit efficiency", South African Journal of Business Management, Vol.33, No.3.

^{٧٤} صافي، هاشم محمد خير، (٢٠١٩)، أثر استخدام المعايير الإحصائية في كفاءة تدقيق الحسابات وفعاليتها دراسة تطبيقية، أطروحة دكتوراة (غير منشورة)، جامعة دمشق- كلية الاقتصاد- دمشق- سورية.

الحسابات، بينما استخدمت في دراسة (رمضان، ٢٠١٩)^{٧٥} لقياس كفاءة التدقيق الخارجي، ودراسة (حموي، ٢٠٢٢)^{٧٦} لقياس كفاءة التدقيق.

٢-٣-٤ تعريف أسلوب مغلف البيانات:

يعرّف أسلوب (DEA) على أنه: منهجية تستخدم من أجل تقويم أداء مجموعة من المنشآت المتماثلة والتي تقوم بتحويل مدخلات عديدة إلى مخرجات عديدة، وهو أسلوب كمي يستخدم لتحديد أفضل الممارسات لمجموعة من المنشآت، وتحديد أي منها ناقصة الكفاءة بالمقارنة بأفضل الممارسات، وتحديد المقدار الحالي من نقص الكفاءة، ومن ثم تحدّد هذه المنهجية بوضوح وموضوعية، أي الوحدات المطلوب تحسين إنتاجيتها، ومقدار الموارد التي يمكن توفيرها أو المخرجات التي يجب عليها تحقيقها، لتصبح في مستوى كفاءة المنشآت الأفضل في الممارسة، ويعدّ الأسلوب الأحدث في قياس الكفاءة وهو من المقاييس الإحصائية اللامعلمية التي لا تتطلب تحديداً مسبقاً لنموذج العلاقة بين مستوى المدخلات والمخرجات، وهو من الأساليب التي تتناسب مع حجم العينة الصغيرة^{٧٧}. وقد اختلف في أسلوب تعريب هذا المصطلح (Data Envelopment Analysis)، وقد تُرجمَ بأسلوب تحليل مغلف البيانات كما في دراسة (الوابل، ٢٠١٩) وأسلوب التحليل التطويقي للبيانات كما في دراسة (الحمد، ٢٠١٧)^{٧٨}، كما عرّف (المجالي، ٢٠١١) بأنه أسلوب يستخدم البرمجة الخطية لتقييم أداء الأفراد والمؤسسات وتحديد الاستخدام الأمثل للموارد البشرية المتاحة^{٧٩}، حيث تم اعتماد مغلف البيانات كطريقة لقياس كفاءة التدقيق.

^{٧٥} رمضان، أحمد بونس (٢٠١٩)، أثر التدقيق الداخلي القائم على المخاطر في كفاءة التدقيق الخارجي دراسة تطبيقية، أطروحة دكتوراة غير منشورة، جامعة دمشق، كلية الاقتصاد- دمشق- سورية
^{٧٦} حموي، خليل إسبر (٢٠٢٢)، أثر تطبيق تقنيات شبكات الأعمال في الحد من مخاطر التدقيق ورفع كفاءة وفعالية التدقيق-دراسة تطبيقية، أطروحة دكتوراة (غير منشورة)، جامعة دمشق- كلية الاقتصاد- سورية.
^{٧٧} الجرد، رشا بشير (٢٠١٤) أثر استخدام مدخل خطر التدقيق في كفاءة تدقيق البيانات المالية وفعاليتها- دراسة تطبيقية، أطروحة دكتوراه غير منشورة، جامعة دمشق، كلية الاقتصاد، دمشق، سورية. ص ٦٧
^{٧٨} الحمد، أيهم، وخلف، أسهمان، ونقار، عثمان (٢٠١٧) قياس الكفاءة الفنية في المصارف الإسلامية في سورية باستخدام التحليل التطويقي للبيانات /DEA/، مجلة جامعة البعث، المجلد ٣٩، العدد ١، سورية.
^{٧٩} المجالي، معتصم (٢٠١١) "التجربة الأردنية في تطبيق البرمجة الخطية (نظام تحليل تغليف البيانات) في تقييم الأداء الفردي والمؤسسي لإدارة مكافحة المخدرات والتزيف"، ورقة عمل مقدمة إلى الحلقة العلمية (تحليل المعلومات الجنائية في مجال مكافحة المخدرات) خلال الفترة ٢٠١١/٥/٢٨ إلى ٢٠١١/٦/١، كلية التدريب، قسم البرامج التدريبية، عمان، الأردن

٢-٣-٤ نماذج أسلوب تحليل مغلف البيانات:

أولاً - نموذج العوائد الثابت للحجم Constant Return to Scale:

ويعود إلى (Charnes, Cooper and Rhodes) لذا يُطلق عليه (CCR) وهو مبني على افتراض ثبات العائد للحجم، بمعنى أنَّ التغير في المخرجات بنسبة التغير في المدخلات نفسها.

ثانياً - نموذج عوائد الحجم المتغيرة Variable Return to Scale:

صيغ من قبل (Banker, Charnes and Cooper) لذا يدعى نموذج (BCC)، ويعني عوائد الحجم المتغيرة أنَّ الزيادة في كمية المدخلات، إما أن تقود إلى تغير أكبر أو أقل أو بنسبة التغير في المخرجات نفسها. وهو يميز بين نوعي الكفاءة الفنية والحجمية، وهما كما يلي^{٨٠}:

١. الكفاءة الفنية: وهي مقدرة الشركة على الحصول على أكبر قدر ممكن من المخرجات باستخدام المقادير المتاحة من المدخلات، وتتضمن الكفاءة الفنية مؤشرين، وهما العائد على الحجم الثابت، أي التغير بالمخرجات بنسبة التغير بالمدخلات نفسها، والعائد على الحجم المتغير، ويكون التغير في المخرجات مساوياً للتغير في المدخلات أو أقل أو أكثر.

٢. الكفاءة الحجمية: ويقاس الدرجة التي يمكن أن تتوسع بها الشركة طبقاً لحجم عملياتها، أو مقدار التغير في الإنتاج نتيجة لتغير جميع عناصر الإنتاج في وقت واحد، ويكون عمل الشركة إما ضمن عائد الحجم المتناقص أو المتزايد أو الثابت، وهو ما يوضحه مؤشر عائد الحجم، فعندما يكون أداء الشركة ضمن مرحلة الثبات تكون الزيادة في المخرجات بمقدار الزيادة في المدخلات نفسه، أو في مرحلة التزايد عندما تكون الزيادة في المخرجات أكبر من الزيادة التي أحدثتها وحدة مدخلات إضافية سابقاً، أو في مرحلة التناقص، أي أنَّ الزيادة في المخرجات أقل من الزيادة التي أحدثتها وحدة مدخلات إضافية سابقاً، وفي حال الاستمرار في إضافة عنصر المدخلات

^{٨٠} الجابري، نياف، والسيد، سامي (٢٠١٠) "تحليل مغلف البيانات لقياس كفاءة مدارس البنين الثانوية بالمدينة المنورة في المملكة العربية السعودية"، رسالة الخليج العربي، مجلد ٣١، العدد ١١٧، ص ٦٨-١٣.

المتغير فسيتم الوصول إلى حدٍ تتلاشى عنده الزيادة في الناتج الكلي، وتستخدم الكفاءة الحجمية من حاصل قسمة مؤشري الكفاءة الفنية، أي مؤشر الكفاءة لعائد الحجم الثابت على مؤشر الكفاءة لعائد الحجم المتغير^{٨١}.

وتستخدم في هذين النموذجين مؤشرات الكفاءة التي توضح مزيج المدخلات الذي يجب أن تستخدمه الوحدة لتحقيق المقدار الحالي من المخرجات، أو أكثر حتى تكون الوحدة كفيّة؛ وهي المؤشرات ذات التوجيه الإدخالي Input–Orientation وهي تشير إلى الكمية التي يمكن بها تقليص جميع المدخلات تناسيباً، مع ثبات المخرجات، وهي تخدم مهنة التدقيق في قياس كفاءتها وفعاليتها، فهي تهدف إلى تعظيم مخرجاتها بالحجم المستخدم للمدخلات نفسه.

تم استخدام أسلوب تحليل مغلف البيانات في التدقيق لأول مرة في عام ٢٠٠٣، وهناك دراسة Drake في جامعة أوهايو استخدمته كقياس الكفاءة في عام ١٩٩٠، وبالعوم فإنّ تحليل مغلف البيانات يستخدم لقياس الكفاءة والفاعلية والإنتاجية والجودة.

يتفق الباحث مع التصنيف السابق في تحديد مدخلات ومخرجات عملية التدقيق، والتي تمثل مدخلات ومخرجات لتحليل مغلف البيانات، ويرى الباحث أن أسلوب تحليل مغلف البيانات قد أثبت كفاءته في قياس كفاءة التدقيق، وهو ما ستعتمده الدراسة الحالية في بناء مؤشراتها وقياس متغيراتها.

^{٨١} البتال، أحمد (٢٠١٢) "قياس وتحليل كفاءة أداء المصارف الخاصة في العراق باستخدام تكتيك تحليل مغلف البيانات"، رسالة دكتوراة في العلوم الاقتصادية، جامعة بغداد، كلية الإدارة والاقتصاد.

٢-٣-٤ مزايا أسلوب تحليل مغلف البيانات :

- يعد مناسباً لمهنة التدقيق.^{٨٢}
- لا يحتاج الى تحديد أوزان سابقة للمدخلات والمخرجات وعدم الحاجة الى وضع أي فرضيات تربط بين المتغيرات التابعة والمستقلة.^{٨٣}
- لا يتطلب تطبيق هذا الأسلوب توفر عينات كبيرة فهو مناسب للعينات الصغيرة^{٨٤}

٢-٣-٤ نواحي القصور في أسلوب تحليل مغلف البيانات:

- من نواحي القصور في أسلوب تحليل مغلف البيانات ما يلي^{٨٥}:
- تكون نتائج التطبيق هذا الأسلوب على عينة معينة (وحدات متجانسة).
- قد يسبب خطأ القياس مشكلات ذات أهمية بالغة، ولا سيما إذا وُجدت نقاط متطرفة في العينة المختارة.
- نتائج هذا التحليل نسبية، فهو يبين أفضل الممارسات التي قورن بينها، وليست أفضلها على الإطلاق.
- صيغة (DEA) تقدّم برنامجاً خطياً منفصلاً لكل وحدة مقاسة كون المشكلات الكبيرة معقدة حسابياً.
- تحليل أسلوب مغلف البيانات لاعملي، فتحديد الفرضية الإحصائية فيه صعوبة.

^{٨٢} حموي، خليل إسبر ٢٠٢٢، أثر تطبيق تقنيات شبكات الأعمال في الحد من مخاطر التدقيق ورفع كفاءة وفعالية التدقيق-دراسة تطبيقية، أطروحة دكتوراة (غير منشورة)، جامعة دمشق- كلية الاقتصاد- سورية

^{٨٣} الركابي. أثمار محمد، العامري، صالح، رحيمة، رشيد، (٢٠٢٠)، استعمال نموذج (BCC) لتقييم أداء الجامعات العراقية - دراسة تطبيقية في عينة من الجامعات العراقية، مجلة الكوت للعلوم الإدارية والاقتصادية، جامعة واسط، العدد. ١٢، المجلد. ٣٦، ص. ١٦-١.

^{٨٤} الجرد، رشا (٢٠١٤) "أثر استخدام مدخل خطر التدقيق في كفاءة تدقيق البيانات المالية وفعاليتها - دراسة تطبيقية"، أطروحة دكتوراة غير منشورة في تدقيق الحسابات، كلية الاقتصاد، قسم المحاسبة، جامعة دمشق، ص ٧٤

^{٨٥} رمضان، أحمد يونس (٢٠١٩)، أثر التدقيق الداخلي القائم على المخاطر في كفاءة التدقيق الخارجي دراسة تطبيقية، أطروحة دكتوراة غير منشورة، جامعة دمشق، كلية الاقتصاد- دمشق- سورية- ص ٨١.

ومن أهم متطلبات تطبيق أسلوب تحليل تغليف البيانات ما يلي^{٨٦}:

١. وجود مجموعة وحدات اقتصادية تعمل في البيئة والظروف نفسها.

٢. وجود الحد الأدنى من عدد الوحدات الداخلة في التحليل؛ إذ يتطلب أن يكون عدد الوحدات

الداخلة في التقييم مساوياً أو أكبر من ضعف مجموع المدخلات والمخرجات.

٣. توفر بيانات جميع المدخلات والمخرجات لجميع الوحدات الداخلية في التحليل.

حسب رأي الباحث: يجد الباحث أهمية استخدام أسلوب المدخلات-المخرجات (مغلف البيانات) لقياس

كفاءة التدقيق الخارجي، حيث يتم التعامل مع التدقيق كعملية إنتاجية ذات مدخلات ومخرجات، حيث

سيقوم الباحث بتطبيق مغلف البيانات من الناحية العملية. ولعل قياس كفاءة التدقيق عن طريق مغلف

تحليل البيانات تقنية فعالة ومبتكرة. يمكن أن يوفر استخدام المغلف رؤى عميقة وبناءً معرفياً مهماً فيما

يتعلق بالتدقيق الخارجي وكفاءته.

^{٨٦} الدعيس، منير (٢٠١٠) "مدى استخدام تكنولوجيا المعلومات في عملية التدقيق وأثرها على كفاءة وفاعلية مدققي الحسابات بالجمهورية اليمنية"، رسالة دكتوراة في المحاسبة، كلية العلوم المالية والمصرفية، عمان-الأردن.

٢-٣ المبحث الثالث: طبيعة فاعلية التدقيق وطرق قياسها

لم تقدّم معايير التدقيق الدولية أي مفهوم فاعلية التدقيق بشكل مباشر ضمن قائمة المصطلحات، وإنما استدلّت عليه من خلال تقديم المدقق رأي غير مناسب عندما تحتوي البيانات المالية على تحريفات جوهرية، وقد ركزت المعايير على خطأ الفاعلية المتمثل بخطر القبول الخاطئ، ولم تتطرق لحالة الرفض الخاطئ، وهو خطر الكفاءة.

يعرض هذا المبحث النقاط التالية:

٢-٣-١ مفهوم فاعلية التدقيق

٢-٣-٢ الوسائل التي تسهم في تحقيق فاعلية التدقيق الخارجي:

٢-٢-٢-١ الخبرة المهنية للمدقق

٢-٢-٣-٢ عدد الدعاوي القضائية المرفوعة ضد مكتب التدقيق:

٢-٢-٣-٣ اعتماد وجهة نظر المدقق حول استمرارية المنشأة

٢-٢-٣-٤ اعتماد تقرير المدقق كدالة على مخرجات عملية التدقيق

٢-٢-٣-٥ درجة الالتزام بخطة التدقيق

٢-٢-٣-٦ عدد الأفراد المنوط بهم بعملية التدقيق

٢-٢-٣-٧ اعتماد جودة القوائم المالية

٢-٢-٣-٨ الوقت اللازم لإنجاز التقرير

٢-٣-٣ قياس فاعلية التدقيق:

٢-٣-٣-١ خوارزمية سرب الجسيمات (Particle Swarm Optimization (PSO:

٢-٣-٣-٢ خوارزمية آلة متجهات الدعم (Support Vector Machine (SVM:

٢-٣-٣-٣ تحليل مغلف البيانات (Data Envelopment Analysis:

٢-٣-١ مفهوم فاعلية التدقيق

قدّم عالم الإدارة بيتر دراكر تعريفاً للفاعلية باعتبارها فعل الأشياء بالطريقة الصحيحة، ضمن توافر خمسة متطلبات وهي: إدارة الوقت، التوجه بالنتائج، تحديد وترتيب الأولويات، صنع القرار، تعزيز وتقوية البناء التنظيمي، ويتفق كل من (Roghanian)^{٨٧} و (Mihaiu)^{٨٨} في تعريف الفاعلية باعتبارها قدرة المنشأة على تحقيق رسالتها والأهداف التي أنشئت من أجلها. بينما يشير (Biloslavo)^{٨٩} إلى أن الفاعلية لا ترتبط فقط بمخرجات المنظمة، ولكنها عملية مستمرة تربط المنظمة بالبيئة المحيطة. وتُعرف الفاعلية بأنها القدرة على إيصال خدمة ناجحة تقابل أهدافها قدر الإمكان؛ أي تقدم النتائج المطلوبة.^{٩٠}

وتعرف الفاعلية التدقيق بأنها مخرجات التدقيق من واجبات وأنشطة ومسؤوليات بما ينسجم مع معايير التدقيق وأهدافه وسياساته، ويمكن مساواة فاعلية التدقيق مع نواتج عملية التدقيق، مثال ذلك عدد تسويات التدقيق المبررة، عدد التحريفات الجوهرية، أو عدد حالات الاحتيال المكتشفة، توصيات التدقيق المقدمة للعميل.^{٩١} حيث إنّ فاعلية عملية التدقيق هي من محرّكات جودة التدقيق الأساسية.^{٩٢}

كما يمكن تعريفها على أنّها: قدرة فريق التدقيق على القيام بعملية التدقيق بطريقة صحيحة ووفقاً لمعايير التدقيق الدولية للوصول إلى أهداف عملية التدقيق والمتمثلة في إصدار الرأي بمدى عدالة القوائم المالية.

⁸⁷ Roghanian, Parastoo, Rosli, Amran and Gheysaria, Hamed, (2012), "Productivity Through Effectiveness and Efficiency in The Banking Industry", Social and Behavioral Sciences, Vol.40, No.2, pp.550-556

⁸⁸ Mihaiu, Diana Marieta, Opreana, Alin and Cristescu, Marian Pompiliu, (2010), "Efficiency, Effectiveness and Performance of The Public Sector" Romanian Journal of Economic Forecasting, Vol.5, No.3, pp.132-147

⁸⁹ Biloslavo, Roberto, Bannoli, Carlo and Figelj, Ronald Rusjan, (2013), "Managing Dualities for Efficiency and Effectiveness of Organizations", Industrial Management and Data Systems, Vol.113, No.3, pp.423-442.

⁹⁰ Rosenfeld, Manny, (2012), "Audit Efficiency and Effectiveness A Matter of Focus", paper presented to dallas institute of internal audit.

^{٩١} الجرد، رشا بشير (٢٠١٤)، أثر استخدام مدخل خطر التدقيق في كفاءة تدقيق البيانات المالية وفعاليتها دراسة تطبيقية، أطروحة دكتوراة غير منشورة، جامعة دمشق، كلية الاقتصاد، دمشق- سورية، ص ٥٠.

⁹² ICAEW, (2010), "Audit Quality: Challenges for international consistency".

وأوضحت دراسة (Zhang, 2018) بأن مخرجات التدقيق هي تقرير المدقق ورأيه حول استمرارية المنشأة فاعلية الرقابة الداخلية⁹³. أن مبدأ الفاعلية يتعلق بتحقيق الأهداف المحددة لعملية التدقيق وتحقيق النتائج المرجوة⁹⁴. حيث في مجال التدقيق يمكن التعبير عن الفاعلية بأنها قيام مدقق الحسابات في ظل مسؤولياته وواجباته بتنفيذ عملية تدقيق وفقاً لمعايير التدقيق الدولية للتوصل إلى مخرجات عملية التدقيق كعدد الأخطاء والتحريفات الجوهرية التي اكتشفت والتوصيات والملاحظات المقدمة من قبل المدقق للعميل⁹⁵. ويشار إلى الفاعلية بأنها تحقيق أهداف المشروع أو تلبية متطلبات المستفيدين⁹⁶.

حسب رأي الباحث: تُعرّف فاعلية التدقيق بأنها مدى نجاح عملية التدقيق في تحقيق غايتها، وتتمثل فاعلية التدقيق بكونها مخرجات عملية التدقيق من حيث عدد الأخطاء الجوهرية التي تم اكتشافها وعدد قيود التسوية المقترحة وعدد حالات الاحتيال المكتشفة، ولكي تمتاز عملية التدقيق بالفاعلية يجب أن يتوصل المدقق لرأي سليم يعبر عن الوضع الراهن للشركة الخاضعة للتدقيق. وتكمن فاعلية التدقيق الخارجي في قدرة المدقق الخارجي على تحقيق أهدافه بشكل فعال. ويُعتبر التدقيق الخارجي فعالاً عندما يقوم المدقق بأداء مهامه بدقة ومهنية عالية، ويحقق نتائج مفيدة وقيمة لاستخدام الشركة المدققة.

إن فاعلية التدقيق هي تقديم المدقق فنياً دقيقاً ومحايداً لمدى حقيقة وعدالة القوائم المالية واكتشاف التحريفات الجوهرية والتصريح عنها، حيث يمكن بناء القرارات من قبل الأطراف المستفيدة على هذه التقارير، وحسب وجهة نظر الباحث كلما كانت عملية التدقيق ذات مخرجات تشير إلى وجود تحريفات جوهرية في القوائم المالية مع الإفصاح عن هذه التحريفات وتقديم التوصيات للأطراف المستفيدة من عملية التدقيق كان هذا دليلاً على فاعلية عملية التدقيق. وحسب وجهة نظر الباحث فإن فاعلية التدقيق خطورتها أعلى من

⁹³ Zhang, J. H. (2018). Accounting comparability, audit effort, and audit outcomes. Contemporary Accounting Research, 35(1), 245-276.

⁹⁴ International standards for supreme audit institutions ISSI 300, (2019), "performance audit principles" INTOSAI.

⁹⁵ Phapruek ussahawanitchakit, (2012), "audit expertise and audit effectiveness: Evidence from CPAs in Thailand", international Journal of business strategy, Vol. 12. No. 2, PP. 1-12.

⁹⁶ Rosenfeld, Manny. 2012. Audit efficiency and effectiveness: a matter of focus. Paper presented to institute of internal audit .

الكفاءة؛ لأن نتائج فاعلية لا تظهر إلا عندما تحدث مشكلة بعد فترة من عملية التدقيق، ما يوجب على المدقق أن يقوم بعمل التدقيق بصورة فعالة عالية، فبناء على تجارب على عدة شركات نجد أنها واجهت الإفلاس بسبب عملية التدقيق، وهذا ما نستنتج منه بسبب عدم فاعلية عملية التدقيق ما قد يلحق بكارثة بالنسبة للأطراف المستفيدة بسبب تصريح المدقق الذي يفترض إلى فاعلية عملية التدقيق وأيضاً يعرض المدقق إلى المساءلة القانونية، وفي حال التزم المدقق بمعايير التدقيق الدولية ومعايير السلوك المهني لإجراء عملية التدقيق يزيد هذا من فاعلية عملية التدقيق وتجنب الأخطاء التي من الممكن أن يقع بها المدقق أثناء مراحل عمل التدقيق.

٢-٣-٢ الوسائل التي تسهم في تحقيق فاعلية التدقيق الخارجي

تركز المعايير الدولية والأمريكية على الفاعلية دون الكفاءة لكون الخطورة ناجمة عن الوقوع بخطر الفاعلية (خطر بيتا) عند إعطاء المدقق تقريراً نظيفاً، في حين أن القوائم المالية المحرفة هي خطورة أعلى من وقوعه بخطر الكفاءة، لما يترتب على ذلك من أضرار تلحق بالمنشأة محل التدقيق، والمستفيدين من القوائم المالية، إضافة إلى المدقق نفسه.

هناك العديد من العوامل المرتبطة بالمدقق والتي تؤثر إيجاباً أو سلباً في فاعلية التدقيق والتي تتقاطع مع عوامل كفاءة التدقيق، حيث إنّ التأهيل المهني المناسب للمدقق وامتلاك المعرفة في مجاله تمكنه من تنفيذ عملية التدقيق بفاعلية، كما أنّ خبرة المدقق تعد عاملاً مؤثراً في فاعلية التدقيق^{٩٧}.

حيث بيّنت دراسة (Turetken, Jethefer, Ozkan, 2018)^{٩٨} درجة الالتزام بخطة التدقيق يضاف إلى ذلك عدد الأفراد المنوط بهم عملية التدقيق وهو ما يتوافق مع دراسة (الدوس، ٢٠٢٣)^{٩٩} والذي اعتمد تحسين نسبة

^{٩٧} حموي، خليل (٢٠١٩) أثر تطبيق تقنيات شبكات الأعمال في الحد من مخاطر التدقيق ورفع كفاءة وفعالية التدقيق – دراسة تطبيقية، أطروحة دكتوراه غير منشورة، جامعة دمشق، كلية الاقتصاد، دمشق، سورية.

98 Turetken, Jethefer, Ozkan. (2018). Internal audit effectiveness: operationalization and influencing factors. Managerial

Auditing Journal, Vol.35, No.2, pp.238-271.

^{٩٩} الدوس، محمد معاذ محمد أديب (٢٠٢٣) دور الإجراءات التحليلية المتقدمة في تحسين فاعلية عملية التدقيق ورفع كفاءتها لتعزيز الثقة بالتقارير المالية-دراسة تطبيقية، أطروحة دكتوراه غير منشورة، جامعة دمشق، كلية الاقتصاد- سورية.

اكتشاف المخالفات، وتوسيع أبعاد رؤية المدقق، وحسب دراسة (Yeni kuntari, 2017) ^{١٠٠} فإن توافر الخبرة لدى المدقق من ضمن مدخلات فاعلية التدقيق المتمثلة في (المعرفة التقنية، القدرة على حل المشاكل، المهارة في اتخاذ القرار)، وعدد الدعاوى القضائية المرفوعة ضد مكتب التدقيق أحد مؤشرات فاعلية التدقيق، وحسب دراسة ^{١٠١} (Zhang, 2018) اعتماد وجهة نظر المدقق حول استمرارية المنشأة من أحد مؤشرات فاعلية التدقيق، وحسب دراسة ^{١٠٢} (Francis, 2014) اعتماد جودة قوائم المالية من أحد مؤشرات فاعلية التدقيق، حيث كلما كانت القوائم المالية أكثر جودة حققت فاعلية أعلى لعملية التدقيق. أما بخصوص مخرجات فاعلية التدقيق فاعتمد الباحث عدة دراسات لتحديد مخرجات فاعلية التدقيق، منها دراسة

^{١٠٣} (Fuerman et al. 2009)، ووفق ما أشار إليه مجلس معايير التدقيق الدولي (IAASB, 2023) ^{١٠٤} فإن اعتماد تقرير المدقق كدالة على مخرجات عملية التدقيق هو من أحد مخرجات فاعلية التدقيق، وحسب دراسة (الجرد، ٢٠١٤) ^{١٠٥} فعدد الإجراءات التصحيحية هي أحد مخرجات فاعلية التدقيق. ويمكن إبراز الوسائل السابقة الذكر بالآتي:

٢-٢-٢-١ الخبرة المهنية للمدقق

تعبر الخبرة المهنية عن قدرة المدقق على تأدية المهام بكل اجتهاد وعناية، وفقاً للمعايير الفنية والمهنية المعمول بها التي تهدف إلى الحكم على درجة جودة أداء المدقق لعمله ^{١٠٦}، حيث يتوجب على المدقق أن

¹⁰⁰ Yeni Kuntari , Anis Chariri, Nurdhiana (2017) The Effect of Auditor Ethics, Auditor Experience, Audit Fees and Auditor Motivation on Audit Quality, SRIWIJAYA INTERNATIONAL JOURNAL OF DYNAMIC ECONOMICS AND BUSINESS, SIJDEB, Vol 1(2), 2017.

¹⁰¹ Zhang, J. H. (2018). Accounting comparability, audit effort, and audit outcomes. Contemporary Accounting Research, 35(1)

¹⁰² Francis, J. R. (2004). What do we know about audit quality?. The British accounting review, 36(4).

¹⁰³ Fuerman, R. D., Kraten, M. (2009). The big 4 audit report: Should the public perceive it as a label of quality?. Accounting and the Public Interest, 9(1), 148-165

¹⁰⁴ IAASB , 2023

^{١٠٥} الجرد، رشا بشير (٢٠١٤)، أثر استخدام مدخل خطر التدقيق في كفاءة تدقيق البيانات المالية وفعاليتيه دراسة تطبيقية، أطروحة دكتوراة غير منشورة، جامعة دمشق- كلية الاقتصاد- دمشق- سورية

¹⁰⁶ Ardhani, L., Subroto, B., & Hariadi, B. (2019). Does auditor independence mediate the relationship between auditor rotation and audit quality?. *Jabe (Journal of Accounting and Business Education)*, 4(1), 1-10., p 4

يبدل في عمله درجةً معقولةً من العناية والمهارة، فإذا لم يتمتع المدقق بالمهارات اللازمة أو إذا لم يمارس درجة العناية الواجبة في أدائه لعمله فإن سلوكه في هذه الحالة لا يتفق مع آداب المهنة وسلوكياتها^{١٠٧}، وقد أشارت دراسة (nagy et al. ٢٠٢٠) في نتائجها إلى أنّ المكاتب التي لديها عدد أكبر من موظفي التدقيق المؤهلين علمياً وعملياً يقدمون عمليات تدقيق عالية الجودة^{١٠٨} وينبغي على المدقق أن يؤدي الخدمات بكل عناية وفاعلية، ومن واجبه الاستمرار في المحافظة على معرفته المهنية ومهارته بمستوى يثبت أن العميل يستفيد من خدماته المهنية ذات الكفاءة القائمة على أحدث تطورات هذه الممارسة وتشريعاتها وأساليبها^{١٠٩}.

يعني بذل العناية المهنية قيام المدقق ببذل مجهود من بداية عمل التدقيق إلى غاية الانتهاء منه، انطلاقاً من كونه يتمتع بالتأهيل العلمي والعملية والاستقلال في أداء مهامه، وإتسامه بصفات أخلاقية تعزز الثقة بالمهنة والحفاظ على سريتها، ومن الشروط الواجب توافرها في المدقق بغية الوصول إلى العناية المهنية المطلوبة محاولة الحصول على أنواع المعرفة المتاحة بغية التنبؤ بالأخطاء غير المنتظرة، والعمل على إزالة الشكوك والاستفسارات المتعلقة بالمفردات ذات الأهمية في إبداء الرأي الفني المحايد، والعمل باستمرار من أجل تطوير مجال خبرته المهنية^{١١٠}.

وقد أشارت دراسة (Maria et al, 2021) إلى أن المدققين المؤهلين علمياً ومهنيّاً يعملون كآليات مراقبة قوية لتدقيق المخاطر والحدّ من عدم تماثل المعلومات بين الإدارة والمستثمرين وتخفيض صراعات الوكالة، ما يزيد من جودة عملية التدقيق وإضفاء مصداقية التقارير المالية^{١١١}، كما بينت دراسة (Dwimilten et

^{١٠٧} يوسف، كمال أحمد، والهادي، آدم محمد، وأسعد، مبارك حسين (٢٠١٦م) أثر التزام المراجع بقواعد وآداب وسلوك المهنة في تضيق فجوة التوقعات في المراجعة – دراسة ميدانية، المجلة العلمية لجامعة الغمام المهدي، العدد الثامن، السودان، ص ٨٣- ١٠٩، ص ٩٤.
^{١٠٨} Albert L. Nagy. Matthew G. Sherwood. Aleksandra B. Zimmerman(2020). Qualified Audit Personnel, Office Workload, and Audit Quality <https://ssrn.com/abstract=2965292>
^{١٠٩} القاضي، حسين يوسف، ودحوح، حسين أحمد، وفريط، عصام نعمة (٢٠١٣) أصول المراجعة، منشورات جامعة دمشق كلية الاقتصاد- دمشق- سورية.
^{١١٠} دهام، شادي (٢٠٢٢) أثر استخدام مدخل الأهمية النسبية ومدخل خطر الاحتيال لاكتشاف التحريفات الجوهرية وانعكاسها على جودة التدقيق، أطروحة دكتوراة غير منشورة، جامعة دمشق- كلية الاقتصاد- سورية.

¹¹¹ Maria Goreti Kentris INDARTII , Jacobus WIDIATMOKO (2021) The Effects of Earnings Management and Audit Quality on Cost of Equity Capital: Empirical Evidence from Indonesia, Journal of Asian Finance, Economics and Business Vol 8 No 4 (2021) 0769–0776.

(al, 2015) أن تمتّع المدققين بالخبرة المهنية يؤثر إيجاباً في فاعلية التدقيق¹¹². وتوصلت دراسة (Putri et al, 2015) إلى أنّ لكفاءة المدقق تأثيراً مهماً على فاعلية التدقيق¹¹³.

حسب رأي الباحث فإنّ الخبرة المهنية مزيجٌ من المهارات والسمات الشخصية والمعرفة التي يمتلكها المدقق، إضافةً إلى المعرفة في المعايير المهنية والقوانين واللوائح، فهم صناعة العمل والتي تنعكس من خلال سلوكيات الأداء والقدرة على اختيار الإجراءات المناسبة، وجمع أدلة الإثبات الملائمة.

٢-٣-٢ عدد الدعاوى القضائية المرفوعة ضد مكتب التدقيق:

فشل المدقق في تحقيق القيمة المضافة لعملية التدقيق المتمثلة في زيادة ثقة الطرف الثالث في القوائم المالية قد يعرضه لدعاوى قضائية بتعويض الضرر الناتج عن إهماله لعمله، حيث ازداد عدد القضايا المرفوعة أمام المحاكم ضد مدققي الحسابات خلال العقدين الماضيين من القرن العشرين؛ بسبب ما أصابهم من أضرار مادية نتيجة إهمال مدققي الحسابات وتقصيرهم في أداء واجباتهم المهنية، حيث إن أهمية مهنة تدقيق الحسابات ترتبط ارتباطاً وثيقاً بنوعية الخدمات التي تقدمها للعملاء وكلّ المستفيدين من خدمات التدقيق، لذا يجب على مدققي الحسابات الالتزام بتطبيق المعايير المهنية لتدقيق الحسابات وقواعد السلوك المهني ومراعاة القوانين والأنظمة عند القيام بفحص القوائم المالية. وتعود أسباب الدعاوى القضائية إلى تعرّض الشركات للإفلاس خلال فترات الكساد الاقتصادي، والتقدم المتزايد للمهنة، ما أضاف التزامات جديدة على المدقق نحو الطرف الثالث، وزيادة عمليات الاندماج بين الشركات للاستفادة من ثغرات المبادئ المحاسبية المتعارف عليها¹¹⁴.

يرى الباحث أن الدعاوى القضائية لها دورٌ كبيرٌ في تقييم عمل المدقق، ففي حال كان المدقق يفنر إلى المعرفة العلمية الكافية وقواعد السلوك المهني والالتزام بمعايير التدقيق الدولية فحتماً سوف تكون مخرجات

¹¹² Dwimilten, E., and A. Riduwan, (2015). Faktor-faktor yang Mempengaruhi Kualitas Audit, Jurnal Ilmu & Riset Akuntansi, Vol. 4, No. 4, p 41

¹¹³ Putri, P. I., N. Nugraha, and I. Budiyo, (2015). Analisis Pengaruh Independensi, Kompetensi, dan Ukuran Kantor Akuntan Publik Terhadap Kualitas Audit, Prosiding Sentrinov, Vol. 1, Tahun

¹¹⁴ Maryam Akbaryan Farda , HamidReza Vakilifard*b1 , Hashem Nikoumaram (2019) The Impact of Audit Quality on Earnings Management: An Experimental Study with Evidence from IPO, Published by IA University of Arak, Iran Homepage: www.amfa.iauarak.ac.ir, Advances in Mathematical Finance & Applications, 5(3), (2020), 303-317 DOI: 10.22034/amfa.2019.579680.1146.

عملية التدقيق غير صحيحة، وأيضاً سوف تقلل من اكتشاف التحريفات الجوهرية في القوائم المالية وتقديم المدقق رأي غير دقيق عن عدالة القوائم المالية، ما سيسبب ضرراً للأطراف المستفيدة من تقرير المدقق، ويلحق المدقق بالمساءلة القانونية وزيادة الدعاوى المرفوعة ضده.

