



The Impact of Time Pressure Causes on Audit Program Quality An Exploratory Study in Iraqi Audit Firms*

Omar R. Hameed⁽¹⁾, Alaa A.D. Taha⁽²⁾

University of Mosul – College of Administration and Economics^{(1),(2)}

(1) omar.23bap94@student.uomosul.edu.iq (2) alaa_abd_d@uomosul.edu.iq

Key words:

Time pressure, causes of time pressure, audit program, audit program quality.

ARTICLE INFO

Article history:

Received	06 Jul. 202
Accepted	20 Jul. 202
Available online	31 Dec. 2025

© 2025 THE AUTHOR(S). THIS IS AN OPEN ACCESS ARTICLE DISTRIBUTED UNDER THE TERMS OF THE CREATIVE COMMONS ATTRIBUTION LICENSE (CC BY 4.0).

<https://creativecommons.org/licenses/by/4.0/>



*Corresponding author:

Omar R. Hameed
University of Mosul

Abstract:

Iraqi audit firms face multiple pressures, chief among which is time pressure, posing a significant challenge to audit program quality. This pressure stems from various factors, both internal (audit firm-specific) and external. This study provides a systematic and methodological analysis of the factors influencing the quality of external audit program execution, with a focus on the impact of time pressure within the context of Iraqi audit firms. To achieve its objectives, the study employed a quantitative and descriptive approach, analyzing causal relationships between variables using structural equation modeling (SEM-PLS). A five-point Likert scale questionnaire was distributed to a purposive sample of 201 auditors working in Iraqi audit firms. The findings highlight the negative impact of time pressure on audit program quality across all stages. Statistical analysis revealed that time pressure significantly and adversely affects audit processes, with the strongest negative impact observed on the auditor's final report opinion, followed by the planning phase and evidence-gathering stage. This suggests that time pressure undermines the accuracy of professional judgments and increases the likelihood of hasty decision-making.

*The research is extracted from a master's thesis of the first researcher.

تأثير أسباب ضغط الوقت على جودة برنامج التدقيق دراسة استطلاعية في مكاتب التدقيق العراقية*

الباحث: عمر رعد حميد
جامعة الموصل – كلية الإدارة والاقتصاد
ommar.23bap94@student.uomosul.edu.iq

أ.م.د. الاء عبدالواحد ذنون
جامعة الموصل – كلية الإدارة والاقتصاد
alaa_abd_d@uomosul.edu.iq

المستخلص

تواجه مكاتب التدقيق العراقية ضغوطاً متعددة، يأتي في مقدمتها ضغط الوقت، الذي يُمثل تحدياً كبيراً يؤثر على جودة برنامج التدقيق، ينشأ هذا الضغط نتيجة أسباب عدة منها داخلية خاصة بمكاتب التدقيق ومنها خارجية، تهدف هذه الدراسة إلى تقديم تحليل علمي ومنهجي للعوامل المؤثرة في جودة تنفيذ برنامج التدقيق، مع التركيز على أثر الضغوط الزمنية وذلك في ضوء واقع مكاتب التدقيق العراقية، لتحقيق أهداف الدراسة، اعتمد الباحثان منهجاً وصفيّاً تحليلياً، حيث تم تصميم أداة الدراسة المتمثلة في استبانة تم إعدادها وفقاً للمعايير العلمية، وجرى توزيعها على عينة قصدية بلغت (201) مدققاً يعملون في مكاتب التدقيق العراقية، وتم اعتماد مقياس ليكرت الخماسي لغرض قياس المتغيرات، أتتبت الدراسة منهجاً كمياً وصفيّاً يركز على تحليل العلاقات السببية بين المتغيرات باستخدام أنموذج المعادلات الهيكلية (SEM-PLS)، خلصت هذه الدراسة إلى جملة من النتائج التي توضح تأثير ضغط الوقت على جودة برنامج التدقيق في المكاتب العراقية، إذ أظهرت نتائج التحليل الإحصائي أن ضغط الوقت يؤثر سلباً وبشكل كبير على جميع مراحل برنامج التدقيق، فقد تبين أن أعلى تأثير سلبي كان على رأي المدقق في التقرير النهائي، يليه مرحلة التخطيط ومن ثم جمع أدلة الإثبات، مما يشير إلى أن ضغط الوقت يقلل من دقة الأحكام المهنية ويزيد من احتمالية التسرع في إصدار الأحكام.

الكلمات المفتاحية: ضغط الوقت، أسباب ضغط الوقت، برنامج التدقيق، جودة برنامج التدقيق.

المقدمة:

في ظل التغيرات المتسارعة في عالم الأعمال وزيادة تعقيد الأنشطة الاقتصادية، أصبحت جودة التدقيق عنصراً أساسياً لضمان الموثوقية في المعلومات المالية وتعزيز ثقة المستثمرين وأصحاب المصلحة. يُعد برنامج التدقيق الأداة الرئيسة التي يستند إليها المدققين لتنفيذ مهامهم بكفاءة، إذ يُحدد الإجراءات والخطوات التفصيلية اللازمة لتقييم نزاهة القوائم المالية والتأكد من امتثالها للمعايير المحاسبية والقوانين المنظمة. ومع ذلك، تواجه مكاتب التدقيق ضغوطاً متعددة، يأتي في مقدمتها ضغط الوقت، الذي يُمثل تحدياً كبيراً يؤثر على جودة برنامج التدقيق والاثار الناتجة عنه. تشير الأدبيات المحاسبية على سبيل المثال دراسة (Nor et al., 2015) ودراسة (Yustina & Gonadi, 2019) إلى أن ضغط الوقت ينشأ نتيجة أسباب عدة منها داخلية ومنها خارجية، مثل القيود الزمنية المفروضة من قبل المكاتب أو العملاء، ونقص الكوادر البشرية، وتعقيد المعاملات المالية، والمنافسة الشديدة على خفض تكاليف التدقيق. هذه الضغوط قد تدفع المدققين إلى تبني سلوكيات غير وظيفية، مثل التوقيع المبكر على إجراءات غير مكتملة، أو تقليص نطاق الاختبارات، أو قبول أدلة

* البحث مستل من رسالة ماجستير للباحث الأول.

تدقيق غير كافية، مما يُضعف جودة البرنامج التدقيقي ويُهدد مصداقية الرأي الصادر. وعلى الرغم من وجود دراسات تناولت تأثير ضغط الوقت على جودة التدقيق بشكل عام، إلا أن البحث في آثاره المباشرة على جودة برنامج التدقيق بوصفه إطاراً تنفيذياً لعملية التدقيق لا يزال محدوداً، إذ تزداد الحاجة إلى تعزيز مهنة التدقيق وفقاً لأفضل الممارسات الدولية.

من هذا المنطلق تبرز الأهمية لهذه الدراسة في سد فجوة بحثية من خلال تحليل تأثير ضغط الوقت على جودة برنامج التدقيق في مكاتب التدقيق العراقية، وتحليل أسباب هذا الضغط وتصنيفها إلى أسباب داخلية خاصة بمكاتب التدقيق وأسباب خارجية.

هذه الدراسة تُقدم إضافة نوعية عن طريق الدمج بين التحليل النظري والتطبيقي، معتمداً على منهجية استطلاعية تشمل الحصول على البيانات الأولية من ممارسي المهنة في العراق، مما يُضيف بُعداً واقعياً لنتائج الدراسة. كما يتجاوز الإطار التقليدي لتحليل أسباب ضغط الوقت من خلال ربطه بمقاييس جودة برنامج التدقيق (كالتخطيط للتدقيق، والإشراف الفعال على فريق العمل، وجمع الأدلة الكافية والملائمة، والالتزام بالمعايير المهنية، وأخيراً إعداد تقارير شفافة ومستقلة)، مما يُتيح فهماً شاملاً لتأثيراته على مختلف مراحل عملية التدقيق.

