

محددات السلوك غير المهني للمدققين وتأثيره في جودة التدقيق في العراق Determinants of Unprofessional Behavior of Auditors and its Impact on Audit Quality in Iraq

د. محمد سالم سبتي
رئيس هيئة/ ديوان الرقابة المالية الاتحادي
Mohammed.Salem2106p@coadec.uobaghdad.edu.iq

م. د. لبنى زيد إبراهيم
كلية الإدارة والاقتصاد/ جامعة بغداد
drlobna@coadec.uobaghdad.edu.iq

م. د. عمر علي حسين كاظم
كلية الإدارة والاقتصاد/ جامعة بغداد
omar.a@coadec.uobaghdad.edu.iq

تاريخ تقديم البحث : 2026/05/16
تاريخ قبول النشر : 2026/06/24

المستخلص

يهدف هذا البحث إلى استكشاف وتحليل محددات السلوك غير المهني للمدققين الخارجيين في العراق وانعكاساتها على جودة التدقيق. اعتمد البحث على المنهج الوصفي التحليلي، وتم تطوير استبانة وزعت على عينة من المدققين الممارسين في مكاتب التدقيق والشركات المهنية العراقية. وقد توصل البحث إلى مجموعة من النتائج الإحصائية الهامة، حيث أظهرت نتائج اختبار (Alpha Cronbach's) ثباتاً عالياً لأداة البحث بلغت قيمته (0.730). كما كشف التحليل الإحصائي عن وجود علاقة ارتباط عكسية ذات دلالة إحصائية بين محددات الانحراف السلوكي وجودة التدقيق بلغت (-0.753)، وأثبتت نتائج الانحدار أن هذه المحددات (الزمنية، الاقتصادية، والاجتماعية) تفسر ما نسبته (56.7%) من التغيرات الحاصلة في جودة التدقيق ($R^2 = 0.567$). وتوصل البحث إلى أن انخفاض الوازع الأخلاقي وضغوط موازنة الوقت والتبعية الاقتصادية للعميل تمثل أبرز التحديات التي تقوض استقلالية المدقق في البيئة العراقية. وأوصى البحث بضرورة تفعيل ميثاق قواعد السلوك المهني وتحديثه، ووضع حد أدنى لأنواع التدقيق للحد من الضغوط التي تؤدي لتآكل جودة الأداء الرقابي.

الكلمات المفتاحية: السلوك غير المهني، جودة التدقيق، ضغط موازنة الوقت، استقلالية المدقق، البيئة المهنية العراقية.

Abstract

This research aims to explore and analyze the determinants of dysfunctional audit behavior among external auditors in Iraq and their implications for audit quality. Adopting a descriptive-analytical approach, a survey was developed and distributed to a purposive sample of practicing auditors in Iraqi audit firms and professional offices. The statistical analysis revealed significant findings; the reliability of the research instrument was confirmed by a high Cronbach's Alpha coefficient of (0.730). Furthermore, the results indicated a statistically significant negative correlation (-0.753) between the determinants of behavioral deviation and audit quality. Regression analysis demonstrated that these determinants—encompassing time, economic, and social pressures—explain (56.7%) of the variance in audit quality ($R^2 = 0.567$). The study concluded that the erosion of ethical values, time budget pressure, and economic dependence on clients represent the most critical challenges undermining auditor independence in the Iraqi professional environment. Accordingly, the research recommends the necessity of activating and updating the Professional Code of Conduct and establishing a minimum threshold for audit fees to mitigate pressures that lead to the deterioration of audit performance quality.

Keywords: Dysfunctional Audit Behavior, Audit Quality, Time Budget Pressure, Auditor Independence, Iraqi Professional Environment.

المقدمة

تشكل مهنة التدقيق الخارجي الركيزة الأساسية التي تقوم عليها الثقة والمصادقية في بيئة الاعمال المعاصرة، إذ يمثل المدقق الخارجي خط الدفاع الأول وصمام الأمان الذي يضمن سلامة البيانات المالية ويحمي مصالح الأطراف ذات العلاقة من مستثمرين ومساهمين وجهات رقابية، عبر إضفاء الجودة والموضوعية على المعلومات المحاسبية المقترنة بالتقارير المالية. ومع التسارع المعرفي والتعقيدات المتزايدة التي تشهدها بيانات الاعمال اليوم، لم يعد نجاح عملية التدقيق مرهوناً بالقدرات الفنية والكفاءة المهنية للمدقق فحسب، بل أضحت مرتبطاً ارتباطاً وثيقاً بمدى التزامه بالسلوك الأخلاقي والمعايير السلوكية التي تحكم ادائه. فالالتزام السلوكي هو الدرع الحقيقي الذي يحمي استقلالية المدقق ويضمن حياده وموضوعيته أمام شتى الضغوط. الا أن الواقع العملي يكشف عن تحديات بيئية وتنظيمية وتنافسية حادة، قد تضع المدققين أمام ضغوطات تدفعهم نحو تبني ممارسات سلبية يمكن ان نطلق عليها (سلوكيات مهنية منحرفة) او غير مهنية. وتتجسد هذه السلوكيات في صور متعددة، مثل التخلي عن بعض الإجراءات التدقيقية الجوهرية، او التوقيع الصوري على برامج التدقيق قبل إتمامها فعلياً. وغالباً ما تتولد هذه الانحرافات نتيجة لضغوط موازنة الوقت المتاح للعملية، او الرغبة في خفض التكاليف التشغيلية، او السعي للحفاظ على العميل كمصدر اقتصادي للمكتب.

وفي البيئة العراقية، تكتسب هذه الإشكالية أبعاداً أكثر تعقيداً، نظراً للتداخل المستمر بين المتغيرات السياسية والاقتصادية والاجتماعية التي ألفت بظلالها على مهنة التدقيق. فالمدقق العراقي يعمل تحت تلك التحديات، الامر الذي يؤثر تأثيراً جوهرياً في جودة التدقيق. يمكن تفسير هذه الإشكالية من منظور نظرية الوكالة، إذ أن تضارب المصالح قد يؤدي الى تقديم التنازلات من المدقق الى الإدارة على حساب جودة المعلومات المحاسبية التي يعتمد عليها المستثمرين، مما يرفع من مستوى مخاطر التدقيق و يفقد الثقة في المخرجات المحاسبية.

تكمن أهمية هذه الدراسة في محاولة فهم للمحددات السلوكية المهنية المنحرفة لمدققي مكاتب التدقيق العراقية، وتحليل كيفية تأثير هذه السلوكيات في مخرجات عملية التدقيق.

وعليه، يتكون البحث من خمسة محاور، يمثل المحور الأول منهجية البحث وفرضياته، بينما يستعرض المحور الثاني الإطار المفاهيمي للسلوك المهني ومحددات الانحراف فيه، ويتناول المحور الثالث جودة التدقيق ومقاييسها، وصولاً إلى المحور الرابع الذي يعرض نتائج الدراسة الميدانية واختبار الفرضيات، وهناك جملة من الاستنتاجات والتوصيات الرامية إلى الارتقاء بالواقع المهني في البيئة المهنية العراقية نجدها في المحور الخامس.

المحور الأول: منهجية البحث (Research Methodology)

1-1 مشكلة البحث (Research Problem)

تمثل جودة التدقيق الركيزة الأساسية لثقة المستخدمين في المعلومات المحاسبية، غير أن الجودة معيار مرن غير ثابت يتغير بتغير جملة من المحددات السلوكية والمهنية التي تحكم أداء المدقق الخارجي.

وتتمثل مشكلة البحث في رصد الفجوة بين الالتزام الأخلاقي النظري وبين الممارسة الواقعية لمهنة التدقيق في العراق. إذ أثبتت الادبيات المحاسبية تعرض المدقق الخارجي الى ضغوط بيئية وهيكلية تؤثر على جودة الاداء، وتتمثل هذه المحددات بالمتغيرات الذاتية المتعلقة بالخبرة والكفاءة والقيم الأخلاقية، والمحددات التشغيلية كضغط موازنة الوقت وأهمية العميل، فضلاً عن المحددات المؤسسية المرتبطة بضعف منظومة الرقابة المهنية. وقد أشارت الدراسات المحلية الى أن تداخل هذه الضغوط المهنية والاقتصادية مع التحديات التنافسية والاجتماعية في البيئة العراقية يضاعف استقلالية المدقق ويؤثر على موضوعيته في اتخاذ القرارات الرقابية. ومن هنا تنطلق مشكلة البحث والمتمثلة بالتساؤل الاتي:

" ما تأثير محددات السلوك غير المهني للمدققين على جودة التدقيق في البيئة المحلية "

2-1 أهمية البحث (Research Significance)

تتنبق أهمية البحث من طبيعة الموضوع الذي يعالجه، اذ يتناول بالتشخيص والقياس للمحددات السلوكية للمدققين وأثرها المباشر في جودة التدقيق والثقة في المخرجات المحاسبية.

وتتجلى هذه الأهمية في شقين متكاملين هما:

1. **الأهمية العلمية:** رُفد المكتبة الأكاديمية بدراسة تطبيقية تربط بين المحاسبة السلوكية وجودة التدقيق في البيئة العراقية، إضافة الى تقديم إطاراً نظرياً يوفر تفسير متكامل للعلاقة بين سلوك المدقق بوصفه وكيلاً عن المجتمع وبين جودة مخرجاته التدقيقية.
2. **الأهمية العملية:** تزويد الجهات التنظيمية كنفابة المحاسبين و المدققين، و مجلس المهنة بمؤشرات تفسيرية لتدني جودة التدقيق، مما يساعد في تطوير معايير الرقابة السلوكية وتحديث التشريعات المنظمة للمهنة.

3-1 أهداف البحث (Research Objectives)

يسعى البحث الى تحقيق الأهداف الآتية:

- تحديد طبيعة محددات الانحراف في السلوك المهني السائدة في مكاتب التدقيق العراقية.
- قياس مستوى جودة التدقيق من وجهة نظر الممارسين (المدققين في البيئة العراقية).
- تحليل طبيعة العلاقة والأثر بين محددات الانحراف في السلوك وجودة التدقيق.
- تقديم توصيات عملية لمعالجة ظاهرة الانحراف السلوكي وتعزيز جودة الأداء الرقابي.

