وزارة التعليم العالي والبحث العلمي

جامعة بابل / كلية الإدارة والاقتصاد

قسم المحاسبة

Auditing in the Financial Control System and the Role of Professional Skepticism in Enhancing Audit Quality in Iraq

التدقيق في نظام الرقابة المالية

ودور الشك المهني في تحسين جودة التدقيق في العراق

بحث مُقدم إلى قسم المحاسبة كلية الإدارة والاقتصاد في جامعة بابل

وهو جزء من متطلبات نيل شهادة البكالوريوس في المحاسبة

الطالبة :

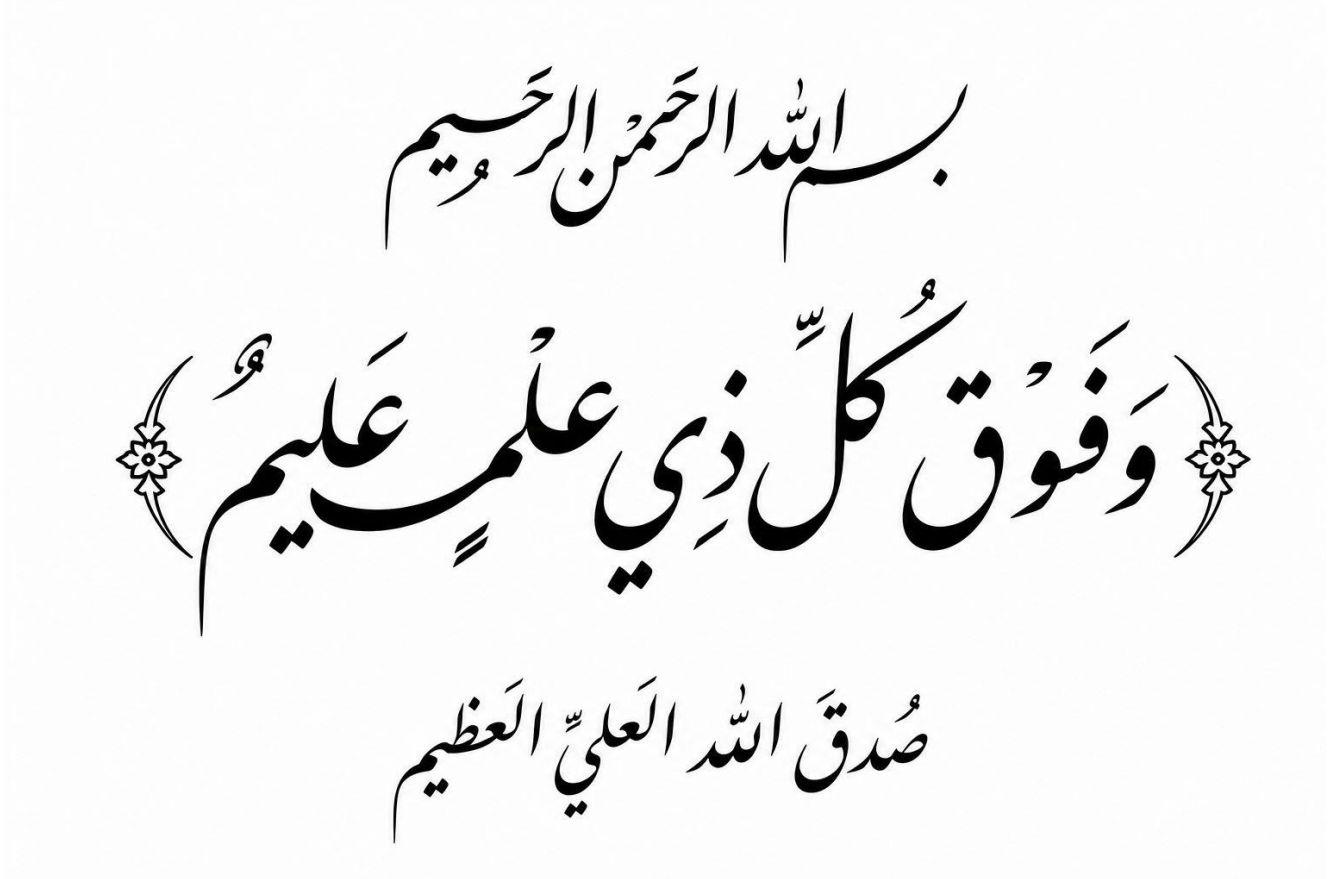
اماليد علي حمزة

المشرف:

الدكتور حيدر غني وناس الكرعاوي

1447هـ

2026م


بسم الله الرحمن الرحيم
﴿وَفَوْقَ كُلِّ ذِي عِلْمٍ عَلِيمٌ﴾
صدق الله العلي العظيم

(سورة يوسف: 76)

الاهداء

اللهُ بيدهِ ملكوتُ كلِّ شيء، وإليهِ يُرجعُ الأمرُ كُلّه. . كان معي حين ظننتُ أني وحدي، وسندني حين استثقلتُ الحمل، وأنار بصيرتي كلما تاهت بي السُبل. الحمدُ لله الذي جعل في العقل نوراً، وفي القلب صبراً، وفي السعي وصولاً. إليك يا ربي أرفعُ حمدي؛ ثناءً لا ينقطع على توفيقك الذي لولاه ما خطَّ القلمُ حرفاً، ولا بلغَ الحُلم شطاً، فبلطفك وحدك تهونُ المشقات، وبعونك تُنالُ الغايات.

ونفسي التي صمدت، وإرادتي التي لم ينل منها التعب. . اليوم أقفُ فخورةً بكل خطوةٍ سلكتُها وبكل حُلمٍ آمنتُ به حتى استوى واقعاً. أهدي هذا النجاح لسنواتِ الجد والمثابرة، ولليالٍ اختصرت عناءها كلمة "تخَرُّج"، معلنةً انتصار الطموح وصمود الروح في وجه كل التحديات، فهذا هو ختامُ المَسير لرحلةٍ لم تكن سهلة، لكنها أثمرت نجاحاً أعتزُّ به، وبدايةً لطموحٍ لا سقف له.

شكر وتقدير

للهِ الحمدُ حمداً كثيراً؛ هو الذي أعان فاستقامَ السعي، وهو الذي وفقَ فتمَّ الإنجاز.

تقديرٌ واعتزاز . . لأستاذي المشرف (الدكتور حيدر غني وناس)؛ الذي منحني من وقته وعلمه ما جعل هذا البحث يبصر النور، فكانت ملاحظاته بصمة تميز في كل صفحة، وتوجيهاته منارةً أضاءت لي جوانب هذا العمل.

امتنانٌ لا ينتهي . . إلى والديَّ؛ الذين آمنوا بي حين استصعب الطريق، وكانوا وما زالوا السند الذي لا يميل، والمأوى الذي لا يضيق، فنجاحي هذا هو غِراس أيديكم.

حبٌ وفخر . . بإخواني ورفقاء الدرب؛ الذين تقاسمتُ معهم عناء الأيام فجعلوا ثقلها خفيفاً، شكراً لوجودكم الذي حوّل مشقة الأيام إلى قوة.

والحمدُ لله أولاً وآخراً . . الذي أنعم بفضله فتمَّ الصعب، وأجزل بعطائهِ فكان الوصول، فله الثناءُ حمداً يوافي نِعمه ويُكافئ مزيده.

الباحثة: اماليد علي

الفهرس

الموضوع	الصفحة
الآية الكريمة	أ
الاهداء	ب
شكر وتقدير	ج
الفهرس	د
ملخص الدراسة	هـ - و
المقدمة	1
الفصل الأول (المبحث الأول، منهجية البحث) (المبحث الثاني، دراسات سابقة)	7-2
الفصل الثاني (المبحث الأول، مفهوم التدقيق) (المبحث الثاني، جودة التدقيق) (المبحث الثالث، الشك المهني)	22-8
الفصل الثالث (الجانب العملي)	30-23
الاستنتاجات والتوصيات	31
المصادر	33-32

المستخلص

هدفت هذه الدراسة تحليل أثر الشك المهني في تحسين جودة التدقيق الخارجي في إطار نظام الرقابة المالية، وتناولت مشكلة الدراسة دور التدقيق في نظام الرقابة المالية من ناحية عمل نظام التدقيق أحد اشكال الرقابة المالية وكذلك مشكلة مدى استخدام المدقق ملائمة الأنظمة الإدارية والمالية والمحاسبية للشركة، وذلك بالاعتماد على استبيان وُزّع على عينة من المدققين في (الشركة العامة لتوزيع كهرباء الفرات الاسط)، وهدفت الدراسة إلى قياس مستوى الشك المهني ومدى انعكاسه على جودة أداء التدقيق من خلال أبعاده المختلفة المتعلقة بمراجعة الأدلة وتقييم المعلومات، إضافة إلى قياس جودة التدقيق الخارجي في ضوء رقمنه العمليات. وتناولت التحليل الكمي والوصفي، وتم تحليل البيانات باستخدام الأوساط الحسابية والنسب المئوية، بالاعتماد على مقياس هارينغتون (10–5) لتحويل النتائج إلى مستويات تفسيرية توضح درجة الموافقة واتجاه الاستجابات. وقد أظهرت النتائج وجود مستوى جيد من الشك المهني لدى المدققين، يقابله مستوى جيد أيضاً في جودة التدقيق الخارجي، مما يشير إلى وجود علاقة إيجابية بين المتغيرين. وبناءً على ذلك، توصلت الدراسة إلى أن تعزيز الشك المهني يسهم بشكل مباشر في تحسين جودة التدقيق الخارجي، من خلال رفع دقة أدلة الإثبات، وتحسين الحكم المهني، وتقليل مخاطر الأخطاء والتحريفات، مما يعزز كفاءة نظام الرقابة المالية داخل المؤسسة محل الدراسة.