٢-٣-٢ اعتماد وجهة نظر المدقق حول استمرارية المنشأة

يعدّ فرض الاستمرارية أحد الفروض المحاسبية التي تعد على أساسها القوائم المالية وينظر بموجبه إلى المنشأة على أنها قادرة على الاستمرار دون أن يكون لديها هدف أو حاجة للتصفية أو التوقف عن العمل. وبالتالي على المدقق أن يكون حذراً لاحتمال الشك في فرض الاستمرارية الذي أعدت على أساسه القوائم المالية، للمنشأة^{١١٥}.

حسب رأي الباحث فإنّ هذا المؤشر مناسب لقياس فاعلية التدقيق فمن خلال تقرير المدقق حول وضع المنشأة ووضعها المالي يمكن التنبؤ بشكل صحيح باستمرارية المنشأة من عدمها. ولكن يجب الأخذ بعين الاعتبار جانباً آخر من عوامل الاستمرارية، ففي حال كان رأي المدقق عن الوضع المالي للمنشأة وعن عدالة القوائم المالية مطابق للواقع، ووضّح المدقق رأيه بخصوص استمرارية المنشأة بعملها وحدث العكس فيجب تقييم أسباب عدم الاستمرارية. هل هي بسبب وجود تحريفات جوهرية كانت موجودة في القوائم المالية وأغفل عنها المدقق، أم أنّ هناك أسباباً أخرى لا تمت بصلة لوضع المنشأة المالي ولا لتقرير المدقق لعدالة القوائم المالية، وذلك لتقييم فاعلية عملية التدقيق بشكل صحيح. ومثال على ذلك جائحة كورونا التي اعتبرت حدثاً استثنائياً غير متوقع أخرج العديد من المنشآت من سوق العمل، وذلك بسبب عوامل خارجية غير مرتبطة بالمنشأة.

^{١١٥} شوقل، سامر (٢٠٢٢) أثر استخدام تقنيات تحليل بيانات التدقيق في فاعلية تدقيق حسابات المنشآت المالية السورية المدرجة- دراسة تطبيقية في المصارف، أطروحة دكتوراه غير منشورة، جامعة دمشق- كلية الاقتصاد- سورية. ص ١١٦

٢-٣-٤ اعتماد تقرير المدقق كدالة على مخرجات عملية التدقيق:

يعد تقرير المدقق من مخرجات عملية التدقيق^{١١٦}. حيث تم إجراء دراسة (Rouse et al., 2009) أن

تقرير المدقق دالة على مخرجات عملية التدقيق من خلال ما يلي^{١١٧}:

1 - أن القوائم المالية تظهر بعدالة من كافة النواحي الجوهرية.

2 - البيانات المالية أعدت حسب متطلبات معايير المحاسبة الدولية.

حسب رأي الباحث: الباحث يتفق مع هذا المؤشر كدليل على فاعلية التدقيق كون أكبر الشركات العالمية

انهارت وأعلنت إفلاسها على الرغم من كون تقرير المدقق نظيفاً. هذا المؤشر ينعكس بشكل مباشر على

مدى فاعلية عملية التدقيق، وإذا كانت مخرجات عملية التدقيق ذات فاعلية عالية أم لا.

٢-٣-٤ درجة الالتزام بخطة التدقيق:

أظهرت دراسة (Postula et al., 2020) أن درجة الالتزام بخطة التدقيق تعدّ من العناصر الأساسية

لتحقيق فاعلية التدقيق^{١١٨}، ويمكن قياس هذا المؤشر من خلال حساب عدد الأنشطة المحققة في فترة

زمنية معينة ومقارنتها بالخطة الأولية^{١١٩}. وكذلك بينت دراسة (Turetken, Jethefer, Ozkan,

2018) بأنه يمكن قياس درجة الالتزام بخطة التدقيق من خلال مقياس ليكرت الخماسي^{١٢٠}

حسب رأي الباحث فإنه لا بدّ من وضع خطة للتدقيق يتم تنفيذها بشكل دقيق، وهي الأساس في عملية

التدقيق، ويجب متابعة تنفيذها. فكلما ارتفعت درجة الالتزام بخطة التدقيق ضمن المدقق أن تتم عملية

التدقيق بشكل منهجي ومنظم، وأن جميع الإجراءات التدقيقية تتم بنفس المستوى من الدقة والتفصيل، ما

¹¹⁶ Fuerman, R. D., Kraten, M. (2009). The big 4 audit report: Should the public perceive it as a label of quality?. Accounting and the Public Interest, 9(1), 148-165

¹¹⁷ Bender, R. (2006). What is an Effective Audit, and How Can You Tell?. Paper prepared for the audit committee chair forum, UK.

¹¹⁸ Postula, Irodenko, Dubel (2020) "Internal Audit as a Tool to Improve the Efficiency of Public Service", European Research Studies Journal, Vol.XXIII, Issue 3, pp.699-715

¹¹⁹ Avram & Stefanescu (2017) "Measuring and assessment of internal audit effectiveness", Annals of Faculty of Economics, Vol.3, Bo.1, pp.784-790

¹²⁰ Turetken, Jethefer, Ozkan. (2018). Internal audit effectiveness: operationalization and influencing factors. Managerial Auditing Journal, Vol.35, No.2, pp.238-271.

يقلل من احتمال وقوع الأخطاء. ويسهم في تحسين فاعلية عملية التدقيق من خلال تحديد المهام والأولويات بوضوح، وأن الالتزام بها يقلل من الوقت والجهد المبذولين في اتخاذ القرارات غير الضرورية ويعزز ثقة المستخدمين في نتائج التدقيق، سواء كانوا مساهمين أو مديرين تنفيذيين أو أطرافاً خارجية.

٢-٣-٢-٥ عدد الأفراد المنوط بهم عملية التدقيق:

إضافة إلى الوقت اللازم لإنجاز عملية التدقيق فهناك عدد الأفراد المنوط بهم عملية التدقيق بما لهم من سمات في الاتصال مع الخاضعين للتدقيق للحصول على دعمهم وتعاونهم ليتمكنوا من فحص السجلات (Mihret & Yismaw, 2019) ^{١٢١}، وكذلك متوافقة مع دراسة (الدوس، ٢٠٢٣) ^{١٢٢} والذي اعتمد تحسين نسبة اكتشاف المخالفات، وتوسيع أبعاد رؤية المدقق. فإن عملية التدقيق لا بدّ لفاعليتها من تحديد عدد الأفراد المنوط بهم في عملية التدقيق والالتزام بعملية التدقيق ضمن فترة زمنية محددة وتأكيد ومتابعة عملية التدقيق حسب الخطة ومتابعتها ^{١٢٣}. حيث إنّه لا يوجد عدد أمثل لأعضاء فريق التدقيق، فإذا كان العمل يتطلب مهارات تخصصية عالية أو يتضمن كمية كبيرة من البيانات، فإن زيادة عدد الأعضاء ذوي الخبرات المتنوعة قد تسهم في تحسين جودة التدقيق، كذلك بالنسبة للأعمال الروتينية، قد تؤدي زيادة عدد الأعضاء إلى زيادة الإنتاجية وتقليل الوقت المستغرق في التدقيق، ويجب أن يكون هناك تنسيق فعال بين أعضاء الفريق وتوزيع مهام واضحة، وإلا فإن زيادة عدد الأعضاء قد تؤدي إلى الازدحام وتضارب المهام ^{١٢٤}.

ومن وجهة نظر الباحث فإنه كلما زاد عدد المدققين ازدادت قدرتهم على تغطية نطاق أوسع من العمليات والأنشطة، ما يقلل من احتمالية تفويت أي أخطاء أو اختلالات. وإنّ وجود عدد كاف من المدققين يسمح بإنجاز عملية التدقيق في وقت أقصر، ما يقلل من الفترة الزمنية التي تظل فيها البيانات المالية غير

مؤكدة. ٢-٣-٢-٦ اعتماد جودة القوائم المالية:

¹²¹ Mihret & Yismaw (2017) "Internal audit effectiveness: an Ethiopian public sector case study", Managerial Auditing Journal, Vol.22, No.5, pp.470-484

¹²² الدوس. محمد معاذ محمد أديب (٢٠٢٣) دور الإجراءات التحليلية المتقدمة في تحسين فاعلية عملية التدقيق ورفع كفاءتها لتعزيز الثقة بالتقارير المالية-دراسة تطبيقية. أطروحة دكتوراة غير منشورة. جامعة دمشق. كلية الاقتصاد. سورية.

¹²³ Oussi & Taktak (2018) "The impact of internal audit function characteristics on internal control quality", Managerial Auditing Journal, Vol.33, No.5, pp.450-469

¹²⁴ Cameran, M., Ditillo, A., & Pettinicchio, A. (2018). Audit team attributes matter: How diversity affects audit quality. *European Accounting Review*, 27(4), 595-621.

تؤثر جودة القوائم المالية على فاعلية التدقيق فكلما كانت القوائم المالية أكثر جودة كان من الأسهل على المدقق التحقق من صحتها واكتمالها، ما يقلل من الوقت والجهد اللازمين لإجراء عملية التدقيق، كما أن القوائم المالية عالية الجودة تزيد من ثقة المستثمرين والائتمانيين والجهات التنظيمية في المعلومات المالية المقدمة، ما يعزز سمعة المؤسسة، والقوائم المالية الجيدة تساعد في الكشف عن الأخطاء والمخالفات المالية في وقت مبكر، ما يقلل من المخاطر التي قد تواجهها المؤسسة^{١٢٥}. حيث إن فاعلية التدقيق ترتبط مع جودة القوائم والتقارير المالية لاكتساب رؤى حول مستوى إعداد التقارير المالية، وكل ذلك يصب في فاعلية التدقيق، حيث كلما كانت القوائم المالية أكثر جودة كلما حقق فاعلية أعلى لعملية التدقيق تمكن المدقق من معرفة وضع المنشأة المالي، وتمكن من القيام بعملية التدقيق بطريقة صحيحة وفقاً للمعايير المعتمدة^{١٢٦}.

وبحسب رأي الباحث فإنه توجد علاقة وثيقة بين جودة القوائم المالية وفاعلية التدقيق. فمن خلال إجراء تدقيق فعال يمكن للمدققين التأكد من أن القوائم المالية مستوفية لجميع المتطلبات المطلوبة، وأنها تعكس بشكل صحيح الوضع المالي للشركة. وبالتالي فإن التدقيق ذا الفاعلية يسهم في تعزيز ثقة المستثمرين والائتمانيين في القوائم المالية للشركة.

٢-٣-٧ الوقت اللازم لإنجاز التدقيق

يقاس الوقت اللازم لإنجاز مهام التدقيق بالساعات، حيث يتم تقدير عدد الساعات اللازمة لإنجاز مهام التدقيق حسب حجم المنشأة وبتقدير من كبير المدققين بما له من خبرة، وهو من أدوات الإشارة إلى فاعلية التدقيق^{١٢٧}. إن العلاقة بين الوقت اللازم لإنجاز التقارير وفاعلية التدقيق هي علاقة متبادلة، حيث إن تحقيق التوازن بين الإنتاجية والدقة يتطلب تخطيطاً جيداً وتحديد الأولويات واستخدام الأدوات المناسبة.

¹²⁵ Cameran, M., Ditillo, A., & Pettinicchio, A. (2018). Audit team attributes matter: How diversity affects audit quality. *European Accounting Review*, 27(4), 595-621.

¹²⁶ Lakovic, Smolovic, Stanovic (2019) "The Internal Audit Function and Quality of Financial Reporting: Empirical Evidence from Montenegro", Management International Conference, Jun 1-4

¹²⁷ Soh & Bannie (2017) "The internal audit function: perceptions of internal audit rules, effectiveness and evaluation), Managerial auditing Journal, Vol.26, No.7, pp.605-622

ويجب أن يكون الهدف هو إنتاج تقارير عالية الجودة في الوقت المحدد، مع ضمان دقة المعلومات وسلامتها^{١٢٨}.

وحسب رأي الباحث: يعتبر الوقت اللازم لإنجاز تقارير التدقيق أحد العوامل الحاسمة التي تؤثر في فاعلية عملية التدقيق. فمن ناحية، يتطلب التدقيق الشامل والعميق وقتاً كافياً لجمع الأدلة الكافية وتقييمها. ومن ناحية أخرى، فإن التأخر في إصدار التقارير قد يؤثر في قرارات المستثمرين والمساهمين ويقلل من قيمة المعلومات المقدمة.

٢-٣-٣ قياس فاعلية التدقيق:

إن متغير الفاعلية في مهنة التدقيق هو متغير ثنائي يتبع توزيع برنولي (Bernoulli) يأخذ قيمة القيمة (٠) أو (١)، أي يوجد فاعلية عندما تكون قيمة $Y=1$ ولا يوجد فاعلية عندما تكون قيمة $Y=0$ ، لجأت عديد من أدبيات التدقيق إلى استخدام الانحدار اللوجستي Logistic Regression كأحد أنواع تحليل الانحدار عند قياس فاعلية التدقيق؛ لأنه أكثر الأنواع شيوعاً وملاءمة لطبيعة البيانات المتعلقة بمخرجات عملية التدقيق^{١٢٩}. أو مقارنة أداء نوعين من شركات التدقيق (Big4 auditor Vs Non-big 4 auditor) باختيار مؤشر واحد من المؤشرات الدالة على فاعلية التدقيق^{١٣٠}. أو مقارنة نتائج أحد المؤشرات الدالة على فاعلية التدقيق لشركة تدقيق واحدة خلال عمليتين مختلفتين^{١٣١}، حيث أوضحت دراسة (شوقل ٢٠٢٢) إمكانية قياس الفاعلية باستخدام خوارزميات سرب الجسيمات Particle Swarm Optimization (PSO) وخوارزمية آلة متجهات الدعم Support Vector Machine (SVM)

¹²⁸ Al-Thuneibat, A. A., Issa, R. T. I. A., & Baker, R. A. A. (2011). Do audit tenure and firm size contribute to audit quality?: Empirical evidence from Jordan. *Managerial Auditing Journal*, 26(4), 317-334.

¹²⁹ Awadallah, E. (2020). Measuring the effectiveness of selected corporate governance practices and their implications for audit quality: evidence from Qatar. *Afro- Asian Journal of Finance and Accounting*, 10(1), 24-27

¹³⁰ Menezes Montenegro, T., & Brás, F. A. (2018). A review of the concept and measures of audit quality across three decades of research.

¹³¹ Fuerman, R. D., Kraten, M. (2009). The big 4 audit report: Should the public perceive it as a label of quality?. *Accounting and the Public Interest*, 9(1), 148-165

مستعيناً بمؤشرين من مؤشرات الاستدلال على فاعلية التدقيق، وذلك بتطبيق على مجتمعين غير مستقلين، مرة باستخدام النماذج التقليدية ومرة باستخدام تقنيات تحليل بيانات التدقيق (خوارزمية PSO-SVM)، ثم قياس الأثر باستخدام الانحدار اللوجستي^{١٣٢} التي سوف يتم التطرق إليها بالنقاط التالية:

٢-٣-١ خوارزمية سرب الجسيمات (PSO) Particle Swarm Optimization:

تعدّ خوارزمية سرب الجسيمات من الخوارزميات التي تعتمد على ذكاء السرب، وذكاء السرب هو أحد أنواع الذكاء الصناعي المستوحى من الذكاء الجماعي لسلوك الحيوانات الذي يركز على نظم التنظيمات الذاتي (Self-organized systems)، حيث تصمم تلك الأنظمة من خلال مشاركة المعلومات فيما بين الحشد وتفاعلهم ضمن بيئتهم، ويؤدي هذا التفاعل الى نظام ذكاء شامل. ومثال على تلك الأنظمة مستعمرات النمل، وحشود الطيور، وسرب الأسماك^{١٣٣}.

٢-٣-٢ خوارزمية آلة متجهات الدعم (SVM) Support Vector Machine:

تعرف هذه الخوارزمية بأنها أداة تنبؤية للتصنيف والانحدار المبنية على استخدام نظرية علم الآلة لتعظيم الدقة التنبؤية، وفي نفس الوقت تلافي مشاكل الإفراط في ملائمة البيانات Over-fit to the data^{١٣٤}. وتتميز هذه الخوارزمية بحلّ المشاكل غير الخطية المعقدة، مثل اكتشاف الاحتيال من خلال التصنيف الخطي بدون زيادة التعقيد الحسابي من خلال رسم بيانات التدريب في فضاء السمات عالي الأبعاد، حيث تكون البيانات متناثرة وأكثر قابلية للانفصال^{١٣٥}.

^{١٣٢} شوقل، سامر (٢٠٢٢) أثر استخدام تقنيات تحليل بيانات التدقيق في فاعلية تدقيق حسابات المنشآت المالية السورية المدرجة- دراسة تطبيقية في المصارف، أطروحة دكتوراه غير منشورة، جامعة دمشق- كلية الاقتصاد- سورية.

¹³³ Elbes, M., Alzubi, S., Kanan, T., Al- Fuqaha, A., & Hawashin, B. (2019). A survey on particle swarm optimization with emphasis on engineering and network applications. *Evolutionary Intelligence*, 1-17.p1.

¹³⁴ Jakkula, V. (2006). Tutorial on support vector machine (svm). School of EECS, Washington State University, 37.p.1

¹³⁵ West, J., & Bhattacharya, M. (2016). Intelligent financial fraud detection: a comprehensive review. *Computers & security*, 57, 47-66.P.53

٢-٣-٣-٣ تحليل مغلف البيانات Data Envelopment Analysis:

تم استخدام أسلوب مغلف البيانات لقياس فاعلية التدقيق في العديد من الدراسات العربية والأجنبية، ومنها دراسة^{١٣٦} (Gaosong & Leping, 2021) لقياس فاعلية التدقيق الداخلي، كما استخدمت بدراسة (الدوس، ٢٠٢٣)^{١٣٧} لقياس فاعلية عملية التدقيق، بينما استخدمت بدراسة (صافي، ٢٠١٩)^{١٣٨} لقياس فاعلية تدقيق الحسابات، ودراسة (شوقل، ٢٠٢٣)^{١٣٩} لقياس فاعلية تدقيق حسابات المنشآت المالية السورية المدرجة.

حسب رأي الباحث: على الرغم من الطرق الموضحة أعلاه وبما يتفق مع طبيعة البحث فإنه من الأمثل قياس فاعلية التدقيق باستخدام أسلوب المدخلات- المخرجات (مغلف البيانات) بما يتفق مع دراسة (Karlinski) ^{١٤٠} وبما يتفق مع دراسة (الجرد، ٢٠١٤)، حيث سيقوم الباحث باتباع أسلوب مغلف البيانات في فاعلية التدقيق وتطبيقه من الناحية العملية.

¹³⁶ Gaosong & Leping (2021) "Measurement of Internal Audit Effectiveness: Construction of Index System and Empirical Analysis, Microprocessor and Microsystems, <https://doi.org/10.1016/j.micpro.2021.104046>

^{١٣٧} الدوس، محمد (٢٠٢٣) "دور الإجراءات التحليلية المتقدمة في تحسين فاعلية عملية التدقيق ورفع كفاءتها لتعزيز الثقة بالتقارير المالية - دراسة تطبيقية"، قسم المحاسبة، كلية الاقتصاد- جامعة دمشق- سورية.

^{١٣٨} صافي، هاشم (٢٠١٩) "أثر استخدام المعاينة الإحصائية في كفاءة تدقيق الحسابات وفعاليتها - دراسة تطبيقية"، أطروحة مقدمة لنيل درجة الدكتوراه في تدقيق الحسابات، قسم المحاسبة، كلية الاقتصاد- جامعة دمشق- سورية.

^{١٣٩} شوقل، سامر (٢٠٢٣) "أثر استخدام تقنيات تحليل بيانات التدقيق في فاعلية تدقيق حسابات المنشآت المالية السورية المدرجة - دراسة تطبيقية في المصارف"، أطروحة مقدمة لنيل درجة الدكتوراه في تدقيق الحسابات، قسم المحاسبة، كلية الاقتصاد، جامعة دمشق

¹⁴⁰ Karlinski, Wielsaw (2022) "Data Envelopment Analysis in Performance Auditing – Measurement of Efficiency", *Kontrola Panstwowa*, Vol.67, No.4(405), pp.46-66, p.47

الفصل الثالث: جودة التدقيق وتأثرها بكفاءة التدقيق الخارجي فاعليته

حظي موضوع جودة التدقيق باهتمام كبير من قبل الباحثين في مجال التدقيق، والسبب في ذلك يعود إلى أن جودة التدقيق العالية تعدّ السبب الأساسي لثقة المستثمرين في المعلومات المالية وغير المالية، كما أنها تلعب دوراً فعالاً للمساهمة في النمو الاقتصادي للمجتمع واستقراره المالي، ويعدّ مفهوم جودة التدقيق من المفاهيم الحديثة نسبياً، ومن الموضوعات المهمة والمتجددة، وتكمن أهميتها لما يترتب على عدم تطبيقها من نتائج خطيرة ومضلة للمطلعين على تقارير التدقيق، وخاصة متخذي القرارات وراسمي السياسات وكذلك المستثمرون.

وعليه يتضمن الفصل المباحث الآتية:

المبحث الأول: ماهية جودة التدقيق الخارجي وأهميتها

المبحث الثاني: مقاييس جودة التدقيق الخارجي والعوامل المؤثرة فيها

المبحث الثالث: الإطار الدولي لجودة التدقيق

المبحث الرابع: العلاقة بين كفاءة التدقيق وفعاليته وجودة التدقيق الخارجي

٣-١ المبحث الأول: ماهية جودة التدقيق الخارجي وأهميتها

تمهيد

يشبه (Knechel) مفهوم جودة التدقيق بالحكمة الإنكليزية الشائعة (The Blind Men and the Elephant) والتي تتعلق مضمونها باختلاف وجهات النظر حول موضوع قيد النقاش، ورغم صحتها إلا أنها غير مكتملة، وهذا ينطبق على مجموعة آراء الباحثين والمشرعين حول مفهوم جودة التدقيق التي ليس لها إلى الآن مفهوم عالمي معتمد، والتي ركزت على الأخطاء وأوجه القصور في تحديد جودة التدقيق بدلاً من التركيز على ما يجب أن تكون جودة التدقيق^{١٤١}. ويعدّ أداء عملية التدقيق عالية الجودة ضرورة ملحة للمنظمات والأسواق المالية فرضها تزايد الطلب على الخدمات التي تؤديها المهنة، الأمر الذي يتطلب منظومة تعمل بشكل جيد مبنية على الأخلاقيات والاستقلالية، وتتضمن هذه المنظومة الأشخاص المناسبين والحوكمة السليمة والتنظيم السليم بحيث تعمل هذه العناصر معاً لإنتاج التدقيق السليم الذي يلبي توقعات أصحاب المصلحة، فما من مهنة إلا ولها قواعدها وأصول ممارستها ومهنة التدقيق كغيرها من المهن الأخرى ونظراً لأهميتها في إضفاء المزيد من المصداقية على البيانات المالية فقد بدأ التفكير جدياً في توفير قواعد وأصول ممارسة مكتوبة لهذه المهنة بحيث يسهل الرجوع إليها والاحتكام إلى قواعدها، تحقيقاً لعملية تدقيق ذات جودة عالية.

يعرض هذا المبحث النقاط التالية:

1 - تعريف جودة التدقيق الخارجي

2 - أهمية جودة التدقيق الخارجي

141 Knechel, W. R., Krishnan, G. V., Pevzner, M., Shefchik, L. B., & Velury, U. K., (2013), "Audit Quality: Insights From The Academic Literature", (Auditing: A Journal Of Practice & Theory; V. 32, No. 1, P386).

1 - تعريف جودة التدقيق الخارجي

يعدّ تحديد مفهوم جودة التدقيق من الأمور الصعبة، وذلك لصعوبة وضع حدود واضحة النطاق أو المجال

الذي يجب أن تغطيه جودة التدقيق، إضافة إلى أن مفهوم جودة مفهوم نسبي.

ظهر مصطلح جودة التدقيق (Auditing Quality) الذي يشير إلى خاصية الرأي المهني للمدقق الخارجي عند تدقيق البيانات المالية، وذلك في حدود القيود العملية والاقتصادية لبيئة التدقيق، وعلى ذلك فإنّ إشباع هذه الاحتياجات يعد هدفاً للجودة والمرشد الأساسي لتطوير وتحسين الرأي المهني للمدقق الخارجي، وسد الفجوة بين ما تقدمه المهنة وبين توقعات مستخدمي البيانات المالية، ومن ثم زيادة رضى المجتمع عن المهنة^{١٤٢}.

تشير جودة التدقيق إلى مدى قدرة المدقق على اكتشاف الأخطاء والمخالفات الجوهرية في القوائم المالية والإفصاح عنها، إضافة إلى تخفيض حالة عدم تماثل المعلومات بين الإدارة وحملة الأسهم وحماية مصالحهم وقد تتفاوت جودة أداء عملية التدقيق، حيث إنّ جودة التدقيق العالية يجب أن ترتبط بجودة عالية للمعلومات الواردة في القوائم المالية، والسبب وراء ذلك أن القوائم المالية التي يتم تدقيقها بمعرفة مدققين ذوي خبرة عالية تكون أقل احتمالاً لاحتوائها على أخطاء ومخالفات جوهرية^{١٤٣}.

ويعتبر تعريف De Angelo 1981 من أكثر التعاريف التي لاقت قبولاً عاماً في مجال التدقيق، حيث تم تعريفها باحتمال قيام المدقق بالكشف عن أي خرق في النظام المحاسبي للعمليات والتقرير عن هذا الخرق^{١٤٤}.

^{١٤٢} السامرائي، عمار عصام، والشريدة، نادية عبد الجبار (٢٠٢٠) دور تقنيات الذكاء الاصطناعي باستخدام التدقيق الرقمي في تحقيق جودة التدقيق ودعم استراتيجيته من وجهة نظر مدقق الحسابات- دراسة ميدانية في شركات تدقيق الحسابات في مملكة البحرين، المجلة العالمية للاقتصاد والأعمال، المجلد ٨، العدد - البحرين. ص ١٩

^{١٤٣} التميمي، هاشم حسن (٢٠١٨) أثر عدم تبني الدوران الإلزامي للمدقق الخارجي في جودة التدقيق واكتشاف الأخطاء- دراسة ميدانية في شركات ومكاتب التدقيق العراقية، مجلة كلية الرافدين الجامعة للعلوم، العدد ٤٣، العراق. ص ٥٤.

^{١٤٤} Deangelo, Linda Elizabeth (1981) "Auditor Size and Audit Quality" Journal of Accounting and Economics, (Vol.3, No. 3), pp. 183

أما المعيار الدولي رقم (220) فقد عرّف جودة التدقيق بأنها تتمثل في السياسات والإجراءات المطبقة من قبل شركات ومكاتب التدقيق للتحقق من تنفيذ أعمال التدقيق وفق معايير التدقيق الدولية أو المهنية المتعارف عليها.

كما قدّمت الجمعية الأمريكية لمراقبة الجودة وكذلك الهيئة العالمية للمواصفات القياسية (الآيزو ٩٠٠٠) تعريفاً للجودة مؤداه أنّ الجودة هي إجمالي السمات والخصائص التي تميز المنتج أو الخدمة، ويمكن عن طريقها الوفاء باحتياجات معينة^{١٤٥}

حسب رأي الباحث: من التعاريف الواردة أعلاه يتبين أن جودة التدقيق تتضمن ثلاثة عناصر فهي ليست فقط القدرة على اكتشاف التحريفات الجوهرية، ولكن تتمثل أيضاً بالإبلاغ عن أي خرق مكتشف في البيانات المالية، إضافةً إلى تلبية حاجات مستخدمي التقارير المالية.

وبالتالي فإن جودة التدقيق هي أداء عملية التدقيق بكفاءة فاعلية وفقاً للمعايير المهنية للتدقيق وقواعد وآداب السلوك المهني الصادرة عن المنظمات المهنية للحصول على أدلة التدقيق والإفصاح عن الأخطاء والمخالفات المكتشفة بما يحقق للأطراف ذات الصلة الأهداف المتوقعة من عملية التدقيق ويلبي حاجاتهم ورغباتهم الضمنية والصريحة الحالية والمستقبلية.

2 - أهمية جودة التدقيق الخارجي

تظهر أهمية وجود عملية تدقيق عالية الجودة مع ظهور الحاجة إلى نظام تدقيق قوي لتقييم فاعلية الضوابط الداخلية للشركة، بهدف تحقيق أهداف الشركة والمساعدة في اكتشاف ومنع الاحتيال أو أي حالات

١٤٥ الحجازي، جمال طاهر، (٢٠٠٢)، إدارة الإنتاج والعمليات - مدخل إدارة الجودة الشاملة، (ط١)، الزقازيق: مكتب القاهرة للطباعة والتصوير، ص: ٢٨٢.

خداع^{١٤٦}، حيث يؤدي المدقق من خلال عملية التدقيق دوراً مهماً في ضمان خلو المعلومات من الأخطاء الجوهرية، ووجود عملية تدقيق عالية الجودة يجب أن تسهم في تعزيز مصداقية المعلومات المبلغ عنها^{١٤٧}. تتبع أهمية جودة التدقيق انطلاقاً من دورها في تعزيز ثقة الجمهور بالمهنة وتحسين نظرة المجتمع لها، الأمر الذي ينعكس على الارتقاء بسمعتها^{١٤٨}. وإعطاء المستثمرين المزيد من الثقة حول البيانات المالية التي تم تدقيقها وتقليل مخاطر التحريف في التقارير المالية^{١٤٩}. وجعل التقارير المالية أكثر إقناعاً بالنسبة لمستخدميها. ^{١٥٠} فضلاً عن دورها في زيادة الثقة في تقرير التدقيق ومصادقية القوائم المالية: حيث يعد الاهتمام بجودة التدقيق مهم لتدعيم الثقة بتقارير التدقيق^{١٥١}.

وبما أن وجود مهنة التدقيق ينبع من ضرورة تلبية حاجات المجتمع لذا يعد تحسين جودة التدقيق مطلباً ضرورياً لكافة أطراف عملية التدقيق (مدقق الحسابات، المنشأة محل التدقيق، الجهات الحكومية، المقرضين والدائنين، المنظمات المهنية، المستفيدين من خدمات التدقيق)، ونتيجة لذلك تسعى مكاتب التدقيق إلى تحسين جودة خدماتها من خلال وجود رقابة فعالة لجودة الخدمات، ما يحقق لها سمعة مميزة وميزة تنافسية في سوق التدقيق، لذا تسعى مكاتب التدقيق إلى تحقيق مستوى عالٍ من جودة التدقيق لإخلاء مسؤوليتها أمام الأطراف المستفيدة من نتائج التدقيق، كما تكمن أهميتها من خلال إسهامها في تضيق فجوة التوقعات في التدقيق، فضلاً عن دورها في زيادة الثقة في تقرير التدقيق ومصادقية القوائم المالية: حيث يعد الاهتمام

¹⁴⁶ Sharf, Nour, Abu-Nassar, Mohammad, (2021), The Effect of Audit Quality and Auditor's Opinion on Earnings Management: Evidence from Jordan, Jordan Journal of Business Administration, Volume 17, No. 2.p 240.

¹⁴⁷ Zalata, alaa Mansour, Elzahar, Hany, McLaughlin, Craig,(2020), External audit quality and firms' credit score, ACCOUNTING, Cogent Business & Management, 7: 1724063. P3

^{١٤٨} التميمي، هاشم حسن (٢٠١٨) أثر عدم تبني الدوران الإلزامي للمدقق الخارجي في جودة التدقيق واكتشاف الأخطاء- دراسة ميدانية في شركات ومكاتب التدقيق العراقية، مجلة كلية الرافدين الجامعة للعلوم، العدد ٤٣، العراق، ص ٥٦

¹⁴⁹ Anggita Langgeng Wijaya (2020) Profitability, Audit Quality, and Firm Value: Case on Indonesian Manufacturing Companies, Contabilidad y Negocios (15) 30, 2020, pp. 43-61 / ISSN 1992-1896, p 6

¹⁵⁰Yeni Kuntari , Anis Chariri, Nurdhiana (2017) The Effect of Auditor Ethics, Auditor Experience, Audit Fees and Auditor Motivation on Audit Quality, SRIWIJAYA INTERNATIONAL JOURNAL OF DYNAMIC ECONOMICS AND BUSINESS, SIJDEB, Vol 1(2), 2017, 203-218, p 203

¹⁵¹ International Federation of Accountants (2013), International standard on Audit No.315 (Identifying and Assessing the Risks of Material Misstatement through Understanding the Entity and Its Environment., p 12

بجودة التدقيق مهماً لتدعيم الثقة بتقارير التدقيق^{١٥٢}، وذلك للدور المهم الذي تلعبه هذه التقارير في إضفاء المصداقية على القوائم المالية والتي تستخدم في اتخاذ القرارات من جانب العديد من الأطراف المهمة بعملية التدقيق^{١٥٣}. كما تكمن أهمية جودة التدقيق في إعطاء المزيد من الثقة للمستثمرين حول البيانات المالية التي تم تدقيقها وتقليل مخاطر التحريف في التقارير المالية^{١٥٤}. وباعتبار أن جودة التدقيق أحد المعايير المستخدمة لضمان موثوقية التقارير المالية فإن التدقيق يؤدي دوراً مهماً في خدمة الجمهور، ومساءلة المدير، وتقوية ثقة المستثمر، وجعل التقارير المالية أكثر إقناعاً بالنسبة لمستخدميها.^{١٥٥}

أما بالنسبة لأهمية جودة التدقيق بالنسبة للمدقق فإن اهتمام مكاتب التدقيق ومدقي الحسابات بجودة الخدمات التي يقومون بتأديتها يؤدي إلى تحسين نوعية الخدمات التي يقدمونها والذي سوف ينعكس بشكل إيجابي على الأرباح على المدى الطويل، إذ سيتمكن ذلك من المحافظة على عملائهم واجتذاب عملاء جدد^{١٥٦}، فضلاً عن إمكانية الحصول على أتعاب عالية مقابل الجودة المقدمة، كما أن الجودة تحقق المزايا التنافسية إذ تظهر أهميتها في حالة وجود منافسة شديدة بين مكاتب التدقيق، ما يعني الضغط على المكاتب التي تهتم بجودة التدقيق بهدف تحقيق حصة سوقية أكبر وتحقيق رضى العملاء^{١٥٧}.

وكذلك تكمن أهمية جودة التدقيق بالنسبة للمجتمع انطلاقاً من دورها في زيادة ثقة الجمهور بالمهنة وتحسين نظرة المجتمع لها، الأمر الذي ينعكس على الارتقاء بسمعة مهنة التدقيق^{١٥٨}، كما أنها تمثل إحدى القنوات

¹⁵² International Federation of Accountants (2013), International standard on Audit No.315 (Identifying and Assessing the Risks of Material Misstatement through Understanding the Entity and Its Environment., p 12

¹⁵³ Sjarief, Julianti, And Weli, (2018), The Effect of Internal Control Disclosure on Financial Information Quality and Market Performance distinguished by the Corporate Governance Index, International Journal of Accounting and Financial Reporting, Vol. 8, No. 1, PP 241-260(p244).

¹⁵⁴ Anggita Langgeng Wijaya (2020) Profitability, Audit Quality, and Firm Value: Case on Indonesian Manufacturing Companies, Contabilidad y Negocios (15) 30, 2020, pp. 43-61 / ISSN 1992-1896, p 47

¹⁵⁵ Yeni Kuntari , Anis Chariri, Nurdhiana (2017) The Effect of Auditor Ethics, Auditor Experience, Audit Fees and Auditor Motivation on Audit Quality, SRIWIJAYA INTERNATIONAL JOURNAL OF DYNAMIC ECONOMICS AND BUSINESS, SIJDEB, Vol 1(2), 2017, 203-218, p 203

¹⁵⁶ Ado, A. B., Rashid, N., Mustapha, U. A., & Ademola, L. S. (2020). The impact of audit quality on the financial performance of listed companies Nigeria. *Journal of Critical Reviews*, 7(9), 37-42., p 39

^{١٥٧} التميمي، هاشم حسن (٢٠١٨) أثر عدم تبني الدوران الإلزامي للمدقق الخارجي في جودة التدقيق واكتشاف الأخطاء- دراسة ميدانية في شركات ومكاتب التدقيق العراقية، مجلة كلية الرافدين الجامعة للعلوم، العدد ٤٣، العراق، ص ٥٦

¹⁵⁸ Wahyuni, N. (2022). Determination Of Audit Quality: Auditor Gender Stereotype Study In South Sulawesi Province, Indonesia. *Journal of Positive School Psychology*, 6(11), 569-586., p75.