مشكلة الدراسة:

تواجه مكاتب التدقيق العراقية ضغوطاً زمنية متزايدة بسبب محدودية الكوادر البشرية، وتزاحم الأعمال الموسمية، وتغير الاسس التنظيمية، إلى جانب تفاوت التعاون من قبل العملاء. هذه العوامل غالباً ما تُجبر فرق التدقيق على التسرع في إنجاز المهام دون مراجعة كافية أو تخطيط فعال، مما يؤثر بشكل مباشر في جودة مخرجات التدقيق، وخصوصاً في ظل غياب أدوات تنظيمية وتقنية داعمة. وتتناول الدراسة الحالة مشكلة مهنية واضحة تتعلق بمدى قدرة مكاتب التدقيق في بلدنا العراق على مواجهة ضغط الوقت وضمان الالتزام بالمعايير المهنية. لذا، تسعى هذه الدراسة إلى الإجابة على التساؤل الرئيس الآتي:

إلى أي مدى تؤثر أسباب ضغط الوقت في جودة تنفيذ برنامج التدقيق في مكاتب التدقيق العراقية؟ وينبثق منه التساؤلات الفرعية الآتية؟

1. ما مدى تأثير أسباب ضغط الوقت في جودة التخطيط لبرنامج التدقيق؟
2. ما مدى تأثير ضغط الوقت في فعالية الإشراف على فرق التدقيق؟
3. كيف يؤثر ضغط الوقت على دقة وكفاءة جمع أدلة الإثبات؟
4. إلى أي حد يؤثر ضغط الوقت في التزام المدققين بالمعايير المهنية؟
5. ما أثر ضغط الوقت في جودة الرأي المهني في التقرير النهائي؟

اهداف الدراسة:

تهدف الدراسة إلى تقديم تحليل علمي ومنهجي للعوامل المؤثرة في جودة برنامج التدقيق، مع تسليط الضوء على أثر أسباب ضغط الوقت، وذلك في ضوء واقع مكاتب التدقيق العراقية. ويمكن صياغة الأهداف التفصيلية كما يلي:

1. تحليل أسباب ضغط الوقت في مكاتب التدقيق العراقية، من خلال بناء مقياس ميداني يحدد أهم العوامل التي تؤدي إلى تزاحم المهام وتقلص الفترات الزمنية المخصصة لتنفيذ مراحل التدقيق.
2. قياس أثر ضغط الوقت على جودة تنفيذ مراحل برنامج التدقيق، بما يشمل: مرحلة التخطيط، مرحلة الإشراف، مرحلة جمع أدلة الإثبات، الالتزام بالمعايير المهنية، والرأي المهني في التقرير النهائي.

3. اختبار أنموذج فرضي متكامل، يربط بين أسباب ضغط الوقت واستراتيجيات معالجته وأبعاد جودة برنامج التدقيق، باستخدام أنموذج المعادلات الهيكلية (PLS-SEM)، لتحديد المسارات التأثيرية المباشرة والمعدلة بين المتغيرات.

أهمية الدراسة:

تكتسب هذه الدراسة أهميتها من خلال إسهامها النظري والعملي في تحليل أسباب ضغط الوقت في بيئة التدقيق العراقية. من الناحية النظرية، تسعى إلى سد فجوة في الأدبيات المحاسبية عبر تطوير نموذج بنائي قابل للقياس الإحصائي (PLS-SEM) وبناء مقياس ميداني محلي، مما يُثري الفهم العلمي للعلاقة بين ضغط الوقت وجودة برنامج التدقيق والسلوك المهني. أما عملياً، فتقدم تحليلاً واقعياً لتحديات إدارة الوقت في مكاتب التدقيق، مع التركيز على مراحل برنامج التدقيق الخمس، مما يمكن المدققين من تحسين كفاءة الأداء مع الحفاظ على المعايير المهنية. كما تفتح الدراسة آفاقاً لأبحاث لاحقة في هذا الاتجاه.

فرضية الدراسة:

- ❖ H1: تؤثر أسباب ضغط الوقت (TP) بشكل سلبي ومعنوي في جودة التخطيط (Q1) ضمن برنامج التدقيق في مكاتب التدقيق العراقية.
- ❖ H2: تؤثر أسباب ضغط الوقت (TP) بشكل سلبي ومعنوي في فعالية الإشراف (Q2) ضمن برنامج التدقيق في مكاتب التدقيق العراقية.
- ❖ H3: تؤثر أسباب ضغط الوقت (TP) بشكل سلبي ومعنوي في دقة جمع أدلة الإثبات (Q3) ضمن برنامج التدقيق في مكاتب التدقيق العراقية.
- ❖ H4: تؤثر أسباب ضغط الوقت (TP) بشكل سلبي ومعنوي في التزام المدققين بالمعايير المهنية (Q4) ضمن برنامج التدقيق في مكاتب التدقيق العراقية.
- ❖ H5: تؤثر أسباب ضغط الوقت (TP) بشكل سلبي ومعنوي في جودة الرأي المهني في التقرير النهائي (Q5) ضمن برنامج التدقيق في مكاتب التدقيق العراقية.

مجتمع وعينة الدراسة:

يتكون مجتمع الدراسة الحالية من كافة المدققين العاملين في مكاتب التدقيق العراقية بحسب نشرة الجمعية العراقية للمحاسبين القانونيين للعام 2024 (بحسب آخر تحديث)، ومن خلال البريد الإلكتروني والهواتف المثبتة في هذه النشرة تم اختيار عينة قصدية متكونة من (201) مشاركاً.

الإطار النظري

أولاً: ضغط الوقت في العمل التدقيقي

يحدث ضغط الوقت عندما يكون مقدار الوقت المخصص لإكمال التدقيق أقل من الوقت الفعلي المطلوب لإنهاء هذا العمل (Hussin, et. al. 2017, 227)، ويعرف على أنه الضغط الذي يحدث عندما تخصص الشركة عدداً غير كافٍ من الساعات التي يتعين على المدققين خلالها إكمال إجراءات محددة (SITEPU, et. al, 2020, 159). ويعرف بأنه نوع من أنواع الضغط الناتج عن نقص الموارد اللازمة لأداء المهام، وتتمثل هذه الموارد في الوقت اللازم والمستخدم من قبل المدقق في إجراء التدقيق (Juanaristo, et. al, 2024, 4926). ويعرف أيضاً على أنه قيد زمني ينشأ أثناء مهمة التدقيق بسبب محدودية الموارد المتاحة لتنفيذ مهام التدقيق (Hidayat & Rahmatika, 2024, 80).

ومما سبق يمكن تعريف ضغط الوقت على انه نوع من انواع الضغط الذي يتعرض له المدقق والناتج عن القيود الزمنية التي تفرضها مكاتب التدقيق أو يحددها المدقق لنفسه نتيجة نقص الموارد اللازمة المتمثل بالوقت اللازم لاستكمال برنامج التدقيق، ويؤدي هذا الضغط إلى زيادة العبء على المدققين، مما قد يؤثر سلباً على جودة برنامج التدقيق ونتائج عملية التدقيق.

ثانياً: أسباب ضغط الوقت في مكاتب التدقيق:

يُمثل ضغط الوقت إحدى الإشكاليات الملازمة في العمل التدقيقي، إذ تُظهر الدراسات تعدد الأسباب الناشئة لهذه الظاهرة وتداخلها المعقد. وتتنوع هذه الأسباب منها الأسباب الداخلية التي تخص مكاتب وشركات التدقيق وطريقة التنظيم الداخلي لهذه المكاتب ومنها الأسباب الخارجية التي تنشأ نتيجة عوامل عدة وظروف خارجة عن إرادة مكاتب أو شركات التدقيق، وتكمن الخطورة الاستثنائية لهذه الظاهرة في تأثيرها المتسلسل الذي يبدأ بإرهاق المدققين، مروراً بانخفاض جودة برنامج التدقيق، وصولاً إلى تهديد مصداقية البيانات المالية وفي هذا السياق نستعرض أهم الأسباب المولدة لضغط الوقت التي تم ذكرها في الأدبيات المحاسبية:

1- النقص في عدد المدققين:

تشير الدراسات الحديثة إلى أن تنفيذ عمليات التدقيق وفق الوقت المحدد يتوقف بشكل جوهري على مدى تهيئة الكوادر البشرية الكافية، إذ يتحقق ذلك بسهولة في حال وجود فائض في أعداد المدققين، بينما يصبح التنفيذ صعباً في ظل نقص الكوادر (Nehme, et. al, 2021, 247) ويرتبط هذا التحدي بشكل وثيق بعدم كفاية الكوادر البشرية المتاحة لممارسة العمل التدقيقي، مما يعيق إنجاز المهام ضمن الإطار الزمني المحدد (Hnydiuk et. al, 2021, 846).

2- تعقيد المهام:

يُعرف تعقيد العمليات التشغيلية للشركة (العمل) بأنه المستوى النسبي لصعوبة الهيكل التنظيمي وانتشار الوحدات التشغيلية (الفروع) وما يترتب عليه من تداخل في العمليات، لا سيما في حال تعدد القطاعات أو وجود شركات تابعة (Maulana, 2024, 3940). وتشير الدراسات إلى وجود علاقة إيجابية بين مستوى تعقيد المهام والوقت المطلوب لإنجازها، مما يزيد من الضغوط الواقعة على المدققين لإتمام العمل في الأوقات المحددة (Fatina et. al, 2022, 105).

3- سوء التخطيط والتنظيم:

يواجه المدققون ضرورة إنجاز أعمال التدقيق ضمن أطر زمنية محددة، إذ يؤدي عدم التوازن بين حجم العمل المطلوب والوقت المتاح إلى توليد ضغوط زمنية ملحوظة (Fatina, et. al, 2022, 104) كما يؤكد (Hidayat & Rahmatika, 2024, 79) أن ضغط الوقت ينشأ عندما تقوم شركات أو مكاتب التدقيق بتخصيص فترات زمنية غير كافية لإتمام عملية التدقيق مقارنة بالوقت الفعلي المطلوب لتنفيذ برنامج التدقيق بشكل كامل.