Abstract

This study aims to analyze the impact of professional skepticism on enhancing the quality of external auditing within the framework of the financial control system. The research problem addresses the role of auditing as a core component of financial oversight, while evaluating the auditor's ability to assess the adequacy of the company's administrative, financial, and accounting systems.

Using a descriptive and analytical approach, the study utilized a questionnaire distributed to a sample of auditors at the General Company for Euphrates Middle Electricity Distribution. The objectives included measuring the levels of professional skepticism and its reflection on audit performance through dimensions related to evidence review and information assessment, alongside evaluating audit quality in light of the digitalization of operations.

Data were analyzed using mean scores and percentages, employing the Harrington scale (10–5) to transform results into interpretive levels that clarify the degree of agreement and response trends. The results revealed a robust level of professional skepticism among auditors, matched by a high standard of external audit quality, indicating a positive correlation between the two variables.

The study concludes that reinforcing professional skepticism directly contributes to improving external audit quality by increasing the precision of audit evidence, refining professional judgment, and mitigating the risks of errors and misstatements. Ultimately, this enhances the efficiency of the financial control system within the investigated organization.

المقدمة

يُعدّ التدقيق أحد الركائز الأساسية في نظام الرقابة المالية، لما له من دور جوهري في تعزيز موثوقية المعلومات المالية وضمان سلامة العمليات المحاسبية داخل المؤسسات. ومع التطورات المتسارعة في بيئة الأعمال وتعقّد العمليات المالية، لم يعد التدقيق يقتصر على الفحص التقليدي للبيانات، بل أصبح يعتمد على أساليب تحليلية متقدمة تتطلب من المدقق امتلاك مهارات مهنية عالية، في مقدمتها الشك المهني. ويُعدّ الشك المهني من المفاهيم الأساسية في مهنة التدقيق، إذ يمثل الحالة الذهنية التي تدفع المدقق إلى التقييم النقدي للأدلة وعدم القبول بالمعلومات دون التحقق من صحتها، مما يسهم في الكشف عن الأخطاء والتحريفات سواء كانت مقصودة أو غير مقصودة. كما أن ممارسة الشك المهني بصورة فعّالة تؤدي إلى تعزيز جودة التدقيق، من خلال تحسين دقة الأحكام المهنية وزيادة كفاءة إجراءات الفحص والتدقيق. وفي ظل التوجه نحو رقمنه العمليات المالية وتزايد الاعتماد على الأنظمة الإلكترونية، أصبحت الحاجة أكثر إلحاحًا لتعزيز دور الشك المهني في عملية التدقيق، لما له من تأثير مباشر في رفع جودة التقارير التدقيقية وتحقيق مستوى أعلى من الثقة لدى مستخدمي القوائم المالية. وانطلاقًا من ذلك، تأتي هذه الدراسة لتسليط الضوء على دور التدقيق في نظام الرقابة المالية، وبيان تأثير الشك المهني في تحسين جودة التدقيق الخارجي، من خلال تحليل البيانات الميدانية واختبار الفرضية المتعلقة بالعلاقة بين المتغيرين.

الفصل الأول

المبحث الأول(منهجية البحث)

المبحث الثاني(دراسات سابقة)

الفصل الأول

المبحث الأول (منهجية البحث)

- **مشكلة البحث**

دور التدقيق في نظام الرقابة المالية من ناحية عمل نظام التدقيق أحد اشكال الرقابة المالية وكذلك مشكلة مدى استخدام المدقق ملائمة الأنظمة الإدارية والمالية والمحاسبية للشركة.

- **أهمية البحث**

تحديد دور التدقيق في نظام الرقابة المالية وأثر الشك المهني على جودة أداء التدقيق.

- **اهداف البحث**

تحديد دور التدقيق في نظام الرقابة المالية وتأثير الشك المهني على جودة أداء المدقق وفق: -

1. تحليل التدقيق في نظام الرقابة المالية.
2. تحديد دور الشك المهني في تحسين جودة التدقيق.

- **فرضيات البحث**

تأكيد تأثير الشك المهني في تحسين جودة أداء التدقيق الخارجي.

- **منهجية البحث**

اعتمدت هذه الدراسة على المنهج الوصفي التحليلي، لملاءمته في دراسة الظواهر المحاسبية والرقابية، إذ تم من خلاله وصف وتحليل دور التدقيق في نظام الرقابة المالية، وبيان تأثير الشك المهني في تحسين جودة التدقيق الخارجي. وقد تم الاعتماد على البيانات الميدانية التي جُمعت باستخدام استمارة الاستبيان الموجهة إلى عينة من العاملين في مجال التدقيق، ومن ثم تحليلها باستخدام الأوساط الحسابية والنسب المئوية، وتحويل النتائج وفق مقياس هارينغتون (5–10) للوصول إلى استنتاجات دقيقة تدعم فرضيات البحث.

- **حدود البحث**

تحدد هذه الدراسة بمجموعة من الحدود وهي:

- الحدود المكانية: تم تطبيق الدراسة في الشركة العامة لتوزيع كهرباء الفرات الأوسط، بما تمثله من بيئة مناسبة لدراسة نظام الرقابة المالية والتدقيق.
- الحدود البشرية: شملت الدراسة عينة من المدققين والعاملين في الأقسام المالية والرقابية في الشركة، وتم توزيع (30) استبانة منها (25) استبانة صالحة للتحليل.

المبحث الثاني

(الدراسات السابقة)

جدول (1) الدراسات المحلية

ت	البيان	التفاصيل
	اسم الباحث	**الطائي، عثمان(2017).**
1	**عنوان الدراسة**	تأثير خصائص الشك المهني على جودة التدقيق.
	هدف الدراسة	قياس تأثير خصائص الشك المهني لمدققي الحسابات على جودة التدقيق في شركات ومكاتب التدقيق العراقية.
	مشكلة الدراسة	التساهل عن مدى حاجة المدققين لامتلاك خصائص الشك المهني وممارسته لزيادة جودة التدقيق ورفع ثقة المجتمع المالي بمهنة التدقيق.
	طرق الدراسة	المنهج الوصفي التحليلي، باستخدام استمارة استبيان وزعت على عينة من مدققي الحسابات في شركات ومكاتب التدقيق العراقية.
	نتائج الدراسة	التزام متفاوت بين المدققين بنظام الرقابة، حيث ارتبط الالتزام المرتفع بتحسين جودة التدقيق ورفع فاعلية نظام الرقابة الداخلية.
2	**اسم الباحث**	**مأمون (2022)**
	عنوان الدراسة	مدى التزام المدققين بنظام رقابة الجودة وفقاً لدليل التدقيق العراقي/7:دراسة ميدانية لعينة من مدققي دائرة تدقيق المنطقة الثانية في ديوان الرقابة المالية الاتحادي.
	هدف الدراسة	تحديد مدى التزام المدققين بنظام رقابة الجودة وفق دليل التدقيق العراق رقم 7 وتأثير الالتزام على جودة أداء التدقيق وفاعلية الرقابة الداخلية.
	مشكلة الدراسة	وجود قصور في تطبيق معايير نظام رقابة الجودة بين مدققي الديوان مما يؤثر على جودة التدقيق وموثوقية النتائج الرقابية.
	طرق الدراسة	دراسة ميدانية باستخدام استبيانات على عينة من مدققي دائرة تدقيق المنطقة الثانية في ديوان الرقابة المالية وتحليل النتائج إحصائياً.
	نتائج الدراسة	التزام متفاوت بين المدققين بنظام الرقابة، حيث ارتبط الالتزام المرتفع بتحسين جودة التدقيق ورفع فاعلية نظام الرقابة الداخلية.

المصدر: اعداد الباحثة

جدول (2) الدراسات العربية

ت	البيان	التفاصيل
	اسم الباحث	**بولقارة ، بوشريبة (2023).**
1	**عنوان الدراسة**	دور نظام الرقابة الداخلية الفعال في تقييم مخاطر التدقيق دراسة ميدانية لعينة من محافظي الحسابات والخبراء المحاسبين لولاية قسنطينة.
	هدف الدراسة	o محاولة إظهار دور نظام الرقابة الداخلية الفعال في تقييم مخاطر التدقيق o التعرف على نظام الرقابة الداخلية ومخاطر التدقيق. o لتعرف على مدى مساهمة فعالية نظام الرقابة الداخلية في تسهيل خطوات تقييم مخاطر التدقيق.
	مشكلة الدراسة	تدور مشكلة الدراسة حول تباين الأهمية والدور الذي يلعبه نظام الرقابة الداخلية عندما يكون فعالاً في مساعدة مدقق الحسابات على تقييم وتخفيض مخاطر التدقيق المحتملة.
	طرق الدراسة	o المنهج الوصفي من الجانب النظري. o المنهج التحليلي في الجانب التطبيقي على عينة من محافظي الحسابات والخبراء المحاسبين.
	نتائج الدراسة	أكدت الدراسة أن نظام الرقابة الداخلية الفعال يمثل ركيزة أساسية لعملية تقييم مخاطر التدقيق، حيث يساهم في تسهيل مهمة المدقق عبر توفير فهم شامل لطبيعة نشاط المؤسسة، وتأمين أدلة إثبات كافية ومناسبة، مما ينعكس إيجاباً على جودة وكفاءة عملية التقييم.
2	**اسم الباحث**	**ابو ريشة، ليث (2025**
	عنوان الدراسة	اثر خصائص الشك المهني على جودة التدقيق من وجهة نظر مدققي الحسابات الأردنيين
	هدف الدراسة	تحديد وتقييم أثر مختلف أبعاد وخصائص الشك المهني (مثل الاستقلالية، الحكم المهني، والحياد) على جودة التدقيق في الأردن.
	مشكلة الدراسة	التساؤل عن مدى إدراك مدققي الحسابات الأردنيين لأهمية الشك المهني وممارستهم له، وعلاقته بمستوى جودة التدقيق الذي يقدمونه.
	طرق الدراسة	المنهج الوصفي التحليلي، باستخدام استبيان وُزع على عينة من مدققي الحسابات الأردنيين المسجلين.
	نتائج الدراسة	جود تأثير إيجابيّ ومعنويّ إحصائياً لخصائص الشك المهني على جودة التدقيق من وجهة نظر المدققين في الأردن. (تؤكد الدراسة على ضرورة زيادة ممارسات الشك المهني).

