

## جودة الاداء لمراقبي الحسابات ودورها في الكشف عن تضليل البيانات المالية للشركات في القطاع الخاص

### The quality of auditors performance and its role in uncovering misleading financial statements of companies in the private sector

م.معتز كاظم حنش المالكي

ASS. Moataz Kazem Hanash

المديرية لتربية محافظة البصرة

شعبة البحوث والدراسات التربوية

Ministry of Education/Research and Studies Division

Mallkimotaz1980@gmail.com

#### المستخلص:

تعد جودة أداء مراقبي الحسابات عاملاً حاسماً في تعزيز الشفافية والمصادقية في الكشوفات المالية للشركات، خاصة في القطاع الخاص، حيث تزداد الحاجة إلى ضمان الدقة والنزاهة في التقارير المالية وتكمن أهمية هذا البحث في تناوله جودة أداء مراقبي الحسابات في كشف تضليل البيانات المالية بالقطاع الخاص، لما لهم من دور محوري في تعزيز الشفافية، مكافحة الاحتيال، وحماية الاقتصاد من مخاطر التقارير المضللة. يركز هذا البحث على دراسة العلاقة بين جودة أداء مراقبي الحسابات وقدرتهم على الكشف عن تضليل البيانات المالية، مع تسليط الضوء على العوامل التي تعزز أو تعيق جودة الأداء. يتناول البحث مفهوم جودة الأداء لمراقبي الحسابات ودوره في تحقيق الموثوقية في البيانات المالية، مع تحليل العوامل المؤثرة في جودة أداء مراقبي الحسابات، اعتمد البحث على المنهج الوصفي التحليلي حيث تم استقصاء آراء العينة المكونة من 30/ مراقب للحسابات، وذلك باستخدام استبانة، وقد كان من اهم نتائج الدراسة ان جودة الاداء لمراقبي الحسابات تساهم في الكشف عن تضليل البيانات المالية للشركات في القطاع الخاص من خلال التقييد بمعايير التدقيق وقواعد السلوك المهني وتطبيق التشريعات والانظمة النافذة كما أن مراقبي الحسابات الذين يتمتعون بمستوى عالٍ من الخبرة والتدريب قادرين بشكل أفضل على كشف حالات تضليل البيانات المالية.

**الكلمات المفتاحية:** البيانات المالية، مراقبي الحسابات، جودة الاداء، الشركات في القطاع الخاص، كشف تضليل البيانات.

#### Abstract:

The quality of auditors' performance is a crucial factor in enhancing transparency and credibility in companies' financial statements, especially in the private sector, where there is an increasing need to ensure accuracy and integrity in financial reports. The importance of this research lies in its discussion of the quality of auditors' performance in detecting misleading financial statements in the private sector, due to their pivotal role in enhancing transparency, combating fraud, and protecting the economy from the risks of misleading reports. This research focuses on studying the relationship between the quality of auditors' performance and their ability to detect misleading financial statements, while highlighting the factors that enhance or hinder the quality of performance. The research deals with the concept of auditors' performance quality and its role in achieving reliability in financial statements, with an analysis of the factors affecting the quality of auditors' performance. The research relied on the descriptive analytical approach, where the opinions of a sample of 30 auditors were surveyed, using a questionnaire. One of the most important results of the study was that the quality of auditors' performance contributes to detecting fraudulent financial statements of companies in the private sector by adhering to auditing standards and rules of professional conduct and applying applicable legislation and regulations. Auditors who have a high level of experience and training are better able to detect cases of fraudulent financial statements. **Keywords: Financial statements, auditors, performance quality, companies in the private sector, detecting fraudulent data.**

#### 1. مقدمة:

ان جودة الاداء لدى مراقبي الحسابات تلعب دوراً حاسماً في الكشف عن تضليل البيانات المالية للشركات، خاصة في القطاع الخاص حيث تتزايد الضغوط لتحقيق أرباح وإظهار نتائج مالية إيجابية حيث يعتبر مراقب الحسابات مسؤولاً ليس فقط عن التدقيق في الأرقام والإجراءات المحاسبية، بل أيضاً عن تقييم الأنظمة الداخلية والسياسات المالية المتبعة في الشركة للتأكد من أنها تطبق وفقاً للمعايير المحاسبية والقوانين المعمول بها. لذلك، جودة أداء مراقبي الحسابات ترتبط ارتباطاً وثيقاً بمدى قدرتهم على اكتشاف التضليل أو التحريف في البيانات المالية، سواء كان هذا التضليل ناتجاً عن أخطاء غير مقصودة أو احتيال متعمد.

تعد تقارير مراقبي الحسابات عالية الجودة أداة رئيسية في حماية المستثمرين وأصحاب المصلحة الآخرين من الخسائر المالية الناجمة عن تقارير مالية مضللة حيث يساهم التدقيق عالي الجودة في زيادة الشفافية والمصادقية المالية للشركات، مما

يعزز من ثقة السوق والمستثمرين في تلك الشركات. تعتمد جودة الأداء على عدة عوامل، منها الكفاءة المهنية لمراقبي الحسابات، ومدى التزامه بالمعايير المهنية والأخلاقية، بالإضافة إلى استقلاليته عن الشركة المدققة. من العوامل الأخرى المؤثرة في جودة الأداء هي التجربة والخبرة فقد وجدت الأبحاث أن مراقبي الحسابات الأكثر خبرة يميلون إلى اكتشاف الأخطاء والتضليل بشكل أفضل من نظرائهم الأقل خبرة، وهو ما يؤكد أهمية التعليم والتدريب المستمر لمراقبي الحسابات. إلى جانب ذلك، تلعب الضغوط الزمنية دوراً في تقليل جودة التدقيق، حيث أن ضغط الوقت قد يدفع مراقبي الحسابات إلى إغفال بعض الجوانب المهمة في عملية التدقيق (Carcello, J. V., & Nagy, 2004:55).

فيما يتعلق بالقطاع الخاص، فإن مخاطر تضليل البيانات المالية قد تكون أعلى نظراً لغياب بعض القيود التنظيمية والرقابية التي قد تكون أكثر صرامة في القطاع العام. بالإضافة إلى ذلك، قد تكون هناك حوافز أكبر لدى الشركات الخاصة لتضليل النتائج المالية من أجل جذب المستثمرين أو الحصول على تسهيلات ائتمانية بشروط أفضل لذلك، يتطلب التدقيق في هذا القطاع مستوى أعلى من الدقة والانتباه من مراقبي الحسابات.

## المبحث الأول

### 2. منهجية البحث

#### 2.1 مشكلة البحث:

تتمحور مشكلة البحث حول التحديات التي تواجه مراقبي الحسابات في الكشف عن تضليل البيانات المالية للشركات في القطاع الخاص، ومدى تأثير جودة أدائهم في التصدي لهذه التحديات. ففي ظل التطور السريع لبيئات الأعمال وزيادة تعقيد المعاملات المالية، تواجه الشركات الخاصة حوافز قوية لتضليل المعلومات المالية بهدف تحسين صورتها أمام المستثمرين والمقرضين. يأتي دور مراقبي الحسابات كجهة مستقلة للتأكد من صحة هذه البيانات المالية، ولكن هناك تساؤلات حول مدى قدرتهم على كشف هذا التضليل بفعالية.

وبالتالي، فإن مشكلة البحث الرئيسية تكمن في الإجابة على السؤال التالي:

ما هو تأثير جودة الأداء لمراقبي الحسابات على قدرتهم في الكشف عن تضليل البيانات المالية في الشركات الخاصة؟ وما هي العوامل التي تساهم في تحسين أو تقليل فعالية هذا الدور؟

#### 2.2 أهداف البحث:

يهدف البحث إلى:

- 1- التعرف على مفهوم التضليل في البيانات المالية وأسبابها والوسائل المتبعة لمكافحتها.
- 2- التعرف على مفهوم جودة أداء مراقب الحسابات والعوامل المؤثرة.
- 3- تحليل تأثير جودة التدقيق على الشفافية والإفصاح المالي في الشركات الخاصة، ومدى تأثير ذلك على ثقة المستثمرين وأصحاب المصالح.

