

العوامل المؤثرة في إمكانية تطبيق التدقيق المستمر من وجهة نظر مدققي الحسابات في الشركات المدرجة في سوق دمشق للأوراق المالية

مجدي الدين منذر الوزه*

الملخص

هدفت هذه الدراسة إلى تحديد حجم أثر العوامل (التكنولوجية، البشرية والمهنية، التنظيمية والإدارية، التشريعية والقانونية) في إمكانية تطبيق التدقيق المستمر في الشركات المدرجة في سوق دمشق للأوراق المالية، وترتيبها حسب أهميتها الإحصائية، اعتمدت الدراسة على المنهج الوصفي التحليلي، وجرى جمع البيانات عبر استبانة وجهت لعينة عشوائية طبقية من المدققين الداخليين والخارجيين، حيث بلغ عدد الاستجابات الصالحة للتحليل (179) استبانة تم تحليلها بواسطة برنامج (SPSS).

أظهرت النتائج أن كافة العوامل المدروسة تؤثر تضامناً كعوامل حقيقية تحد من إمكانية الانتقال نحو التدقيق المستمر في البيئة السورية، حيث جاءت العوامل التشريعية والقانونية كأقوى العوامل أثراً لغياب الاعتراف بالمستندات الرقمية والرقابة الفورية، تلتها العوامل التكنولوجية والخدمية المرتبطة بأزمة الطاقة واستقرار الشبكات وقيود العقوبات على الأنظمة العالمية. وحلت العوامل التنظيمية والإدارية في المرتبة الثالثة متمثلة في تكلفة التحول الرقمي وغياب الرؤية الاستراتيجية للإدارات، بينما جاءت العوامل البشرية والمهنية أخيراً لارتباطها بنقص الكوادر المؤهلة الناجم عن هجرة الكفاءات. وتوصي الدراسة بصياغة تشريعات مرنة تمنح الحجية القانونية للمخرجات الإلكترونية، وتوجيه الشركات للاستثمار في الطاقة البديلة والأنظمة البرمجية المحلية، مع تطوير المناهج الأكاديمية.

الكلمات المفتاحية: التدقيق المستمر، العوامل التشريعية والقانونية، العوامل التكنولوجية، سوق دمشق

للأوراق المالية.

** باحث حاصل على ماجستير مراجعة الحسابات - قسم المحاسبة - كلية الاقتصاد - جامعة دمشق -
majdaldinalwazah@gmail.com

Factors Affecting the Feasibility of Implementing Continuous Auditing

The Perspective of Internal and External Auditors in Companies Listed on the Damascus Securities Exchange

Majd Aldin Munther ALwazah*

Abstract

This study aimed to determine the impact size of factors (technological, human and professional, organizational and managerial, and legislative and legal) on the possibility of implementing continuous auditing in companies listed on the Damascus Securities Exchange, and ranking them according to their statistical significance. The study adopted a descriptive-analytical approach, and data were collected through a questionnaire distributed to a stratified random sample of internal and external auditors, yielding 179 valid responses for analysis, which were analyzed using the SPSS software.

The findings revealed that all examined factors act jointly as real barriers hindering the transition toward continuous auditing in Syria. Legislative and legal factors emerged as the most significant barriers due to the absence of real-time monitoring mandates and full legal recognition for digital documents. These were followed by technological and infrastructure factors, driven by

** A researcher with a Master's degree in Auditing - Department of Accounting - Faculty of Economics - Damascus University- majdaldinalwazah@gmail.com.

power shortages, unstable internet networks, and sanctions restricting global ERP systems. Organizational and managerial factors ranked third, characterized by high transition costs and a lack of top management strategic vision, while human and professional factors ranked last, tied to a shortage of qualified personnel exacerbated by brain drain. The study recommends drafting flexible legislative frameworks that grant legal authority to electronic outputs, encouraging investments in alternative energy and local software, and updating academic.

Keywords: Continuous Auditing, Legislative and Legal Factors, Technological Factors, Damascus Securities Exchange.

1. المقدمة

تعد التطورات المتسارعة في نظم المعلومات والتحولت الرقمية في بيئة الأعمال المعاصرة من أهم الدوافع التي أدت إلى إعادة النظر في أساليب التدقيق التقليدية، والانتقال من الفحص الدوري القائم على العينات التاريخية إلى نماذج أكثر مرونة واستجابة للمتغيرات اللحظية (Betti & Sarens, 2021). وفي هذا السياق، يبرز مدخل التدقيق المستمر كأحد الحلول التقنية المتقدمة التي تمكن المهنة من تقديم تأكيد فوري ومراقبة مستمرة للأنشطة المالية والتشغيلية (Vasarhelyi et al., 2012)، مما يسهم في رفع كفاءة أنظمة الرقابة الداخلية (IIA, 2020)، وتطوير المحتوى الإعلامي ودقة التقارير المالية المنشورة (الجبلي والأشقر، 2021)، إلا أن التطبيق العملي لهذا المدخل يتجاوز الأبعاد الفنية البحتة، إذ يتأثر بمجموعة من المحددات والعوامل التنظيمية والبيئية المتشابكة التي تحدد إمكانية تنبيهه في بيانات الأعمال المختلفة (Aladwey & Elsayad, 2024).

وتأتي العوامل التكنولوجية في مقدمة هذه المحددات، حيث ترتبط بمدى توفر البنية التحتية الرقمية الملائمة، وتكامل نظم معلومات المنشأة، والقدرة على دمج تقنيات تنقيب البيانات والتحليل اللحظي للمعلومات المحاسبية (جودي، 2025). ويتوازى البعد التكنولوجي مع العوامل البشرية والمهنية التي تشمل مستوى الوعي المعرفي لدى المدققين، ومدى امتلاكهم للمهارات الرقمية اللازمة للتعامل مع البرمجيات المستحدثة، فضلاً عن طبيعة الاستجابة المهنية ومقاومة التغيير تجاه الأنظمة الجديدة (Betti et al., 2021). كما تؤدي العوامل التنظيمية والإدارية دوراً حاسماً من خلال مستوى التزام الإدارة العليا ودعمها لعمليات التحول، ومدى استعدادها لتخصيص الموارد المالية والتقنية اللازمة، بالإضافة إلى مرونة الهياكل التنظيمية داخل الشركات (موسى، 2023: 320). إلى جانب ذلك، تبرز العوامل القانونية والتشريعية كأحد الأركان الموجهة للتطبيق، وتتمثل في طبيعة البيئة القانونية الحاكمة للمهنة، ومدى مواكبة القوانين والتشريعات والأنظمة الصادرة عن الجهات التنظيمية لمتطلبات التدقيق الإلكتروني وحجية الإثبات الرقمي (Aladwey & Elsayad, 2024).

وبناءً على ذلك، فإن دراسة هذه العوامل مجتمعة من وجهة نظر المدققين الممارسين في الشركات المساهمة بالجمهورية العربية السورية تشكل أساساً لفهم محددات إمكانية التطبيق العملي لمدخل التدقيق المستمر، وتقييم متطلبات نقله إلى الواقع التطبيقي في بيئة الأعمال المحلية.

2. مشكلة البحث

على الرغم من تزايد الاهتمام الأكاديمي والمهني بتطبيقات تكنولوجيا المعلومات في مهنة المحاسبة والمراجعة، فإن جانباً واسعاً من الأدبيات ما يزال يركز على الأبعاد الفنية البحتة لتبني التقنيات الرقمية، أو يقصر دراسته على تقييم قبول المدققين للأنظمة المستحدثة وتفاعلهم معها كأدوات مساعدة (Betti et al., 2021). وفي هذا السياق، ركزت العديد من الدراسات التقليدية على رصد منافع التقنيات الذكية في تحسين المحتوى الإعلامي للتقارير ودقة الإبلاغ المالي تاريخياً (الجبلي والأشقر، 2021)، في حين تؤكد الأدبيات الحديثة، مثل دراسة (Farras et al. 2025)، الحاجة الماسة لتوسيع نطاق البحث نحو منظور المنظمات وسوابق التبني الفعلية، واستكشاف الآثار التنظيمية والتشغيلية المعقدة المصاحبة لنقل مدخل التدقيق المستمر (Continuous Auditing) من إطاره النظري إلى ممارسته التطبيقية. وفي المقابل، لا يزال منظور الشركات المساهمة، بوصفها بيئات مؤسسية معقدة تتخذ قرار التحول الرقمي، وتحمل كلفته الاستثمارية، وتواجه متطلبات إعادة هيكلة نظم الرقابة الداخلية حوله، أقل حضوراً في البحث التجريبي الموجه نحو البيئات النامية (Aladwey & Elsayad, 2024). وينعكس هذا التباين البحثي على الواقع المهني، إذ تشير المعطيات الميدانية والدراسات الاستطلاعية إلى أن استخدام الأدوات الرقمية في أنشطة التدقيق يقتصر غالباً على التطبيقات والبرمجيات الأساسية والتقليدية (Malaescu & Sutton, 2015, p. 18)، في حين ما يزال الانتقال نحو التدقيق المستمر القائم على الفحص اللحظي وتتقيب البيانات محدوداً، وفردياً، وغير مدمج في إجراءات العمل والرقابة بصورة مؤسسية منظمة (جودي، 2025). ورغم وجود محاولات فردية للاستفادة من بعض التقنيات المتاحة، إلا أن هذه الممارسات لا تستند في الغالب إلى تدريب مهني منظم، أو هياكل تنظيمية مرنة، أو قناعة صريحة من قبل الإدارة العليا بالقيمة التي يضيفها هذا المدخل إلى أعمال المنظمة (موسى، 2023). وينسجم هذا الواقع مع الطروحات التي تؤكد أن تحدي تبني التدقيق المستمر لا يتمثل في مجرد توفر الأدوات التكنولوجية في بيئة الأعمال، بل في بناء شروط استخدامها الحقيقية وربطها بقيمة رقابية وأداء مؤسسي ملموس (Mailoor & Tjhin, 2025).

وبناءً على ذلك، تتبلور مشكلة البحث في وجود فجوة تنظيمية وتطبيقية بين حاجة الشركات المساهمة في الجمهورية العربية السورية إلى تحسين كفاءة وفاعلية عمليات الرقابة، والحد من الفجوة الزمنية لاكتشاف الأخطاء، وضمان أمان تقاريرها المالية من جهة، وبين محدودية جاهزيتها لتحويل آليات التدقيق المستمر إلى واقع عملي ملموس من جهة أخرى. ومن ثم، لا يمكن فهم إمكانية التطبيق بوصفها نتيجة مباشرة لتوفر التكنولوجيا في السوق، بل بوصفها محصلة للتفاعل الديناميكي بين شروط الجاهزية التكنولوجية، والبشرية والمهنية، والتنظيمية والإدارية، والتشريعية والقانونية، وقدرة هذه الشروط مجتمعة على توليد تصور موضوعي وقيمة مدركة لأعمال التدقيق لدى المدققين الممارسين في تلك الشركات، ويتسق هذا الطرح المعمق مع الاتجاهات الحديثة التي تفسر تبني الابتكارات المهنية من خلال دراسة تفاعل المحددات التقنية والتنظيمية مع البيئة القانونية والتشريعية الحاكمة للمهنة.