4-1 فرضيات البحث (Research Hypotheses)

بناءً على مشكلة البحث وأهدافه، تم صياغة الفرضيتين الرئيسيتين الآتيتين:

- **الفرضية الرئيسية الأولى:** توجد علاقة ارتباط ذات دلالة إحصائية بين محددات الانحراف في السلوك المهني وجودة التدقيق.
- **الفرضية الرئيسية الثانية:** يوجد تأثير معنوي ذو دلالة إحصائية لمحددات الانحراف في السلوك المهني في جودة التدقيق.

5-1 أنموذج البحث (Research Model)

يعتمد البحث على أنموذج ثنائي المتغير:

1. **المتغير المستقل (X):** المحددات السلوكية لدى المدقق وتشمل: نقص الخبرة، ضغط الوقت، ضغوط العملاء، والبيئة الاجتماعية.
2. **المتغير التابع (Y):** جودة التدقيق وتقاس بـ: القدرة على اكتشاف الأخطاء، الالتزام بالمعايير، الشك المهني.

6-1 مجتمع وعينة البحث (Population and Sample)

تم اختيار عينة من المدققين الخارجيين الممارسين وهو خيار منهجي يضمن استهداف الخبراء الملمين بالواقع الميداني، مما يحقق صدقاً داخلي مرتفع للنتائج. وُزعت الاستبانة إلكترونياً وورقياً على مدققين ممارسين مسجلين في نقابة المحاسبين والمدققين العراقية، وبعد الفرز والتحقق من صلاحية الاستجابات تم اعتماد عدد محدد من الاستبانات الصالحة للتحليل الإحصائي. وتمثل العينة المختارة شرائح متنوعة من حيث الخبرة والتخصص وحجم مكتب التدقيق، مما يعزز التمثيل الشامل للمجتمع المدروس. والجدول (1) يوضح ذات العلاقة بالاستبانة من حيث حجم العينة وعدد المسترجع وغير المسترجع منها وكان عدد الاستبانات المعتمدة للتحليل الإحصائي (82) استبانة.

جدول (1) يبين عدد الاستبيانات الموزعة والمسترجعة

النسبة المئوية	العدد	التفاصيل
100 %	100	حجم العينة
82 %	82	عدد الاستبيانات المسترجعة والصالحة للتحليل
6 %	6	عدد الاستبيانات المسترجعة غير الصالحة للتحليل
12 %	12	عدد الاستبيانات غير المسترجعة

المصدر: إعداد الباحث

من خلال الجدول اعلاه نجد أن نسبة الاستجابة على الاستبيان والصالحة للتحليل والاختبار بلغت (82%) وهو عدد مقبول وممثل لمجتمع الدراسة.

7-1 أدوات جمع البيانات والأساليب الإحصائية (Data Collection & Tools)

اعتمد البحث على المنهج الوصفي التحليلي، واستخدمت الاستبانة كأداة رئيسة لجمع البيانات، صممت على وفق مقياس ليكرت الخماسي (Likert Scale) لأنه مقياس يتمتع بالدقة في قياس الاتجاهات النفسية والسلوكية. ولتحليل البيانات ومعالجتها، استخدم البرنامج الإحصائي (SPSS v25) من خلال الأساليب الآتية:

- معامل ألفا كرونباخ (Cronbach's Alpha) لقياس ثبات أداة البحث.
- الإحصاء الوصفي: (الأوساط الحسابية، الانحرافات المعيارية، معامل الاختلاف) لتحليل استجابات العينة.
- معامل ارتباط بيرسون (Pearson Correlation) لاختبار علاقة الارتباط.
- تحليل الانحدار الخطي البسيط (Simple Linear Regression) لاختبار أثر المتغير المستقل في التابع.

المحور الثاني: دراسات سابقة ومراجعة الأدبيات

1-2 مراجعة الأدبيات و دراسات سابقة

يُعد استعراض الدراسات السابقة ركيزة أساسية لترصين البحث العلمي، حيث يتيح للباحث الوقوف على آخر ما توصل إليه الفكر المحاسبي والسلوكي في تفسير العلاقة بين أخلاقيات التدقيق وجودة الأداء الرقابي. ونظراً لتشعب محددات السلوك المهني وتداخل أبعادها النفسية والاقتصادية والبيئية، سعت هذه المراجعة إلى تتبع المسارات البحثية التي قاربت موضوع السلوك غير المهني للمدقق وانعكاساته الميدانية.

ولأغراض التحليل المنهجي، تم تصنيف الأدبيات المتوفرة إلى اتجاهين أساسيين؛ تناول الاتجاه الأول المنظور العالمي الذي ركز بشكل مكثف على الضغوط التشغيلية والسلوكيات المنحرفة في البيئات المستقرة، بينما استعرض الاتجاه الثاني الدراسات العربية والمحلية التي حاولت تكييف هذه المفاهيم مع خصوصية البيئات النامية، لاسيما البيئة المهنية العراقية التي تواجه تحديات استثنائية.

1-1-2 الاتجاه الأول: الدراسات الأجنبية

ركزت الدراسات العالمية على تحليل السلوكيات المنحرفة الناتجة عن ضغوط العمل. فقد أكدت دراسة (DeAngelo, 1981) أن جودة التدقيق تعتمد بشكل جوهري على استقلالية المدقق وقدرته على الإبلاغ عن الانحرافات، وهي قدرة تضعف طردياً مع زيادة التبعية الاقتصادية للعميل. وفي سياق ضغوط الوقت، توصلت دراسة (Margheim et al., 2005) إلى أن ضغط موازنة الوقت يمثل المحرك الأساسي لقيام المدققين بالاستجابة المنحرفة عبر اختصار إجراءات التدقيق الجوهرية دون التصريح بذلك. كما أضافت دراسة (Putri et al., 2017) بُعداً جديداً من خلال إثبات أن الالتزام بالأخلاقيات المهنية يعمل كجدار يقلل من أثر الضغوط الخارجية على جودة الأداء الميداني. و على صعيد الدراسات الاحدث، بينت دراسة (Tepalagul & Lin, 2015) أن التبعية الاقتصادية للزبون تُضعف استقلالية المدقق بصورة ملموسة في أسواق ذات هياكل تنافسية مختلفة. كما توصلت دراسة (Causholli et al., 2012) إلى أن انخفاض انتعاب التدقيق دون المستوى المعقول يرتبط بضعف جودة التدقيق وزيادة احتمالات التنازل عن بعض المتطلبات المهنية. وفي (Knechel et al., 2013) تم التأكيد و في مراجعتهم الشاملة أن جودة التدقيق مفهوم متعدد الابعاد لا يمكن اختزاله في معيار واحد .

2-1-2 الاتجاه الثاني: الدراسات في البيئة العربية و المحلية

اتسمت الدراسات في البيئة العراقية بمحاولة ربط السلوك المهني بالواقع الأمني والسياسي والاجتماعي. حيث أشارت دراسة (الجبوري والعبيدي، 2019) إلى أن ضعف الإطار القانوني والتنظيمي في العراق يخلق بيئة خصبة للانحرافات السلوكية نتيجة غياب العقوبات الرادعة. ومن زاوية الضغوط الاجتماعية، بينت دراسة (المعموري والموسوي، 2021) أن ثقافة "المحسوبية والواسطة" تمثل ضغطاً اجتماعياً غير ملموس يؤثر على موضوعية المدقق في العراق بشكل يفوق أحياناً الضغوط المالية. بينما ركزت دراسة (النعمي، 2020) على جانب التأهيل، موضحة أن نقص التدريب المستمر يضعف من الشك المهني لدى المدققين، مما يجعلهم أكثر عرضة للانحراف في سلوكيات غير مهنية لتغطية الفجوة في مهاراتهم الفنية. كما أظهرت دراسة الساعدي (2018) أن ضعف الرقابة المهنية ومحدودية العقوبات يعد من أبرز العوامل المؤثرة سلباً على السلوك المهني للمدققين في العراق.

2-2 التعقيب التحليلي و المقارن

من خلال الاستعراض التحليلي للدراسات السابقة، يمكن تقديم قراءة نقدية ومقارنة للمساهمات العلمية وفقاً للنقاط الآتية:

1. الاتفاق والاختلاف حول مسببات الانحراف :

اتفقت أغلب الدراسات الأجنبية على أن ضغط الوقت هو المحرك الرئيس للسلوك غير المهني. ومع ذلك انفردت الدراسات المحلية بتسليط الضوء على المحددات الاجتماعية كالمحسوبية التي تُعد في البيئة العراقية ضغطاً موازياً لضغط الوقت، بل أكثر تأثيراً في بعض الأحيان على استقلالية المدقق.

2. تباين قياس جودة التدقيق :

بينما ركزت دراسة (DeAngelo, 1981) على حجم شركة التدقيق كمقياس للجودة، اتجهت الدراسات الحديثة نحو المنهج السلوكي الذي يقيس الجودة من خلال سلوك المدقق وشكه المهني. ويرى الباحثون أن المنهج السلوكي هو الأنسب للبيئة العراقية نظراً لغياب هيمنة مكاتب التدقيق الدولية الكبرى على السوق (Big 4) بشكل كامل تهيمن على السوق بشكل كامل. عليه، سلوك المدقق الفردي هو المعيار الحقيقي للجودة.

2-3 الفجوة المنهجية والتطبيقية:

على الرغم من ثراء الدراسات السابقة، إلا أن أغلبها تناول محددات السلوك بشكل منفصل (إما ضغط الوقت وحده أو الاستقلالية وحدها)، فضلاً عن ندرة الدراسات التي تربط بين نظرية الوكالة والانحراف السلوكي للمدقق بوصفه وكيلًا عن المجتمع. وهنا تبرز مساهمة الدراسة الحالية في تقديم إطار نظري وتطبيقي يدمج بين المحددات الذاتية (الخبرة، القيم) والمحددات التشغيلية (ضغط الوقت، أهمية الزبون) والمحددات البيئية (الواقع العراقي)، وقياس أثرها المجتمعي على جودة التدقيق باستخدام تحليل الانحدار، مما يوفر رؤية أعمق لصناع القرار المهني في العراق حول كيفية تحسين جودة الأداء الرقابي من منظور سلوكي شامل. الجدول (2) يوضح الفروقات ما بين الدراسات السابقة والدراسة الحالية.