#### 2.3 فرضية البحث:

تساهم جودة الاداء لمراقبي الحسابات في الكشف عن تضليل البيانات المالية للشركات في القطاع الخاص من خلال التقيد بمعايير التدقيق وقواعد السلوك المهني ومن خلال تطبيق التشريعات والانظمة النافذة.

#### 2.4 أهمية البحث :

تتجلى أهمية هذا البحث في كونه يتناول قضية حيوية وحساسة في عالم الأعمال، وهي جودة أداء مراقبي الحسابات في الكشف عن تضليل البيانات المالية للشركات في القطاع الخاص حيث تزايد الحاجة إلى فهم أعمق لهذا الموضوع نظراً للدور المحوري الذي يلعبه مراقبو الحسابات في تعزيز الشفافية والمصداقية المالية، ومكافحة الاحتيال المالي وحماية الاقتصاد من المخاطر المرتبطة بالتقارير المالية المضللة.

#### 2.5 منهج الدراسة:

من أجل تحقيق أهداف الدراسة سيقوم الباحث باستخدام المنهج الوصفي التحليلي، لملائمته لطبيعة البحث، والذي يحاول من خلاله وصف الظاهرة موضوع الدراسة، وتحليل بياناتها، والعلاقة بين مكوناتها، والآراء التي تطرح حولها والعمليات التي تتضمنها، والآثار التي تحدثها.

#### 2.6 مجتمع البحث:

سيتكون مجتمع الدراسة من مراقبي الحسابات في الشركات المدرجة في سوق الأوراق المالية في العراق

#### 2.7 عينة الدراسة:

ستتكون عينة البحث مراقبي الحسابات في كل من بنك الأمين للاستثمار المالي، شركة البادية للنقل العام، شركة بغداد للمشروبات الغازية، وتم اختيارهم بطريقة العينة العشوائية وقد بلغ عدد افراد العينة /30/ مراقب للحسابات.

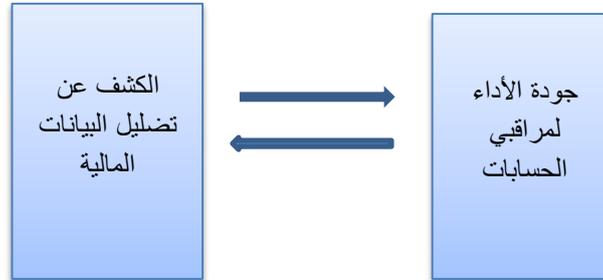
#### 2.8 اسلوب جمع البيانات والمعلومات:

- تم في هذه الدراسة البحثية اتباع المنهج الوصفي التحليلي ، حيث تم الاعتماد من خلال هذا المنهج الى وصف الظاهرة وجمع المعلومات والحقائق الدقيقة عنها من خلال الكتب والدوريات والرسائل العلمية.

- إضافة الى تصميم استبانة بناءً على متغيرات البحث، وتوزيعها على عينة من منتجين شركة التأمين الوطنية في العراق للحصول على البيانات المطلوبة وتحليلها باستخدام برنامج الحزمة الإحصائية (spss)، لتبيان حجم ودرجة ارتباط متغيرات هذه البحث من أجل الوصول الى حقائق ونتائج دقيقة و ملموسة لتحقيق أهداف البحث.

## 2.9 نموذج البحث:

المتغير (المتغير التابع) المتغير (المستقل)



## 2.10 الإطار النظري للدراسة:

**المبحث الاول:** مفهوم التضليل في البيانات المالية واسبابها والوسائل المتبعة لمكافحتها.

**المطلب الاول:** مفهوم البيانات المالية ومفهوم التضليل في البيانات المالية واسبابها

**المطلب الثاني:** الوسائل المتبعة للحد ومكافحة التضليل في البيانات المالية

**المبحث الثاني:** مفهوم جودة أداء مراقبي الحسابات والعوامل المؤثرة في جودة أداء مراقب الحسابات

**المطلب الاول:** مفهوم جودة الأداء

**المطلب الثاني:** العوامل المؤثرة في جودة أداء مراقب الحسابات

**الجانب التطبيقي**

يتضمن هذا الفصل تحليل وتفسير نتائج اسئلة الاستبانة واختبار فرضية الدراسة.

**المبحث الثاني:**

## 3. مفهوم التضليل في البيانات المالية واسبابها والوسائل المتبعة لمكافحتها:

التضليل في البيانات المالية يعد من القضايا التي تحظى باهتمام كبير في مجال المحاسبة والإدارة المالية، نظراً لما ينطوي عليه من تأثيرات سلبية قد تمس مصداقية الشركات وتضر بمصالح الأطراف المعنية بالقرارات المالية. ويُعرّف التضليل في البيانات المالية بأنه تقديم معلومات مالية غير صحيحة أو غير مكتملة، بحيث يتم خلق صورة زائفة للوضع المالي للشركة بهدف خداع المستخدمين النهائيين للبيانات، مثل المستثمرين، المساهمين، والمراقبين الماليين. ويتضمن التضليل المالي أشكالاً متعددة منها: التلاعب بالأرباح، التلاعب بتدفقات النقدية، والتحريف في قيمة الأصول والالتزامات، وهو ما يؤدي إلى انحراف القرارات الاقتصادية عن مسارها الصحيح.

## 3.1 المطلب الاول: مفهوم البيانات المالية ومفهوم التضليل في البيانات المالية واسبابها

### 3.1.1 مفهوم البيانات المالية

هناك عدة تعريفات للبيانات المالية، منها: "انه تمثل البيانات المالية مصطلحاً واسعاً لتوفير جميع المعلومات التي تمكن المستثمرين والدائنين وجميع الأطراف الأخرى المهتمة بالمؤسسة من التعرف على الأنشطة المالية للمؤسسة (Amina, 2017: 3).

وتعرف أيضاً بأنه: "جزء من مخرجات النظام المحاسبي، حيث يعتبر الأخير نظام معلومات لقياس وتسجيل وإبلاغ تدفقات الموارد لأي وحدة في أشكال نقدية (67: 2008) (Mishri, 2008)

### 3.1.2 مفهوم التضليل في البيانات المالية

التضليل في البيانات المالية هو عملية تقديم معلومات غير دقيقة أو مضللة حول الأداء المالي للشركة عن قصد، بهدف خداع المستثمرين، المقرضين، أو الأطراف الأخرى التي تعتمد على هذه البيانات في اتخاذ قرارات مالية. ويعتبر هذا السلوك مشكلة جوهرية في مجالات المحاسبة والتمويل، لأنه قد يؤدي إلى تزييف الواقع المالي للشركة، مما يؤثر سلباً على ثقة المستثمرين واستقرار الأسواق المالية (20: 1998) (Al-Husseini, 1998).