وعليه، تتحدد مشكلة البحث في السؤال الرئيس الآتي:

ما أثر العوامل (التكنولوجية، البشرية والمهنية، التنظيمية والإدارية، التشريعية والقانونية) في إمكانية تطبيق التدقيق المستمر في البيئة السورية من وجهة نظر مدققي الحسابات الداخليين والخارجيين في الشركات المدرجة في سوق دمشق للأوراق المالية؟

ويتفرع عنه الأسئلة الآتية:

1. ما أثر العوامل التكنولوجية في إمكانية تطبيق التدقيق المستمر في البيئة السورية؟
2. ما أثر العوامل البشرية والمهنية في إمكانية تطبيق التدقيق المستمر في البيئة السورية؟
3. ما أثر العوامل التنظيمية والإدارية في إمكانية تطبيق التدقيق المستمر في البيئة السورية؟
4. ما أثر العوامل التشريعية والقانونية في إمكانية تطبيق التدقيق المستمر في البيئة السورية؟

2-1 فرضيات الدراسة

للإجابة عن تساؤلات الدراسة، تم بناء الفرضية الرئيسية التالية:

الفرضية الرئيسية: لا يوجد تأثير ذو دلالة إحصائية للعوامل (التكنولوجية، البشرية والمهنية، التنظيمية والإدارية، التشريعية والقانونية) مجتمعة في إمكانية تطبيق التدقيق المستمر في الشركات المدرجة في سوق دمشق للأوراق المالية".
ويتفرع عنها الفرضيات الفرعية الآتية:

الفرضية الفرعية الأولى: لا يوجد تأثير ذو دلالة إحصائية للعوامل التكنولوجية في إمكانية تطبيق التدقيق المستمر في الشركات المدرجة في سوق دمشق للأوراق المالية.

الفرضية الفرعية الثانية: لا يوجد تأثير ذو دلالة إحصائية للعوامل البشرية والمهنية في إمكانية تطبيق التدقيق المستمر في الشركات المدرجة في سوق دمشق للأوراق المالية.

الفرضية الفرعية الثالثة: لا يوجد تأثير ذو دلالة إحصائية للعوامل التنظيمية والإدارية في إمكانية تطبيق التدقيق المستمر في الشركات المدرجة في سوق دمشق للأوراق المالية.

الفرضية الفرعية الرابعة: لا يوجد تأثير ذو دلالة إحصائية للعوامل التشريعية والقانونية في إمكانية تطبيق التدقيق المستمر في الشركات المدرجة في سوق دمشق للأوراق المالية.

2-2 أهداف البحث

يسعى البحث إلى تحقيق الأهداف الآتية:

- 1- تحديد وتحليل حجم أثر العوامل (التكنولوجية، البشرية والمهنية، التنظيمية والإدارية، التشريعية والقانونية) في إمكانية تطبيق التدقيق المستمر في الشركات المساهمة بالجمهورية العربية السورية.
- 2- ترتيب العوامل المؤثرة في إمكانية التطبيق نزولاً من الأكثر إلى الأقل تأثيراً وفقاً لدرجة أهميتها وتأثيرها الإحصائي.
- 3- استكشاف وتقييم فرص ومحددات تطبيق التدقيق المستمر في البيئة السورية من وجهة نظر المدققين الممارسين في الشركات المساهمة.
- 4- تقديم إطار مقترح وتوصيات تخدم الجهات التنظيمية وإدارات الشركات لتعزيز الجاهزية نحو تبني مدخل التدقيق المستمر وتفعيله في الواقع التطبيقي.
- 5- توفير خط أساس بحثي يمكن الباحثين من اختبار هذا النموذج في بيئات أو قطاعات أخرى، أو استكشاف علاقات ومتغيرات إضافية مرتبطة بتطبيق التدقيق المستمر.

2-3 أهمية البحث

الأهمية النظرية

تتبع الأهمية النظرية للدراسة من محاولتها رصد وتحليل العوامل التكنولوجية، والبشرية والمهنية، والتنظيمية والإدارية، والتشريعية والقانونية المؤثرة في إمكانية تطبيق التدقيق المستمر في بيئة الأعمال

السورية، مما يثري الأدبيات المحاسبية المحلية بدراسة ميدانية تربط بين محددات التبني التنظيمي ومدخل التدقيق اللحظي. كما توفر هذه الدراسة مادة علمية ونتائج أولية يمكن للباحثين الاستفادة منها في إجراء دراسات مستقبلية تتناول أبعاد التحول الرقمي في مهنة التدقيق أو استكشاف متغيرات أخرى ذات صلة بالموضوع.

الأهمية التطبيقية

تتمثل الأهمية التطبيقية في تقديم مؤشرات واقعية مستخلصة من وجهة نظر المدققين الممارسين في الشركات المساهمة، مما يساعد الجهات المهنية والرقابية على تحديد الجوانب التي تتطلب دعماً أو تطويراً لتهيئة بيئة عمل أكثر ملاءمة للتدقيق المستمر. وتفيد هذه النتائج إدارات الشركات والجمعيات المهنية في توجيه خطط التدريب والتأهيل نحو المهارات البشرية والمتطلبات التقنية اللازمة لدعم هذا التحول، وبما يسهم في رفع كفاءة الرقابة الداخلية وضمان سرعة ودقة الإبلاغ المالي.

2-4 حدود البحث

تحدد أبعاد هذه الدراسة ومجال تطبيقها من خلال مجموعة من الحدود المنهجية التي تسهم في حصر نطاق البحث وتوجيه عملية جمع البيانات وتحليلها، وهي كالتالي:

الحدود الموضوعية (العلمية): تقتصر الدراسة على بحث وتحليل أثر أربعة عوامل محددة وهي (العوامل التكنولوجية، البشرية والمهنية، التنظيمية والإدارية، التشريعية والقانونية) في إمكانية تطبيق مدخل التدقيق المستمر، دون التطرق إلى تقنيات تكنولوجية أخرى خارج هذا النطاق.

الحدود البشرية: تستهدف الدراسة استطلاع آراء مدققي الحسابات الداخليين (العاملين في أقسام التدقيق الداخلي) ومدققي الحسابات الخارجيين (المعتمدين والمفوضين القانونيين لتدقيق الحسابات).

الحدود المكانية: يقتصر النطاق المكاني للتطبيق على الشركات المساهمة السورية المدرجة في سوق دمشق للأوراق المالية (DSE).

الحدود الزمنية: تتمثل في الفترة الزمنية التي استغرقتها عملية إعداد الدراسة وتوزيع واستعادة الاستبيانات وتحليل البيانات إحصائياً، والتي تم إنجازها خلال العام الحالي 2026م.

3. الإطار النظري والدراسات السابقة

3-1 مفهوم التدقيق المستمر

يعد التدقيق المستمر مفهوماً حديثاً نسبياً لمهنة التدقيق، حيث بدأ الاهتمام بها مع التطورات التكنولوجية، وخاصة في المعالجة الإلكترونية للبيانات المحاسبية، والتي تتطلب استجابات تنظيمية أسرع وأكثر قدرة على التكيف مع العمليات المتغيرة بشكل آني (الجبلي والأشقر، 2021). ووفقاً لتعريف اللجنة المشتركة للمعهد الكندي للمحاسبين القانونيين المعتمدين (CICA)، والمعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين المعتمدين (AICPA) فإن التدقيق المستمر هو أسلوب يسمح للمدققين بتقديم ضمان مكتوب بشأن أي مسألة تقع ضمن مسؤولية إدارة الشركة باستخدام سلسلة من التقارير الصادرة مباشرة أو فوراً أو بعد وقت قصير من حدوث الإجراءات قيد التدقيق (Orumwense, 2017).

3-2 أهداف التدقيق المستمر

يهدف التدقيق المستمر إلى: (Yaseen, 2024)

- 1- تطوير منظومة التدقيق: يمثل الهدف الأساسي في تقديم التدقيق المستمر كنهج حديث وبدل ومطور للتدقيق التقليدي.
- 2- سرعة إصدار التقارير: تقديم تقارير التدقيق في الوقت المناسب وضمن فترات زمنية أقصر بكثير مقارنة بالنظام التقليدي.
- 3- الوقاية من الأزمات: تحصين الشركات من الأزمات عبر الفحص الدائم للرقابة الداخلية، مما يحسن جودة المعلومات والإفصاح عنها فوراً.
- 4- تعزيز دقة البيانات: الكشف الفوري عن الأخطاء وتصحيحها سريعاً، مما يضمن دقة المعلومات المحاسبية ويضاعف ثقة المستخدمين.
- 5- تمكين الرقابة الفورية: مساعدة مساهمي الشركات وهيئات الرقابة على الأسواق المالية في ممارسة رقابة لحظية ومباشرة على الشركات.

3-3 مراحل التدقيق المستمر

تمتلك عملية التدقيق المستمر عدة مراحل أساسية متتالية، وتشمل ما يلي: (موسى، 2023)

- 1- إجراءات التدقيق المؤتمتة: يتعرف المدقق على أدوات الرقابة والاختبارات الآلية عبر فحص الإجراءات المتاحة له. يتطلب ذلك امتلاك المدقق وفريقه معرفة تامة بنظم المعلومات، مع تحديد الضوابط الرقابية والمخاطر لتقييم كفاءة نظام الرقابة الداخلية.
- 2- نمذجة البيانات: تشمل تصميم نموذج هيكلي يحتوي على مفردات مرتبة في تسلسلات دقيقة. يعمل هذا النموذج كقاعدة بيانات أساسية تدعم كافة العمليات والأنشطة التشغيلية داخل المنظمة.
- 3- تحليل البيانات: تعتبر ركيزة جوهرية في عمل المدقق، حيث يلتزم بفحص وتحليل تدفق البيانات بشكل دائم ومستمر لضمان كشف الانحرافات فور حدوثها.
- 4- تقرير التدقيق المستمر: المرحلة الختامية للعملية، وفيها يصدر المدقق تقارير دورية مستمرة تؤكد سلامة، ومصداقية، وعدالة المعلومات الواردة في تقارير الأعمال المنشورة.

3-4 تقنيات التدقيق المستمر

يُشير مفهوم تقنيات التدقيق المستمر إلى قدرة هذه الأدوات على العمل الآلي الدائم كخلفية برمجية مسبقة الصنع ضمن نظم معلومات المنشأة، بآلية عمل تشبه برمجيات فحص الفيروسات. ويتطلب نجاح هذه التقنيات تلبية معايير ومتطلبات تدقيق الحسابات لضمان أن نظام المعلومات المحاسبية الفوري ينتج بيانات مالية دقيقة وموثوقة، مع تنفيذ اختبارات الرقابة بالتزامن مع الاختبارات الجوهرية للعمليات (الابراهيم، 2015).

وفي هذا السياق، تبرز برمجيات الذكاء الاصطناعي كأحد أهم هذه التقنيات، حيث يعتمد التدقيق المستمر على أنواع مختلفة منها كالوكلاء الأذكياء، والنظم الخبيرة، والشبكات العصبية، بالإضافة إلى نماذج التدقيق المضمنة ونظم دعم القرار. وقد أضحت استخدام نظم دعم القرار واسع الانتشار في مهنة التدقيق كجزء رئيسي من وظائفه، حيث تستعين بها مكاتب التدقيق لرقابة وتسهيل العمل الميداني في مختلف المهام والمجالات، وتحديدًا من خلال توظيف تقنيات التنقيب في البيانات والتنقيب في النصوص (الابراهيم، 2015).

وعلى الرغم من الدعم الكبير الذي يقدمه التنقيب في البيانات والنصوص، إلا أن تطبيقهما الفعلي من قِبل المدققين لا يزال يواجه صعوبات ملموسة نتيجة التعقيد البرمجي الملازم لهما. ولتجاوز هذا

التعقيد ومساعدة المدقق في التعامل مع هذه النظم، تظهر الحاجة الملحة لدمج نظم دعم القرار في مراقبة قواعد البيانات الضخمة بشكل دائم ومستمر، مما يتيح تزويد المدقق بوقائع وتقارير فورية عن الانحرافات المكتشفة بناءً على مقاييس التدقيق المضمنة وآليات المراقبة المستمرة (Hunton & Rose, 2010).

