

الباحث/ محمد جاسم حسن

باحث ماجستير

كلية التجارة- جامعة الإسكندرية

د/ هاني خليل فرج

استاذ المحاسبة والمراجعة المساعد

كلية التجارة- جامعة الاسكندرية

د/ محمد وليد مصطفى قاسم

مدرس المحاسبة والمراجعة

كلية التجارة- جامعة الاسكندرية

## اثر استخدام مدقق الحسابات الحكومي للعصف الذهني على جودة التدقيق الحقيقية في الوحدات الحكومية العراقية - دراسة تجريبية

### ملخص البحث

يعتبر العصف الذهني بانه عملية يتم فيها تبادل للأفكار والرؤى بين اعضاء فريق التدقيق (سواء كانوا خبراء أم لا) بشأن كيفية واحتمالية تعرض القوائم المالية للتلاعب والتحريفات الجوهرية، وكيف تقوم الادارة بالتحريفات واخفائها في القوائم المالية، حيث استهدف البحث دراسة واختبار العلاقة بين استخدام مدقق الحسابات الحكومي للعصف الذهني على جودة التدقيق الحقيقية في الوحدات الحكومية العراقية، واثر كل من التأهيل العلمي وخبرة مدقق الحسابات، كمتغيرين معدلين على هذه العلاقة، وذلك من خلال اجراء دراسة تجريبية على عينتين مستقلتين من مدققي الحسابات في ديوان الرقابة المالية الاتحادي، وتوصلت الدراسة الى وجود تأثير ايجابي ومعنوي لإستخدام مدقق الحسابات الحكومي لجلسات العصف الذهني في الكشف عن التحريفات الجوهرية في القوائم المالية، الامر الذي يؤدي الى تحسين جودة التدقيق الحقيقية في الوحدات الحكومية العراقية، وبشأن ممارسة مدقق الحسابات الحكومي لجلسات العصف الذهني الجماعي وفق المناقشات المفتوحة، فقد ادى ذلك الى كشف التحريفات الجوهرية في القوائم المالية بدرجة اكبر مقارنة بإستخدام مدقق الحسابات لأسلوب العصف الفردي، كما ان هذا التأثير الإيجابي والمعنوي يختلف باختلاف التأهيل العلمي والخبرة لمدقق الحسابات، وتوصلت الدراسة ايضاً لوجود تأثير ايجابي ومعنوي للمتغيرين المعدلين للعلاقة محل الدراسة. كما يوصي الباحث على ضرورة قيام ديوان الرقابة المالية الاتحادي بالتعاون مع نقابة المحاسبين والمدققين العراقية واقسام المحاسبة والتدقيق في الجامعات العراقية على اجراء دورات تدريبية لمدققي الحسابات في الوحدات الحكومية بغرض توعيتهم وتحسين مهاراتهم على الاساليب الحديثة في عملية التدقيق.

**الكلمات المفتاحية:** العصف الذهني، جودة التدقيق الحقيقية، التأهيل العلمي، خبرة مدقق الحسابات.

E.mail: mjhm24101988@gmail.com

E.mail: hany\_khalil2007@yahoo.com

E.mail: Mohamed.walid.kassem@alexu.edu.eg

## **The effect of governmental auditor's usage of brainstorming on actual audit quality in Iraq governmental units: an Experimental study**

### **Abstract**

Brainstorming is a process in which ideas and visions are exchanged between members of the audit team (whether they are experts or not) regarding how and the possibility of the financial statements being subjected to manipulation and material misrepresentations, and how the management does misrepresentations and hide them in the financial statements, where the research aimed to study and test the relationship between the use of the auditor Governmental brainstorming on the real quality of audit in Iraqi government units, and the impact of both the scientific qualification and the experience of the auditor, as two modified variables on this relationship, by conducting an empirical study on two independent samples of auditors in the Federal Financial Supervision Bureau, and the study found an effect Positive and moral for the government auditor's use of brainstorming sessions to detect material misstatements in the financial statements, which leads to improving the quality of the real audit process in Iraqi government units, and regarding the auditor's practice of collective brainstorming sessions according to open discussions, this led to the detection of misrepresentations materiality in the financial statements to a greater extent compared to the auditor's use of the individual storming method, as This positive and moral effect varies according to the scientific qualification and experience of the government auditor, and the study also found a positive and moral effect for the two variables modifying the relationship under study. The researcher also recommends that the Federal Financial Supervision Bureau, in cooperation with the Iraqi Accountants and Auditors Syndicate and the accounting and auditing departments in Iraqi universities, should conduct training courses for auditors in government units in order to raise their awareness and improve their skills on modern methods of auditing.

**Keywords:** Brainstorming, real audit quality, scientific qualification, auditor experience.

## 1- المقدمة

تلعب عملية التدقيق دوراً بارزاً في دعم الرقابة لدى ابناء المجتمع وذلك من خلال اضاء الثقة والمصادقية على القوائم المالية، ومن ثم زيادة درجة الاعتماد على ما تفرزه تلك القوائم من معلومات تفيد اصحاب المصالح في عملية اتخاذ القرار، وهذا الامر يجعل مهنة التدقيق تحت مسؤولية اجتماعية تتطلب اصدار تشريعات تضمن جودة التدقيق للوفاء بمسؤولياتها الاجتماعية مع الحفاظ على ثقة الجمهور في قبول مهنة التدقيق كخدمة ذات قيمة (شحاته، 2015).

**ويعرف تدقيق الوحدات الحكومية بأنه** عملية منظمة بغرض الحصول على ادلة الاثبات وتقييمها بشكل موضوعي بهدف تحديد مدى تماشي هذه المعلومات والظروف الفعلية مع المعايير التي تم تحديدها مسبقاً بغرض امداد السلطات التشريعية والجهات ذات العلاقة والمسؤولين عن الحوكمة والجمهور بمعلومات وتقييمات موضوعية ومستقلة بشأن ادارة البرامج والسياسات المتبعة فضلاً عن الجهات الحكومية ذاتها، وتحديد الانحرافات الغير ملائمة عن المعايير المقبولة (Intosai, 2013a).

ويعد التدقيق الحكومي أحد ادوات الرقابة على عمليات التصرفات المالية بوحدات الانفاق العام بغرض التأكد من أن هذه العمليات قد تمت وفق ضوابط مخطط لها بكفاءة عالية، كما أن عملية الرقابة تعتبر عنصر مصاحب لعمليات الصرف وكيفية ادارة الموارد، وتساعد في الكشف عن مخالفات التشريعات والتعليمات والمعايير والقوانين النافذة، وأخذ الاجراءات المناسبة لأيقاف تلك المخالفات وتصحيحها، والعمل على منع تكرارها في المستقبل (Intosai, 2013b).

وبالنظر الى الوحدات الحكومية في العراق فقد زاد الاهتمام في الوقت الحاضر بعملية جودة التدقيق، تلت ذلك العديد من القرارات والتعليمات لضمان استمرارية تلك الجودة، خاصة بعد التحديات والتغيرات التي واجهت الوحدات الحكومية بصفة عامة والعراقية بصفة خاصة من انهيارات وازمات مالية واقتصادية واستشراء حالات الفساد الاداري والمالي في وحدات الانفاق وتذبذب اسعار النفط الخام باعتبار ان الموازنة العامة للدولة تعتمد اعتماد كلي على الايرادات النفطية (Taher, 2020).