### 3.1.3 أسباب التضليل في البيانات المالية

التضليل في البيانات والبيانات المالية هو قضية معقدة ترتبط بعدة عوامل قد تكون متعلقة بأهداف شخصية، أو بأهداف تنظيمية، أو بعوامل تتعلق بممارسات المحاسبة. ويمكن تقسيم أسباب التضليل في البيانات المالية إلى الفئات التالية:

1. الضغوط لتحقيق أهداف الربحية والأداء المالي

- الأهداف الربحية: يعتبر تحقيق الربحية العالية وتجاوز توقعات المستثمرين من الأسباب الرئيسية التي تدفع الشركات إلى تضليل بياناتها المالية فعند مواجهة تحديات اقتصادية أو تراجع في الأداء، قد تلجأ الإدارة إلى تضليل البيانات المالية لإظهار مؤشرات إيجابية قد لا تكون حقيقية (Graham , Rajgopal,2005:18) .
- الضغوط من المستثمرين: توقعات المستثمرين وأصحاب الأسهم تؤدي أحياناً إلى ممارسة ضغوط على الإدارة لتحقيق أهداف معينة هذه الضغوط قد تجعل الإدارات تشعر بأنها مضطرة للتلاعب بالأرقام لإظهار نتائج إيجابية.
- أهداف المكافآت: تعتمد مكافآت الأداء على نتائج الربحية، مما يشجع بعض المديرين على تعديل البيانات المالية لضمان حصولهم على مكافآت أعلى هذه الممارسات مرتبطة بتحقيق مكاسب مالية شخصية على حساب الشفافية.
2. التقييم الخاطئ للموجودات والمطلوبات
- التلاعب بقيم الموجودات: قد تلجأ بعض الشركات إلى تضخيم قيمة الأصول مثل العقارات أو الاستثمارات لزيادة إجمالي الأصول وإظهار الوضع المالي بشكل إيجابي هذا التضخيم يمكن أن يتم من خلال تغيير الطرق المحاسبية المستخدمة للتقييم.
- التقليل من المطلوبات: من ناحية أخرى، قد تقوم بعض الشركات بالتقليل من الالتزامات والديون لتجنب إظهار أية مخاطر مالية هذه الطريقة تجعل الشركة تبدو أقل تعرضاً للمخاطر، لكنها تضلل المستثمرين حول الوضع المالي الفعلي.
- (Ben Youssef, 2021, 140)
3. الثغرات التنظيمية وضعف الرقابة الداخلية
- غياب أو ضعف الرقابة: يؤدي ضعف أنظمة الرقابة الداخلية إلى سهولة تضليل البيانات المالية ففي بعض الحالات، قد تكون الشركات صغيرة أو لا تمتلك الموارد الكافية لتطوير أنظمة رقابة صارمة، مما يجعلها أكثر عرضة للتضليل.
- ضعف الإجراءات الرقابية: قد تكون الإجراءات الرقابية غير صارمة أو موجهة بطريقة غير دقيقة، مما يسمح للأفراد بالتلاعب بالبيانات دون اكتشافهم كذلك، قد تكون هناك تواطوات بين الموظفين والمسؤولين في الإدارات المختلفة لتجاوز الإجراءات الرقابية (Beasley, Neal, 2000:33).
4. نقص الشفافية والإفصاح المالي
- عدم الإفصاح الكامل: قد تلجأ بعض الشركات إلى عدم الإفصاح الكامل عن بعض العمليات المالية أو العلاقات التجارية المعقدة، مثل الأنشطة خارج الميزانية مما يسمح لها بإخفاء بعض المخاطر أو الالتزامات.
- التضليل عن طريق تجنب الإبلاغ عن الخسائر: في بعض الحالات، يتم تأجيل الإبلاغ عن الخسائر أو توزيعها على فترات مستقبلية لتجنب إظهار تأثيرها السلبي في البيانات المالية الحالية، مما يؤدي إلى خلق صورة غير واقعية عن الأداء المالي.
5. الممارسات المحاسبية الخاطئة أو التلاعب بها
- استخدام معايير محاسبية غير دقيقة: بعض الشركات تتلاعب في استخدام المعايير المحاسبية مثل الاعتراف بالإيرادات المبكرة أو تكاليف التأجيل، مما يجعل البيانات تبدو أكثر إيجابية.
- التلاعب بالأرباح (Earnings Management): يشمل هذا التلاعب تعديل الأرقام بطريقة مشروعة من حيث الظاهر ولكن بهدف تضليل المستخدمين. مثال على ذلك هو اختيار توقيتات معينة لتسجيل الإيرادات أو تأخير تسجيل بعض النفقات (Student, 2016, p. 42)
6. الصراع بين مصلحة الإدارة والمصلحة العامة
- التعارض بين مصلحة الشركة والمصلحة العامة: قد تدفع رغبة المديرين في تحسين سمعتهم أو الاستمرار في مناصبهم إلى التضليل في البيانات المالية. كما أن المسؤولين في بعض الشركات قد يرغبون في تجنب الخسائر في أسهم شركاتهم الشخصية أو في تعويضاتهم، مما يدفعهم إلى التضليل.
7. التهرب الضريبي
- تجنب الضرائب: تضليل البيانات المالية يعد أحياناً وسيلة لتقليل الأرباح المعلنة بهدف تقليل لعبء الضريبي إذ قد تلجأ بعض الشركات إلى إظهار إيرادات أقل أو زيادة المصاريف بهدف تخفيض الأرباح وبالتالي التهرب من دفع الضرائب المستحقة (Amin, 2007: 13).

### 3.2 المطلب الثاني: الوسائل المتبعة للحد ومكافحة التضليل في البيانات المالية

تتخذ الشركات والمؤسسات المالية، بمساعدة مراقبي والجهات الرقابية، العديد من الإجراءات والوسائل للحد من التضليل في البيانات المالية بهدف تعزيز الشفافية والمصادقية. ومن أبرز هذه الوسائل:

#### 3.2.1 أنظمة الرقابة الداخلية

تُعد أنظمة الرقابة الداخلية إحدى الركائز الأساسية لمنع الاحتيال والتضليل المالي، حيث تهدف إلى حماية الأصول، والتأكد من دقة وصحة البيانات المحاسبية، وضمان الامتثال للسياسات الداخلية والخارجية وتتكون الرقابة الداخلية من مجموعة من السياسات والإجراءات التي تساعد في الكشف عن الأخطاء والتجاوزات في الوقت المناسب، كما أنها تمنع التلاعب المالي عبر تنظيم مهام الموظفين وتحديد الصلاحيات وتساهم في تحسين ثقة المستثمرين والمساهمين في البيانات المالية للشركة (Shehata, 2009: 41).

### 3.2.2 التدقيق الداخلي والخارجي

يعمل التدقيق الداخلي كخط دفاع أول لمكافحة التلاعب في البيانات المالية، حيث يقوم بتقييم وتحليل العمليات المالية من داخل الشركة، ويتأكد من التزام الإدارة بالضوابط المحاسبية، ويعطي توصيات لتحسين كفاءة العمليات. أما التدقيق الخارجي، فيقوم بمراجعة البيانات المالية بشكل مستقل، ويعتمد على معايير دولية مثل معايير التدقيق الدولية (ISA) أو المبادئ المحاسبية المقبولة عمومًا (GAAP) ويعتبر التدقيق الخارجي أداة ضرورية للتحقق من صحة البيانات المالية من منظور مستقل، ويزيد من الثقة العامة في هذه البيانات (Al-Husseini, 2011: 35).

### 3.2.3 التطبيق الصارم للمعايير المحاسبية

تمثل المعايير المحاسبية الدولية إطارًا موحدًا لإعداد التقارير المالية بطريقة تضمن الشفافية والمصداقية على سبيل المثال، تُلزم معايير التقارير المالية الدولية (IFRS) ومعايير المحاسبة الأمريكية (GAAP) الشركات بتقديم بيانات مالية واضحة وموثوقة، مما يقلل من احتمالات التضليل المالي ويساعد المستثمرين على مقارنة البيانات المالية بين الشركات بشكل أكثر عدلاً (Sawad, 2009: 15).

### 3.2.4 تفعيل الحوكمة المؤسسية:

تسهم الحوكمة المؤسسية بشكل كبير في تعزيز المساءلة والشفافية، حيث تضمن أن تتبع الشركة السياسات الأخلاقية والمهنية الملائمة حيث تعمل الحوكمة على تنظيم العلاقات بين مجلس الإدارة والإدارة التنفيذية، وتشرك لجان الرقابة المالية، مثل لجنة التدقيق، في مراقبة العمليات المالية والإشراف عليها كما تعمل الحوكمة المؤسسية على إرساء إطار واضح للمسؤوليات وتقسيم الأدوار، وهو ما يقلل من فرص التلاعب المالي (Al-Awsi, 2008: 33).