جدول (2): ملخص مقارنة الدراسة الحالية بالدراسات السابقة

وجه المقارنة	الدراسات السابقة (العالمية والعربية)	الدراسة الحالية
نطاق المتغيرات	ركزت أغلبها على محدد واحد (مثل ضغط الوقت أو أتعاب التدقيق منفردين).	التركيز على المحددات الذاتية (الخبرة، القيم، الطموح، الخوف) والتشغيلية (ضغط الوقت، حجم الاجر، عبء العمل) والبيئية (أهمية الزبون، المنافسة في سوق التدقيق).
البيئة التطبيقية	أجريت معظمها في بيئات مستقرة (أمريكا، أوروبا) أو بيئات عربية تختلف في تشريعاتها عن العراق.	تركز على خصوصية البيئة العراقية وتحديات الاستقرار وهيكلة المكاتب المحلية، وتأثير البيئة القانونية.
التأصيل النظري	اعتمدت غالباً على النظريات المحاسبية التقليدية.	نظرية الوكالة، تفسر الدراسة "انحراف المدقق" ليس كخطأ فردي، بل كنتيجة طبيعية لتضارب المصالح وضغوط "الأصيل" (العميل) في غياب آليات ردع مهنية كافية.
الهدف النهائي	رصد الظاهرة ووصفها إحصائياً.	تقديم حلول تطبيقية موجهة لمجلس المهنة ورقابة المحاسبين.

المصدر: اعداد الباحثون

المحور الثالث: مدخل مفاهيمي للسلوك غير المهني وجودة التدقيق

1-3 الاطار المفاهيمي للسلوك المهني

1-1-3 مفهوم السلوك المهني في التدقيق

يقصد بالسلوك المهني بانه السلوك الذي يمكن توجيهه والتحكم به من خلال مجموعة من القيم والمعتقدات التي شكلتها تفسيرات شخصية ومهنية وتنظيمية، الى جانب موثيق ومعايير محددة تصدرها الجهات المهنية المختصة (الربيعي، صخر، 2021: 34).

2-1-3 اخلاقيات مهنة التدقيق

ان اتساع الأنشطة وتطورها والتي تقوم بها الوحدات الاقتصادية أدى الى ظهور المزيد من التخصصات المهنية ورافق هذا التطور ممارسات مهنية كثيرة ومتنوعة، فالأخلاقيات المهنية موضوع له اثر كبير في توجيه الافراد، اذ لا يتعلق بالجوانب الفنية في العمل وانما بالأساس الأخلاقي لهذا العمل فهو لا يخاطب العقل وانما يخاطب الضمير، وعلى ذلك فهو نوع من حوار النفس قبل ان يكون حوار مع الآخرين (الحسن، 2021: 9).

يمكن تفسير أهمية السلوك المهني من خلال نظرية الوكالة؛ حيث يعمل المدقق كطرف ثالث مستقل لتقليل فجوة المعلومات بين "الأصيل" (المساهمين) و"الوكيل" (الإدارة). إن أي انحراف في السلوك المهني يعني فشل المدقق في أداء دوره كوسيط موثوق، مما يؤدي لزيادة تكاليف الوكالة وانهايار الثقة في الأسواق المالية.

يمكن تعريف الاخلاق على انها مجموعة من المبادئ أو القيم التي يمتلكها كل شخص، وفي هذه الحالة تعد الحاجة الى الاخلاق في المجتمع مهمة للغاية وبالتالي فمن الشائع دمج القيم الاخلاقية مع القوانين واللوائح (Putri & other, 2017: 116). كما تم تعريف اخلاقيات المهنة بانها نظام المبادئ والقيم الأخلاقية وقواعد الممارسة التي أصبح معيار للسلوك المهني القويم، بحيث يوجد لكل مهنة اخلاقيات خاصة بها تشكلت تدريجياً مع الزمن الى ان تم اعتمادها قانوناً (عمر، 2022: 4). وتم تعريف اخلاقيات مهنة التدقيق بانها بيان شامل للقيم والمبادئ التي ينبغي ان توجه العمل اليومي الذي يقوم به المدقق، حيث ان استقلالية المدقق وسلطته ومسؤوليته تضع متطلبات أخلاقية جسيمة على عاتق الجهاز الأعلى للرقابة المحاسبية وعلى عاتق الموظفين الذين يستخدمهم لانجاز العمل الرقابي (ارديني، 2007: 157).

وتتكون المبادئ الاخلاقية للمدقق من ستة مستويات وهي كالآتي (Putri & other, 2017: 116):

- 1- الشعور بالمسؤولية : اي ان يكون حساس ولديه اعتبار اخلاقي لجميع الانشطة التي يقوم بها .
- 2- المصلحة العامة : اي على المدقق ان يتصرف بطريقة تخدم مصالح جميع الاطراف ، يحترم ثقة الجمهور ، ويظهر الالتزام بالمهنية .
- 3- ان يتمتع المدقق بالنزاهة أو القدرة للحفاظ على ثقة الجمهور وتوسيعها .
- 4- الموضوعية والاستقلالية : اي ان يحافظ المدقق على الموضوعية وان يتجنب تضارب المصالح وان يكون مستقلاً .
- 5- العناية المهنية : اي على المدقق الانتباه الى الاساليب القياسية والاخلاقيات المهنية التي تحسن من كفاءة وجودة الخدمات .
- 6- نطاق وطبيعة الخدمات : اي ان يلتزم المدقق بمبادئ السلوك المهني عند تحديد نطاق وطبيعة الخدمات التي يقدمها .

3-1-3 معايير السلوك المهني الدولية والمحلية

حدد المجمع الأمريكي للمحاسبين القانونيين (AICPA) معايير السلوك المهني الصادرة عن لجنة المجمع الخاصة بمعايير السلوك المهني والدستور الأخلاقي لمهنة المحاسبة والتدقيق اذ تمثل هذه المعايير القيم الأخلاقية العامة المطلوبة لمهنة التدقيق وهذه المعايير هي (المطيري ، 2012: 17):

- 1- الموضوعية والاستقلال: ويعني بها التحرر من اية مؤثرات غير مهنية في أداء المدقق لعمله ومراعاة توازن المصالح ولا يحيد عن الحق وان يكون صادقاً .
- 2- الأمانة والنزاهة : بصفتها قيماً أخلاقية أساسية يتميز بها العضو ، ويستمد الجمهور ثقته من اتصاف العضو بها ، وترتبط الأمانة والنزاهة بالتجرد من الانحياز للمصلحة الشخصية وان يكون العضو محل ثقة الزبون ويحفظ اسراره .
- 3- العناية الواجبة : وترتبط بتحسين العمل واثقانه وما يتطلبه من الاستمرار في تنمية كفاءته المهنية ، وأداء العمل على الوجه الاكمل أي ترتبط بقيمة اتقان العمل وكيفية تجويده .
- 4- مدى وطبيعة الخدمة التي يقدمها : ويرتبط ذلك بقيمة كفاءة العمل والموازنة بين المصالح خاصة للطرف الثالث أو الجمهور .

4-1-3 أهمية الالتزام بالسلوك المهني:

يحقق الالتزام بالسلوك المهني العديد من الفوائد الايجابية للمهنة يمكن إجمالها فيما يأتي (منصور ، 2023: 19) :

- 1-يساعد المدقق في بناء شخصيته المهنية وتشكيل هويته الرقابية.
- 2-يمثل معياراً أساسياً لتقويم تصرفات المدقق وضبط سلوكه.
- 3- يقي المدقق من السلوكيات السلبية ويعزز ثقته بنفسه.
- 4- يرفع من قدرة المدقق على اتخاذ القرارات المهنية السليمة.
- 5-الحفاظ على نزاهة القوائم المالية الصادرة عن الوحدات الاقتصادية.
- 6-يعزز سمعة المدقق والمؤسسة المهنية بين المؤسسات المهنية الأخرى.

2-3 محددات السلوك غير المهني للمدققين

تتعدد المحددات الخارجية التي تؤثر على السلوك المهني للمدققين، وتتفاعل هذه المحددات لتشكل البيئة التي يعمل فيها المدقق وتؤثر على قراراته وأحكامه المهنية وقد صنفت الادبيات المحاسبية هذه المحددات في الفئات الرئيسة الاتية:

1-2-3 المحددات القانونية والتنظيمية

تُعد البيئة القانونية والتنظيمية من أهم المحددات الخارجية المؤثرة على السلوك المهني للمدققين، حيث تشكل القوانين والتشريعات الإطار الذي يحكم ممارسة المهنة (DeAngelo, 1981). وقد أشار Francis (2004) إلى أن قوة الإطار القانوني وفعالية تطبيقه تؤثر بشكل مباشر على جودة التدقيق والالتزام المدققين بالمعايير المهنية. كما أكدت دراسة Hope et al (2013) أن الدول ذات الأنظمة القانونية القوية والحماية الجيدة للمستثمرين تشهد مستويات أعلى من الالتزام بالسلوك المهني مقارنة بالدول ذات الأنظمة الضعيفة.

في السياق العراقي، أظهرت دراسة الجبوري والعبدي (2019) أن ضعف الإطار القانوني وعدم تحديث التشريعات المنظمة لمهنة التدقيق يمثل أحد أبرز التحديات التي تواجه المهنة، حيث لا تزال بعض التشريعات النافذة قديمة ولا تواكب التطورات المهنية الحديثة.

2-2-3 المحددات المؤسسية والرقابية

يلعب النظام الرقابي المهني دوراً محورياً في الحفاظ على السلوك المهني للمدققين. فقد توصلت دراسة Hilary & Lennox (2005) إلى أن فعالية أنظمة الرقابة المهنية ومراجعة الأقران تحسن من جودة عمل المدققين والالتزامهم بالمعايير المهنية. كما أكد DeFond & Lennox (2011) أن ضعف آليات الرقابة والمساءلة المهنية يؤدي إلى تراجع مستوى الالتزام المهني وزيادة احتمالات الانحرافات السلوكية.

وأشارت دراسة Casterella et al (2009) إلى أن غياب أو محدودية العقوبات المهنية الفعالة يضعف من الالتزام بالمعايير المهنية، حيث أن العقوبات الرادعة تمثل أحد المحفزات الرئيسية للسلوك المهني السليم. وفي البيئة العراقية، بينت دراسة الساعدي (2018) أن ضعف الرقابة المهنية ومحدودية العقوبات المطبقة يعد من أبرز العوامل المؤثرة سلباً على السلوك المهني للمدققين.