ويعرف (De Anglo 1981) جودة التدقيق بأنها قدرة مدقق الحسابات على اكتشاف التحريفات الجوهرية الموجودة في القوائم المالية ومن ثم الافصاح والتقرير عن هذه التحريفات، وبالتالي احتوت جودة التدقيق على قسمين رئيسيين، **القسم الاول** يتمثل في عامل الاكتشاف لهذه التحريفات الذي يقوم به المدقق عند ممارسته لعملية التدقيق وهذا العامل يعبر عن كفاءة مدقق الحسابات، اما **القسم الثاني** فيتمثل في قيام المدقق بالافصاح عن التحريفات الجوهرية المكتشفة ويشار ذلك الى استقلالية مدقق الحسابات. ولقد عرف (Gaynor et al. 2016) جودة التدقيق بأنها تلك الجودة التي توفر توكيد مرتفع يفيد قيام مدقق الحسابات

بجمع ادلة اثبات كافية بشأن عدالة القوائم المالية وتعتبر بصدق عن الواقع الاقتصادي للشركة محل الفحص. او انها تلك الجودة التي تتمكن من كشف الاحتيال والتحريفات في رقم صافي الدخل (Molaei, .M. & Abbasian, 2022).

وتشير جودة التدقيق الحقيقية إلى درجة التزام مدقق الحسابات بمسؤولياته المهنية بالإضافة الى التزامه بقواعد سلوكيات المهنة وهذا المفهوم يتفق مع تعريف (De Angelo, 1981). وايضا يستدل عليه بمدى سلامة رأي مدقق الحسابات، كما تمكن الجودة الحقيقية مستخدمي القوائم المالية بمقاضاة المدقق في حال حصول انحراف غير ملائم لهذه الجودة (Yolandita & Cahyonowati, 2022)

ويشار الى جلسات العصف الذهني على انها تجمعات تضم فريق التدقيق ويتم فيها النقاش الحر والتحاور المفتوح، للبحث عن مدى امكانية تعرض القوائم المالية للمنشأة محل الفحص للتحريفات الجوهرية التي قد تنتج عن الغش او التلاعب، سواء كانت عن طريق اختلاس الاصول، والالتقارير المالية الاحتياطية، بالإضافة الى تصور الطرق التي يحتمل ان تتم بها، وكذلك كيفية اخفاء تلك العمليات وذلك قبل القيام بأداء عملية التدقيق، وتعتبر خبرة مدقق الحسابات عن مدى معرفته والمامه ودرايته بأبجديات عمليات المحاسبة والتدقيق، بالإضافة الى اكتساب الفهم المتعمق لطبيعة عملاء التدقيق وكيفية مواجهة التحديات التشغيلية التي من المحتمل ان تواجه الصناعة واتخاذ الاجراءات المحاسبية الملائمة، والذي ينجم عن مدى اعتماد شركات المحاسبة والتدقيق في اداء عملية التدقيق على نفسها، ودرجة التخصص الصناعي (Verwey et al., 2021)

## 2- مشكلة البحث

على الرغم من وجود اتفاق على اهمية عملية التدقيق في اضعاء الثقة والمصداقية على القوائم المالية، الا ان استشرء حالات الفساد المالي والاداري وانهيار المؤسسات المالية فضلا عن الازمات المالية المتتالية ادت الى حدوث ازمات ثقة في عملية التدقيق على المستوى الكلي، واعادت النظر في دور مدقق الحسابات بخصوص كشف التحريفات والغش والتلاعب في القوائم المالية لتحسين عمله على اكمل وجه، خصوصاً مع ازدياد مطالبات مستخدمي تلك القوائم بتوفير قوائم مالية خالية من التحريفات والغش، مما يترتب على هذا الامر احتياج مدقق الحسابات الى تطوير امكانياته وادواته لمواكبة الطرق الحديثة في الاحتيال، بما تمكن مدقق الحسابات من الوفاء بمسؤولياته اتجاه عملائه في كشف التحريفات والغش والتلاعب في القوائم المالية، ومن احدث تلك الطرق ممارسة العصف الذهني وتأثيره على مدى تقديره في احتمال وجود تحريفات جوهرية في القوائم المالية (Manita et al., 2020; Moradi & Nia, 2020; Mcallister et al., 2021)

ويمكن التعبير عن مشكلة البحث في كيفية الاجابة نظرياً وتجريباً على التساؤلات التالية:

هل يؤثر استخدام مدقق الحسابات الحكومي للعصف الذهني على جودة التدقيق الحقيقية في الوحدات الحكومية العراقية؟ وهل يختلف هذا التأثير باختلاف مستوى تأهيل المدقق؟ وهل يختلف هذا التأثير باختلاف مستوى خبرة المدقق؟ وهل يختلف هذا التأثير باختلاف مستوى التأهيل والخبرة للمدقق معاً؟

### 3- هدف البحث

يهدف البحث الى دراسة واختبار العلاقة بين استخدام مدقق الحسابات الحكومي للعصف الذهني على جودة التدقيق الحقيقية في الوحدات الحكومية العراقية، وما اذا كانت هذه العلاقة تختلف باختلاف مستوى تأهيل العلمي وخبرة مدقق الحسابات.

### 4- اهمية ودوافع البحث

تكمن الأهمية الأكاديمية للبحث من أنه تناول احد الموضوعات الحديثة في مجال مهنة التدقيق (مدخل العصف الذهني) والذي يحتم على مدقق الحسابات اكتساب الكثير من المهارات الجديدة والخبرات العالية لتحسين جودة عمليات التدقيق لزيادة كفاءة وفاعلية العمل في بيئة الحديثة لتكنولوجيا المعلومات والذي يؤثر على مدى سلامة ابداء رأيه في القوائم المالية للمنشآت محل الفحص، فضلاً عن ترسيخ الضوابط والاطر المهنية بما يتلائم مع تفعيل أنشطة التدقيق وفق اسلوب ممارسة العصف الذهني في المؤسسات والوحدات الحكومية العراقية، لتعظيم الخدمات المقدمة بما يواكب التطور التكنولوجي الحاصل في عصر الرقمنة.

وفيما يتعلق بالاهمية العملية للبحث من خلال اجراء دراسة تجريبية في الوحدات الحكومية العراقية، تحديداً على مدققي الحسابات في ديوان الرقابة المالية الاتحادي، وذلك لاختبار اثر استخدام العصف الذهني على جودة التدقيق الحقيقية على فهم وادراك مدققي الحسابات من عملية التدقيق وواجباتهم ومسؤولياتهم اتجاه هذا الاسلوب الجديد، مع وجود تزايد في اهمية التدقيق الخارجي في مؤسسات القطاع العام بهدف الرقابة واحكام السيطرة على المال العام والتأكد من كفاءة وفاعلية واقتصادية استخدام هذه الاموال وان الانفاق تم وفق ما هو مخطط له.