### 3.2.5 استخدام التكنولوجيا في كشف الاحتيال

تعمل التكنولوجيا، مثل الذكاء الاصطناعي وتحليل البيانات الكبيرة، على الكشف المبكر عن الأنماط غير العادية أو الشذوذ المالي، مما يساعد على اكتشاف التلاعب المالي قبل أن يتحول إلى مشكلة كبيرة وتتيح تقنيات التحليل الإلكتروني رصد كميات هائلة من البيانات بشكل سريع وفعال، وتحديد أي معاملات مشبوهة، وذلك عن طريق استخدام خوارزميات قادرة على التعرف على الأنماط التي قد تشير إلى وجود احتيال (Muhammad, 2011: 67).

### 3.2.5 التدريب والتوعية المستمرة

يعتبر تدريب الموظفين والمدققين على أخلاقيات العمل وأهمية النزاهة في إعداد التقارير المالية من الوسائل الوقائية الفعالة للحد من التضليل المالي وتشمل هذه الجهود التوعية بمخاطر التلاعب المالي، وتعريف العاملين بالعواقب القانونية والأخلاقية لهذا النوع من المخالفات.

### 3.2.6 تعزيز المسؤولية القانونية

تؤدي المسؤولية القانونية دورًا رادعًا للتلاعب المالي، حيث يضع القانون إطارًا للعقوبات التي يمكن أن تُفرض على الأفراد أو الشركات الذين يُثبت تورطهم في الاحتيال أو التضليل المالي. تُقسم المسؤولية القانونية إلى مسؤوليات مدنية وجنائية ومهنية، حيث تحدد كل مسؤولية نوع العقوبة وتطبيقها على مختلف الجهات ذات الصلة (Rasool, 2007: 44).

### 3.2.7 آليات الإبلاغ عن المخالفات (البلاغات)

تعتبر آليات الإبلاغ عن المخالفات وسيلة فعالة لكشف الاحتيال، حيث تسمح للموظفين بالإبلاغ عن الأنشطة المشبوهة دون خوف من الانتقام، إن الشركات التي تعتمد آليات الإبلاغ عن المخالفات تقلل فيها فرص التلاعب المالي بشكل كبير، حيث توفر بيئة رقابية شاملة تسهم في اكتشاف الاحتيال مبكرًا. (Al-Husseini, 2011: 36).

### 3.2.8 المتابعة المستمرة والمراجعة الدورية

تعد المراجعات الدورية للقوائم المالية من الخطوات الوقائية المهمة التي تساعد في اكتشاف الأخطاء أو التغييرات غير الطبيعية مبكرًا ويعتمد هذا الإجراء على متابعة منتظمة للقوائم المالية وتقييمها لضمان عدم وجود تجاوزات أو تلاعب.

تُعتبر هذه الوسائل متكاملة، حيث يعزز كل منها الآخر، وتعمل مجتمعة على تقليل احتمالات التلاعب والتضليل المالي، مما يسهم في زيادة الثقة في البيانات المالية ويضمن مصداقيتها (Al-Husseini, 2011: 37).

### المبحث الثالث:

#### 4. المرتكزات المعرفية لجودة أداء مراقبي الحسابات والعوامل المؤثرة في جودة أداء مراقب الحسابات

إن مراقب الحسابات أو مدقق الحسابات أو مراجع الحسابات هو من يقوم بمراجعة عمليات الدفع في المؤسسات والمنظمات والسلطات بانتظام، فيدقق مستندات المحاسبة والحسابات السنوية وبيانات الميزانية وحساب الصناديق، حيث يراجع صحة وتمام تسجيل العمليات التجارية اليومية وكذلك حسابات وتقارير المحاسبة للحصول على نتائج السنة أو ربع السنة أو الشهر. تعد جودة أداء مراقبي الحسابات من القضايا الأساسية التي تحتل أهمية كبيرة في مجال المحاسبة والمراجعة، لما لها من تأثير مباشر على مصداقية وشفافية التقارير المالية التي يعتمد عليها المستثمرون وأصحاب المصالح لاتخاذ قراراتهم. يعكس مفهوم جودة الأداء مدى قدرة مراقبي الحسابات على تنفيذ مهامهم بكفاءة وفعالية، وفقًا لمعايير مهنية صارمة وأخلاقيات مهنة المراجعة، بما يسهم في تحقيق الشفافية وتقليل المخاطر المرتبطة بالقرارات الاستثمارية والمالية.

#### 4.1 المطلب الأول: مفهوم جودة الأداء

يتم تعريف الجودة على أنها حالة ديناميكية مرتبطة بالمنتجات والخدمات المادية وكذلك بالأشخاص والعمليات (محمد ، 2011: 67)، أما بالنسبة لجودة التدقيق فقد عرفت بأنها مجموعة ما يتبعه مراقب الحسابات من السياسات والإجراءات والأساليب لأداء مهام عمله وفقاً للمعايير والأنظمة والقواعد والتعليمات التي يجب عليه ممارستها وتقديمها على شكل تقارير للجهات المستفيدة منها (Al-Obaidi, 2010: 65).

وعرفت أيضاً جودة الأداء بأنها الإجراءات والوسائل التي يتبناها مراقب الحسابات لتحقيق كفاءة عالية في التدقيق لفهم وإدراك متطلبات التدقيق ذات الجودة العالية والمرتبطة بالتأكد المعقول والالتزام الكافي بالمعايير والقوانين والتنظيمات المهنية والأخلاقية عند عملية التدقيق والخدمات الأخرى التي يقدمها (Tarf, 2011: 27).

ويرى الباحث أن جودة أداء مراقبي الحسابات هي مدى قدرة المراقبين على تقديم خدمات تدقيق ذات كفاءة وفعالية عالية، تساهم في تعزيز مصداقية وموثوقية التقارير المالية المقدمة للمستخدمين حيث يعنى هذا المفهوم بتحديد مدى التزام مراقب الحسابات بالمعايير المهنية والأخلاقية المعتمدة، والتي تهدف إلى ضمان تقديم مراجعات دقيقة وموضوعية للتقارير المالية. إن جودة أداء مراقب الحسابات تعتمد على اتباع مجموعة من المعايير التي وضعها هيئات مهنية، مثل الاتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC) ومعايير التدقيق الدولية (ISA)، والتي تحدد القواعد والأساليب التي يجب أن يتبعها المراقبون في عملية المراجعة هذه المعايير تلزم مراقبي الحسابات بالتحقق من أن البيانات المالية خالية من الأخطاء المادية والتحريرات، سواء كانت ناتجة عن خطأ أو احتيال.

وترتبط جودة أداء مراقب الحسابات بشكل مباشر بقدرة المؤسسات المالية والشركات على جذب ثقة المستثمرين وأصحاب المصالح حيث أن تقارير مالية موثوقة تساعد على اتخاذ قرارات استثمارية واعية وتقلل من المخاطر المالية كما أن ارتفاع جودة التدقيق يقلل من احتمالية التلاعب المالي، ويسهم في حماية حقوق المستثمرين والحد من حالات الإفلاس أو الخسائر الكبيرة التي قد تنتج عن ضعف في دقة التقارير المالية.

#### 4.2 لمطلب الثاني: العوامل المؤثرة في جودة أداء مراقب الحسابات

تعد العوامل المؤثرة على جودة أداء الحسابات من الجوانب الأساسية التي يجب أخذها بعين الاعتبار عند تناول قضية تحسين جودة مهنة التدقيق والرقابة، ويمكن تفسير هذه العوامل على النحو التالي:

##### أولاً: أخلاقيات المهنة (Profession Ethics):

ويمكن القول أن هناك علاقة إيجابية بين الالتزام الأخلاقي والسلوكي لمراقبي الحسابات وجوده أدائهم، حيث أن أداء المراقب لمهامه بجودة عالية يعنى التزامه بمعايير التدقيق والوفاء بمسؤولياته المهنية وأخلاقيات وسلوكيات وآداب المهنة، ويتحدد الالتزام بأخلاقيات وسلوك المهنة من خلال عدد من المبادئ الأخلاقية التي تحكم هذا السلوك للمراجعين، وهذه المبادئ الأخلاقية هي:

1. **النزاهة:** تعتبر النزاهة من أهم الصفات التي يجب أن يتحلى بها المراقب، فهي المحور الأساسي الذي يعتمد عليه العميل لإضافة الفائدة له، حيث يعتمد العملاء على مراقب الحسابات لتقديم خدمات لهم بدرجة عالية من الدقة والمعايير الأخلاقية، ويفرض مبدأ النزاهة على جميع المراقبين الالتزام بالنزاهة والصدق في علاقاتهم المهنية والتجارية (Ali, 2012: 43)
2. **الموضوعية:** إنها حالة ذهنية يتم فيها استبعاد التحيز، وإعطاء اعتبارات العدالة في كل الأمور المتعلقة بالمهمة المطلوب إنجازها (Bahram, 2007: 187)، ويفرض مبدأ الموضوعية على جميع المراقبين عدم المساس بحكمهم المهني بسبب التحيز أو تضارب المصالح أو التأثير غير اللائق للآخرين. وقد يتعرض المراقب لعدة مواقف قد تضعف موضوعيته، لذا يجب تجنب العلاقات التي تؤثر بشكل مفرط على حكم المدقق المهن (Shehata, 2009, p. 317).
3. **الكفاءة المهنية:** تعتبر الكفاءة المهنية عنصراً أساسياً ومهماً في أداء مهام مراقبي الحسابات وتشمل الحصول على مستوى من المعرفة والخبرة والمهارة والتدريب والتأهيل المستمر ضمن سياسة تدريب منتظمة تأخذ في الاعتبار طبيعة الأنشطة وتعقيدها والتقدم التكنولوجي (Al-Awsi, 2008: 35).
4. **السرية:** يجب على المراقب احترام سرية المعلومات والبيانات التي يحصل عليها وعدم إفشاء أية معلومة دون إذن مناسب ومحدد ما لم يكن هناك حق أو واجب قانوني أو مهني يستوجب هذا الإفصاح، أي لا يجوز له استخدام هذه المعلومات لمصلحته الشخصية أو لمصلحة الغير، لأن حرص مراقب الحسابات على الأسرار المهنية واستمراره في حفظ بيانات ومعلومات عملائه سيكون من الأسباب الرئيسية لنجاح عمله (Al-Rawi, 2007: 60)
5. **الاستقلالية:** يجب أن يتمتع مراقبي الحسابات باستقلال فعلي وظاهري عند أداء عملهم، حيث يعتبر الاستقلال العمود الفقري لممارسة مهنة التدقيق والرقابة المحاسبية، وبدون الاستقلال تصبح عملية التدقيق عديمة الفائدة، ويمثل الاستقلال جانباً مهماً لتحقيق جودة أداء مراقبي الحسابات (Rittenberg, 2008: 66).

##### ثانياً: معايير التدقيق (Auditing Standards):

تعد المعايير الأساسية لأي مهنة متطورة، إذ تشكل القاعدة التي يسترشد بها العاملون في مختلف مراحل عملهم. ففي التدقيق، تمثل المعايير الأساليب التي ينبغي على مراقب الحسابات اتباعها في عمله، حيث تستند إلى فرضيات ومفاهيم مهنية راسخة. ورغم أهمية هذه المعايير، ينبغي على المراقب اعتبارها الحد الأدنى للأداء وليست المثالية. لذا، لا يُفترض اتباعها بشكل

أعمى إذ يجب عليه تقييم طبيعة الموقف واتخاذ إجراءات بديلة إن كانت متطلبات معيار معين غير عملية أو منخفضة الأهمية النسبية. وفي حال الانحراف عن المعايير تقع مسؤولية توضيح الأسباب على عاتق مراقب الحسابات (Messier, 2008: 41).

### ثالثاً: رقابة الجودة (Quality Control):

رقابة الجودة لها أهمية كبيرة في تعزيز جودة أداء المدققين وزيادة ثقة الجمهور بخدمات التدقيق. ووفقاً للاتحاد الدولي للمحاسبين، تعرف رقابة الجودة بأنها السياسات والإجراءات التي يتبناها المكتب لضمان أن عمليات التدقيق تتماشى مع معايير التدقيق الدولية والأنظمة المهنية ذات الصلة، وقد أصدر مجلس معايير التدقيق التابع للمعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين (AICPA) في عام 2010 معايير رقابة الجودة رقم (8) لنظام الشركة لرقابة الجودة، والتي تشمل العناصر التالية: مسؤوليات القيادة المتعلقة بالجودة، المتطلبات الأخلاقية، قبول العملاء والتواصل معهم، الموارد البشرية، أداء التدقيق، والمراقبة (Arens, 2012, 38).

### رابعاً: تقنيات المعلومات:

تعد تقنيات المعلومات عاملاً جوهرياً في تحسين جودة أداء مراقبي الحسابات، حيث تُمكن فرق التدقيق من مواكبة التطورات المهنية والتقنية في مجال التدقيق. وقد واجهت مهنة التدقيق تحدياً كبيراً لتحديث أساليبها بما يتماشى مع التقنيات الحديثة. لذلك، أصدرت المنظمات المهنية الدولية عدة معايير وإرشادات، منها (Al-Bakou, 2006: 95):

1. معيار 401 الصادر عن لجنة معايير التدقيق الدولية (IFAC) للتدقيق في بيئات الحوسبة.
2. عدة بيانات من لجنة تطبيقات التدقيق الدولية (IAPSC) تتناول بيئات الحوسبة المختلفة، مثل الحواسيب الشخصية وأنظمة قواعد البيانات، وطرق التدقيق باستخدام الحاسوب.
3. مجلس معايير التدقيق (ASB) أصدر معايير حول قضايا الإثبات والرقابة الداخلية في البيئة الإلكترونية.
4. لجنة تقنية المعلومات التابعة للاتحاد الدولي للمحاسبين وضعت ستة معايير تشمل إدارة أمن المعلومات وتخطيط تقنية المعلومات وأشرافها.

لقد أدت الثورة الحديثة في تقنية المعلومات إلى توسيع دور مراقبي الحسابات ليشمل خدمات توكيدية جديدة، مثل إضفاء الثقة على موقع العميل على الإنترنت (Web Trust) وضمان ثقة نظم العميل (Sys Trust). ومع تزايد استخدام الإنترنت، ظهرت أيضاً خدمة التدقيق المستمر، وهي عملية منظمة لجمع الأدلة عبر التدقيق الإلكتروني تهدف إلى توفير قاعدة لمراقب الحسابات لإبداء رأي حول عدالة عرض البيانات المالية في النظام المحاسبي الفوري (Al-Harbi, 2011: 91).

### خامساً: المسؤولية القانونية (Legal Liability):

تشغل المسؤولية القانونية مكانة مهمة في مهنة التدقيق، فهي تتعلق بالقوانين الوضعية وما تفرضه من عقوبات قانونية، دون أن تشمل المسؤوليات الأدبية أو الأخلاقية التي لا يُعاقب عليها قانونياً. وتتعدد آراء المختصين حول أنواع المسؤولية القانونية للمدقق والأطراف التي يكون مسؤولاً أمامها. ووفقاً للقانون المدني، تُقسم المسؤولية القانونية إلى (Rasool, 2007: 46):

- المسؤولية المدنية
- المسؤولية الجنائية
- المسؤولية المهنية (التأديبية)

### المبحث الرابع:

#### 5. الجانب التطبيق للبحث

#### 5.1 منهج الدراسة:

من أجل تحقيق أهداف الدراسة سيقوم الباحث باستخدام المنهج الوصفي التحليلي، لملائمته لطبيعة البحث، والذي يحاول من خلاله وصف الظاهرة موضوع الدراسة، وتحليل بياناتها، والعلاقة بين مكوناتها، والآراء التي تطرح حولها والعمليات التي تتضمنها، والآثار التي تحدثها.

#### 5.2 مجتمع الدراسة:

سينتكون مجتمع الدراسة من مراقبي الحسابات في الشركات المدرجة في سوق الأوراق المالية في العراق

#### 5.3 عينة الدراسة:

سنتكون عينة البحث مراقبي الحسابات في كل من بنك الأمين للاستثمار المالي، شركة البادية للنقل العام، شركة بغداد للمشروبات الغازية، وتم اختيارهم بطريقة العينة العشوائية وقد بلغ عدد افراد العينة 30/ مراقب للحسابات.