4- عبء العمل:

تشير نتائج دراسة (Sweeney & Summers, 2002, 225) إلى وجود علاقة إيجابية بين عبء العمل المفرط وضغوط الوقت التي يواجهها المدققين، إذ تساهم عوامل رئيسية مثل كثافة العمل خلال مواسم الذروة (وخاصة في الربع الأول من السنة) وزيادة ساعات العمل الإضافية في تفاقم مستويات الإرهاق والتوتر المهني. كما يؤكد (Hnydiuk, et. al, 2021, 846) على أن هذه الضغوط تتناسب طردياً مع حجم المعاملات المالية الخاضعة للتدقيق، مما يخلق تحديات إضافية في الالتزام بالمواعيد النهائية المحددة.

5- المنافسة وتخفيض رسوم التدقيق:

تشير الدراسات إلى أن محاولة شركات التدقيق والمُدقِّقين تخفيض رسوم التدقيق، سعياً لتقديم الخدمة للعميل، تؤدي إلى توليد ضغط زمني على المُدقِّق أثناء محاولته إتمام جميع إجراءات التدقيق ضمن الإطار الزمني المحدد (Yustina & Gonadi, 2019, 39). وأكد (Bulbula &

Elfar, 2024, 8) أن تخفيض رسوم التدقيق قد يُسفر عن ضغوط كبيرة على المُدققين، وذلك بسبب تقليص الوقت المخصص لعملية التدقيق مع الحفاظ على مقومات جودة الاداء.

6- المشاكل غير المتوقعة التي واجهتها عملية التدقيق:

تواجه عمليات التدقيق الخارجي تحديات كبيرة ناتجة عن المشاكل غير المتوقعة التي قد تبرز أثناء تنفيذ الإجراءات التدقيقية، إذ تشكل هذه المشاكل عائقاً حقيقياً أمام إتمام عملية التدقيق بكفاءة وفعالية، في هذا الصدد، أشار (Cook & Kelley, 1991, 25) إلى نوعين رئيسيين من المشاكل التي تعيق سير العمل التدقيقي: أولها يتعلق بجودة السجلات والوثائق المالية، إذ يعاني بعض العملاء من ضعف في أنظمة حفظ السجلات، أما المشكلة الثانية فتكمن في ضعف تعاون العملاء مع فريق التدقيق، وتترتب على هذه المشاكل آثار سلبية متعددة، إذ تؤدي إلى إطالة الفترة الزمنية اللازمة لإتمام عملية التدقيق، وارتفاع التكاليف المهنية المرتبطة بها، كما تصعب عملية الحصول على أدلة تدقيق كافية، مما يزيد من مخاطر إصدار رأي تدقيقي غير مناسب.

7- النمو في حجم العمل:

يتضح من الدراسة التي أجراها (Sweeney & Summers, 2002, 334-336) أن التوسع السريع في حجم أعمال مكاتب التدقيق قد يشكل ضغوطاً كبيرة على الموارد المتاحة، مما ينعكس سلباً على جودة المخرجات التدقيقية، إذ يؤكد الباحثان أن الزيادة المفاجئة في نمو حجم العمل قد يعيق قدرة فرق التدقيق على الالتزام بالمعايير المهنية المطلوبة، وذلك نتيجة لعدم توازن بين حجم المهام والموارد البشرية والفنية المتاحة لتنفيذها.

8- المواعيد النهائية الضيقة:

تُمثل المواعيد النهائية الضيقة تحدياً كبيراً لمهنة التدقيق، إذ تُعد أحد العوامل الرئيسية المولدة لضغوط الوقت. إذ أشار (Nor et al., 2015, 66) بأن هذه الضغوط تنشأ عادةً من متطلبات الزبائن أو الهيئات التنظيمية التي تفرض جداول زمنية صارمة لإنجاز أعمال التدقيق. وفي هذا الصدد، لاحظ (Bulbula & Elfar, 2024, 6) أن شركات المحاسبة نفسها قد تفرض قيوداً زمنية صارمة على فرق التدقيق، مما يزيد من حدة هذه الضغوط، كما حذر (Juliardi & Erisco, 2023, 381) من أن ضغوط المواعيد النهائية قد تؤدي إلى تشتيت انتباه المدقق على المعلومات المهمة، مما يزيد من احتمالية ارتكاب أخطاء جوهرية في الرأي التدقيقي، وتزداد حدة هذه المشكلة في سياق الشركات المدرجة، إذ نرى في البيئة الأمريكية تفرض هيئة الأوراق المالية (SEC) مواعيد نهائية صارمة لتقديم التقارير المالية المدققة.

9- اللوائح التنظيمية:

تشكل المتطلبات التنظيمية تحدياً كبيراً لمهنة التدقيق، إذ تؤدي إلى زيادة الضغوط الزمنية على المدققين من خلال فرض التزامات إضافية، كما كشفت دراسة (Glover, et. al, 2017, 7) (8) أن معايير التدقيق التي أصدرها مجلس الرقابة على المحاسبة العامة (PCAOB) تنفيذاً للمادة 404 من قانون ساربنز-أوكسلي (2002) قد فرضت على المدققين الخارجيين متطلبات جديدة تشمل تقديم خدمات تدقيق موسعة، مع ضرورة جمع أدلة تدقيقية إضافية لتقييم فعالية الرقابة الداخلية المالية. وقد أسهمت هذه المتطلبات التنظيمية، إلى جانب التعديلات الأخرى التي شملت معايير التدقيق المتعلقة بمسؤولية المدقق في التعامل مع الأحداث اللاحقة لتاريخ الميزانية وتقييم مخاطر استمرارية المنشأة، في تقليص الفترة الزمنية الفاصلة بين تاريخ إصدار تقرير التدقيق وتاريخ نشر البيانات المالية بشكل ملحوظ.

10- تأخر الزبائن في تقديم البيانات المالية:

تشكل توقيات تقديم البيانات المالية من قبل العملاء ركيزة أساسية في نجاح عملية التدقيق، إلا أن الدراسات تشير إلى وجود تحديات كبيرة في هذا الجانب، إذ تؤكد دراسة (Glover, et. al, 2017, 5-6) أن العديد من الشركات تتأخر في تقديم المستندات والتقارير المحاسبية المطلوبة للمدققين، وهذا التأخير قد يعزى إلى أسباب متعددة، منها مشاكل فنية في إعداد التقارير المالية، أو قد

يكون نتيجة محاولات متعمدة من بعض الشركات لإخفاء أخطاء أو تجاوزات مالية من خلال تأخير العملية التدقيقية. وتبين الأدلة البحثية إلى أن هذه الممارسات تخلق ضغوطاً زمنية كبيرة على المدققين، إذ يضطرون إلى إنجاز العمل في فترات زمنية أقصر لتعويض التأخير الحاصل.

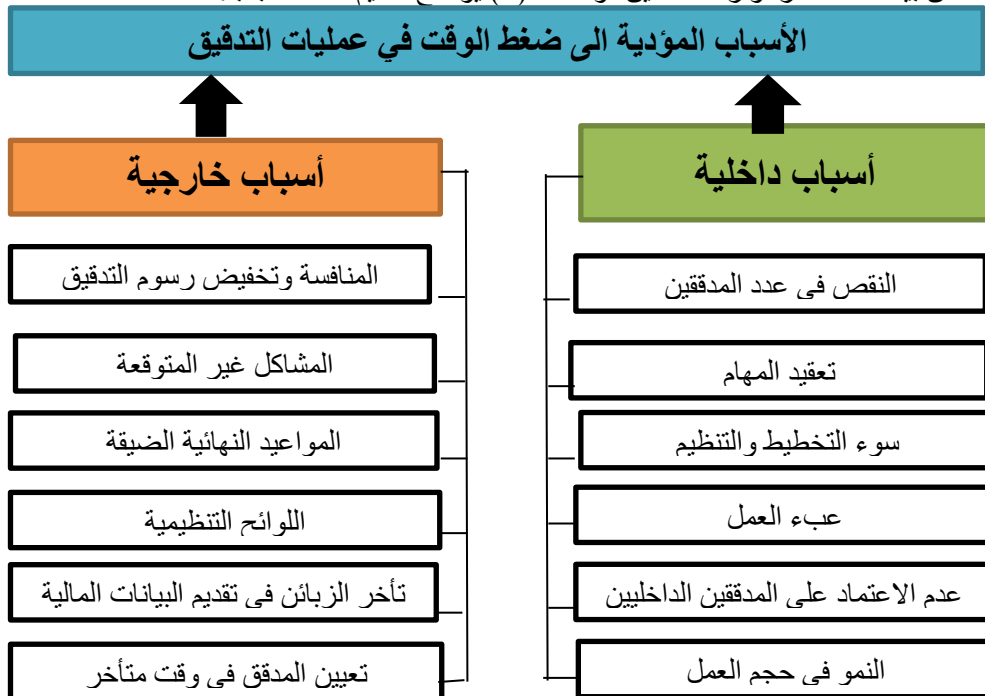
11- عدم الاعتماد على المدققين الداخليين:

يعد الاعتماد على عمل المدققين الداخليين عاملاً أساسياً في تعزيز كفاءة عملية التدقيق وتخفيف الضغوط الزمنية. إذ يمكن لهذا التعاون أن يحقق مزايا عدة، منها توفير الوقت وتقليل حجم العينات التدقيقية المطلوبة، مما يساهم في التخفيف من الضغوط الزمنية. ومع ذلك، تشير دراسة (Nehme, et. al, 2016, 15) التي أجريت على ثلاث من شركات التدقيق الكبرى "Big Four" في الكويت إلى وجود اتجاه عام بين المدققين الخارجيين بعدم الرغبة في الاعتماد على أعمال المدققين الداخليين.