3-5 العوامل المؤثرة على تطبيق التدقيق المستمر

- ويمكن عرض العوامل المؤثرة في إمكانية تطبيق التدقيق المستمر كما يلي: (جودي، 2025)
- 1- **العوامل التكنولوجية:** ترتبط هذه العوامل بمدى تطور البنية التحتية التكنولوجية وقدرتها على معالجة تدفقات البيانات الضخمة في الوقت الحقيقي. ويتطلب تفعيل هذا النهج ربطاً آلياً متكاملًا وسلساً بين أنظمة التدقيق المستمر وتطبيقات الأعمال الحالية، وفي مقدمتها نظم تخطيط موارد المؤسسات (ERP)، لضمان انسيابية البيانات دون انقطاعات تشغيلية.
 - 2- **العوامل البشرية والمهنية:** تتمحور هذه العوامل حول كفاءة الكادر الرقابي المسؤول عن إدارة وتشغيل المنظومة الرقمية، حيث يفرض التدقيق المستمر تحولاً جذرياً في طبيعة المهارات المطلوبة من المدقق التقليدي. ويواجه الممارسون حاجة ملحة للانخراط في برامج تدريبية مكثفة لاكتساب مهارات متقدمة في علوم وتحليلات البيانات، والتعلم الآلي، والذكاء الاصطناعي، لتمكينهم من الاستفادة القصوى من الأنظمة الآلية.
 - 3- **العوامل التنظيمية والإدارية:** ترتبط كفاءة تطبيق التدقيق المستمر بالبيئة الداخلية للشركة، حيث يمثل دعم الإدارة العليا وتأييدها المحرك الأساسي لتوفير التدفقات المالية والميزانيات المستدامة اللازمة لشراء البرمجيات الذكية، وصيانتها، وتطوير البنية الرقمية. ويتأثر هذا التحول بحجم المنشأة وثقافتها التنظيمية تجاه إدارة التغيير، إذ تظهر مقاومة سلوكية من الموظفين نتيجة التخوف من الرقابة اللحظية للصيقة والقلق على أمنهم الوظيفي، مما يتطلب إشراكهم وتوضيح المزايا وتوفير الدعم لتسهيل الانتقال.
 - 4- **العوامل التشريعية والقانونية:** يواجه التوسع في تبني نهج التدقيق المستمر معوقات تشريعية ناتجة عن الفجوة الزمنية بين وتيرة الطفرات التكنولوجية المتسارعة وبطء تطور الأطر القانونية والمعايير المهنية المنظمة للمهنة، مما يخلق صعوبات بالغة في تفسير النصوص القانونية القائمة وتطبيقها بمرونة في بيئة الرقابة الفورية. ويبرز امتثال المنشآت لأمن وخصوصية المعلومات كأحد التحديات القانونية

الدرجة، نظراً لأن هذا الأسلوب يركز على المراقبة الدائمة والولوج المستمر لكميات ضخمة من البيانات السرية والحساسة، مما يفرض قيوداً قانونية صارمة لتفادي الاختراقات.

3-6 الدراسات السابقة

تشير الأدبيات الحديثة في مجال التدقيق المستمر إلى أن نجاح أو جاهزية تطبيقه لا يرتبط بعامل واحد، بل هو نتاج تفاعل بين الأبعاد التكنولوجية والتنظيمية والفردية داخل بيئة نظم المعلومات المحاسبية حيث تتفاعل هذه الأبعاد لتشكيل مستوى استعداد المؤسسات لتبني هذا النوع من التدقيق، فيما يتعلق بالعوامل التكنولوجية، فأن جودة نظم المعلومات تمثل الأساس في نجاح تطبيق التدقيق المستمر، باعتبار أن جودة النظام وجودة المعلومات وجودة الخدمة تؤثر بشكل مباشر على استخدام الأنظمة ورضا المستخدمين (Delone & Mclean, 2003). كما بينت دراسة (Mailloor & Tjhin, 2025) أن جودة المعلومات تمثل العامل الأكثر تأثيراً في نجاح تطبيق التدقيق المستمر مقارنة بالجوانب التقنية الأخرى، إذ تسهم دقة البيانات وحدائتها وموثوقيتها في تعزيز ثقة المدققين بالنظام. كما تدعم دراسة (Jans & Hosseinpour, 2019) أهمية التقنيات التحليلية والبيانات الضخمة في تحسين قدرة أنظمة التدقيق المستمر على اكتشاف الانحرافات وتحليل العمليات بشكل لحظي، في حين أشار (Groomer & Murthy, 2018) إلى أن دمج وحدات التدقيق داخل قواعد البيانات يمثل خطوة أساسية لتمكين التدقيق المستمر داخل الأنظمة التشغيلية.

أما العوامل البشرية والمهنية المتعلقة بخصائص المدققين، فتشير الأدبيات إلى أن هذه العوامل تلعب دوراً محورياً في تبني التدقيق المستمر، حيث لا يكفي توفر التكنولوجيا دون وجود قبول واستعداد لدى المستخدمين، فقد أوضحت دراسة (Vasarhelyi et al., 2012) أن قبول المدققين للتدقيق المستمر واستعدادهم لتبنيه يعد من أهم محددات تطبيقه، إذ يرتبط ذلك بقدرتهم على استيعاب التغيرات التقنية والتعامل معها بكفاءة، كما أن نجاح تطبيق التدقيق المستمر لا يعتمد فقط على البنية التقنية، بل أيضاً على مستوى وعي المدققين بمفهومه وقدرتهم على إدراك قيمته المضافة مقارنة بالتدقيق التقليدي، بينما بينت دراسة (Federicco & Tandiono, 2023) أن مستوى معرفة المدققين بتقنيات التدقيق المستمر وخبرتهم السابقة يؤثر بصورة مباشرة في إدراكهم لإمكانات هذه التقنية واستعدادهم لاستخدامها. كما أكدت دراسة (Amin & Mohamed, 2016) أن تصورات المدققين وإدراكهم لأهمية

التدقيق المستمر تنعكس على جودة المعلومات المالية الناتجة عنه، مما يؤكد أهمية الجوانب المعرفية والسلوكية في تهيئة المدققين لتطبيق هذا الأسلوب، كما اظهرت دراسة (Mailoor Tjhin 2025) ان التدريب المستمر والدعم الفني الموجه للمستخدمين يسهمان في تعزيز استخدام انظمة التدقيق المستمر ورفع مستوى رضاهم عنها، الأمر الذي يشير إلى أن العوامل الفردية تمثل أحد المرتكزات الأساسية لجاهزية تطبيق التدقيق المستمر.

وفيما يخص العوامل التنظيمية والإدارية، تشير الأدبيات إلى أن البيئة المؤسسية تمثل عنصراً حاسماً في نجاح تطبيق التدقيق المستمر، بينت دراسة (Malaescu & Sutton 2015) أن التعاون والتنسيق بين التدقيق الداخلي والخارجي يعزز من الاعتماد على مخرجات التدقيق المستمر ويرفع مستوى الثقة بها، حيث أكدت دراسة (Cangemi 2010) أن دعم الإدارة العليا وتفعيل دور التدقيق الداخلي يمثلان ركيزة أساسية لتطوير نظم الرقابة المستمرة داخل المؤسسات. بالإضافة إلى ذلك، أشارت دراسة (Ezzamouri & Hulstijn 2018) إلى أن تطبيق التدقيق المستمر يتطلب وجود بيئة تنظيمية داعمة تتسم بوضوح المسؤوليات وتوفير الموارد والإجراءات المناسبة. كما أظهرت دراسة (Nguyen 2024) أن التزام الإدارة وتوفير السياسات والإمكانات اللازمة يعدان من أهم العوامل المؤثرة في تطبيق التدقيق المستمر في المؤسسات المالية، وهذا ما أكدته أيضاً دراسة (Aladwey & Elsayad 2024) التي أشارت إلى أن غياب الأطر التنظيمية والإرشادات المهنية الواضحة يمثل أحد أبرز التحديات التي تواجه تطبيق التدقيق المستمر في البيئات النامية.

أما العوامل التشريعية والقانونية تعد من العوامل المهمة في دعم أو تقييد تطبيق تقنيات التدقيق المتقدمة، حيث توفر الأطر القانونية الأساس الذي ينظم استخدام البيانات ويحدد مسؤوليات المدققين في البيئات الرقمية، وقد أشار (Alles 2008) إلى أن فعالية أنظمة التدقيق المستمر تعتمد بشكل كبير على وجود بيئة تنظيمية تسمح بتدفق البيانات بشكل آمن ومنظم بين الأطراف ذات العلاقة. كما أوضح (Vasarhelyi et al. 2012) ان تطبيق التدقيق المستمر يتطلب وجود معايير وإرشادات تنظيمية واضحة تحدد آليات جمع البيانات وتحليلها بشكل لحظي، بما يضمن موثوقية نتائج التدقيق، وأن غياب الأطر القانونية المتخصصة أو ضعف الإلزام من الجهات الرقابية قد يحد من تبني هذا النوع من التدقيق في المؤسسات.

تتميز الدراسة الحالية بأنها تقدم إطاراً مفاهيمياً مبنياً على الأدبيات الحديثة لتفسر جاهزية تطبيق التدقيق المستمر من خلال أربعة أبعاد رئيسية هي العوامل التكنولوجية والفردية والتنظيمية والتشريعية، كما انها تحاول تنظيم وتوليف نتائج الدراسات السابقة ضمن نموذج واحد متكامل، وتكسب أهميتها من تناولها لموضوع ما يزال في مرحلة محدودة التطبيق في بيانات مشابهة، مما يتيح فهماً أولياً للعوامل المؤثرة في إمكانية تطبيق التدقيق المستمر.

3-6 متغيرات ونموذج البحث

1- المتغير المستقل العوامل المؤثرة المدروسة: في ضوء تنوع وتعدد الدراسات السابقة في مجال التدقيق المستمر، تم اعتماد منهج تحليل الأدبيات بهدف استخلاص وتصنيف العوامل الأكثر تأثيراً في جاهزية تطبيق التدقيق المستمر. وقد شملت عينة التحليل مراجعة شاملة للدراسات النظرية والتطبيقية ذات الصلة وامتدت زمنياً بين عامي (2003 و 2025)، بهدف تحديد الأبعاد المشتركة التي تكررت بشكل واضح في الأدبيات السابقة، وربطها بالإطار المفاهيمي للدراسة الحالية. وبناءً على ذلك، تم تصنيف العوامل المستخلصة إلى أربعة محاور رئيسية تمثل النموذج المقترح للدراسة، وهي: العوامل التكنولوجية، والعوامل البشرية والمهنية المتعلقة بالمدققين، والعوامل التنظيمية والإدارية، والعوامل التشريعية والقانونية، باعتبارها الأكثر اتساقاً وتكراراً في الأدبيات ذات الصلة والأكثر ملاءمة. ويوضح الجدول الآتي نتائج هذا التحليل من خلال ربط كل دراسة بالمحاور التي تناولتها أو دعمتها بشكل مباشر أو غير مباشر:

الجدول (1): أبعاد المتغير المستقل

الدراسة	العوامل	العوامل البشرية والمهنية	العوامل التنظيمية والإدارية	العوامل التشريعية والقانونية
---------	---------	-----------------------------	-----------------------------------	------------------------------------

Deleno& Mclean (2003)	جودة نظم المعلومات ودقتها	--	--	--
Alles (2008)	--	--	استقلالية المدقق ومقاومة الإدارات للتغيير الإداري	وجود قوانين ومعايير تدعم التدقيق الإلكتروني
Cangemi (2010)	أنظمة الرقابة والمراقبة المستمرة	--	دعم الإدارة، دور التدقيق الداخلي	الامتثال للمتطلبات التشريعية (SOX)
Vasarhelyi et al. (2012)	نظم التدقيق الإلكتروني والتكامل الآلي للبيانات	المعرفة بالتدقيق المستمر، قبول المدقق للتقنيات	دعم المؤسسة لتبني التقنيات الحديثة	وضوح الأطر التنظيمية للبيانات والمساءلة
Malaescu& Sutton (2015)	استخدام ادوات التدقيق المستمر في تحليل البيانات	--	التعاون بين التدقيق الداخلي والخارجي	--
Amin& Mohamed (2016)	نظام التدقيق الإلكتروني وجود المعلومات المالية	إدراك المدققين واتجاهاتهم نحو التدقيق المستمر	--	دور الجهات الرقابية في دعم التدقيق المستمر
Ezzamouri& Hulstijn (2018)	أنظمة المراقبة الرقمية وتحليل العمليات	--	البيئة التنظيمية والموارد والإجراءات	الالتزام بالأنظمة والتشريعات