الرئيسة لمحاربة الفساد المالي والإداري والذي يتطلب التركيز على الأخلاقيات، حيث إن الوصول إلى مستوى عالٍ من الجودة يوفر تأكيداً على وجود تشريعات صارمة ضد الفساد^{١٥٩}.

أما أهميتها بالنسبة للمنظمات المهنية فإن المنظمات المهنية تسعى إلى التحسين المستمر لجودة مهنة التدقيق، بل يعتبر ذلك الهدف الأساسي الذي وجدت من أجله لاستعادة ثقة الجمهور، عبر مطالبة هذه المنظمات بضرورة الالتزام بتطبيق هذه المعايير لضمان أعلى مستوى من الجودة^{١٦٠}.

حسب رأي الباحث فإن جودة التدقيق هي آلية تم إنشاؤها لاكتشاف ومنع التحريف الجوهري، الناتج عن الخطأ أو الاحتيال، وتدقيق المخاطر وتقليل التلاعب، بهدف تحسين جودة البيانات المالية، وإعطاء المستثمرين إشارة إيجابية على جودة المعلومات التي تحتويها، ما يزيد من قدرة المستثمرين على توقع المكاسب المستقبلية والدقة في التنبؤ بالأرباح، وفي سبيل تحقيق جودة عملية التدقيق يجب الفصل بين فاعلية عملية التدقيق وكفاءة عملية التدقيق.

^{١٥٩} التميمي، هاشم حسن (٢٠١٨) أثر عدم تبني الدوران الإلزامي للمدقق الخارجي في جودة التدقيق واكتشاف الأخطاء- دراسة ميدانية في شركات ومكاتب التدقيق العراقية، مجلة كلية الرافيدين الجامعة للعلوم، العدد ٤٣، العراق. ص ٥٦

^{١٦٠} Wahyuni, N. (2022). Determination Of Audit Quality: Auditor Gender Stereotype Study In South Sulawesi Province, Indonesia. *Journal of Positive School Psychology*, 6(11), 569-586., p ٥٨١

٣-٢ المبحث الثاني: مقاييس جودة التدقيق الخارجي والعوامل المؤثرة فيه

حاول الباحثون الأكاديميون والممارسون لمهنة التدقيق قياس جودة التدقيق، إلا أن قياس الجودة قد لاقى صعوبات وتحديات عدة، ومن أبرز المشاكل التي يواجهها الباحثون عند قياس جودة التدقيق هي أن جودة التدقيق لا يمكن ملاحظتها بشكل مباشر. فهل تقاس من وجهة نظر حملة الأسهم أم تتعلق بمدخلات التدقيق أو مخرجاته أو كليهما معاً. وهل تقاس الجودة في مرحلة الارتباط أم عند انتهاء التدقيق، وعليه يعدّ تحديد العوامل المؤثرة في جودة التدقيق وقياسها أمراً ذا أهمية خاصة، ولا سيما بعد ظهور مشاكل مالية في عدد من الشركات العالمية الكبرى.

يعرض هذا المبحث النقاط التالية:

٣-٢-١ مقاييس جودة التدقيق:

- 1 - قياس جودة التدقيق باستخدام بطاقة الأداء المتوازن:
- 2 - قياس جودة التدقيق باستخدام مقاييس جودة الخدمة SERVQUAL
- 3 - قياس جودة التدقيق باستخدام تحليل مغلف البيانات data envelopment analysis :

٣-٢-٢ العوامل المؤثرة في جودة التدقيق الخارجي:

- 1 - استقلال المدقق
- 2 - حجم منشأة التدقيق
- 3 - أتعاب التدقيق
- 4 - عدد الخدمات المقدمة خارج عملية التدقيق
- 5 - الوقت المنجز لعملية التدقيق

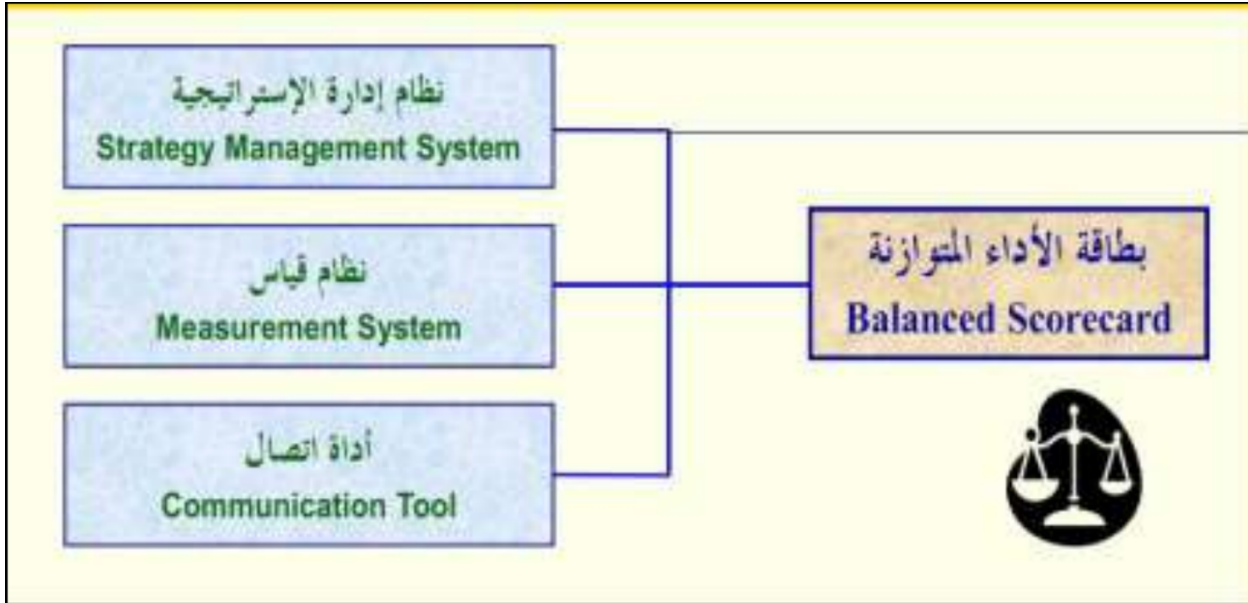
٣-٢-١ مقاييس جودة التدقيق

إن لجودة التدقيق طبيعة متعددة الأبعاد ولا يمكن فهمها بالرجوع إلى عامل واحد، ولا يمكن معرفته أو ملاحظاته بسهولة، نظراً لطبيعتها المعقدة^{١٦١}. حيث تم استخدام عدة طرق لقياس جودة التدقيق منها:

1 - قياس جودة التدقيق باستخدام بطاقة الأداء المتوازن:

أُستخدِمت طريقة الأداء المتوازن (BSC) Balanced scorecard في بداية التسعينيات من قبل Kaplan و Norton في بحثهما الأداء المتوازن لقياس الأداء، وتضمّن (BSC) أربعة جوانب في (التعلم والنمو، العمل الداخلي، الزبون، الجوانب المالية)^{١٦٢}، حيث تم استخدامه في التدقيق الخارجي من قبل (Knechel) عام (2013) عند وضعه لإطار جودة التدقيق بمحاولة منه لعمل أساس لقياس جودة التدقيق، وذلك اعتماداً على أربعة تقسيمات، وهي المدخلات والآليات والمخرجات والسياق^{١٦٣}. وتعتبر بطاقة الأداء المتوازن أداة اتصال فعّالة بين مختلف المستويات الإدارية في المنظمة ووسيلة لتبادل المعلومات بين مختلف الأقسام. حيث يمكن تلخيص ما سبق من خلال الشكل التالي:

^{١٦١} منشئ، قاسم جلوب، ويعقوب، فيحاء عبد الله (٢٠٢٠) تأثير جودة التدقيق في جودة الأرباح- بحث تطبيقي في عينة من الشركات المساهمة الخاصة المدرجة في سوق العراق للأوراق المالية، مجلة دراسات محاسبية ومالية، المجلد ١٥، العدد ٥٢، العراق، ص ١١١
^{١٦٢} أبازيد، دعاء (٢٠٢٢) "أثر ج دة التدقيق الخارجي باستخدام أسلوب تحليل مغلف البيانات في تعظيم قيمة المنشأة - دراسة تطبيقية في سورية"، أطروحة دكتوراه غير منشورة، كلية الاقتصاد - قسمة المحاسبة، جامعة دمشق، ص ٤٠
163 Lorenzo, Neri, and Russo, Antonella, (2014), "A Framework For Audit Quality: Critical Analysis", (Business and management review; Vol. 3, No. 09, P27).



الشكل رقم ٢ يوضح مفاهيم بطاقة الأداء المتوازن. المصدر دراسة (محمد البريهي، ٢٠١٩)^{١٦٤}

إنَّ استخدام بطاقة الأداء المتوازن في التدقيق من الممكن أن يوفر طريقة تأخذ بالحسبان وجهات نظر أطراف مختلفة من أصحاب المصالح، إذ تسمح (BSC) في التركيز على مؤشرات الجودة الأكثر ملاءمة بدلاً من فرض مجموعة معينة من أصحاب المصالح^{١٦٥}.

حسب رأي الباحث: يجب أن يتم تقديم تقييم شامل لجودة التدقيق الخارجي باستخدام مجموعة متنوعة من الطرق، بما في ذلك الاعتماد على تقييمات العملاء ومراجعة نتائج التدقيق السابقة وتقييم الخبرة والكفاءة للمدقق الخارجي، ولا توجد طريقة صحيحة أو خاطئة لقياس جودة التدقيق، فكل طريقة تركز على جانب من جوانب جودة عملية التدقيق.

^{١٦٤} محمد البريهي، رياض عبد سيف، (٢٠١٩)، أثر استخدام بطاقة الأداء المتوازن على قياس جودة عملية المراجعة (دراسة ميدانية في الجمهورية اليمنية)، المجلة العلمية للدراسات التجارية والبيئية، المجلد ١٠، العدد الأول الجزء الثاني، الإسماعيلية، ص ٤٠٧.

^{١٦٥} Knechel, W. R., Krishnan, G. V., Pevzner, M., Shefchik, L. B., & Velury, U. K., (2013), "Audit Quality: Insights From The Academic Literature", (Auditing: A Journal Of Practice & Theory; V. 32, No. 1, PP389-390).

2 - قياس جودة التدقيق باستخدام مقاييس جودة الخدمة SERVQUAL:

استخدم نموذج جودة الخدمة (SERVQUAL) Service Quality Modele لقياس جودة الخدمات المختلفة، حيث يقسم هذا النموذج الخدمة لخمس أبعاد، وهي الجوانب الملموسة في الخدمة والاعتمادية والاستجابة والتعاطف والأمان، ويعتمد هذا النموذج على قياس جودة الخدمة من وجهة نظر المستفيدين منها، وذلك بقياس الفرق بين توقعاتهم من هذه الخدمة بأبعادها الخمسة وإدراكهم الفعلي لها، ويدعى هذا الفرق بالفجوة، ومن هنا يدعى هذا النموذج "نموذج الفجوة"، فإذا كان هذا الفرق إيجابياً فهذا يعني أن الأداء قد تجاوز توقعات العميل وأن الخدمة مرضية. حيث^{١٦٦} :

$$\bullet \text{ SERVQUAL} = \text{الأداء} - \text{المتوقع}$$

$$\bullet \text{ الأداء} < \text{المتوقع}. \text{ إذا فالخدمة أكثر من مرضية}$$

$$\bullet \text{ الأداء} > \text{المتوقع}. \text{ إذا فالخدمة أقل من مرضية}$$

إنّ قياس جودة الخدمة SEVQUAL يهدف إلى قياس الاختلاف في التوقعات والتصورات عن الخدمة المقدمة^{١٦٧}. يمكن قياس جودة الخدمة باستخدام خمسة أبعاد: الملموسية والموثوقية والضمان والاستجابة والتعاطف. علاوة على ذلك، نشأت جودة الخدمة كرد فعل على انتقادات فجوة نموذج جودة الخدمة؛ لأن نموذج جودة الخدمة يقيس رضى المراجعين فقط بعد تقديم الخدمة. ومع ذلك، فإنّ نموذج جودة الخدمة هو الأكثر استخداماً لقياس وتقييم جودة الخدمة في جميع أنحاء العالم، حتى في قطاع التدقيق. لذلك، بغض النظر عن الاستخدام المتزايد لجودة الخدمة، هناك آراء مختلفة حول تشغيلها وفعاليتها^{١٦٨}

^{١٦٦} أبازيد، دعاء (٢٠٢٢) "أثر ج دة التدقيق الخارجي باستخدام أسلوب تحليل مغلف البيانات في تعظيم قيمة المنشأة - دراسة تطبيقية في سورية"، أطروحة دكتوراه غير منشورة، كلية الاقتصاد - قسمة المحاسبة، جامعة دمشق، ص ٣٨

¹⁶⁷ Jusoh, Mohd Abdullah., and Sulaiman, Norazura Mohd, (2020). Quality of service, customer satisfaction and loyalty toward audit firms, Management Research Journal, vol 9, No 2. DOI: doi.org/10.37134/mrj.vol9.2.5.2020

¹⁶⁸ Ismail, Ashari., and Bakri Muhammed Hariri, (2021). Auditee Satisfaction and Compliance: The Mediating Role of Perceived Service Quality concerning Malaysian SMEs, Journal of Contemporary Issues in Business and Government Vol. 27, No. 2, 2021, DOI: 10.47750/cibg.27.02.290

3 - قياس جودة التدقيق باستخدام تحليل مغلف البيانات Data Envelopment

:Analysis

تم استخدام مغلف البيانات لقياس جودة التدقيق ومنها دراسة (أبازيد، ٢٠٢٢)^{١٦٩} حيث قامت بقياس جودة التدقيق الخارجي، كما استخدمت بدراسة (دهام، ٢٠٢٢)^{١٧٠} لقياس جودة التدقيق.

وبالنتيجة أعتمد الباحث أسلوب مغلف البيانات في قياس فاعلية التدقيق. وقد اعتمد الباحث أسلوب مغلف البيانات لكل من الكفاءة والفاعلية والجودة لضرورة اتساق البيانات؛ لأن المرحلة الثانية من التحليل التطبيقي ستكون في اختبار أثر كلٍّ من الكفاءة والفاعلية على جودة التدقيق الخارجي، لذلك كان من الضروري اتساق البيانات واختيار أسلوب مغلف البيانات كطريقة لقياس جودة التدقيق.

٣-٢-٢ العوامل المؤثرة في جودة التدقيق الخارجي

أولى الباحثون والممارسون للمهنة اهتماماً خاصاً في كشف العلاقة بين جودة التدقيق وجملة من العوامل التي تؤثر فيها، حيث تتأثر مهنة التدقيق بالمحيط الخارجي سواءً بالمحيط الكلي المكوّن من البيئة الاقتصادية والسياسية والتشريعية والاجتماعية، أو المحيط الجزئي المكوّن من الهيئات النازمة للمهنة، والجهات الإشرافية والرقابية، ويعكس الواقع العملي لمهنة التدقيق توافر مجموعة من الاعتبارات والعوامل المؤثرة في جودة التدقيق، والتي يؤدي توافرها إلى جودة عملية التدقيق، وأهم هذه العوامل هي: استقلال المدقق، حجم منشأة العميل، أتعاب المدقق، تقديم خدمات غير التدقيق، مدة التدقيق، الالتزامات القانونية، المعرفة في المحاسبة والتدقيق، منهجية التدقيق وأدواته، خبرة المدقق في مجال صناعة العميل^{١٧١}. وتضمّ العوامل التي تؤثر في جودة التدقيق مجموعة من العوامل الشخصية الواجب توافرها في المدقق؛ كأن يكون

^{١٦٩} أبازيد، دعاء غسان(٢٠٢٢)، أثر جودة التدقيق الخارجي باستخدام أسلوب تحليل مغلف البيانات في تعظيم قيمة المنشأة دراسة تطبيقية في سورية، أطروحة دكتوراه غير منشورة، جامعة دمشق، كلية الاقتصاد، دمشق، سورية.
^{١٧٠} دهام، شادي (٢٠٢٢) أثر استخدام مدخل الأهمية النسبية ومدخل خطر الاحتيال لاكتشاف التحريفات الجوهرية وانعكاسها على جودة التدقيق، أطروحة دكتوراه غير منشورة، جامعة دمشق، كلية الاقتصاد، سورية.

¹⁷¹ Sjarief, Julianti, And Weli, (2018), The Effect of Internal Control Disclosure on Financial Information Quality and Market Performance distinguished by the Corporate Governance Index, International Journal of Accounting and Financial Reporting, Vol. 8, No. 1, PP 241-260(p244).

ذا خبرة عملية، ولديه من التحصيل العلمي ما يؤهله لممارسة المهنة^{١٧٢}، حيث توجد مجموعة من المقومات التي يمكن الاستدلال من توافرها على تحقيق جودة التدقيق وهي: حجم منشأة التدقيق، عدد الدعاوى القضائية المرفوعة ضد منشأة التدقيق، مدى استمرار منشأة التدقيق في تدقيق المنشأة محل التدقيق، والمنافسة بين منشآت التدقيق، إضافةً إلى عدد الساعات التي تم إنجاز التدقيق خلالها، والتقدم التقني في أداء المهنة، كذلك خبرة منشأة التدقيق بالصناعة التي تنتمي إليها المنشأة محل التدقيق، وهيكله عملية التدقيق، ونسبة الأتعاب من المنشأة محل التدقيق إلى إجمالي أتعاب منشأة التدقيق^{١٧٣}.

وعن مؤشرات جودة التدقيق، فقد حدد الباحث مدخلات ومخرجات جودة التدقيق، وذلك بالتوافق مع مجموعة من الدراسات حيث تحدد مدخلات جودة التدقيق وذلك حسب دراسة (Maryam et al, 2019)^{١٧٤} حجم منشأة التدقيق والمتحدة في عدد العملاء شركة التدقيق، وحسب دراسة (Yeni et al, 2017)^{١٧٥} أتعاب التدقيق بما يتعلق مع جهد المدققين ومخاطر العمل، وكذلك دراسة (Kathleen, Williams, 2020)^{١٧٦} تقديم خدمات غير التدقيق. واعتماد الباحث على معايير التدقيق (IAASB, 2023)^{١٧٧} الوقت المنجز لعملية التدقيق. وحسب دراسة (Karim, 2022)^{١٧٨} فإن استقلالية المدقق لها أثر في جودة التدقيق. أمّا بالنسبة للمخرجات فاعتمد الباحث التقارير والمعلومات التي يعدها المدقق ويقدمها للأطراف المستفيدة، وذلك بالانسجام مع معايير التدقيق الدولية (IAASB, 2023)^{١٧٩}، إضافة

¹⁷² Amalia, F. A., Sutrisno, S., & Baridwan, Z. (2019). Audit Quality: Does Time Pressure Influence Independence and Audit Procedure Compliance of Auditor?. *Journal of Accounting and Investment*, 20(1), 130-144., p 133

^{١٧٣} القاضي، حسين يوسف، ودحروج، حسين أحمد، وقريط، عصام نعمة (٢٠١٣) أصول المراجعة، منشورات جامعة دمشق كلية الاقتصاد، دمشق- سورية.

¹⁷⁴ Maryam Akbaryan Farda , HamidReza Vakilifard*b1 , Hashem Nikoumaram (2019) The Impact of Audit Quality on Earnings Management: An Experimental Study with Evidence from IPO, Published

¹⁷⁵ Yeni Kuntari , Anis Chariri, Nurdhiana (2017) The Effect of Auditor Ethics, Auditor Experience, Audit Fees and Auditor Motivation on Audit Quality, SRIWIJAYA INTERNATIONAL JOURNAL OF DYNAMIC ECONOMICS AND BUSINESS, SIJDEB, Vol 1(2), 2017,

¹⁷⁶ Kathleen, Williams. (2020). Audit quality indicators: Perspectives from Non-Big Four audit firms and small company audit committees. *Advances in Accounting*, Vol.50.

¹⁷⁷ IAASB, 2023, P 1168

¹⁷⁸ Karim, A., Syamsuddin, I., Jumarding, A., & Amrullah, A. (2022). The Effect of Gender Independence and Leadership Style on Audit Quality in Makassar Public Accounting Offices. *International Journal of Social Science Research and Review*, 5(7),

¹⁷⁹ IAASB, 2023, P 1168

إلى دراسة (Bedard, Johnstone, Smith, 2010)^{١٨٠} في عدد التسويات، وسيطرّق الباحث إلى النقاط التالية التي تسهم في جودة عملية التدقيق:

1 - استقلال المدقق

يعدّ استقلال المدقق الخارجي محور المهنة وركيزتها الأساسية، والذي بدوره لا تعدّ عملية التدقيق مهنة قائمة، وتتفني أهميتها ووضعها في المجتمع، لذا فقد اعتبرت المنظمات المهنية استقلال المدقق من أهم المعايير الواردة في مواثيقها التي تحكم آداب وسلوكيات المهنة^{١٨١}. ويمثّل استقلال المدقق مطلباً أساسياً ليتمكن المدقق أو منشأة التدقيق من ممارسة أحكامه المهنية بموضوعية وبمناى عن أي تأثير، حيث إنّ جودة التدقيق ليست فقط القدرة التقنية لاكتشاف الأخطاء الجوهرية ولكن أيضاً الرغبة في الإبلاغ عن أي خرق مكتشف والتي تعتبر أساساً لتقديم جودة تدقيق عالية^{١٨٢}. كما يقصد بذلك أن يتمتع المدقق الخارجي بالاستقلال والحياد عند إبداء رأيه في عدالة القوائم المالية بالمشروع، حيث يوجد بعض الأمور تضعف من استقلاله - في حال وجود مصالح مادية للمدقق سواء كان ذلك بطريق مباشر أو غير مباشر - داخل المشروع أو يكون له استثمارات في أسهم أو أي قروض ممنوحة له. وأن يكون للمدقق علاقة تعاقدية مع المشروع الذي يدقق حساباته بأي صورة كأحد العاملين أو المديرين به أو تربطه بالمشروع أي عقود للوكالة^{١٨٣}.

حسب رأي الباحث: تأتي أهمية استقلال المدقق كونه يمارس عملاً يعتمد على رأيه فيما يكلف به من أعمال، ولكي يتحقق هذا الاستقلال فقد أخذ المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين بضرورة توافر المقومات

180 Bedard, Johnstone, Smith. (2010). Audit Quality Indicators: A Status Update on Possible Public Disclosures and Insights from Audit Practice. American Accounting Association, Vol.4, Issue 1, pp.C12-C19.

181 Karim, A., Syamsuddin, I., Jumarding, A., & Amrullah, A. (2022). The Effect of Gender Independence and Leadership Style on Audit Quality in Makassar Public Accounting Offices. *International Journal of Social Science Research and Review*, 5(7), 114-126., p 118

^{١٨٢} الشاهين، عصام تركي (٢٠١٥)، ص ٦٤.
^{١٨٣} القاضي، حسين يوسف، ودحوح، حسين أحمد، وقريط، عصام نعمة (٢٠١٣) أصول المراجعة، منشورات جامعة دمشق كلية الاقتصاد، دمشق- سورية.

الشخصية والموضوعية حتى يتسنى للمدقق الاحتفاظ بعمليه، وحماية نفسه من المساءلة القانونية أمام العميل الذي وكله، أو الآخر الذي يعتمد على تقريره في اتخاذ قراراته.

2 - حجم منشأة التدقيق:

يعتبر حجم منشأة التدقيق أحد المقاييس غير المباشرة الأكثر شيوعاً لقياس جودة التدقيق حيث كانت De Angelo أول من نادى باستخدام هذا المقياس الذي يعتمد على العلاقة بين حجم منشأة التدقيق والتكاليف المتعلقة بفقدان سمعة تلك المنشأة، ووفقاً لها فإن منشآت التدقيق التي تمتلك عدداً كبيراً من العملاء لديها الكثير لتخسره في حال لم تتمكن من الكشف عن الانتهاك أو الخرق. وبالتالي يعطيها حافزاً لزيادة جودة التدقيق في تلك المنشآت كبيرة الحجم^{١٨٤}. وقد وجدت دراسة (Maryam et al, 2019) أن حجم منشأة التدقيق يرتبط بشكل إيجابي بجودة التدقيق^{١٨٥}.

حسب رأي الباحث: يعد حجم المنشأة من العوامل المهمة لجودة عملية التدقيق، حيث إن حجم المنشأة الكبير يرتبط ارتباطاً وثيقاً بعدد كبير من العملاء، وهي تسعى دائماً إلى تقديم جودة التدقيق بشكل عالٍ، وذلك تحسباً لأخطاء عملية التدقيق التي تلحق ضرراً بالمنشأة مكان التدقيق، ما قد يعرضها للمساءلة القانونية، وفقدان منشأة التدقيق العملاء الذين حصلت عليهم نتيجة عمل متراكم ونتائج إيجابية متراكمة حرصت على الحفاظ عليها طوال السنوات السابقة.

3 - أتعاب التدقيق:

تعد أتعاب التدقيق التي يتقاضاها المدقق الخارجي أحد المؤشرات المهمة التي تؤثر في استقلاليتها وجودة الخدمة التي يقدمها، حيث يستحق المدقق مقابل الخدمات التي يقدمها تعويضاً، وهذا التعويض يجب أن يكون انعكاساً عادلاً لقيمة الخدمات التي تم إنجازها^{١٨٦} كما عرفت بأنها: المبالغ التي يتقاضاها المدقق

^{١٨٤} الشاهين، عصام تركي (٢٠١٥) أثر تقييم مخاطر التدقيق في جودة التدقيق- دراسة تطبيقية، أطروحة دكتوراة، جامعة دمشق- كلية الاقتصاد- دمشق- سورية. ص ٦٥

^{١٨٥} Maryam Akbaryan Farda , HamidReza Vakilifard*^{b1} , Hashem Nikoumaram (2019) The Impact of Audit Quality on Earnings Management: An Experimental Study with Evidence from IPO, Published by IA University of Arak, Iran Homepage: www.amfa.iauarak.ac.ir, Advances in Mathematical Finance & Applications, 5(3), 303-317 DOI: 10.22034/amfa.579680.1146, p 317

^{١٨٦} القاضي، حسين يوسف، ودحوح، حسين أحمد، وقريط، عصام نعمة (٢٠١٣) أصول المراجعة، منشورات جامعة دمشق كلية الاقتصاد- دمشق- سورية.

نظير القيام بمهام التدقيق، حيث تشمل على المبالغ التي يتقاضاها المدقق عن أي نشاط قام به في سبيل إعطاء رأيه عن حقيقة وعدالة البيانات المالية للشركة الخاضعة لعملية التدقيق^{١٨٧}. ويرى الباحث أن أتعاب التدقيق تشمل المبالغ التي يتقاضاها المدقق عن أي نشاط قام به في سبيل إعطاء رأيه عن حقيقة وعدالة البيانات المالية للشركة الخاضعة لعملية التدقيق.

ويعدّ تحديد أتعاب التدقيق مسألة ذات أهمية كبيرة للمدقق والعميل كون كل طرف يريد أن تتعادل قيمة الخدمات المقدمة للعميل مع قيمة الأتعاب المدفوعة للمدقق، غير أنه لا توجد طريقة علمية لتحديد الأتعاب بشكل عادل بما يحقق للمدقق أتعاباً معقولة مقابل الخدمات التي يقدمها ويحقق للعميل بنفس الوقت ما يطلبه من خدمات لقاء ما تحمله من أتعاب^{١٨٨}.

تعدّ أتعاب التدقيق التي يتقاضاها المدقق الخارجي أحد المؤشرات المهمة التي تؤثر في جودة الخدمة التي يقدمها، ففي ظل المنافسة الحادة في سوق خدمة عملية التدقيق تميل الأتعاب إلى الانخفاض متأثرة بعامل العرض والطلب، ما يؤثر سلباً على استقلالية المدقق بشكل جوهري وجودة الخدمة التي يقدمها، وقد أكدت العديد من الدراسات وجود تأثير هام لأتعاب المدقق على استقلاليته وجودة الخدمة التي يقدمها^{١٨٩}، حيث بينت دراسة (Yeni et al, 2017) أن لأتعاب التدقيق تأثيراً إيجابياً على جودة التدقيق^{١٩٠}.

حسب رأي الباحث فإنه لا يتفق مع هذا المؤشر لجودة عملية التدقيق، فربما يتقاضى المدقق أتعاباً عالية من أجل القيام بعملية التدقيق ويتعرض المدقق لرشوة في سبيل إخفاء أخطاء جوهريّة في القوائم المالية، ولا سيما إذا كانت مبادئ وقيم المدقق تسمح له بإغفال أخطاء جوهريّة في سبيل المنفعة المادية فلن تؤثر أتعاب التدقيق في نزاهة المدقق.

^{١٨٧} بقليله، بسام خليل، ونور، عبد الناصر ابراهيم (٢٠١٩) أثر الاندماج والاستحواذ على أتعاب التدقيق ورأي مدقق الحسابات الخارجي دراسة تطبيقية على الشركات المساهمة العامة الأردنية، المجلة الأردنية في إدارة الأعمال، المجلد ١٥، العدد ١، الأردن، ص ١٥٠

^{١٨٨} الشاهين، عصام تركي (٢٠١٥) أثر تقييم مخاطر التدقيق في جودة التدقيق- دراسة تطبيقية، أطروحة دكتوراة غير منشورة، جامعة دمشق، كلية الاقتصاد- دمشق- سورية. ص ٦٧

¹⁸⁹ Maryam Akbaryan Farda , HamidReza Vakilifard*b1 , Hashem Nikoumaram (2019) The Impact of Audit Quality on Earnings Management: An Experimental Study with Evidence from IPO, Published by IA University of Arak, Iran Homepage: www.amfa.iauarak.ac.ir, Advances in Mathematical Finance & Applications, 5(3), (2020), 303-317 DOI: 10.22034/amfa.2019.579680.1146.

¹⁹⁰Yeni Kuntari , Anis Chariri, Nurdhiana (2017) The Effect of Auditor Ethics, Auditor Experience, Audit Fees and Auditor Motivation on Audit Quality, SRIWIJAYA INTERNATIONAL JOURNAL OF DYNAMIC ECONOMICS AND BUSINESS, SIJDEB, Vol 1(2), 2017, 203-218

4 - عدد الخدمات المقدمة خارج عملية التدقيق:

مرّت مهنة تدقيق الحسابات بمراحل مختلفة متأثرة بالبيئة التي تتطلب التغيير والتطوير، وتطوّرت الخدمات المهنية التي تقدّمها، ترافقاً مع تطوّر المهنة لتكون قادرةً على تلبية حاجات متخذي القرارات المختلفة، ولم تعد تقتصر على الخدمات التي تقدّمها المهنة في خدمة تدقيق البيانات المالية، بل ظهرت خدمات مهنية جديدة لتلبي الاحتياجات المتزايدة لمتخذ القرار^{١٩١}.

ولخدمات غير التدقيق تأثيران سلبيان مهمّان؛ يكمن الأول في وجود مخاوف من أن تجعل أتعاب تلك الخدمات المدقق معتمداً مالياً على عملائه. وبالتالي أقل استعداداً للوقوف أمام ضغوط الإدارة خوفاً من فقدان العميل. أمّا التأثير الثاني فتضع الصفة الاستشارية لمعظم خدمات غير التدقيق المدقق في أدوار إدارية مُهدّدة لاستقلاليتها بالنسبة للخدمات التي يقدّمها^{١٩٢}.

حسب رأي الباحث يمكن أن تتعزز جودة التدقيق من خلال توفير خدمات إضافية ذات جودة عالية، فعندما يقدم مكتب التدقيق خدماتٍ أخرى إلى جانب خدمة التدقيق، كالاستشارات المالية، هذا يتيح للعميل الاستفادة من مزيد من الرؤى والمشورة فيما يتعلق بأعماله المالية وأنظمتها الداخلية. كما تسهم خدمات غير التدقيق في بناء علاقة قوية بين مكتب التدقيق والعميل. ويكون للعميل الثقة في مكتب التدقيق وقدرته على تقديم خدمات متعددة وذات جودة عالية، ما يعزز تعاوناً مستقبلياً وطويل الأمد. وهنا لا بد من الانتباه إلى الأمور التي تضعف استقلالية المدقق وتهددها.

5 - الوقت المنجز لعملية التدقيق:

وذلك حسب معايير التدقيق (IAASB, 2023) فإن الوقت المنجز لعملية التدقيق يتيح فحصاً دقيقاً للمعلومات، فكلما ازداد الوقت المتاح ازدادت فرصتهم في التدقيق في كلّ المعاملات، مل يؤدي إلى التقليل من احتمالية حدوث الأخطاء وإغفال معلومات ذات أهمية^{١٩٣}.

¹⁹¹ Phan, T., Lai, L., Le, T., & Tran, D. (2020). The impact of audit quality on performance of enterprises listed on Hanoi Stock Exchange. *Management Science Letters*, 10(1), 217-224., p 12

^{١٩٢} الشاهين، عصام تركي (٢٠١٥) أثر تقييم مخاطر التدقيق في جودة التدقيق- دراسة تطبيقية، أطروحة دكتوراة غير منشورة، جامعة دمشق- كلية الاقتصاد- دمشق- سورية. ص ٦٦

¹⁹³ IAASB, 2023, P 1168.

وحسب دراسة كل من (Karim, 2022)^{١٩٤} ودراسة (Brown et al., 2017)^{١٩٥} فإن إدارة الوقت مهمة جداً في إنجاز مهام التدقيق وإدارة الوقت فيما يخص المهام الإدارية وكذلك أهمية الوقت في معالجة المخرجات وفي وضع التقرير النهائي.

وحسب وجهة نظر الباحث فإن الوقت المنجز لعملية التدقيق وجودة التدقيق ذو علاقة إيجابية. فكلما زاد الوقت المتاح للمدققين زادت فرصتهم في:

- 1 - فحص البيانات بدقة أكبر، حيث يمكنهم تخصيص وقت كافٍ للتحقق من كل معاملة وتفصيل وتطبيق إجراءات تدقيق أكثر شمولية.
- 2 - تقييم المخاطر بشكل أفضل: حيث يمكنهم تخصيص وقت أكبر لتحديد المخاطر المحتملة التي تواجه الشركة، وتصميم إجراءات تدقيق مناسبة لتلك المخاطر.
- 3 - التواصل بشكل أفضل مع الإدارة: حيث يمكنهم إجراء حوارات أعمق مع الإدارة لفهم طبيعة أعمال الشركة وأساليبها المحاسبية، ما يساهم في تحسين جودة التدقيق.

194 Karim, A., Syamsuddin, I., Jumarding, A., & Amrullah, A. (2022). The Effect of Gender Independence and Leadership Style on Audit Quality in Makassar Public Accounting Offices. *International Journal of Social Science Research and Review*, 5(7),
195 Brown, Gissel, Neely (2017) "Audit Quality Indicators: Perceptions of Junior-level auditors", *Managerial Auditing Journal* Vol.31, No.8/9, pp.949-980.