3-2-3 المحددات الاقتصادية

تؤثر الظروف الاقتصادية والمنافسة في سوق خدمات التدقيق على سلوك المدققين بشكل ملحوظ. فقد وجدت دراسة Kallapur et al (2010) أن المنافسة الشديدة في سوق التدقيق قد تدفع بعض المدققين إلى تقديم تنازلات مهنية للحفاظ على الزبائن، خاصة في ظل ضغوط تخفيض الأتعاب. كما توصل Ertredge et al (2014) إلى أن الضغوط الاقتصادية وسياسات تخفيض الأتعاب قد تؤثر سلباً على نطاق عمل التدقيق وبالتالي على جودته. وأكدت دراسة Causholli et al (2012) أن انخفاض أتعاب التدقيق دون المستوى المعقول يرتبط بضعف جودة التدقيق وزيادة احتمالات التنازل عن بعض المتطلبات المهنية. وفي البيئة العراقية، أظهرت دراسة حسن والخفاجي (2020) أن حروب الأسعار بين مكاتب التدقيق وضعف الوضع الاقتصادي العام يمثلان ضغوطاً كبيرة على المدققين قد تؤثر على التزامهم المهني.

3-2-4 المحددات الاجتماعية والثقافية

تلعب الثقافة المجتمعية والقيم الاجتماعية دوراً مهماً في تشكيل السلوك المهني للمدققين. فقد بينت دراسة Cohen et al (1993) أن البيئة الثقافية تؤثر على القرارات الأخلاقية للمدققين والمعايير التي يتبنونها في ممارسة المهنة. كما توصل Patel & Millanta (2011) إلى أن مستوى الفساد في المجتمع وثقافة الشفافية والمساءلة ترتبط ارتباطاً وثيقاً بجودة التدقيق والسلوك المهني للمدققين. وأشارت دراسة Kanagaretnam et al (2011) إلى أن الدول ذات المستويات الأعلى من الفساد تشهد انخفاضاً في جودة التدقيق والالتزام بالمعايير المهنية. وفي السياق العراقي، أكدت دراسة المعموري والموسوي (2021) أن العادات والتقاليد الاجتماعية، بما في ذلك ثقافة الوساطة والمحسوبية، تمثل ضغوطاً اجتماعية على المدققين قد تؤثر على استقلاليتهم وموضوعيتهم.

3-2-5 3-ضغوط الزبائن

تمثل ضغوط الإدارة والزبائن أحد أبرز المحددات الخارجية المؤثرة على السلوك المهني للمدققين. فقد وجدت دراسة Bazerman et al (1997) أن الضغوط المالية والعلائقية من الزبائن قد تهدد استقلالية المدقق وتؤثر على أحكامه المهنية. كما توصل Moore et al (2006) إلى أن التهديد بإنهاء التعاقد أو تغيير المدقق يشكل ضغطاً كبيراً قد يدفع بعض المدققين إلى التنازل عن بعض المتطلبات المهنية. وأكدت دراسة Lennox (2000) أن الشركات ذات الوضع المالي الضعيف تمارس ضغوطاً أكبر على المدققين للحصول على آراء نظيفة، مما يزيد من احتمالات حدوث انحرافات في السلوك المهني. وبينت دراسة الدليمي وآخرون (2019) أن ضعف حوكمة الشركات في العراق وتركز الملكية يزيد من قدرة الإدارة على التأثير على المدققين.

3-2-6 المحددات السياسية والأمنية

تؤثر البيئة السياسية ومستوى الاستقرار الأمني على ممارسة مهنة التدقيق بشكل كبير. فقد أشار Salehi & Azary (2008) إلى أن عدم الاستقرار السياسي والأمني يؤثر سلباً على جودة التدقيق ويزيد من المخاطر التي يواجهها المدققون. كما توصلت دراسة Guedhami et al (2014) إلى أن المخاطر السياسية تؤثر على قرارات المدققين واستعدادهم للالتزام بالمعايير المهنية. وفي السياق العراقي، أظهرت دراسة العزاوي (2017) أن الوضع الأمني غير المستقر وصعوبة الوصول إلى بعض مواقع الزبائن يمثل تحدياً كبيراً يؤثر على قدرة المدققين على أداء عملهم وفقاً للمعايير المهنية المطلوبة.

7-2-3 المحددات التعليمية والتدريبية

يؤثر مستوى التعليم المحاسبي وبرامج التطوير المهني على السلوك المهني للمدققين. فقد بينت دراسة Elias (2004) أن جودة التعليم المحاسبي ومدى تضمين الأخلاقيات المهنية في المناهج الدراسية يؤثر على الممارسات المهنية للمدققين. كما أكد Sweeney & Pierce (2004) أن برامج التعليم المستمر والتطوير المهني تساهم في تعزيز الالتزام بالمعايير المهنية والسلوك الأخلاقي.

وأشارت دراسة النعيمي (2020) إلى أن الفجوة بين التعليم المحاسبي الأكاديمي والممارسة المهنية في العراق، بالإضافة إلى محدودية برامج التطوير المهني المستمر، تؤثر سلباً على مستوى الأداء المهني للمدققين.

8-2-3 المحددات الميدانية في السياق العراقي

ويرى الباحثون ان المدقق في العراق واجه تحديات مهنية وهيكلية جسيمة، أبرزها ضعف تطبيق معايير التدقيق الدولية، تعقيدات البيئة القانونية والرقابية، وانتشار حالات الفساد المالي والإداري. كما تشمل التحديات نقص الاستقلالية، ضعف التدقيق المبني على المخاطر، وصعوبة الحصول على بيانات دقيقة، بالإضافة إلى قصور في مواكبة التكنولوجيا الحديثة.

ويمكن تفصيل أبرز التحديات التي تواجه المدقق في العراق في النقاط التالية:

1- ضعف الاستقلالية والنزاهة: انتهاكات استقلالية المدقق وتأثير ضغوط الإدارة عليه، مما يؤثر بشكل مباشر على جودة التدقيق.
2- التحديات التنظيمية والتشريعية: ضعف الجوانب التشريعية والرقابية، خاصة في القطاع المصرفي، مما يصعب مكافحة ظواهر مثل غسيل الأموال.

3- بيئة البيانات والتوثيق: صعوبة الحصول على بيانات دقيقة وموثوقة، مما يعيق عملية التدقيق التشغيلي.

4- ضعف المهارات والتدريب: نقص الخبرة والمعرفة التجارية اللازمة، ومحدودية الموارد المتاحة للمدققين.

5- مخاطر غسيل الأموال والفساد: التحديات المرتبطة بتقلبات السوق وحالات الفساد الإداري والمالي، مما يتطلب من المدقق دوراً أكبر في كشف الجرائم المالية.

6- الشك المهني: الحاجة إلى تطوير مهارات الشك المهني لدى المدققين العراقيين لتقييم أدلة التدقيق بموضوعية.

7- التأخر في تبني التكنولوجيا: الحاجة إلى اعتماد تكنولوجيا المعلومات والمعايير الدولية الحديثة لتقليل مخاطر التدقيق.

هذه العوامل مجتمعة تجعل من بيئة العمل الرقابي في العراق بيئة عالية المخاطر وتتطلب جهوداً مكثفة لتعزيز المهنة.

لأغراض اختبارها في البيئية العراقية يمكن حصر محددات السلوك غير المهني للمدقق في:

1- **ضغط موازنة الوقت** : ان ضغط موازنة الوقت يحدث عندما يكون الوقت الفعلي اللازم لعملية التدقيق اكبر من الوقت الذي تم تحديده في الموازنة وينعكس على استجابة المدقق للضغط من خلال اكمال العمل في الوقت المطلوب وتقليص الوقت الذي تتطلبه مهمة التدقيق (Margheim & other , 2005 : 24) . تم تعريف ضغط موازنة الوقت على انه الضغط المزمّن والشامل والذي ينشأ من القيود المفروضة على الموارد المحددة لأداء المهمة (Ling , 2013: 15). يتم الاستجابة الى ضغوط موازنة الوقت من قبل المدقق بطريقتين: الطريقة الأولى (الاستجابة الوظيفية) وهي زيادة نشاط وساعات العمل وبذل تركيز أكبر على البيانات ذات الصلة واستعمال اساليب تدقيق كافية، والطريقة الثانية (الاستجابة المختلة) وينتج عن هذه الطريقة سلوكيات معقدة للموازنة في المستقبل وتتضمن هذه السلوكيات استبعاد بعض خطوات التدقيق دون تصريح، العمل بما يتجاوز الوقت المحدد دون التصريح، اختصار بعض ارشادات التدقيق بشكل غير منطقي (Khodamoradi&Hajiha,2016: 4).

2- **اهمية الزبون** : يشكل الزبون الذي يتمتع بكونه كبرى الحجم وقدرة مالية عامل ضغط على المدققين للاحتفاظ بالزبائن فضلاً عن عامل المنافسة اذ تؤدي زيادة حدة المنافسة الى تقليل اجور التدقيق مما ينعكس على زيادة الضغط على المدقق لأنه يحتاج الى الزبون ويوجد الموارد كالأجور ومن ثم قد يشعر المدقق بالضغط لانجاز مهمة التدقيق بسرعة لأجل الوفاء بالموازنة النقدية والمحافظة على الزبون (Zakaria & othe , 2013 : 496).