#### 5.4 أداة البحث / Study Tool

تم استخدام الاستبانة كأداة للدراسة حيث تم تصميم استبيان يتضمن بيانات توضيحية: تتضمن عدد من البيانات الخاصة بالصفات الشخصية من (المؤهل العلمي، الخبرة الوظيفية، التخصص)، وكذلك أسئلة تتعلق بأبعاد البحث (المستقلة والتابعة)، وسيتم توجيهها إلى عينة البحث.

وتم تصميم هذا الاستبيان وفق مقياس ليكرت الخماسي، بحيث أن (5) تعني موافق بشدة، (4) تعني موافق، (3) تعني محايد، (2) تعني غير موافق، (1) تعني غير موافق بشدة، وبالتالي تم اعتماد الوسط الفرضي (3) لمقارنته مع المتوسط الحسابي العام لبنود العبارات والفرضيات من أجل قبول أو رفض فرضية البحث. ومن ثم تم تحديد طول الخلايا في مقياس ليكرت الخماسي من خلال حساب المدى بين درجات المقياس (4=1-5)، ومن ثم تقسيمه على أكبر قيمة في المقياس للحصول على طول الخلية أي  $0.80=5/4$ ، وبعد ذلك تم إضافة هذه القيمة إلى أقل قيمة في المقياس بداية المقياس وهي واحد صحيح (وذلك لتحديد الحد الأعلى لهذه الخلية، وهكذا أصبح طول خلايا كما هو موضح في الجدول الآتي:

الجدول رقم (1) طول الخلايا والاهمية النسبية المقابل لها

مدى الاعتماد والتقييم	الاهمية النسبية	طول الخلية
متدنية جداً	من 20% - 36%	من 1-1.80
متدنية	أكبر من 36% - 52%	أكبر من 1.80 - 2.60
متوسطة	أكبر من 52% - 68%	أكبر من 2.60 - 3.40
عالية	أكبر من 68% - 84%	أكبر من 3.40 - 4.20
عالية جداً	أكبر من 84% - 100%	أكبر من 4.20 - 5

المصدر: من إعداد الباحث

### 5.5 اختبار صدق وثبات أداة الدراسة:

يقصد بصدق الأداة قدرة الاستبيان على قياس المتغيرات التي وضعت لقياسها، وقد تم التحقق من ذلك بطريقة معامل الفا كرو نباخ، ويتم من خلالها التأكد من صلاحية الاستبيان كأداة لجمع البيانات وذلك من خلال اتباع الخطوات الآتي:

- 1- تم عرض الاستبانة على الدكتور المشرف ، وذلك لمعرفة حكمه على مدى صدق الاستبيان كأداة لجمع البيانات ومن ثم تم إجراء التعديلات المطلوبة والمقترحة من قبل الدكتور المشرف على هذا الاستبيان قبل توزيعه على عينة الدراسة.
- 2- بعد ذلك تم القيام باختبار مدى الاعتمادية باستخدام تحليل معامل ألفا كرونباخ من خلال برنامج التحليل الاحصائي ( SPSS ) لقياس مدى صدق وثبات عبارات الاستبيان، وقد بلغت نسبة الاعتمادية حسب معامل ألفا كرونباخ (0.82) وهي نسبة مقبولة وذات اعتمادية عالية .

وبالتالي أصبحت الأداة صالحة للتطبيق، وبناءً على ذلك يمكن الاعتماد على الأداة لجمع المعلومات واستخلاص نتائج الدراسة والوثوق بها. وبالتالي يمكن البدء بإجراء الاختبارات وتحليل مدى صحة الفرضيات.

### 5.6 تحليل نتائج الاختبارات:

تحليل نتائج اختبار الاحصاءات الوصفية لعينة الدراسة (تحليل البيانات الديموغرافية):

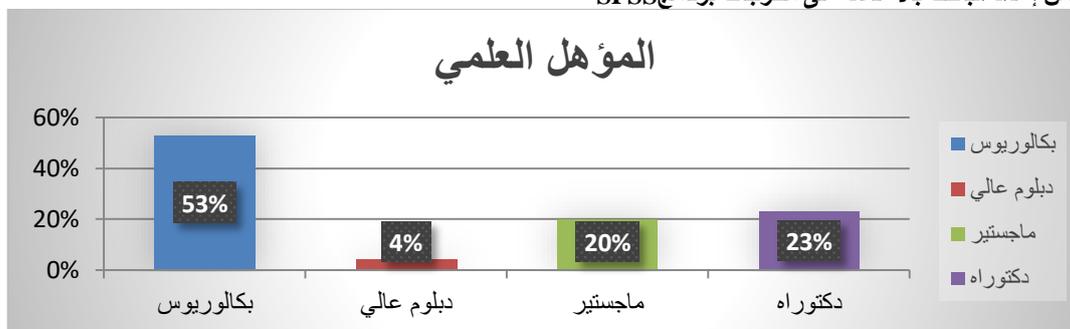
تضمن الاستبيان بيانات نوعية وكمية متعلقة بالمتغيرات الشخصية والوظيفية، وسيتم التطرق لها وتحليلها فيما يلي:

☒ **المؤهل العلمي:**

الجدول (2) توزع العينة من حيث المؤهل العلمي

		Frequency	Percent
Valid	بكالوريوس	16	53%
	دبلوم عالي	1	3%
	ماجستير	6	21%
	دكتوراه	7	23%
	Total	30	100.0

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS



الشكل رقم (1) يبين النسبة المئوية لتوزع العينة حسب المؤهل العلمي

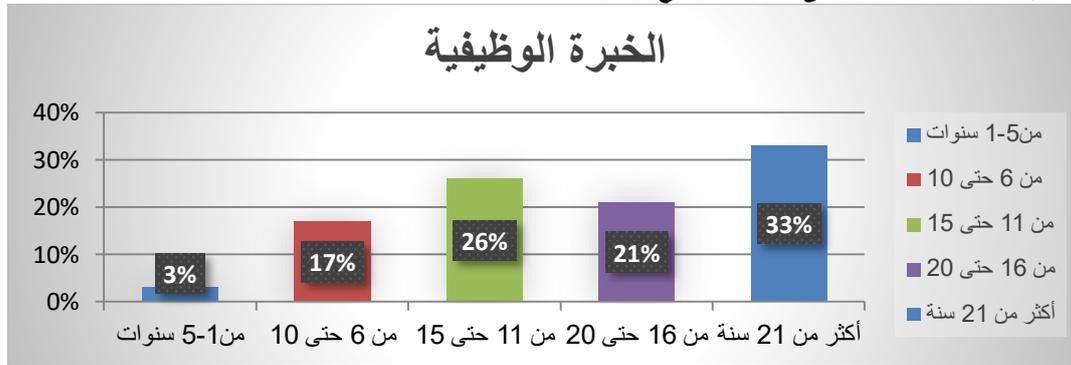
نلاحظ من الجدول السابق ان المؤهل العلمي لعينة البحث تركز بين ما يحملون شهادة البكالوريوس والدكتوراه والماجستير

☒ **الخبرة الوظيفية:**

الجدول (3) توزع العينة من حيث الخبرة الوظيفية

		Frequency	Percent
Valid	من 1-5 سنوات	1	3%
	10 حتى 6 من	5	17%
	15 حتى 11 من	8	26%
	20 حتى 16 من	6	21%
	سنة 21 من أكثر	10	33%
	Total	30	100.0