12- تعيين المدقق في وقت متأخر من السنة المالية:

تشكل مهمة تعيين المدقق في التوقيت المناسب عاملاً أساسياً في تحديد مستوى الضغوط الزمنية التي يتعرض لها، فكما أشارت نتائج البحث الذي أجراه (محمد، 2017، 148)، فإن تعيين المدقق في مرحلة متأخرة من السنة المالية يشكل أحد العوامل الرئيسة المولدة لضغط الوقت، ويؤكد البحث أن هذا التأخير في التعيين يخلق تحديات كبيرة للمدققين، إذ يضطرون إلى إنجاز العملية التدقيقية بكاملها في فترة زمنية أقصر.

مما سبق ذكره يرى الباحثان أن هذه الأسباب يمكن تبويبها إلى أسباب داخلية تتعلق بمكاتب التدقيق والمدققين أنفسهم، وأسباب خارجية تتعلق بالعملاء واللوائح التنظيمية والعوامل الأخرى، الأسباب الداخلية يمكن التحكم بها من خلال تحسين إدارة الموارد والتخطيط الجيد داخل مكاتب التدقيق، بينما الأسباب الخارجية تتطلب تواصلاً أفضل مع العملاء وتعديلات تنظيمية لضمان بيئة عمل أكثر توازناً للمدققين، والشكل (4) يوضح تقسيم هذه الأسباب.



الشكل (4): أسباب ضغط الوقت

المصدر: من اعداد الباحثين اعتماداً على الدراسات السابقة.

ثالثاً: برنامج التدقيق

عرف (جمعة، 2009، 272) برنامج التدقيق على انه الخطة المرسومة اعتماداً على النتائج التي توصل إليها المدقق بعد دراسته وتقييمه لنظام الرقابة الداخلية وذلك بهدف تدقيق البيانات المالية. ومن جانب آخر عرفه (عمر، 2019، 83) بأنه خطة عمل يتبعها مدقق الحسابات في أداء وتنفيذ المهمة وتحتوي على الإجراءات التفصيلية الواجبة الاتباع لتحقيق أو تدقيق بند أو عنصر من عناصر النشاط المالي للمشروع وتعد أداة تخطيط وتنسيق لعمليات التدقيق ومتابعة العمل بكل عملية تدقيقية للتأكد من تنفيذها بأعلى مستوى من الكفاءة. وبحسب معيار (ISO 19011 (2018) ومعيار (ISO 9001 (2015) يعرف على انه مجموعة من عمليات التدقيق المخطط لها خلال فترة زمنية معينة بهدف محدد (Serrano & Wellbrock, 2021, 1). وقد عرفه (حمایزیه، وعيسوي، 2024، 183) على انه الخطة التي يقوم بإعدادها المدقق لكيفية إجراءات التدقيق الشاملة، وتجميع الأدلة الكافية التي تسمح له بإبداء برأيه المهني المحايد، اذ يشمل ملخصاً بما ينبغي القيام به، وقائمة التعليمات التفصيلية للمساعدین.

مما سبق يمكن تعريف برنامج التدقيق على انه خطة عمل منهجية وموثقة تُعد بعد قيام المدقق خطوات عدة من بينها تقييم نظام الرقابة الداخلية، وتقدير الأهمية النسبية وخطر التدقيق، وتنفيذ الإجراءات التحليلية الأولية، للحصول على معلومات مهمة عن العمل وعن الالتزامات القانونية، والإجراءات الأولية للتخطيط، وتتضمن هذه الخطة وصف تفصيلي للإجراءات والخطوات التي سيقوم بها المدقق، وتوقيت كل إجراء، والهدف من كل خطوة، فضلاً عن تعليمات للمساعدین، ويكون الهدف من البرنامج هو المساعدة في فحص البيانات المالية وتجميع الأدلة الكافية لإبداء الرأي المهني حول عدالة القوائم المالية والوضع المالي مع ضمان التنفيذ بكفاءة وفق المعايير المهنية وضمن الفترة الزمنية المحددة.

رابعاً: جودة برنامج التدقيق

لا يوجد تعريف شامل ودقيق مُنْفَق عليه لمفهوم جودة برنامج التدقيق، إلا أنه يمكن استنباط أبرز الأبعاد والمؤشرات المرتبطة بهذا المفهوم من خلال استقراء الأدبيات والدراسات السابقة. فقد أشار (دروعي وبعيسي، 2022، 64) إلى أن ضمان الجودة يتطلب اعتماد منهجية علمية مُخططة وموثقة، تستند إلى معايير واضحة وإجراءات مُنظمة، مع ضرورة توافر كفاءات بشرية مؤهلة قادرة على اجراء عمليات التدقيق بدقة وموثوقية. وهو ما يمكن عدّه إطاراً مرجعياً يُعبر عن جوهر جودة برامج التدقيق. تتفق هذه الرؤية مع ما أشار إليه (محمد، 2014، 6-9) في الدراسة التي قدمها حول جودة التدقيق، ويمكن ان يستخلص منها أن فعالية البرنامج تقاس بقدرته على توجيه المدقق نحو اكتشاف الأخطاء الجوهرية في القوائم المالية، عبر منهجية واضحة تلتزم بالمعايير المهنية، وتلبي توقعات الأطراف المستفيدة مبنياً أن ضمان هذه الجودة يحتاج الى تخطيطاً دقيقاً مُرتكزاً على تقييم المخاطر، توازناً فاعلاً بين التكاليف والشمولية، توثيق الإجراءات ومراجعتها بوصفها ركيزتين أساسيتين لضمان اكتمال البرنامج وفق المعايير. وان الهدف من تطبيق إجراءات الجودة حسب ما جاء في (ديوان الرقابة المالية، 2023، 76) هو تقديم تأكيدات معقولة للمدقق بأن:

- تتوافق عملية التدقيق مع المعايير المهنية والمتطلبات القانونية والتنظيمية المعمول بها.
 - الإقرار بأن تقرير المدقق الصادر مناسب حسب الظروف.
- ولضمان جودة برنامج التدقيق هناك مجموعة من الاعتبارات الجوهرية التي أشار إليها (مسعد والخطيب، 2009، 133) من بين هذه الاعتبارات هو الالتزام بنطاق ومدى عملية تدقيق الحسابات المكلف بها، حسب الضوابط والمعايير التي تقتضيها عمليات التدقيق، وتقييم نظام الرقابة الداخلية بأسلوب أو أكثر من الأساليب المتبعة لتحديد مدى قوة أو ضعف نظام الرقابة الداخلية بالمنشأة. ويجب تحديد الأهداف الخاصة بعملية تدقيق الحسابات بدقة، لضمان وضع إطار لبرنامج التدقيق يغطي تلك الأهداف ببسر وسهولة، ويجب الاستعانة بأساليب التدقيق الفنية التي تساعد

المدقق في الحصول على أدلة وقرائن إثبات موضوعية، ويجب أن يتماشى برنامج تدقيق الحسابات مع المبادئ والقواعد المحاسبية، وكذلك مع المعايير المهنية المتعارف عليها في مجال التدقيق، وأخيراً ينبغي إعداد برنامج تدقيق للحسابات بما يتوافق مع طبيعة المنشأة وظروفها.
من خلال ما سبق وفي ضوء التحليل للعوامل المؤثرة على جودة التدقيق الخارجي التي تناولتها دراسة (عائدة وجمعة، 2023)، يمكن استخلاص مقاييس أساسية لضمان جودة برنامج التدقيق، أهمها:

1- التخطيط المُحكّم للمهام وتوزيع الموارد

يُعد التخطيط للتدقيق جزءاً أساسياً من عملية التدقيق، فهو أداة تمكن المدققين من القيام بعملهم، والحصول على نتائج التدقيق، وتقييم الأدلة، والتعبير عن رأيهم المهني بشأن صحة وسلامة البيانات المالية المقدمة من قبل العميل في نهاية العام (Sabir, 2022, 272)، ونظراً للأهمية البالغة لعملية التخطيط في نطاق التدقيق على المستوى الدولي، أصدر مجلس معايير التدقيق والضمان الدولي (IAASB) معيار التدقيق الدولي رقم (ISA 300)، الذي يُعنى بتحديد مسؤوليات المدقق في التخطيط لعملية التدقيق للبيانات المالية. يهدف هذا المعيار إلى وضع إطار منهجي لتنظيم عمل المدقق، من خلال تقديم إرشادات واضحة لفهم طبيعة الوحدة الاقتصادية وبيئة عملها، بما في ذلك تقييم نظام الرقابة الداخلية، فضلاً عن تحليل وتقييم مخاطر التحريف الجوهرية المحتملة في البيانات المالية أثناء عملية التدقيق. (Owolabi & Joshua, 2020, 211) أما على المستوى المحلي، أقر مجلس المعايير المحاسبية والرقابية دليل التدقيق رقم (6) تخطيط عملية التدقيق والإشراف عليها والذي يهدف إلى وضع معايير وإرشادات للتخطيط لعملية تدقيق البيانات المالية يُقدّم توضيحاً تفصيلياً للمهام والمسؤوليات الموكلة إلى المدقق في وقت معين باستخدام عدد معين من المساعدين في مكاتب التدقيق العراقية، إذ تمثل هذه الإجراءات المنصوص عليها في هذا الدليل الحد الأدنى لما يحتاجه المدقق في عملية التخطيط (دليل التدقيق العراقي رقم (6)، 2002، 1).