- 3- **نوايا الدوران** : تشير الرغبة في الانتقال نية الفرد في عدم الاستمرار في العمل والبحث عن بدائل وظيفية أخرى ، ونية الدوران هي مغادرة الوحدة الاقتصادية او تركها بصورة دائمة اما بشكل طوعي مثل التقاعد او غير طوعي مثل البحث عن وظيفة اخرى ، وان المدقق الذي لديه نية في تغيير وظيفته هو اكثر عرضة للانخراط في سلوك غير مهني بسبب عدم الخوف من العقوبات التي يمكن ان يحصل عليها اذا تم اكتشاف هذا السلوك (Amlayasa & other , 2021 : 317) .
- 4- **الاداء** : ان السلوك غير المهني يحدث عندما يشعر المدقق انه غير قادر على تحقيق النتائج المتوقعة من خلال جهوده الخاصة اي ان المدقق الذي يقل مستوى أدائه عن المستوى القياسي لديه امكانية اكبر للانخراط في سلوك غير مهني لأنه يعتبر نفسه غير قادر على البقاء في شركات التدقيق والعمل مع الوحدة الاقتصادية من خلال جهوده الخاصة ، لذا فان قبول المدقق للسلوك غير المهني سيكون اكبر اذا كان للمدقق توقع اداء منخفض عن نفسه (Harini & other , 2010 : 8) .
- 5- **ضغط العمل** : المدققين في مستوى معين قد لا يعتبرون الضغط المتولد من العمل عبئاً وانما محفز للعمل بشكل اكبر ومن ناحية اخرى فان الضغط المتولد من العمل يمكن ان يزيد من الارهاق الوظيفي وبالتالي يؤدي الى قيام المدققين بسلوك غير مهني (Nazaruddin & other, 2017 : 426) . تم تعريف ضغط العمل على انه ادراك الموظف أو شعوره بخلل وظيفي نتيجة للأحداث أو الظروف المتصورة في بيئة العمل وردود الفعل الفسيولوجية والنفسية للموظف التي تنتج من التهديدات غير المريحة أو التي لا يرغب بها أو التهديدات في مكان عمل الموظف (Chen & Silverthorne , 2008 : 2) . باستخدام نظرية ضغط العمل يمكن ان يؤثر الضغط المتولد من العمل بالقيام في العمل وفقاً للمواقف الفردية والسلوك الامر الذي يمكن إشجع المدققين على القيام بإجراءات تدقيق غير فاعلة (Prabangkara & Fitriany , 2021 : 3) .

3-3 جودة التدقيق

3-3-1 مفهوم جودة التدقيق

يعتمد إدراك جودة التدقيق بنسبة كبيرة على وجهات النظر المختلفة ، اذ قد يكون للمدقق والمنظمين وبقية أصحاب المصالح وجهات نظر مختلفة حول ما يشكل جودة التدقيق ، وبالتالي سينسحب هذا على نوع المقاييس المستخدمة في تقييم الجودة ، فعدم وجود أخطاء جوهرية قد تكون مقياساً لمستخدمي التقارير المالية ، في حين ان الاستكمال المرضي لمتطلبات التدقيق والتوافق مع معايير التدقيق قد يكون مقياساً للجودة للمدقق ، بينما التدقيق الذي يمكن الدفاع عنه في عمليات التفتيش أو في المحتكم القانونية قد يكون قياساً للجودة لشركات التدقيق ، واخيراً ان التدقيق الذي يتجنب المشاكل الاقتصادية للوحدة الاقتصادية قد يكون مقياساً للجودة من وجهة نظر المجتمع (Knechel & other , 2013 : 386) ، وان جودة التدقيق تمثل أمور مختلفة لجهات مختلفة الامر الذي يؤدي الى تضارب المصالح عندما يتم التوفيق بين وجهات النظر هذه (Detzen & Gohd , 2021 : 5) .

ونظراً لان المستخدمين لديهم توقعات وادوار متضاربة الامر الذي يدفع بوجود تفسيرات مختلفة للجودة وقد تميل هذه الاختلافات للحصول تعريفات ومقاييس مختلفة للجودة ، وهذا ما يفسر عدم وجود تعريف واحد متفق عليه لجودة التدقيق والذي يمكن ان يكون معيار يستخدم لتقييم الأداء الفعلي (Sulaiman , 2011 , 22) .

ويعد تعريف دي انجلو (1981) من أولى التعريفات المهمة التي قدمت لجودة التدقيق والذي يشير على ان جودة التدقيق هي وظيفة لإمكانية المدقق على كشف الأخطاء الجوهرية والابلاغ عنها اثناء عملية التدقيق (DeAngelo , 1981 : 186) .

كما تم تعريف جودة التدقيق من قبل مجلس معايير التدقيق والتأكد الدولي (IAASB) بانها عملية خلق بيئة مناسبة تعمل على تحسين اعمال تدقيق الحسابات بشكل ناجح على اساس ثابت ، ومن خلالها يمكن تحقيق اعلى مستويات الجودة عندما يمتلك فريق التدقيق عدة شروط منها اخلاقيات وسلوكيات المدقق وامتلاكه المهارة والخبرة فضلاً عن الوقت الكافي للقيام بعملية التدقيق ، وان تكون مهامه المطلوبة متوافقة مع معايير العمل المهني الصادرة عن المنظمات المهنية المختصة (نعمة & محمد ، 2021 : 68) .

ويعرف 1988 (Palmrose) جودة التدقيق بانها مستوى الثقة التي يوفرها المدقق للقوائم المالية التي لا تتضمن اخطاء او

تحريفات جوهرية (56 : 1988 : Palmrose) . وعرفت أيضاً بأنها خفض المدقق خطر الاكتشاف الى الحد الذي يكون معه مستوى خطر التدقيق المقبول منخفضاً الى اقل درجة ممكنه.

وتعكس هذه التعريفات وجهات النظر المختلفة عن معنى جودة التدقيق، من حيث اكتشاف الأخطاء الجوهرية ، ومخاطر التدقيق، والمعايير المهنية والدولية ، وحاجات المستخدمين ، الامر الذي يشير الى ضرورة تكامل هذه التعريفات ووضع تعريف يشمل جميع وجهات النظر المختلفة اذ يمكن تعريفها بأنها الحصول على رأي تدقيق ينتج عن سلوك غير متحيز من المدقق مستنداً الى مبادئ ومعايير المحاسبة والتدقيق الدولية معززاً بأدلة تدقيق مناسبة وكافية ، الامر الذي يؤدي الى اكتشاف والابلاغ عن الاخطاء الجوهرية ، مما يقلل من مخاطر التدقيق ويحقق حاجات المستخدمين .

2-3-3 اهمية جودة الاداء المهني

تعد جودة الاداء المهني مطلباً مهماً لمختلف الاطراف المستفيدة من عمليات التدقيق، وتختلف اهميتها من جهة الى اخرى وكالاتي (الربيعي، 2021: 251):

1. ادارة الوحدة الاقتصادية: هي المسؤولة عن اعداد القوائم المالية. ومن هذا المنطلق، فان تنفيذ عملية التدقيق بجودة عالية يمكنها من معرفة اماكن القوة والضعف لديها، وبالتالي وضع خطط مستقبلية، ومن جانب اخر فان تقرير المدقق النظيف له ردود فعل في السوق مما يؤثر في زيادة الاقبال على شراء اسهمها في السوق وتحسين صورتها امام الموردين والمتعاملين معها.
2. المستثمرون: يعتمد المستثمرون بشكل كبير على القوائم المالية للوحدة في الاستثمار في اسهمها عن طريق شرائها وبيعها للمستثمرين الحاليين أو المرتقبين ، وان جودة الاداء المهني تؤثر ايجاباً في القرارات المتخذة من المستثمرين.
3. البنوك: تعتمد البنوك ووحدة التمويل بشكل كبير على القوائم المالية المدققة ولا سيما في منح القروض والتسهيلات المصرفية، وان جودة الاداء المهني سوف تؤثر ايجاباً في جودة قراراتهم.
4. الاجهزة الحكومية: تعتمد الاجهزة الحكومية على القوائم المالية المدققة في اغراض كثيرة ، منها التخطيط والرقابة ، وفرض الضرائب ، وتقرير الاعانات لبعض الصناعات ، اذ تسعى الاجهزة الحكومية الى اتمام اعمال التدقيق بمستوى عالي من الجودة من اجل حماية النشاط الاقتصادي ، وجميع الاطراف ذات الصلة والعلاقة بعملية التدقيق.
5. الدائنون: يهتم الدائنون بالقوائم المالية المدققة من قبل المدقق الخارجي لمنح الزبائن تسهيلات الائتمان.

3-3-3 مقاييس جودة التدقيق

اشارت العديد من الدراسات الى وجود عدة مقاييس للجودة وسنتناول في دراستنا المقاييس المتعلقة بموضوع دراستنا اذ وجدت دراسة (انديه & غيث ، 2016 : 14) ان المقاييس تتكون من الاتي :

- 1- منهج بدائل القياس : يمكن قياس جودة التدقيق من خلال عدد من بدائل القياس كحجم شركة التدقيق وارتباطها بشركات التدقيق الدولية ، عدد الدعاوي القضائية المرفوعة ضد شركة التدقيق ، وخبرة شركة التدقيق بصناعة الزبون .
- 2- منهج القياس غير المباشر (المنهج السلوكي) : يمكن قياس جودة التدقيق من خلال ايجاد مقومات معينة للجودة وهي مدى توفر عناصر الرقابة المنصوص عليها بمعايير رقابة الجودة الصادرة عن المنظمات المهنية ، في حين استخدم البعض الاخر نماذج مقترحة من الباحثين لتقييم مدى رضا الزبائن عن خدمات التدقيق كنموذج التوقعات والاداء المعروف باسم السير فكلوال Servqual ونموذج الاداء الفعلي Serperf .

في حين وجدت دراسة (Aghaei Chadevani) ان مقاييس جودة التدقيق تتعلق بالجوانب السلوكية، اذ حددت ان مقاييس جودة التدقيق هي جودة المدققون، وتدريبهم، المعايير الاخلاقية، المهارات والصفات الشخصية للمدققين، التفكير الاخلاقي

للمدققين، راس المال البشري، السمعة، الخبرة، القدرة، والاستقلال (Aghaei Chadevani, 2011:315). ومما يجدر الإشارة إليه هنا عدم الاتفاق بين الباحثين حول الكيفية التي يتم فيها تحديد أو قياس الجودة فضلاً عن تحديد العوامل التي يمكن أن تؤثر فيها مما يجعلها من المسائل التي تحتاج للمزيد من الدراسة (انديه & غيث، 2016: 14).