المصدر: اعداد الباحثة

جدول (3) الدراسات الاجنبية

ت	البيان	التفاصيل
	اسم الباحث	(2011)Aikins
1	عنوان الدراسة	An Examination of Government Internal Audits' Role in Improving Financial Performance. دراسة فحص دور التدقيق الداخلي الحكومي في تحسين الأداء المالي
	هدف الدراسة	فحص دور وظيفة التدقيق الداخلي الحكومي في تحسين الأداء المالي وفعالية الرقابة على المصروفات والموارد العامة.
	مشكلة الدراسة	قياس مدى فعالية وكفاءة التدقيق الداخلي الحكومي في تحسين الأداء المالي وتحقيق المسألة
	طرق الدراسة	منهج وصفي تحليلي (دراسة حالة)، بالاعتماد على بيانات نوعية (مقابلات ووثائق).
	نتائج الدراسة	أكدت الدراسة على وجود علاقة إيجابية بين كفاءة التدقيق الداخلي والتحسن في الأداء المالي للقطاع العام، مما يشير إلى أن التدقيق هو أداة رئيسية في نظام الرقابة المالية
2	اسم الباحث	(2023) Galhardo
	عنوان الدراسة	Intuition in Auditor's Professional Skepticism: Literature Review. الحدس في الشك المهني للمدقق.
	هدف الدراسة	مناقشة استخدام الحدس من قبل المدققين واستكشاف أهميته في عملية الشك المهني والكشف عن الاحتيال.
	مشكلة الدراسة	التساؤل عن كيفية استخدام الحدس في عملية التدقيق لتعزيز الكشف عن الاحتيال، مع وجود مقاومة معيارية لهذا المفهوم.
	طرق الدراسة	مراجعة أدبيات أكاديمية ومعيارية (Literature Review) تحليلية لمنهجية الحدس كمنهج إدراكي للمدققين.
	نتائج الدراسة	لخصت إلى أن الحدس (المبني على الخبرة) يعد دافعاً أساسياً لممارسة الشك المهني، وأن الشك المهني هو ضرورة لتحسين جودة التدقيق.

المصدر: اعداد الباحثة

من خلال استعراض الدراسات المحلية والعربية والأجنبية، تلاحظ الباحثة وجود اتفاق عام على أهمية الشك المهني كعامل أساسي في تحسين جودة التدقيق، إذ أكدت معظم الدراسات مثل دراسة الطائي (2017) وأبو ريشة (2025) على وجود تأثير إيجابي واضح لخصائص الشك المهني في رفع مستوى جودة التدقيق، في حين ركزت دراسة مأمون (2022) على دور الالتزام بنظم رقابة الجودة في تعزيز كفاءة الأداء التدقيقي.

أما الدراسات العربية، فقد أبرزت أهمية نظام الرقابة الداخلية كعامل داعم لعملية التدقيق، كما في دراسة بولقارة وبوشريبة (2023)، والتي أكدت أن فعالية الرقابة الداخلية تسهم في تحسين تقييم مخاطر التدقيق وتوفير أدلة أكثر دقة. وفي السياق الدولي، أوضحت الدراسات الأجنبية مثل (Aikins, 2011) و (Galhardo, 2023) أن التدقيق والشك المهني يشكلان عنصرين متكاملين في تحسين الأداء المالي والكشف عن الأخطاء والاحتيال.

وعلى الرغم من هذا الاتفاق، تلاحظ الباحثة أن معظم الدراسات تناولت الشك المهني أو جودة التدقيق بشكل منفصل، أو ركزت على جانب محدد مثل الرقابة الداخلية أو الأداء المالي، دون الربط الشامل بين هذه المتغيرات ضمن إطار نظام الرقابة المالية. كما أن بعض الدراسات اعتمدت بيئات مختلفة عن البيئة العراقية، مما يحد من إمكانية تعميم نتائجها بشكل مباشر.

وبناءً على ذلك، تتميز الدراسة الحالية بمحاولة الربط بين دور التدقيق في نظام الرقابة المالية وتأثير الشك المهني في تحسين جودة التدقيق الخارجي ضمن بيئة عراقية، مع الاعتماد على تحليل ميداني باستخدام مقياس هارينغتون، الأمر الذي يمنحها بعداً تطبيقياً يضيف قيمة علمية للدراسات السابقة.

الفصل الثاني

المبحث الأول (مفهوم التدقيق)

المبحث الثاني (جودة التدقيق)

المبحث الثالث (الشك المهني)

المبحث الأول

اولاً: مفهوم التدقيق

يعتبر التدقيق من أهم الوسائل والطرق التي تستخدمها الإدارة لغرض التحقق من فاعليه الرقابة، هي إحدى حلقات الرقابة فهي التي تمد الإدارة بالمعلومات المستمرة، وعملية التدقيق في المقام الأول هي فحص المعلومات أو البيانات المالية بشكل مستمر في بعض الاحيان من قبل فئة من الموظفين لحماية الأصول، بغض النظر عن غرضها أو حجمها أو شكلها القانوني ومن أهم المفاهيم الحديثة التي عرفت التدقيق هي الجمعية الأمريكية للمحاسبين (التميمي، 2006، التدقيق المعاصر).

التدقيق هو عملية منظمة ومنهجية لجمع وتقييم الأدلة والقرائن بشكل موضوعي والتي تتعلق بنتائج الأنشطة والأحداث الاقتصادية، وذلك لتحديد مدى التوافق والتطابق بين هذه النتائج والمعايير المقررة وتبليغ الأطراف المعنية بنتائج التدقيق (حسين، المراجعة الداخلية، 2008) (Florida ,1973).

ويُعرف التدقيق بأنه عملية مهنية تهدف إلى فحص ومراجعة السجلات والوثائق المالية بطريقة منهجية للتحقق من دقتها وصحتها، والتأكد من الالتزام بالتشريعات والمعايير المحاسبية، والكشف عن أي أخطاء أو تلاعب قد يؤثر في مصداقية المعلومات المالية. وتوضح أن عملية التدقيق لا تقتصر على مجرد الفحص، بل تشمل عدة مراحل مترابطة تضمن الوصول إلى نتائج دقيقة وموثوقة، وهي :-

1. **الفحص:** مراجعة السجلات والمستندات المالية بشكل دقيق للتأكد من صحتها ودقتها.
2. **التحقق:** تحليل الأدلة، تحديد الانحرافات والمخاطر، والتأكد من الالتزام بالسياسات والمعايير المالية.
3. **التقرير:** إعداد وتقديم تقرير التدقيق النهائي، والذي يعكس رأيًا مهنيًا حول مدى صحة المعلومات المالية ومدى التزام المنشأة بالقوانين والمعايير المحاسبية.

أن هذه المراحل مترابطة، وكل مرحلة تؤثر بشكل مباشر على جودة التدقيق، لأن الالتزام بها بدقة يزيد من موثوقية النتائج ويعزز الثقة في القوائم المالية. (عبد الباقي، 2014 كتاب التدقيق والمراجعة). (د. أحمد، 2018 التدقيق المحاسبي).

ثانياً: أهمية التدقيق

تناول (Arens .2020) أهمية التدقيق:

1. **تعزيز موثوقية المعلومات المالية:** يساهم التدقيق في رفع مستوى الثقة بالقوائم المالية، من خلال التحقق من دقتها ومدى خلوّها من الأخطاء الجوهرية.
2. **تقليل مخاطر الأخطاء والاحتيال:** يعتمد التدقيق المبني على المخاطر على تقييم احتمالية وجود أخطاء أو تلاعب، وتوجيه إجراءات الفحص نحو المناطق ذات الحساسية العالية.
3. **رفع جودة التقارير المالية:** يعمل التدقيق على تحسين نوعية الإفصاحات والتقديرات والسياسات المحاسبية، مما يجعل المعلومات المالية أكثر دقة وشفافية.
4. **تعزيز فعالية الرقابة الداخلية:** يساعد تقييم المدقق لنظام الرقابة الداخلية على كشف نقاط الضعف الإدارية والمحاسبية، ودعم الإدارة في تصحيحها.
5. **دعم كفاءة الأسواق المالية:** يساهم التدقيق في تقليص فجوة المعلومات بين الشركات والمستثمرين، مما يؤدي إلى قرارات استثمارية أكثر استقرارًا وموضوعية.
6. **زيادة الثقة العامة بالمؤسسات:** وجود تقارير تدقيق مستقلة يرفع ثقة الجهات التنظيمية والمستثمرين والمجتمع بالمؤسسة وامتثالها للقوانين والمعايير المهنية.

ثالثاً: أهداف التدقيق

تتضمن أعمال التدقيق كل ما يقوم به مدقق الحسابات (مراقب) بهدف تقديم رأي فني محايد عن مدى مصداقية وشفافية القوائم المالية كأهداف أساسية وهي (عثمان، 2000):

1. التأكد من أن جميع العمليات التي أثبتت في الدفاتر والسجلات تمت وفقا للقواعد المحاسبية العلمية الصحيحة.
2. التحقق من صحة ودقة وصدق البيانات المثبتة في الدفاتر وخلوها من الأخطاء الحسابية ومدى الاعتماد عليها.
3. اكتشاف ما يوجد بالدفاتر والسجلات من أخطاء أو غش وتعقبهما.
4. التأكد من صحة القيود المحاسبية، أي خلوها من الخطأ أو التزوير، والعمل على استكمال المستندات المثبتة لصحة العمليات والمؤيدة للقيود الدفترية.
5. تقديم الرأي الفني المحايد الذي سيستند على أدلة قوية عن مدى مطابقة القوائم المالية للمركز المالي.