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS



الشكل رقم (2) يبين النسبة المئوية لتوزيع العينة حسب الخبرة الوظيفية

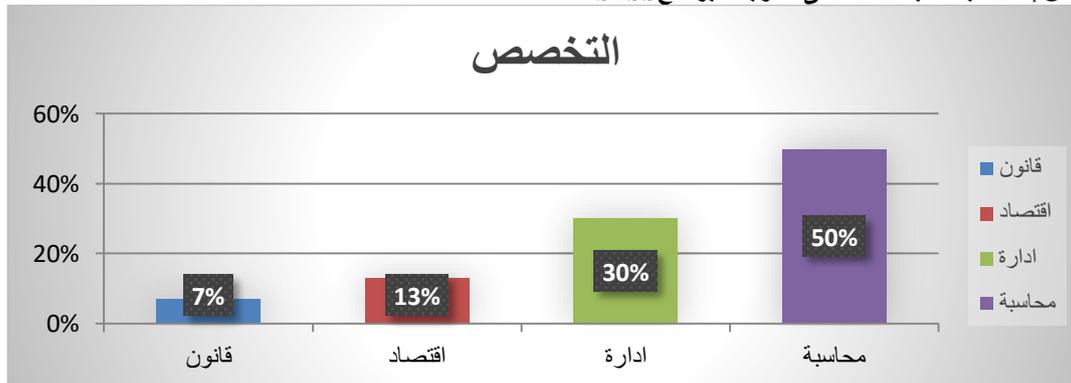
نلاحظ من الجدول رقم (3) أن (33%) من عينة الدراسة كانت خبرتهم الوظيفية أكثر من 21 سنة أي ان النسبة الأكبر من العينة تمتلك خبرة وظيفية جيدة .

التخصص

الجدول (4) توزع العينة من حيث التخصص

		Frequency	Percent
Valid	قانون	2	7%
	اقتصاد	4	13%
	ادارة	9	30%
	محاسبة	15	50%
	Total	30	100.0

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS



الشكل رقم (3) يبين النسبة المئوية لتوزيع العينة حسب الخبرة الوظيفية

نلاحظ من الجدول رقم (4) أن (50%) من عينة الدراسة ممن يحملون شهادة تخصص في المحاسبة وهذا التخصص يتلاءم مع طبيعة عملهم والدور المكلفين به.

تحليل التوصيفات الإحصائية (تحليل اتجاهات أفراد عينة الدراسة نحو فقرات الاستبيان)

جدول (5) المتوسط الحسابي والانحراف المعياري والاهمية النسبية لإجابات اسئلة الاستبيان المتعلقة بالمتغير (المستقل) جودة الأداء مراقبي الحسابات

م	العبرة	المتوسط	الانحراف المعياري	الاهمية النسبية
1	يملك مراقبي الحسابات المعرفة والكفاءة المهنية اللازمة لتنفيذ مهامهم بكفاءة عالية.	4.5833	.51969	89%

2	يلتزم مراقب الحسابات بالمعايير الدولية للتدقيق أثناء مراجعته للبيانات المالية	4.1190	.60926	83 %
3	يتمتع مراقب الحسابات بالاستقلالية والحياد عند فحص وتدقيق القوائم المالية.	4.3333	.68254	87 %
4	يستخدم مراقب الحسابات أساليب وتقنيات تدقيق متطورة تساعده في اكتشاف الأخطاء والتضليل المالي	4.7024	5.61362	91 %
5	يحرص مراقب الحسابات على تقديم تقارير تدقيق دقيقة وموضوعية دون التأثير بأي ضغوط خارجية.	4.3333	.69997	87 %

**المصدر:** من إعداد الباحث بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS تشير النتائج إلى تقييم إيجابي مرتفع لجودة أداء مراقبي الحسابات، حيث سجلت جميع العبارات متوسطات حسابية عالية تجاوزت 4.1 ، حصل استخدام التقنيات الحديثة على أعلى متوسط (4.70) يليه الكفاءة المهنية (4.58)، مما يعكس دور التكنولوجيا والخبرة في تحسين التدقيق. كما أكد المشاركون على أهمية الاستقلالية والحياد (4.33) والالتزام بالمعايير الدولية (4.12). تعكس هذه النتائج ثقة قوية في قدرة مراقبي الحسابات على أداء مهامهم بكفاءة وموضوعية.

**جدول (6) المتوسط الحسابي والانحراف المعياري والاهمية النسبية لإجابات اسئلة الاستبيان المتعلقة المتغير (التابع) بتضليل البيانات المالية**

م	العبرة	المتوسط	الانحراف المعياري	الاهمية النسبية
1	تعكس القوائم المالية بدقة الوضع المالي الحقيقي للشركة دون أي تحريف أو تلاعب.	4.3333	.69997	87 %
2	تلتزم الشركة بالشفافية في إعداد وعرض بياناتها المالية وفقاً للمعايير المحاسبية.	4.1429	.64271	84 %
3	يتم إعداد القوائم المالية بطريقة تعزز ثقة المستثمرين وأصحاب المصلحة في صحة المعلومات المالية.	4.1905	.75212	84 %
4	تعمل إدارة الشركة على ضمان الدقة والمصادقية في التقارير المالية المقدمة.	3.9167	.90791	76 %
5	تسهم إجراءات الرقابة الداخلية والتدقيق في الحد من أي ممارسات قد تؤدي إلى تضليل البيانات المالية.	4.1190	.60926	83 %

**المصدر:** من إعداد الباحث بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS تشير النتائج إلى تقييم إيجابي لشفافية ودقة البيانات المالية في الشركات، حيث تجاوزت جميع العبارات متوسط 3.9 ، حيث حصلت دقة القوائم المالية على أعلى متوسط (4.33)، مما يعكس ثقة المشاركين في مصداقية التقارير المالية. كما سجل الالتزام بالشفافية (4.14) وتعزيز ثقة المستثمرين (4.19) مستويات مرتفعة، مما يؤكد أهمية وضوح المعلومات المالية. رغم ذلك، كانت نسبة الدقة والمصادقية في التقارير المالية الأقل (3.91)، مما يشير إلى الحاجة لمزيد من التحسينات في هذا الجانب. بشكل عام، تعكس النتائج رضا جيداً عن جودة الإفصاح المالي مع إمكانية تعزيز الرقابة والمصادقية بشكل أكبر.

**اختبار الفرضية:**

تساهم جودة الاداء لمراقبي الحسابات في الكشف عن تضليل البيانات المالية للشركات في القطاع الخاص من خلال التقيد بمعايير التدقيق وقواعد السلوك المهني ومن خلال تطبيق التشريعات والانظمة النافذة .  
لاختبار هذه الفرضية تم استخدام نموذج الانحدار الخطي البسيط لإجابات أفراد عينة الدراسة كما هو موضح في الجدول التالي:

**الجدول (7) معامل الارتباط لاختبار الفرضية**

Model Summary									
Model	R	R Square	Adjusted R Square	Std. Error of the Estimate	Change Statistics				
					R Square Change	F Change	df1	df2	Sig. F Change
1	.571 <sup>a</sup>	.327	.317	.364160	.327	35.887	1	29	.000

a. Predictors: (Constant), جودة الاداء لمراقبي الحسابات

**المصدر:** من إعداد الباحث بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS

**الجدول (8) تحليل التباين لاختبار الفرضية**

ANOVA						
Model	Sum of Squares	df	Mean Square	F	Sig.	
1	Regression	4.759	1	4.759	35.887	.000b
	Residual	9.813	29	.133		
	Total	14.572	30			

**a. Dependent Variable:** التقيد بمعايير التدقيق وقواعد السلوك المهني وتطبيق التشريعات والانظمة النافذة .  
**b. Predictors: (Constant),** جودة الاداء لمراقبي الحسابات

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS  
الجدول (9) ثابت وميل معادلة الانحدار لاختبار الفرضية

Coefficients <sup>a</sup>					
Model	Unstandardized Coefficients		Standardized Coefficients	t	Sig.
	B	Std. Error	Beta		
1	(Constant)	2.635	.318	8.274	.000
1	جودة الاداء لمراقبي الحسابات	.459	.077	.571	.000

a. Dependent Variable: التقيد بمعايير التدقيق وقواعد السلوك المهني وتطبيق التشريعات والانظمة النافذة .