العوامل المؤثرة في إمكانية تطبيق التدقيق المستمر
من وجهة نظر مدققي الحسابات في الشركات المدرجة في سوق دمشق للأوراق المالية

القانونية				
الخارجية				
--	--	--	دمج وحدات التدقيق داخل قواعد البيانات التشغيلية	Groomer& Murthy (2018)
--	--	--	تحليل العمليات باستخدام التقيب في البيانات	Jans& Hosseinpour (2019)
--	--	استخدام المدققين للأدوات وتدريبهم	أدوات التدقيق الرقمية المتقدمة	Bradford et al. (2020)
--	--	معرفة المدققين وخبرتهم التقنية	استخدام تقنيات التدقيق المستمر في بيئات العمل	Federicco& Tandiono (2023)
--	السياسات التنظيمية ودعم الإدارة	كفاءة وخبرة المدقق	البنية التكنولوجية لنظم التدقيق المستمر	Nguyen (2024)
--	غياب الأطر التنظيمية والإرشادات	إدراك المدققين واستعدادهم	المعايير والأطر التقنية للتدقيق المستمر	Aladwey& Elsayad (2024)
--	دعم الإدارة، توافر الخدمات المساندة	التدريب، رضا المستخدم، المهارات	جودة نظم المعلومات ودقتها	Mailoor& Tjhin (2025)

يتضح من خلال التحليل المنهجي للأدبيات السابقة الواردة في الجدول أعلاه، أن أبعاد المتغير المستقل (العوامل المؤثرة في تطبيق التدقيق المستمر) تحظى بإجماع بحثي واسع حول دورها الحاسم

في الانتقال نحو البيئة الرقمية. وتأسيساً على ما سبق، تتميز الدراسة الحالية عن الأدبيات السابقة في أنها لا تكتفي بدراسة هذه العوامل بشكل منعزل، بل تسعى إلى اختبار أثرها التكاملي في بيئة مصرفية نامية تمتلك خصوصية اقتصادية وتشريعية فريدة (البيئة السورية)، مما يساهم في سد الفجوة البحثية المتعلقة بمدى جاهزية الكوادر والأنظمة المحلية لتبني آليات الرقابة اللحظية.

2- المتغير التابع إمكانية تطبيق التدقيق المستمر: يُمثل مفهوم إمكانية تطبيق التدقيق المستمر الحالة المستهدفة والنتائج الفعلية لمدى قدرة الشركات المبحوثة على الانتقال بالعملية الرقابية من نمطها التقليدي اللاحق المعتمد على فحص العينات، إلى نمط رقمي تزامني يتيح فحص المعاملات والبيانات بشكل كامل وفوري فور حدوثها. وتُجمع الأدبيات المحاسبية والرقابية على أن قياس مدى قابلية هذا النظام للتطبيق لا يتوقف عند حدود توفير البرمجيات، بل يرتبط بقدرة المؤسسة على إعادة هندسة منظومتها بالكامل. وفي هذا السياق، تبين دراسة (Vasarhelyi et al., 2004) أن جوهر نجاح التطبيق يكمن في القدرة على تحويل المراقبة الدورية للأنظمة المالية إلى تدفق معلوماتي مستمر يمنح تأكيداً فورياً حول سلامة العمليات المصرفية.

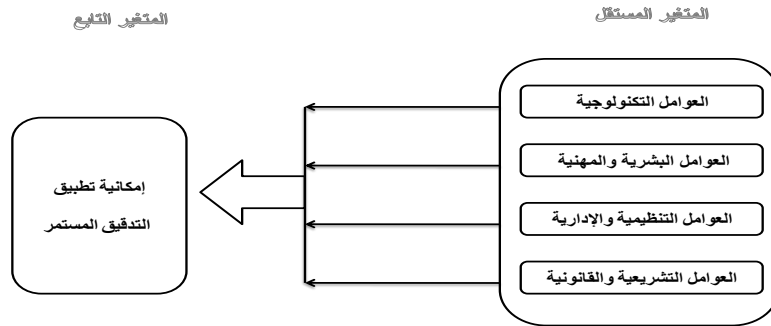
وتتحدد إمكانية التطبيق الفعلي إدارياً وعملياً من خلال ما طرحته دراسة (Alles et al., 2008)، والتي ركزت على الجدوى الاقتصادية والتنظيمية للتطبيق، مشيرةً إلى أن القابلية للتنفيذ تُقاس بمدى قدرة المؤسسة على دمج الوحدات والوحدات البرمجية الرقابية داخل قواعد البيانات التشغيلية والتمويلية الأساسية للمؤسسة دون إحداث خلل في سير العمل اليومي. وهو ما يتوافق مع ما أكدته دراسة (Cangemi, 2010) من أن ملامح التطبيق الحقيقي تتجسد عندما تتجس الأنظمة المطبقة في توليد تقارير إنذار مبكر لحظية وموثوقة تساهم في دعم قرارات الإدارة العليا وتدعم استقلالية جهاز التدقيق الداخلي.

من جهة أخرى، تشير الدراسات الحديثة مثل دراسة (Nguyen, 2024) ودراسة (Aladwey & Elsayad, 2024) إلى أن تقييم جاهزية الشركات لتطبيق التدقيق المستمر يعد انعكاساً مباشراً لتفاعل المتغيرات المحيطة به، إذ لا يمكن قياس نجاح هذا المتغير بمعزل عن العوامل التشريعية، والتقنية، والتنظيمية، والبشرية المتوافرة في بيئة العمل. فالتحول نحو هذا النموذج الرقابي المتقدم في هذه الأدبيات

العوامل المؤثرة في إمكانية تطبيق التدقيق المستمر
من وجهة نظر مدققي الحسابات في الشركات المدرجة في سوق دمشق للأوراق المالية

يُمثل المحصلة النهائية لتكامل هذه الأبعاد الأربعة، ومدى قدرتها على التناغم لإنتاج بيئة آمنة ومقاومة للمخاطر الناشئة.

نموذج البحث



الشكل (1) : نموذج البحث

4. منهج البحث وإجراءاته

4-1 منهجية البحث

تعتمد هذه الدراسة على المنهج الوصفي التحليلي لملاءمته طبيعة الظاهرة والأهداف المرجوة؛ إذ يتعدى هذا المنهج مجرد وصف واقع الجاهزية والإدراك تجاه التدقيق المستمر في البيئة السورية، إلى تحليل العلاقات القائمة وتحديد حجم الأثر الإحصائي للعوامل التكنولوجية، والبشرية والمهنية، التنظيمية والإدارية، والتشريعية والقانونية في إمكانية التطبيق العملي. وتتكمال إجراءات الدراسة عبر الاعتماد على مصادر البيانات الثانوية المتمثلة في الأدبيات المحاسبية والمراجعات البحثية السابقة لبناء الخلفية العلمية، إلى جانب مصادر البيانات الأولية التي يتم جمعها ميدانياً بواسطة أداة الدراسة المتمثلة في الاستبانة.

4-2 مجتمع البحث والعينة وجمع البيانات

يتألف مجتمع الدراسة الحالي من فئتين رئيسيتين من المهنيين والممارسين في حقل التدقيق في الجمهورية العربية السورية، وذلك بغرض استطلاع آرائهم وتقييم إمكانية تطبيق التدقيق المستمر من منظور تكاملي يجمع بين التدقيق الداخلي والخارجي، وتتمثل هاتان الفئتان في:

- 1- **المدققون الداخليون:** ويشمل هذا المجتمع جميع الممارسين في وحدات التدقيق الداخلي بالشركات المدرجة في سوق دمشق للأوراق المالية والبالغ عددها (36) شركة. وبناءً على حصر عدد العاملين في تلك الوحدات بالاعتماد على تقارير الحوكمة والإفصاح المنشورة على الموقع الرسمي لهيئة الأوراق والأسواق المالية السورية (scfms.sy)، بلغ الحجم الإجمالي لمجتمع التدقيق الداخلي (137) فرداً موزعين على قطاعات المصارف، التأمين، الخدمات، الصناعة، الزراعة، الاتصالات، والصرافة.
- 2- **المدققون الخارجيون:** ويتمثل هذا المجتمع في جميع مدقي الحسابات الخارجيين المعتمدين والمؤهلين رسمياً من قبل هيئة الأوراق والأسواق المالية السورية، والبالغ عددهم الإجمالي (88) مدققاً خارجياً، وهم الفئة التي تمتلك خبرة رقابية متعددة وتتأثر مباشرة بالتشريعات والقوانين والمعايير المهنية الحاكمة للتحويل الرقمي.

وبذلك يبلغ الحجم الإجمالي العام لمجتمع الدراسة بفئتيه (الداخلية والخارجية) 225 فرداً (137 مدققاً داخلياً + 88 مدققاً خارجياً).

اتبع الباحث أسلوب العينة العشوائية الطبقية لضمان التمثيل العادل والمتوازن لكل طبقة من طبقات المجتمع المبحوث. ولتحسين الدراسة من الناحية المنهجية وتحديد الحجم العلمي الأمثل المسموح به لتعميم النتائج على مستوى كل طبقة مستقلة، استند الباحث إلى معادلة سلوفين (Slovin's Formula) عند مستوى ثقة (95%) وهامش خطأ مقبول (5%)، وفق الصيغة التالية:

$$n = \frac{N}{1 + N \cdot (e)^2}$$

بالتعويض بالمعادلة السابقة وحساب الحد الأدنى المطلوب للمدققين الداخليين (102) مدقق داخلي، (72) مدقق خارجي.

وجاءت حركة الاستبانة ونسب الاستجابة تفصيلياً كما يوضحها الجدول التالي:

العوامل المؤثرة في إمكانية تطبيق التدقيق المستمر
من وجهة نظر مدققي الحسابات في الشركات المدرجة في سوق دمشق للأوراق المالية

الجدول (2): عدد الاستبانات المطلوبة والموزعة والمستردة الصالحة للتحليل الإحصائي					
فئة	الحجم	الحد الأدنى	عدد الاستبانات الموزعة	المُسترد والصّالح للتحليل الإحصائي	نسبة الاستجابة من مجتمع المدروس
المدققون الداخليون	137	102	110	105	76.64%
المدققون الخارجيون	88	72	80	74	84.09%
الإجمالي للمجتمع	225	174	190	179	79.56%

المصدر: من إعداد الباحث.

يُظهر الجدول أعلاه الوفاء بالمتطلبات الإحصائية والحدود الدنيا المطلوبة علمياً لكلا مجتمعي الدراسة، حيث تجاوز عدد الاستبانات المستردة والصالحة فعلياً للتحليل البالغ (105) للمدققين الداخليين و(74) للمدققين الخارجيين الحدود الدنيا المحسوبة بمعادلة سلوفين (Slovin's Formula). كما تعكس نسب الاستجابة المحققة (76.64% و 84.09% على التوالي) تفاعلاً ميدانياً جيداً، مما يمنح العينة الإجمالية البالغة (179) استبانة تمثيلاً إحصائياً متوازناً.

3-4 أداة القياس ومتغيرات الدراسة

استُخدم الاستبيان كأداة رئيسية لجمع البيانات الأولية لهذه الدراسة. وتضمن الاستبيان قسمًا تمهيدياً يشرح طبيعة الدراسة وأهدافها مع التأكيد على سرية الإجابات لأغراض البحث العلمي فقط. وقُسم الاستبيان إلى قسمين رئيسيين؛ تضمن القسم الأول: البيانات الديموغرافية والشخصية لأفراد العينة (التخصص العلمي، والدرجة العلمية، والخبرة، والمسمى الوظيفي)، بينما اشتمل القسم الثاني على عبارات محاور الدراسة وفرضياتها، حيث وزعت العبارات على النحو الآتي:

• المتغير المستقل: تضمن (20) عبارة، موزعة بالتساوي على أربعة أبعاد بواقع (5) عبارات لكل من: (العوامل التكنولوجية، العوامل البشرية والمهنية، العوامل التنظيمية والإدارية، العوامل التشريعية والقانونية).