6. إبداء رأي فني محايد عن مدى صدق وعدالة وكفاءة أداة إدارة الشركة.

رابعاً: أنواع التدقيق

1. **التدقيق الداخلي:** يركز على فحص العمليات والإجراءات داخل المؤسسة للتأكد من فعاليتها والالتزام بالسياسات الداخلية، ويهدف إلى تحسين الأداء وتقليل المخاطر قبل أن تصل إلى الإدارة العليا أو الجهات الخارجية (الوهاب، 2016).
2. **التدقيق الخارجي:** يقوم به مدققون مستقلون عن المؤسسة، لفحص القوائم المالية والتأكد من صحتها وشفافيتها، ويهدف إلى ضمان مصداقية المعلومات المالية أمام المستثمرين والجهات الرقابية (الوهاب 2016) .
3. **التدقيق المالي:** هو عملية مراجعة دقيقة للبيانات المالية للتأكد من دقتها وشموليتها وأنها تعكس الواقع المالي للمؤسسة، ويهدف إلى إبداء رأي مهني مستقل حول صحة هذه البيانات. (أحمد، 2014، التدقيق المحاسبي).
4. **التدقيق التشغيلي:** هو فحص العمليات والإجراءات التشغيلية للمؤسسة لتقييم كفاءتها وفاعليتها واقتراح التحسينات التي تسهم في رفع مستوى الأداء (أبو جياب، 2014، الرقابة وتدقيق الأداء).
5. **تدقيق الامتثال:** هو فحص يركز على مدى التزام المؤسسة بالقوانين واللوائح والأنظمة والسياسات المعتمدة في عملها، لضمان أن جميع العمليات تتوافق مع المتطلبات القانونية والتنظيمية (أبو جياب، 2014، الرقابة وتدقيق الأداء).

المبحث الثاني

المطلب الأول (جودة التدقيق)

اولاً: مفهوم جودة التدقيق

لم يتم تحديد مفهوم معين لجودة التدقيق متفق عليه من قبل المنظمات المهنية والباحثين، فقد تم تعريف جودة التدقيق من قبل(De Angelo) بأنها اكتشاف المدقق للأخطاء الجوهرية في القوائم المالية للوحدة الاقتصادية والإبلاغ عنها في تقريره(De Angelo, 1981) وقد عرف(Palmrose) جودة التدقيق بأنها درجة الثقة التي يقدمها المدقق الخارجي لمستخدمي القوائم المالية (عودة، 2011).

وعرف معهد المحاسبين القانونيين الأمريكي (AICPA) جودة التدقيق بأنها الإجراءات التي تقدم لمكتب التدقيق قناعة تامة بأن مدققين المكتب ملتزمين بمعايير المهنة ومعايير الجودة الخاصة بمكتب التدقيق (الكعبي، 2015:28).

فيما عرفت لجنة بازل جودة التدقيق على أنها: تقديم رأي مهني مستقل وملائم عن القوائم المالية للزبون وفقاً لمعايير التدقيق الدولية المقبولة قبولاً عاماً(Basel Committee, 2013) وتعكس جودة التدقيق كفاءة عملية التدقيق وقدرتها في الحصول على أدلة تدعم رأي مدقق الحسابات الخارجي، والقدرة على إجبار إدارة الوحدة الاقتصادية على تنفيذ المبادئ المحاسبية، والحد من الغش والتلاعب في البيانات المحاسبية، والتخفيض من ممارسات إدارة الأرباح (Hamdan et al., 2012:34).

ثانياً: أهمية جودة التدقيق

يلعب التدقيق دوراً مهماً في مراقبة التعاقدات والتزام بالقوانين مما يؤدي الى تخفيض خطر المعلومات التي تتضمنها الكشوفات المالية، فبدون التدقيق الخارجي فأن المعلومات المحاسبية التي تستخدم في اتخاذ القرارات من قبل عدة أطراف داخلية و خارجية تفتقر الى المصداقية، و تكمن أهمية جودة التدقيق في كون المستخدمين الخارجيين للقوائم المالية يتوقعون من مخرجات عملية التدقيق، ممثلة في تقرير مدقق الحسابات، الالتزام الكامل بالدقة والشفافية، إذ يعتمدون على هذه القوائم في اتخاذ القرارات ورسم السياسات. وبالتالي، تعتبر جودة التدقيق مصلحة مشتركة لجميع الأطراف المستفيدة ويمكن بيان هذه الأطراف كما يلي: (عبد العزيز، 2016).

1. **إدارة الوحدة الاقتصادية:** تساعد جودة التدقيق الإدارة على تحسين جودة التدقيق الداخلي من خلال تحديد نقاط الضعف وتهيئة الظروف لرفع مستوى الجودة (Al Khaddash et2013).
2. **المستثمرون والدائنون:** يعتمد المستثمرون على تقرير المدقق لاتخاذ قرارات الاستثمار، فيما يعتمد الدائنون على القوائم المالية لمنح القروض أو عدمها (الكعبي، 2015).
3. **مكاتب التدقيق:** ينعكس اهتمام المكاتب بجودة خدماتها إيجابياً على أرباحها وسمعتها، ويقلل من المسؤولية القانونية والمهنية، مع الالتزام بالمعايير المهنية الدولية (الكعبي، 2015).
4. **الهيئات والأجهزة الحكومية:** تسعى إلى مستوى عالٍ من جودة التدقيق لحماية النشاط الاقتصادي وكل الأطراف المتأثرة بالقوائم المالية المدققة (Almomani, 2015).
5. **الجمعيات والهيئات المنظمة للمهنة:** تهدف إلى إلزام مكاتب التدقيق بتحقيق مستوى عالٍ من الجودة لتطوير المهنة، وتعزيز الثقة بها، وتحسين صورة المجتمع لمهنة التدقيق (حسن، 2015).

المطلب الثاني

أولاً: الرقابة المالية

الرقابة المالية هي مجموعة الإجراءات والقوانين التي تهدف إلى تنظيم الموارد المالية داخل المؤسسة، وضمان استخدامها بشكل سليم، والكشف عن المخالفات، وتعزيز الشفافية والمساءلة. ويشكل التدقيق جزءًا أساسيًا من هذا النظام، إذ يضمن فحص العمليات المالية وتقييم دقتها، مما يجعل الرقابة والتدقيق عنصرين مترابطين لضمان جودة الأداء المالي. (عادل، 2017).

ثانياً: أهمية التدقيق في نظام الرقابة المالية

التدقيق جزء أساسي من نظام الرقابة المالية، لأنه يضمن فحص العمليات المالية ومراجعتها للتأكد من صحتها ودقتها. ويساعد على الكشف عن الأخطاء أو التلاعب، ويعزز الامتثال للقوانين واللوائح، ويُحسن جودة الأداء المالي ويقوي ثقة مستخدمي المعلومات المالية بالمؤسسة (عادل، 2017).

ثالثاً: شركات التدقيق

شركات التدقيق تُعد مؤسسات مهنية تقدم خدمات المراجعة والتدقيق المالي للوحدات الاقتصادية، وتتطلب هذه الشركات وجود مدققين ذو تخصص مهني عالي يمكنهم تنفيذ فحص دقيق وموضوعي للبيانات المالية. وتشير الأدلة من الدراسات العلمية إلى أن التخصص المهني لشركات التدقيق العراقية يعزز جودة عملية التدقيق من خلال زيادة قدرة المدققين على اكتشاف الأخطاء الجوهرية والتلاعب، مما يؤدي إلى تعزيز ثقة المجتمع المالي بمهنة التدقيق (الطائي، حسين،2018).

المبحث الثالث

الشك المهني

اولاً: الشك المهني في التدقيق ودوره في تحسين جودة التدقيق

الشك المهني هو بناء أساسي في التدقيق. إذ يُطلب من مراقبي الحسابات ممارسة الشكوك طوال إجراء كل عملية تدقيقية تتطلب التطبيق السليم للشك المهني، أن يشكك مراقبو الحسابات في مصداقية الأدلة وأن يكونوا متيقظين لمؤشرات الاحتيال، والتحيز الإداري، وتقييم الأدلة بشكل نقدي، كما أكدّ المجلس الدولي لمعايير المحاسبة أن الشكّ يقلّل من مخاطر التغاضي عن الظروف غير العادية والإفراط في التعميم عند استخلاص النتائج من ملاحظات التدقيق، واستعمال افتراضات غير مناسبة في تحديد طبيعة وتوقيت ومدى إجراءات التدقيق وتقييم نتائجها. ومن ثمّ، يمكن النظر إلى الشكّ على أنّه القوة التي تدفع مراقبي الحسابات إلى التعرف على الأخطاء والمخالفات المحتملة والتحقيق في التحريفات، في حالة وجودها، وهذا يعني أن المستوى المناسب من الشكّ المهني ضروري لإجراء تدقيق عالي الجودة، كما نص المعيار الدول (ISA 200) على أنّه يجب على مراقب الحسابات إجراء عملية التدقيق وفقًا لمعايير التدقيق الدولية. إذ يقوم مراقب الحسابات بتخطيط وتنفيذ عملية التدقيق بموقف من الشكّ المهني مع الاعتراف بأن الظروف قد تكون موجودة والتي تؤدي إلى تحريف البيانات المالية بشكل جوهري. ويهتّمّ المراقب بشكل أساس بالمخاطر التي قد تؤثّر على البيانات المالية. ويمكن توضيح الدور الجوهري للشك المهني في تحسين جودة التدقيق من خلال الآليات الآتية:

1. **الرفع من دقة أدلة الإثبات:** يساهم الشك المهني في منع المدقق من قبول أدلة إثبات أقل إقناعاً لمجرد أنها مقدمة من الإدارة، مما يدفع المدقق للبحث عن أدلة معززة ومستقلة، وهذا يرفع من جودة وموثوقية النتائج النهائية (العبدلي، 2022).
2. **كشف الاحتيال والتحريفات المتعمدة:** يعمل الشك المهني كجهاز إنذار مبكر يجعل المدقق متيقظاً لـ "المؤشرات الحمراء" جودة التدقيق تُقاس بقدرته على اكتشاف ما تحاول الإدارة إخفاءه، والشك هو المحرك الذي يوجه المدقق لتوسيع نطاق فحصه عند وجود ريب (الطائي والجبوري، 2023).
3. **تحسين جودة الحكم المهني:** إن ممارسة الشك تمنع المدقق من القبول السريع لتفسيرات الإدارة للتقلبات غير العادية في الحسابات، مما يجبره على استخدام حكم مهني أعمق وأكثر تأنياً قبل اتخاذ قرار بشأن صحة القيد المحاسبي (عباس، 2020).