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS  
من الجداول ذات الأرقام (7-8-9) نلاحظ النتائج معنوية بالنسبة للمتغيرات لأن  $sig=0.000$  بالنسبة لاختبار (t) ومعنوية بالنسبة للنموذج لأن  $sig=0.000$  في اختبار ( F ) مما يعني أننا نقبل الفرضية القائلة ان جودة الاداء لمراقبي الحسابات تساهم في الكشف عن تضليل البيانات المالية للشركات في القطاع الخاص من خلال التقيد بمعايير التدقيق وقواعد السلوك المهني وتطبيق التشريعات والانظمة النافذة .

المبحث الخامس:

6. الاستنتاجات والتوصيات

6.1 الاستنتاجات:

- 1- تساهم جودة الاداء لمراقبي الحسابات في الكشف عن تضليل البيانات المالية للشركات في القطاع الخاص من خلال التقيد بمعايير التدقيق وقواعد السلوك المهني وتطبيق التشريعات والانظمة النافذة .
- 2- أن مراقبي الحسابات الذين يتمتعون بمستوى عالٍ من الخبرة والتدريب قادرون بشكل أفضل على كشف حالات تضليل البيانات المالية.
- 3- أن استخدام التكنولوجيا الحديثة وأدوات التحليل الرقمي يسهم بشكل كبير في الكشف عن الأنماط المالية غير الاعتيادية التي قد تشير إلى تضليل مالي.
- 4- أن تحسين جودة أداء مراقبي الحسابات ينعكس بشكل إيجابي على مصداقية البيانات المالية ويزيد من ثقة المستثمرين وأصحاب المصلحة في الشركات.

6.2 التوصيات:

- 1- توصي الدراسة بضرورة تعزيز برامج التدريب والتطوير المستمر لمراقبي الحسابات، بما يشمل التحديثات المتعلقة بالمعايير المحاسبية وأحدث أدوات التحليل المالي.
- 2- ضرورة اعتماد أدوات تكنولوجية متقدمة، مثل أنظمة الذكاء الاصطناعي وتعلم الآلة، التي تساعد على تحليل البيانات بشكل أعمق واكتشاف أنماط التلاعب.
- 3- تطبيق أنظمة إشراف داخلي مستقل من خلال جود وحدة أو قسم داخل الشركة مسؤول عن الإشراف والرقابة، مثل إدارة التدقيق الداخلي أو لجان المراجعة، والتي تعمل بشكل مستقل عن الإدارة التنفيذية لضمان النزاهة والموضوعية في الشركات لتحسين جودة المراقبة والتدقيق.
- 4- تعزيز الالتزام بمعايير التدقيق الدولية من خلال التزام مراقبي الحسابات بمعايير التدقيق الدولية ومعايير الأخلاقيات المهنية لضمان جودة الأداء وتعزيز قدرتهم على كشف تضليل البيانات المالية.

قائمة المراجع والمصادر:

Methodological books:

- Al-Sayed Shehata, Ethics and Conduct of the Accounting and Auditing Profession in the Face of Financial Crises, University House, Alexandria, Egypt, 2009 .
- Hamed Tolba Mohammed, Fundamentals of Auditing, Zamzam Publishing and Distribution, Amman, Jordan, 2011 .
- Zahra Tawfiq Sawad, Auditing and Auditing, Dar Al Raya for Publishing and Distribution, Amman, Jordan, 2009 .
- Sadiq Al-Husseini, Financial and Accounting Analysis, Dar Majdalawi for Publishing and Distribution, Amman, Jordan, 1998 .
- Abdullah Khalid Amin, The Science of Auditing from a Theoretical and Scientific Perspective, Dar Wael Publishing, Amman, Jordan, 2007 .

Theses and dissertations:

- Hasnaa Mechri, The role and importance of financial statements in decision making - a field study, University of Setif, Algeria, 2008 .

-Haider Sahib Mohammed, The responsibility of the auditor in identifying and evaluating the risks of accounting information systems technology to increase the quality of his performance, Thesis of the Arab Institute of Certified Public Accountants, General Union of Arab Accountants and Auditors, University of Baghdad, Iraq, 2011 .

-Shaimaa Mohammed Al-Rawi, The role of ethical obligations of the accounting profession in achieving accounting creativity, Master's thesis, Faculty of Management and Economics, University of Mosul, Iraq, 2007 .

-Ali Jalal Rasul, Developing and Modernizing the Rules of Professional Conduct to Meet the Requirements of Auditor Performance Quality, Thesis of the Arab Institute of Certified Public Accountants, General Federation of Arab Accountants and Auditors, University of Baghdad, Iraq, 2011 .

-Faten Khalil Al-Awsi, The Role of Internal Auditing Standards in Raising the Adequacy of Internal Audit Work, Thesis of the Higher Institute for Accounting and Financial Studies, University of Baghdad, Iraq, 2008 .

-Faiha Abdul Khaliq Al-Bakoua, Strategic Analysis of the Challenges Facing the Auditing Profession in the Modern Technical Environment - Iraq - A Case Study, Doctoral Thesis, Faculty of Management and Economics, University of Mosul, Mosul, Iraq, 2006 .

-Mohammed Shawkat Al-Obaidi, Empowerment strategy and its role in enhancing the quality of regulatory work, Higher Diploma Thesis in Business Administration, Faculty of Management and Economics, University of Mosul, Iraq, 2010 .

-Nashwan Ibrahim Al-Harbi, A proposed framework for developing auditors' services in the e-commerce environment - a study of the opinions of a sample of auditors in Iraq, Master's thesis, Faculty of Management and Economics, University of Mosul, Mosul, Iraq, 2011 .

Scientific papers published in journals :

-Souyad Amina, The role of the auditor in detecting misleading financial reports according to international auditing standards, Faculty of Economic and Commercial Sciences, Algeria, 2017 .

-Kahtan Taleb, The professional specialization of the auditor and its implications on the quality of the audit service - a comparative study, Department of Accounting, Al-Qadisiyah University, 2016 .

-Latif Rahim Turf, The Role of External Audit Quality in Stabilizing Capital Markets, Applied Research, Arab Institute of Certified Public Accountants, General Federation of Arab Accountants and Auditors, University of Baghdad, Iraq, 2011 .

-Nasik Ismail Ali, The ethical and professional responsibility of auditors in detecting the ability of economic units to continue, applied research, Arab Institute of Certified Public Accountants, General Federation of Arab Accountants and Auditors, University of Baghdad, Iraq, 2012 .

-Huda Khalil Ibrahim Al-Husseini, The responsibility of the auditor, Journal of the Baghdad College of Economic Sciences, No. 28, University of Baghdad, Iraq, 2011 .

-Khalaf Ben Youssef, Measuring the impact of adopting an accounting conservatism policy to minimize financial statement manipulation, Journal of the Institute of Economic Sciences, Vol. 24 No: 1, 2021

Foreign references:

.1- Rittenberg, Larry E., Schwieger, B. & Johnstone, K., \*Auditing: A Business Risk Approach\*, Thomson, USA, 2008, p. .66

.2- Arens, Alvin A., et al., \*Auditing & Assurance Services: An Integrated Approach\*, 14th ed., Prentice-Hall, Inc., New Jersey, USA, 2012, p. .38

.3- Beasley, M. S., Carcello, J. V., Hermanson, D. R., & Neal, T. L., \*Fraudulent Financial Reporting: Consideration of Industry Traits and Corporate Governance Mechanisms\* (2000), p. .33

.4- Carcello, J. V., & Nagy, A. L., \*Audit Firm Tenure and Fraudulent Financial Reporting\*, \*Auditing: A Journal of Practice & Theory\*, 23(2), 69-55, .2004

.5- Graham, J. R., Harvey, C. R., & Rajgopal, S., \*The Economic Implications of Corporate Financial Reporting\*, \*Journal of Accounting and Economics\* (2005), p. .18

.6- Messier, William F., Glover, S. & Prawitt, P., \*Auditing & Assurance Services\*, 6th Edition, McGraw-Hill/Irwin, USA, 2008, p. .41

.7- Soltani, Bahram, \*Auditing an International Approach\*, 1st Ed., Prentice-Hall, Inc., England, 2007, p. .187