2- الإشراف الفعال على فريق العمل:

يُعد الإشراف الفاعل على فرق التدقيق عاملاً أساسياً في تعزيز جودة عمليات التدقيق وضمان التزامها بأعلى المعايير المهنية. إذ يقوم هذا الإشراف على أساسيات متعددة تشمل التوجيه المهني المستمر لأعضاء الفريق، وإيضاح متطلبات المسؤولية الأخلاقية، والمتابعة الدقيقة لسير أعمال التدقيق، مع الحرص على تقييم وتطوير الكفاءات المهنية للعاملين (حنا، 2020، 72-73).

3- جمع أدلة إثبات كافية وملانة:

يستخدم المدقق مفهوم أدلة الإثبات لتحديد ما إذا كانت القوائم المالية المدققة تتفق مع المعايير المحددة مسبقاً، ومن ثم إبداء رأيه الفني المحايد حول مدى صحة وعدالة القوائم المالية، والذي يتطلب جمع أدلة إثبات كافية ومناسبة تساعد على تدعيم رأيه (ميدون ومكاوي، 2023، 276) وتعرف أدلة الإثبات وفق معيار التدقيق الدولي رقم (ISA500) على أنها جميع المعلومات التي يستخدمها المدقق للوصول إلى استنتاجات يبني عليها رأيه في عملية التدقيق وتتضمن كلا من البيانات الواردة في السجلات المحاسبية التي تستند إليها القوائم المالية والبيانات التي يحصل عليها من مصادر أخرى (وليد ومسعود، 2024، 94).

4- الالتزام الصارم بالمعايير المهنية في مكاتب التدقيق العراقية:

يُعد الالتزام بالمعايير المهنية ركيزة أساسية في عمل المدققين العاملين في مكاتب التدقيق العراقية، إذ يلزمهم دليل التدقيق رقم (7) رقابة الجودة الصادر عن مجلس المعايير المحاسبية والرقابية في جمهورية العراق باتباع إطار محكم يشمل، معايير محلية، ومعايير دولية (ISAs)، وقواعد السلوك المهني والأخلاقي. يؤكد دليل التدقيق رقم (7) على أن الالتزام الصارم بهذه المعايير ليس اختياريًا، بل هو شرط أساس يضمن جودة عملية التدقيق وموثوقية نتائجها.

5- إعداد تقارير شفافة ومستقلة:

إن تقرير المدقق هو الناتج النهائي لعملية التدقيق ويعرف على أنه وسيلة اتصال بين المدقق ومستخدمي القوائم المالية، ويشكل وثيقة مكتوبة يبين فيها المدقق ما قام به من إجراءات وما توصل إليه من أحكام ويلخص مدى مصداقية القوائم المالية، إذ يعد تقرير المدقق الوثيقة الرسمية والاساسية التي يستند اليها الأطراف الخارجية للتأكد من صحة ودقة المعلومات والبيانات المالية، (وسام ومنال، 2021، 16).

الجانب العملي

يُعنى هذا الجانب بالتحليل التطبيقي للدراسة، ويهدف إلى اختبار فرضيات الدراسة وتحليل البيانات الميدانية.

أولاً: إجراءات جمع البيانات وتطبيقها

1. أدوات جمع البيانات:

اعتمدت الدراسة على أسلوبين رئيسيين لجمع البيانات، في الجانب النظري تم الاعتماد على مراجعة شاملة للأدبيات الأكاديمية المتخصصة بما في ذلك الكتب العلمية، والرسائل الجامعية، والأطاريح، والدوريات المحكمة باللغة العربية واللغة الإنجليزية، أما من الناحية التطبيقية، فقد اعتمدت الدراسة على استبيان محكم بوصفها أداة بحثية أساسية لتجميع البيانات من عينة الدراسة. صمم الاستبيان بعناية، إذ ركز على قياس مدى انتشار ضغط الوقت في بيئة العمل العراقية وتأثيره على جودة برنامج التدقيق واتخاذ القرارات. وقد تم التأكد من وضوح الأسئلة ودقتها وسهولة فهمها، كما تم إجراء دراسة استطلاعية مبدئية لضمان صلاحية الأداة وثباتها قبل التطبيق النهائي.

2. الخصائص الديموغرافية لعينة الدراسة:

يعرض الجدول رقم (1) الخصائص الديموغرافية لعينة الدراسة.

الجدول (1): الخصائص الديموغرافية لعينة الدراسة

النسبة المئوية	التكرار	الفئة
الجنس		
65.7%	132	الذكور
34.3%	69	الاناث
العمر		
23.9%	48	أقل من 30
47.8%	96	30 – 40
28.4%	57	أكثر من 40
سنوات الخدمة		
25.9%	52	أقل من 5
44.3%	89	5 – 15
29.9%	60	أكثر من 15
التعليم		
61.2%	123	بكالوريوس
31.8%	64	ماجستير
7.0%	14	دكتوراه

المصدر: اعداد الباحثين استناداً الى مخرجات البرنامج الاحصائي SPSS.

ثانياً: وصف وتشخيص متغيرات الدراسة

1. أسباب ضغط الوقت:

نلاحظ من النتائج المعروضة في الجدول رقم (2) التوزيعات التكرارية والنسب المئوية والأوساط الحسابية والانحرافات المعيارية الخاصة بهذا المتغير، على النحو الاتي:

أكد (40.63%) من الأفراد المبحوثين بعدم وجود اتفاق حول توفير إدارات مكاتب التدقيق الخارجي عدداً كافياً من المدققين، مما يساعد في تقليل ضغط الوقت. كما لا يتم التخطيط المسبق لبرامج التدقيق وتحديد أولويات المهام بفعالية. وكذلك تفرض الإدارة العليا جداول زمنية ضيقة تؤدي إلى ضغط في العمل. ولا يقدم العميل المستندات المطلوبة في الوقت المحدد، مما يؤدي إلى التأخير في الالتزام بالجدول الزمني. ولا يظهر العميل تعاوناً كافياً مع فريق التدقيق أثناء التنفيذ. أيضاً لا يتم تعيين مكتب التدقيق في وقت مناسب مما يؤدي إلى ضعف التخطيط الجيد للتدقيق. كما لا يتم توزيع عبء العمل على فترات السنة بما يقلل التزاحم في المواسم. وتؤثر تعقيدات العمليات المالية أو تعدد فروع العميل في الوقت المخصص للتدقيق. كما تؤدي تحديثات اللوائح التنظيمية إلى تحسين الأداء مع إحداث ضغط زمني إضافي. ولا يمتلك فريق التدقيق الكفاءة والخبرة اللازمة لتنفيذ المهام دون تأخير. كما لا يتم توزيع المهام بين المدققين بشكل عادل مما يحد من الضغط الناتج عن تعدد العملاء. ولا تساهم الأنظمة التقنية المستخدمة حالياً في تسريع أداء المهام وتقليل الوقت المطلوب لإنجازها. هذه الأسباب في ضغط الوقت تم تشخيصها في مكاتب التدقيق العراقية، ويدعم ذلك وسط حسابي بلغ (2.596)، وانحراف معياري قدره (1.032)، في حين يشير (20.69%) من أفراد عينة الدراسة إلى استجابة إيجابية من إدارات مكاتبهم لتقليل ضغط الوقت التي يواجهها المدققين في عمليات التدقيق وأداء وإنجاز أنشطتهم وأعمالهم المختلفة بالوقت المناسب.