المتغير التابع: تضمن (8) عبارات تتعلق بـ "إمكانية تطبيق التدقيق المستمر".

ولتحقيق أهداف الدراسة واختبار فرضياتها، تم استخدام مقياس ليكرت الخماسي لقياس وتقييم استجابات أفراد العينة، حيث تم تحديد مستوى الإجابة وفقاً للأوزان والمجالات الموضحة في الجدول الآتي:

الجدول (3): درجات مقياس ليكرت الخماسي ومعياري تقييمه

الاستجابة	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة
الدرجة	5	4	3	2	1
المجال	(- 4.21)	(- 3.41)	(- 2.61)	(- 1.81)	(1.8 - 1)
	(5)	(4.20)	(3.40)	(2.60)	
التقييم	عالي جداً	عالي	متوسط	منخفض	منخفض جداً

ولتحليل إجابات عينة الدراسة والحكم على المتوسطات الحسابية، تم اعتماد الوسط الحسابي الفرضي (المرجعي) البالغ (3)، وهو يمثل نقطة الحياد الأدواتية المحسوبة بمجموع أوزان المقياس مقسوماً على عددها.

4-4 صدق الأداة وثباتها

أولاً: الصدق الظاهري: صُمم الاستبيان بالرجوع إلى الأدبيات والدراسات والمراجع العلمية ذات الصلة بموضوع الدراسة. وللتحقق من الصدق الظاهري للأداة، تم عرض الاستبانة في صورتها الأولية على عدد من الخبراء والأكاديميين والمختصين في مجال المحاسبة والتدقيق. وهدف ذلك إلى التحقق من مدى ملائمة الفقرات، ووضوحها لغوياً، ومدى انتمائها للأبعاد والمحاور المقاسة. وقد أبدى المحكمون بعض الملاحظات القيمة التي تمثلت في حذف أو إعادة صياغة بعض العبارات، وبناءً على هذه المقترحات والتعديلات اللازمة، خرجت الاستبانة بصورتها النهائية.

ثانياً: ثبات الاستبانة: للتأكد من اتساق واستقرار إجابات أفراد العينة عند تطبيق الأداة مرات متكررة، تم الاعتماد على معامل ثبات "ألفا كرونباخ" للأبعاد الإجمالية للاستبيان. وتعتبر القيم المقبولة علمياً لهذا المعامل إذا كانت مساوية أو أكبر من (0.60)، وكلما اقتربت من (1) دلّ ذلك على درجة ثبات

العوامل المؤثرة في إمكانية تطبيق التدقيق المستمر
من وجهة نظر مدققي الحسابات في الشركات المدرجة في سوق دمشق للأوراق المالية

عالية جداً لأداة الدراسة وصلاحياتها التامة للتحليل الإحصائي. ويوضح الجدول الآتي قيمة معامل "ألفا كرونباخ":

الجدول (4): قيمة معامل ألفا كرونباخ لمتغيرات الاستبيان

المتغير	المتغير	عدد الفقرات	قيمة ألفا كرونباخ	النتيجة
المتغير	العوامل التكنولوجية	5	0.874	ثابت
المستقل	العوامل التنظيمية والإدارية	5	0.843	ثابت
	العوامل البشرية والمهنية	5	0.885	ثابت
	العوامل التشريعية والقانونية	5	0.890	ثابت
	إجمالي عبارات المتغير المستقل	20	0.924	ثابت
المتغير التابع	إمكانية تطبيق التدقيق المستمر	8	0.925	ثابت
	إجمالي عبارات الاستبيان	28	0.951	ثابت

يتبين من نتائج الجدول رقم (4) أن قيم معامل "ألفا كرونباخ" لجميع محاور الدراسة وأبعادها الفرعية تراوحت ما بين (0.843 و 0.925)، في حين بلغ المعامل الإجمالي لجميع عبارات الاستبيان (0.951). ونظراً لأن جميع هذه القيم تعلو بشكل ملحوظ عن الحد الأدنى المقبول إحصائياً في البحوث الإنسانية والإدارية والبالغ (0.60)، فإن ذلك يُعد مؤشراً قاطعاً على تمتع أداة الدراسة بدرجة استقرار واتساق داخلي عالية جداً، ويؤكد جاهزيتها التامة للانتقال إلى مرحلة التحليل الإحصائي المتقدم واختبار الفرضيات.

5- النتائج

5-1 نتائج تحليل عبارات المتغيرات المدروسة

5-1-1 المتغير المستقل: العوامل المؤثرة في إمكانية تطبيق التدقيق المستمر، حيث تم تضمين الاستبيان (4) متغيرات فرعية ووضع (5) فقرات لكل متغير بإجمالي (20) فقرة للمتغير المستقل، وقد بين التحليل باستخدام برنامج (SPSS) النتائج والتي يمكن توضيحها في الجدول التالي:

الجدول (5): المتغير المستقل "العوامل المؤثرة المدروسة"

Std. Deviation	Mean	العبارات
.799	4.05	تعاني الشركات من ضعف استقرار الإنترنت اللازم للتدقيق اللحظي
.816	4.11	انقطاع الكهرباء يعيق تشغيل الأنظمة المحاسبية بشكل مستمر
.800	4.03	محدودية أنظمة ERP المتكاملة تقلل من إمكانية التدقيق المستمر
.809	4.01	صعوبة الوصول إلى البرمجيات العالمية بسبب القيود التقنية والعقوبات
.806	4.06	ضعف البنية التحتية الرقمية يحد من تبادل البيانات بشكل فوري
.658	4.05	إجمالي عبارات العوامل التكنولوجية
.887	3.73	تفتقر الكوادر إلى مهارات تحليل البيانات اللازمة للتدقيق المستمر
.823	3.84	لا تتوفر برامج تدريب كافية في مجال التدقيق المستمر
.883	3.84	هجرة الكفاءات تقلل من توفر الخبرات المتخصصة
.868	3.80	ضعف تحديث المناهج الأكاديمية يحد من جاهزية الخريجين
.947	3.77	مقاومة بعض المدققين للتغيير تعيق تطبيق التدقيق المستمر
.692	3.79	إجمالي عبارات العوامل البشرية والمهنية
.852	4.06	ضعف دعم الإدارة العليا يحد من تطبيق التدقيق المستمر
.942	4.10	ارتفاع تكلفة تطبيق التدقيق المستمر يمثل عائقاً أمام الشركات
.837	4.06	الثقافة التنظيمية الحالية لا تشجع التحول إلى التدقيق المستمر
.884	4.04	ضعف التنسيق بين أقسام التدقيق وتقنية المعلومات يحد من التطبيق
.862	4.03	غياب خطط واضحة للتحول الرقمي يؤخر تطبيق التدقيق المستمر
.725	4.06	إجمالي عبارات العوامل التنظيمية والإدارية
.750	4.23	لا توجد تشريعات واضحة تنظم تطبيق التدقيق المستمر في البيئة السورية

**العوامل المؤثرة في إمكانية تطبيق التدقيق المستمر
من وجهة نظر مدققي الحسابات في الشركات المدرجة في سوق دمشق للأوراق المالية**

733	4.23	لا يتم الاعتراف القانوني الكامل بمخرجات التدقيق الرقمي دون مستندات ورقية
715	4.28	غياب الإلزام من الجهات الرقابية يؤخر تطبيق التدقيق المستمر
678	4.28	غموض قوانين حماية البيانات يعيق ربط أنظمة المدقق مع أنظمة العميل
762	4.22	عدم وجود معايير مهنية محلية للتدقيق المستمر يحد من إمكانية تطبيقه
607	4.25	إجمالي عبارات العوامل التشريعية و القانونية
528	4.04	إجمالي عبارات العوامل (التكنولوجية، البشرية والمهنية، التنظيمية والإدارية، التشريعية والقانونية)

يتبين من نتائج الجدول رقم (5) أن اتجاهات أفراد عينة الدراسة نحو العوامل المؤثرة (كعوائق) في إمكانية تطبيق التدقيق المستمر قد جاءت بدرجة موافقة (عالية) عموماً، حيث بلغ المتوسط الحسابي الإجمالي لكافة الأبعاد (4.04) ويانحرف معياري عام قدره (0.528)، مما يدل على وجود توافق كبير وتجانس في إجابات أفراد العينة حول شدة تأثير هذه المعوقات.

وعلى مستوى المحاور، احتل محور "العوامل التشريعية والقانونية" المرتبة الأولى بأعلى متوسط حسابي بلغ (4.25) ويتأثير (عالي). ويعزى ذلك إلى طبيعة البيئة السورية التي تقتصر حالياً إلى أطر تشريعية تلزم الشركات بتطبيق التقنيات الرقمية الفورية، بالإضافة إلى تمسك القوانين بالتوثيق الورقي التقليدي وغياب المعايير المحلية للتدقيق المستمر.

وجاء محور "العوامل التنظيمية والإدارية" في المرتبة الثانية بمتوسط (4.06)، مدفوعاً بارتفاع تكاليف التحول الرقمي وضيق التنسيق الداخلي. يليه مباشرة محور "العوامل التكنولوجية" في المرتبة الثالثة بمتوسط (4.05) نتيجة الصعوبات الواقعية المتمثلة بانقطاع التيار الكهربائي، وضعف استقرار الإنترنت، والقيود التقنية المفروضة على البرمجيات العالمية. بينما حل محور "العوامل البشرية والمهنية" في المرتبة الأخيرة بمتوسط (3.79) وبدرجة موافقة عالية أيضاً، مما يشير إلى أن عجز برامج التدريب المتخصصة وهجرة الكفاءات يسهمان بشكل واضح في تأخير تطبيق أساليب التدقيق الحديثة.

5-1-2 المتغير التابع: إمكانية تطبيق التدقيق المستمر، حيث تم تضمين الاستبيان (8) عبارات للمتغير التابع، وقد بين التحليل باستخدام برنامج (SPSS) النتائج والتي يمكن توضيحها في الجدول التالي:

الجدول (6): المتغير التابع "إمكانية تطبيق التدقيق المستمر "

Std. Deviation	Mean	العبارات
.746	4.27	تواجه عملية الانتقال نحو التدقيق المستمر في سورية قيوداً جوهرية تجعل من الصعب تبنيه حالياً.
.714	4.34	تُظهر بيئة الأعمال المحلية مقاومة أو عدم جاهزية عامة لتقبل مفهوم التدقيق المستمر.
.714	4.34	يحتاج تطبيق نظام التدقيق المستمر محلياً إلى فترة زمنية طويلة ومراحل تمهيدية معقدة.
.776	4.25	تعتبر متطلبات التدقيق المستمر أعلى بكثير من القدرات التشغيلية الحالية للشركات السورية
.740	4.30	تتطوي محاولات إدخال التدقيق المستمر في الوقت الراهن على مخاطر فشل مرتفعة.
.726	4.32	تفتقر البيئة المهنية المحلية إلى المقومات الأساسية التي تضمن استدامة هذا النوع من التدقيق.
.800	4.28	يُعد تطبيق التدقيق المستمر في سورية حالياً أمراً غير واقعي بالنظر إلى طبيعة بيئة الأعمال السائدة.
.763	4.27	تواجه آليات التدقيق المستمر صعوبة كبيرة في الاندماج مع النظم والآليات المتبعة محلياً.
.605	4.30	إجمالي عبارات إمكانية تطبيق التدقيق المستمر