وفيما يخص دوافع البحث تمثلت بقلة البحوث المحاسبية في البيئة العراقية، وبيان اهمية استخدام ممارسة العصف الذهني في عملية التدقيق، ليوافق الدراسات الحديثة التي تناولت الاساليب الحديثة في عملية التدقيق، واثرت تلك الاساليب على جودة عملية التدقيق، خصوصاً في عصر التحول الرقمي، الامر

الذي غير من اجراءات التدقيق التقليدية الى اجراءات واساليب حديثة تعتمد على طرق حديثة في عملية التدقيق ومن ابرز تلك الطرق ممارسة العصف الذهني.

## 5- حدود البحث

يقصر هذا البحث على دراسة واختبار العلاقة بين ممارسة مدقق الحسابات الحكومي لأسلوب العصف الذهني على جودة التدقيق الحقيقية في الوحدات الحكومية العراقية، فضلا عن اختبار أثر التأهيل العلمي وخبرة مدقق الحسابات كمتغيران معدلان للعلاقة محل الدراسة وذلك لعينة من مدققي حسابات العاملين في ديوان الرقابة المالية الاتحادي في محافظة بغداد. وبالتالي تخرج عن نطاق الدراسة مراقبي حسابات الوحدات الخاضعة لرقابة الديوان.

ويركز هذا البحث على استخدام العصف الذهني الشفوي لمجموعة من مدققي الحسابات ويتم ذلك من خلال اجراء مناقشات حرة ومفتوحة كأسلوب منظم لأبتكار الافكار بما يخص كيفية ارتكاب التحريفات واخفائها، من غير استخدام طرق اخرى للعصف الذهني، كما ارتكزت العينة التجريبية على مدققي الحسابات العاملين في ديوان الرقابة المالية الاتحادي، دون التعرض الى مدققي الحسابات العاملين في مكاتب المحاسبة والتدقيق الخاصة. واخيرا تخرج عن نطاق البحث عوامل ومحددات التحريفات الجوهرية من خلال الاختلاسات في قيمة الاصول وكذلك الاخطاء والتحريفات الغير متعمدة في القوائم المالية، وان قابلية تعميم نتائج الدراسة مشروطة بتحديد ضوابط مجتمع البحث.

## 6- فروض البحث

**H1:** يؤثر استخدام مدقق الحسابات الحكومي لأسلوب العصف الذهني ايجابا ومعنوياً على جودة التدقيق الحقيقية في الوحدات الحكومية العراقية.

**H2:** يختلف التأثير الإيجابي المعنوي لإستخدام مدقق الحسابات الحكومي لأسلوب العصف الذهني على جودة التدقيق الحقيقية في الوحدات الحكومية العراقية باختلاف مستوى التأهيل العلمي لمدقق الحسابات.

**H3:** يختلف التأثير الإيجابي المعنوي لإستخدام مدقق الحسابات الحكومي لأسلوب العصف الذهني على جودة التدقيق الحقيقية في الوحدات الحكومية العراقية باختلاف مستوى خبرة مدقق الحسابات.

**H4:** يختلف التأثير الإيجابي المعنوي لإستخدام مدقق الحسابات الحكومي لأسلوب العصف الذهني على جودة التدقيق الحقيقية في الوحدات الحكومية العراقية باختلاف مستوى التأهيل العلمي وخبرة المدقق معاً.

## 7- خطة البحث

في سبيل تحقيق الاهداف ومعالجة مشكلة الدراسة وفي ضوء الحدود المتاحة، سيتم تقسيم البحث على النحو الاتي:

7-1 العصف الذهني من منظور مهني

7-2 جودة التدقيق الحقيقية: المفهوم والمقاييس والمحددات والمردود

7-3 تحليل العلاقة بين استخدام مدقق الحسابات الحكومي للعصف الذهني وجودة التدقيق الحقيقية واشتقاق فروض البحث

7-4 منهجية البحث

7-5 النتائج والتوصيات ومجالات البحث المقترحة

## 7-1 العصف الذهني من منظور مهني

يعد مفهوم العصف الذهني مدخل حديث على مدققي الحسابات كونه مشتق من دراسات وابحاث في تخصص علم النفس، حيث يعتبر العصف الذهني بأنه عملية تدريب وتطوير قدرات الافراد في مجالات المعارف والمهارات والمفاهيم والقواعد التي تحسن من كفاءة وفاعلية اداء عمل المدقق في مجال كشف التحريفات والغش والتلاعب في القوائم المالية. حيث يمتلك اعضاء فريق التدقيق مجموعة منفصلة من الخبرات والمعارف والمهارات، فيجب على اعضاء فريق التدقيق ان يتم فيما بينهم التبادل المنظم للأفكار بما يسهم في تحسين ادائهم وخبراتهم في تقييم ادلة الاثبات واكتشاف الغش والتحريفات والتلاعب في القوائم المالية، حيث يمكن اعتبار عملية العصف الذهني لاكتشاف التحريفات شكلاً من اشكال التعاون المعرفي القائم على نقل المعرفة والخبرات بين اعضاء فريق التدقيق (Lynch et al., 2009).

**ويعرف العصف الذهني** على أنه أسلوب قائم على أساس طرح موضوع في على شكل مشكلات يسمح فيها للمشاركين بالابتكار والتفكير على مستوى كلى في سبيل توليد وانتاج عدد كبير من الافكار والحلول التي تتبادر الى اذهانهم، اما في مجال التدقيق فيعرف العصف الذهني على انه عملية يتم فيها تبادل للأفكار والرؤى بين اعضاء فريق التدقيق بشأن كيفية واحتمالية تعرض القوائم المالية للتلاعب والتحريفات الجوهرية، وكيف تقوم الادارة بالتحريفات واخفائها في القوائم المالية (Al-Kaabi & Al-Ani, 2020)

او هي طريقة تستخدم لاكتشاف التحريفات في البيانات المالية التي يشارك فيها جميع أعضاء فريق التدقيق، سواء كانوا خبراء أم لا. وتشمل جلسات العصف الذهني بشكل مثالي أنواعاً مختلفة من التفكير والثقافات، من الشركاء إلى الموظفين الذين يتبادلون وجهات النظر حول أين وكيف يمكن أن تعرض

البيانات المالية للتحريفات بسبب الاحتيال وكيفية إخفاء الاحتيال في البيانات المالية الاحتمالية (Mcallister et al., 2021).