الجدول (2): وصف وتشخيص متغيرات أسباب ضغط الوقت

المقياس العناصر	لا اتفق بشدة		لا اتفق		محايد		اتفق		اتفق بشدة		الانحراف المعياري
	%	ت	%	ت	%	ت	%	ت	%	ت	
TP_item1	43	21.39	38	18.91	79	39.30	41	20.40	0	0.00	2.587
TP_item2	46	22.89	39	19.40	86	42.79	30	14.93	0	0.00	2.498
TP_item3	38	18.91	51	25.37	71	35.32	41	20.40	0	0.00	2.572
TP_item4	38	18.91	44	21.89	81	40.30	38	18.91	0	0.00	2.592
TP_item5	43	21.39	47	23.38	81	40.30	30	14.93	0	0.00	2.488
TP_item6	37	18.41	35	17.41	85	42.29	44	21.89	0	0.00	2.677
TP_item7	37	18.41	31	15.42	85	42.29	48	23.88	0	0.00	2.716
TP_item8	38	18.91	40	19.90	80	39.80	43	21.39	0	0.00	2.637
TP_item9	47	23.38	39	19.40	72	35.82	43	21.39	0	0.00	2.552
TP_item10	44	21.89	44	21.89	58	28.86	55	27.36	0	0.00	2.617
TP_item11	39	19.40	41	20.40	80	39.80	41	20.40	0	0.00	2.612
TP_item12	44	21.89	37	18.41	75	37.31	45	22.39	0	0.00	2.602
		20.48		20.15		38.68		20.69		0.00	
TP_items				40.63		38.68		20.69			2.596
											1.032

المصدر: اعداد الباحثين استناداً الى مخرجات البرنامج الاحصائي SPSS

2. جودة البرنامج التدقيق

نلاحظ من النتائج المعروضة في الجدول رقم (3) التوزيعات التكرارية والنسب المئوية والأوساط الحسابية والانحرافات المعيارية الخاصة بهذا المتغير، على النحو الآتي:

أكد (59.97%) من الأفراد المبحوثين بوجود اتفاق حول ان ضغط الوقت يؤثر على تأخير مرحلة التخطيط للتدقيق، ويقلل من دقة تقييم نظام الرقابة الداخلية، ويجعل تحديد المخاطر المحتملة أقل دقة في مرحلة التخطيط. كما ان ضغط الوقت يحد من فعالية الإشراف على فريق التدقيق، ويقلل من تدريب المدققين المساعدين على المهام التدقيقية، ويجعل المراجعة النهائية للعمل غير دقيقة في مرحلة الإشراف. وفي سياق مرحلة جمع أدلة الإثبات، فان ضغط الوقت يؤدي إلى جمع أدلة غير كافية، ويدفع المدقق لقبول أدلة غير موثوقة، ويقلل من حجم العينات المختارة للفحص. كما ان ضغط الوقت في سياق الالتزام بالمعايير المهنية يجعل هذه العملية صعبة، ويزيد

من التوقيع المبكر على إجراءات غير مكتملة، ويقال من توثيق إجراءات التدقيق بشكل صحيح. وأخيراً، فإن ضغط الوقت يؤثر على دقة رأي المدقق في التقرير النهائي، ويزيد من احتمالية إغفال أخطاء جوهرية، ويحد من مناقشة النتائج مع إدارة العميل. هذه النتائج لضغط الوقت في جودة برنامج التدقيق تم تشخيصها في مكاتب التدقيق العراقية، ويدعم ذلك وسط حسابي بلغ (3.805)، وبانحراف معياري قدره (1.179)، في حين يشير (20.56%) من أفراد عينة الدراسة إلى أن ضغط الوقت الذي يواجهه المدققين في عمليات التدقيق لا يؤثر في أداء وإنجاز أنشطتهم وأعمالهم المختلفة في البيئة العراقية.

الجدول (3): وصف وتشخيص مؤشرات متغير جودة برنامج التدقيق

المقياس	لا اتفق بشدة	لا اتفق	محايد	اتفق	اتفق بشدة	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري
Q1_item1	0	0.00	35	17.41	37	18.41	23.88
Q1_item2	0	0.00	46	22.89	41	20.40	17.91
Q1_item3	0	0.00	50	24.88	44	21.89	17.91
Q2_item1	0	0.00	38	18.91	44	21.89	17.41
Q2_item2	0	0.00	33	16.42	38	18.91	18.41
Q2_item3	0	0.00	39	19.40	48	23.88	17.91
Q3_item1	0	0.00	50	24.88	33	16.42	17.91
Q3_item2	0	0.00	46	22.89	38	18.91	17.91
Q3_item3	0	0.00	44	21.89	36	17.91	17.41
Q4_item1	0	0.00	40	19.90	35	17.41	22.89
Q4_item2	0	0.00	44	21.89	39	19.40	17.91
Q4_item3	0	0.00	35	17.41	39	19.40	17.91
Q5_item1	0	0.00	36	17.91	39	19.40	17.91
Q5_item2	0	0.00	41	20.40	44	21.89	17.91
Q5_item3	0	0.00	43	21.39	36	17.91	17.41
	0.00	20.56	19.47	18.87	41.09		
Q_items		20.56	19.47	59.97		3.805	1.179

المصدر: اعداد الباحثين استناداً الى مخرجات البرنامج الاحصائي SPSS

ثالثاً: اختبار صلاحية نموذج القياس

تعدّ عملية اختبار صلاحية المقياس خطوة جوهرية في التحليلات الكمية، إذ تضمن قياس المفاهيم المستهدفة بدقة وموضوعية (أسباب ضغط الوقت، وجودة البرنامج التدقيقي، واستراتيجيات وتقنيات معالجة ضغط الوقت). فصلاحية المقياس تعكس مدى قدرته على تمثيل هذه المتغيرات البحثية بشكل صحيح، مما يعزز من مصداقية النتائج في الدراسة الحالية ويقلل من احتمالية التحيز أو التفسير الخاطئ. كما تساهم في التأكد من أن الفقرات (المؤشرات) تعكس فعلياً الأبعاد النظرية المعتمدة في دراستنا.

1. صلاحية التقارب:

يعرض الجدول رقم (4) معاملات كرونباخ ألفا (Cronbach's Alpha) و (Rho_A) لمتغيرات الدراسة الحالية، وهي مؤشرات تُستخدم للتحقق من صلاحية الاتساق الداخلي، وهي جزء مهم من صلاحية التقارب، تُظهر القيم المرتفعة لكل من معاملات كرونباخ ألفا (جميعها > 0.90) ومعاملات (Rho_A) (جميعها > 0.92) أن الفقرات (المؤشرات) التي تقيس كل متغير مترابطة بشكل كبير، مما يعكس اتساقاً داخلياً قوياً. هذه القيم للمعاملات تتجاوز الحد الأدنى المقبول إحصائياً البالغ (0.70)، بل وتُصنف ضمن المستوى الممتاز.

الجدول (4): معاملات كروبناخ الفا لمتغيرات الدراسة

المتغيرات	Cronbach's Alpha	rho_A
TP	0.984	0.985
Q1	0.948	0.948
Q2	0.923	0.926
Q3	0.934	0.935
Q4	0.921	0.923
Q5	0.936	0.937

المصدر: اعداد الباحثين استناداً الى مخرجات البرنامج الاحصائي SPSS وفي الصدد ذاته، يعرض الجدول رقم (5) نتائج الموثوقية المركبة (Composite Reliability) ومتوسط التباين المستخرج (Average Variance Extracted - AVE) لمتغيرات الدراسة الحالية.

الجدول (5): الموثوقية المركبة ومتوسط التباين المستخرج لمتغيرات الدراسة

المتغيرات	Composite Reliability	Average Variance Extracted (AVE)
TP	0.986	0.855
ST	0.97	0.767
Q1	0.966	0.905
Q2	0.951	0.866
Q3	0.958	0.883
Q4	0.95	0.863
Q5	0.959	0.886

المصدر: اعداد الباحثين استناداً الى مخرجات البرنامج الاحصائي SPSS

تشير النتائج المعروضة في الجدول (5) إلى تحقق صلاحية التقارب بشكل قوي في نموذج دراستنا، حيث تجاوزت جميع القيم الحدود المعيارية لمؤشري الموثوقية المركبة وAVE. اذ بلغت جميع القيم أعلى من الحد الأدنى المقبول وهو (0.70) للموثوقية المركبة و(0.50) لـ (AVE)، وتشير إلى أن المؤشرات المرتبطة بكل متغير لديها درجة عالية من الاتساق الداخلي.

2. صلاحية التمايز:

يعرض الجدول (6) نتائج معيار فورنل-لاركر (Criterion Fornell-Larcker).

الجدول (6): معيار فورنل-لاركر (Fornell-Larcker Criterion) بين متغيرات الدراسة

المتغيرات	Q1	Q2	Q3	Q4	Q5	TP
Q1	0.952					
Q2	0.879	0.931				
Q3	0.855	0.862	0.940			
Q4	0.850	0.820	0.814	0.929		
Q5	0.872	0.847	0.855	0.835	0.941	
TP	-0.757	-0.734	-0.743	-0.706	-0.763	0.925

المصدر: اعداد الباحثين استناداً الى مخرجات البرنامج الاحصائي SPSS

وفقاً لمعيار فورنل-لاركر، يجب أن يكون الجذر التربيعي لمتوسط التباين المستخرج لكل متغير (القيمة المائلة في القطر الرئيس من الجدول اعلاه) أكبر من معامل الارتباط بين هذا المتغير

وأى متغير آخر في الصف أو العمود نفسه. إذ يلاحظ أن جميع القيم القطرية تفوق بشكل واضح معاملات الارتباط مع المتغيرات الأخرى، مما يعني أن كل متغير في الدراسة الحالية يتميز تمايزاً عن باقي المتغيرات. وبالتالي، فإن صلاحية التمايز متحققة في هذه الدراسة حسب معيار فورنل-لاركر.