4. **تقليل مخاطر التدقيق**: يؤدي الشك المهني إلى تخطيط أكثر حذراً لعملية التدقيق، حيث يتم تخصيص وقت وجهد أكبر للمجالات ذات المخاطر العالية، مما يقلل من احتمالية إصدار رأي "غير ملائم" عن القوائم المالية، وهو ما يمثل ذروة الجودة في التدقيق (الشمري، 2019).
5. **تعزيز الاستقلالية الذهنية تجاه شركات التدقيق والعملاء:** الشك المهني يحمي المدقق من الوقوع في فخ "الثقة المفرطة" بالعميل، خاصة في العلاقات المهنية طويلة الأمد، مما يضمن بقاء المدقق محايداً وموضوعياً، وهي الركيزة الأساسية لجودة التدقيق (حسين، 2017).

ثانياً: الشك المهني في ضوء المعايير الدولية للتدقيق (ISA)

يمكن إيجاز متطلبات الشك المهني في المعايير الدولية وفق الترتيب الآتي:

1. **المعيار الدولي للتدقيق (200) الأهداف العامة للمدقق المستقل:** يُلزم هذا المعيار المدقق بممارسة الشك المهني عند تخطيط وتنفيذ عملية التدقيق، حيث يُعرفه بأنه "موقف يتضمن عقلاً متسائلاً، ويكون يقظاً للظروف التي قد تشير إلى احتمال وجود تحريف جوهري بسبب خطأ أو احتيال، بالإضافة إلى تقييم نقدي لأدلة التدقيق" (مهدي، أثير عباس، 2018).
2. **المعيار الدولي للتدقيق (240) مسؤولية المدقق عن الاحتيال**: يُشدد المعيار على ضرورة الحفاظ على حالة من الشك المهني طوال فترة التدقيق، وهو ما يتطلب من المدقق الاستمرار في التساؤل عما إذا كانت المعلومات والأدلة تشير إلى احتمال وجود تحريف ناتج عن احتيال مؤكداً أن نزاهة الإدارة السابقة لا تعفي المدقق من ممارسة الشك (العبيدي، عمار 2019).
3. **المعيار الدولي للتدقيق (315) تحديد وتقييم مخاطر التحريف الجوهري:** يفرض المعيار ممارسة الشك المهني في مرحلة فهم المنظمة وبيئتها، وذلك من خلال المناقشات بين أعضاء فريق التدقيق حول مدى تعرض البيانات المالية للمنشأة للتحريفات الجوهرية قبل البدء بالإجراءات التفصيلية (الطائي والجبوري، 2023).
4. **المعيار الدولي للتدقيق (500) أدلة الإثبات**: يُركز هذا المعيار على أن الشك المهني يُحتم على المدقق التشكيك في موثوقية المعلومات المستخدمة كأدلة إثبات، خاصة عند وجود تعارض في الأدلة المستقاة من مصادر مختلفة، مما يتطلب منه البحث عن أدلة أكثر قوة وحيادية (الطائي والجبوري، 2023).

ثالثاً: أهمية الشك المهني للمدقق الخارجي في إطار مراقبة جودة النشاط المهني

أن أهمية الشك المهني للمدقق الخارجي من كونه الركيزة الأساسية التي يستند إليها تقييم المدقق الخارجي لمصدر الأدلة والمعلومات، تضم خاصية فهم الشخصية وتدفع المدقق لتقييم مصدر الادلة والمعلومات، وتقييم الحوافز والضغوط التي كانت وراء مرتكبي التحريفات، توضح خاصية فهم الشخصية ان على المدقق أن يفهم السبب أو الدافع من وراء تصرفات الادارة، وان على المدقق ان يكون قادرا على فهم اعمال الادارة، وتشجع مدققي الحسابات ان يكونوا متشككين من خلال التشكيك ليس فقط بأفعال ادارة الوحدة الاقتصادية وانما الدافع من وراء تصرفاتها والتحقق من نزاهتها، واكدت معايير التدقيق على اهمية هذه الخاصية لما لها من تأثير على الاداء المهني لمدققي الحسابات، فقد اشار معيار التدقيق الدولي (ISA 240) الى اهمية احتفاظ المدقق بعقلية الشك المهني عند تقييم مصادر المعلومات والادلة التي يحصل عليها، ولا سيما المعلومات والاستفسارات التي يحصل عليها من ادارة وحدة اقتصادية الزبون، ويجب عليه ممارسة التشكك المهني وعدم القبول بأية ادلة غير مقنعة (IFAC,2010:488).

حيث أن الهدف من عملية التدقيق هو زيادة درجة الثقة لدى مستخدمي القوائم المالية، ويتحقق ذلك من خلال جمع المدققين لأدلة تدقيق كافية وملائمة لكي يتمكن المدقق من ابداء رأيه عن مدى صحة وعدالة القوائم المالية وانها معدة وفقا لاطار الابلاغ المالي، اي يوضح المدقق في تقريره ما اذا كانت القوائم المالية تعكس الوضع المالي للوحدة الاقتصادية، ومع ان المعايير المحاسبية والقوانين الدولية تفرض معايير محددة من اجل ضمان صحة عرض القوائم المالية، ولكن عملية الابلاغ المالي تتطلب ممارسة الاحكام الشخصية وبالتالي تتولد احتمالية لوجود اخطاء او احتيال في القوائم المالية على المدقق ان يقوم باكتشافها بالاعتماد على الخبرة والنزاهة والموضوعية والشك المهني للمدقق والتي تمكن المدقق من اتخاذ الاحكام المناسبة والمدعومة بالأدلة الكافية (IAASB,2013).

ويبين (الصباغ وشرف،2015) ان ممارسة مدققي الحسابات للشك المهني من الممكن ان يساهم في استعادة مهنة التدقيق لثقة المجتمع المالي بها. وأن القدرة الذاتية للمدقق الخارجي في التعامل مع الادلة والمعلومات المتاحة تضم خاصيتين مؤثرتين على سلوكه المهني، والتي تعبر عن مدى امتلاك المدقق القدرة والشجاعة المهنية، لأجراء الفحص الانتقادي اثناء عملية التدقيق، وقدرته على تجاهل مقترحات الاخرين، مع تقديم ابتكارات موضوعية اثناء تقييمه الأدلة والمعلومات، وتضم هذه المجموعة خاصيتين هي:

- **الثقة بالنفس:** ان الثقة بالنفس من اهم خصائص الشك المهني، والتي تشير الى المدى الذي يؤمن به المدقق ويثق بنفسه، وان ثقة المدقق بنفسه تقوده الى سلوك معين من التصرفات يمكنه من فهم الامور التي عليه القيام بها، في حين ان المستوى المنخفض من الثقة بالنفس يؤثر تأثيرا سلبيا على المدقق عند اتخاذه الاحكام والقرارات، وعليه ان يتخذ الاحكام والقرارات بثقة عالية لضمان ان الراي الذي قام بتقديمه صحيح وعادل، وتضمن معيار التدقيق الدولي (ISA 200) اشارة ضمنية لأهمية خاصية الثقة بالنفس، اذ اشار انه يجب على المدقق ان يكون متيقظا للأدلة التي تقدمها ادارة وحدة اقتصادية الزبون، وعليه الا يقبل بأدلة تدقيق غير مقنعة بسبب قناعاته بصدق ونزاهة الادارة، وبذلك فأن عليه عدم الاكتفاء بإقرارات الادارة لاتها لا تعد بديلا عن الحصول على ادلة تدقيق كافية وصالحة للوصول الى الاستنتاجات المعقولة (IFAC,2010).
- **الاستقلال الذاتي:** تشير هذه الخاصية بانه على المدقق ان يتخذ القرارات بشجاعة وحيادية فيما يتعلق بتقييم ادلة التدقيق او المعلومات التي حصل عليها، وعند تقديم رأيه الفني المحايد في مدى وعدالة عرض القوائم المالية، ويشير (Rotter,1996) بان اتخاذ الاحكام والقرارات يعتمد على الاستقلالية التي يتمتع بها المدقق، وان المدققين غير المتشككين هم الذين يقبلون ايضاحات ادارة الوحدة الاقتصادية من دون ان يطلب المزيد من التوضيحات في حين ان المدققين اصحاب الشك المهني الاعلى يلجؤون الى تحديد مدى صحة وقيمة المعلومات او الادلة التي حصلوا عليها بالاضافة الى استمرارهم بالتساؤل بصورة مستمرة الى ان يكونوا على ثقة تامة بصحة الادلة او المعلومات التي حصلوا عليها .(IFAC,2010)

رابعاً: أنواع الشك المهني

يتضمن فعل التشكك حول بيانات والمعلومات المعدة من قبل الادارة، ويجب على المدقق طرح أسئلة أو شكوك أثناء عملية جمع الأدلة، كما يمكن الإشارة إلى أن المدقق الذي يفتقر إلى الشك أو عقل الاستجواب غير مؤهل مهنيا إلى إجراء مهمة التدقيق وحسب (Peytcheva)هناك نوعين رئيسين من الشك المهني في التدقيق:

- **الشك المهني المبدئي (الافتراض):** يقوم هذا النوع على فرضية احتمالية احتواء أدلة الإثبات على تحريفات أو أخطاء جوهرية، والسعي الحثيث للبحث عنها حتى يثبت العكس. ويتوافق هذا المنهج تماماً مع متطلبات معايير التدقيق الدولية التي تفرض افتراض وجود مخاطر محتملة يجب تحديدها بمعزل

عن الخبرة السابقة مع العميل، وبغض النظر عن الكفاءة ونزاهة الإدارة المقدرة مسبقاً. إذ يتطلب هذا النوع من الشك درجة عالية من الحذر تجاه أي إهمال أو عدم كفاءة أو عدم أمانة قد تصدر من جانبي معدّي البيانات المالية (المصدر: اعداد الباحثة).