وبشأن اساليب العصف الذهني، فيمكن تقسيم هذه الاساليب الى قسمين، حيث يتمثل القسم الاول: طريقة المناقشات المفتوحة وهو أسلوب للمناقشات يمكن اتباعه من قبل مدققي الحسابات عند المناقشات قليلة القواعد والاجراءات المحدودة، وهذا النوع من الاجتماعات لايحتاج الى تحضير مسبق، لان الافكار تولد انياً من قبل اعضاء فريق التدقيق، وهذا الاسلوب يعتبر تفاعلي ويستخدم كثيراً بين اعضاء فريق التدقيق، اما القسم الثاني: فتمثل بطريقة العصف الذهني المهيكل او الممنهج، حيث يعتبر هذا الاسلوب منظم يتجاوز فيه عيوب المناقشات المفتوحة كونه يحتم توليد الافكار على كل اعضاء الفريق، حيث ان في بدء الفترة يلتزم اعضاء فريق التدقيق الصمت ولا يتم تداول حديث فيما بينهم، بحيث يقوم كل عضو بتحديد وكتابة افكاره الى ان يتم توحيد جميع الافكار، واخيراً يتم مناقشة الافكار بين اعضاء الفريق (Dennis,2016; Janssen,2020; Apandi, 2020)

يخلص الباحث الى انه يعاب على طريقة العصف الذهني بصورة المناقشات المفتوحة لكون انه في حال تحدث كل فرد من اعضاء فريق التدقيق، فيجب الاستماع والاصغاء جيداً من جانب بقية اعضاء الفريق، الامر الذي قد ينتج عنه تأخير بين توليد الفكرة وصياغة باقي الافكار الناتجة من تحدث احد افراد الفريق لمدة طويلة، او في حال انتقال الحديث لعضو قد لايمتلك افكار، فضلاً عن عدم قدرة خروج الاعضاء عن الافكار التي سبق طرحها، اي بمعنى يوجد ميول لدى الاعضاء الى اقتراح الافكار المماثلة او بما ينسجم مع الافكار التي سبق طرحها الامر الذي يضيق نطاق الافكار، ولذلك فمن ناحية العصف الذهني المهيكل او الممنهج يوجد مساواة في المشاركة بين الاعضاء واعطائهم الفرص المتساوية في التحدث، بحيث يكون مفيد في حل مشكلة غطرسة احد الافراد على باقي اعضاء المجموعة، لان كل فرد في المجموعة يقوم بدوره، فضلاً عن اتاحة الفرص للشخصيات الهادئة بالتحدث.

واما فيما يتعلق بالعصف الذهني الإلكتروني فإنه يجمع بين العامل التكنولوجي والمناقشات المفتوحة، حيث يتصل اعضاء فريق التدقيق في غرفة أو من مكان بعيد عبر اتصالات إلكترونية قبل الاجتماع للنظر في مخاطر الاحتيال المحتملة في البيانات المالية، وينقسم العصف الإلكتروني الى نوعان، النوع الاول: طريقة العصف الذهني الإلكترونية التفاعلية، والتي بموجبها يقوم جميع اعضاء فريق التدقيق بادخال وانتاج أفكارهم في آن واحد، ويتفاعلون فيما بينهم لتطوير تلك الأفكار، اما النوع الثاني: طريقة العصف الذهني الإلكترونية الشخصية، حيث يبتكر كل شخص أفكاره الخاصة دون مشاركة أفكار اعضاء الآخرين، ومن ثم لاحقاً تدمج هذه الأفكار (Chen et al, 2015; 2017; Tang, 2019; Zhang, 2020) Grove, 2020)



يخلص الباحث الى ان طريقة العصف الذهني الإلكترونية تؤدي الى تخفيض التكاليف والوقت لأنجاز العصف الذهني، كما يساعد في زيادة قدرة تبادل الافكار، ويقضي على الفكرة الشخصية لان تداول الافكار يكون من غير معرفة صاحبها، وكما يستطيع كل فرد من فريق التدقيق ابتكار افكاره بصورة فردية دون ممارسة اي ضغوط على فريق التدقيق، ليتم تطابق افكار جميع الاعضاء.

**وفيما يتعلق بمنافع جلسات العصف الذهني،** يرى البعض (Carpenter, 2007; Brazel et al., 2010; Mcallister et al., 2021) بوجود منافع عديدة لهذه الجلسات مثل توعية الاعضاء بمدى احتمالية وجود تحريفات في البيانات المالية، من خلال تحفيز الاعضاء على ممارسة الشك المهني اثناء عملية التدقيق، وزيادة قدرة الافراد على مشاركة افكارهم بشأن احتمالية ظهور التحريفات في البيانات المالية للشركة محل التدقيق، فضلاً عن التأكيد على جميع الافراد بأهمية وجود الشك المهني والاستجواب العقلي. حيث تسمح جلسات العصف الذهني من تبادل افكار مدققي الحسابات من ذوي الخبرة مع باقي المدققين قليلي الخبرة.

**وفيما يتعلق بمقاييس جودة الجلسات للعصف الذهني** حيث توصل (Tang 2019) الى ان هذه الجودة تعتمد على ثلاثة عوامل وهي: العامل الأول: عدد الحضور والاتصال، ويؤثر هذا العامل على التفاعل بين جميع الاعضاء، حيث ان زيادة عدد اعضاء فريق العمل المشارك في الجلسات يؤدي الى تنوع الافكار والمعلومات. الامر الذي يساعد في تحسين هذه الجلسات وكما يساهم في زيادة الاستجابة للتحريفات والقيام باجراء اللازم. بينما تمثل العامل الثاني: هيكل توقيت جلسات العصف، الذي يعتبر عنصر فعال في تحقيق جودة الجلسات للعصف الذهني، مثل زيادة ضغط الوقت الذي يجعل الفريق يميل نحو تضيق المعرفة. بينما تمثل العامل الاخير: جهود فريق العمل، الذي يعتبر عنصر فعال لتحقيق جودة الجلسات، حيث كلما بذل المدققين جهد اكبر اثناء الجلسات، كلما زاد التفاعل بين الاعضاء فضلاً عن زيادة جودة الاحكام المتصلة بالتحريفات والتي قد تنتج عن هذا التفاعل.

ويخلص الباحث في ضوء ما سبق الى وجود تكامل بين العوامل الثلاث لقياس جودة جلسات العصف الذهني سواء كانت على مستوى عدد الحضور والاتصال او على مستوى توقيت هذه الجلسات او على مستوى جهود فريق العمل، الامر الذي يؤدي الى زيادة التفاعل بين اعضاء الفريق وبالتالي تحسين جودة الاحكام المتصلة بالتحريفات.

## 7-2 جودة التدقيق الحقيقية: المفهوم والمقاييس والمحددات والمردود

تعرف جودة عملية التدقيق بأنها قدرة مدقق الحسابات على اكتشافه للتحريفات الجوهرية في البيانات المالية ومن ثم الافصاح عنها في تقريره (De Anglo, 1981). وعرفت جودة التدقيق من قبل Gaynor et al., 2016 على انها تلك الجودة التي تعطي درجة توكيد مرتفع بأن مدقق الحسابات استطاع الحصول على ادلة كافية بعدالة وصدق تمثل القوائم المالية لنواحي المنشأة الاقتصادية. او هي تلك الجودة القادرة على كشف التحريف في صافي الدخل (Molaei & Abbasian, 2022)

وفى ضوء ما تقدم يعتقد الباحث ان عدم قدرة الاصدارات السابقة على التوصل للاتفاق على صياغة تعريف محدد لجودة التدقيق يمكن الاعتماد عليه يعود الى اختلاف وجهات النظر النسبية التي تختلف باختلاف وجهة نظر مدققي الحسابات.