٣-٣ المبحث الثالث: إطار جودة التدقيق وفق معايير التدقيق الدولية

تمهيد

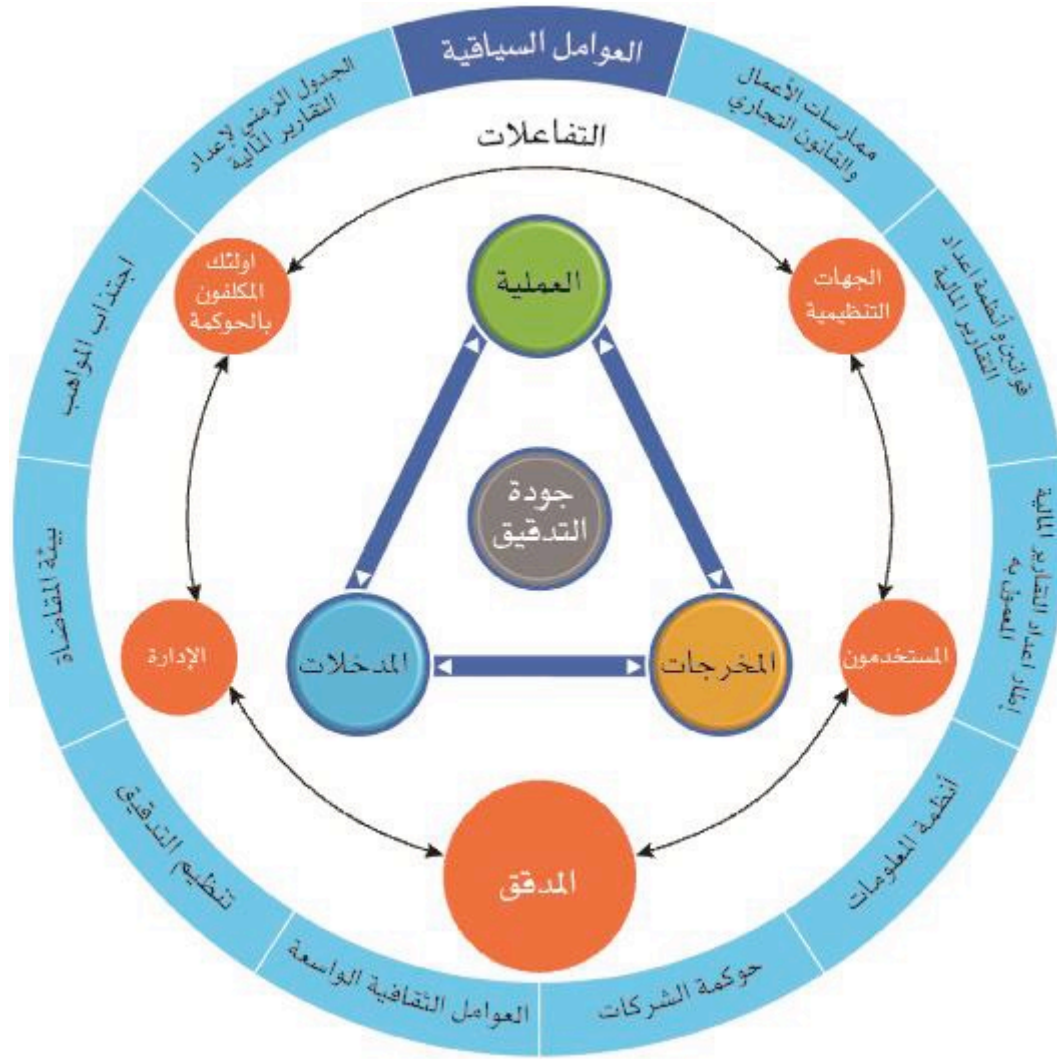
جاء في إطار جودة التدقيق ما ينظم عمل المدقق ليخرج بجودة تدقيق عالية، وقد شملت جوانب الإطار (المدخلات والمخرجات وعمليات السياق) كل ما يتعلق بإجراءات التدقيق.

حتى تحقّق عملية التدقيق هدفها يجب أن يثق مستخدمو القوائم المالية المدققة بأن المدقق قد أدى عمله وفقاً لمعيار مناسب، وأنه قد أُجريت عملية تدقيق عالية الجودة، ونظراً لتعقّد موضوع جودة التدقيق وعدم وجود تعريف أو تحليل يحظى باعتراف عالمي وضع مجلس المعايير الدولية للتدقيق والتأكيد إطار جودة التدقيق بحيث يوضح العوامل المتعلقة بالمدخلات والآلية والمخرجات التي تسهم في تحقيق جودة عملية التدقيق. وتتمثل أهداف إطار جودة التدقيق فيما يلي:^{١٩٦}

- زيادة الوعي بالعناصر الأساسية لجودة التدقيق.
 - تشجيع أصحاب المصلحة الرئيسيين على اكتشاف طرق جديدة لتحسين جودة التدقيق.
 - تيسير إجراء حوارات أوسع بين أصحاب المصلحة الرئيسيين واتخاذ إجراءات إيجابية لتحسين جودة عملية التدقيق باستمرار.
- يميز إطار جودة التدقيق بين خمسة عناصر تعتبر هي المكونات الرئيسية لجودة عملية التدقيق وهي^{١٩٧}:
- المدخلات - الآلية - المخرجات - التفاعلات الرئيسية داخل سلسلة إعداد التقرير المالي - العوامل المرتبطة بالسياق.

¹⁹⁶ IAASB , 2023 , P1164

¹⁹⁷ IAASB, 2023, PP 1165-1169



ويعرض الشكل (٣) ، اطار جودة التدقيق المصدر: (أبو ركة، ٢٠٢٢) ^{١٩٨} ص ٥٧

أ- المدخلات: والتي تنقسم إلى مجموعتين الأولى هي قيم المراجعين والأخلاق المهنية ومواقفهم السلوكية. والثانية هي المعرفة والمهارات والخبرة للمدققين، إضافة إلى الوقت المخصص لإنجاز عملية التدقيق ^{١٩٩}. حيث تعدّ سمات مدقق الحسابات الشخصية من أهم المدخلات وتتمثل بمهارة المدقق وخبرته وقيمه الأخلاقية وقدراته العقلية، كما تعتبر سلامة منهجية التدقيق من المدخلات المهمة في عملية التدقيق.

^{١٩٨} أبو ركة، عمر (٢٠٢٢) دور التدقيق الخارجي في تقييم إدارة المخاطر وفق إطار COSO لتعزيز جودة عملية التدقيق "(دراسة تطبيقية)، أطروحة دكتوراة غير منشورة، جامعة دمشق- كلية الاقتصاد- دمشق- سورية.

^{١٩٩} IAASB, 2023, P 1168

ب- الآلية (عملية التدقيق): تؤثر دقة عملية التدقيق في جودة التدقيق، ولذلك يجب أن يلتزم فريق التدقيق بمعايير التدقيق واللوائح ذات الصلة وإجراءات رقابة الجودة الخاصة بمكتب التدقيق، وأن يستخدم تقنيات المعلومات بشكل مناسب، وأن يكون هناك تفاعل مع الأشخاص الآخرين المشاركين في عملية التدقيق، إضافة إلى وجود ترتيبات مناسبة من الإدارة من أجل تنفيذ آلية تدقيق تمتاز بكفاءة وفاعلية.^{٢٠٠}

أ- المخرجات: وتشمل المخرجات التقارير والمعلومات التي يعدها المدقق ويقدمها رسمياً لطرف آخر، وفي الغالب تحدّد المخرجات تبعاً للسياق بما في ذلك المتطلبات التشريعية، ويعد تقرير التدقيق هو المخرج الرئيسي لبعض أصحاب المصالح.^{٢٠١}

ت- التفاعلات الرئيسية داخل سلسلة إعداد التقرير المالي والمتمثلة بكل من المدقق والإدارة ومستخدمي القوائم المالية والمسؤولين عن الحوكمة، ما يسمح بوجود علاقة ديناميكية بين المدخلات والمخرجات. وقد تكون هناك اتصالات غير رسمية تسهم بتحقيق جودة عملية التدقيق.

ث- العوامل المرتبطة بالسياق والتي تؤكد على الجودة وهي: ممارسات الأعمال والنظام التجاري، الأنظمة واللوائح المتعلقة بالتقارير المالية، إطار إعداد التقارير المالية المطبق، حوكمة الشركات، نظم المعلومات، توقيت التقارير المالية، لائحة المدققين وتنظيم أعمال التدقيق، بيئة المقاضاة، اجتذاب المواهب، وعوامل ثقافية أوسع والتي تحدد شكل التفاعلات بين أصحاب المصلحة الرئيسيين وتعمل على تطوير جودة التدقيق، ومنها المواقف السلوكية تجاه السلطة وتجنب حالة عدم التأكد والشفافية.

حسب رأي الباحث وبناءً على ما سبق ذكره من تعدّد الجهات المستفيدة من خدمات التدقيق وما تبعه من اختلاف في وجهات النظر حول مفهوم جودة التدقيق، وسعي المنظمات المهنية القائمة على مهنة تدقيق الحسابات إلى تطوير المهنة من خلال تقديم خدمات مهنية عالية الجودة بحيث تلقى قبولاً عاماً، وتسهم

²⁰⁰ IAASB, 2023, P 1203

²⁰¹ IAASB, 2023, P 1203

في تلبية متطلبات جمهور مستخدمي البيانات المالية، بما يتناسب مع بيئة الأعمال المعاصرة. لتحقيق ذلك لا بد من:

- تطوير سياسات التدقيق والهيكل التنظيمية داخل مكاتب وشركات التدقيق بما يتناسب وبيئة الأعمال المعاصرة.
- التوسع في فهم بيئة العمل لمنشأة العميل من خلال الفهم العميق للتشريعات النازمة لقطاع العمل ودراسة المخاطر المحيطة والبيئة التنافسية بما يعزز قدرة المدقق في تقييم قدرة المنشأة على الاستمرار في تحقيق أهدافها.
- الاستفادة من خبرة المدقق والتخصص القطاعي في تكوين قاعدة بيانات تساعد فريق التدقيق في تحديد الدوافع والفرص لممارسة إدارة الأرباح سواء الاحتيالية أو الأخطاء غير المقصودة.
- ممارسة الشك المهني بالشكل الصحيح بما يسهم في تقييم ممارسات الإدارة وسياساتها بهدف اكتشاف التحريفات الجوهرية أو أي مخالفات أو تجاوزات وتقييم أثرها على القوائم المالية.

٢-٤ المبحث الرابع: العلاقة بين كفاءة التدقيق وفعاليتها وجودة التدقيق الخارجي

يشغل مفهوم الكفاءة جانباً مهماً في التفكير والممارسات الإدارية، ويستخدم هذا المصطلح من قبل الممارسين والأكاديميين على حد سواء، ولا سيما أن الشغل الشاغل لأي إدارة في أي مجال كان هو تحقيق أهدافها بكفاءة.

وقد صاحب بروز مفهوم الكفاءة بروز مفهوم آخر ارتبط به بشكل كبير إلى حدّ تلازم المفهومين في كثير من الأحيان وهو مفهوم الفاعلية، وقد تم استخدام المفهومين بطريقة تبادلية فضلاً عن تداخلهما مع مفاهيم أخرى كالإنتاجية والأداء، الأمر الذي تطلب المزيد من البحث والتحليل لهذين المفهومين للتمييز الدقيق بينهما ومعرفة طبيعة العلاقة التي تربطهما.

يعرض هذا المبحث النقاط التالية:

٢-٤-١ مفهوم كفاءة وفاعلية وجودة التدقيق الخارجي

٢-٤-٢ العلاقة بين الكفاءة والفاعلية والجودة بحسب وجهات نظر الباحثين

٢-٤-١ مفهوم كفاءة وفاعلية وجودة التدقيق الخارجي:

تعد الكفاءة والفاعلية مفهومي مترابطين في عملية التدقيق، كما تعد العلاقة بينهما مهمة لتحقيق نتائج فعالة وذات قيمة مضافة. وهناك ارتباط وثيق بين الكفاءة والفاعلية في عملية التدقيق، إلا أنهما مختلفان حيث يركز كل منهما على جوانب مختلفة من عملية التدقيق. وتحقق علاقة الارتباط بينهما وفق الآتي: تتمثل الكفاءة: بالقدرة على تنفيذ المهام بشكل صحيح وبكفاءة عالية فيما يتعلق بمرحلة التدقيق، وتتطلب أن يكون لدى المدقق المهارات والمعرفة اللازمة والقدرة على تنظيم العمل وإدارة الوقت وتحليل البيانات بشكل فعال، ويؤثر تركيز المدقق على الكفاءة بشكل إيجابي على جودة عملية التدقيق، حيث تسهم في زيادة سرعة استكمال المهام وإنتاج نتائج دقيقة وموثوقة^{٢٠٢}.

بينما تشير الفاعلية: إلى القدرة على تحقيق الأهداف المحددة وتحقيق النتائج المرجوة في أداء عملية التدقيق، وترتبط الفاعلية باستيعاب الأهداف للجهة المدققة ومطابقتها مع النتائج المحققة. فعندما يتم إجراء عملية التدقيق بفاعلية، ينعكس ذلك على اكتشاف الأخطاء والتحسين في أداء عملية التدقيق^{٢٠٣}. ويمكن القول بأن الكفاءة تمهد الطريق أمام الفاعلية في عملية التدقيق، فعندما يكون لدى المدقق مهارات وقدرات عالية، فإنه يستطيع تنفيذ المهام المطلوبة بكفاءة ويمكنه التركيز على تحقيق النتائج المرجوة. وبالمثل، عندما تتم عملية التدقيق بفاعلية، فإنها تسهم في رفع مستوى الكفاءة في المستقبل من خلال تقديم توصيات وتوجيهات تحسين العمليات.

في حين تختلف كفاءة التدقيق وفاعليته في نقاط عدة: حيث تركز كفاءة التدقيق على الاستخدام الفعال للأدوات والتقنيات والمهارات، بينما تتطلب فاعلية التدقيق التركيز على الأهداف وتقدير المخاطر واستخدام الأدوات الفعالة، وتقديم ملاحظات وتوصيات قيمة، وتركز الكفاءة على القدرة على تنفيذ المهمة بشكل

²⁰² Murthy, U. S., Park, J. C., Smith, T., & Whitworth, J. (2023). Audit efficiency and effectiveness consequences of accounting system homogeneity across audit clients: A new form of knowledge spillover?. *The Accounting Review*, 98(2), 389-418.

²⁰³ Abd, W. H., Kareem, A. D., & El Toby, B. H. M. (2023). Activating the Elements of Performance Audit Report (Economic-Efficiency-Effectiveness) in Measuring the Performance of External Control Agencies. *International Journal of Professional Business Review: Int. J. Prof. Bus. Rev.*, 8(5), 8.

صحيح وبكفاءة عالية، بينما تركز الفاعلية على القدرة على تحقيق الأهداف المحددة وتحقيق النتائج المرجوة، وتشير الكفاءة إلى مستوى المهارات والمعرفة والكفاءة التقنية للمدقق، بينما تشير الفاعلية إلى قدرة عملية التدقيق على اكتشاف الأخطاء والتحسينات وتزويد الإدارة بمعلومات مهمة عن عملية التدقيق، وتشمل الكفاءة القدرة على تنظيم العمل، وإدارة الوقت، وتحليل البيانات وإعداد التقارير، بينما يتم تحقيق الفاعلية عندما يتم تحليل البيانات واستخدام المعرفة والتجارب لتوفير ملاحظات وتوصيات قيمة تعزز العمليات وتحقق الجودة في عملية التدقيق^{٢٠٤}.

حسب رأي الباحث فإن تحقيق كلٍّ من كفاءة التدقيق وفاعليته أمرٌ أساسيٌّ لتحقيق نتائج ذات قيمة مضافة وتحسين جودة عملية التدقيق.

يعد (Chester Barnard) أول من عرف الفاعلية بأنها عملية تحقيق الأهداف الرسمية المحددة للمنشأة، حيث تركز الفاعلية على المقارنة بين النتائج المحققة والأهداف أو المعايير المطلوبة كمؤشر لقياس جودة الأداء، كما أنها مقياس لملاءمة الأهداف التي تسعى المنشأة لتحقيقها ودرجة تحقيقها^{٢٠٥}.

وبالتالي فإن الفاعلية: تعبر عن مدى مساهمة الأداء الذي يتم القيام به في تحقيق هدف محدد وموضوع مسبقاً، أي أنها مقياس لدرجة الاقتراب من الهدف المنشود نتيجة القيام بعمل ما. أما الكفاءة، فهي تعبر عن الاستخدام العقلاني والرشيد في المفاضلة بين البدائل واختيار أفضلها، الذي يقلل التكاليف أو يعظم العائد إلى أقصى درجة ممكنة.

مما سبق يتضح أن الجودة عبارة عن تفاعل عنصرين أساسيين، هما آلية استخدام الموارد بكل أشكالها الإدارية والمالية أي (الكفاءة)، والنتائج المحققة من جراء ذلك الاستخدام أي (الفاعلية)، ويمكن توضيح العلاقة بين الكفاءة والفاعلية فالكفاءة تتمثل في استغلال الوسائل والموارد المتاحة (المدخلات) لتحقيق

²⁰⁴ Ferdous, L. T., Singh, C., & Rana, T. (2023). A Picture Is Worth a Thousand Words: Audit Efficiency and Risk Management Through Data Visualization. In *Handbook of Big Data and Analytics in Accounting and Auditing* (pp. 17-39). Singapore: Springer Nature Singapore.

²⁰⁵ Biloslavo, Roberto, Bannoli, Carlo and Figelj, Ronald Rusjan, (2013), "Managing Dualities for Efficiency and Effectiveness of Organizations", *Industrial Management and Data Systems*, Vol.113, No.3, pp.423-442.

الأهداف المرسومة (المخرجات) بأقل تكلفة ممكنة. وبالتالي تحقيق أفضل أداء ممكن، أي أن الكفاءة ترتبط بفعل الشيء بطريقة أفضل، والاقتصاد في إنجاز العمليات، والاستغلال الأمثل للموارد، أما الفاعلية تتمثل في تحقيق تلك الأهداف للوصول إلى المخرجات، بغض النظر عن الإمكانيات المستخدمة. وبالتالي فإن الفاعلية ترتبط بالقدرة على تحقيق الأهداف الملائمة والعمل الصحيح باتجاه تحقيقها.

٢-٤-٢ العلاقة بين الكفاءة والفاعلية والجودة بحسب وجهات نظر الباحثين:

إن العلاقة بين الكفاءة والفاعلية والجودة قد أثارت نوعاً من اختلاف وجهات النظر، حيث سيتطرق الباحث إلى وجهات النظر حسب ما يراه الباحثون، فحسب دراسة (الجرد، ٢٠١٤) قد فسرت العلاقة بين الكفاءة والفاعلية: أن فصل الكفاءة عن الفاعلية ليس بالأمر السهل دائماً، كما أن قياس الفاعلية أصعب من قياس الكفاءة، كما يجب أن يتم تقييم الفاعلية قبل تقييم الكفاءة، حيث إن الكفاءة تختلف عن الفاعلية، فالكفاءة ترتبط بتدنية المدخلات عبر المقاييس الاقتصادية والتقنية في الشركة، وهي تتضمن العوامل الاقتصادية فقط، بينما ترتبط الفاعلية بتعظيم المخرجات من خلال جميع المقاييس الاقتصادية والتقنية وغير الاقتصادية، فهي تتضمن أيضاً العوامل الاجتماعية والفكرية، وفي التدقيق العلاقة بين كفاءة التدقيق وفاعليته علاقة عكسية، بمعنى أن تحسن الكفاءة يكون على حساب الفاعلية والعكس، فمثلاً زيادة حساسية المدقق للاحتيال تعد أمراً إيجابياً تجاه زيادة فاعلية التدقيق، فهي ترتبط باختبار المزيد من البيانات وفحصها، الأمر الذي قد يؤدي إلى التوسع أو المبالغة في عملية التدقيق ومن ثم ارتفاع تكاليف عملية التدقيق، ويؤدي عدم كفاءة عملية التدقيق إلى حدوث أخطاء من النوع الأول (ألفا)، وهي الأخطاء الناجمة عن الرفض الخاطئ للبيانات المالية، والتي ينتج عنها ساعات تدقيق إضافية، وتسويات تدقيق غير مبررة، واحتمال فقدان عملاء، وأتعاب تدقيق مستقبلية، بينما يؤدي عدم فاعلية التدقيق إلى حدوث أخطاء من النوع الثاني (بيتا) وهي الأخطاء الناجمة عن القبول الخاطئ للبيانات المالية، والتي ينتج عنها نتائج سلبية كثيرة، كالدعاوى القضائية ضد المدققين، والنقد الموجه إليهم، والإخفاق في الدفاع عن تلك الاتهامات، والضرر الذي قد يلحق بسمعتهم، إضافة إلى أتعاب المحامين، والوقت المستنفد في تلك الدعاوى، والخسائر

المالية، والإيرادات الضائعة نتيجة الساعات المفقودة في النزاعات القضائية والخسائر المتوقعة نتيجة فقدان كثير من العملاء، ويمكن القول بأنه لا معنى للكفاءة دون الفاعلية، والعكس صحيح، فلا معنى لتخفيض نفقات الدقيق دون الوصول إلى أهدافه، وكذلك لن يكون لتحقيق الأهداف الأهمية المرجوة، إن لم تكن ضمن نطاق التكاليف الرشيدة، وهذا ما يستدعي التركيز عليهما معاً^{٢٠٦}.

وحسب INTODAI بين كل من مفهوم الاقتصاد والكفاءة والفاعلية على النحو التالي ٢٠٧:

- مبدأ الاقتصاد يعني التقليل من تكاليف الموارد. ويجب أن تكون المصادر المستخدمة متاحة في الوقت المناسب وبالكمية والجودة المناسبة وبأفضل الأسعار.

- مبدأ الكفاءة يعني الحصول على أقصى استفادة من الموارد المتاحة. ويهتم بالعلاقة بين الموارد المستخدمة والمخرجات المقدمة من حيث الكمية والنوعية والتوقيت.

- مبدأ الفاعلية يتعلق بتحقيق الأهداف الموضوعة وتحقيق النتائج المرجوة.

وبحسب دراسة (صافي، ٢٠١٩) فإن العلاقة بين كفاءة تدقيق الحسابات وفعاليتها مختلفة عن العلاقة بين الكفاءة والفاعلية في باقي القطاعات، حيث إن العلاقة بين الكفاءة وفعالي التدقيق (علاقة من نوع خاص) تحددها ظروف وطبيعة عملية التدقيق فلكل عملية تدقيق ظروف خاصة بها تحكمها خبرة المدقق وحكمه المهني، وإن عملية الموازنة بين الكفاءة والفاعلية تحتاج لخبرة كبيرة من قبل فريق التدقيق ومعرفة بآليات وطرق المعاينة واستخدامها في المكان والوقت المناسبين^{٢٠٨}.

بحسب دراسة (الدوس، ٢٠٢٣) يرتبط مفهوم الفاعلية ارتباطاً وثيقاً بمفهوم الكفاءة ويتضح وجود تأثير متبادل فحيث يوجد تدقيق ذو كفاءة يوجد تدقيق فعال، ولعل الفاعلية أكثر ارتباطاً بتحقيق الأهداف وزيادة الثقة منها بتفاصيل العملية فتؤثر الكفاءة في الفاعلية من حيث جدوى العملية بزيادة صافي الربح المتوقع

^{٢٠٦} الجرد، رشا بشير (٢٠١٤)، أثر استخدام مدخل خطر التدقيق في كفاءة تدقيق البيانات المالية وفعاليتها دراسة تطبيقية، أطروحة دكتوراه غير منشورة، جامعة دمشق- كلية الاقتصاد- دمشق، سورية. ص ٥٢.

^{٢٠٧} International standards for supreme audit institutions ISSI 300, (2019), "performance audit principles" INTOSAI

^{٢٠٨} صافي، هاشم محمد خير، (٢٠١٩)، أثر استخدام المعاينة الإحصائية في كفاءة تدقيق الحسابات وفعاليتها دراسة تطبيقية، أطروحة دكتوراه (غير منشورة)، جامعة دمشق، كلية الاقتصاد، دمشق، سورية. ص ٥٧-٥٩.

من أتعاب التدقيق بالنسبة لشركة التدقيق وتخفيض كلف المقايضات، كما تزيد إمكانية الارتباط بعملاء آخرين من خلال تحسين استغلال الموارد بتخفيض زمن العملية الواحدة وعدد الأفراد المشاركين بها، بينما تؤثر الفاعلية في الكفاءة من حيث زيادة نسبة تقييم المستفيدين المحتملين من عملية مستوى الثقة بالعملية بحيث يسهم ذلك في زيادة أتعاب التدقيق واستقطاب عملاء آخرين لمختلف خدمات التدقيق كنتيجة لارتفاع قيمة الشهرة، كما تخفض كلف المقاضاة نتيجة لتخفيض خطر التدقيق لمستوى أدنى (سالب وموجب). إن الكفاءة ليست شرطاً من شروط الجودة إلا أن الجودة تأثيراً في رفع الكفاءة، فالمعايير المهنية إنما وضعت من أجل زيادة الكفاءة.^{٢٠٩}

حسب رأي الباحث بالفاعلية:

يرى الباحث أن تحقيق الفاعلية في عملية التدقيق يمكن أن يتم من خلال التركيز على تحقيق الأهداف: حيث يعتبر تحقيق الأهداف المحددة لعملية التدقيق من أهم عناصر فاعلية التدقيق. وفي هذا الصدد يتعين على المدققين فهم الأهداف والتركيز على الجوانب الرئيسية التي يجب فحصها والتحقق منها لتحقيق النتائج المرجوة، كذلك التركيز على تقييم المخاطر المحتملة وتحديد بدقتها. ومن ثم توجيه اهتمامهم وجهودهم نحو المخاطر الرئيسية التي تؤثر في المؤسسة وتعرضها للخطر. هذا يساعد على زيادة فاعلية التدقيق من خلال التركيز على النقاط الحساسة والمهمة، فضلاً عن استخدام أدوات وتقنيات فعالة: كالبرامج المساعدة لتحليل البيانات، والتحقق الإلكتروني، والتدقيق الذكي لتعزيز الكفاءة وتوفير الوقت والجهد، حيث إنَّ الفاعلية ليست مهتمة بتخفيض المدخلات بقدر ما تهتم بالوصول إلى أهداف عملية التدقيق وتحقيقها، في هذا الصدد فإنه قد تكون الشركة فعالة على الرغم من أنها ليست كفؤة، فعندما يكون هناك فاعلية ولا يوجد كفاءة فإن الرؤى والأهداف لا تحقق بصورة صحيحة وفي حالة وجود كفاءة وعدم وجود فاعلية فإن الأعمال تتجز دون وضوح الأهداف. وبالتالي لا بد من التركيز على الكفاءة والفاعلية معاً لتحقيق الجودة بعملية التدقيق.

^{٢٠٩} الدوس، محمد معاذ محمد أديب (٢٠٢٣) دور الإجراءات التحليلية المتقدمة في تحسين فاعلية عملية التدقيق ورفع كفاءتها لتعزيز الثقة بالتقارير المالية-دراسة تطبيقية. أطروحة دكتوراة غير منشورة. جامعة دمشق- كلية الاقتصاد- سورية. ص ٨٦-٨٨.

حسب رأي الباحث بالكفاءة:

يرى الباحث أن تحقيق الكفاءة عنصر أساسي في عملية التدقيق لتحقيق نتائج مرضية وجودة تدقيق عالية، حيث تتحقق الكفاءة من خلال التركيز على المهارات والمعرفة المهنية: حيث يعتبر توفر المدققين للمهارات والمعرفة المهنية اللازمة من عوامل النجاح في كفاءة التدقيق. ويتوجب على المدققين أن يكونوا ذوي خبرة وفهم عميق للأنظمة والمعايير الدولية والإجراءات المحاسبية والتدقيقية، كما تتحقق الكفاءة عندما يتم إنشاء خطة جيدة لعملية التدقيق تشمل تحديد الأهداف، وجدولة الأنشطة، وتوزيع الموارد بطريقة فعالة، كما يمكن استخدام التكنولوجيا والأدوات المتاحة لزيادة كفاءة التدقيق، ووجود تفاعل جيد بين المدققين والعميل أو الجهة المدققة، حيث إنّ الاتصال والتفاعل الجيد يعزز كفاءة عملية التدقيق ويسهم في تحقيق النتائج المرجوة.

وإنّ كفاءة عملية التدقيق تتجلى في ترشيد استخدام موارد الشركة والتقليل من استخدامها في سبيل الحصول على أعلى قدر ممكن من المخرجات.

الفصل الرابع: الدراسة التطبيقي

تمهيد:

يتناول هذا الفصل الخطوات المنهجية التي تم اتباعها في إجراءات الدراسة التطبيقية، حيث تم قياس الكفاءة والفاعلية والجودة التدقيق الخارجي باستخدام أسلوب مغلف البيانات. وتم قياس أثر كفاءة التدقيق على جودة التدقيق الخارجي، وأثر فاعلية التدقيق على جودة التدقيق الخارجي، وأثر كفاءة وفاعلية التدقيق معا على جودة التدقيق الخارجي.

وقد قسم هذا الفصل إلى المباحث التالية:

المبحث الأول: نظام ممارسة مهنة التدقيق في العراق.

المبحث الثاني: الخطوات الإجرائية المتبعة في الدراسة.

المبحث الثالث: قياس كفاءة التدقيق الخارجي.

المبحث الرابع: قياس فاعلية التدقيق الخارجي.

المبحث الخامس: قياس جودة التدقيق الخارجي.

المبحث السادس: قياس أثر كفاءة التدقيق وفاعليته في جودة التدقيق الخارجي.

١-٦ قياس أثر كفاءة التدقيق في جودة التدقيق الخارجي

٢-٦ قياس أثر فاعلية التدقيق في جودة التدقيق الخارجي

٣-٦ قياس أثر كفاءة التدقيق وفاعليته في جودة التدقيق الخارجي

المبحث السابع: اختبار الفرضيات

٤-١ المبحث الأول: نظام ممارسة مهنة التدقيق في العراق:

تمهيد:

يخضع نظام ممارسة مهنة التدقيق في العراق لعدة قوانين وتشريعات لمزاولة عمل التدقيق، حيث يمارس مهنة التدقيق كل شخص طبيعي أو معنوي مرخص من قبل مجلس ممارسة مهنة مراقبة وتدقيق الحسابات المؤلفة عضويته حسب المادة رقم ٢ من قانون تنظيم مهنة التدقيق في العراق لعام ٢٠٠٠ من:

رئيس ديوان الرقابة المالية أو من ينوب عنه - رئيساً.

ممثل عن وزارة المالية - عضواً.

ممثل عن وزارة الصناعة والمعادن - عضواً.

ممثل عن وزارة التعليم العالي والبحث العلمي - عضواً.

ممثل عن ديوان الرقابة المالية - عضواً.

مدير عام تسجيل الشركات - عضواً.

نقيب المحاسبين والمدققين العراقيين أو من ينوب عنه - عضواً.

ثلاثة من المجازين لممارسة مهنة مراقبة وتدقيق الحسابات ممن لديهم ممارسة فعلية للمهنة في العراق

لمدة لا تقل عن (١٥) خمس عشرة سنة - أعضاء.

يعرض هذا المبحث النقاط التالية:

٤-١-١ تحسين جودة التدقيق وفق قانون تنظيم مهنة التدقيق في العراق

٤-١-٢ العقوبات حسب قانون تنظيم مهنة التدقيق

٤-١-١ تحسين جودة التدقيق وفق قانون تنظيم مهنة التدقيق في العراق:

وفي سبيل تحسين جودة التدقيق فقد ألزم نظام ممارسة مهنة التدقيق الحسابات حسب المادة رقم ١٢ من

قانون تنظيم مهنة التدقيق في العراق:

١- الالتزام بقواعد السلوك المهني ومعايير الأداء التي يعتمدها المجلس في تنظيم المهنة.

٢- الالتزام بالمعايير الرقابية الصادرة عن (مجلس ممارسة المهنة في العراق)

٣- تنظيم المكتب الذي يمارس فيه عمله بما يؤمن حفظ أوراق العمل والبيانات والمستندات المؤيدة

لقيامه بمراقبة وتدقيق الحسابات مدة لا تقل عن خمس سنوات.

٤- تثبيت أسماء وتواريخ الأشخاص التابعين له الذين قاموا بمراقبة وتدقيق الحسابات على أوراق

عمل المكتب.

٥- مسك السجلات والمستندات المحاسبية بأعمال المكتب التي تعطي صورة كاملة عن نشاطه

ونتيجة أعماله.

٤-١-٢ العقوبات حسب قانون تنظيم مهنة التدقيق:

وفي إطار الالتزام القانوني للمدقق لتحقيق جودة التدقيق فقد شرع نظام ممارسة مهنة التدقيق عقوبات على

المدقق في حال لم يلتزم بقواعد ممارسة المهنة. حسب ما ورد في المادة رقم ١٣ يتعرض مراقب الحسابات

للمساءلة في الحالات الآتية:

١- مخالفة أحكام هذا النظام.

٢- مخالفة قواعد السلوك المهني.

٣- رفض الجهات المستفيدة وذات العلاقة لعدد من الحسابات المدققة من قبله خلال السنة الواحدة

ووفق ضوابط يحددها المجلس.

وحسب رأي الباحث من خلال الفترة التطبيقية التي قام بها في مكاتب التدقيق المرخصة من قبل ممارسة

مهنة التدقيق لتحسين جودة عملية التدقيق فإن نظام ممارسة مهنة التدقيق في العراق يحتاج إلى تعديل

في القوانين بما يتناسب مع التطورات التي حدثت بعد فترة تشريع قانون ممارسة المهنة، وإن التعديلات التي حدثت في نظام ممارسة المهنة لم تحسن من جودة التدقيق في ظلّ تطور وتغيير في بيئة العمل من بداية تشريع قانون تنظيم المهنة وحتى يومنا هذا.

٤-٢ المبحث الثاني: الخطوات الإجرائية المتبعة في الدراسة

يعرض هذا المبحث مجتمع وعينة الدراسة والخطوات الإجرائية للدراسة -الدراسات الوصفية للبيانات- ذلك وفقا للتالي:

٤-٢-١ مجتمع وعينة الدراسة

٤-٢-٢ الخطوات الإجرائية للدراسة

٤-٢-٣ الدراسة الوصفية للبيانات

٤-٢-١ مجتمع وعينة الدراسة:

يتألف مجتمع الدراسة من شركات التدقيق المرخصة من قبل نظام ممارسة مهنة التدقيق والمراقبة في العراق البالغة ٢٩ شركة تدقيق عراقية. وشملت عينة الدراسة ٣ شركات تدقيق تعمل في العراق وتعتبر من الشركات الرصينة والمرخصة من قبل نظام ممارسة مهنة التدقيق والتي تدقق حسابات المصارف العراقية، وتتخذ من مدينة بغداد مقراً رئيسياً لأعمالها. ونظراً لسرية المعلومات لم يتم الإفصاح عن أسمائهم، وتم الترميز للمصارف الخاضعة للتدقيق من قبل الشركات الثلاثة بعشرين مصرفاً خاصاً مُدرجة في سوق العراق للأوراق المالية، وتخضع لإشراف البنك المركزي العراقي.

كما أُستخدمت بيانات التدقيق لعام ٢٠٢٣ لشركات التدقيق الثلاثة التي تدقق حسابات ٢٠ مصرفاً اهلياً من أصل ٢٧ مصرف في العراق، وهذه المصارف تم توزيعها على ٣ شركات تدقيق وفق الجدول الموضح أدناه:

جدول (رقم ١) عينة الدراسة المصدر: من إعداد الباحث

ت	شركة التدقيق	المصارف	النسبة المئوية
١	شركة التدقيق الأولى	١	٤٥٪
		٢	
		٣	
		٤	
		٥	
		٦	
		٧	
		٨	
		٩	
٢	شركة التدقيق الثانية	١٠	٣٠٪
		١١	
		١٢	
		١٣	
		١٤	

	١٥		
٢٥٪	١٦	شركة التدقيق الثالثة	٣
	١٧		
	١٨		
	١٩		
	٢٠		
١٠٠٪	٢٠ مصرفاً	المجموع	

٤-٢-٢ الخطوات الإجرائية للدراسة:

قام الباحث بالعمل في عدد من شركات التدقيق العراقية وهي مصنفة من أعلى شركات التدقيق ، والتي تقدم خدمة التدقيق للمصارف العراقية العاملة في العراق، حيث تم الاطلاع على طريقة عمل هذه الشركات ومنهجيتها في إتمام عملية التدقيق من ساعات عمل، وأجور هذه الساعات، للوصول إلى البيانات التي تم استخدامها في هذا البحث.