- **الشك المهني المحايد:** ويتمثل أساسا في الفحص الانتقادي المبني على الشك المهني والتقييم الانتقادي لأدلة الإثبات، كما يعني هذا النوع أن المدقق لا يثق بشكل مبالغ فيه في البيانات، ولا يثق في إدارة الكيان المدقق فيه، مع هذا النوع يقوم المدقق بتقييم الأدلة بعناية وموضوعية ولكن دون افتراض وجود احتمال كبير بالإهمال الإداري أو الاحتيال. وبصفة عامة يتحدد عمق و نمط الشك المهني في التدقيق بمدى بجمع الأدلة، حيث يرتبط انخفاض الشكوك بوجود أدلة ووثائق تدقيق خالية من الأخطاء الجوهرية ويرتبط المزيد من الشكوك بمزيد من أدلة التدقيق والوثائق التي تحتوي أخطاء و بصمات غش أو تدليس، وعليه يكتفي المدقق بتقديم أدلة أقل للحالات التي لا توجد فيها مؤشرات احتيال ، ولا يتم الكشف عن أي أخطاء، ويتم فحص العمليات الروتينية التي تتطلب القليل من الحكم وتتوافق أدلة التدقيق مع التقييم الأولي للمخاطر، هذا يحرر المدققين لتركيز الجزء الأكبر من جهودهم على المناطق ذات الأهمية النسبية.(المصدر: اعداد الباحثة).

خامساً: خصائص الشك المهني

يمتاز الشك المهني بعدة خصائص أساسية تساعد المدقق على أداء عمله بجودة عالية وهي:

1. **الاستقلالية والموضوعية:** إصدار أحكام مهنية محايدة بعيداً عن تأثير الإدارة أو الضغوط الخارجية (ISA 200, 2018).
2. **اليقظة والانتباه للتفاصيل:** متابعة دقيقة لجميع المعلومات والبيانات المالية لاكتشاف أي تناقض أو مؤشرات تحريف(Hurtt, 2010).
3. **التساؤل المستمر وعدم الاكتفاء بالافتراضات:** البحث عن أدلة داعمة قبل اتخاذ أي استنتاج IAASB, (2014).
4. **التحليل النقدي للأدلة:** تقييم المعلومات المالية وربطها ببعضها للوصول إلى حكم مهني سليم IFAC, (2018).
5. **التوازن بين الحذر وعدم التشاؤم:** الحفاظ على موقف متوازن يعتمد على الأدلة دون افتراض وجود أخطاء أو الثقة الكاملة بالمعلومات (Hurtt, 2010).

سادساً: محددات الشك المهني

يساعد الشك المهني في أداء مهمة التدقيق وفق عناية مهنية فائقة مما يؤدي إلى تحسين أداء المدقق، غير أن الشك المهني له جملة من المحددات تحول والقيام به على الوجه الذي يضمن الجودة في الأداء والجودة في المخرجات، ومن أهم هذه المحددات نجد:

- **عامل الوقت في عملية التدقيق:** إن عامل الوقت من أهم المحددات التي تؤثر في ممارسة الشك المهني لدى المدقق أثناء تنفيذ عملية التدقيق. إذ غالبًا ما يواجه المدقق قيودًا زمنية ناتجة عن ضغوط العمل أو تحديد ميزانية زمنية محددة لإتمام مهمة التدقيق، الأمر الذي قد يدفعه إلى تقليل حجم إجراءات الفحص أو الاكتفاء بإجراءات روتينية دون التوسع في تحليل الأدلة المتاحة. ويؤدي هذا الضغط الزمني إلى تقليل مستوى الشك المهني الذي يمارسه المدقق، لأن ضيق الوقت قد يجعله يميل إلى الاعتماد على المعلومات المتوفرة دون التحقق منها بصورة كافية أو إجراء اختبارات إضافية للتأكد من مصداقيتها. كما أن القيود الزمنية قد تحد من قدرة المدقق على جمع أدلة تدقيق كافية وملائمة، الأمر الذي يضعف من جودة الأحكام المهنية التي يصدرها أثناء عملية التدقيق. وقد بينت إحدى الدراسات التي تناولت أثر قيود الوقت على ممارسة الشك المهني لدى المدققين أن عدم توافق برنامج التدقيق مع الوقت المتاح لإنجاز العمل يؤدي إلى تقليل كمية أدلة التدقيق التي يتم جمعها، مما ينعكس سلباً على نتائج عملية التدقيق وعلى قدرة المدقق في إبداء رأي فني محايد حول القوائم المالية. لذلك فإن إدارة الوقت بشكل فعال وتخصيص وقت كافٍ لإجراءات التدقيق يعدان من العوامل المهمة التي تساعد المدقق على ممارسة الشك المهني بصورة أفضل وتحسين جودة عملية التدقيق (جبار والتميمي،2023).
- **عدم استخدام مقياس محدد للشك المهني وعدم التخطيط الجيد لمهمة التدقيق:** يُعدّ عملية ممارسة الشك المهني من العناصر الأساسية التي تؤثر في جودة التدقيق، إلا أن هذه الممارسة قد تتأثر سلبًا في حال عدم وجود مقاييس واضحة تساعد المدقق على تقييم مستوى الشك المهني المطلوب أثناء تنفيذ إجراءات التدقيق. فغياب معيار أو أداة محددة لقياس درجة الشك المهني يجعل ممارسة الشك تعتمد بدرجة كبيرة على الحكم الشخصي للمدقق وخبرته المهنية، الأمر الذي قد يؤدي إلى تفاوت مستويات الشك بين المدققين عند فحص نفس الحالات أو الأدلة. كما أن عدم التخطيط الفعال لعملية التدقيق يؤدي إلى تقليل قدرة المدقق على توجيه اهتمامه نحو المجالات ذات المخاطر المرتفعة، مما قد يضعف من مستوى الشك المهني الممارس أثناء جمع الأدلة وتقييمها. فعندما لا يتم تحديد إجراءات التدقيق المناسبة مسبقًا أو توزيع الوقت والموارد بشكل صحيح، قد يكتفي المدقق بإجراءات روتينية دون التعمق في

تحليل الأدلة أو التشكيك في مصداقيتها. لذلك فإن غياب المقاييس الواضحة لممارسة الشك المهني، إضافة إلى ضعف التخطيط لعملية التدقيق، قد يؤدي إلى انخفاض فعالية إجراءات التدقيق وزيادة احتمال عدم اكتشاف الأخطاء أو التحريفات الجوهرية في القوائم المالية، وهو ما ينعكس سلبًا على جودة عملية التدقيق بشكل عام (القباطي، 2019).

سابعاً: اتجاهات تقييم الشك المهني

تُقيَّم ممارسة الشك المهني في الدراسات العلمية بطرق عملية واضحة، ومن أهم الاتجاهات المستخدمة:

1. **الاستبيانات الميدانية:** استخدام قوائم أسئلة للمدققين لقياس مستوى التساؤل والتحقق والتشكيك في البيانات وتحليل النتائج إحصائيًا.
2. **قياس السمات المهنية:** التركيز على سمات الشك مثل التحليل النقدي وموضوعية الحكم وربطها بجودة الأحكام التدقيقية.
3. **تحليل العوائق في التطبيق العملي:** تقييم تأثير عوامل مثل ضعف التخطيط أو عدم وضوح المقياس على ممارسة الشك المهني.
4. **التحليل الإحصائي لبيانات الممارسة:** استخدام تحليل إحصائي لبيانات الاستجابات لتحديد مستويات الشك المهني ومدى ارتباطه بجودة أداء المدقق.

ثامناً: المناهج المستخدمة لتنظيم الشك المهني

يتم تنظيم ممارسة الشك المهني في التدقيق من خلال أساليب مهنية تساعد المدقق على تطبيق الشك بصورة منهجية تعزز جودة التدقيق، ومن أهمها:

1. **المنهج القائم على تقييم المخاطر:** ينظم هذا المنهج الشك المهني من خلال توجيهه نحو المناطق "الأكثر عرضة للتحريف". فبدلاً من ممارسة شك متساوٍ على كل الحسابات، تفرض معايير الجودة على المدقق استخدام شكه المهني لتحديد الحسابات ذات المخاطر العالية (مثل التقديرات المحاسبية المعقدة).
2. **المنهج القائم على الأدلة:** يعتمد هذا المنهج على قاعدة "عدم قبول أي دليل دون فحص نقدي" يتم تنظيم الشك هنا من خلال اشتراط وجود "أدلة معززة" فإذا قدمت الإدارة تفسيراً معيناً، لا يكتفي المدقق به، بل يبحث عن دليل خارجي مستقل (مثل المصادقات البنكية) ليتأكد من صحة التفسير.

3. **المناقشات المهنية داخل فريق التدقيق:** تُعد هذه الآلية من أهم متطلبات معايير التدقيق الدولية مثل(ISA 240) حيث يتم تنظيم الشك المهني من خلال عقد جلسات عصف ذهني بين أعضاء الفريق لتبادل الشكوك حول احتمالية وجود احتيال.