وفيما يخص مقاييس جودة التدقيق، تختلف هذه المقاييس بسبب عدم الاتفاق على وضع تعريف محدد لجودة التدقيق الامر الذي ينعكس على مقاييس الجودة، وفي سياق متصل يرى البعض (Cameran et al., 2016; Eriabie & Dabor, 2017; Oberleitner, 2017; Floyd et al., 2017; Li et al., 2017; Abolverdi & Kheradmand, 2017; Ahmadi et al., 2019; Oladejo et al., 2020; Abozaid et al., 2020; Rahman, 2021; Awuye, 2022; Zgarni & Chikhaoui, 2022; Muhammad et al., 2022; Raharja, 2022) انه يمكن تقسيم هذه المقاييس الى ثلاث فئات، حيث تناولت الفئة الاولى المقاييس التي تتعلق بمدققي الحسابات، منها: مدى سلامة الرأي لمدقق الحسابات، والتخصص الصناعي وخبرته. بينما عبرت الفئة الثانية عن المقاييس ذات الصلة بمنشأة المحاسبة والتدقيق، منها: حجم مكتب المحاسبة والتدقيق، وفترة بقاء شريك التدقيق، واتعاب التدقيق. في حين عبرت الفئة الثالثة عن المقاييس الخاصة بمكتب العميل، منها: ادارة الارياح، وجودة الارياح، ومستوى التحفظ المحاسبي.

ويرى كل من (Aronmwan et al., 2013; Okolie et al. 2014; Ismail, 2020) أن جودة التدقيق الحقيقية تعبر عن مدى التزام مدقق الحسابات بالمسؤوليات المهنية وقواعد الاداب والسلوكيات المهنية، والذي يتفق مع تعريف الجودة وفق (De Angelo, 1981) (سالف الذكر) الذي يستدل على مدى سلامة رأي مدقق الحسابات، ووفقاً لهذا التعريف فيمكن لمستخدمي البيانات المالية مقاضاة مدقق الحسابات، الذي يعبر عنه بخطر التقاضي من منظور مدقق الحسابات، عندما يكون هناك انحراف غير ملائم وغير مرغوب في الجودة الحقيقية. (Yolandita & Cahyonowati, 2022)

اما بشأن محددات هذه الجودة فيتضح من خلال (IAASB, 2020) انه توجد اربعة محددات رئيسية لهذه الجودة، حيث يتمثل المحدد الاول في عوامل مدخلات عميلة التدقيق، والقيم والاخلاقيات والخبرات لأداء عملية التدقيق. اما المحدد الثاني فتمثل في عوامل مخرجات التدقيق، ومخرجات مستوى التكلفة، ومخرجات مستوى منشأة المحاسبة والتدقيق والمستوي القومي اما المحدد الثالث من هذه محددات يتمثل في التفاعلات الرئيسية في سلسلة التوريد لاعداد التقارير المالية، واخيرا تناول المحدد الرابع من محددات جودة التدقيق العوامل الرئيسية لأعداد التقارير المالية التي تؤثر ضمناً على جودة التدقيق، والممارسات في بيئة الاعمال وعوامل بيئة عميل التدقيق.

وفيما يتعلق بمرود جودة التدقيق من منظور مستخدمي القوائم المالية فقد يرى البعض (Nawaiseh, 2016; Chen et al., 2017; Arowoshegbe et al., 2017; Robin et al., 2017; Tarmidi et al., 2019; Assad & Alshuriden, 2020) قدرة جودة التدقيق في التأثير الإيجابي على عائد متخذي القرار، لما تحققه هذه الجودة من آثار ايجابية منها: تأثر سلباً على ممارسات الادارة للسلوك الانتهازي، والحد من ارتكاب الاحتيال في البيانات المالية، والسيطرة على مشاكل الوكالة والانتهاكات التي تحصل في عقود المديونية للحيلولة من عدم الوفاء بكافة شروطها، وتجنب الاختيار العكسي لزيادة المقدره التقييمية للمعلومات المحاسبية التي تفسر تغيير الاسعار وزيادة قيمة السوقية للشركة الامر الذي ينعكس ايجاباً على زيادة الاعتماد على القوائم المالية نتيجة لمصداقيتها والارتقاء بجودتها، فضلا عن المساهمة في عملية ترشيد القرارات الاقتصادية واشباع رغبات المستخدمين.

### 7-3 تحليل العلاقة بين استخدام مدقق الحسابات الحكومي للعصف الذهني وجودة

#### التدقيق الحقيقية واشتقاق فروض البحث

خلصت دراسة كل من (Mohd-Nassir et al., 2016; DeZoort & Harrison, 2016) الى استفادة مدققي الحسابات من العصف الذهني وذلك من خلال تعزيز التدريب والتعليم، وزيادة الشك المهني، ومراقبة الجودة في الكشف عن التحريفات وزيادة التركيز على مهام التدقيق والالتزام المهني والرقابة على الشخصية لتحسين أداء المدقق. كما تحسن جلسات العصف الذهني الأداء المهني لمدققي الحسابات في تقييم مخاطر الاحتيال ويعزز المبادئ الإرشادات التوجيهية، من خلال تكثيف تلك الجلسات في مرحلة التخطيط لعملية التدقيق، وبالخصوص في تقييم مخاطر الاحتيال.

واتقنت دراسة كل من (Carpenter et al., 2011; Gissel & Johnstone, 2017; Chen et al., 2018; Dennis et al., 2018; Hess & Andiola, 2018) ان استخدام مدققي الحسابات لجلسات العصف الذهني لها تأثير ايجابي ومعنوي على تحسين عملية جودة التدقيق وذلك من خلال كشف

التحريفات الجوهرية في القوائم المالية، حيث تختلف كفاءة مدققي الحسابات في كشف هذه التحريفات بالقوائم المالية باختلاف ممارستهم لتلك الجلسات.

وكشف دراسة (Al-Kaabi & Al-Ani, 2020) بأن العصف الذهني هو أحد المفاهيم الأساسية والضرورية في مهنة التدقيق، حيث تشجع معايير التدقيق على إجراء جلسات العصف الذهني لتوفير تأكيد معقول حول صحة الأدلة والمعلومات الموجودة في البيانات المالية وأن جلسات العصف الذهني تساعد على تحسين جودة التدقيق، وذلك عبر مساعدة المدققين على تقييم مخاطر الاحتيال بشكل أفضل. حيث يمكن ان يبدأ المدققين تقييماتهم من خلال التمعن في فرضيات مثلث الغش، وتؤدي جلسات العصف الذهني اثناء مرحلة التخطيط الى زيادة جودة التدقيق، من خلال كشف التحريفات الجوهرية الناتجة عن الغش والاختفاء او الاحتيال، الامر الذي يسهم في تعزيز الثقة لدى اصحاب المصالح في مهنة التدقيق، خصوصاً بعد العديد من الأزمات التي تسببت في تقليل ثقة المجتمع المالي في المهنة.

ويرى شحاته، وآخرون (2022) ان اعتماد جلسات العصف الذهني تؤدي الى تحسين جودة التدقيق من خلال تقليل وتجنب الاخطاء بشكل مستمر الامر الذي يساهم في اعداد قوائم مالية تعبر عن فاعلية عملية التدقيق وتحقيق الاهداف الموضوعية وتضييق فجوة التوقعات بين مدقق الحسابات واصحاب المصالح، كما يتم تحديد الاحداث الجوهرية والغير الجوهرية من خلال ظروف الحدث، وبذلك تكون التقارير الصادرة عن مكتب التدقيق تعطي درجة امان مرتفعة، وثقة لأصحاب المصالح، فضلا عن الاهتمام بتخفيض عدم التماثل للمعلومات بين حاملي الاسهم والادارة واصحاب المصالح.