حيث تعمل شركة التدقيق على تقدير حجم العمل من خلال خبير تدقيق ومدى تغطية عملية التدقيق بعدد من الساعات، وتقسيمها على فريق عمل من عدة أفراد، ويكون لكل منهم أجرة ساعية تتناسب وسويته الوظيفية كمدقق، كما يقوم بتخطيط عملية التدقيق من خلال عدد من الإجراءات بهدف الوصول إلى التحريفات الموجودة في المؤسسة التي يتم العمل على التدقيق فيها، ومن ثم الوصول إلى تسويات لهذه التحريفات للوصول إلى تقرير تدقيق يفيد الشركة والمستثمرين.

بعد الحصول على بيانات المدخلات والمخرجات من شركات التدقيق، تم قياس كفاءة وفاعلية التدقيق وجودة التدقيق الخارجي باستخدام تحليل مغلف البيانات DEA، وذلك باستخدام برنامج تحليل مغلف البيانات DEAP بإصدارته ٢.١.

أما اختبار الفرضيات فكان عن طريق تطبيق الانحدار الخطي المتعدد بالتدرج Stepwise Multiple Linear Regression:

يعدّ الانحدار الخطي المتعدد من الأساليب الإحصائية المتقدمة والتي تضمن دقة الاستدلال من أجل تحسين نتائج البحث عن طريق الاستخدام الأمثل للبيانات في إيجاد علاقات سببية بين الظواهر موضوع البحث.

والانحدار الخطي المتعدد هو عبارة عن إيجاد معادلة رياضية تعبر عن العلاقة بين متغيرين وتستخدم لتقدير قيم سابقة ولتنبؤ قيم مستقبلية، وهو عبارة أيضاً عن انحدار للمتغير التابع (Y) على العديد من المتغيرات المستقلة $X_1, X_2, \dots, X_K$ لذا فهو يستخدم في التنبؤ بتغيرات المتغير التابع الذي يؤثر فيه عدّة متغيرات مستقلة أي تعتمد فكرته على العلاقات الدلالية التي تستخدم ما يعرف بشكل التشتت أو الانتشار، فبإمكاننا التنبؤ بالمستوى الرقمي في فاعلية رمي المطرقة على سبيل المثال اعتماداً على دراسة حالات أخرى للرامي كالعمر الزمني والعمر التدريبي والمهارة والمواصفات الجسمية وغيرها. إن الانحدار الخطي المتعدد ليس مجرد أسلوب واحد، وإنما مجموعة من الأساليب التي يمكن استخدامها لمعرفة العلاقة بين متغير تابع مستمر وعدد من المتغيرات المستقلة التي عادةً ما تكون مستمرة، والمعادلة الخطية في الانحدار الخطي المتعدد هي:

$$Y = a + b_1X_1 + b_2X_2 + \dots + c$$

حيث إن Y = المتغير التابع

a = قيمة ثابتة Constant أو Intercept

b_1 = ميل الانحدار y على المتغير المستقل الأول

b_2 = ميل الانحدار y على المتغير المستقل الثاني

X_1 = المتغير المستقل الأول

X_2 = المتغير المستقل الثاني

ويمكن استخدام الانحدار الخطي المتعدد في حالة توافر الشروط التالية:

1 - أن تكون العلاقة خطية بين المتغيرات المستقلة والمتغير التابع.

2 - أن تكون البيانات موزعة توزيعاً طبيعياً للمتغيرات المستقلة والمتغير التابع.

3 - يجب أن تكون قيم المتغير التابع من المستوى الترتيبي على الأقل.

بعد الحصول على نتائج معادلة الانحدار يجب علينا أن نبين هل أن هذه المعاملات مقبولة من الناحية الإحصائية أي معنوية إحصائياً مع التنويه بأن المعنوية تكون لكل معامل على حدة.

ولكي نحكم على معنوية معاملات الانحدار نستعين باختبار T ومستوى الاحتمالية المقابل له، وبالطبع فإن برنامج SPSS سيقوم تلقائياً باستخراج اختبار T ومستوى الاحتمالية المقابل له.

كما سيتم الحصول على إحصائيات تستخدم لمعرفة المعنوية الإجمالية للنموذج ومنها (R) ، (R^2) ، فالأول R هو معامل الارتباط البسيط والذي يقيس قوة العلاقة بين متغيرين أو أكثر، أما R^2 فهو يسمى بمعامل التحديد والذي يستخدم لمعرفة القوة التفسيرية للنموذج المقدر (المعادلة المقدرة) في حالة الانحدار الخطي البسيط (متغير مستقل واحد مع متغير معتمد واحد)، أما R^2 فهو يستخدم لتفسير القوة التفسيرية لنموذج الانحدار الخطي المتعدد (لأنه يأخذ بعين الاعتبار عدد المتغيرات المستقلة ولذلك يسمى بالمصحح لأنه بالأصل مشتق من R^2).

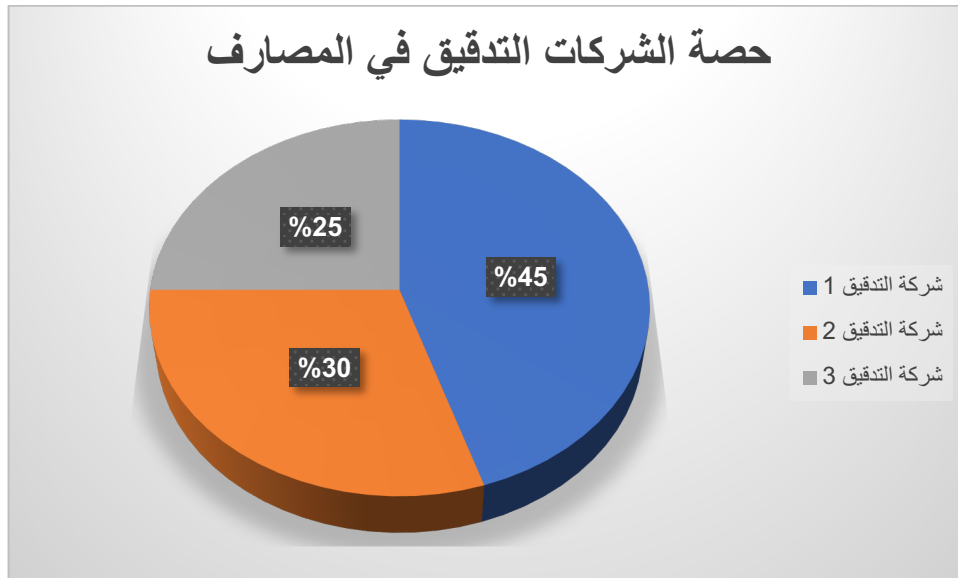
كما نستخدم أيضاً إحصائية F للحكم على معنوية النموذج المقدر ككل عند مستوى معنوية معين. وفي التدرج **Stepwise** يتم إدخال المتغيرات المستقلة إلى المعادلة الخطية على خطوات، ويتم اختيار متغيرين في الخطوة الأولى لإدخالهم إلى المعادلة ثم نقوم باختيار المتغيرين وإقرار إمكانية استبعادهما وحذفهما من المعادلة، وفي كل خطوة ندخل متغيرين اثنين ويتم اتباع نفس الإجراءات.

٤-٢-٣ الدراسة الوصفية للبيانات:

تمت الدراسة على مجموعة من المصارف العراقية مدققة من قبل شركات تدقيق عراقية، وجميعها تعمل في نفس البيئة والظروف، حيث قام الباحث بالعمل مع ثلاثة من أكبر شركات التدقيق العراقية التي تعمل على تدقيق البيانات المحاسبية للمصارف العاملة في العراق، وتكون شركات التدقيق هذه ملزمة بتطبيق

معايير التدقيق الدولية، ونظراً لخصوصية البيانات لم يتم الإفصاح عن اسم شركات التدقيق أو أسماء المصارف التي قامت الشركات بتدقيق بياناتها المالية.

بلغ مجموع المدخلات والمخرجات (٩)، ونلاحظ أن عدد المصارف التي تمت ملاحظة عقود تدقيقها هي ٢٠ مصرفاً وهي أكبر من ضعف مجموع المدخلات والمخرجات والبالغة ١٨. وبذلك يكون الشرط محققاً. تمت الدراسة من خلال ثلاث شركات تدقيق عملت على تدقيق ٢٠ مصرفاً موزعة كما يلي: شركة التدقيق الأولى عملت على تدقيق ٩ مصارف، شركة التدقيق الثانية عملت على تدقيق ٦ مصارف، وشركة تدقيق الثالثة عملت على تدقيق ٥ مصارف.



شكل (٤) حصة شركات التدقيق في المصارف

من المخطط السابق يتّضح أن شركات التدقيق الأولى كان لها حصة ٤٥٪ في تدقيق المصارف، بينما كان لشركة التدقيق الثانية حصة ٣٠٪، وكان لشركة التدقيق الثالثة الحصة الأدنى ٢٥٪. كما يتبيّن متوسط أعضاء الفريق الذي يعملون على التدقيق ما بين ٣ و ٧ أعضاء بمتوسط ٥ أعضاء، حيث تبين أن عملية تدقيق للمصارف تستغرق ما بين ٢٠٠ و ١٢٠٠ ساعة بوسطي ٧٠٠ ساعة. علماً أن إجمالي التكلفة بين ٣٠٠ و ٥٠٠ دولار بوسطي ٤٠٠ دولار تقريباً لعملية التدقيق. كما أن فريق المدققين يحصل على ساعات تدريب بين ١٠ و ٤٠ ساعة بوسطي ٢٥ ساعة تقريباً، علماً أن إجمالي

الخبرة بمجال تدقيق المصارف بين ٦ و ١٤ سنة بوسطي ٩ سنوات خبرة عملية. كما تبيّن أن معدل دوران الموظفين (المدققين) ضمن شركات التدقيق بوسطي ٦٪. أما بالنسبة لنقاط الضعف (التحريفات) فكانت بين نقطة إلى ٥ نقاط بوسطي ٤ نقاط ضعف، يتم العمل على تسويتها من خلال ما بين ٣ و ٩ عمليات تسوية بوسطي ٦ عمليات تسوية.

٣-٤ المبحث الثالث: قياس كفاءة التدقيق الخارجي

قام الباحث بقياس كفاءة التدقيق الخارجي لعينة الدراسة، وذلك من خلال ٥ مدخلات ومخرجين وتم القياس من خلال أسلوب مغلف البيانات.

هذا المبحث سيعرض التالي:

١-٣-٤ مؤشرات كفاءة التدقيق

٢-٣-٤ البيانات الوصفية للكفاءة

٣-٣-٤ كفاءة شركة التدقيق الأولى

٤-٣-٤ كفاءة شركة التدقيق الثانية

٥-٣-٤ كفاءة شركة التدقيق الثالثة

٦-٣-٤ المقارنة بين كفاءة تدقيق شركات التدقيق الثلاث

٧-٣-٤ كفاءة تدقيق المصارف

٨-٣-٤ مؤشرات الكفاءة

٤-٣-١ مؤشرات كفاءة التدقيق:

بناء على المناقشة السابقة في الإطار النظري لمقاييس كفاءة التدقيق حسب نموذج (مدخلات - مخرجات). واتفق الباحث مع الدراسات السابقة وبالاتماد على التقسيم الذي أصدره IAASB من حيث المدخلات والمخرجات ومع اتفاق الباحث مع دراسة (Phan et al., 2020)^{٢١٠} فإن مدة التدقيق (الفترة الإجمالية لارتباط منشأة التدقيق بالعميل) من مؤشرات كفاءة التدقيق ودراسة (Knechel, 2009)^{٢١١} الذي اعتمد إجمالي تكلفة التدقيق ودراسة (Dopuch, 2003)^{٢١٢} الذي اعتمد عدد ساعات التدريب المنجزة لأعضاء فريق التدقيق، وحسب دراسة (Yeni et al., 2017)^{٢١٣} فإن مدى التزام المدقق في قواعد السلوك المهني من أحد مؤشرات كفاءة التدقيق، وحسب دراسة (Kirana et al., 2020)^{٢١٤} فإن خبرة المدقق في صناعة العميل أحد مؤشرات كفاءة التدقيق. أما مخرجات كفاءة عملية التدقيق بحسب دراسة (Dopuch, 2003)^{٢١٥} تتحدد في عدد نقاط الضعف المكتشفة ودراسة (حموي، ٢٠٢٢)^{٢١٦} في حلقة التغذية الراجعة.

حيث تم تحديد مدخلات ومخرجات كفاءة التدقيق وفق التالي:
المدخلات:

1 - مدة التدقيق (الفترة الإجمالية لارتباط منشأة التدقيق بالعميل).

2 - إجمالي تكلفة التدقيق.

3 - عدد ساعات التدريب المنجزة لأعضاء فريق التدقيق.

²¹⁰ Phan, T., Lai, L., Le, T., & Tran, D. (2020). The impact of audit quality on performance of enterprises listed on Hanoi Stock Exchange. *Management Science Letters*, 10(1), 217-224.,

²¹¹ Knechel, W. R., Rouse, P., & Schelleman, C. (2009). A modified audit production framework: Evaluating the relative efficiency of audit engagements. *The Accounting Review*, 84(5), 1607-1638.

²¹² Dopuch, N., Gupta, M., Simunic, D. A., & Stein, M. T. (2003). Production efficiency and the pricing of audit services. *Contemporary Accounting Research*, 20(1), 47-77.

²¹³ Yeni Kuntari, Anis Chariri, Nurdhiana (2017) The Effect of Auditor Ethics, Auditor Experience, Audit Fees and Auditor Motivation on Audit Quality, SRIWIJAYA INTERNATIONAL JOURNAL OF DYNAMIC ECONOMICS AND BUSINESS, SIJDEB, Vol 1(2), 2017

²¹⁴ Kirana, I. G. A. M. I., & Ramantha, I. W. (2020). The effect of auditor rotation, time pressure, and audit tenure on audit quality with auditor specialization as moderation variable:(empirical study of manufacturing companies listed on the Indonesia stock exchange in 2014-2018). *International research journal of management, IT and social sciences*, 7(3),

²¹⁵ Dopuch, N., Gupta, M., Simunic, D. A., & Stein, M. T. (2003). Production efficiency and the pricing of audit services. *Contemporary Accounting Research*, 20(1), 47-77.

^{٢١٦} حموي، خليل إسبر ٢٠٢٢، أثر تطبيق تقنيات شبكات الأعمال في الحد من مخاطر التدقيق ورفع كفاءة وفعالية التدقيق-دراسة تطبيقية، أطروحة دكتوراة (غير منشورة) - جامعة دمشق- كلية الاقتصاد- سورية.

4- التزام المدقق في قواعد السلوك المهني.

5- خبرة المدقق في صناعة العميل.

المخرجات:

1 - عدد التحريفات الجوهرية المكتشفة خلال عملية التدقيق.

2 - حلقة التغذية الراجعة.

٤-٣-٢ البيانات الوصفية للكفاءة:

يتم التمييز بين نوعي الكفاءة الفنية والحجمية، وهما كما يلي^{٢١٧}:

الكفاءة الفنية: وهي مقدرة الشركة على الحصول على أكبر قدر ممكن من المخرجات باستخدام المقادير المتاحة من المدخلات، وتتضمن الكفاءة الفنية مؤشرين، وهما العائد على الحجم الثابت، أي التغير بالمخرجات بنسبة التغير بالمدخلات نفسها، والعائد على الحجم المتغير ويكون التغير في المخرجات مساوياً للتغير في المدخلات أو أقل أو أكثر.

الكفاءة الحجمية: ويقاس الدرجة التي يمكن أن تتوسع بها الشركة طبقاً لحجم عملياتها، أو مقدار التغير في الإنتاج نتيجة لتغير جميع عناصر الإنتاج في وقت واحد، ويكون عمل الشركة إما ضمن عائد الحجم المتناقص، أو المتزايد، أو الثابت، وهو ما يوضحه مؤشر عائد الحجم، فعندما يكون أداء الشركة ضمن مرحلة الثبات تكون الزيادة في المخرجات بمقدار الزيادة في المدخلات نفسه، أو في مرحلة التزايد عندما تكون الزيادة في المخرجات أكبر من الزيادة التي أحدثتها وحدة مدخلات إضافية سابقاً، أو في مرحلة التناقص، أي أن الزيادة في المخرجات أقل من الزيادة التي أحدثتها وحدة مدخلات إضافية سابقاً، وفي حال الاستمرار في إضافة عنصر المدخلات المتغير فسيتم الوصول إلى حد تتلاشى عنده الزيادة في

^{٢١٧} الجابري، نياف، والسيد، سامي (٢٠١٠) "تحليل مغلف البيانات لقياس كفاءة مدارس البنين الثانوية بالمدينة المنورة في المملكة العربية السعودية"، رسالة الخليج العربي، مجلد ٣١، العدد ١١٧، ص ٦٨-١٣.

الناتج الكلي، وتستخدم الكفاءة الحجمية من حاصل قسمة مؤشري الكفاءة الفنية، أي مؤشر الكفاءة لعائد الحجم الثابت على مؤشر الكفاءة لعائد الحجم المتغير^{٢١٨}.

٤-٣-٣ كفاءة شركة التدقيق الأولى:

بعد تطبيق مغلف البيانات، كانت النتيجة كما يلي:

جدول (رقم ٢) نتائج كفاءة شركة التدقيق الأولى المصدر: من إعداد الباحث

المصرف	عائد الحجم الثابت	عائد الحجم المتغير	الكفاءة الحجمية	
1	0.889	1	0.889	متزايد
2	0.857	0.903	0.949	متزايد
3	1	1	1	ثابت
4	0.75	0.8	0.937	متزايد
5	0.899	1	0.899	متزايد
6	0.667	0.808	0.825	متزايد
7	1	1	1	ثابت
8	0.833	1	0.833	متزايد
9	1	1	1	ثابت
المتوسط الحسابي	0.877	0.946	0.926	

بلغ وسطي عائد الحجم الثابت ٨٨٪، أما وسطي عائد الحجم المتغير فقد بلغ ٩٥٪، ومتوسط الكفاءة الحجمية ٩٣٪، ما يعني أن مدخلات العقود يجب تخفيضها ١٢٪ إلى ٧٪ للوصول إلى مستوى الكفاءة التامة، حسب مؤشري الكفاءة الفنية، ويعد هذا المستوى جيداً.

عدد العمليات التي بلغ مستوى كفاءة تدقيقها ١٠٠٪ في شركة التدقيق الثانية بحسب مؤشر كفاءة الحجمية كان ٣ مصارف، ويمكن اعتبار هذه العمليات مرجعية ينبغي الاستفادة منها في أداء باقي العمليات، مع مراعاة الاختلاف في خصائص المصارف.

^{٢١٨} البتال، أحمد (٢٠١٢) "قياس وتحليل كفاءة أداء المصارف الخاصة في العراق باستخدام تكتيك تحليل مغلف البيانات"، رسالة دكتوراه في العلوم الاقتصادية، جامعة بغداد، كلية الإدارة والاقتصاد.

٤-٣-٤ كفاءة شركة التدقيق الثانية:

جدول (رقم ٣) نتائج كفاءة شركة الثانية الاولى المصدر: من إعداد الباحث

المصرف	عائد الحجم الثابت	عائد الحجم المتغير	الكفاءة الحجمية	
10	0.833	1	0.833	متزايد
11	0.8	1	0.8	متزايد
12	0.833	1	0.833	متزايد
13	1	1	1	ثابت
14	0.75	0.769	0.975	متزايد
15	1	1	1	ثابت
المتوسط الحسابي	0.869	0.962	0.907	

بلغ وسطي عائد الحجم الثابت ٨٧٪، أما وسطي عائد الحجم المتغير فقد بلغ ٩٦٪، ومتوسط الكفاءة الحجمية ٩١٪، ما يعني أن مدخلات العقود يجب تخفيضها من ٩٪ إلى ١٣٪ للوصول إلى مستوى الكفاءة التامة، حسب مؤشري الكفاءة الفنية، ويعد هذا المستوى جيداً.

عدد العمليات التي بلغ مستوى كفاءة تدقيقها ١٠٠٪ في شركة التدقيق الأولى بحسب مؤشر كفاءة الحجمية كان مصرفين، ويمكن اعتبار هذه العمليات مرجعية ينبغي الاستفادة منها في أداء باقي العمليات، مع مراعاة الاختلاف في خصائص المصارف.

٤-٣-٥ كفاءة شركة التدقيق الثالثة:

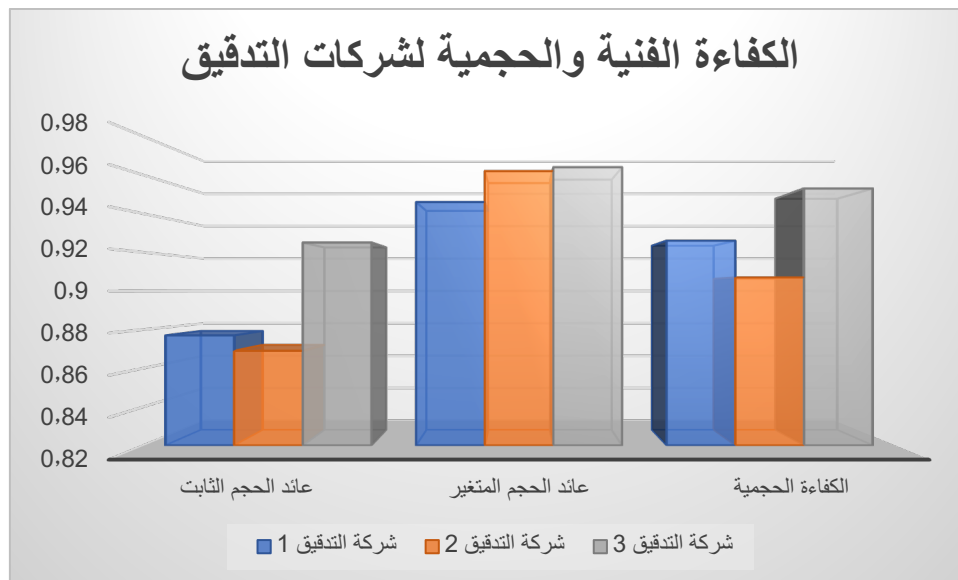
جدول (رقم ٤) نتائج كفاءة شركة التدقيق الثالثة المصدر: من إعداد الباحث

المصرف	عائد الحجم الثابت	عائد الحجم المتغير	الكفاءة الحجمية	
16	1	1	1	ثابت
17	1	1	1	ثابت
18	1	1	1	ثابت
19	0.625	0.818	0.764	متزايد
20	1	1	1	ثابت
المتوسط الحسابي	0.925	0.964	0.953	

بلغ وسطي عائد الحجم الثابت ٩٣٪، أما وسطي عائد الحجم المتغير فقد بلغ ٩٦٪، ومتوسط الكفاءة الحجمية ٩٣٪، ما يعني أن مدخلات العقود يجب تخفيضها ٧٪ للوصول إلى مستوى الكفاءة التامة، حسب مؤشري الكفاءة الفنية، ويعد هذا المستوى جيداً.

عدد العمليات التي بلغ مستوى كفاءة تدقيقها ١٠٠٪ في شركة التدقيق الثالثة بحسب مؤشر كفاءة الحجمية كان ٤ مصارف، ويمكن اعتبار هذه العمليات مرجعية ينبغي الاستفادة منها في أداء باقي العمليات، مع مراعاة الاختلاف في خصائص المصارف.

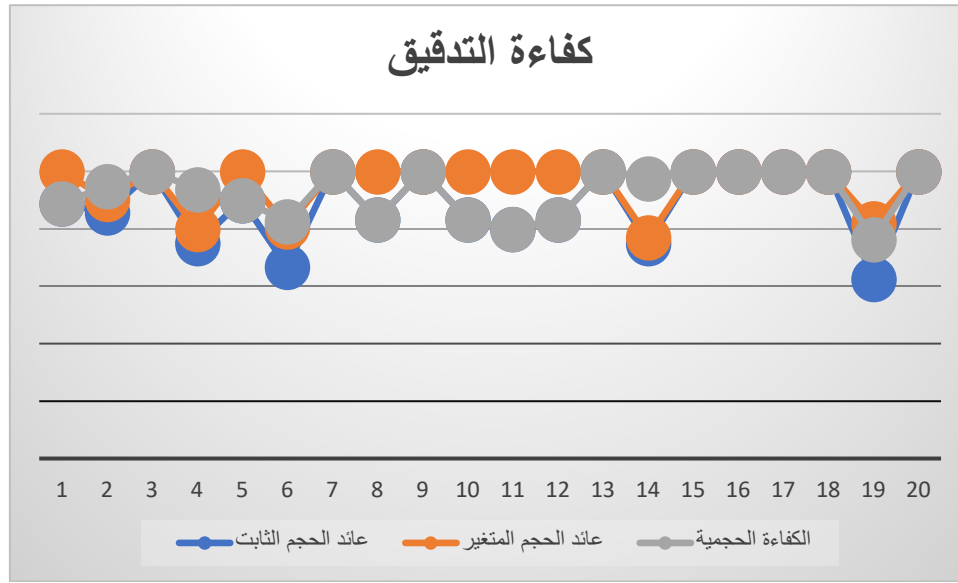
٤-٣-٦ المقارنة بين كفاءة تدقيق شركات التدقيق الثلاثة:



الشكل (٥) كفاءة الفنية والحجمية لشركات التدقيق

من الشكل البياني السابق يتضح أن شركة التدقيق الثالثة كانت الأعلى في كفاءتها من شركتي التدقيق الآخرين، تليها في كفاءتها شركة التدقيق الأولى، والأخيرة في الكفاءة هي شركة التدقيق الثانية.

٤-٣-٧ كفاءة التدقيق المصارف:



الشكل (رقم ٦) كفاءة تدقيق المصارف

من الشكل سابقاً نلاحظ كفاءة التدقيق لأغلبية المصارف كانت بنسبة ١٠٠٪ أما الكفاءة الفنية على أساس

عائد الحجم المتغير وعائد الحجم الثابت فقد كانت متدنية في ٨ مصارف فقط.

وحسب رأي الباحث فهذا يعود الى التزام المدققين بمعايير التدقيق الدولية وتنفيذ مزيج من الإجراءات خلال

مراحل عملية التدقيق. أما انخفاض الكفاءة الفنية فبسبب اعتماد شركات التدقيق على أسلوب العينات في

الحصول على أدلة إثبات وهي بالرغم من أنها كافية ولكن لا تعبر عن كل عمليات المصرف.

٤-٣-٨ مؤشرات الكفاءة:

تم استخدام نموذج عوائد الحجم المتغيرة VRS، وبافتراض التوجيه الإدخالي فإن مؤشرات الكفاءة الثلاثة

كفاءة العائد الحجم الثابت، وكفاءة العائد الحجم المتغير، والكفاءة الحجمية لعمليات التدقيق على

المصارف. كانت النتيجة كما يلي:

جدول (رقم ٥) نتائج مؤشرات الكفاءة لدى المصارف المصدر: من إعداد الباحث

مصارف	الكفاءة الفنية		الكفاءة الحجمية Scale	عائد الحجم
	عائد الحجم الثابت CRS	عائد الحجم المتغير VRS		
1	0.889	1	0.889	متزايد
2	0.857	0.903	0.949	متزايد

ثابت	1	1	1	3
متزايد	0.937	0.8	0.75	4
متزايد	0.899	1	0.899	5
متزايد	0.825	0.808	0.667	6
ثابت	1	1	1	7
متزايد	0.833	1	0.833	8
ثابت	1	1	1	9
متزايد	0.833	1	0.833	10
متزايد	0.8	1	0.8	11
متزايد	0.833	1	0.833	12
ثابت	1	1	1	13
متزايد	0.975	0.769	0.75	14
ثابت	1	1	1	15
ثابت	1	1	1	16
ثابت	1	1	1	17
ثابت	1	1	1	18
متزايد	0.764	0.818	0.625	19
ثابت	1	1	1	20
	0.927	0.955	0.887	المتوسط الحسابي

من نتائج تغليف البيانات الواردة أعلاه نلاحظ ما يلي:

بلغ وسطي عائد الحجم الثابت ٨٩٪، أما وسطي عائد الحجم المتغير فقد بلغ ٩٦٪، ومتوسط الجودة الحجمية ٩٣٪، ما يعني أن مدخلات العقود يجب تخفيضها ٧٪ إلى ١١٪ للوصول إلى مستوى الكفاءة التامة، حسب مؤشري الكفاءة الفنية، ويعد هذا المستوى جيداً.

عدد العمليات التي بلغ مستوى كفاءة تدقيقها ١٠٠٪ بحسب مؤشر الجودة الحجمية كان (٩) مصارف، ويمكن اعتبار هذه العمليات مرجعية ينبغي الاستفادة منها في أداء باقي العمليات، مع مراعاة الاختلاف في خصائص المصارف.

٤-٤ المبحث الرابع: قياس فاعلية التدقيق الخارجي

قام الباحث في قياس فاعلية التدقيق الخارجي لعينة الدراسة، وذلك من خلال ٧ مدخلات ومخرجين وتم

القياس من خلال أسلوب مغلف البيانات

هذا المبحث سيعرض التالي:

٤-٤-١ البيانات الوصفية فاعلية التدقيق

٤-٤-٢ فاعلية التدقيق في شركة التدقيق الأولى

٤-٤-٣ فاعلية التدقيق في شركة التدقيق الثانية

٤-٤-٤ فاعلية التدقيق في شركة التدقيق الثالثة

٤-٤-٥ المقارنة بين فاعلية التدقيق الخارجي لدى شركات التدقيق الثلاث

٤-٤-٦ فاعلية تدقيق المصارف

٤-٤-٧ قياس فاعلية التدقيق وفق المؤشرات الفنية والحجمية

٤-٤-١ البيانات الوصفية لفاعلية التدقيق:

مؤشرات فاعلية التدقيق:

من مناقشة مفهوم فاعلية التدقيق كونها من مخرجات عملية التدقيق ومن واجبات وأنشطة ومسؤوليات التدقيق بما ينسجم مع معايير التدقيق وأهدافها وسياساتها وعلى ما تطرق إليه الباحث في الإطار النظري لمقاييس فاعلية التدقيق، وبناء على اتفاق الباحث مع الدراسات السابقة، حيث بينت دراسة (Turetken, Jethefer, Ozkan, 2018)^{٢١٩} درجة الالتزام بخطة التدقيق يضاف إلى ذلك عدد الأفراد المنوط بهم عملية التدقيق وهو ما يتوافق مع دراسة (الدوس، ٢٠٢٣)^{٢٢٠} والذي اعتمد تحسين نسبة اكتشاف المخالفات، وتوسيع أبعاد رؤية المدقق، وبحسب دراسة (Yeni kuntari, 2017)^{٢٢١} فإن توافر الخبرة لدى المدقق من ضمن مدخلات فاعلية التدقيق المتمثلة في (المعرفة التقنية، القدرة على حل المشاكل، المهارة في اتخاذ القرار) وعدد الدعاوى القضائية المرفوعة ضد مكتب التدقيق أحد مؤشرات فاعلية التدقيق، وحسب دراسة (Zhang, 2018)^{٢٢٢} اعتماد وجهة نظر المدقق حول استمرارية المنشأة من أحد مؤشرات فاعلية التدقيق ودراسة (Francis, 2014)^{٢٢٣} اعتماد جودة قوائم المالية من أحد مؤشرات فاعلية التدقيق، حيث كلما كانت القوائم المالية أكثر جودة حققت فاعلية أعلى لعملية التدقيق. أما بخصوص مخرجات فاعلية التدقيق، حيث اعتمد الباحث عدة دراسات لتحديد مخرجات فاعلية التدقيق منها دراسة (Fuerman et al., 2009)^{٢٢٤}، وما أشار إليه مجلس المعايير

219 Turetken, Jethefer, Ozkan. (2018). Internal audit effectiveness: operationalization and influencing factors. Managerial Auditing Journal, Vol.35, No.2, pp.238-271.

^{٢٢٠} الدوس، محمد معاذ محمد أديب (٢٠٢٣) دور الإجراءات التحليلية المتقدمة في تحسين فاعلية عملية التدقيق ورفع كفاءتها لتعزيز الثقة بالتقارير المالية-دراسة تطبيقية، أطروحة دكتوراة غير منشورة، جامعة دمشق- كلية الاقتصاد- سورية.

221 Yeni Kuntari , Anis Chariri, Nurdhiana (2017) The Effect of Auditor Ethics, Auditor Experience, Audit Fees and Auditor Motivation on Audit Quality, SRIWIJAYA INTERNATIONAL JOURNAL OF DYNAMIC ECONOMICS AND BUSINESS, SIJDEB, Vol 1(2), 2017.

222 Zhang, J. H. (2018). Accounting comparability, audit effort, and audit outcomes. Contemporary Accounting Research, 35(1)

223 Francis, J. R. (2004). What do we know about audit quality?. The British accounting review, 36(4).

224 Fuerman, R. D., Kraten, M. (2009). The big 4 audit report: Should the public perceive it as a label of quality?. Accounting and the Public Interest, 9(1), 148-165

التدقيق الدولي (IAASB, 2023)^{٢٢٥} فإن اعتماد تقرير المدقق كدالة على مخرجات عملية التدقيق هي من أحد مخرجات فاعلية التدقيق، وحسب دراسة (الجرد، ٢٠١٤)^{٢٢٦} عدد الإجراءات التصحيحية هي أحد مخرجات فاعلية التدقيق. وبناءً عليه تم تحديد مدخلات ومخرجات فاعلية التدقيق وفق التالي:

المدخلات:

- 1- درجة الالتزام بخطة التدقيق
- 2- عدد الأفراد المنوط بهم عملية التدقيق
- 3- الخبرة المهنية للمدقق (المعرفة التقنية، القدرة على حل المشاكل، المهارة في اتخاذ القرار)
- 4- عدد الدعاوى القضائية المرفوعة ضد مكتب التدقيق
- 5- اعتماد وجهة نظر المدقق حول استمرارية المنشأة
- 6- اعتماد جودة القوائم المالية
- 7- الوقت اللازم لإنجاز التقرير

المخرجات:

- 1- عدد الإجراءات التصحيحية
- 2- اعتماد تقرير المدقق كدالة على مخرجات عملية التدقيق

٤-٤-٢ فاعلية التدقيق في شركة التدقيق الأولى:

جدول (رقم ٦) فاعلية التدقيق لدى شركة التدقيق الأولى المصدر: من إعداد الباحث

مصارف	عائد الحجم الثابت	عائد الحجم المتغير	فاعلية الحجمية	متزايد
1	0.72	1	0.72	متزايد
2	1	1	1	ثابت
3	0.833	1	0.833	متزايد
4	0.75	0.812	0.923	متزايد
5	1	1	1	ثابت
6	0.453	0.769	0.589	متزايد
7	1	1	1	ثابت
8	1	1	1	ثابت
9	1	1	1	ثابت

²²⁵ IAASB , 2023

^{٢٢٦} الجرد، رشا بشير(٢٠١٤)، أثر استخدام مدخل خطر التدقيق في كفاءة تدقيق البيانات المالية وفعاليتها دراسة تطبيقية، أطروحة دكتوراه غير منشورة، جامعة دمشق- كلية الاقتصاد- دمشق- سورية

	0.896	0.953	0.862	المتوسط الحسابي
--	--------------	--------------	--------------	------------------------

بلغ وسطي عائد الحجم الثابت ٨٦٪، أما وسطي عائد الحجم المتغير فقد بلغ ٩٥٪، ومتوسط فاعلية الحجمية ٩٠٪، ما يعني أن مدخلات العقود يجب تخفيضها ١٠٪ إلى ١٤٪ للوصول إلى مستوى فاعلية التامة، حسب مؤشري الجودة الفنية، ويعد هذا المستوى جيداً.