❖ **رأينا من خلال الدراسة** التحليلية لمفاهيم الشك المهني وتأثيره على جودة التدقيق، تلاحظ الباحثة كل مجموعة تعمل على تحديد مجموعة هذه العوامل الداخلية بناءً على العمليات الرئيسية التي تتوافق مع محور التركيز المختار وبحسب درجة تأثيرها واتجاهاتها فأن لعوامل الشك المهني تأثيرها مزدوجاً على تحسين جودة التدقيق من خلال تقييم معياري (وفق مقياس هارينغتون غير التعددي) الذي يوفر خمس مستويات ضمن نطاق عام من (5- 10) النهج الانسب والاكثر مبرراً في مثل هذه الظروف.

الفصل الثالث

(الجانب العملي)

الفصل الثالث

(الجانب التطبيقي)

اولاً: نبذة مختصره عن الشركة

تأسسن الشركة العامة لتوزيع كهرباء الفرات الأوسط رسمياً عام 2021، بعد تحويلها من مديرية عامة إلى شركة مستقله ويقع مقرها في محافظة بابل وتمتد اعمالها لتشمل محافظات الفرات الأوسط مثل بابل والنجف وكربلاء والديوانية و واسط حيث تتولى تشغيل وصيانة شبكات توزيع الطاقة الكهربائية.

وتضم الشركة قسم الحسابات ويتكون من (4-6) شعب رئيسية تشمل الحسابات المالية والرواتب والمخازن والجباية وترتبط بها وحدات تنفيذية ويتراوح عدد العاملين فيه بين (20-40) موظفاً.

كما تضم قسم التدقيق والرقابة الداخلية الذي يتكون من (3-4) شعب ويتراوح عدد العاملين فيه بين (15-30) موظفاً. ويتمثل عمل التدقيق الداخلي في مراجعة العمليات المالية من خلال التدقيق المسبق واللاحق على المستندات ومتابعة الجباية والمشاركة في الجرد وتقييم كفاءة نظم الرقابة الداخلية، بما سهم في حماية المال العام وتحسين جودة التدقيق.

ثانياً: تحليل نتائج الاستبيان

أُجريت الدراسة في (الشركة العامة لتوزيع كهرباء الفرات الأوسط) فرع بابل، جمهورية العراق. وُزّعت استبانة على عينة مختارة من المستجيبين في هذه الدائرة وفروعها في المحافظة. للحصول على بيانات رقمية، استُخدم نظام تقييم ليكرت خماسي المستويات نظرًا لمرونته وشموليته ووضوحه لكل مستوى التفسير التالي: موافق بشدة (5)، موافق (4)، محايد (3)، غير موافق (2)، غير موافق بشدة (1).

ثالثاً: البيانات الشخصية

تم تحليل البيانات الشخصية لأفراد العينة وفق متغيرات (الجنس، المؤهل العلمي، سنوات الخبرة، والوظيفة)، كما مبين:

جدول (1) توزيع افراد العينة حسب الخصائص الشخصية

ت	المتغير	الفئة	التكرار	النسبة
1	**حجم العينة**		25	%100
2	**الجنس**	ذكر	13	%52
		انثى	12	%48
3	**المؤهل العلمي**	دبلوم	2	%8
		بكالوريوس	10	%40
		ماجستير	9	%36
		دكتوراه	4	%16
4	**سنوات الخبرة**	أقل من 5 سنوات	4	%16
		5-10 سنوات	8	%32
		أكثر من 10سنوات	13	%52
5	**الوظيفة**	مدقق	5	%20
		مدقق أول	1	%4
		مدير	5	%20
		أخرى	14	%56

المصدر: إعداد الباحثة

- تم احتساب النسب المئوية باستخدام المعادلة الآتية:

النسبة المئوية = (التكرار ÷ حجم العينة 25) × 100

رابعاً: البُعد الأول (الشك المهني في التدقيق)

- **الفرع الأول:** خصائص الشك المهني المتعلقة بمنهجية مراجعة الأدلة

أظهرت نتائج الاستبيان وفق الجدول المرفق أدناه استجابات أفراد العينة حول فقرات البُعد الأول:

جدول (2) خصائص الشك المهني المتعلقة بمنهجية مراجعة الأدلة

ت	الفقرة	1	2	3	4	5	المتوسط	النسبة المئوية
1	لا يقتصر الشك المهني على الامتثال لمعايير التدقيق الخارجي الدولية، بل يشمل كل ما يتعلق بفهم الحقائق وتحليلها لفحص الأدلة بدقة.	0	1	8	15	1	3.64	%72.8
2	ينطوي الشك المهني على تقييم نقدي للأدلة، مما يدفع المدقق إلى استخدام أدلة تدقيق أقل إقناعًا.	0	6	7	11	1	3.28	%65.6
3	تتيح خاصية "البحث عن المعرفة" في الشك فهمًا كاملًا وواضحًا للعوامل التي تساعد في تقييم الأدلة من منظور واقعي ودقيق.	1	1	2	18	3	3.84	%76.8
4	الشك: لا يقتصر نهج المدقق على مسائل المنطق والتحليل النقدي، بل يشمل أيضاً جمع الأدلة والسعي وراء المعرفة لذاتها.	2	0	1	15	7	4.00	%80.0
5	المدقق متشكك منفتح الذهن، مستعد دائماً لتعلم الجديد.	0	0	1	14	10	4.36	%87.2

المصدر: إعداد الباحثة

تم احتساب المعدل العام للفرع الأول من خلال جمع المتوسطات الحسابية بعد تحويلها إلى مقياس (5–10)، ثم قسمة الناتج على عدد الفقرات (5)، وذلك كما يأتي:

المعدل العام = (7.28 + 6.56 + 7.68 + 8.00 + 8.72) ÷ 5 = 7.65

النسبة المئوية = (المعدل العام ÷ 10) × 100= (7.65 ÷ 10) × 100 = %76.5

- **من الجدول أعلاه يتضح الاتي:**

1) **الفقرة الاولى (7.28- جيد):** تشير غالبية أفراد العينة يتفقون أن الشك المهني لا يقتصر على الالتزام بالمعايير، بل يتجاوز ذلك إلى الفهم والتحليل العميق للأدلة، مما يعكس إدراكاً جيداً لطبيعة التدقيق الحديثة.
2) **الفقرة الثانية (6.56 – مقبول):** تدل على وجود تباين نسبي في آراء المدققين حول استخدام الأدلة الأقل إقناعاً، مما يشير إلى أن بعض المدققين ما زالوا يميلون إلى الاعتماد على الأدلة التقليدية دون التوسع في التحليل النقدي.
3) **الفقرة الثالثة (7.68 – جيد):** تعكس هذه النتيجة اتفاقاً واضحاً على أهمية البحث عن المعرفة كعنصر أساسي في تقييم الأدلة، مما يدل على وجود توجه إيجابي نحو تطوير الفهم المهني لدى المدققين.
4) **الفقرة الرابعة (8.00 – جيد):** تشير هذه القيمة إلى أن أفراد العينة يدركون أن التدقيق لا يقتصر على التحليل فقط، بل يشمل جمع الأدلة والسعي المستمر للحصول على معلومات داعمة، وهو ما يعزز جودة العمل التدقيقي.
5) **الفقرة الخامسة (8.72 – جيد جداً):** توضح هذه النتيجة أن المدققين يتمتعون بدرجة عالية من الانفتاح الذهني والاستعداد للتعلم، وهو مؤشر قوي على توفر خصائص الشك المهني لديهم.

- **الفرع الثاني:** خصائص الشك المهني المتعلقة بتقييم الأدلة والمعلومات

وأظهرت نتائج الاستبيان وفق الجدول المرفق أدناه استجابات أفراد العينة حول فقرات الفرع الثاني من البُعد الأول، والمتعلق بخصائص الشك المهني المرتبطة بتقييم الأدلة والمعلومات.

جدول (3) خصائص الشك المهني المتعلقة بتقييم الأدلة والمعلومات

ت	الفقرة	1	2	3	4	5	المتوسط	النسبة المئوية
1	تُعدّ خاصية الشك المعروفة باسم "الفهم الشخصي" أساسيةً لعمل التدقيق وتقييم الأدلة بدقة.	1	2	7	11	4	7.20	%72.0
2	يُؤخذ في الاعتبار الفهم الشخصي، والتحقق الدقيق، وفهم دوافع الشخص الذي يُقدّم المعلومات، وموضوعيه ونزاهته	0	2	8	11	4	7.36	%73.6
3	لا يُستثنى المدقق من ضرورة ممارسة الشك المهني، حتى وإن كان يؤمن بنزاهة الإدارة والمسؤولين.	1	2	7	15	1	7.04	%70.4
4	عند التواصل مع العميل، يجب مراعاة الجوانب الشخصية والنفسية.	1	5	4	11	3	6.80	%68.0
5	يُفهم الجانب الشخصي من خلال تقييم مدى تطابق المحتوى اللفظي وغير اللفظي للمعلومات	1	1	9	12	1	6.88	%68.8

المصدر: إعداد الباحثة

المعدل العام = (7.20 + 7.36 + 7.04 + 6.80 + 6.88) ÷ 5 = 7.06

النسبة = (7.06 ÷ 10) × 100 = %70.6

✠ **من الجدول أعلاه يتضح الاتي:**

1) **الفقرة الأولى (7.84جيد):** تشير إلى إدراك جيد لأهمية الفهم الشخصي في تقييم الأدلة، مما يعكس وعي المدققين بدور العوامل الذاتية في التحليل.

2) **لفقرة الثانية (7.36 – جيد):** تدل على أن المدققين يأخذون بعين الاعتبار دوافع وموضوعية مصادر المعلومات، وهو ما يعزز دقة التقييم.