ويعرض الجدول (7) نتائج نسبة الارتباط بين الصفات المتغيرة والصفات الأحادية والمسمى بـ (HTMT: Heterotrait-Monotrait Ratio).

الجدول (7): نسبة الارتباطات بين الصفات المتغيرة والصفات الأحادية (HTMT)

المتغيرات	Q1	Q2	Q3	Q4	Q5	TP
Q1						
Q2	0.739					
Q3	0.708	0.727				
Q4	0.710	0.788	0.777			
Q5	0.726	0.710	0.714	0.700		
TP	0.784	0.769	0.774	0.740	0.794	

المصدر: اعداد الباحثين استناداً الى مخرجات البرنامج الاحصائي SPSS

جاءت جميع قيم HTMT بين المتغيرات في الجدول (7) أقل من عتبة القطع البالغة (0.90)، مما يشير بوضوح إلى تحقق صلاحية التمايز بشكل قوي بين جميع المتغيرات المدروسة في هذه الدراسة. وهذا يعزز من الثقة في أن كل متغير في أنموذج الدراسة الحالية يقيس مفهوماً مستقلاً ومميزاً عن المتغيرات الأخرى.

3. مشكلة التعددية الخطية:

يعرض الجدول (8) نتائج قيم VIF الداخلية للمتغير المستقل (TP) عند تفسير المتغيرات التابعة (Q1 إلى Q5) في دراستنا، والتي تُستخدم للكشف عن مشكلة التعددية الخطية في نماذج الانحدار أو النماذج الهيكلية.

الجدول (8): قيم InnerVIF لمتغيرات الدراسة

المتغيرات المستقلة	Q1	Q2	Q3	Q4	Q5
TP	1.010	1.010	1.010	1.010	1.010

المصدر: اعداد الباحثان استناداً الى مخرجات البرنامج الاحصائي SPSS

يشير الجدول (8) الى ان جميع قيم (VIF) ظهرت 1.010 وهي قريبة جداً من 1، وبفقد ذلك بعدم وجود ارتباط خطي ذو دلالة بين المتغيرات المستقلة. فالمتغيرات في الدراسة الحالية تُضيف تفسيرات مميزة للمتغيرات التابعة دون تكرار في المعلومات. عليه، تؤكد هذه النتائج خلو النموذج التحليلي من مشكلة التكرار الخطي بين المتغيرات المستقلة، حيث أن قيم VIF لجميع المتغيرات أقل بكثير من الحد الأدنى المقبول (5)، بل تكاد تساوي 1، وهذا يُعد مؤشراً إيجابياً يؤكد على استقلالية المتغير المستقل.

رابعاً: علاقات الارتباط والتأثير

1. علاقة الارتباط:

يعرض الجدول (9) تحليل الارتباط بين متغيرات البحث، مع تحديد مستوى القوة واتجاه العلاقات بين المتغير المستقل (TP) والمتغيرات التابعة (Q1 إلى Q5). ويُعد تحليل الارتباط خطوة تمهيدية مهمة لفهم طبيعة العلاقات قبل اختبار النماذج السببية في النمذجة البنائية.

الجدول (9): علاقات الارتباط بين المتغيرات

المتغيرات	Q1	Q2	Q3	Q4	Q5	TP
Q1	1					
Q2	0.879*	1				
Q3	0.855*	0.862*	1			
Q4	0.850*	0.820*	0.814*	1		
Q5	0.872*	0.847*	0.855*	0.835*	1	
TP	-0.757*	-0.734*	-0.743*	-0.706*	-0.763*	1

المصدر: اعداد الباحثين استناداً الى مخرجات البرنامج الاحصائي SPSS $p < 0.05$
 يستدل من البيانات الواردة في الجدول (9) على وجود ارتباط عكسي قوي بين متغير ضغط الوقت (TP) وجميع المؤشرات التابعة لجودة برنامج التدقيق (Q1-Q5) ضمن جودة برنامج التدقيق، مما يعني أنه كلما تزايدت أسباب ضغط الوقت في مكاتب التدقيق العراقية، انخفضت مستويات جودة برامج التدقيق فيها. عليه، يمكننا القول بان المتغير TP يُظهر علاقات ارتباط سلبية قوية مع المتغيرات التابعة، مما يشير إلى احتمالية تأثير عكسي ذي دلالة.

2. علاقات التأثير:

أظهرت النتائج في الجدول (10) اختبار الفرضيات في الانموذج البنائي المقترح. اذ بينت هذه النتائج أن جميع العلاقات المفترضة بين المتغيرات قد تم إثباتها إحصائياً، مما يدعم صحة الانموذج ويفسر طبيعة التأثيرات بين أسباب ضغط الوقت (TP)، ومكونات جودة برنامج التدقيق (Q1-Q5) في مكاتب التدقيق العراقية.

الجدول (10): علاقات التأثير بين متغيرات الدراسة

علاقات التأثير	β	Standard Deviation (STDEV)	T Statistics ((β /STDEV))	P Values
TP → Q1	-0.727	0.035	20.717	0.000
TP → Q2	-0.701	0.036	19.292	0.000
TP → Q3	-0.710	0.035	20.202	0.000
TP → Q4	-0.671	0.040	16.668	0.000
TP → Q5	-0.732	0.033	22.444	0.000

المصدر: اعداد الباحثين استناداً الى مخرجات البرنامج الاحصائي SPSS

بناءً على ما سبق تؤكد النتائج صحة الفرضيات الخمسة الرئيسة للأنموذج البنائي، وتسלט الضوء على الدور الحاسم لضغط الوقت (كمحفز سلبي) في تشكيل جودة برنامج التدقيق في بيئة العمل العراقية.

اولاً: الاستنتاجات

1. في مرحلة التخطيط (Q1)، يُعد نقص عدد المدققين وسوء توزيع العمل الزمني من أبرز العوامل التي تؤثر سلباً على قدرة مكاتب التدقيق العراقية على تخصيص الوقت الكافي لتخطيط مهني دقيق. تواجه العديد من هذه المكاتب مشكلات في استقطاب الكوادر المؤهلة، فضلاً عن محدودية الموارد البشرية، ما يؤدي إلى تأخير مراحل إعداد برامج التدقيق وتحديد الأولويات بشكل فعال، لاسيما في ظل المواسم المزدحمة.
2. في مرحلة الإشراف (Q2)، فقد تبين أن سوء توزيع المهام داخل الفريق يضعف قدرة المشرفين على تقديم التوجيه والمتابعة الفعالة. وفي السياق العراقي، حيث تعتمد الكثير من المكاتب على فرق عمل صغيرة، يتحمل المشرفون أدواراً متعددة، مما يضاعف من العبء ويقلل من فعالية المراجعة، لا سيما عند تزامن أكثر من مشروع تدقيق.

3. فيما يتعلق بمرحلة جمع أدلة الإثبات (Q3)، فإن تعاون العميل وتوفير الوثائق في الوقت المناسب يشكلان تحدياً جوهرياً. عدم تعاون بعض العملاء، أو ضعف أنظمتهم الداخلية، يؤدي إلى تأخير عمليات الفحص وزيادة الضغط على فرق التدقيق. كما أن التحديات المفاجئة في اللوائح التنظيمية تفرض متطلبات جديدة دون توفير فترات انتقالية كافية، ما يربك تطبيق الإجراءات ويؤثر على دقة التوثيق.
4. وفي مرحلة الالتزام بالمعايير المهنية (Q4)، تُظهر النتائج أن ضغط الوقت الناتج عن تداخل المواسم وعدم التوازن في توزيع المهام يؤدي إلى ضعف الالتزام بالإجراءات المعيارية، خاصة في ظل غياب أدوات رقابية داخلية قوية. يعكس هذا واقع بيئة مهنية لا تزال في طور التطوير المؤسسي وتواجه ضغوطاً زمنية تتجاوز قدرات النظام المهني المعتمد.
5. أما في مرحلة الرأي المهني (Q5)، والتي كانت الأكثر تأثراً بالضغط الزمني، فإن الأسباب الخمسة أعلاه تؤدي إلى إصدار تقارير دون مراجعة وافية أو تحليل شامل، ما يزيد من احتمال وقوع أخطاء جوهريّة أو التسرع في الحكم المهني. وقد يكون هذا نتيجة ضغوط تجارية أو متطلبات تسليم عاجلة تفرضها طبيعة السوق العراقي، حيث لا تزال استقلالية المدقق عرضة للتأثير بمتغيرات خارجية.