3-3-4 محددات السلوك غير المهني وجودة التدقيق

ان ضغط موازنة الوقت المرتبط باستمرار قيام المدققين بالسلوك غير المهني يمثل تهديداً مباشراً لجودة التدقيق اذ ان ضغط موازنة الوقت هو حالة يطلب فيها من المدققين ان يأخذون في الاعتبار العامل الاقتصادي (التكلفة والوقت) في تحديد مقدار توافق ادلة التدقيق التي تم جمعها مما يشعر المدققين بالضغط في اكمال مهمة التدقيق بسبب عدم التوازن بين عملية التدقيق والوقت والتكلفة المستلمة وبالتالي ادى ذلك الى ميل المدقق الى اختيار السلوك غير المهني لإتمام عملية التدقيق بالوقت المحدد (Gaol : 271 , 2017 , other &). وان أهمية الزبون لها درجة عالية من التأثير على الجودة اذ كلما زادت أهمية الزبون كلما زادت قوته امام المدقق نتيجة زيادة مقدار الاتعاب المدفوعة كمقابل لخدمات التدقيق (خليل، 2018: 39)، ومن ثم كلما زادت أهمية الزبون اصبح المدقق اقل قدرة للحفاظ على استمرارية الزبون واقل قدرة على تعديل الاخطاء التي اكتشفها اثناء مهمة التدقيق (علي، 2015 : 448). ان المدقق معرض للتنازل بصورة اكبر عن تعديلات التدقيق للزبائن الأكثر أهمية وبالتالي ان أهمية الزبون تعد تهديد مهم لجودة التدقيق (4 : 2015 , Tepalagul & Lin).

توجد سلوكيات تؤثر بشكل مباشر على جودة التدقيق وهي كالآتي:

- 1- التوقيع قبل انتهاء مهمة التدقيق: يحدث التوقيع المبكر عندما لا ينهي المدقق خطوات التدقيق اذ يرتبط هذا الاجراء باكمال اجراءات التدقيق المطلوبة ويؤدي عمل غير مكتمل ويتجاهل خطوات التدقيق وابداء الرأي بالقوائم المالية ، وتنتهك خطوات التدقيق غير المكتملة معايير التدقيق ، وسيزيد هذ من احتمال تكوين المدققين اراء واحكام خاطئة اذا تم تجاهل خطوة واحدة أو اكثر من خطوات التدقيق (22 : 2020 , Trinandari).
- 2- ادلة الاثبات غير الكافية: تعد كفاية ادلة التدقيق مقياس لجودة التدقيق ويتم تحديد ادلة التدقيق المطلوبة وفقاً لتقييم مخاطر التحريف الجوهرية من قبل المدقق وكذلك الحصول على ادلة تدقيق تتمتع بالجودة العالية وبالتالي فاذا لم يتم الحصول على ادلة كافية فسينعكس ذلك بشكل سلبي على جودة التدقيق (701 : 2015 , Zuca).
- 3- عدم دقة المعالجة : يمكن ان يقوم المحاسب بمعالجات غير دقيقة اثناء التسجيل والابلاغ عن المعاملات ، وان مسؤولية المدقق تتمثل في تخطيط عملية التدقيق وتنفيذها بالشكل الذي يضمن الحصول على تأكيد معقول حول ما اذا كانت القوائم المالية الاخطاء الجوهرية ، وينبغي على المدقق تنفيذ عملية التدقيق بما ينسجم مع المعايير الدولية للتدقيق التي تحتوي على الاجراءات والمبادئ الاساسية اذ تعد اجراءات التدقيق وسيلة لمنع الاخطاء فاذا لم يتم المدقق بالاجراءات اللازمة لاكتشاف الاخطاء فسوف يؤثر بشكل سلبي على جودة التدقيق (الجبول ، 2022 : 879).
- 4- اهمال خطوات التدقيق: اي ان المدقق قد يختار عدم القيام بخطوات التدقيق أو القيام بخطوات التدقيق بشكل غير كامل (7 : 2010 , Harini & other).

اما السلوكيات التي تؤثر بشكل غير مباشر فتتمثل بعدم الإفصاح عن وقت التدقيق الفعلي ويعني افصاح المدقق في التقارير بأنهم عملوا ساعات اقل في مهمة التدقيق مقارنة بالعمل الفعلي أو ان المدقق لا يبلغ عن الساعات التي تتجاوز ساعات العمل المحددة في الموازنة (26 : 2017 , Khan) ، اذ يؤدي عدم الابلاغ عن الوقت الى عواقب غير مقصودة مثل الحاجة الى مراجعة الموازنة الزمنية ويؤدي الى ضغوط زمنية غير معترف بها على عمليات التدقيق المستقبلية وينعكس بالسلب على جودة التدقيق (11 : 2016 , Espinosa-Pike & Barrainkua) لان عملية التدقيق للسنة الحالية تستند غالباً على موازنة الوقت للسنة السابقة وعندما تكون الموازنة الحالية غير واقعية فقد يشكل هذا للمدقق حافزاً للانخراط في إجراءات تقلل من جودة التدقيق (96 : 2003 , Donnily & other).

المحور الرابع: عرض نتائج الاستبانة واختبار الفرضيات

1- 4: تحليل ثبات الاستبانة وصدقها:

يبين هذا التحليل صحة البيانات التي سوف نحصل عليها من عينة البحث، عن طريق اختبار (Alpha Cronbach's)، أذ كانت قيمة معامل الثبات (ألفا كرو نباخ) لجميع اسئلة الاستبانة (0.730) وهي قيمة كبيرة تؤكد وجود ثبات عالٍ في اسئلة الاستبانة، كما بلغت قيمة (ألفا كرو نباخ) لجميع اسئلة متغير (محددات الانحراف في السلوك المهني للتدقيق) (0.701) وهي نتيجة عالية تؤكد وجود ثبات عالٍ في هذا المتغير، أما (معامل ألفا كرو نباخ) لأسئلة متغير (جودة التدقيق) فقد سجل (0.702) وهي قيمة كبيرة تؤكد وجود ثبات ملحوظ في أسئلة هذا المتغير، ويمكن حساب (معامل الصدق) من خلال جذر معامل (ألفا كرو نباخ). اذ بلغ معامل الصدق (0.854)، وكما مبين في الجدول (3):

جدول (3) نتائج اختبار ألفا كرو نباخ

متغيرات البحث	عدد الفقرات	ألفا كرو نباخ	التفسير~
المستقل	محددات الانحراف في السلوك المهني للتدقيق	12	0.701 تحقق شرط الثبات
التابع	جودة التدقيق	6	0.702 تحقق شرط الثبات
اجمالي فقرات الاستبانة		18	0.730 اجتياز اجمالي الاسئلة لاختبار الثبات

المصدر: من إعداد الباحثون ببرنامج (SPSS v25)

2-4 الإحصاء الوصفي لمتغيرات البحث

1-2-4 محددات الانحراف في السلوك المهني للتدقيق

يُبين الجدول (4) نتائج الإحصاء الوصفي لمتغير (محددات الانحراف في السلوك المهني للتدقيق)، من خلال الأوساط الحسابية والانحرافات المعيارية ومعاملات الاختلاف. وقد بلغ الوسط الحسابي الكلي للمتغير (3.909)، وهو أعلى من الوسط الفرضي لمقياس ليكرت الخماسي (3)، مما يدل على اتفاق أفراد العينة بدرجة مرتفعة نسبياً على وجود محددات تسهم في الانحراف بالسلوك المهني للتدقيق. كما بلغ الانحراف المعياري الكلي (0.438) ومعامل الاختلاف (0.1120)، وهي قيم منخفضة نسبياً، ما يشير إلى تجانس آراء أفراد العينة وعدم تشتتها، وهو ما يعزز موثوقية النتائج المتحصلة.

وبتحليل الفقرات بصورة تفصيلية، تبين أن أعلى وسط حسابي كان للفقرة رقم (3) التي تنص على (يؤدي انخفاض مستوى الالتزام بالقيم الأخلاقية العامة والمجتمعية إلى قبول ممارسات تدقيقية غير مقبولة)، إذ بلغ وسطها الحسابي (4.56) بانحراف معياري (0.563) ومعامل اختلاف (0.1235)، مما يجعلها أفضل فقرة في الترتيب الأول، ويعكس إدراكاً عالياً لدى المبحوثين بأهمية البعد الأخلاقي في الحد من الانحراف السلوكي المهني. في المقابل، جاءت الفقرة رقم (11) في الترتيب الأخير، إذ بلغ وسطها الحسابي (3.53) بانحراف معياري (0.941) ومعامل اختلاف (0.2666)، والتي تنص على (يدفع التمسك بالعمل والاحتفاظ به مع وجود منافسة شديدة في سوق خدمات التدقيق، الإدارة إلى تقديم تنازلات مهنية)، ويعكس ذلك درجة اتفاق متوسطة نسبياً، مع تشتت أعلى في آراء أفراد العينة مقارنة ببقية الفقرات.

أما بقية الفقرات فقد تراوحت أوساطها الحسابية بين (3.59 - 4.27)، وجميعها تجاوزت الوسط الفرضي، ما يدل على وجود اتفاق عام على تأثير عوامل مثل الخبرة المهنية، الكفاءة العلمية، ضغط الوقت، التدريب المستمر، والاستقلالية المهنية في زيادة احتمالية الانحراف في السلوك المهني للتدقيق، وإن اختلفت مستويات التأثير بحسب تقديرات المبحوثين.

وبناءً على ما تقدم، يمكن الاستنتاج أن متغير محددات الانحراف في السلوك المهني للتدقيق يُعد من المتغيرات ذات الأهمية العالية من وجهة نظر أفراد العينة، وبمستوى اتفاق وتجانس مرتفعين، الأمر الذي يوفر أساساً إحصائياً متيناً للانتقال إلى اختبارات العلاقة والتأثير مع المتغيرات الأخرى في الدراسة.