يتبين من نتائج الجدول رقم (6) أن اتجاهات أفراد عينة الدراسة نحو المتغير التابع متفقة على وجود محددات ومعوقات مؤثرة في إمكانية تطبيق التدقيق المستمر حيث بلغ المتوسط الحسابي الإجمالي لكافة العبارات (4.30) وبانحراف معياري إجمالي قدره (0.605). نظراً لأن صياغة العبارات تقيس

**العوامل المؤثرة في إمكانية تطبيق التدقيق المستمر
من وجهة نظر مدققي الحسابات في الشركات المدرجة في سوق دمشق للأوراق المالية**

القيود وصعوبة التطبيق، فإن هذه النتيجة المرتفعة تشير إلى وجود شبه إجماع بين المدققين على صعوبة وعدم إمكانية التطبيق الفوري والكامل للتدقيق المستمر في الوقت الراهن داخل البيئة السورية، نظراً لتعدد الظروف المحيطة ببيئة الأعمال. فقد جاءت العبارتان رقم (2) ورقم (3) في المرتبة الأولى كأعلى عوائق بمتوسط حسابي (4.34)، مما يوضح أن مقاومة التغيير في بيئة الأعمال المحلية وعدم جاهزيتها، بالإضافة إلى حاجة هذا النظام إلى مدى زمني طويل ومراحل تمهيدية معقدة، يمثلان حجر العثرة الأساسي أمام التحول الرقمي الفوري. وحلت العبارة رقم (6) في المرتبة الثالثة بمتوسط (4.32)، مؤكدة افتقار البيئة المهنية للمقومات الأساسية لضمان استدامة التطبيق. في المقابل، جاءت العبارة رقم (4) في المرتبة الأخيرة بمتوسط (4.25) ودرجة تقييم عالية أيضاً، مما يعكس وعي المدققين بأن المتطلبات التقنية والتنظيمية للتدقيق اللحظي تتجاوز بشكل واضح القدرات التشغيلية الحالية للشركات في سورية، ما يعكس أن تطبيقه ما يزال يواجه تحديات جوهرية.

5-2 نتائج اختبار الفرضيات

5-2-1 نتائج اختبار الفرضية الرئيسية: لا يوجد تأثير ذو دلالة معنوية للعوامل (التكنولوجية، البشرية والمهنية، التنظيمية والإدارية، التشريعية والقانونية) في إمكانية تطبيق التدقيق المستمر في البيئة السورية.

تم اختبار هذه الفرضية باستخدام اختبار تحليل الانحدار الخطي المتعدد، حيث تم قياس قوة العلاقة بين هذه العوامل وبين إمكانية تطبيق التدقيق المستمر:

الجدول (7) ملخص نموذج الانحدار وتحليل التباين للفرضية الرئيسية

Model Summary					ANOVA					
Model	R	R Squared	Adjusted R Squared	Std. Error of the Estimate	Model	Sum of Squares	df	Mean Square	F	Significance
1	.820 ^a	.673	.655	.3555	Regression	19.215	4	4.804	38.005	.000
					Total	46.000	20			
					Error	26.785	16			

ية
الرئي
سية

a. Predictors: (Constant)	Residu	9.35	1	.126
العوامل				
العوامل التنظيمية، التشريعية والقانونية	al	3	7	
العوامل البشرية والمهنية، والإدارية			4	
العوامل التكنولوجية	Total	28.5	1	
		68	7	
			8	

تُشير النتائج الإحصائية المستخرجة من تحليل الانحدار الخطي المتعدد إلى وجود علاقة طردية قوية جداً بين المتغيرات المستقلة مجتمعة وبين المتغير التابع، حيث بلغت قيمة معامل الارتباط ($R=0.820$)، مما يعكس مدى التداخل والارتباط الوثيق بين العوامل الأربعة وإمكانية تطبيق التدقيق المستمر. ويتكامل هذا المؤشر مع القدرة التفسيرية العالية للنموذج، إذ بلغت قيمة معامل التحديد ($R^2=0.673$)، وهو ما يعني علمياً أن العوامل التكنولوجية، والبشرية والمهنية، والتنظيمية والإدارية، والتشريعية والقانونية مجتمعةً تمتلك القدرة على تفسير ما نسبته (67.3%) من إجمالي التغيرات والتباينات الحاصلة في إمكانية تطبيق التدقيق المستمر في البيئة السورية، بينما تعود النسبة المتبقية والبالغة (32.7%) إلى متغيرات وعوامل أخرى خارجة عن إطار النموذج الحالي. وقد أكدت نتائج اختبار تحليل التباين (ANOVA) الصلاحية المرتفعة لنموذج الانحدار من الناحية الإحصائية وجدارته في قياس الأثر والتنبؤ بالنتائج، حيث بلغت قيمة (F) المحسوبة (38.005) عند مستوى دلالة إحصائية (Sig) مساوٍ لـ (0.000)، وهي قيمة دالة إحصائياً بالكامل كونها أقل بكثير من مستوى الدلالة القياسي المعتمد (0.05). وبناءً على ما تقدم، نرفض الفرضية الصفريّة ونقبل الفرضية البديلة، مما يؤكد وجود تأثير ذو دلالة معنوية للعوامل المدروسة مجتمعة في إمكانية تطبيق التدقيق المستمر لدى الشركات المعتمدة لدى هيئة الأوراق والأسواق المالية السورية.

بعد التحقق من الأهمية الإجمالية لنموذج الانحدار وصلاحيته الهيكلية للتنبؤ، تبرز الحاجة إلى الانتقال من التقييم العام للنموذج إلى تقييم تفصيلي لكل متغير مستقل على حدة، وذلك لتحديد الوزن

العوامل المؤثرة في إمكانية تطبيق التدقيق المستمر
من وجهة نظر مدققي الحسابات في الشركات المدرجة في سوق دمشق للأوراق المالية

النسبي والاتجاه السببي لكل عامل ومدى مساهمته الفردية في تفسير المتغير التابع. يوضح الجدول (8) معاملات الانحدار وقيم t ومستويات الدلالة الإحصائية المقابلة لكل بُعد من الأبعاد المدروسة:

الجدول (8) معاملات الانحدار للعوامل المدروسة وتأثيرها على إمكانية تطبيق Coefficients^a
التدقيق المستمر

Model	Unstandardized Coefficients	Standardized Coefficients	t	Sig.
	B	Beta		
الفرضية (Constant)	.468		1.485	.142
الرئيسية العوامل	.266	.289	3.277	.002
التكنولوجية				
العوامل البشرية	.138	.157	2.013	.048
والمهنية				
العوامل	.190	.228	2.732	.008
التنظيمية				
والإدارية				
العوامل	.343	.343	3.720	.000
التشريعية				
والقانونية				

a. Dependent Variable: إمكانية تطبيق التدقيق المستمر

تُظهر المؤشرات الرقمية الخاصة بمعاملات الانحدار أن القيمة الثابتة للنموذج بلغت (0.468) بقيمة (t) وصلت إلى (1.485) وهي غير دالة إحصائيًا عند مستوى معنوية (0.142). وعند الانتقال لتقييم الأثر الفردي لكل بُعد وتحديد وزنه النسبي في النموذج، يتبين أن العوامل التشريعية والقانونية جاءت في المرتبة الأولى كأقوى العوامل أثرًا، حيث بلغت قيمة المعامل غير القياسي (B) لها (0.343)، ووصل المعامل القياسي (Beta) إلى (0.343)، مدعومة بقيمة (t) محسوبة بلغت (3.720) وهي دالة إحصائيًا بالكامل عند مستوى معنوية (0.000). وفي المرتبة الثانية من حيث قوة التأثير والأهمية النسبية، حلت العوامل التكنولوجية بقيمة معامل غير قياسي (B) بلغت (0.266)، ومعامل قياسي

(Beta) قدره (0.289)، وبقيمة (t) محسوبة بلغت (3.277) وهي دالة معنويًا عند مستوى (0.002). وتلتها في المرتبة الثالثة العوامل التنظيمية والإدارية بمعامل غير قياسي (B) قيمته (0.190)، ومعامل قياسي (Beta) بلغ (0.228)، وقيمة (t) محسوبة بلغت (2.732) وهي دالة إحصائيًا عند مستوى معنوية (0.008). بينما جاءت العوامل البشرية والمهنية في المرتبة الرابعة والأخيرة من حيث الوزن النسبي في النموذج، حيث بلغت قيمة المعامل غير القياسي (B) لها (0.138)، والمعامل القياسي (Beta) حوالي (0.157)، وقيمة (t) محسوبة بلغت (2.013) وهي دالة إحصائيًا عند مستوى معنوية بلغ (0.048). وتؤكد هذه المؤشرات الرقمية بمجملها أن جميع العوامل المدروسة تمتلك تأثيرًا فرديًا ذو دلالة معنوية في المتغير التابع (إمكانية تطبيق التدقيق المستمر)، مما يستوجب قبول الفرضيات الفرعية الأربع المنبثقة عن الفرضية الرئيسة للدراسة.

3-2-2 نتائج اختبار الفرضية الفرعية الأولى: لا يوجد تأثير ذو دلالة معنوية للعوامل التكنولوجية في إمكانية تطبيق التدقيق المستمر في البيئة السورية.

تم اختبار هذه الفرضية باستخدام اختبار تحليل الانحدار الخطي البسيط، حيث تم قياس قوة العلاقة بين هذه العوامل التنظيمية وبين إمكانية تطبيق التدقيق المستمر:

الجدول (9): نتائج اختبار الفرضية الفرعية الأولى

Model Summary				ANOVA		Coefficients ^a			
R	R Squared	Adjusted R Square	Std. Error of the Estimate	F	Sig. F	B	Beta	T	Sig.
.684	.468	.461	.44438	67.66	.000	.629	.684	8.226	.000

يظهر الجدول (9) وجود علاقة طردية قوية بين المتغير المستقل والتابع، إذ بلغت قيمة معامل الارتباط ($R=0.684$). كما كشفت القدرة التفسيرية لنموذج ملخص الانحدار عن معامل تحديد ($R^2=0.468$)، مما يدل على أن العوامل التكنولوجية بمفردها تفسر ما نسبته (46.8%) من التغيرات والتباينات المتعلقة بإمكانية تطبيق التدقيق المستمر في البيئة المحلية، في حين تعود النسبة المتبقية

**العوامل المؤثرة في إمكانية تطبيق التدقيق المستمر
من وجهة نظر مدققي الحسابات في الشركات المدرجة في سوق دمشق للأوراق المالية**

لعوامل أخرى. وقد أكد اختبار تحليل التباين الصلاحية المرتفعة للنموذج من الناحية الإحصائية، حيث بلغت قيمة (F) المحسوبة (67.668) عند مستوى دلالة إحصائية (Sig. F) مساوٍ لـ (0.000)، وهي قيمة دالة إحصائياً بالكامل كونها أقل من مستوى المعنوية المعتمد (0.05). وفيما يتعلق بمعاملات الانحدار الفرعية، أظهر التحليل أن معامل الانحدار غير القياسي (B) بلغ (0.629)، في حين سجل معامل الأثر القياسي (Beta) قيمة قدرها (0.684)، مدعوماً بقيمة (t) محسوبة بلغت (8.226) عند مستوى دلالة إحصائية (Sig) يساوي (0.000)، وبناءً على ما تقدم، نرفض الفرضية الصفرية ونقبل الفرضية البديلة أي يوجد تأثير ذو دلالة معنوية للعوامل التكنولوجية في إمكانية تطبيق التدقيق المستمر في البيئة السورية.

3-2-3 نتائج اختبار الفرضية الفرعية الثانية: لا يوجد تأثير ذو دلالة معنوية للعوامل البشرية والمهنية في إمكانية تطبيق التدقيق المستمر في البيئة السورية.