ثانياً: التوصيات

1. تعزيز كفاءة مرحلة التخطيط وذلك عبر زيادة عدد الكوادر وتبني أدوات متقدمة لإدارة الوقت.
2. تطوير الإشراف المهني، وذلك عبر إعادة هيكلة توزيع المهام وتوسيع قاعدة الإشراف الفعال.
3. تحسين كفاءة جمع الأدلة، وذلك عبر تعزيز التعاون مع العملاء وتفعيل الأدوات الذكية في جمع الأدلة.
4. تعزيز الالتزام بالمعايير المهنية، وذلك عبر بناء نظام رقابي داخلي وربط الأداء الفردي بالامتثال المهني.
5. حماية جودة الرأي المهني، وذلك عبر دمج عناصر الإشراف والتخطيط وربط الأداء بالاستقلالية المهنية.

المصادر:

1. جمعة، احمد حلمي، (2009)، المدخل الى التدقيق والتأكيد الحديث، دار صفاء للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، عمان، الأردن.
2. حماد، لامية، عيسوي، نصر الدين، (2024)، واقع مواءمة تخطيط مهام التدقيق في الجزائر مع المعيار الدولي للتدقيق (ISA 300) دراسة حالة المفتشية العامة لمؤسسة بريد الجزائر لولاية ام البواقي، مجلة دراسات اقتصادية، المجلد 24، العدد 1، الجزائر.
3. حنا، سلوان نعمت، (2020)، دور نظم رقابة جودة التدقيق في ازدياد الطلب على خدمات التدقيق: دراسة لآراء عينة من المحاسبين القانونيين ومراقبي الحسابات في مكاتب التدقيق العاملة في إقليم كردستان، مجلة بوليتكنيك للعلوم الإنسانية والاجتماعية، المجلد 1، العدد 2، الصفحات 66-85.
4. دروعي، خلود وبعيسى، نسيم، (2022)، أثر جودة التدقيق الخارجي على جودة القوائم المالية: دراسة حالة مؤسسة صناعة الكوابل بسكرة، رسالة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد خيضر- بسكرة، الجزائر.
5. دليل التدقيق العراقي رقم (6) التخطيط للتدقيق، 2016
6. دليل التدقيق العراقي رقم (7)، رقابة الجودة، 2016
7. ديوان الرقابة المالية، منهج التدقيق وفق أسلوب المخاطر، 2023.

8. عابدة، بالخيري، جمعة، هوام (2023)، دور جودة التدقيق الخارجي في تحسين جودة المعلومات المحاسبية في إطار حوكمة الشركات، *مجلة أبحاث اقتصادية معاصرة*، المجلد 6، العدد 1، الصفحات 137-162.
9. عمر، مسعودي، (2019)، فعالية تخطيط التدقيق وفق المعايير الدولية في تحسين جودة الأداء المهني للمدقق دراسة ميدانية لعينة من المؤسسات المعتمدة للتدقيق بالجزائر، أطروحة دكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، *جامعة احمد دراية*، الجزائر.
10. محمد، أحمد محمد شوقي، 2017، أثر استجابة مراقب الحسابات لضغوط وقت عملية المراجعة على جودة المراجعة: دراسة تجريبية، *مجلة المحاسبة والمراجعة لاتحاد الجامعات العربية*، مجلد 5، عدد 2، 129-170.
11. محمد، عبد الكريم محمود، (2014)، جودة التدقيق قراءة جديدة لمفهوم قديم، *مجلة كلية بغداد للعلوم الاقتصادية الجامعة*، العدد الخاص بالمؤتمر العلمي الخامس، 311-327.
12. مسعد، محمد فضل، الخطيب، خالد راغب، (2009)، دراسات متعمقة في تدقيق الحسابات، الطبعة الأولى، دار كنوز المعرفة العلمية للنشر والتوزيع، عمان، الأردن.
13. ميدون، عبدالباسط، مكاوي، محمد، 2023، دور الالتزام بمعايير ادلة الاثبات الجزائية خلال مراحل عملية التدقيق في الرفع من جودة المعلومات المحاسبية دراسة استطلاع اراء عينة من المهنيين والأكاديميين، *مجلة افاق للبحوث والدراسات*، المجلد 6، العدد 1، الجزائر.
14. وسام، بن عياد، منال، غمري، (2021)، دور معايير التدقيق الجزائية في تحسين تقرير المدقق الخارجي دراسة عينة من اراء مدققين خارجيين وأكاديميين، رسالة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، *جامعة محمد خيضر - بسكرة*.
15. وليد، ورفلي، مسعود، بوخالفي، (2024)، استخدام الذكاء الاصطناعي في قياس كفاية وملاءمة ادلة الاثبات الالكترونية في عمليات التدقيق، *مجلة المنهل الاقتصادي*، المجلد 7، العدد 1، الجزائر.
16. Bulbula, M. Z., & Elfar, E. E. (2024). Do perfectionism types matter? Auditors' ability to detect fraud and the moderating role of time budget pressure: evidence from Egypt. *Journal of Financial Reporting and Accounting*.
17. Cook, E., & Kelly, T. (1991). International: An international comparison of audit time-budget pressures: The United States and New Zealand. *Woman C.P.A.*, 53(2), 25–30.
18. Fatina, N., & Noholo, S., & Yusuf, N. (2022). The effect of time budget pressure and audit complexity on auditor performance with professional skepticism as a moderating variable. *Jambura Accounting Review*, 3(2), 102-115.
19. Glover, S. M., & Hansen, J. C., & Seidel, T. A. (2017). The effect of regulatory and standard setting changes on the informational value of the audit report date. *SSRN Electronic Journal*.
20. Hidayat, T., & Rahmatika, M. (2024). The influence of professional skepticism, independence, competence, role stress, and time budget pressure on audit quality. *Competitive Journal of Accounting and Finance*, 8(1), 78–85.
21. Hnydiuk, I. V., & Datsenko, G. V., & Krupelnyska, I. H., & Kudyrko, O. M., & Prutska, O. O. (2021). Audit of budget programs in European

- Union countries. *Universal Journal of Accounting and Finance*, 9(4), 841-851.
22. Hussin, S. A. H., & Iskandar, T. M., & Saleh, N. M., & Jaffar, R. (2017). Professional skepticism and auditors' assessment of misstatement risks: The moderating effect of experience and time budget pressure. *Economics and Sociology*, 10(4), 225-250.
23. Juanaristo, R. K., & Putri, I. G. A. M. A. D., & Sujana, I. K., & Ardiana, P. A. (2024). Red Flags, Competence, Time Budget Pressure and Audit Risk: Effect on Auditor's Ability to Detect Fraud. *Journal of Economics, Finance, and Management Studies*, 7(8), 4925-4933.
24. Juliardi, D., & Erisco, D. (2023). The influence of time budget pressure, time deadline pressure, and work stress on audit quality of external auditor. *Integrated Journal of Business and Economics (IJBE)*, 7(1), 379-389.
25. Maulana, D. (2024). The role of audit committee to decrease audit report lag. *Ekombis Review: Jurnal Ilmiah Ekonomi dan Bisnis*, 12(4), 3939–3952.
26. Nehme, R., Al Mutawa, A., & Jizi, M. (2016). Dysfunctional behavior of external auditors: The collision of time budget and time deadline Evidence from a developing country. *The Journal of Developing Areas*, 50(1)
27. Nehme, R., Michael, A., & Haslam, J. (2021). The impact of time budget and time deadline pressures on audit behaviour: UK evidence. *Meditari Accountancy Research*.
28. Nor, M. N. M., & Smith, M., & Ismail, Z., & Nahar, H. S. (2015). Unethical Audit Behaviour among Malaysian Auditors: An Exploratory Study. *Pertanika Journal of Social Sciences & Humanities*, 23(S), 59-72.
29. Owolabi, S. A., & Joshua, A. A. (2020). Application of ISA 300 and audit quality in the COVID-19 pandemic era: Standpoints of accounting practitioners. *American Journal of Humanities and Social Sciences Research (AJHSSR)*, 4(11), 210–222.
30. Sabir, M. (2022). Planning the audit of financial statements by Federal board of supreme audit of Iraq (FBSA) in the terms of ISA (300) requirements. *Journal of Administration and Economics*, 47(135), 271-285.
31. Serrano, M. R., & Wellbrock, W. (2021). How to set up an audit programme? - ISO 19011. *International Journal of Auditing and Teaching Practices*, 1(1), 1–16.
32. SITEPU, C.D.S., WAHYUDI, T., & SAFTIANA, Y. (2020). The Effect of Time Budget Pressure and Competence on Audit Quality with Audit Supervision as the Moderation Variable in Public Accounting Firms in

- South Sumatra. *Audit, Analysis & Control, Accounting and Finance*, 1(87), 158–164.
33. Sweeney, J. T., & Summers, S. L. (2002). The effect of the busy season workload on public accountants' job burnout. *Behavioral Research in Accounting*, 14, 223-245.
34. Yustina, A. I., & Gonadi, S. A. (2019). The Negative Effect of Time Budget Pressure on Auditor Independence and Professional Skepticism. *Journal Akuntansi dan Keuangan*, 21(1), 38-48.