يخلص الباحث الى اتفاق الدراسات والاصدارات السابقة بشأن وجود تأثير إيجابي ومعنوي لجلسات العصف الذهني على كفاءة مدققي الحسابات في كشف التحريفات الجوهرية في البيانات المالية، مما يؤدي الى تحسين جودة التدقيق، ومن خلال هذه الدراسات يتضح انها تنتهج الاسلوب التجريبي من خلال تصميم التجارب والمقارنات لأختبار العلاقات التأثيرية، ولهذا اعتمد الباحث المنهج التجريبي في أختبار المتغيرات محل الدراسة، بأعتبره اكثر ملاءمة لأختبار العلاقة التأثيرية محل الدراسة، التي تم اختبارها من خلال اجراء دراسة تجريبية على عينة من مدققي الحسابات العاملين في الوحدات الحكومية تحديداً موظفي ديوان الرقابة المالية والاتحادي، ونظرا لقلة نوعية هذه الدراسات فقد لجأ الباحث الى اختيار البيئة العراقية بأعتبره من الدول النامية، التي قد تكون اكثر اهمية تعود على هذه الدول.

وفي ضوء ماسبق يعتقد الباحث بوجود تأثير معنوي لإستخدام مدققي الحسابات لجلسات العصف الذهني على جودة التدقيق الحقيقية في الوحدات الحكومية العراقية، بمعنى انه كلما قام مدقق الحسابات

الحكومي باستخدام جلسات العصف الذهني، كلما زادت كفاءته في الكشف عن التحريفات الجوهرية في البيانات المالية، وبالتالي يمكن اشتقاق فرض البحث الاول كما يلي:

**H<sub>1</sub>: يؤثر استخدام مدقق الحسابات الحكومي لأسلوب العصف الذهني إيجاباً ومعنوياً على جودة التدقيق الحقيقية في الوحدات الحكومية العراقية.**

وبشأن محددات قوة واتجاه علاقة المتغيرات محل الدراسة وفيما يخص التأهيل العلمي لمدقق الحسابات، تناولت العديد من الدراسات (miazee et al., 2014; Mishra & metida, 2015; samad, 2017) تأثير توافر التأهيل العلمي لمدققي الحسابات على تكوين قرارهم وحكمهم المهني، الذي يمكن ان يساهم في تحسين فهمهم وتقييمهم للمعلومات الواردة في القوائم المالية للشركة محل الفحص، وما يبيده المدققين من استنتاجات بشأنها، الأمر الذي يمكن ان ينعكس على جودة عملهم اثناء تنفيذ عملية التدقيق.

وفي نفس السياق كشف (بدوي، 2018؛ شبل، 2019؛ رميلي، 2020؛ Gupta et al., 2018) أن التأهيل العلمي لمدققي الحسابات احد العوامل الشخصية التي تعبر عن المستوى المعرفي والفكري المكتسب، والذي يتم الحصول عليه بواسطة طرق مختلفة اهمها التعليم الجامعي، مروراً بمراحله المختلفة. بالإضافة الى الشهادات المهنية في حقل التخصص والدورات التدريبية والاشتراك في الندوات وحضور المؤتمرات ذات الصلة بمهنة المحاسبة والتدقيق، لأنه يجب ان يكون لدى مدققي الحسابات اطلاع كامل على المعلومات المحاسبية التي تفصح عنها الشركة في القوائم المالية. لذا من البديهي ان ينعكس التأهيل العلمي على جودة التدقيق.

واظهرت دراسة الرباعي (2018) ان المام مدققي الحسابات بالمعايير الدولية يمكن ينعكس ايجاباً على تنفيذ عملية التدقيق، وكذلك التزام المدققين بتطبيق المعايير الدولية يحسن من كفاءة وفاعلية عملية التدقيق، فضلاً عن الشهادات المهنية التي تساعد على ترسيخ تطبيق هذه المعايير، والتأهيل العلمي والعملية يمنح المدققين خبرات عالية على المستوى العام في مختلف بيئات التدقيق، وكذلك تفضل الشركات استخدام نظم تدقيق متطورة تمكنها من الحصول على المعلومات تمتاز بالسرعة والدقة العالية التي تساعد الشركة في تحقيق اهدافها.

ويعتقد الباحث في ضوء ما سبق الى وجود تأثير معنوي للمستوى المعرفي وذلك من خلال اكتساب الشهادات المهنية في حقل التخصص والدخول في دورات تطويرية وحضور الندوات والمؤتمرات ذات الصلة بمهنة المحاسبة والتدقيق، كما ان ارتفاع التأهيل العلمي لدى مدققي الحسابات يؤثر على استنتاجاتهم وقراراتهم واحكامهم المهنية من خلال زيادة فهم للمعلومات الواردة في القوائم المالية، بالإضافة

الى ان المام مدققي الحسابات بالمعايير الدولية يمكن أن ينعكس إيجاباً على تنفيذ عملية التدقيق، وبالتالي يؤثر ذلك على نوع الرأي الذي يبديه مدققي الحسابات، مما يؤدي الى تحسين جودة التدقيق الحقيقية، لذا يخلص الباحث بوجود علاقة طردية بين التأهيل العلمي للمدققي الحسابات وبين جودة التدقيق الحقيقية، وبالتالي يؤثر التأهيل العلمي لمدققي الحسابات على العلاقة بين إستخدام جلسات العصف الذهني وجودة التدقيق الحقيقية، ومن خلال ذلك يمكن اشتقاق الفرض الثاني للبحث على النحو الآتي:

**H<sub>2</sub>: يختلف التأثير الإيجابي المعنوي لإستخدام مدقق الحسابات الحكومي لأسلوب العصف الذهني على جودة التدقيق الحقيقية في الوحدات الحكومية العراقية باختلاف مستوى التأهيل العلمي للمدقق الحسابات.**

وبشأن تأثير خبرة مدقق الحسابات على العلاقة بين العصف الذهني وجودة التدقيق الحقيقية، فقد اكدت العديد من الدراسات (Hamilah et al., 2019; Putra et al., 2019; Arifuddin & et al., 2020; Fadillah et al., 2020; Widodo et al., 2021) الحسابات وتخصصه الصناعي لطبيعة عمل عملاء التدقيق. مما يؤدي الى زيادة القدرة والكفاءة المهنية للمدقق الذي يصب في تحسين ادائه في كشف الاحتيال والتحريفات في البيانات المالية، مما يؤدي الى زيادة جودة التدقيق الحقيقية.