عدد العمليات التي بلغ مستوى فاعلية تدقيقها ١٠٠٪ في شركة التدقيق الأولى بحسب مؤشر فاعلية الحجمية كان ٥ مصارف، ويمكن اعتبار هذه العمليات مرجعية ينبغي الاستفادة منها في أداء باقي العمليات، مع مراعاة الاختلاف في خصائص المصارف.

٤-٤-٣ فعالية التدقيق في شركة التدقيق الثانية:

جدول (رقم ٧) فاعلية التدقيق لدى شركة التدقيق الثانية المصدر: من إعداد الباحث

مصارف	عائد الحجم الثابت	عائد الحجم المتغير	فاعلية الحجمية	
10	1	1	1	ثابت
11	0.6	1	0.6	متزايد
12	0.8	1	0.8	متزايد
13	1	1	1	ثابت
14	0.571	0.646	0.885	متزايد
15	0.969	1	0.969	متزايد
المتوسط الحسابي	0.862	0.941	0.896	

بلغ وسطي عائد الحجم الثابت ٨٦٪، أما وسطي عائد الحجم المتغير فقد بلغ ٩٤٪، ومتوسط الفاعلية الحجمية ٩٩٪، ما يعني أن مدخلات العقود يجب تخفيضها ٧٪ إلى ١٢٪ للوصول إلى مستوى الفاعلية التامة، حسب مؤشري الجودة الفنية، ويعد هذا المستوى جيداً.

عدد العمليات التي بلغ مستوى فاعلية تدقيقها ١٠٠٪ في شركة التدقيق الثانية بحسب مؤشر الفاعلية الحجمية كان مصرفين، ويمكن اعتبار هذه العمليات مرجعية ينبغي الاستفادة منها في أداء باقي العمليات، مع مراعاة الاختلاف في خصائص المصارف.

٤-٤-٤ فاعلية التدقيق في شركة التدقيق الثالثة:

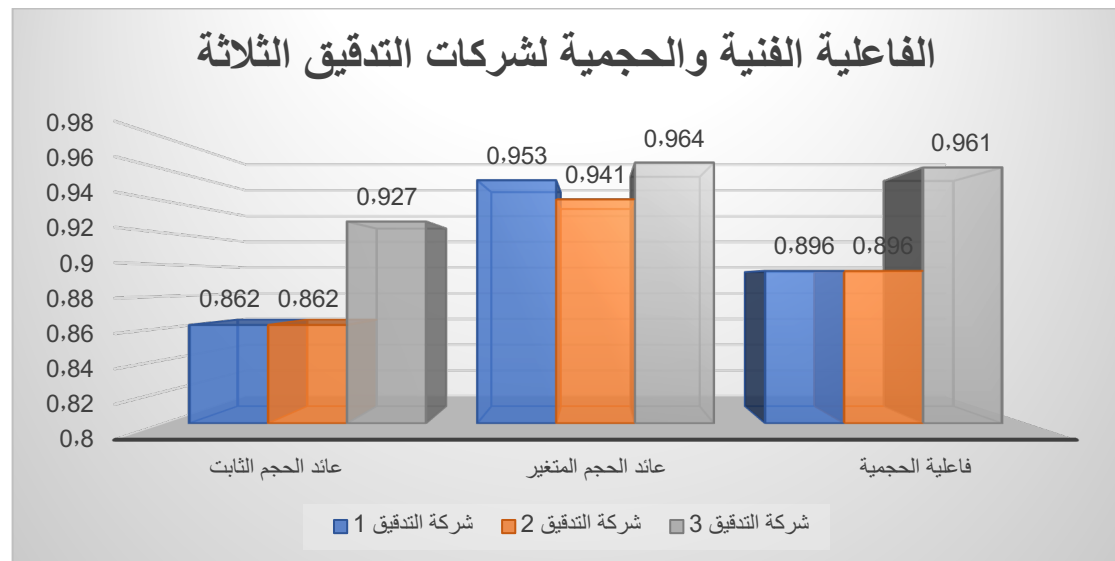
جدول (رقم ٨) فاعلية التدقيق لدى شركة التدقيق الثالثة المصدر: من إعداد الباحث

مصارف	عائد الحجم الثابت	عائد الحجم المتغير	الفاعلية الحجمية	
16	1	1	1	ثابت
17	1	1	1	ثابت
18	0.875	1	0.875	متزايد
19	0.761	0.818	0.93	متزايد
20	1	1	1	ثابت
Mean	0.927	0.964	0.961	

بلغ وسطي عائد الحجم الثابت ٩٣٪، أما وسطي عائد الحجم المتغير فقد بلغ ٩٦٪، ومتوسط الفاعلية الحجمية ٩٦٪، ما يعني أن مدخلات العقود يجب تخفيضها ٤٪ إلى ٧٪ للوصول إلى مستوى الفاعلية التامة، حسب مؤشري الجودة الفنية، ويعد هذا المستوى جيداً.

عدد العمليات التي بلغ مستوى فاعلية تدقيقها ١٠٠٪ في شركة التدقيق الثالثة حسب مؤشر الفاعلية الحجمية كان ٣ مصارف، ويمكن اعتبار هذه العمليات مرجعية ينبغي الاستفادة منها في أداء باقي العمليات، مع مراعاة الاختلاف في خصائص المصارف.

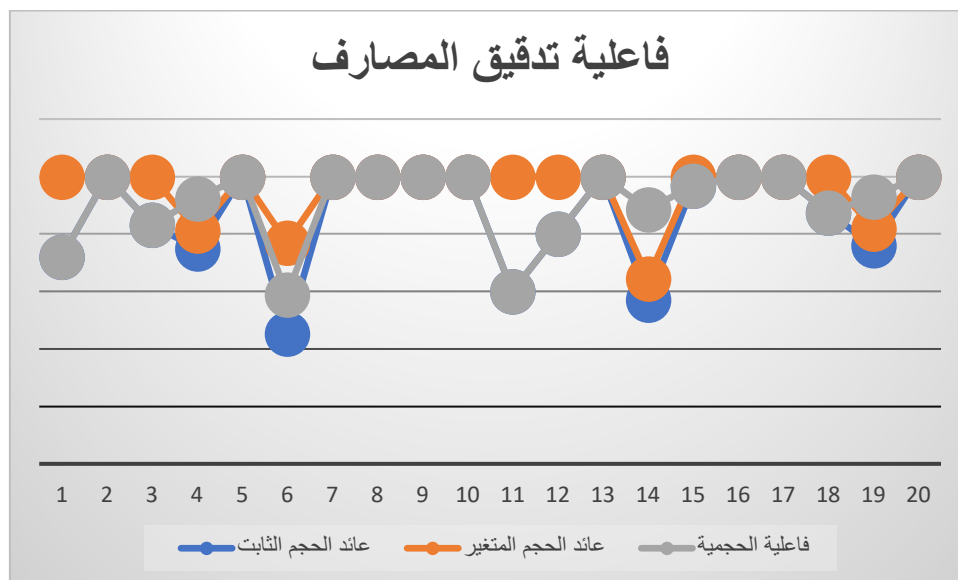
٤-٤-٥ المقارنة بين فاعلية التدقيق الخارجي لدى شركات التدقيق الثلاث:



الشكل (رقم ٧) الفاعلية الفنية والحجمية لشركات التدقيق الثلاثة

من الشكل البياني السابق يتضح أن شركة التدقيق الثالثة كانت الأعلى في فعاليتها من شركتي التدقيق الآخرين، تليها في فعاليتها شركة التدقيق الأولى، والأخيرة في الفاعلية هي شركة التدقيق الثانية.

٤-٤-٦ فاعلية تدقيق المصارف:



الشكل (رقم ٨) فاعلية التدقيق لدى المصارف، من اعداد الباحث

من الشكل سابقاً نلاحظ فاعلية التدقيق لأغلبية المصارف كانت بنسبة ١٠٠٪ أما الجودة الفنية على أساس عائد الحجم المتغير وعائد الحجم الثابت فقد كانت متدنية في ٤ مصارف فقط.

٤-٤-٧ قياس فاعلية التدقيق وفق المؤشرات الفنية والحجمية:

تم قياس فاعلية التدقيق من خلال برنامج مغلف البيانات باستخدام نموذج عوائد الحجم المتغيرة VRS، وذلك حسبما تمت مناقشته سابقاً، فكانت النتيجة كما يلي:

جدول (رقم ٩) نتائج فاعلية التدقيق وفق المؤشرات الفنية والحجمية: من إعداد الباحث

عائد الحجم	الفاعلية الحجمية Scale	الفاعلية الفنية		مصارف
		عائد الحجم المتغير VRS	عائد الحجم الثابت CRS	
متزايد	0.72	1	0.72	1
ثابت	1	1	1	2
متزايد	0.833	1	0.833	3
متزايد	0.923	0.812	0.75	4
ثابت	1	1	1	5
متزايد	0.589	0.769	0.453	6
ثابت	1	1	1	7

ثابت	1	1	1	8
ثابت	1	1	1	9
ثابت	1	1	1	10
متزايد	0.795	1	0.795	11
متزايد	0.93	1	0.93	12
ثابت	1	1	1	13
متزايد	0.885	0.646	0.571	14
متزايد	0.969	1	0.969	15
ثابت	1	1	1	16
ثابت	1	1	1	17
متزايد	0.875	1	0.875	18
متزايد	0.93	0.818	0.761	19
ثابت	1	1	1	20
المتوسط الحسابي	0.922	0.952	0.883	

من نتائج تغليف البيانات الواردة أعلاه نلاحظ ما يلي:

بلغ وسطي عائد الحجم الثابت ٨٨٪، أما وسطي عائد الحجم المتغير فقد بلغ ٩٥٪، ومتوسط الجودة

الحجمية ٩٢٪، ما يعني أن مدخلات العقود يجب تخفيضها ٨٪ إلى ١٢٪ للوصول إلى مستوى الفاعلية

التامة، حسب مؤشري الجودة الفنية، ويعد هذا المستوى جيداً.

عدد العمليات التي بلغ مستوى فاعلية تدقيقها ١٠٠٪ حسب مؤشر الجودة الحجمية كان (١٠) مصارف،

ويمكن اعتبار هذه العمليات مرجعية ينبغي الاستفادة منها في أداء باقي العمليات، مع مراعاة الاختلاف

في خصائص المصارف.

٤-٥ المبحث الخامس: قياس جودة التدقيق الخارجي

هذا المبحث سيعرض التالي:

٤-٥-١ البيانات الوصفية لجودة التدقيق الخارجي

٤-٥-٢ البيانات الوصفية لجودة التدقيق الخارجي لشركة التدقيق الأولى

٤-٥-٣ البيانات الوصفية لجودة التدقيق الخارجي لشركة التدقيق الثانية

٤-٥-٤ البيانات الوصفية لجودة التدقيق الخارجي لشركة التدقيق الثالثة

٤-٥-٥ المقارنة في جودة التدقيق الخارجي لشركات التدقيق الثلاث

٤-٥-٦ جودة التدقيق الخارجي في المصارف

٤-٥-١ البيانات الوصفية لجودة التدقيق الخارجي:

مؤشرات جودة التدقيق الخارجي:

عن مؤشرات جودة التدقيق، حدّد الباحث مدخلات ومخرجات جودة التدقيق وذلك بالتوافق مع مجموعة من الدراسات، حيث تحدّد مدخلات جودة التدقيق وذلك حسب دراسة (Maryam et al, 2019) ٢٢٧ حجم منشأة التدقيق والمتحددة في عدد العملاء شركة التدقيق، وحسب دراسة (Yeni et al, 2017) ٢٢٨ أتعاب التدقيق بما يتعلق مع جهد المدققين ومخاطر العميل، ودراسة (Kathleen, Williams, 2020) ٢٢٩ تقديم خدمات غير التدقيق. واعتماد الباحث على معايير التدقيق (IAASB, 2023) ٢٣٠ الوقت المنجز لعملية التدقيق، وحسب دراسة (Karim, 2022) ٢٣١ فإنّ استقلالية المدقق لها أثر في جودة التدقيق. أمّا بالنسبة للمخرجات فاعتمد الباحث التقارير والمعلومات التي يعدها المدقق ويقدمها للأطراف المستفيدة، وذلك بالانسجام مع معايير التدقيق الدولية (IAASB, 2023) ٢٣٢، إضافة إلى دراسة (Bedard, 2010) ٢٣٣ في عدد التسويات وبتوافق الباحث مع الدراسات السابقة تم تحديد مدخلات ومخرجات جودة التدقيق وفق التالي:

المدخلات:

- 1 - حجم منشأة التدقيق
- 2 - أتعاب التدقيق
- 3 - تقديم خدمات غير التدقيق
- 4 - الوقت المنجز لعملية التدقيق
- 5 - استقلالية المدقق

المخرجات:

- 1 - التقارير والمعلومات المقدمة من قبل المدقق
- 2 - عدد التسويات

227 Maryam Akbaryan Farda , HamidReza Vakilifard*^{b1} , Hashem Nikoumaram (2019) The Impact of Audit Quality on Earnings Management: An Experimental Study with Evidence from IPO, Published

228 Yeni Kuntari , Anis Chariri, Nurdhiana (2017) The Effect of Auditor Ethics, Auditor Experience, Audit Fees and Auditor Motivation on Audit Quality, SRIWIJAYA INTERNATIONAL JOURNAL OF DYNAMIC ECONOMICS AND BUSINESS, SIJDEB, Vol 1(2), 2017,

229 Kathleen, Williams. (2020). Audit quality indicators: Perspectives from Non-Big Four audit firms and small company audit committees. Advances in Accounting, Vol.50.

230 IAASB, 2023, P 1168

231 Karim, A., Syamsuddin, I., Jumarding, A., & Amrullah, A. (2022). The Effect of Gender Independence and Leadership Style on Audit Quality in Makassar Public Accounting Offices. International Journal of Social Science Research and Review, 5(7),

232 IAASB, 2023, P 1168

233 Bedard, Johnstone, Smith. (2010). Audit Quality Indicators: A Status Update on Possible Public Disclosures and Insights from Audit Practice. American Accounting Association, Vol.4, Issue 1, pp.C12-C19.

٤-٥-٢ البيانات الوصفية لجودة التدقيق الخارجي لشركة التدقيق الأولى:

جدول (رقم ١٠) نتائج جودة التدقيق الخارجي لدى شركة التدقيق الأولى: من إعداد الباحث

مصارف	عائد الحجم الثابت	عائد الحجم المتغير	الجودة الحجمية	
1	0.9	1	0.9	متزايد
2	1	1	1	ثابت
3	1	1	1	ثابت
4	0.75	0.824	0.911	متزايد
5	1	1	1	ثابت
6	0.667	0.808	0.825	متزايد
7	1	1	1	ثابت
8	1	1	1	ثابت
9	1	1	1	ثابت
المتوسط الحسابي	0.924	0.959	0.960	

شركة التدقيق ١

بلغ وسطي عائد الحجم الثابت ٩٢٪، أما وسطي عائد الحجم المتغير فقد بلغ ٩٦٪، ومتوسط الجودة

الحجمية ٩٦٪، ما يعني أن مدخلات العقود يجب تخفيضها ٤٪ إلى ٨٪ للوصول إلى مستوى الجودة

التامة، حسب مؤشري الجودة الفنية، ويعد هذا المستوى جيداً.

عدد العمليات التي بلغ مستوى جودة تدقيقها ١٠٠٪ في شركة التدقيق الأولى حسب مؤشر الجودة الحجمية

كان ٦ مصارف، ويمكن اعتبار هذه العمليات مرجعية ينبغي الاستفادة منها في أداء باقي العمليات، مع

مراعاة الاختلاف في خصائص المصارف.

٤-٥-٣ البيانات الوصفية لجودة التدقيق الخارجي لشركة التدقيق الثانية:

جدول (رقم ١١) نتائج جودة التدقيق الخارجي لدى شركة التدقيق الثانية: من إعداد الباحث

مصارف	عائد الحجم الثابت	عائد الحجم المتغير	الجودة الحجمية	
10	1	1	1	ثابت
11	0.532	1	0.532	متزايد
12	0.963	1	0.963	متزايد
13	1	1	1	ثابت
14	0.75	0.769	0.975	متزايد
15	1	1	1	ثابت

شركة التدقيق ٢

	0.91	0.962	0.87	المتوسط الحسابي	
--	-------------	--------------	-------------	------------------------	--

بلغ وسطي عائد الحجم الثابت ٨٧%، أما وسطي عائد الحجم المتغير فقد بلغ ٩٦%، ومتوسط الجودة الحجمية ٩١%، ما يعني أن مدخلات العقود يجب تخفيضها ٤% إلى ٨% للوصول إلى مستوى الجودة التامة، حسب مؤشري الجودة الفنية، ويعد هذا المستوى جيداً.

عدد العمليات التي بلغ مستوى جودة تدقيقها ١٠٠% في شركة التدقيق الثانية بحسب مؤشر الجودة الحجمية كان ٣ مصارف، ويمكن اعتبار هذه العمليات مرجعية ينبغي الاستفادة منها في أداء باقي العمليات، مع مراعاة الاختلاف في خصائص المصارف.

٤-٥-٤ البيانات الوصفية لجودة التدقيق الخارجي لشركة التدقيق الثالثة:

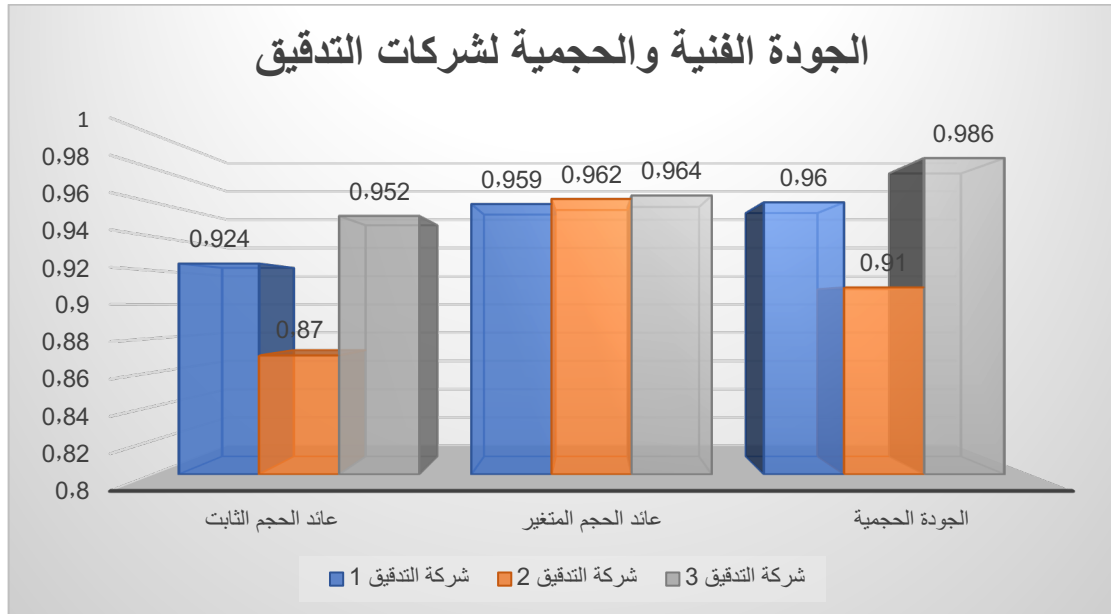
جدول (رقم ١٢) نتائج جودة التدقيق الخارجي لدى شركة التدقيق الثالثة: من إعداد الباحث

	مصارف	عائد الحجم الثابت	عائد الحجم المتغير	الجودة الحجمية	
شركة التدقيق ٢	16	1	1	1	ثابت
	17	1	1	1	ثابت
	18	1	1	1	ثابت
	19	0.761	0.818	0.93	متزايد
	20	1	1	1	ثابت
	المتوسط الحسابي	0.952	0.964	0.986	

بلغ وسطي عائد الحجم الثابت ٩٥%، أما وسطي عائد الحجم المتغير فقد بلغ ٩٦%، ومتوسط الجودة الحجمية ٩٩%، ما يعني أن مدخلات العقود يجب تخفيضها ١% إلى ٥% للوصول إلى مستوى الجودة التامة، حسب مؤشري الجودة الفنية، ويعد هذا المستوى جيداً.

عدد العمليات التي بلغ مستوى جودة تدقيقها ١٠٠% في شركة التدقيق الثالثة بحسب مؤشر الجودة الحجمية كان ٤ مصارف من أصل ٥ مصارف تم تدقيقها، ويمكن اعتبار هذه العمليات مرجعية ينبغي الاستفادة منها في أداء باقي العمليات، مع مراعاة الاختلاف في خصائص المصارف.

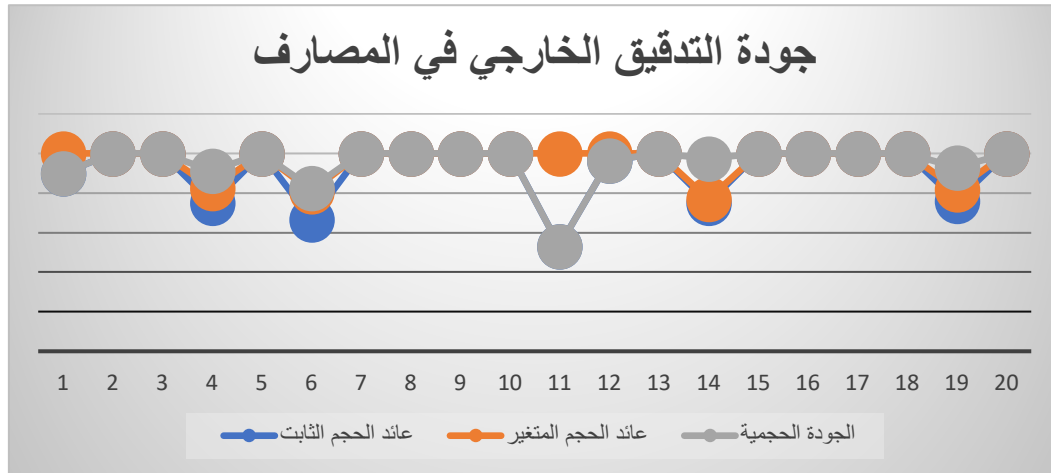
٤-٥-٥ المقارنة في جودة التدقيق الخارجي لشركات التدقيق الثلاث:



الشكل (رقم ٩) الجودة الفنية والحجمية لشركات التدقيق الخارجي، من اعداد الباحث

من الشكل أعلاه يتضح أن شركة التدقيق الثالثة كان لها أعلى تصنيف بين شركات التدقيق الأخرى من حيث جودة تدقيقها الخارجي حيث بلغت الجودة الحجمية ٩٩٪، وبلغت جودتها الفنية من حيث عائد الحجم المتغير ٩٦٪، أما الجودة الفنية من حيث عائد الحجم الثابت فبلغت ٩٥٪. وقد تقاربت الجودة الحجمية والفنية لكل من شركتي التدقيق الأولى والثانية.

٤-٥-٦ جودة التدقيق الخارجي في المصارف:



الشكل (رقم ١٠) الجودة التدقيق الخارجي في المصارف، من اعداد الباحث

من الشكل سابقاً نلاحظ جودة التدقيق الخارجي لأغلبية المصارف كانت بنسبة ١٠٠٪ أما الجودة الفنية على أساس عائد الحجم الثابت وعائد الحجم المتغير فقد كانت متدنية في ٤ مصارف فقط.

٤-٦ المبحث السادس: قياس أثر كفاءة التدقيق وفاعليته في جودة التدقيق

الخارجي

٤-٦-١ قياس أثر كفاءة التدقيق في جودة التدقيق

٤-٦-٢ قياس أثر فاعلية التدقيق في جودة التدقيق

٤-٦-٣ قياس أثر كفاءة وفاعلية التدقيق في جودة التدقيق

٤-٦-١ قياس أثر كفاءة التدقيق في جودة التدقيق:

انطلاقاً من البيانات التي تم جمعها من شركات التدقيق الثلاث الممثلة في عينة الدراسة يعرض الجدول التالي قياس الأثر بين كفاءة التدقيق وجودة التدقيق التالي:

جدول (رقم ١٣) نتائج اثر كفاءة التدقيق في جودة التدقيق الخارجي: من إعداد الباحث

شركة ٣	شركة ٢	شركة ١	المتغيرات	
%٩٣	%٨٧	%٨٨	الكفاءة الفنية (عائد الحجم الثابت)	الكفاءة التدقيق
			الكفاءة الفنية (عائد الحجم المتغير)	
			الكفاءة الحجمية	
%٩٦,٤	%٩٦	%٩٥	الجودة الفنية (عائد الحجم الثابت)	جودة التدقيق
			الجودة الفنية (عائد الحجم المتغير)	
			الجودة الحجمية	
%٩٥	%٩١	%٩٣	الجودة الفنية (عائد الحجم الثابت)	جودة التدقيق
			الجودة الفنية (عائد الحجم المتغير)	
			الجودة الحجمية	

نلاحظ من الجدول السابق:

- 1- أن الشركة رقم (٣) احتلت المرتبة الأولى من حيث كفاءة عملية التدقيق، إذ بلغ معدل الكفاءة الفنية ٩٤.٧، منها ٩٣٪ الكفاءة الفنية في العائد على الحجم الثابت و ٩٦.٤ في العائد على الحجم المتغير وبالنسبة للكفاءة الحجمية فبلغت ٩٥٪، وهي التي أدت في ذات الوقت إلى تحقيق المرتبة الأولى في جودة عملية التدقيق حيث بلغت الجودة الفنية ٩٥.٨ منها ٩٥.٢٪ الجودة الفنية في العائد على الحجم الثابت و ٩٦.٤ في العائد على الحجم المتغير، وبالنسبة للجودة الحجمية فبلغت ٩٩٪.
- 2- نلاحظ من الجدول السابق أن الشركة رقم (١) احتلت المرتبة الثانية من حيث كفاءة عملية التدقيق، إذ بلغ معدل الكفاءة الفنية ٩١.٥٪ منها ٨٨٪ الكفاءة الفنية في العائد على الحجم الثابت و ٩٥٪ في العائد على الحجم المتغير، وبالنسبة للكفاءة الحجمية فبلغت ٩٣٪، وهي التي أدت في ذات الوقت إلى تحقيق المرتبة الثانية في جودة عملية التدقيق، حيث بلغت الجودة الفنية ٩٤.٢ منها ٩٢.٤٪ الكفاءة الفنية في العائد على الحجم الثابت و ٩٦٪ في العائد على الحجم المتغير، وبالنسبة للجودة الحجمية فبلغت ٩٦٪.

3 - نلاحظ من الجدول السابق أن الشركة رقم (٢) احتلت المرتبة الثالثة من حيث كفاءة عملية التدقيق، إذ بلغ معدل الكفاءة الفنية ٩١.٦ منها ٨٧٪ الكفاءة الفنية في العائد على الحجم الثابت و ٩٦.٢ في العائد على الحجم المتغير وبالنسبة للكفاءة الحجمية فبلغت ٩١٪، وهي التي أدت في ذات الوقت الى تحقيق المرتبة الثالثة في جودة عملية التدقيق، حيث بلغت الجودة الفنية ٩١.٦ منها ٨٧٪ الجودة الفنية في العائد على الحجم الثابت، و ٩٦.٢ في العائد على الحجم المتغير، وبالنسبة للجودة الحجمية فبلغت ٩١٪.

وبناء عليه يرى الباحث أنه كلما زادت كفاءة عملية التدقيق (الفنية والحجمية) لشركة التدقيق أدى ذلك إلى زيادة جودة عملية التدقيق المنفذة من قبل شركة التدقيق.

٤-٦-٢ قياس أثر فاعلية التدقيق في جودة التدقيق:

انطلاقاً من البيانات التي تم جمعها من شركات التدقيق الثلاث الممثلة في عينة الدراسة يعرض الجدول التالي قياس الأثر بين كفاءة التدقيق وجودة التدقيق التالي:

جدول (رقم ١٤) نتائج اثر فاعلية التدقيق في جودة التدقيق الخارجي: من إعداد الباحث

المتغيرات		شركة ١	شركة ٢	شركة ٣
فاعلية التدقيق	فاعلية الفنية (عائد الحجم الثابت)	٨٦.٢٪	٨٢٪	٩٣٪
	فاعلية الفنية (عائد الحجم المتغير)	٩٥.٣٪	٩٤٪	٩٦.٤٪
	فاعلية الحجمية	٨٩.٦٪	٨٨٪	٩٦.١٪
جودة التدقيق	الجودة الفنية (عائد الحجم الثابت)	٩٢.٤٪	٨٧٪	٩٥.٢
	الجودة الفنية (عائد الحجم المتغير)	٩٦٪	٩٦.٢٪	٩٦.٤
	الجودة الحجمية	٩٦٪	٩١٪	٩٩٪

المصدر: من اعداد الباحث

نلاحظ من الجدول السابق:

1 - أن الشركة رقم (٣) احتلت المرتبة الأولى من حيث فاعلية عملية التدقيق، إذ بلغ معدل الفاعلية الفنية ٩٢.٧، منها ٩٣٪ الفاعلية الفنية في العائد على الحجم الثابت و ٩٦.٤ في العائد على الحجم المتغير، وبالنسبة للفاعلية الحجمية فبلغت ٩٦.١٪، وهي التي أدت في ذات الوقت إلى تحقيق المرتبة

الأولى في جودة عملية التدقيق حيث بلغت جودة الفنية ٩٥.٨ منها ٩٥.٢٪ الجودة الفنية في العائد على الحجم الثابت و ٩٦.٤ في العائد على الحجم المتغير، وبالنسبة للجودة الحجمية فبلغت ٩٩٪.

2 - أن الشركة رقم (١) احتلت المرتبة الثانية من حيث فاعلية عملية التدقيق، إذ بلغ معدل الفاعلية الفنية ٩٠.٧٥، منها ٨٦.٢٪ الفاعلية الفنية في العائد على الحجم الثابت و ٩٥.٣ في العائد على الحجم المتغير، وبالنسبة للفاعلية الحجمية فبلغت ٨٩.٦٪، وهي التي أدت في ذات الوقت إلى تحقيق المرتبة الأولى في جودة عملية التدقيق، حيث بلغت الجودة الفنية ٩٤.٢، منها ٩٢.٤٪ الجودة الفنية في العائد على الحجم الثابت، و ٩٦ في العائد على الحجم المتغير، وبالنسبة للجودة الحجمية فبلغت ٩٦٪.

3 - نلاحظ من الجدول السابق أن الشركة رقم (٢) احتلت المرتبة الثالثة من حيث فاعلية عملية التدقيق، إذ بلغ معدل الكفاءة الفنية ٨٨.١٥، منها ٨٢٪ الكفاءة الفنية في العائد على الحجم الثابت و ٩٤٪ في العائد على الحجم المتغير، وبالنسبة للكفاءة الحجمية فبلغت ٨٨٪، وهي التي أدت في ذات الوقت إلى تحقيق المرتبة الثالثة في جودة عملية التدقيق، حيث بلغت الجودة الفنية ٩١.٦، منها ٨٧٪ الجودة الفنية في العائد على الحجم الثابت و ٩٦.٢ في العائد على الحجم المتغير، وبالنسبة للجودة الحجمية فبلغت ٩١٪.

وبناء عليه يرى الباحث أنه كلما زادت فاعلية عملية التدقيق (الفنية والحجمية) لشركة التدقيق أدى ذلك إلى زيادة جودة عملية التدقيق المنفذة من قبل شركة التدقيق.

٤-٦-٣ قياس أثر كفاءة وفاعلية التدقيق في جودة التدقيق

انطلاقاً من المعطيات السابقة التي تمت دراستها لعناصر الكفاءة والفاعلية والجودة لشركات موضع الدراسة نلاحظ ما يلي:

1 - أن الشركة رقم (٣) احتلت المرتبة الأولى من حيث كفاءة عملية التدقيق وفعاليتها، إذ بلغ معدل الكفاءة الفنية ٩٤.٧، وبالنسبة للكفاءة الحجمية فبلغت ٩٥٪، ومن فاعلية فاعلية عملية التدقيق بلغ معدل الفاعلية الفنية ٩٢.٧، وبالنسبة للفاعلية الحجمية فبلغت ٩٦.١٪، وهي التي أدت في ذات الوقت إلى تحقيق المرتبة الأولى في جودة عملية التدقيق، حيث بلغت جودة الفنية ٩٥.٨، وبالنسبة للجودة الحجمية فبلغت ٩٩٪.

2 - أن الشركة رقم (١) احتلت المرتبة الثانية من حيث كفاءة عملية التدقيق وفعاليتها، إذ بلغ معدل الكفاءة الفنية ٩١.٥، وبالنسبة للكفاءة الحجمية فبلغت ٩٣٪، ومن حيث فاعلية فاعلية عملية التدقيق بلغ معدل الفاعلية الفنية ٩٠.٧٥٪، وبالنسبة للفاعلية الحجمية فبلغت ٨٩.٦٪، وهي التي أدت في ذات الوقت إلى تحقيق المرتبة الثانية في جودة عملية التدقيق، حيث بلغت الجودة الفنية ٩٤.٢، وبالنسبة للجودة الحجمية فبلغت ٩٦٪.

3 - أن الشركة رقم (١) احتلت المرتبة الثالثة من حيث كفاءة عملية التدقيق وفعاليتها، إذ بلغ معدل الكفاءة الفنية ٩١.٦، وبالنسبة للكفاءة الحجمية فبلغت ٩١٪، ومن حيث فاعلية فاعلية عملية التدقيق بلغ

معدل الفاعلية الفنية ٨٨٪، وبالنسبة للفاعلية الحجمية فبلغت ٨٧٪، وهي التي أدت في ذات الوقت إلى تحقيق المرتبة الثالثة في جودة عملية التدقيق حيث بلغت جودة الفنية ٩١.٦، وبالنسبة للجودة الحجمية فبلغت ٩١٪.

وبناء عليه يرى الباحث أنه كلما زادت كفاءة عملية التدقيق وفعاليتها أدت إلى زيادة جودة التدقيق باعتبار أن الكفاءة والفاعلية عنصران مرتبطان بشكل مباشر ببعضهما البعض.

٤-٧ المبحث السابع: اختبار الفرضيات

في هذا المبحث سيتم اختبار فرضيات البحث باستخدام أداة الانحدار الخطي المتعدد بالتدرج، والتعليق على النتائج الإحصائية، للوصول إلى ملخص النتائج والتوصيات.
هذا المبحث سيعرض التالي:

1 - الفرضية الأولى: تؤثر كفاءة التدقيق (متمثلة في الكفاءة الفنية: عائد الحجم الثابت،

عائد الحجم المتغير، الكفاءة الحجمية) في جودة عملية التدقيق الخارجي في المصارف العاملة في العراق، ويتفرع عنها الفرضيات الفرعية التالية:

a. تؤثر الكفاءة الفنية (عائد الحجم الثابت، وعائد الحجم المتغير)، والكفاءة الحجمية في جودة عملية التدقيق الخارجي (عائد الحجم الثابت).

b. تؤثر الكفاءة الفنية (عائد الحجم الثابت، وعائد الحجم المتغير)، والكفاءة الحجمية في جودة عملية التدقيق الخارجي (عائد الحجم المتغير).

c. تؤثر الكفاءة الفنية (عائد الحجم الثابت، وعائد الحجم المتغير)، والكفاءة الحجمية في جودة عملية التدقيق الخارجي (الجودة الحجمية).

2 - الفرضية الثانية: تؤثر فاعلية التدقيق في جودة عملية التدقيق الخارجي في المصارف

العاملة في العراق، ويتفرع عنها الفرضيات الفرعية التالية:

a. تؤثر الفاعلية الفنية (عائد الحجم الثابت، وعائد الحجم المتغير)، والفاعلية الحجمية في جودة عملية التدقيق الخارجي (عائد الحجم الثابت).

b. تؤثر الفاعلية الفنية (عائد الحجم الثابت، وعائد الحجم المتغير)، والفاعلية الحجمية في جودة عملية التدقيق الخارجي (عائد الحجم المتغير).

c. تؤثر الفاعلية الفنية (عائد الحجم الثابت، وعائد الحجم المتغير)، والفاعلية الحجمية في

جودة عملية التدقيق الخارجي (الجودة الحجمية).