الجدول (4) الاحصاء الوصفي لمتغير محددات الانحراف في السلوك المهني للتدقيق

ت	محددات الانحراف في السلوك المهني للتدقيق	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	معامل الاختلاف
1	يسهم انخفاض مستوى الخبرة المهنية او النقص فيها، يسهم في زيادة احتمالية مخالفة المعايير المهنية.	4.27	0.614	0.1438
2	تسهم ضعف الكفاءة العلمية في اتباع إجراءات تدقيقية خلافا لمعايير التدقيق المهنية.	4.08	0.729	0.1787
3	يؤدي انخفاض مستوى الالتزام بالقيم الأخلاقية العامة والمجتمعية الى قبول ممارسات تدقيقية غير مقبولة.	4.56	0.563	0.1235
4	تزيد عدم القدرة على مقاومة الضغوط من قبول ممارسات تدقيقية غير سليمة.	3.62	0.824	0.2276
5	يؤدي النقص او انعدام التدريب المستمر الى ضعف تحديث معرفة المدقق ومهارته المهنية.	4.12	0.545	0.1323
6	يتجاهل المدقق بعض الإجراءات التدقيقية بسبب ضغط الوقت وانخفاض الميزانية.	3.69	0.929	0.2518
7	يفرض ضغط الوقت وانخفاض الميزانية قيوداً على نطاق الإجراءات التدقيقية المنفذة.	3.59	0.959	0.2671
8	تدفع سياسات الإدارة العليا في مكتب التدقيق الى انجاز العمل على حساب الجودة.	3.90	1.006	0.2579
9	تركيز نظام تقييم الأداء على سرعة الإنجاز بدرجة من تركيزها على الالتزام المهني.	3.74	1.051	0.2810
10	توجد أليات اشراف ومتابعة للتحقق من التزام المدققين بالمعايير المهنية واللوائح المعمدة.	4.10	.731	0.1783
11	يدفع التمسك بالعميل والاحتفاظ به مع وجود منافسة شديدة في سوق خدمات التدقيق، يدفع الإدارة الى تقديم تنازلات مهنية.	3.53	.941	0.2666
12	يؤثر الاعتماد الاقتصادي على العميل سلباً في استقلالية المدقق ويزيد من فرص السلوك غير المهني.	4.27	1.094	0.2562
	الإجمالي	3.909	0.438	0.1120

4-2-2 جودة التدقيق

يُظهر الجدول (5) نتائج الإحصاء الوصفي للمحور الثاني (جودة التدقيق) من خلال عرض الأوساط الحسابية والانحرافات المعيارية ومعاملات الاختلاف لفقرات المحور. وقد بلغ الوسط الحسابي الكلي (4.171)، وهو أعلى من الوسط الفرضي لمقياس ليكرت الخماسي (3)، مما يدل على ارتفاع مستوى جودة التدقيق من وجهة نظر أفراد العينة ووجود اتفاق واضح حول توفر متطلبات الجودة لدى المدققين. كما بلغ الانحراف المعياري الكلي (0.452) ومعامل الاختلاف (0.108)، وهي قيم منخفضة نسبياً، مما يشير إلى تجانس كبير في آراء أفراد العينة وانخفاض مستوى التشتت، الأمر الذي يعكس استقراراً وموثوقية في النتائج الإحصائية المتحصلة.

وعلى مستوى الفقرات، جاءت الفقرة رقم (6) في المرتبة الأولى بأعلى وسط حسابي بلغ (4.34)، وانحراف معياري (0.669) ومعامل اختلاف (0.154)، والتي تنص على (يتمتع المدقق الجيد بالكفاءة الذاتية والشجاعة والاستقلالية والضمير المهني)، مما يعكس إدراك المبحوثين لأهمية الصفات الذاتية والأخلاقية والمهنية للمدقق بوصفها من أبرز محددات جودة التدقيق. فيما حلت الفقرة رقم (2) في المرتبة الأخيرة، حيث بلغ وسطها الحسابي (3.75)، وانحراف معياري (0.908) ومعامل اختلاف (0.242)، والتي تنص على (يلتزم المدقق بمعايير التدقيق الدولية)، ورغم تجاوزها الوسط الفرضي، إلا أن ذلك يشير إلى اتفاق بدرجة متوسطة نسبياً مع وجود تباين أعلى في آراء أفراد العينة مقارنة ببقية الفقرات، وهو ما قد يعكس تفاوتاً في مستويات الالتزام العملي بمعايير التدقيق الدولية.

أما بقية الفقرات فقد تراوحت أوساطها الحسابية بين (4.17 - 4.32)، وجميعها تعكس مستوى اتفاق مرتفع بشأن امتلاك المدققين للقدرة على اكتشاف الأخطاء الجوهرية، وجمع أدلة إثبات كافية وملائمة، والامتثال لمعايير التدقيق ومعايير رقابة الجودة، إضافة إلى توفر الخبرة المهنية والكفاءة العملية اللازمة لإنجاز أعمال التدقيق بجودة عالية.

وبناءً على ما تقدم، يمكن الاستنتاج أن محور جودة التدقيق يتمتع بدرجة عالية من الأهمية والقبول من قبل أفراد العينة، مع مستوى مرتفع من التجانس في الإجابات، مما يجعله محوراً داعماً للتحليل اللاحق واختبارات العلاقة والتأثير مع بقية متغيرات الدراسة.

الجدول (5) الاحصاء الوصفي لمتغير جودة التدقيق

ت	جودة التدقيق	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	معامل الاختلاف
1	يملك المدقق القدرة على اكتشاف الأخطاء الجوهرية.	4.23	0.662	0.157
2	يلتزم المدقق بمعايير التدقيق الدولية.	3.75	0.908	0.242
3	يجمع المدقق أدلة الإثبات الكافية والملائمة قبل إصدار التقرير.	4.32	0.596	0.138
4	يمتثل المدقق لمعايير التدقيق، معايير رقابة الجودة.	4.23	0.608	0.144
5	يتمتع المدقق بخبرة مهنية وكفاءة عملية كافية لإنجاز أعمال التدقيق بجودة عالية.	4.17	0.791	0.190
6	يتمتع المدقق الجيد بالكفاءة الذاتية والشجاعة والاستقلالية والضمير المهني.	4.34	0.669	0.154
	الإجمالي	4.171	0.452	0.108

4.3: اختبار الفرضيات للبحث وتحليلها

تهدف هذه الفقرة لاختبار الفرضيات التي حددها ألباحث باستخدام الانحدار الخطي البسيط من خلال برنامج (SPSS V.25):

1-الفرضية الرئيسية الاولى: التي تنص (توجد علاقة ذو دلالة إحصائية بين محددات الانحراف في السلوك المهني للتدقيق وجودة التدقيق

جدول (6) قيم الارتباط بين محددات الانحراف في السلوك المهني للتدقيق

المتغير المستقل،	المتغير، التابع	قيمة، الارتباط	مستوى، الدلالة
محددات الانحراف في السلوك المهني للتدقيق	جودة التدقيق	-0.753	0.000

تشير نتائج تحليل الارتباط إلى وجود علاقة ارتباط عكسية بين محددات الانحراف في السلوك المهني للتدقيق وجودة التدقيق، حيث بلغ معامل الارتباط (-0.753)، مما يدل على أنه كلما ارتفعت محددات الانحراف انخفض مستوى جودة التدقيق. وتُعد هذه النتيجة دليلاً على وجود علاقة ذات اتجاه سلبي واضح بين المتغيرين، الأمر الذي ينسجم مع المنطلقات النظرية لمهنة التدقيق والدراسات السابقة التي تؤكد أن السلوك المهني غير المنضبط ينعكس سلباً على جودة أعمال التدقيق.

2-الفرضية الرئيسية الثانية: التي تنص (يوجد تأثير ذو دلالة إحصائية لمحددات الانحراف في السلوك المهني للتدقيق في جودة التدقيق)

جدول (7) تأثير ذو دلالة إحصائية لمحددات الانحراف في السلوك المهني للتدقيق في جودة التدقيق

المتغير المستقل	المتغير التابع	معامل الارتباط R	معامل التحديد R ²	قيمة F المحسوبة	دلالة F	قيمة الحد الثابت A	معامل بيتا (B)	القيمة المحسوبة (T)	دلالة T
محددات الانحراف في السلوك المهني للتدقيق	جودة التدقيق	-0.753	0.567	9.515	0.000	2.241	-0.405	-8.231	0.000

أظهرت نتائج تحليل الارتباط والانحدار الخطي البسيط وكما في جدول (7) وجود تأثير عكسي ذي دلالة إحصائية لمحددات الانحراف في السلوك المهني للتدقيق على جودة التدقيق، إذ بلغ معامل الارتباط ($R = -0.753$) بما يشير إلى علاقة عكسية متوسطة القوة بين المتغيرين، في حين بلغ معامل التحديد ($R^2 = 0.567$)، مما يدل على أن محددات الانحراف في السلوك

المهني تفسر نسبة (56.7%) من التغيرات الحاصلة في جودة التدقيق. كما بين اختبار (F) المحسوبة والبالغة (9.515) وبمستوى دلالة ($\text{Sig} = 0.000$) معنوية نموذج الانحدار وصلاحيته للتفسير. وأظهرت معاملات الانحدار أن معامل بيتا جاء سالبًا ($B = -0.405$) وبقيمة ($T = -8.231$) ومستوى دلالة ($\text{Sig} = 0.000$)، وهو ما يؤكد أن زيادة محددات الانحراف في السلوك المهني للتدقيق تؤدي إلى انخفاض جودة التدقيق. وبناءً على ذلك، يتم اثبات الفرضية الرئيسية الثانية (تأثير ذو دلالة إحصائية لمحددات الانحراف في السلوك المهني للتدقيق في جودة التدقيق).

المحور الخامس: الاستنتاجات والتوصيات

- من خلال التوفيق بين الإطار النظري والتحليل الإحصائي لنتائج الاستبانة، توصل البحث الى الاستنتاجات الآتية:
1. تعددت المحددات السلوكية لدى المدقق والمؤثرة على جودة التدقيق، الزمنية منها والاجتماعية والاقتصادية والبيئية.
 2. محددات الانحراف في السلوك المهني للمدقق كضغوط الوقت والأداء تؤدي مباشرة الى تآكل الشك المهني.
 3. المدقق العراقي يجد نفسه امام مقايضة بين الالتزام بالمعايير وبين ضغوط البقاء في السوق المهني.
 4. اثبتت النتائج وجود علاقة ارتباط عكسية ذات دلالة إحصائية، إذ ان جودة التدقيق ليست مجرد مسألة تقنية وحسب، بل تتأثر بمجموعة من المحددات السلوكية للمدقق.
 5. نجح المتغير المستقل (محددات الانحراف) في تفسير ما نسبته (56.7%) من التغيرات في جودة التدقيق. ارتفاع النسبة يشير الى ان العوامل السلوكية في البيئة العراقية تفوق في تأثيرها أحيانا العوامل الفنية والتقنية.
 6. تشير النتائج الإحصائية الى ان المدقق العراقي يدرك ان الوازع الأخلاقي الذاتي هو الخط الدفاعي الأول ضد الانحراف السلوكي، لاسيما في ظل ضعف الرقابة المؤسسية.
 7. ان الاعتماد الاقتصادي على العميل يؤثر سلباً على استقلالية المدقق، مما يؤدي الى تقديم تنازلات مهنية، الامر الذي يعزمن فرضية مشكلة الوكيل والموكل في سوق التدقيق العراقي.