وفيما يخص مفهوم خبرة مدقق الحسابات، ومن خلال تحليل الدراسات السابقة، تشير خبرة مدقق الحسابات إلى مدى معرفته والمامه ودرايته بأبجديات عمليات المحاسبة والتدقيق، بالإضافة الى اكتساب الفهم المتعمق لطبيعة عملاء التدقيق وكيفية مواجهة التحديات التشغيلية التي من المحتمل ان تواجه الصناعة واتخاذ الاجراءات المحاسبية الملائمة، والذي ينجم عن مدى اعتماد شركات المحاسبة والتدقيق في اداء عملية التدقيق على نفسها، ودرجة التخصص الصناعي. (Verwey et al., 2021).

وبشأن قياس خبرة مدقق الحسابات ومن خلال تحليل بعض الدراسات السابقة (Cahan & Sun, 2015; Ahmed et al., 2016; Elaoud et al., 2017; Neisiani, 2019; verwey et al., 2021) يمكن قياس هذه الخبرة من خلال مدخل الخبرة المكتسبة الناتجة عن تعود المدقق على اداء مهامه (وهو انخفاض الوقت والجهد المبذول اثناء عملية التدقيق بزيادة تفوق اداء تلك المهمة لنفس العميل) ويقاس بعدد سنوات بقاء المدقق مع نفس العميل، اما المدخل الاخر يتمثل في الخبرة المكتسبة من التخصص الصناعي (التي تعبر عن انخفاض الوقت والجهد المستغرق من قبل المدقق في اداء مهامه نتيجة المامه ومعرفته الكافية لطبيعة صناعة العميل) ويمكن قياسه بدرجة التخصص الصناعي لمنشأة المحاسبة والتدقيق، ومدى تخصص مراقب الحسابات من عدمه.

وكشفت بعض الدراسات (Pinatik, 2021; Alsabahi et al., 2021; Ardillah & Chandra, 2022; Hardianti, 2022) بأن التعلم والثقافة التنظيمية والكفاءة الذاتية والذكاء العاطفي والخبرة الصناعية لها تأثير فعال على اداء وكفاءة وفاعلية مدقق الحسابات، وتساعد على تحسين جوده عمله، مما يؤدي الى زيادة جودة التدقيق الحقيقية.

ويعتقد الباحث في ضوء ماسبق على وجود تأثير معنوي لخبرة مدقق الحسابات على العلاقة بين استخدام العصف الذهني وجودة التدقيق الحقيقية، وذلك من خلال المامه واطلاعه على المعايير الدولية، واكتساب التخصص الصناعي حسب طبيعة عميل التدقيق، فضلاً عن زيادة فترة البقاء مع عملائه، مما ينعكس ذلك إيجاباً على تحسين كفاءته وقدرته المهنية التي تحسن من جودة قراراته واحكامه في كشف التحريفات والاحتيال في البيانات المالية، اي انه كلما زادت الخبرة لدى مدقق الحسابات كلما تحسنت جودة التدقيق الحقيقية. ومن خلال ما سبق يمكن للباحث اشتقاق الفرض الثالث للبحث على النحو الاتي:

**H<sub>3</sub>: يختلف التأثير الإيجابي المعنوي لإستخدام مدقق الحسابات الحكومي لأسلوب العصف الذهني على جودة التدقيق الحقيقية في الوحدات الحكومية العراقية باختلاف مستوى خبرة مدقق الحسابات.**

وبشأن توافر التأهيل العلمي والخبرة مجتمعاً لدى مدقق الحسابات فقد اكدت دراسة (Mohammed, 2021) على ان تأهيل العلمي للمدقق وتوفر الخبرة الكافية لديه يؤثر بشكل جوهري في قراره المهني، من خلال اكتساب شهادات عليا ومهنية في مجال التخصص فضلاً عن اشتراكه في دورات تأهيليه تساعد على رفع كفاءته المهنية، كما ان الخبرة لها تأثير ايجابي ومعنوي في الكشف عن الغش، حيث ان عامل الخبرة يعتبر من العوامل التي تساعد مدققي الحسابات على مواجهة المشاكل التي قد تواجههم اثناء مراحل عملية التدقيق.

وفي ضوء ما سبق يخلص الباحث الى اهمية المتغيرات المعدلة محل الدراسة نظرا لتأثيرها الإيجابي والمعنوي على جودة التدقيق الحقيقية، لذلك يثار تساؤل هل يكون هناك اختلاف لأثر تلك المتغيرات المعدلة مجتمعة على العلاقة محل الدراسة مقارنة بتأثير كل متغير على حده، ومن البديهي ان يعتقد الباحث بوجود تأثير اكبر من ناحية تلك المتغيرات مجتمعة على العلاقة محل الدراسة، مقارنة بتأثير كل متغير على حده، ومن خلال ماسبق يمكن اشتقاق فرض البحث الرابع كما يلي:

**H<sub>4</sub>: يختلف التأثير الإيجابي المعنوي لإستخدام مدقق الحسابات الحكومي لأسلوب العصف الذهني على جودة التدقيق الحقيقية في الوحدات الحكومية العراقية باختلاف مستوى التأهيل العلمي للمدقق وخبرته معاً.**

## 7-4 منهجية الدراسة

يستهدف هذا القسم عرض اهداف الدراسة التجريبية، ومجتمع وعينة الدراسة، ونموذج الدراسة، وكيفية قياس تلك المتغيرات، والتصميم التجريبي، واختبار الفروض احصائياً على النحو التالي:

### 7-4-1 اهداف الدراسة التجريبية

تستهدف الدراسة التجريبية اختبار العلاقة بين استخدام مدقق الحسابات الحكومي لأسلوب العصف الذهني على جودة التدقيق الحقيقية، بالإضافة الى اختبار أثر التأهيل العلمي والخبرة لمدقق الحسابات على العلاقة محل الدراسة قياساً على (Widodo et al., 2021).

### 7-4-2 مجتمع وعينة الدراسة

يتكون مجتمع الدراسة من مدققي الحسابات العاملين في ديوان الرقابة المالية الاتحادي في جمهورية العراق، من المدققين والرقباء الماليين ومعاوني ورؤساء الهيئات الرقابية العاملين في اقسام الديوان وفقاً لأسلوب التدقيق العصف الفردي (بدون عصف ذهني) وتم سحب عينة تكونت من 35 مفردة قياساً على Coram et al., 2009، اما العينة الثانية فكانت وفق اسلوب جلسات العصف الذهني حيث سحبت عينة منهم تتكون من 40 مفردة قياساً على Zoggel, 2017، والجدول التالي يوضح عدد الحالات التجريبية التي وزعت على عيني الدراسة، ونسبة الردود المستلمة تمهيداً لأختبارها احصائياً.