3 - الفرضية الثالثة: تؤثر كلٌّ من الكفاءة والفاعلية معاً في جودة التدقيق الخارجي في

عمليات تدقيق.

تمهيد:

يتم احتساب الجودة الحجمية Scale بقسمة عائد الحجم الثابت على عائد الحجم المتغير، وهي تقيس الدرجة التي يمكن أن تتوسع بها الشركة طبقاً لحجم عملياتها، أو مقدار التغير في الإنتاج نتيجة لتغير جميع عناصر الإنتاج في وقت واحد، يبين الجدول التالي نتائج مغلف البيانات لعقود التدقيق (المصارف العشرون التي تم تدقيقها) والعائدة لثلاث شركات تدقيق، حيث تتمثل الجودة الفنية في مؤشرين؛ وهما العائد على الحجم الثابت CRS أي التغير بالمخرجات بنسبة التغير بالمدخلات نفسها، والعائد على الحجم المتغير VRS الذي يكون التغير في المخرجات مساوياً للتغير في المدخلات، أو أقل أو أكثر.

وقد تم استخدام نموذج عوائد الحجم المتغيرة VRS، وفق الجدول التالي:

جدول رقم (١٥) نتائج كفاءة العائد على الحجم الثابت، وكفاءة العائد على الحجم المتغير، والكفاءة

الحجمية لعمليات التدقيق التي تمت للمصارف

عائد الحجم	الجودة الحجمية Scale	الجودة الفنية		مصارف
		عائد الحجم المتغير VRS	عائد الحجم الثابت CRS	
متزايد	0.9	1	0.9	1
ثابت	1	1	1	2
ثابت	1	1	1	3
متزايد	0.911	0.824	0.75	4
ثابت	1	1	1	5
متزايد	0.825	0.808	0.667	6
ثابت	1	1	1	7
ثابت	1	1	1	8
ثابت	1	1	1	9
ثابت	1	1	1	10
متزايد	0.833	1	0.833	11
متزايد	0.963	1	0.963	12
ثابت	1	1	1	13
متزايد	0.975	0.769	0.75	14
ثابت	1	1	1	15
ثابت	1	1	1	16
ثابت	1	1	1	17
ثابت	1	1	1	18

متزايد	0.93	0.818	0.761	19
ثابت	1	1	1	20
	0.967	0.961	0.931	المتوسط الحسابي

المصدر: من اعداد الباحث

من نتائج تغليف البيانات الواردة أعلاه نلاحظ ما يلي:

بلغ وسطي عائد الحجم الثابت ٩٣٪، أما وسطي عائد الحجم المتغير فقد بلغ ٩٦٪، ومتوسط الجودة الحجمية ٩٧٪، ما يعني أن مدخلات العقود يجب تخفيضها ٤٪ إلى ٧٪ للوصول إلى مستوى الجودة التامة، حسب مؤشري الجودة الفنية، ويعد هذا المستوى جيداً.

عدد العمليات التي بلغ مستوى جودة تدقيقها ١٠٠٪ حسب مؤشر الجودة الحجمية كان (١٣) مصرفاً، ويمكن اعتبار هذه العمليات مرجعية ينبغي الاستفادة منها في أداء باقي العمليات، مع مراعاة الاختلاف في خصائص المصارف.

تأثير كفاءة التدقيق وفاعلية التدقيق في جودة التدقيق الخارجي:

تم اعتماد الانحدار الخطي المتعدد بالتدرج لاختبار تأثير المتغيرات المستقلة متمثلة في:

1 - الفرضية الأولى: تؤثر كفاءة التدقيق (متمثلة في الكفاءة الفنية: عائد الحجم الثابت، عائد

الحجم المتغير، الكفاءة الحجمية) في جودة عملية التدقيق الخارجي في المصارف العاملة في

العراق، ويتفرع عنها الفرضيات الفرعية التالية:

سنقوم باختبار الفرضيات الفرعية الخاصة بالفرض الرئيس الأول ثم نقوم باختبار الفرض الرئيس الأول.

a- تؤثر الكفاءة الفنية (عائد الحجم الثابت وعائد الحجم المتغير) والكفاءة الحجمية في

جودة عملية التدقيق (عائد الحجم الثابت)

بتطبيق الانحدار الخطي المتعدد بالتدرج Stepwise multiple linear regression لاختبار أثر

الكفاءة الفنية للتدقيق متمثلة في الكفاءة الفنية (عائد الحجم الثابت، وعائد الحجم المتغير)، والكفاءة

الحجمية في جودة التدقيق متمثلة في عائد الحجم الثابت، كانت النتيجة كما يلي:

جدول رقم (١٦) نتائج اختبار Model Summary^c الفرض الرئيس الأول - الفرضية الفرعية الأولى

Model	R	R Square	Adjusted R Square	Std. Error of the Estimate	Durbin-Watson
1	.909 ^a	.826	.816	.04795	
2	.937 ^b	.877	.863	.04144	2.428

a. Predictors: (Constant), effectiveness1

b. Predictors: (Constant), effectiveness1, effectiveness2

c. Dependent Variable: quality1

المصدر: من مخرجات برنامج الحزمة الإحصائية spss

من الجدول السابق يتضح من النموذج الأول أن قوة العلاقة بين الكفاءة الفنية للتدقيق متمثلة في عائد الحجم الثابت وجودة التدقيق كانت $R=0.91$ وهي علاقة قوية، علماً أن حجم الأثر بحسب R Square يبين أن الكفاءة الفنية متمثلة في العائد على الحجم الثابت تؤثر بنسبة ٨٣٪ في جودة التدقيق متمثلة في عائد الحجم الثابت. وفي النموذج الثاني وبإضافة الكفاءة الفنية متمثلة في عائد الحجم المتغير، زاد التأثير بنسبة ٥٪ في جودة التدقيق متمثلة في عائد الحجم الثابت. وحسب اختبار دوربين واتسون فإن $DW=2.4$ (وبالتالي تساوي تقريباً ٢) ما يعني عدم وجود ارتباط بين الأخطاء العشوائية.

جدول رقم (17) نتائج اختبار ANOVA الفرض الرئيس الأول – الفرضية الفرعية الأولى

Model	Sum of Squares	Df	Mean Square	F	Sig.
1 Regression	.196	1	.196	85.329	.000 ^b
Residual	.041	18	.002		
Total	.238	19			
2 Regression	.208	2	.104	60.667	.000 ^c
Residual	.029	17	.002		
Total	.238	19			

a. Dependent Variable: quality1

b. Predictors: (Constant), effectiveness1

c. Predictors: (Constant), effectiveness1, effectiveness2

المصدر: من مخرجات برنامج الحزمة الإحصائية spss

يظهر من الجدول السابق أن القيمة الاحتمالية في كل من النموذجين أقل من ٠.٠٠٥ ما يؤكد أن نموذجي

الانحدار ككل ذوا دلالة معنوية، وتوجد علاقة بين متغيرات الدراسة المستقلة والمتغير التابع.

جدول رقم (18) نتائج اختبار Coefficients^a الفرض الرئيس الأول – الفرضية الفرعية الاولى

Model	Unstandardized Coefficients		Standardized Coefficients	t	Sig.	Collinearity Statistics	
	B	Std. Error	Beta			Tolerance	VIF
1 (Constant)	.377	.061		6.190	.000		
effectiveness1	.628	.068	.909	9.237	.000	1.000	1.000
2 (Constant)	.168	.094		1.784	.092		
effectiveness1	.411	.100	.595	4.100	.001	.343	2.916
effectiveness2	.420	.158	.387	2.664	.016	.343	2.916

المصدر: من مخرجات برنامج الحزمة الإحصائية spss

من اختبار التعددية الخطية يظهر أن VIF أقل من ٣، ما يعني عدم وجود ارتباط داخلي بين المتغيرات المستقلة. من الجدول السابق يتضح وجود دلالة إحصائية لتأثير الكفاءة الفنية متمثلة في عائد الحجم الثابت في جودة التدقيق متمثلة في عائد الحجم الثابت، بمستوى دلالة ٩٥٪ كون القيمة الاحتمالية أصغر من ٠.٠٠٥، علماً أن هذا التأثير طردي كون إشارة B موجبة، وبذلك فإنه كلما زادت كفاءة التدقيق الخارجي متمثلة في عائد الحجم الثابت، زاد معها جودة التدقيق الخارجي متمثلة في عائد الحجم الثابت. ويمكن

كتابة العلاقة في النموذج الأول كما يلي:

Dependent Variable: quality1

جودة التدقيق (عائد الحجم الثابت) = ٠.٦٢٨ كفاءة التدقيق (عائد الحجم الثابت) + ٠.٣٧٧

وفي النموذج الثاني وبإضافة كفاءة التدقيق الفنية متمثلة عائد الحجم المتغير، والتي كان لها دلالة إحصائية في التأثير في جودة التدقيق (عائد الحجم الثابت) بمستوى دلالة ٩٥٪ كون القيمة الاحتمالية أصغر من ٠.٠٥، علماً أن هذا التأثير طردي كون إشارة B موجبة، وبذلك فإنه كلما زادت كفاءة التدقيق متمثلة في عائد الحجم المتغير، زادت معها جودة التدقيق الخارجي متمثلة في عائد الحجم الثابت. ويمكن كتابة العلاقة في النموذج الثاني كما يلي:

جودة التدقيق (عائد الحجم الثابت) = ٠.١٦٨ كفاءة التدقيق الفنية (عائد الحجم الثابت) + ٠.٤١١ كفاءة التدقيق الفنية (عائد الحجم المتغير)

وقد تم استبعاد الكفاءة الحجمية إما لأنه ليست لها دلالة إحصائية في التأثير أو أنها أضعف في التأثير من باقي العوامل.

b- تؤثر الكفاءة الفنية (عائد الحجم الثابت وعائد الحجم المتغير) والكفاءة الحجمية في جودة عملية التدقيق (عائد الحجم المتغير):

بتطبيق الانحدار الخطي المتعدد بالتدرج Stepwise multiple linear regression لاختبار أثر الكفاءة الفنية للتدقيق متمثلة في الكفاءة الفنية (عائد الحجم الثابت، وعائد الحجم المتغير)، والكفاءة الحجمية في جودة التدقيق متمثلة في عائد الحجم المتغير، كانت النتيجة كما يلي:

جدول رقم (١٩) نتائج اختبار Model Summary^c الفرض الرئيس الاول - الفرضية

الفرعية الثانية

Model	R	R Square	Adjusted R Square	Std. Error of the Estimate	Durbin-Watson
1	.981 ^a	.963	.961	.01590	2.047

a. Predictors: (Constant), effectiveness2

b. Dependent Variable: quality2

من الجدول السابق يتضح أن قوة العلاقة بين الكفاءة الفنية للتدقيق متمثلة في عائد الحجم المتغير وجوده التدقيق الخارجي متمثلة في عائد الحجم المتغير كانت $R=0.98$ وهي علاقة قوية، علماً أن حجم الأثر بحسب R Square يبين أن الكفاءة الفنية للتدقيق متمثلة في عائد الحجم الثابت تؤثر بنسبة ٩٦٪. وبحسب اختبار دوربين واتسون فإن $DW=2.1$ ، ما يعني عدم وجود ارتباط بين الأخطاء العشوائية.

جدول رقم (٢٠) نتائج اختبار ANOVA الفرض الرئيس الأول – الفرضية الفرعية الثانية

Model	Sum of Squares	df	Mean Square	F	Sig.
1 Regression	.119	1	.119	471.601	.000 ^b
Residual	.005	18	.000		
Total	.124	19			

a. Dependent Variable: quality2

b. Predictors: (Constant), effectiveness2

يظهر من الجدول السابق أن القيمة الاحتمالية في النموذج أقل من ٠.٠٠٥ ما يؤكد أن نموذج الانحدار ذو دلالة معنوية، وتوجد علاقة بين متغيرات الدراسة المستقلة والمتغير التابع.

جدول رقم (٢١) نتائج اختبار Coefficients^a الفرض الرئيس الأول – الفرضية الفرعية الثانية

Model	Unstandardized Coefficients		Standardized Coefficients	t	Sig.	Collinearity Statistics	
	B	Std. Error	Beta			Tolerance	VIF
1 (Constant)	.228	.034		6.733	.000		
effectiveness2	.769	.035	.981	21.716	.000	1.000	1.000

a. Dependent Variable: quality2

من الجدول السابق يتضح وجود دلالة إحصائية لتأثير الكفاءة الفنية متمثلة في عائد الحجم المتغير في جودة التدقيق متمثلة في عائد الحجم المتغير، بمستوى دلالة ٩٥٪ كون القيمة الاحتمالية أصغر من ٠.٠٠٥، علماً أن هذا التأثير طردي كون إشارة B موجبة، وبذلك فإنه كلما زادت الكفاءة الفنية للتدقيق متمثلة في عائد الحجم المتغير، زادت معها جودة التدقيق الخارجي متمثلة في عائد الحجم الثابت. إن اختبار التعددية الخطية يظهر أن VIF أقل من ٣، ما يعني عدم وجود ارتباط داخلي بين المتغيرات المستقلة، ويمكن كتابة العلاقة كما يلي:

جودة التدقيق (عائد الحجم المتغير) = ٠.٧٦٩ الكفاءة الفنية للتدقيق (عائد الحجم لمتغير) + ٠.٢٢٨
وقد تم استبعاد الكفاءة الفنية للتدقيق متمثلة في عائد الحجم الثابت، وكذلك الكفاءة الحجمية كونها الأضعف في التأثير أو لأنه ليست هناك دلالة إحصائية في تأثيرها.

c- تؤثر الكفاءة الفنية (عائد الحجم الثابت وعائد الحجم المتغير) والكفاءة الحجمية في جودة عملية التدقيق الخارجي (لجودة الحجمية)

بتطبيق الانحدار الخطي المتعدد بالتدرج Stepwise multiple linear regression لاختبار أثر الكفاءة الفنية للتدقيق متمثلة في الكفاءة الفنية (عائد الحجم الثابت، وعائد الحجم المتغير)، والكفاءة الحجمية في جودة التدقيق متمثلة في الجودة الحجمية، كانت النتيجة كما يلي:

جدول رقم (٢٢) نتائج اختبار Model Summary^c الفرض الرئيس الاول - الفرضية الفرعية الثالثة

Mod el	R	R Square	Adjusted R Square	Std. Error of the Estimate	Durbin- Watson
1	.820 ^a	.672	.653	.03345	2.498

a. Predictors: (Constant), effectiveness3

b. Dependent Variable: quality3

من الجدول السابق يتضح أن قوة العلاقة بين الكفاءة الفنية للتدقيق متمثلة في الكفاءة الحجمية وجودة التدقيق متمثلة في الجودة الحجمية كانت $R=0.82$ وهي علاقة قوية، علماً أن حجم الأثر بحسب R Square يبين أن الكفاءة الفنية للتدقيق متمثلة في الكفاءة الحجمية تؤثر بنسبة ٦٧٪ في جودة التدقيق الخارجي متمثلة في الجودة الحجمية. وبحسب اختبار دوربن واتسون فإن $DW=2.5$ ، ما يعني عدم وجود ارتباط بين الأخطاء العشوائية.

جدول رقم (٢٣) نتائج اختبار ANOVA الفرض الرئيس الأول – الفرضية الفرعية الثالثة

Model	Sum of Squares	df	Mean Square	F	Sig.
1 Regression	.041	1	.041	36.822	.000 ^b
Residual	.020	18	.001		
Total	.061	19			

a. Dependent Variable: quality3

b. Predictors: (Constant), effectiveness3

يظهر من الجدول السابق أن القيمة الاحتمالية في النموذج أقل من ٠.٠٠٥، ما يؤكد أن نموذج الانحدار ذو دلالة معنوية، وتوجد علاقة بين متغيرات الدراسة المستقلة والمتغير التابع.

جدول رقم (٢٤) نتائج اختبار Coefficients^a الفرض الرئيس الأول – الفرضية الفرعية الثالثة

Model	Unstandardized Coefficients		Standardized Coefficients	t	Sig.	Collinearity Statistics	
	B	Std. Error	Beta			Tolerance	VIF
1 (Constant)	.587	.063		9.295	.000		
effectiveness3	.412	.068	.820	6.068	.000	1.000	1.000

a. Dependent Variable: quality3

من الجدول السابق يتضح وجود دلالة إحصائية لتأثير الكفاءة الفنية متمثلة في الكفاءة الحجمية في جودة التدقيق متمثلة في الجودة الحجمية، بمستوى دلالة ٩٥٪ كون القيمة الاحتمالية أصغر من ٠.٠٠٥، علماً أن هذا التأثير طردي كون إشارة B موجبة، وبذلك فإنه كلما زادت الكفاءة الفنية للتدقيق متمثلة في الكفاءة الحجمية، زادت معها جودة التدقيق الخارجي متمثلة في الجودة الحجمية. إن اختبار التعددية الخطية يظهر أن VIF أقل من ٣، ما يعني عدم وجود ارتباط داخلي بين المتغيرات المستقلة، ويمكن كتابة العلاقة كما يلي:

جودة التدقيق الخارجي (الجودة الحجمية) = ٠.٤١٢ الكفاءة الفنية للتدقيق (الكفاءة الحجمية) +
٠.٥٨٧

وقد تم استبعاد كل من الكفاءة الفنية عائد الحجم الثابت وعائد الحجم المتغير كونها الأقل في التأثير أو ليس لديها في التأثير في جودة التدقيق الخارجي (الجودة الحجمية). وبناء على اختبار الفروض الفرعية الخاصة بالفرض الرئيسي الأول والمتمثلة بعناصر الكفاءة الفنية (عائد الحجم الثابت وعائد الحجم المتغير) والتي أدت إلى زيادة جودة التدقيق فإننا نقبل الفرض الرئيس الأول بوجود دلالة إحصائية لعناصر كفاءة التدقيق في جودة عملية التدقيق.

2 - تؤثر فاعلية التدقيق في جودة عملية التدقيق الخارجي في المصارف العاملة في

العراق:

a- تؤثر الفاعلية الفنية (عائد الحجم الثابت، وعائد الحجم المتغير)، والفاعلية الحجمية في جودة

عملية التدقيق الخارجي (عائد الحجم الثابت).

بتطبيق الانحدار الخطي المتعدد بالتدرج Stepwise multiple linear regression لاختبار أثر الفاعلية الفنية للتدقيق متمثلة في الكفاءة الفنية (عائد الحجم الثابت، وعائد الحجم المتغير)، والفاعلية الحجمية في جودة التدقيق متمثلة في عائد الحجم الثابت، كانت النتيجة كما يلي:

جدول رقم (٢٥) نتائج اختبار Model Summary^c الفرض الرئيس الثاني - الفرضية

الفرعية الاولى

Model	R	R Square	Adjusted R Square	Std. Error of the Estimate	Durbin-Watson
1	.864 ^a	.747	.733	.05777	
2	.907 ^b	.823	.803	.04967	2.836

a. Predictors: (Constant), efficiency2

b. Predictors: (Constant), efficiency2, efficiency3

c. Dependent Variable: quality1

في الجدول السابق يتضح من النموذج الأول أن قوة العلاقة الفاعلية الفنية متمثلة في عائد الحجم المتغير وجودة التدقيق الخارجي متمثلة في عائد الحجم الثابت كانت $R=0.864$ وهي علاقة قوية، علماً أن حجم الأثر بحسب R Square يبين أن الفاعلية الفنية للتدقيق متمثلة في عائد الحجم المتغير تؤثر بنسبة ٧٥٪ في جودة التدقيق الخارجي متمثلة بعائد الحجم الثابت.

وفي النموذج الثاني وبزيادة الفاعلية الحجمية فإن التأثير يزيد بنسبة ٧٪ عن النموذج الأول في تأثيره في جودة التدقيق الخارجي متمثلاً بعائد الحجم الثابت.

وبحسب اختبار دوربن واتسون فإن $DW=2.8$ ، ما يعني عدم وجود ارتباط بين الأخطاء العشوائية.

جدول رقم (٢٦) نتائج اختبار ANOVA^a الفرض الرئيس الثاني – الفرضية الفرعية الاولى

Model	Sum of Squares	Df	Mean Square	F	Sig.
1 Regression	.178	1	.178	53.197	.000 ^b
Residual	.060	18	.003		
Total	.238	19			
2 Regression	.196	2	.098	39.652	.000 ^c
Residual	.042	17	.002		
Total	.238	19			

a. Dependent Variable: quality1

b. Predictors: (Constant), efficiency2

c. Predictors: (Constant), efficiency2, efficiency3

يظهر من الجدول السابق أن القيمة الاحتمالية في كل من النموذجين أقل من ٠.٠٠٥، ما يؤكد أن نموذجي الانحدار ككل ذوو دلالة معنوية، وتوجد علاقة بين متغيرات الدراسة المستقلة والمتغير التابع.

جدول رقم (٢٧) نتائج اختبار Coefficients^a الفرض الرئيس الثاني – الفرضية الفرعية الاولى

Model	Unstandardized Coefficients		Standardized Coefficients	t	Sig.	Collinearity Statistics	
	B	Std. Error	Beta			Tolerance	VIF
1 (Constant)	-.176	.152		-1.155	.263		
efficiency2	1.159	.159	.864	7.294	.000	1.000	1.000
2 (Constant)	-.437	.162		-2.687	.016		
efficiency2	1.061	.141	.791	7.506	.000	.934	1.070
efficiency3	.382	.141	.286	2.711	.015	.934	1.070

a. Dependent Variable: quality1

إن اختبار التعددية الخطية يظهر أن VIF أقل من ٣، ما يعني عدم وجود ارتباط داخلي بين المتغيرات المستقلة، ومن الجدول السابق يتضح حسب النموذج الأول وجود دلالة إحصائية لتأثير الفاعلية الفنية للتدقيق متمثلة في عائد الحجم المتغير بمستوى دلالة ٩٥٪ كون القيمة الاحتمالية أصغر من ٠.٠٥، علماً أن هذا التأثير طردي كون إشارة B موجبة، ما يعني أنه كلما زادت فاعلية التدقيق متمثلة في عائد الحجم المتغير زادت معها جودة التدقيق الخارجي متمثلة عائد الحجم الثابت. ويمكن كتابة العلاقة كما يلي:

$$\text{جودة التدقيق الخارجي (عائد الحجم الثابت)} = ١.١٥٩ \text{ الفاعلية الفنية للتدقيق (عائد الحجم المتغير)}$$

وفي النموذج الثاني وبإضافة الفاعلية الفنية للتدقيق متمثلة في الفاعلية الحجمية والتي كان لها دلالة إحصائية في التأثير بجودة التدقيق الخارجي متمثلة بعائد الحجم المتغير بمستوى دلالة ٩٥٪ كون القيمة الاحتمالية أصغر من ٠.٠٥، علماً أن هذا التأثير طردي كون إشارة B موجبة، ما يعني أنه كلما زادت فاعلية التدقيق متمثلة في الفاعلية الحجمية زادت معها جودة التدقيق الخارجي متمثلة في عائد الحجم الثابت. يمكن كتابة العلاقة كما يلي:

$$\text{جودة التدقيق الخارجي (عائد الحجم الثابت)} = ١.٠٦١ \text{ الفاعلية الفنية للتدقيق (عائد الحجم المتغير)} + ٠.٣٨٢ \text{ الفاعلية الفنية للتدقيق (الفاعلية الحجمية)} - ٠.٤٣٧$$

وقد تم استبعاد الفاعلية الفنية للتدقيق متمثلة في عائد الحجم الثابت لضعف تأثيرها أو لأنه ليس لها دلالة إحصائية في التأثير في جودة التدقيق الخارجي متمثلة بعائد الحجم الثابت.

b- تؤثر الفاعلية الفنية (عائد الحجم الثابت، وعائد الحجم المتغير)، والفاعلية الحجمية في جودة عملية التدقيق الخارجي (عائد الحجم المتغير).

بتطبيق الانحدار الخطي المتعدد بالتدرج Stepwise multiple linear regression لاختبار أثر الفاعلية الفنية للتدقيق متمثلة في الكفاءة الفنية (عائد الحجم الثابت، وعائد الحجم المتغير)، والفاعلية الحجمية في جودة التدقيق متمثلة في عائد الحجم المتغير، كانت النتيجة كما يلي:

جدول رقم (٢٨) نتائج اختبار Model Summary^c الفرض الرئيس الثاني - الفرضية

الفرعية الثانية

Model	R	R Square	Adjusted R Square	Std. Error of the Estimate	Durbin-Watson
1	.964 ^a	.930	.926	.02195	2.043

- a. Predictors: (Constant), efficiency2
b. Dependent Variable: quality2

من الجدول السابق يتضح أن قوة العلاقة بين الفاعلية الفنية للتدقيق متمثلة في عائد الحجم المتغير وجودة التدقيق متمثلة بعائد الحجم المتغير هي $R=0.96$ وهي علاقة قوية، علماً أن حجم الأثر بحسب R Square يبين أن الفاعلية الفنية متمثلة في عائد الحجم المتغير تؤثر بنسبة ٩٣٪ في جودة التدقيق متمثلة بعائد الحجم المتغير. وبحسب اختبار دورين واتسون فإن $DW=2$ ، ما يعني عدم وجود ارتباط بين الأخطاء العشوائية.

جدول رقم (٢٩) نتائج اختبار ANOVA^a الفرض الرئيس الثاني – الفرضية الفرعية الثانية

Model	Sum of Squares	df	Mean Square	F	Sig.
1 Regression	.115	1	.115	238.991	.000 ^b
Residual	.009	18	.000		
Total	.124	19			

- a. Dependent Variable: quality2
b. Predictors: (Constant), efficiency2

يظهر من الجدول السابق أن القيمة الاحتمالية في النموذج أقل من ٠.٠٠٥، ما يؤكد أن نموذج الانحدار ذو دلالة معنوية، وتوجد علاقة بين متغيرات الدراسة المستقلة والمتغير التابع.

جدول رقم (٣٠) نتائج اختبار Coefficients^a الفرض الرئيس الثاني – الفرضية الفرعية الثانية

Model	Unstandardized Coefficients		Standardized Coefficients	t	Sig.	Collinearity Statistics	
	B	Std. Error	Beta			Tolerance	VIF
1 (Constant)	.069	.058		1.198	.247		
efficiency2	.934	.060	.964	15.459	.000	1.000	1.000

- a. Dependent Variable: quality2

إن اختبار التعددية الخطية يظهر أن VIF أقل من ٣، ما يعني عدم وجود ارتباط داخلي بين المتغيرات المستقلة، ومن الجدول السابق يتضح وجود دلالة إحصائية لتأثير الفاعلية الفنية للتدقيق متمثلة في عائد الحجم المتغير بمستوى دلالة ٩٥٪ كون القيمة الاحتمالية أصغر من ٠.٠٠٥، علماً أن هذا التأثير

طردي كون إشارة B موجبة، ما يعني أنه كلما زادت فاعلية التدقيق متمثلة في عائد الحجم المتغير زادت معها جودة التدقيق الخارجي متمثلة عائد الحجم المتغير. يمكن كتابة العلاقة كما يلي:
جودة التدقيق الخارجي (عائد الحجم المتغير) = ٠.٩٣٤ فاعلية الفنية للتدقيق (عائد الحجم المتغير)
وقد تم استبعاد الفاعلية الفنية للتدقيق متمثلة في عائد الحجم الثابت والفاعلية الحجمية لضعف تأثيرها أو لعدم وجود دلالة إحصائية لتأثيرها في جودة التدقيق الخارجي (عائد الحجم المتغير).

c- تؤثر الفاعلية الفنية (عائد الحجم الثابت، وعائد الحجم المتغير)، والفاعلية الحجمية في جودة

عملية التدقيق الخارجي (الجودة الحجمية).

بتطبيق الانحدار الخطي المتعدد بالتدرج Stepwise multiple linear regression لاختبار أثر الفاعلية الفنية للتدقيق متمثلة في الكفاءة الفنية (عائد الحجم الثابت، وعائد الحجم المتغير)، والفاعلية الحجمية في جودة التدقيق متمثلة في الجودة الحجمية، كانت النتيجة كما يلي:
جدول رقم (٣١) نتائج اختبار Model Summary^c الفرض الرئيس الثاني - الفرضية

الفرعية الثالث

Mod el	R	R Square	Adjusted R Square	Std. Error of the Estimate	Durbin- Watson
1	.668 ^a	.447	.416	.04343	2.612

a. Predictors: (Constant), efficiency1

b. Dependent Variable: quality3

من الجدول السابق يتضح أن قوة العلاقة بين الفاعلية الفنية للتدقيق متمثلة في عائد الحجم الثابت وجودة التدقيق متمثلة بالجودة الحجمية هي $R=0.67$ وهي علاقة قوية، علماً أن حجم الأثر بحسب R Square يبين أن فاعلية الفنية متمثلة في عائد الحجم الثابت تؤثر بنسبة ٤٥٪ في جودة التدقيق متمثلة في الجودة الحجمية. وبحسب اختبار دوربن واتسون فإن $DW=2.6$ مما يعني عدم وجود ارتباط بين الأخطاء العشوائية.

جدول رقم (٣٢) نتائج اختبار ANOVA^a الفرض الرئيس الثاني - الفرضية الفرعية الثالثة

Model	Sum of Squares	df	Mean Square	F	Sig.
1 Regression	.027	1	.027	14.524	.001 ^b
Residual	.034	18	.002		
Total	.061	19			

a. Dependent Variable: quality3

b. Predictors: (Constant), efficiency1

يظهر من الجدول السابق أن القيمة الاحتمالية في النموذج أقل من ٠.٠٥ مما يؤكد أن نموذج الانحدار ذو دلالة معنوية، وتوجد علاقة بين متغيرات الدراسة المستقلة والمتغير التابع. جدول رقم (٣٣) نتائج اختبار Coefficients^a الفرضية الفرعية الثالثة

Model	Unstandardized Coefficients		Standardized Coefficients	t	Sig.	Collinearity Statistics	
	B	Std. Error	Beta			Tolerance	VIF
1 (Constant)	.693	.073		9.547	.000		
efficiency1	.309	.081	.668	3.811	.001	1.000	1.000

a. Dependent Variable: quality3

إن اختبار التعددية الخطية يظهر أن VIF أقل من ٣ ، ما يعني عدم وجود ارتباط داخلي بين المتغيرات المستقلة، ومن الجدول السابق يتضح وجود دلالة إحصائية لتأثير الفاعلية الفنية للتدقيق متمثلة في عائد الحجم الثابت في جودة التدقيق الخارجي متمثلة بالجودة الحجمية بمستوى دلالة ٩٥٪ كون القيمة الاحتمالية أصغر من ٠.٠٥ ، علماً أن هذا التأثير طردي كون إشارة B موجبة، ما يعني أنه كلما زادت فاعلية التدقيق متمثلة في عائد الحجم الثابت زادت معها جودة التدقيق الخارجي متمثلة بالجودة الحجمية. ويمكن كتابة العلاقة كما يلي:

جودة التدقيق الخارجي (الجودة الحجمية) = ٠.٣٠٩ (الفاعلية الفنية للتدقيق (عائد الحجم الثابت) + ٠.٦٩٣

3 - تؤثر كل من الكفاءة والفاعلية معاً في جودة التدقيق الخارجي في عمليات التدقيق:

تم تشكيل متغيرات من خلال المتوسط الحسابي لكل من مقاييس الكفاءة والفاعلية والجودة، بحيث أن تتمثل كل منها بمتغير واحد، وقبل أن يتم اختبار أثر أبعاد التوظيف وجودته كمتغيرات مستقلة، والاندماج الوظيفي كمتغير تابع، لا بد من اختبار Multi Collinearity لاختبار الارتباط الداخلي بين المتغيرات المستقلة، وهو مهم لتأكيد جودة نموذج الانحدار الخطي المتعدد، فكانت النتيجة كما يلي:

جدول رقم (٣٧) نتائج اختبار Coefficientsa
الفرض الرئيس الثالث

Model	Collinearity Statistics	
	Tolerance	VIF
1 effectiveness	.518	1.932
efficiency	.518	1.932

a. Dependent Variable: quality

من الجدول السابق يتضح أن قيمة VIF أقل من ٣، ما يدل على عدم وجود ارتباط داخلي بين المتغيرات المستقلة، وبالتالي جودة نموذج الانحدار الخطي المتعدد. ومن ثم وبتطبيق الانحدار الخطي المتعدد فكانت النتيجة كما يلي:

جدول رقم (٣٥) نتائج اختبار Model Summary^b الفرض الرئيس الثالث

Model	R	R Square	Adjusted R Square	Std. Error of the Estimate	Durbin-Watson
1	.959 ^a	.921	.911	.02291	2.704

a. Predictors: (Constant), efficiency, effectiveness

b. Dependent Variable: quality

من الجدول السابق يتضح أن قوة العلاقة بين كفاءة وفاعلية التدقيق مجتمعة مع جودة التدقيق الخارجي كانت $R=0.96$ وهي علاقة قوية، علماً أن حجم الأثر بحسب R Square يبين أن كفاءة وفاعلية التدقيق تؤثر بنسبة ٩٢٪ في جودة التدقيق الخارجي. وبحسب اختبار دوربن واتسون فإن $DW=2.7$ ، ما يعني عدم وجود ارتباط بين الأخطاء العشوائية.

جدول رقم (٣٦) نتائج اختبار ANOVA^a الفرض الرئيس الثالث

Model	Sum of Squares	df	Mean Square	F	Sig.
1 Regression	.103	2	.052	98.569	.000 ^b
Residual	.009	17	.001		
Total	.112	19			

a. Dependent Variable: quality

b. Predictors: (Constant), efficiency, effectiveness

يظهر من الجدول السابق أن القيمة الاحتمالية في النموذج أقل من ٠.٠٥ ما يؤكد أن نموذج الانحدار ذو دلالة معنوية، وتوجد علاقة بين متغيرات الدراسة المستقلة والمتغير التابع.

جدول رقم (٣٧) نتائج اختبار^a Coefficients الفرض الرئيس الثالث

Model	Unstandardized Coefficients		Standardized Coefficients	t	Sig.	Collinearity Statistics	
	B	Std. Error	Beta			Tolerance	VIF
1 (Constant)	.220	.057		3.826	.001		
effectiveness	.418	.064	.621	6.537	.000	.518	1.932
efficiency	.378	.086	.418	4.401	.000	.518	1.932

a. Dependent Variable: quality

إن اختبار التعددية الخطية يظهر أن VIF أقل من ٣ ما يعني عدم وجود ارتباط داخلي بين المتغيرات المستقلة، ومن الجدول السابق يتضح وجود دلالة إحصائية لتأثير كل من كفاءة وفاعلية التدقيق بمستوى دلالة ٩٥٪ كون القيمة الاحتمالية أصغر من ٠.٠٥ علماً أن تأثيرهما طردي كون إشارة B لكل منهما موجبة، ما يعني أنه بزيادة كفاءة وفاعلية التدقيق تزداد جودة التدقيق الخارجي.

النتائج والتوصيات:

1 - النتائج:

١. يوجد دلالة إحصائية لتأثير الكفاءة الفنية متمثلة في عائد الحجم الثابت في جودة التدقيق متمثلة في عائد الحجم الثابت، بمستوى دلالة ٩٥٪، كلما زادت كفاءة التدقيق الخارجي متمثلة في عائد الحجم الثابت، زادت معها جودة التدقيق الخارجي متمثلة في عائد الحجم الثابت، وبإضافة كفاءة التدقيق الفنية متمثلة في عائد الحجم المتغير، والتي كان لها دلالة إحصائية في التأثير في جودة التدقيق (عائد الحجم الثابت) بمستوى دلالة ٩٥٪ وبذلك فإنه كلما زادت كفاءة التدقيق متمثلة في عائد الحجم المتغير، زادت معها جودة التدقيق الخارجي متمثلة في عائد الحجم الثابت، وهي تأتي بالمرتبة الثانية في التأثير بعد عائد الحجم الثابت، مع استبعاد الكفاءة الحجمية إما لأنه ليس لها دلالة إحصائية في التأثير أو أنها أضعف في التأثير من باقي العوامل.