2-5 التوصيات

بناءً على الاستنتاجات أعلاه، يوصي الباحثون بالآتي:

1. ضرورة قيام مجلس المهنة ورقابة المحاسبين والمدققين في العراق بتحديث ميثاق السلوك المهني ليشمل عقوبات رادعة ومحددة ضد السلوكيات غير المهنية (مثل التوقيع قبل الإنجاز او اهمال الخطوات التدقيقية).
2. ضرورة الحد من المنافسة غير الشريفة بين مكاتب التدقيق من خلال وضع حدود لأتعاب التدقيق تتناسب مع حجم الشركة وبما يتناسب مع الوقت اللازم لتدقيقها.
3. تعزيز الوازع الأخلاقي لدى المدقق من خلال تضمين المناهج التعليمية بمادة دراسية تؤكد على الاخلاق المهنية للمدقق.
4. عملية التدريب المهني يجب ان لا تقتصر على الجوانب المهنية الفنية فحسب، بل ضرورة تعزيزها بدورات متخصصة في اخلاقيات المهنة وإدارة ضغط الوقت لتعزيز الشك المهني.
5. تفعيل نظام مراقبة الاقران بين مكاتب التدقيق للتحقق من أن تقليص الوقت او التكاليف لم يتم على حساب جودة الأدلة التي تم جمعها.
6. ضرورة العمل على تقليل قدرة العميل في التأثير بموضوع تعيين او عزل المدقق، وربط ذلك بجهات رقابية عليا لضمان حيادية المدقق وحمايته من التهديدات بإنهاء التعاقد.

3-5 مقترحات لدراسات مستقبلية

- إجراء دراسة مقارنة حول محددات السلوك غير المهني بين مكاتب التدقيق المحلية والمكاتب الدولية (Big 4) العاملة في العراق.

- دراسة أثر "الذكاء الاصطناعي في التدقيق" على تقليل فرص السلوك غير المهني الناتج عن ضغط الوقت.

المصادر

أولاً: العربية

1. أرديني، ثامر صايل، (2007). *أخلاقيات مهنة التدقيق*، المكتبة المركزية، جامعة الموصل، العراق.
2. الجبول، محمد، (2022). "أثر إجراءات التدقيق في اكتشاف الأخطاء الجوهرية"، *المجلة العربية للمحاسبة*، 25(2)، 875-893.
3. الجبوري، نصير، والبيدي، عمار، (2019). "التحديات القانونية والتنظيمية لمهنة التدقيق في البيئة العراقية"، *مجلة الدراسات المحاسبية والمالية*، 14(47).
4. الحسن، فلاح، (2021). *الأبعاد الأخلاقية والسلوكية في العمل المهني*، دار المناهج للنشر والتوزيع، عمان، الأردن.
5. حسن، أحمد، والخفاجي، محمد، (2020). "أثر حروب الأسعار والمنافسة في مكاتب التدقيق العراقية"، *مجلة العلوم الاقتصادية والإدارية*.
6. الدليمي، شاكراً، وعبود، سالم صخر، (2019). "حوكمة الشركات وأثرها على جودة التدقيق في العراق"، *مجلة جامعة بغداد للعلوم الاقتصادية والإدارية*.
7. الربيعي، منقذ، وصخر، هشام، (2021). *السلوك المهني في التدقيق: الأطر والنظريات*، مكتبة الرافدين، بغداد.
8. الساعدي، كريم، (2018). "فعالية الرقابة المهنية في مكاتب التدقيق العراقية"، *مجلة الإدارة والاقتصاد*، جامعة المستنصرية.
9. العزاوي، حامد، (2017). "البيئة السياسية والأمنية وأثرها على ممارسة مهنة التدقيق في البيئة العراقية"، *مجلة البحوث المحاسبية*.
10. عمر، سهام، (2022). *أخلاقيات المهنة كمعيار للسلوك القويم*، دار الفكر العربي، القاهرة.
11. المطيري، فهد، (2012). "معايير السلوك المهني الصادرة عن AICPA"، بحث أكاديمي منشور، *المجلة الخليجية للمحاسبة*.
12. المعموري، رياض، والموسوي، حيدر، (2021). "الضغوط الاجتماعية وأثرها على استقلالية المدقق في العراق"، *مجلة القادسية للعلوم الإدارية والاقتصادية*، 23(2).
13. المنصور، خالد، (2023). "أهمية الالتزام بالسلوك المهني في بناء الشخصية الرقابية"، *المجلة الدولية للأبحاث الأكاديمية*.
14. النعيمي، مصطفى، (2020). "الفجوة بين التعليم الأكاديمي والممارسة المهنية في العراق"، *مجلة العلوم المحاسبية*.
15. نعمة، حميد، ومحمد، علي، (2021). "دور معايير IAASB في تعزيز بيئة التدقيق"، *مجلة المحاسب المعاصر*.

ثانياً: الأجنبية (Foreign References)

1. Amlayasa, I. W., & other. (2021). The Effect of Turnover Intention on Underreporting of Time. *Journal of Accounting and Investment*, 22(2), 316-330.
2. Bazerman, M. H., & other. (1997). The impossibility of auditor independence. *Sloan Management Review*, 38(4), 89-94.
3. Causholli, M., & other. (2012). Economic determinants of audit quality: The role of audit fees. *Journal of Accounting Research*, 50(3), 639-667.
4. Chen, J. C., & Silverthorne, C. (2008). The impact of job stress on performance and dysfunctional behavior among auditors. *International Journal of Management*, 25(1), 2-11.
5. Cohen, J., & other. (1993). Cultural and socio-economic determinants of auditor behavior. *Behavioral Research in Accounting*, 5(1), 59-78.
6. DeAngelo, L. E. (1981). Auditor size and audit quality. *Journal of Accounting and Economics*, 3(3), 183-199.
7. DeFond, M., & Lennox, C. S. (2011). The effect of SOX on small auditor exits and audit quality. *Journal of Accounting and Economics*, 52(1), 21-40.
8. Detzen, C., & Gohd, S. (2021). Defining contemporary audit quality: Metrics and perceptions. *Accounting and Business Research*, 51(2), 112-135.

9. Elias, R. Z. (2004). The impact of corporate ethical values on perception of earnings management. *Managerial Auditing Journal*, 19(1), 84-98.
10. Ettredge, M., & other. (2014). Fee pressure and audit quality. *Accounting, Organizations and Society*, 39(4), 247-263.
11. Francis, J. R. (2004). What do we know about audit quality? *The British Accounting Review*, 36(4), 345-368.
12. Guedhami, O., & other. (2014). Political institutions and international audit quality. *Journal of Accounting Research*, 52(1), 121-168.
13. Harini, D., & other. (2010). Analysis of dysfunctional audit behavior and its metrics. *Journal of Economics and Business*, 12(1), 7-19.
14. Hilary, G., & Lennox, C. S. (2005). The credibility of self-regulation: Evidence from the accounting profession's peer review program. *Journal of Accounting and Economics*, 40(1-3), 211-229.
15. Hope, O. K., & other. (2013). Legal institutions, investor protection, and auditor behavior. *The Accounting Review*, 88(6), 1955-1987.
16. Jensen, M. C., & Meckling, W. H. (1976). Theory of the firm: Managerial behavior, agency costs and ownership structure. *Journal of Financial Economics*, 3(4), 305-360.
17. Kallapur, S., & other. (2010). Audit market competition and audit quality. *The Accounting Review*, 85(3), 763-796.
18. Kanagaretnam, K., & other. (2011). Effects of national culture on auditor behavior and corruption perception. *Journal of International Business Studies*, 42(6), 853-874.
19. Khodamoradi, M., & Hajiha, Z. (2016). Time budget pressure and its effect on dysfunctional audit behavior. *International Journal of Finance & Managerial Accounting*, 1(2), 1-12.
20. Knechel, W. R., & other. (2013). Audit quality: Insights from the academic literature. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 32(Supplement 1), 385-420.
21. Lennox, C. S. (2000). Do companies successfully shop for clean audit reports? *International Journal of Industrial Organization*, 18(2), 317-337.
22. Ling, Q. (2013). The effect of time budget pressure on dysfunctional behavior: A comprehensive view. *Advances in Accounting*, 29(1), 14-25.
23. Margheim, L., & other. (2005). An empirical investigation of the effects of time budget pressure on dysfunctional audit behaviors. *Behavioral Research in Accounting*, 17(1), 23-44.
24. Moore, D. A., & other. (2006). Conflicts of interest and the case of auditor independence. *Academy of Management Review*, 31(1), 10-29.
25. Nazaruddin, & other. (2017). Job stress and dysfunctional audit behavior: The moderating role of locus of control. *Journal of Business and Retail Management Research*, 11(4), 425-434.
26. Palmrose, Z. V. (1988). Analysis of auditor litigation and audit service quality. *The Accounting Review*, 63(1), 55-73.
27. Patel, C., & Millanta, B. (2011). Holistic approach to international accounting ethics education. *Journal of Business Ethics*, 103(2), 183-205.
28. Power, M. (2021). *The audit society: Rituals of verification* (Updated Edition). Oxford University Press.
29. Prabangkara, A., & Fitriany, F. (2021). The effect of job pressure and professional ethics on auditor dysfunctional behavior. *Journal of Accounting and Auditing Research*, 10(2), 1-15.
30. Salehi, M., & Azary, Z. (2008). Fraud detection and audit expectation gap: Empirical evidence from Iran. *International Journal of Business and Management*, 3(10), 65-77.
31. Sulaiman, N. A. (2011). *Audit quality perceptions: The insights of Malaysian regulators, auditors, and unlisted companies*. Doctoral dissertation, Cardiff University.

-
- 32.Sweeney, B., & Pierce, B. (2004). Alternative perspectives on audit quality and dysfunctional behavior. *Accounting Forum*, 28(4), 389-413.
- 33.Tepalagul, N., & Lin, L. (2015). Auditor independence and audit quality: A literature review. *Journal of Accounting, Auditing & Finance*, 30(1), 101-121.
- 34.Zakaria, M., & other. (2013). Client importance and auditor independence in emerging economies. *Journal of Applied Business Research*, 29(2), 495-504.
- 35.Zuca, M. (2015). The impact of sufficient appropriate audit evidence on the quality of audit reports. *Journal of Economics and Business Research*, 21(2), 698-710.