تم اختبار هذه الفرضية باستخدام اختبار تحليل الانحدار الخطي البسيط، حيث تم قياس قوة العلاقة بين هذه العوامل المعرفية وبين إمكانية تطبيق التدقيق المستمر:

الجدول (10): نتائج اختبار الفرضية الفرعية الثانية

Model Summary				ANOVA		Coefficients ^a			
R	R Squared	Adjusted R Square	Std. Error of the Estimate	F	Sig. F	B	Beta	T	Sig
.538	.289	.280	.51353	31.328	.000	.470	.538	5.597	.000

أظهرت نتائج الجدول (10) وجود علاقة طردية متوسطة القوة بين المتغيرين، إذ بلغت قيمة معامل الارتباط ($R = 0.538$). كما كشف نموذج ملخص الانحدار عن معامل تحديد ($R^2 = 0.289$)، وهو ما يدل على أن العوامل البشرية والمهنية بمفردها تفسر ما نسبته (28.9%) من التغيرات والتباينات المتعلقة بإمكانية تطبيق التدقيق المستمر في البيئة المحلية، بينما تعود النسبة المتبقية والبالغة (71.1%) إلى عوامل ومتغيرات أخرى. وقد أكد اختبار تحليل التباين صلاحية هذا النموذج الهيكلية

من الناحية الإحصائية وقدرته التنبؤية، حيث بلغت قيمة (F) المحسوبة (31.329) عند مستوى دلالة إحصائية (Sig. F) مساوٍ لـ (0.000)، وهي قيمة دالة إحصائياً بالكامل لكونها أقل من مستوى المعنوية المعتمد (0.05). وفيما يتعلق بمعاملات الانحدار التفصيلية للأثر الفردي، أظهرت النتائج أن معامل الانحدار غير القياسي (B) بلغ (0.470)، في حين سجل معامل الأثر القياسي (Beta) قيمة قدرها (0.538)، مدعوماً بقيمة (t) محسوبة بلغت (5.597) وهي دالة إحصائياً عند مستوى معنوية (Sig) مساوٍ لـ (0.000)، وبناءً على هذه المعطيات، نرفض الفرضية الصفرية ونقبل الفرضية البديلة أي يوجد تأثير ذو دلالة معنوية للعوامل البشرية والمهنية في إمكانية تطبيق التدقيق المستمر في البيئة السورية.

3-2-4 نتائج اختبار الفرضية الفرعية الثالثة: لا يوجد تأثير ذو دلالة معنوية للعوامل التنظيمية والإدارية في إمكانية تطبيق التدقيق المستمر في البيئة السورية.

تم اختبار هذه الفرضية باستخدام اختبار تحليل الانحدار الخطي البسيط، حيث تم قياس قوة العلاقة بين هذه العوامل السلوكية وبين إمكانية تطبيق التدقيق المستمر:

الجدول (11): نتائج اختبار الفرضية الفرعية الثالثة

Model Summary				ANOVA		Coefficients ^a			
R	R Squared	Adjusted R Square	Std. Error of the Estimate	F	Sig. F	B	Beta	T	Sig
.62	.392	.384	.47504	49.59	.00	.52	.62	7.04	.00
6				5	0	3	6	2	0

أظهرت نتائج الجدول (11) وجود علاقة طردية فوق المتوسطة بين المتغيرين، إذ بلغت قيمة معامل الارتباط ($R = 0.626$). كما كشف نموذج ملخص الانحدار عن معامل تحديد ($R^2 = 0.392$)، وهو ما يدل على أن العوامل التنظيمية والإدارية بمفردها تفسر ما نسبته (39.2%) من التغيرات والتباينات المتعلقة بإمكانية تطبيق التدقيق المستمر في البيئة المحلية، بينما تعود النسبة المتبقية والبالغة (60.8%) إلى عوامل ومتغيرات أخرى. وقد أكد اختبار تحليل التباين صلاحية هذا النموذج الهيكلية

**العوامل المؤثرة في إمكانية تطبيق التدقيق المستمر
من وجهة نظر مدققي الحسابات في الشركات المدرجة في سوق دمشق للأوراق المالية**

من الناحية الإحصائية وقدرته التنبؤية، حيث بلغت قيمة (F) المحسوبة (49.595) عند مستوى دلالة إحصائية (Sig. F) مساوٍ لـ (0.000)، وهي قيمة دالة إحصائياً بالكامل لكونها أقل من مستوى المعنوية المعتمد (0.05). وفيما يتعلق بمعاملات الانحدار التفصيلية للأثر الفردي، أظهرت النتائج أن معامل الانحدار غير القياسي (B) بلغ (0.523)، في حين سجل معامل الأثر القياسي (Beta) قيمة قدرها (0.626)، مدعوماً بقيمة (t) محسوبة بلغت (7.042) وهي دالة إحصائياً عند مستوى معنوية (Sig) مساوٍ لـ (0.000)، وبناءً على هذه المعطيات، نرفض الفرضية الصفرية ونقبل الفرضية البديلة أي يوجد تأثير ذو دلالة معنوية للعوامل التنظيمية والإدارية في إمكانية تطبيق التدقيق المستمر في البيئة السورية.

3-2-5 نتائج اختبار الفرضية الفرعية الرابعة: لا يوجد تأثير ذو دلالة معنوية للعوامل التشريعية والقانونية في إمكانية تطبيق التدقيق المستمر في البيئة السورية.

تم اختبار هذه الفرضية باستخدام اختبار تحليل الانحدار الخطي البسيط، حيث تم قياس قوة العلاقة بين هذه العوامل التشريعية والبيئية وبين إمكانية تطبيق التدقيق المستمر:

الجدول (12): نتائج اختبار الفرضية الفرعية الرابعة

Model Summary				ANOVA		Coefficients ^a			
R	R Squared	Adjusted R Square	Std. Error of the Estimate	F	Sig.	B	Beta	T	Sig.
.720	.519	.513	.42243	83.095	.000	.719	.720	9.116	.000

أظهرت نتائج الجدول (12) وجود علاقة طردية قوية بين المتغيرين، إذ بلغت قيمة معامل الارتباط ($R = 0.720$). كما كشف نموذج ملخص الانحدار عن معامل تحديد ($R^2 = 0.519$)، وهو ما يدل على أن العوامل التشريعية والقانونية بمفردها تفسر ما نسبته (51.9%) من التغيرات والتباينات المتعلقة بإمكانية تطبيق التدقيق المستمر في البيئة المحلية، بينما تعود النسبة المتبقية والمتبقية والبالغة (48.1%) إلى عوامل ومتغيرات أخرى. وقد أكد اختبار تحليل التباين صلاحية هذا النموذج الهيكلية من الناحية

الإحصائية وقدرته التنبؤية، حيث بلغت قيمة (F) المحسوبة (83.095) عند مستوى دلالة إحصائية (Sig. F) مساوٍ لـ (0.000)، وهي قيمة دالة إحصائياً بالكامل لكونها أقل من مستوى المعنوية المعتمد (0.05). وفيما يتعلق بمعاملات الانحدار التفصيلية للأثر الفردي، أظهرت النتائج أن معامل الانحدار غير القياسي (B) بلغ (0.719)، في حين سجل معامل الأثر القياسي (Beta) قيمة قدرها (0.720)، مدعوماً بقيمة (t) محسوبة بلغت (9.116) وهي دالة إحصائياً عند مستوى معنوية (Sig) مساوٍ لـ (0.000)، وبناءً على هذه المعطيات، بالتالي نرفض الفرضية الصفرية ونقبل الفرضية البديلة أي يوجد تأثير ذو دلالة معنوية للعوامل التشريعية والقانونية في إمكانية تطبيق التدقيق المستمر في البيئة السورية.

6- المناقشة

تكتسب هذه الدراسة قيمتها العلمية من خلال تقديم رؤية شاملة وتفاعلية تدرس كافة المتغيرات مجتمعة داخل بيئة الأعمال السورية، بدلاً من دراسة كل عامل بشكل منفصل ومستقل. وتُظهر النتائج أن هناك تفاعلاً وثيقاً وأثراً تضامنياً كبيراً بين العوامل التشريعية والقانونية، والتكنولوجية، والتنظيمية والإدارية، والبشرية والمهنية في تحديد "إمكانية تطبيق التدقيق المستمر"، حيث يمتلك هذا المزيج المشترك قدرة تفسيرية عالية جداً لآراء المدققين الداخليين والخارجيين في سورية. وتتفق هذه الرؤية المتكاملة مع دراسة (Altowaijri (2022) التي طبقت في بيئة عربية، وأكدت أن إدخال التقنيات الرقابية الفورية لا يتوقف على الجاهزية البرمجية فحسب، بل يتطلب استجابة وهيكلية متكاملة لتفعيل كفاءة التدقيق. وعند تفكيك تراتبية الأثر للأبعاد الأربعة، نجد أن العوامل التشريعية والقانونية قد احتلت المرتبة الأولى كأقوى العوامل تأثيراً على الإطلاق؛ ويعزى ذلك إلى غياب البيئة التشريعية الحاضنة للاعتراف القانوني بالتوثيق الرقمي والإلزام الرقابي في سورية. وتدعم هذه النتيجة ما خلصت إليه دراسة Alles (2008)، حيث أثبتت أن غياب الأطر والمعايير التنظيمية الصارمة يمثل القيد الأول والأساسي الذي يُجهض محاولات الانتقال نحو الأتمتة الرقابية الشاملة حتى في حال توفر التكنولوجيا. كما تتقاطع هذه النتيجة مباشرة مع دراسة (Aladwey & Elsayad (2024) التي أكدت أن غياب الأطر التنظيمية والإرشادات القانونية الواضحة يمثل التحدي الرئيسي المقيد لعملية التحول.

وفي المرتبة الثانية من حيث قوة الأثر، حلت العوامل التكنولوجية التنفيذية، وهو أمر منطقي بالنظر إلى الواقع الخدمي والتقني المباشر في البيئة السورية، حيث يرى المدققون أن الصعوبات الهيكلية المتمثلة في انقطاع التيار الكهربائي، وضعف استقرار الإنترنت، والقيود التقنية المفروضة على

البرمجيات العالمية، تشكل حاجزاً تشغيلياً مباشراً يمنع تشغيل أنظمة التدقيق اللحظي. وتتفق هذه النتيجة مع التوجهات الفنية لدراسة (Farras et al. (2025)، وكذلك دراسة (Nguyen (2024) التي شددت على أن سلامة واستقرار البنية التكنولوجية التحتية هما المحدد الرئيسي لنجاح نظم التدقيق المستمر، وبدونهما يعجز المدقق عن الاندماج مع برمجيات العميل بشكل فوري.

وجاءت العوامل التنظيمية والإدارية في المرتبة الثالثة لتكمل المنظومة المؤثرة، حيث عكست إجابات المدققين أن القيود المالية المرتبطة بارتفاع تكاليف التحول الرقمي، وغياب الدعم والخطط الاستراتيجية الواضحة من قبل الإدارات العليا داخل الشركات السورية، تشكل عائقاً داخلياً حاسماً يؤخر تبني هذه المنظومة. وتتسجم هذه النتيجة مع الأدبيات المهنية المنشورة من قبل معهد المدققين الداخليين (IIA, (2020)، كما تتطابق مع ما طرحته دراسة (Cangemi (2010) من أن تبني الرقابة الرقمية يرتبط ارتباطاً شرطياً بمدى توفر الدعم الإداري والسياسات التنظيمية المرنة القادرة على إدارة مقاومة التغيير داخل المؤسسة.

أخيراً، حلت العوامل البشرية والمهنية في المرتبة الرابعة؛ وتُعزى هذه النتيجة إلى أن المدققين المعتمدين يدركون أن تأهيل الكوادر ومواجهة مقاومة التغيير هي عقبات محكومة بالضرورة بمدى حل المشكلات السيادية والأكثر إلحاحاً المتمثلة في البيئة التشريعية، وتأمين استقرار الطاقة، وتحمل التكلفة التنظيمية. وتتوافق هذه الرؤية مع دراسة (Betti et al. (2021) التي أثبتت أن النقص الحاد في المهارات الرقمية وهجرة الخبرات يحدان من استدامة النظم الإلكترونية المستمرة. كما تلغى النتيجة مع دراسة (Mailoor & Tjhin (2025) في تأكيدها على أن مهارات المستخدم وتدريبه يمثلان مرحلة تالية تأتي لتدعيم البناء التقني والتنظيمي بعد اكتماله.