٢. يوجد دلالة إحصائية لتأثير الكفاءة الفنية متمثلة في عائد الحجم المتغير في جودة التدقيق متمثلة في عائد الحجم المتغير، بمستوى دلالة ٩٥٪، فكلما زادت الكفاءة الفنية للتدقيق متمثلة في عائد الحجم المتغير، زادت معها جودة التدقيق الخارجي متمثلة في عائد الحجم الثابت، وقد تم استبعاد الكفاءة الفنية للتدقيق متمثلة في عائد الحجم الثابت، وكذلك الكفاءة الحجمية كونها الأضعف في التأثير أو لأنه ليس هناك دلالة إحصائية في تأثيرها.

٣. يوجد دلالة إحصائية لتأثير الكفاءة الفنية متمثلة في الكفاءة الحجمية في جودة التدقيق متمثلة في الجودة الحجمية، بمستوى دلالة ٩٥٪، فكلما زادت الكفاءة الفنية للتدقيق متمثلة في الكفاءة الحجمية، زادت معها جودة التدقيق الخارجي متمثلة في الجودة الحجمية، وقد تم استبعاد كل

من الكفاءة الفنية عائد الحجم الثابت وعائد الحجم المتغير كونها الأقل في التأثير أو ليس لديها في التأثير في جودة التدقيق الخارجي (الجودة الحجمية).

٤. يسهم استخدام مدقق الحسابات لوسائل تكنولوجيا المعلومات الحديثة والرقمية خلال مراحل عملية التدقيق في تحسين كفاءة التدقيق من خلال الاستفادة بما توفره من دقة وسرعة في انجاز عملية التدقيق.

٥. تسهم خبرة المدقق وتخصصة في صناعة العميل في تحسين كفاءة عملية التدقيق من خلال فهم القوائم المالية للعميل لاكتشاف التحريفات الجوهرية التي يمكن ان تتضمنها القوائم المالية. وإبداء رايه بشكل أكثر دقة وموضوعية.

٦. يوجد دلالة إحصائية لتأثير الفاعلية الفنية للتدقيق متمثلة في عائد الحجم المتغير بمستوى دلالة ٩٥٪ علماً أن هذا التأثير طردي، ما يعني أنه كلما زادت فاعلية التدقيق متمثلة في عائد الحجم المتغير زادت معها جودة التدقيق الخارجي متمثلة عائد الحجم الثابت، ويأتي بعده في التأثير الفاعلية الفنية للتدقيق متمثلة في الفاعلية الحجمية والتي كان لها دلالة إحصائية في التأثير بجودة التدقيق الخارجي متمثلة بعائد الحجم المتغير بمستوى دلالة ٩٥٪، علماً أن هذا التأثير طردي، ما يعني أنه كلما زادت فاعلية التدقيق متمثلة في فاعلية الحجمية زادت معها جودة التدقيق الخارجي متمثلة في عائد الحجم الثابت، مع استبعاد الفاعلية الفنية للتدقيق متمثلة في عائد الحجم الثابت لضعف تأثيرها أو لأنه ليس لها دلالة إحصائية في التأثير في جودة التدقيق الخارجي متمثلاً بعائد الحجم الثابت.

٧. يوجد دلالة إحصائية لتأثير الفاعلية الفنية للتدقيق متمثلة في عائد الحجم المتغير بمستوى دلالة ٩٥٪، علماً أن هذا التأثير طردي، ما يعني أنه كلما زادت فاعلية التدقيق متمثلة في

عائد الحجم المتغير زادت معها جودة التدقيق الخارجي متمثلة في عائد الحجم المتغير، مع استبعاد الفاعلية الفنية للتدقيق متمثلة في عائد الحجم الثابت والفاعلية الحجمية لضعف تأثيرها أو لعدم وجود دلالة إحصائية لتأثيرها في جودة التدقيق الخارجي (عائد الحجم المتغير).

٨. يوجد دلالة إحصائية لتأثير الفاعلية الفنية للتدقيق متمثلة في عائد الحجم الثابت في جودة التدقيق الخارجي متمثلة بالجودة الحجمية بمستوى دلالة ٩٥٪، علماً أن هذا التأثير طردي، ما يعني أنه كلما زادت فاعلية التدقيق متمثلة في عائد الحجم الثابت زادت معها جودة التدقيق الخارجي متمثلة بالجودة الحجمية.

٩. يسهم التزام المدقق بمعايير التدقيق الدولية والقواعد السلوك المهنية في تخطيط وتنفيذ عملية التدقيق بما يعزز من فاعلية عملية التدقيق.

١٠. يسهم تنوع الخبرات المهنية والعلمية لأعضاء فريق التدقيق والحفاظ على استقلاليتهم وحيادهم في تحسين جودة عملية التدقيق.

١١. يوجد دلالة إحصائية لتأثير كل من كفاءة وفاعلية التدقيق بمستوى دلالة ٩٥٪ علماً أن تأثيرهما طردي لكل منهما موجبة، ما يعني أنه بزيادة كفاءة وفاعلية التدقيق تزداد جودة التدقيق الخارجي.

2 - التوصيات:

١. ضرورة إجراء دورات تدريبية وتأهيلية لأعضاء مكاتب وشركات التدقيق العاملة في العراق على استخدام أساليب التقنية والرقمية الحديثة التي تساعدهم في تنفيذ إجراءات عملية التدقيق بشكل أكثر دقة وفاعلية.

٢. ضرورة قيام الجهات الإشرافية على مهنة التدقيق في العراق بممارسة الرقابة على أداء المدققين واستقلاليتهم والتزامهم بمعايير التدقيق الدولية وفرض العقوبات اللازمة في حال حدوث أي تقصير يؤثر على عملية التدقيق.
٣. ضرورة تعزيز دور الجهات الإشرافية على مهنة التدقيق في العراق بوضع قواعد وضوابط تتضمن التاهيل العلمي والمهني اللازم لأعضاء فريق التدقيق بما له دور مهم في تحسين من جودة عملية التدقيق.
٤. العمل على مراجعة أتعاب شركات التدقيق بحيث تتناسب مع حجم مكتب التدقيق وتنوع التخصصات الفنية والمهنية ما يؤثر على جودة عملية التدقيق.
٥. ضرورة وجود جهات رقابية تشرف على إجراءات عملية التدقيق وتقييم صحة الأحكام المهنية التي تصدرها شركات التدقيق بما يساهم في تعزيز جودة عملية التدقيق ودورها في المجتمع.
٦. ضرورة استخدام المدققين لأساليب علمية حديثة كالأاليب الرياضية والإحصائية والأساليب الكمية وغير الكمية التي تساهم في تنفيذ إجراءات التدقيق بشكل أكثر دقة كونها تساعد في تحسين كفاءة وفعالية عملية التدقيق من خلال إضفاء المزيد من الثقة على تلك الإجراءات وتخفيض مدة التدقيق المهدورة على الإجراءات غير الضرورية.

3 - قائمة المراجع

1 - الكتب

١- الحجازي، جمال طاهر، (٢٠٠٢)، إدارة الإنتاج والعمليات - مدخل إدارة الجودة الشاملة، (ط ١)، الزقازيق: مكتب القاهرة للطباعة والتصوير).

٢- القاضي، حسين يوسف، ودحدوح، حسين أحمد، وقريط، عصام نعمة (٢٠١٣) أصول المراجعة، منشورات جامعة دمشق كلية الاقتصاد، دمشق، سورية.

2 - رسائل جامعية

١- أبازيد، دعاء غسان (٢٠٢٢)، أثر جودة التدقيق الخارجي باستخدام أسلوب تحليل مغلف البيانات في تعظيم قيمة المنشأة دراسة تطبيقية في سورية، أطروحة دكتوراه غير منشورة، جامعة دمشق، كلية الاقتصاد، دمشق، سورية.

٢- أبو ركة، عمر (٢٠٢٢) دور التدقيق الخارجي في تقييم إدارة المخاطر وفق إطار COSO لتعزيز جودة عملية التدقيق "(دراسة تطبيقية)، أطروحة دكتوراه غير منشورة، جامعة دمشق، كلية الاقتصاد، دمشق، سورية.

٣- بدوي، نور (٢٠٢٢) أثر تطبيق نظم تخطيط موارد المنشآت في رفع كفاءة الأداء - دراسة تطبيقية، أطروحة دكتوراه غير منشورة، جامعة دمشق، كلية الاقتصاد، سورية.

٤- البتال، أحمد (٢٠١٢) "قياس وتحليل كفاءة أداء المصارف الخاصة في العراق باستخدام تكنيك تحليل مغلف البيانات"، أطروحة دكتوراه غير منشورة، في العلوم الاقتصادية، جامعة بغداد، كلية الإدارة والاقتصاد، العراق.

٥- الجرد، رشا بشير (٢٠١٤)، أثر استخدام مدخل خطر التدقيق في كفاءة تدقيق البيانات المالية وفعاليتها دراسة تطبيقية، أطروحة دكتوراه غير منشورة، جامعة دمشق، كلية الاقتصاد، دمشق، سورية.

٦- الحسين، ياسر شعبان (٢٠١٥) التحليل الاحصائي متعدد المتغيرات واستخدامه لتحديد أهم العوامل المؤثرة في فاعلية أداء المصارف - دراسة ميدانية، أطروحة دكتوراه غير منشورة، جامعة حلب، كلية الاقتصاد، سوريا.

٧- حموي، خليل اسبر ٢٠٢٢، أثر تطبيق تقنيات شبكات الأعمال في الحد من مخاطر التدقيق ورفع كفاءة وفاعلية التدقيق-دراسة تطبيقية، أطروحة دكتوراه غير منشورة، جامعة دمشق، كلية الاقتصاد، سوريا.

٨- دهام، شادي (٢٠٢٢) أثر استخدام مدخل الأهمية النسبية ومدخل خطر الاحتيال لاكتشاف التحريفات الجوهرية وانعكاسها على جودة التدقيق، أطروحة دكتوراه غير منشورة، جامعة دمشق، كلية الاقتصاد، سوريا.

٩- الدعيس، منير (٢٠١٠) "مدى استخدام تكنولوجيا المعلومات في عملية التدقيق وأثرها على كفاءة وفاعلية مدققي الحسابات بالجمهورية اليمنية"، أطروحة دكتوراه غير منشورة، كلية العلوم المالية والمصرفية، عمان، الأردن

١٠- الدوس، محمد معاذ محمد أديب (٢٠٢٣) دور الإجراءات التحليلية المتقدمة في تحسين فاعلية عملية التدقيق ورفع كفاءتها لتعزيز الثقة بالتقارير المالية-دراسة تطبيقية، أطروحة دكتوراه غير منشورة، جامعة دمشق، كلية الاقتصاد، سوريا

١١- رمضان، أحمد يونس (٢٠١٩)، أثر التدقيق الداخلي القائم على المخاطر في كفاءة التدقيق الخارجي دراسة تطبيقية، أطروحة دكتوراه غير منشورة، جامعة دمشق، كلية الاقتصاد، دمشق، سوريا.

١٢- شوقل، سامر (٢٠٢٢) أثر استخدام تقنيات تحليل بيانات التدقيق في فاعلية تدقيق حسابات المنشآت المالية السورية المدرجة- دراسة تطبيقية في المصارف، أطروحة دكتوراه غير منشورة، جامعة دمشق، كلية الاقتصاد، سوريا.

١٣- الشاهين، عصام تركي (٢٠١٥) أثر تقييم مخاطر التدقيق في جودة التدقيق- دراسة تطبيقية، أطروحة دكتوراه غير منشورة، جامعة دمشق، كلية الاقتصاد، دمشق، سورية.

١٤- صافي، هاشم محمد خير، (٢٠١٩)، أثر استخدام المعاينة الإحصائية في كفاءة تدقيق الحسابات وفعاليتها دراسة تطبيقية، أطروحة دكتوراه (غير منشورة)، جامعة دمشق، كلية الاقتصاد، دمشق، سوريا.

١٥- غضبان، عبادة سميع (٢٠١٧) تقييم كفاءة المصارف السورية باستخدام الطرائق المعلمية واللامعلمية خلال الفترة (٢٠٠١-٢٠١٦) أطروحة دكتوراه غير منشورة، جامعة تشرين، كلية الاقتصاد، سوريا.

3 - أبحاث علمية:

1 - أبو وردة، شيرين حامد محمد (٢٠٠٨) استخدام أسلوب تحليل البيانات المتداخلة لتعظيم القيمة للعمل - دراسة تطبيقية على مستخدمي خدمات التليفون المحمول في مصر، أكاديمية الدلتا للعلوم، مجلة البحوث التجارية، جامعة الزقازيق، المجلد ٣٠، العدد ١، مصر.

- 2- بد الفتاح, مي , و احمد, عماد (٢٠٢٣), اثر تطبيق معيار التدقيق الدولي رقم (٧٠١) أمور التدقيق الرئيسية في جودة التدقيق الخارجي, مجلة جدارا للبحوث والدراسات, عمان, الأردن,
- 3 - بقليله, بسام خليل, ونور, عبد الناصر ابراهيم (٢٠١٩) أثر الاندماج والاستحواذ على أتعاب التدقيق ورأي مدقق الحسابات الخارجي دراسة تطبيقية على الشركات المساهمة العامة الأردنية, المجلة الأردنية في إدارة الأعمال, المجلد ١٥, العدد ١, الأردن.
- 4 - بوبعاية, نصيرة والوفاي شهرزاد ٢٠٢١, اثر التحول الرقمي على جودة التدقيق الخارجي, المركز الجامعي علي كافي معهد العلوم الاقتصادية, العراق.
- 5-الاتحاد الدولي للمحاسبين (٢٠٢٣), ترجمة الهيئة السعودية للمراجعين والمحاسبين.
- 6 - التميمي, هاشم حسن (٢٠١٨) أثر عدم تبني الدوران الإلزامي للمدقق الخارجي في جودة التدقيق واكتشاف الأخطاء - دراسة ميدانية في شركات ومكاتب التدقيق العراقية, مجلة كلية الرافدين الجامعة للعلوم, العدد ٤٣, العراق.
- 7 - الجابري, نياف, والسيد, سامي (٢٠١٠) "تحليل مغلف البيانات لقياس كفاءة مدارس البنين الثانوية بالمدينة المنورة في المملكة العربية السعودية", رسالة الخليج العربي, مجلد ٣١, العدد ١١٧, ص١٣-٦٨.
- 8 - الجوهر, كريمة علي, وحسين, فراس عبد الأمير (٢٠١٩) تأثير ممارسات التدقيق الدولي في جودة أداء مكاتب تدقيق الحسابات في العراق, مجلة كلية الرافدين الجامعة للعلوم, العدد ٤٥, العراق.
- 9 - الحميد, أيهم, وخلف, أسمهان, ونقار, عثمان (٢٠١٧) قياس الكفاءة الفنية في المصارف الإسلامية في سورية باستخدام التحليل التطويقي للبيانات /DEA/, مجلة جامعة البعث, المجلد ٣٩, العدد ١, سوريا.

0 1 - الركابي. أثمار محمد, العامري. صالح, رحيمة. رشيد, (٢٠٢٠), استعمال نموذج (BCC) لتقييم أدار الجامعات العراقية - دراسة تطبيقية في عينة من الجامعات العراقية, مجلة الكوت للعلوم الإدارية والاقتصادية, جامعة واسط, العدد. ١٢, المجلد. ٣٦, ص. ١٦-١.

1 1 - السامرائي, عمار عصام, والشريدة, نادية عبد الجبار (٢٠٢٠) دور تقنيات الذكاء الاصطناعي باستخدام التدقيق الرقمي في تحقيق جودة التدقيق ودعم استراتيجيته من وجهة نظر مدقق الحسابات- دراسة ميدانية في شركات تدقيق الحسابات في مملكة البحرين, المجلة العالمية للاقتصاد والأعمال, المجلد ٨, العدد ١, البحرين.

2 1 - العربيات, صفاء علي عبد الله (٢٠٢٢) مدى استخدام تكنولوجيا المعلومات في عملية التدقيق, المجلة العربية للعلوم, العدد ٤٠, تاريخ الإصدار ٢, العراق.

3 1 - العشاري, عمر محمد ناصر, وكامل, رؤى باسل (٢٠١٨) استعمال تحليل تطريف البيانات لاتخاذ قرار كمي مع تطبيق عملي, مجلة كلية الرافدين الجامعة للعلوم, العدد ٤٢, العراق, ص ص ٩٦-١١١.

4 1 - العنيزي, وسام حسبن علي, (٢٠١٥), قياس كفاءة القطاع المصرفي العراقي الخاص بأستخدام نموذج التحليل الحدودي العشوائي للمدة ٢٠٠٧-٢٠١١, مجلة الغري للعلوم الاقتصادية, المجلد ١٢, العدد ٣٥, ص ١١٠-١٣٩

5 1 - المجالي, معتصم (٢٠١١) "التجربة الأردنية في تطبيق البرمجة الخطية (نظام تحليل تغليف البيانات) في تقييم الأداء الفردي والمؤسسي لإدارة مكافحة المخدرات والتزيف", ورقة عمل مقدمة إلى الحلقة العلمية (تحليل المعلومات الجنائية في مجال مكافحة المخدرات) خلال الفترة ٢٨/٥/٢٠١١ إلى ١/٦/٢٠١١, كلية التدريب, قسم البرامج التدريبية, عمان, الأردن

- 1 6 - الوابل، سعد بن علي (٢٠١٩) قياس كفاءة البنوك في القطاع المصرفي السعودي باستخدام تحليل مغلف البيانات (DEA) خلال الفترة ٢٠١٣-٢٠١٧، المجلة العالمية للإدارة والاقتصاد، المجلد ٦، العدد ٢، المملكة العربية السعودية، ص ص ٢٣٨-٢٥٥.
- 1 7 - عبد الفتاح، مي ، و احمد، عماد (٢٠٢٣)، اثر تطبيق معيار التدقيق الدولي رقم (٧٠١) أمور التدقيق الرئيسية في جودة التدقيق الخارجي، مجلة جدارا للبحوث والدراسات، عمان، الأردن،
- 1 8 - عبد الله، عبد القادر محمد، ومحمد طاهر، حمد عمر (٢٠١٣) كفاءة البنوك التجارية العاملة بالسودان باستخدام التحليل التطويقي للبيانات (DEA) جامعة الخرطوم، المؤتمر السنوي للدراسات العليا والبحث العلمي- الدراسات الإنسانية والتربوية، المجلد الأول، الخرطوم، السودان.
- 1 9 - فروم، محمد الصالح (٢٠١٦) أثر تطبيق حوكمة المؤسسات على تنافسيتها- دراسة ميدانية لعينة من المؤسسات العمومية الاقتصادية بولاية سكيكدة، المجلة الأردنية في إدارة الأعمال، المجلد ١٢، العدد ٣، الأردن.
- 2 0 - محمد البريهي، رياض عبد سيف، (٢٠١٩)، أثر استخدام بطاقة الأداء المتوازن على قياس جودة عملية المراجعة (دراسة ميدانية في الجمهورية اليمنية)، المجلة العلمية للدراسات التجارية والبيئية، المجلد ١٠، العدد الأول الجزء الثاني،الإسماعيلية، ص ٣٩٨-٤٢٨.
- 2 1 - مراد، أنجي فاروق (٢٠٢١) ، قياس وتقدير الكفاءة التشغيلية لشركات التأمين المصرية باستخدام التحليل الحدودي التصادفي (SFA)، مجلة البحوث المالية والتجارية، المجلد (٢٢)، العدد الثاني.
- 2 2 - منشد، قاسم جلوب، ويعقوب، فيحاء عبد الله (٢٠٢٠) تأثير جودة التدقيق في جودة الأرباح- بحث تطبيقي في عينة من الشركات المساهمة الخاصة المدرجة في سوق العراق للأوراق المالية، مجلة دراسات محاسبية ومالية، المجلد ١٥، العدد ٥٢، العراق.

3 2 - نصر، سناء ٢٠٢٠، دور العوامل المرتبطة بجودة التدقيق الخارجي على القيمة السوقية، مجلة الجامعة الإسلامية للدراسات الاقتصادية والإدارية ٢٧(١)، فلسطين.

4 2 - يوسف، كمال أحمد، والهادي، آدم محمد، وأسعد، مبارك حسين (٢٠١٦م) أثر التزام المراجع بقواعد وآداب وسلوك المهنة في تضيق فجوة التوقعات في المراجعة - دراسة ميدانية، المجلة العلمية لجامعة الغمام المهدي، العدد الثامن، السودان.

- 1- Abd, W. H., Kareem, A. D., & El Toby, B. H. M. (2023). Activating the Elements of Performance Audit Report (Economic-Efficiency-Effectiveness) in Measuring the Performance of External Control Agencies. International Journal of Professional Business Review: Int. J. Prof. Bus. Rev., 8(5), 8.
- 2- Anggita Langgeng Wijaya (2020) Profitability, Audit Quality, and Firm Value: Case on Indonesian Manufacturing Companies, Contabilidad y Negocios (15) 30, 2020, pp. 43-61 / ISSN 1992-1896
- 3- Albert L. Nagy. Matthew G. Sherwood. Aleksandra B. Zimmerman(2020). Qualified Audit Personnel, Office Workload, and Audit Quality <https://ssrn.com/abstract=2965292>
- 4- Ardhani, L., Subroto, B., & Hariadi, B. (2019). Does auditor independence mediate the relationship between auditor rotation and audit quality?. Jabe (Journal of Accounting and Business Education), 4(1), 1-10.
- 5- Amalia, F. A., Sutrisno, S., & Baridwan, Z. (2019). Audit Quality: Does Time Pressure Influence Independence and Audit Procedure Compliance of Auditor?. Journal of Accounting and Investment, 20(1), 130-144.
- 6- Ado, A. B., Rashid, N., Mustapha, U. A., & Ademola, L. S. (2020). The impact of audit quality on the financial performance of listed companies Nigeria. Journal of Critical Reviews, 7(9), 37-42.
- 7- Awadallah, E. (2020). Measuring the effectiveness of selected corporate governance practices and their implications for audit quality: evidence from Qatar. Afro- Asian Journal of Finance and Accounting, 10(1), 24-27
- 8- Bender, R. (2006). What is an Effective Audit, and How Can You Tell?. Paper prepared for the audit committee chair forum, UK.
- 9- Bahaaeddin Ahmed Alareeni (2019) The associations between audit firm attributes and audit quality-specific indicators: A meta-analysis , Managerial Auditing Journal, Vol.34 ,pp.6-43

- 10- Baker, Ardith E (2011) "A Data Envelopment Analysis of the Efficiency of Higher Education Institutions Using America's Best Colleges Ranking Data", Unpublished Doctor of Philosophy Dissertation, Walden University, USA.
- 11- Biloslavo, Roberto, Bannoli, Carlo and Figelj, Ronald Rusjan, (2013) "Managing Dualities for Efficiency and Effectiveness of Organizations", *Industrial Management and Data Systems*, Vol.113, No.3, pp.423-442.
- 12- Cholifa, S., and B. Suryono, (2015). Pengaruh Due Professional Care, Akuntabilitas, dan Time Budget Pressure Terhadap Kualitas Audit, *Jurnal Ilmu & Riset Akuntansi*, Vol. 4, No. 2, pp. 1-16.
- 13- Cooper, William W (2011) "Data Envelopment Analysis: History, Models, and Interpretations", *Handbook on Data Envelopment Analysis*, Second Edition Springer Science+ Business Media, London.
- 14- Ditkaew, K. and Suttipun, M. (2023), "The impact of audit data analytics on audit quality and audit review continuity in Thailand", *Asian Journal of Accounting Research*, Vol. ahead-of-print No. ahead-of-print. <https://doi.org/10.1108/AJAR-04-2022-0114>
- 15- Deangelo, Linda Elizabeth (1981) "Auditor Size and Audit Quality" *Journal of Accounting and Economics*, (Vol.3, No. 3),
- 16- Dwimilten, E., and A. Riduwan, (2015). Faktor-faktor yang Mempengaruhi Kualitas Audit, *Jurnal Ilmu & Riset Akuntansi*, Vol. 4, No. 4, p 41.
- 17- Elbes, M., Alzubi, S., Kanan, T., Al- Fuqaha, A., & Hawashin, B. (2019). A survey on particle swarm optimization with emphasis on engineering and network applications. *Evolutionary Intelligence*, 1-17.p1.
- 18- Emmanuel Thanassoulis & Maria Conceição A. Silva (2018) Measuring Efficiency Through Data Envelopment Analysis, ISSN: 2058-802X (Print) 2058-8038 (Online) Journal homepage: <https://www.tandfonline.com/loi/timp20>
- 19- Ferdous, L. T., Singh, C., & Rana, T. (2023). A Picture Is Worth a Thousand Words: Audit Efficiency and Risk Management Through Data Visualization. In *Handbook*

of Big Data and Analytics in Accounting and Auditing (pp. 17-39). Singapore: Springer Nature Singapore

- 20- Feghali, K., & Hallak, J. (2019). International internal audit standards (IIA) and the geographical location of international groups: An application to the information technology sector. *Risk Gov. Control Financ. Mark. Institutions*, 9(3), 32-45. available <https://www.theiaa.org/>
- 21- Fuerman, R. D., Kraten, M. (2009). The big 4 audit report: Should the public perceive it as a label of quality?. *Accounting and the Public Interest*, 9(1), 148-165
- 22- Hubais, A.S.A., & Abdul kadir, M.R., & Bilal, Z.O., & Alam, N.M. (2023), "The Impact of Auditor Integrity to Audit Quality: an Exploratory Studies from the Middle East", *International journal of professional business review*, <https://www.openaccessojournals.com/JBReview/article/view/1254>
- 23- Ismail, Ashari., and Bakri Muhammed Hariri, (2021). Auditee Satisfaction and Compliance: The Mediating Role of Perceived Service Quality concerning Malaysian SMEs, *Journal of Contemporary Issues in Business and Government* Vol. 27, No. 2, 2021, DOI: 10.47750/cibg.2021.27.02.290
- 24- International Federation of Accountants (2013), International standard on Audit No.315 (Identifying and Assessing the Risks of Material Misstatement through Understanding the Entity and Its Environment
- 25- IFAC, (2020), International quality control, Auditing, Review, Other assurance, and related services pronouncements.
- 26- International standards for supreme audit institutions ISSI 300, (2019), "performance audit principles" INTOSAI.
- 27- ICAEW, (2010), "Audit Quality: Challenges for international consistency .
- 28- Jakkula, V. (2006). Tutorial on support vector machine (svm). School of EECS, Washington State University, 37.p.1
- 29- Jiang, H., Habib, A., & Zhou, D. (2015). Accounting restatements and audit quality in China. *Advances in Accounting*, 31(1), 125–135.

- 30- Jusoh, Mohd Abdullah., and Sulaiman, Norazura Mohd, (2020). Quality of service, customer satisfaction and loyalty toward audit firms, *Management Research Journal*, vol 9, No 2 (2020). DOI: doi.org/10.37134/mrj.vol9.2.5.2020.
- 31- Knechel, W. R., Krishnan, G. V., Pevzner, M., Shefchik, L. B., & Velury, U. K., (2013), "Audit Quality: Insights From The Academic Literature", (*Auditing: A Journal Of Practice & Theory*; V. 32, No. 1, PP. 385-421).
- 32- Karlinski, Wielsaw (2022) "Data Envelopment Analysis in Performance Auditing – Measurement of Efficiency", *Kontrola Państwowa*, Vol.67, No.4(405), pp.46-66
- 33- Kirana, I. G. A. M. I., & Ramantha, I. W. (2020). The effect of auditor rotation, time pressure, and audit tenure on audit quality with auditor specialization as moderation variable:(empirical study of manufacturing companies listed on the Indonesia stock exchange in 2014-2018). *International research journal of management, IT and social sciences*, 7(3), 126-136.
- 34- Karim, A., Syamsuddin, I., Jumarding, A., & Amrullah, A. (2022). The Effect of Gender Independence and Leadership Style on Audit Quality in Makassar Public Accounting Offices. *International Journal of Social Science Research and Review*, 5(7), 114-126.
- 35- Lorenzo, Neri, and Russo, Antonella, (2014), "A Framework For Audit Quality: Critical Analysis", (*Business and management review*; Vol. 3, No. 09, PP. 25-30).
- 36- Murthy, U. S., Park, J. C., Smith, T., & Whitworth, J. (2023). Audit efficiency and effectiveness consequences of accounting system homogeneity across audit clients: A new form of knowledge spillover?. *The Accounting Review*, 98(2), 389-418.
- 37- Monika, Christin Maria, Noviari, Naniek, (2021), The Effects of Financial Distress, Capital Intensity, and Audit Quality on Tax Avoidance, *American Journal of Humanities and Social Sciences Research*, Volume-5, Issue-6, pp-282-287. P283..
- 38- Maria Goreti Kentris INDARTI1 , Jacobus WIDIATMOKO (2021) The Effects of Earnings Management and Audit Quality on Cost of Equity Capital: Empirical Evidence from Indonesia, *Journal of Asian Finance, Economics and Business* Vol 8 No 4 (2021) 0769–0776.

- 39- Maryam Akbaryan Farda , HamidReza Wakilifard*^{b1} , Hashem Nikoumaram (2019) The Impact of Audit Quality on Earnings Management: An Experimental Study with Evidence from IPO, Published by IA University of Arak, Iran Homepage: www.amfa.iauarak.ac.ir, Advances in Mathematical Finance & Applications, 5(3), (2020), 303-317 DOI: 10.22034/amfa.2019.579680.1146.
- 40- Mihaiu, Diana Marieta, Opreana, Alin and Cristescu, Marian Pompiliu, “Efficiency, (2010), Effectiveness and Performance of The Public Sector” Romanian Journal of Economic Forecasting, Vol.5, No.3, pp.132-147
- 41- Menezes Montenegro, T ., & Brás, F. A. (2018). A review of the concept and measures of audit quality across three decades of research.
- 42- Nirmala, P. A., and N. Cahyonowati, (2013). Pengaruh Independensi, Pengalaman, Due Professional Care, Akuntabilitas, Kompleksitas Audit, dan Time Budget Pressure Terhadap Kualitas Audit, Diponegoro Journal of Accounting, Vol. 2, No. 3, pp. 1-13.
- 43- Noordin, N. A., Hussainey, K., & Hayek, A. F. (2022). The use of artificial intelligence and audit quality: An analysis from the perspectives of external auditors in the UAE. Journal of Risk and Financial Management, 15(8), 339.
- 44- Otero, Angel R.(2019), Information Technology Control and Audit - Fifth Edition, CRC Press, London, P13.
- 45- Phapruek ussahawanitchakit, (2012), "audit expertise and audit effectiveness: Evidence from CPAs in Thailand", international Journal of business strategy.
- 46- Putri, P. I., N. Nugraha, and I. Budiyo, (2015). Analisis Pengaruh Independensi, Kompetensi, dan Ukuran Kantor Akuntan Publik Terhadap Kualitas Audit, Prosiding Sentrinov ,Vol. 1, Tahun
- 47- Phan, T., Lai, L., Le, T., & Tran, D. (2020). The impact of audit quality on performance of enterprises listed on Hanoi Stock Exchange. Management Science Letters, 10(1), 217-224.

- 48- Qawqzeh, H. K., Endut, W. A., Rashid, N., & Dakhlalh, M. M. (2020). Impact of the external auditor's effectiveness on the financial reporting quality: The mediating effect of audit quality. *Journal of Critical Reviews*, 7(6), 1197-1208
- 49- Roghanian, Parastoo, Rosli, Amran and Gheysaria, Hamed, (2012), "Productivity Through Effectiveness and Efficiency in The Banking Industry", *Social and Behavioral Sciences*, Vol.40, No.2, pp.550-556
- 50- Rosenfeld, Manny, (2012), "Audit Efficiency and Effectiveness A Matter of Focus", paper presented to dallas institute of internal audit.
- 51- Reza, Motevali. (2023). The effect of information asymmetry on the relationship between information complexity and audit quality, *Asian Journal of Research in Business Economics and Management*. Volume 13. Issue 4. PP 20-34.
- 52- Rijal, Syamsu., & Bakri, Asri Ady. (2023). Effect of Auditor Specialization, Auditor Characteristics, Board Independence on Audit Quality through intellectual capital : Study on service companies. *The ES Accounting and Finance Journal*. Vol 1. No 2.
- 53- REZA NUGROHO (2018) AN ANALYSIS OF FACTORS AFFECTING AUDIT QUALITY A Study on the Accounting Firm in Yogyakarta, THESIS master, DEPARTMENT OF ACCOUNTING INTERNATIONAL PROGRAM FACULTY OF ECONOMICS INDONESIA ISLAMIC UNIVERSITY YOGYAKARTA, p lxxxvii
- 54- Sharf, Nour, Abu-Nassar, Mohammad, The Effect of Audit Quality and Auditor's Opinion on Earnings Management: Evidence from Jordan, *Jordan Journal of Business Administration*, Volume 17, No. 2, 2021.
- 55- Sjarief, Julianti, And Weli, (2018), The Effect of Internal Control Disclosure on Financial Information Quality and Market Performance distinguished by the Corporate Governance Index, *International Journal of Accounting and Financial Reporting*, Vol. 8, No. 1, PP 241-260.
- 56- West, J., & Bhattacharya, M. (2016). Intelligent financial fraud detection: a comprehensive review. *Computers & security*, 57, 47-66.P.53

- 57- Wahyuni, N. (2022). Determination Of Audit Quality: Auditor Gender Stereotype Study In South Sulawesi Province, Indonesia. *Journal of Positive School Psychology*, 6(11), 569-586.
- 58- Yeni Kuntari , Anis Chariri, Nurdhiana (2017) The Effect of Auditor Ethics, Auditor Experience, Audit Fees and Auditor Motivation on Audit Quality, *SRIWIJAYA INTERNATIONAL JOURNAL OF DYNAMIC ECONOMICS AND BUSINESS*, SIJDEB, Vol 1(2), 203-218
- 59- Zhang, J. H. (2018). Accounting comparability, audit effort, and audit outcomes. *Contemporary Accounting Research*, 35(1), 245-276.
- 60-** Zalata, alaa Mansour, Elzahar, Hany, McLaughlin, Craig, (2020), External audit quality and firms' credit score, *ACCOUNTING, Cogent Business & Management*, 7: 1724063.

(Abstract)

This study aimed to demonstrate the impact of audit efficiency and effectiveness on the quality of external auditing, by conducting an applied study, adopting the descriptive analytical approach to collect study data, which included a series of steps using a data envelope program that included inputs and outputs of efficiency, effectiveness and quality. The study community was represented by Iraqi auditing companies licensed by the Iraqi Auditing and Control Profession Council, numbering 29 auditing companies, while the study sample was 3 Iraqi auditing companies from the aforementioned companies that audit bank accounts, distributed over 9 banks for the first company, 6 banks for the second company, and 5 banks for the third company, with a total of 20 audit operations for data for the year 2023, then using a set of statistical methods such as multiple regression to test the study hypotheses.

The study reached a set of results, the most important of which are:

- 1– An independent area in quality and external discrimination in the effective communicator in Iraq.
- 2– It has the effectiveness of auditing in the quality of external discrimination in the auditing operations of the port in Iraq.
- 3– It has everything necessary and effectiveness together in the quality of external auditing in the auditing operations of the CEO in Iraq.

Key words: audit efficiency, audit effectiveness, audit quality, external auditing, Auditg.

Syrian Arab Republic

**Ministry of Higher Education and Scientific
Research**

Damascus University

Faculty of Economics

Department of Accounting



**The Effect of Audit Efficiency and Effectiveness on the
Quality of External Audit**

A thesis submitted for obtaining a PhD in Auditing

Prepared by

Bashar Nizar Al-Obeidi

Supervisor

Dr. Hussein Dahdouh

Professor in the Accounting Department

2025