3) **لفقرة الثالثة (7.04 – جيد):** تعكس التزاماً مقبولاً بممارسة الشك المهني حتى في حالات الثقة بالإدارة، وهو عنصر مهم في الحفاظ على موضوعية التدقيق.

4) **الفقرة الرابعة (6.80 – مقبول)**: تشير إلى ضعف نسبي في مراعاة الجوانب النفسية عند التعامل مع العملاء، مما قد يؤثر على جودة جمع المعلومات.

5) **الفقرة الخامسة (6.88 – مقبول):** وتضح وجود مستوى متوسط في تحليل الإشارات اللفظية وغير اللفظية، مما يدل على حاجة إلى تعزيز هذه المهارة لدى المدققين.

خامساً: البُعد الثاني (جودة التدقيق الخارجي في ضوء رقمنه العمليات)

وأظهرت نتائج الاستبيان وفق الجدول المرفق أدناه استجابات أفراد العينة حول فقرات البُعد الثاني والمتعلق بجودة التدقيق الخارجي في ضوء رقمنه العمليات.

جدول (4) جودة التدقيق الخارجي في ضوء رقمنه العمليات

ت	الفقرة	1	2	3	4	5	المتوسط	النسبة المئوية
1	يُعد محتوى المعلومات في تقرير التدقيق الخارجي بالغ الأهمية لأصحاب المصلحة.	0	1	3	18	3	7.84	%78.4
2	يُكرس الاستنتاج، كعملية التدقيق بأكملها، للدقة المهنية.	0	2	2	15	4	7.82	%78.2
3	تعتمد جودة محتوى المعلومات في التقرير على التزام المدقق بالمعايير في جميع مراحل مهمة التدقيق	0	1	6	15	3	7.60	%76.0
4	يُعد التقرير وسيلة لوصف طبيعة عملية التدقيق الخارجي، التي تتطلب دقة مهنية.	0	0	3	17	5	8.16	%81,6
5	تكمن جودة محتوى المعلومات في تقرير التدقيق الخارجي في مدى فعاليته عند استخدامه.	0	0	3	18	4	8.08	%80.8

المصدر: إعداد الباحثة

المعدل العام = (7.84 + 7.82 + 7.60 + 8.16 + 8.08) ÷ 5 = 7.90

النسبة = (7.90 ÷ 10) × 100 = 79.0%

- **من الجدول أعلاه يتضح الاتي:**

1) **الفقرة الأولى (7.87)**: تشير إلى إدراك واضح لأهمية محتوى تقرير التدقيق بالنسبة لأصحاب المصلحة، مما يعكس وعي مهني جيد.
2) **الفقرة الثانية (7.82 – جيد):** تعكس التزام المدققين بالدقة المهنية عند إعداد الاستنتاجات، وهو عنصر أساسي في جودة التدقيق.
3) **الفقرة الثالثة (7.60 – جيد)** :تدل على أن الالتزام بالمعايير المهنية يُعد عاملاً مهماً في تحسين جودة التقارير التدقيقية.
4) **الفقرة الرابعة (8.16 – جيد جداً):** تشير إلى اتفاق قوي على أن التقرير يعكس طبيعة عملية التدقيق ويتطلب مستوى عالٍ من الدقة.
5) **الفقرة الخامسة (8.08 – جيد):** توضح أن فعالية التقرير عند استخدامه تُعد مؤشراً مهماً على جودة المعلومات التي يحتويها.

سادساً: إثبات صحة الفرضية (تأكيد تأثير الشك المهني في تحسين جودة التدقيق الخارجي):

تشير نتائج التحليل الإحصائي، التي أظهرت أن مستوى الشك المهني بلغ (7.35) بمستوى جيد، في حين بلغ مستوى جودة التدقيق الخارجي (7.90) وبمستوى جيد أيضاً، إلى وجود علاقة إيجابية بين الشك المهني وجودة التدقيق الخارجي. وعليه، تتطابق النتائج مع الفرضية ويتم قبولها، مما يدل على وجود تأثير إيجابي للشك المهني في تحسين جودة التدقيق الخارجي.

الاستنتاجات والتوصيات

- **الاستنتاجات**

1) ظهرت النتائج أن مستوى الشك المهني لدى المدققين جاء بمستوى جيد، مما يدل على وجود وعي مهني مقبول في ممارسة الشك أثناء عملية التدقيق .
2) تبين وجود تباين في بعض فقرات الشك المهني، خاصة فيما يتعلق باستخدام الأدلة الأقل إقناعاً، مما يشير إلى ضعف نسبي في التحليل النقدي لدى بعض المدققين .
3) أظهرت النتائج أن جودة التدقيق الخارجي جاءت بمستوى جيد، مما يعكس التزام المدققين بالمعايير المهنية في إعداد التقارير .
4) أكدت النتائج وجود تأثير إيجابي للشك المهني في تحسين جودة التدقيق الخارجي، مما يعزز أهمية هذا المفهوم في العمل التدقيقي .

- **التوصيات**

1) ضرورة تعزيز هذا المستوى من خلال تنظيم برامج تدريبية متخصصة تهدف إلى تطوير مهارات الشك المهني لدى المدققين.
2) التركيز على تدريب المدققين على أساليب تقييم الأدلة غير التقليدية وتعزيز مهارات التفكير النقدي لديهم
3) الاستمرار في تطبيق معايير التدقيق الدولية وتحديثها بما يتلاءم مع التطورات الحديثة في بيئة العمل
4) تعزيز ثقافة الشك المهني داخل بيئة العمل التدقيقي وتشجيع النقاش المهني بين فرق التدقيق لتحسين جودة الأداء.

المصادر

اولاً: الكتب العربية

1 .القرآن الكريم

2 .أبو جياب، خالد (2014)، كتاب الرقابة وتدقيق الأداء، الطبعة الأولى، ص 88.

3 .أحمد، محمد (2014)، كتاب التدقيق المحاسبي، الطبعة الأولى، ص 51.

4 .أحمد، محمد (2018)، كتاب التدقيق المحاسبي، الطبعة الثانية، ص 74.

5 .البكري، ثامر ياسر (2013)، كتاب التدقيق الخارجي وفق المعايير الدولية، الطبعة الأولى، ص 112.

6 .الجبوري، حسين علي (2018)، كتاب التدقيق الحديث ومدخل إدارة المخاطر، الطبعة الأولى، ص 95.

7 .حسين، أحمد (2008)، كتاب المراجعة الداخلية، الطبعة الأولى، ص 32.

8 .الدوري، مؤيد عبد الحسين (2016)، كتاب التدقيق المتقدم، الطبعة الأولى، ص 101.

9 .عبد الباقي، يوسف (2014)، كتاب التدقيق والمراجعة، الطبعة الأولى، ص 67.

10 .عثمان، أحمد (2000)، كتاب التدقيق وأهدافه، الطبعة الأولى، ص 25.

11 .الوهاب، عبد الكريم (2016)، كتاب التدقيق الداخلي والخارجي، الطبعة الأولى، ص 39.

12. التميمي، هاشم (2006)، كتاب التدقيق المعاصر، الطبعة الأولى، ص 45.

ثانياً: الرسائل والأطروحات

13 .أبو ريشة، ليث(2025) ، أثر خصائص الشك المهني على جودة التدقيق، ص 48.

14 .العبيدي، أحمد(2019) ، دور الشك المهني في تحسين جودة التقارير المالية، ص 66.

15 .الطائي، عثمان(2017) ، تأثير خصائص الشك المهني على جودة التدقيق، ص 56.

16 .الشمري، محمد(2020) ، أثر جودة التدقيق على الحد من الفساد المالي، ص 72.

17 .بولقارة، بوشريبة(2023) ، دور نظام الرقابة الداخلية في تقييم مخاطر التدقيق، ص 61.

18 .مأمون (2022) مدى التزام المدققين بنظام رقابة الجودة، ص 73.

ثالثاً: المصادر الأجنبية

19. Alkarawy, H. G W. and Al-Ssadi, N. J., (2023).Cost accounting for the production of agricultural products .Custos e Agronegocio. 19(1), pp. 161-182. Downloads\Documents\OK 8 costs english.pdf

20. Aikins, S. (2011). An examination of government internal audits' role in improving financial performance. International Journal of Government Auditing. 38(2), pp. 70–85.

21. Arens, A. A., Elder, R. J. and Beasley, M. S. (2020). Auditing and assurance services: An integrated approach. 16th ed. Pearson Education. pp. 100–120.

22. Basel Committee on Banking Supervision (2013). External audit quality: A framework for audit quality. Bank for International Settlements. pp. 10–25.

23. Carpenter, T. D. (2002). Audit team brainstorming, fraud risk identification, and fraud detection. The Accounting Review. 77(4), pp. 111–128.

24. DeAngelo, L. E. (1981). Auditor size and audit quality. Journal of Accounting and Economics. 3(3), pp. 183–199.

25. Galhardo, A. (2023). Intuition in auditor's professional skepticism: A literature review. Journal of Accounting Literature. 50(1), pp. 15–30.

26. Hamdan, A., Sarea, A. and Reyad, S. (2012). The impact of audit quality on financial performance. International Journal of Business and Social Science. 3(15), pp. 30–38.

27. Hurtt, R. K. (2010). Development of a scale to measure professional skepticism. Auditing: A Journal of Practice & Theory. 29(1), pp. 149–171.

28. IAASB (2013). Handbook of international quality control, auditing, review, other assurance, and related services pronouncements. IFAC. pp. 1–50.

29. IFAC (2010). Handbook of international standards on auditing and quality control. IFAC. pp. 400–500.

30. Knechel, W. R., Krishnan, G. V., Pevzner, M., Shefchik, L. B. and Velury, U. K. (2016). Audit quality: Insights from the academic literature. Auditing: A Journal of Practice & Theory. 35(1), pp. 385–421.

31. Nelson, M. W. (2009). A model and literature review of professional skepticism in auditing. Auditing: A Journal of Practice & Theory. 28(2), pp. 1–34.