وتؤكد هذه النتائج مجتمعة أن الانتقال إلى ممارسة التدقيق المستمر في سورية لا يمكن تحقيقه عبر حلول جزئية، بل يتطلب حزمة إصلاحات استراتيجية مترابطة؛ تبدأ بتطوير أطر تشريعية مرنة، بالتوازي مع استثمارات تنظيمية وتكنولوجية لتأهيل الكوادر، وتوفير البنية التحتية البرمجية الملائمة.

7- الاستنتاجات والتوصيات

7-1- الاستنتاجات

ظهرت المؤشرات التفاعلية للتحليل الإحصائي أن كافة المتغيرات المستقلة المدروسة تؤثر تضامياً كعوائق حقيقية تحد من إمكانية الانتقال نحو مدخل التدقيق المستمر في البيئة المحلية. وقد جاءت العوامل التشريعية والقانونية كأقوى العوامل أثراً في إعاقة التطبيق العملي، تلتها مباشرة العوامل التكنولوجية، ثم العوامل التنظيمية والإدارية المرتبطة بالبنية الداخلية للشركات، بينما حلت العوامل البشرية والمهنية في المرتبة الأخيرة من حيث الوزن النسبي والأثر الإحصائي في النموذج المشترك للدراسة.

وتعزى هذه النتيجة الميدانية إلى مجموعة من الأبعاد الهيكلية والبيئية المتشابكة، والتي يمكن تفصيلها وفقاً للمحاور الآتية:

العوامل التشريعية والقانونية: تبين أن البيئة المالية السورية تفتقر حالياً إلى حاضنة قانونية ملزمة تدفع الشركات نحو تبني أدوات الرقابة الفورية واللحظية، إذ لا يزال المشرع المحلي متمسكاً بالتوثيق الورقي التقليدي في إجراءات الإثبات والتحقق، فضلاً عن غياب المعايير والضوابط المهنية المحلية التي تمنح الاعتراف القانوني الناجز لمخرجات أنظمة التدقيق الرقمي والأنشطة الرقابية المؤتمنة.

العوامل التكنولوجية والخدمية: يشكل الواقع الخدمي الحالي (والمتمثل في الانقطاع المتكرر للتيار الكهربائي وضغوط استقرار شبكات الاتصال والإنترنت) عائقاً تشغيلياً جوهرياً يؤثر سلباً في استدامة الأنظمة المحاسبية والربط الشبكي اللحظي اللازم للتدقيق المستمر، يضاف إلى ذلك القيود التقنية المفروضة على اقتناء وتحديث البرمجيات وأنظمة تخطيط موارد المنشأة (ERP) العالمية نتيجة ظروف العقوبات الاقتصادية المفروضة على البلاد.

العوامل التنظيمية والإدارية: تواجه الشركات المساهمة صعوبات بالغة في تحمل التكاليف المالية المرتفعة المصاحبة لمشاريع التحول الرقمي وتأمين البنية التحتية البرمجية البديلة، بالتوازي مع غياب الرؤية الاستراتيجية أو الخطط الواضحة لدى الإدارات العليا لتبني هذا المدخل، وضعف التنسيق الهيكلي والاتصال الوظيفي بين إدارات تقنية المعلومات وأقسام التدقيق الداخلي داخل الشركات.

العوامل البشرية والمهنية: تعاني البيئة المهنية من نقص واضح في الكوادر البشرية المؤهلة التي تمتلك المهارات المتقدمة اللازمة لتحليل البيانات الضخمة والتعامل مع برمجيات الرقابة المستمرة، وهو ما فاقمته ظاهرة هجرة الكفاءات العلمية والمتخصصة خارج البلاد خلال السنوات الماضية، فضلاً عن

بروز مظاهر المقاومة النفسية والمهنية للتغيير والتمسك بأساليب الفحص التقليدية لدى بعض المدققين الممارسين.

7-2- التوصيات

بناءً على النتائج الميدانية التي توصلت إليها الدراسة، والتشخيص الفعلي للمحددات التي تعيق تطبيق التدقيق المستمر في الشركات المدرجة في سوق دمشق للأوراق المالية، توصي الدراسة بضرورة تطوير البيئة التشريعية والقانونية من خلال قيام هيئة الأوراق والأسواق المالية السورية، بالتنسيق مع الجهات التنظيمية والقانونية ذات الصلة، بصياغة أطر تشريعية مرنة وضوابط مهنية محلية تدعم الانتقال التدريجي نحو أنظمة الرقابة الفورية.

كما توصي الدراسة بتجاوز بضرورة توجه قطاع الأعمال والشركات المساهمة نحو الاستثمار الجاد في تأمين بيانات تشغيلية رقمية بديلة لمواجهة التحديات الخدمية الحالية، وذلك من خلال تبني مصادر طاقة مستدامة (كالأنظمة الشمسية) لضمان استمرارية تشغيل الخوادم والأنظمة المحاسبية دون انقطاع، والاعتماد على برمجيات محلية أو مفتوحة المصدر كبديل آمن في ظل قيود العقوبات الاقتصادية المفروضة على اقتناء الأنظمة العالمية.

ضرورة قيام الإدارات العليا في الشركات برصد اعتمادات وموازنات مالية مخصصة لاقتناء وتحديث برمجيات الربط الفوري، مع إعادة هندسة الهياكل التنظيمية الداخلية بما يضمن دمج وتنسيق العمل الوظيفي بين أقسام التدقيق الداخلي وإدارات تقنية المعلومات لتسهيل تدفق البيانات اللحظي، مما يساهم في بناء قناعة مؤسسية تذلل عوائق مقاومة التغيير.

وتوصي الدراسة بالعمل على تأهيل الكوادر البشرية واستبقائها من خلال قيام الجامعات السورية والمراكز المهنية بتطوير المناهج الأكاديمية والتدريبية لتشمل مهارات تحليل البيانات الضخمة وأدوات التدقيق الإلكتروني الحديثة.

6- المراجع

أولاً: المراجع العربية

- 1- الابراهيم، دبالا. (2015). دور التدقيق المستمر في تعزيز ملائمة التقارير المالية المنشورة بلغة التقرير المالي الإلكتروني الموسع. مجلة جامعة تشرين، 37 (5)، 413-431.

- 2- الجبلي، وليد سمير، والأشقر، عيد كارم. (2021). دور نظام تخطيط موارد المنشأة المدعوم بمدخل المراجعة المستمرة في تعزيز دقة الإبلاغ المالي: دراسة ميدانية تطبيقية. *المجلة العلمية للدراسات المحاسبية*، 3(1)، 96-165.
- 3- جودي، خديجة. (2025). أثر التدقيق المستمر على تحسين دقة وجودة التقارير المالية: دراسة ميدانية، (رسالة ماجستير غير منشورة). كلية العلوم الاقتصادية، جامعة زيان عاشور الجلفة، الجزائر.
- 4- موسى، الطيب حامد إدريس. (2023). دور المراجعة المستمرة في تقييم كفاءة وفاعلية أداء المراجعين الداخليين بهدف تفعيل هيكل الرقابة الداخلية: دراسة حالة مكاتب المراجعة بولاية الجزيرة. *مجلة ابن خلدون للدراسات والأبحاث*، 3 (9)، 315-335.

ثانياً: المراجع الأجنبية

1. Aladwey, L. M., & Elsayad, S. E. (2024). Auditors' Perceptions of the Triggers and Obstacles of Continuous Auditing and Its Impact on Auditor Independence: Insights from Egypt. *Journal of Risk and Financial Management*, 17(12), 578.
2. Alles, M. G. (2008). Information technology and continuous auditing: Implications for auditing standards. *International Journal of Accounting Information Systems*, 9(2), 105-114.
3. Alles, M. G., Kogan, A., & Vasarhelyi, M. A. (2008). Putting Continuous Auditing Theory into Practice: Lessons from Two Pilot Implementations. *Journal of Information Systems*, 22(2), 195-214.
4. Amin, M. M., & Mohamed, A. A. (2016). Auditors' perceptions of the impact of continuous auditing on the quality of Internet reported financial information in Egypt. *Managerial Auditing Journal*, 31(1), 111-132.
5. Altowaijri, H. H. (2022). *Impact of continuous auditing and centralizing the internal audit function on the internal audit capability* (Doctoral dissertation, Victoria University). Victoria University Institutional Repository.

6. Betti, N., Sarens, G., & Poncin, I. (2021). Effects of digitalisation of organisations on internal audit activities and practices. *Managerial Auditing Journal*, 36(6), 872–888.
7. Bradford, M., Henderson, D., Baxter, R. J., & Navarro, P. (2020). Using generalized audit software to detect material misstatements, control deficiencies and fraud: How financial and IT auditors perceive net audit benefits. *Managerial Auditing Journal*, 35(4), 521–547.
8. Cangemi, M. P. (2010). Internal audit's role in continuous monitoring. *EDPACS*, 41(4), 1–8.
9. DeLone, W. H., & McLean, E. R. (2003). The DeLone and McLean model of information systems success: A ten-year update. *Journal of Management Information Systems*, 19(4), 9–30.
10. Ezzamouri, N., & Hulstijn, J. (2018). Continuous Monitoring and Auditing in Municipalities. *In Proceedings of the 19th Annual International Conference on Digital Government Research (dg.o '18)*, Article 15, 1–10.
11. Farras, A., Ali, A., & Audi, M. (2025). Advancing audit practices through technology: A comprehensive review of continuous auditing. *Munich Personal RePEc Archive (MPRA) Paper No. 127319*, University Library of Munich, Germany.
12. Federicco, T. Y., & Tandiono, R. (2023). An Exploratory Study of the Familiarity and the Perceptions of Continuous Auditing Technology in Indonesia. *E3S Web of Conferences*, 388, 03005.
13. Groomer, S. M., & Murthy, U. S. (2018). Continuous Auditing of Database Applications: An Embedded Audit Module Approach. In D. Y. Chan, V. Chiu, & M. A. Vasarhelyi (Eds.), *Continuous Auditing: Theory and Application* (pp. 53–69). Emerald Publishing Limited.

14. Hunton, J. E., & Rose, J. M. (2010). 21st Century Auditing: Advancing Decision Support Systems to Achieve Continuous Auditing. *Accounting Horizons*, 24(2), 297–312.
15. Jans, M., & Hosseinpour, M. (2019). How active learning and process mining can act as Continuous Auditing catalyst. *International Journal of Accounting Information Systems*, 32, 44–58.
16. Mailoor, M. P. A., & Tjhin, V. U. (2025). Evaluating key factors for successful continuous auditing implementation: Insights from an energy and electricity company. *The International Journal of Digital Accounting Research*, 25, 1–33.
17. Malaescu, S., & Sutton, S. G. (2015). The Reliance of External Auditors on Internal Audit's Use of Continuous Audit. *Journal of Information Systems*, 29(1), 95–114.
18. Nguyen, D. H. (2024). Study The Factors Affecting The Application Of Continuous Auditing At Vietnamese Commercial Banks. *Educational Administration: Theory and Practice*, 30(6), 647–656.
19. Orumwense, J. O. (2017). Implementation of continuous auditing for the public sector in Nigeria. *Journal of Accounting, Business and Finance Research*, 1(1), 19–23.
20. The Institute of Internal Auditors. (2020). *Global internal audit standards and technology integration*. IIA Global.
21. Vasarhelyi, M. A., Alles, M., Kuenkaikaew, S., & Littlely, J. (2012). The acceptance and adoption of continuous auditing by internal auditors: A micro analysis. *International Journal of Accounting Information Systems*, 13(3), 267–281.

- 22.Yaseen, A. T. (2024). The effect of using continuous audit approach in improving the media content of financial reports. *World Economics & Finance Bulletin (WEFB)*, 37, 12–17.