**جدول 1: عدد الحالات التجريبية التي وزعت على عيني الدراسة، ونسبة الردود المستلمة**

**تمهيداً لأختبارها احصائياً**

البيان	اسلوب العصف الفردي (بدون عصف)	اسلوب العصف الذهني
عدد الحالات الموزعة	50	50
عدد الحالات المستلمة	40	45
نسبة الردود الى اجمالي الحالات الموزعة	%80	%90
عدد الحالات السليمة	35	40
نسبة الردود السليمة الى المستلمة	%87	%89



### 7-4-3 نموذج البحث وتوصيفه وقياس المتغيرات

تم توصيف وقياس متغيرات البحث على النحو الاتي:

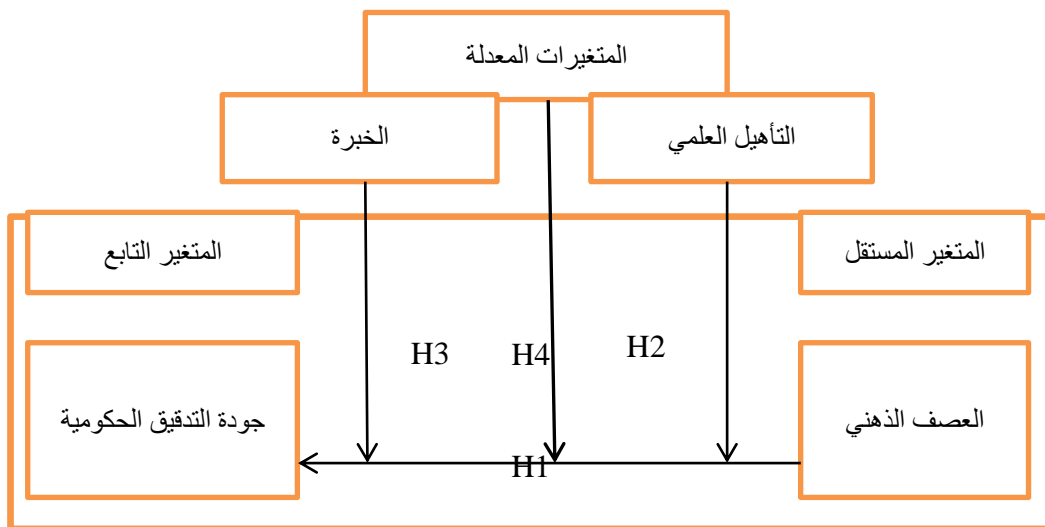
#### جدول 2: توصيف وقياس متغيرات البحث

المتغير	نوعه	توصيفه	قياسه
العصف الذهني	مستقل	اداة يستخدمها مدقق الحسابات عند تدقيق القوائم المالية، حيث يشترك فيها جميع اعضاء الفريق من الخبراء وغيرهم، حيث تشمل هذه الاداة مختلف انواع الثقافات والاراء التفكيرية مروراً من الشريك الى الموظفين لتبادل الاراء والافكار حول اعتقادهم عن امكانية تعرض البيانات المالية للتحريفات الجوهرية (McAllister et al., 2021)	من خلال حالة تجريبية تتضمن تحريفات جوهرية، وتحتوي على مجموعة من الاسئلة ويطلب الاجابة عنها من قبل المشاركين، من خلال اسلوب العصف الفردي(بدون عصف)، ومرة من خلال اسلوب العصف الذهني وفقاً لأسلوب المناقشات المفتوحة.
جودة التدقيق الحقيقية	تابع	تتمثل في مقدرة مدقق الحسابات على الكشف والتقرير عن التحريفات الجوهرية، من خلال التزامه بالمعايير المتعارف عليها وقواعد سلوك المهنة.	من خلال ردود المشاركين مقاسة من (Richardson et al., 2019) قياساً على (5-1)
التأهيل العلمي لمدققي الحسابات	معدل	تشمل جميع المؤهلات والشهادات العليا والمهنية التي يحصل مدقق الحسابات في سبيل تحسين مستواه العلمي والارتقاء بعمله بهدف تنفيذ عملية التدقيق بالشكل الحسن	وياخذ القيمة (1) اذا كان المدقق يمتلك شهادات عليا ومهنية في حقل الاختصاص وصفر خلاف ذلك قياساً على دراسة (الاباصيري، 2018)
خبرة مدققي الحسابات	معدل	وتعبر خبرة مراقب الحسابات عن عمق معرفته بمقومات مهنة المحاسبة والتدقيق ومدى المامه وفهمه المتعمق بطبيعة صناعة عميل التدقيق، والتي تؤثر بصورة مباشرة على طبيعة عمله في كيفية مواجهة التحديات التشغيلية	وياخذ القيمة (1) اذا كان المدقق لديه خبرة وظيفية 10 سنوات فأكثر وصفر خلاف ذلك قياساً على دراسة (Benschop, 2017)

المصدر: من اعداد الباحث

#### 7-4-4 نموذج البحث

استناداً الى متغيرات وفروض البحث، تم صياغة نموذج البحث كما موضح في الشكل التالي:



شكل 1: نموذج البحث

المصدر: من اعداد الباحث

#### 7-4-5 ادوات الدراسة التجريبية

استندت هذه الدراسة على حالتين افتراضيتين مبنية من واقع بيانات فعلية لأحدى الوحدات الحكومية الخاضعة للتدقيق ديوان الرقابة المالية الاتحادي، حيث احتوت هذه الحالتين على تحريفات جوهرية بسبب التلاعب في احتساب نسبة هامش الربح، حيث راعى الباحث عند توزيع الحالات التجريبية اجراء زيارات ميدانية للعديد من موظفي ديوان الرقابة المالية الاتحادي لغرض تسليم الحالات التجريبية واستلامها يدوياً من المشاركين بالتجربة، للأجابة على بعض الاستفسارات التي قد تثار من قبل المشاركين بالتجربة، بشأن الاجابة على الاسئلة المرفقة بالحالات التجريبية (Edy, S. A. (2021).

#### 7-4-6 التصميم التجري للدراسة

سيتم اجراء المعالجات التجريبية بعد تقسيم عينة الدراسة من مدققي الحسابات الى مجموعتين مستقلتين:

### جدول 3: المعالجات التجريبية

مستوى خبرة المدقق		مستوى تأهيل المدقق		م معدلة
منخفض	مرتفع	منخفض	مرتفع	م مستقل
(4) الكشف والتقرير عن التحريفات الجوهرية	(3) الكشف والتقرير عن التحريفات الجوهرية	(2) الكشف والتقرير عن التحريفات الجوهرية	(1) الكشف والتقرير عن التحريفات الجوهرية	حال العصف الفردي (بدون عصف)
(8) الكشف والتقرير عن التحريفات الجوهرية	(7) الكشف والتقرير عن التحريفات الجوهرية	(6) الكشف والتقرير عن التحريفات الجوهرية	(5) الكشف والتقرير عن التحريفات الجوهرية	حال استخدام العصف الذهني

وبناءً على هذا التصميم ستكون هناك (8) معالجات تجريبية على النحو الآتي:

- المعالجة رقم (1) مدقق الحسابات (تأهيل مرتفع) // حال العصف الفردي (بدون عصف) // الكشف والتقرير عن التحريفات الجوهرية.
- المعالجة رقم (2) مدقق الحسابات (تأهيل منخفض) // حال العصف الفردي (بدون عصف) // الكشف والتقرير عن التحريفات الجوهرية.
- المعالجة رقم (3) مدقق الحسابات (ذو خبرة) // حال العصف الفردي (بدون عصف) / الكشف والتقرير عن التحريفات الجوهرية.
- المعالجة رقم (4) مدقق الحسابات (قليل الخبرة) // حال العصف الفردي (بدون عصف) / الكشف والتقرير عن التحريفات الجوهرية.
- المعالجة رقم (5) مدقق الحسابات (تأهيل مرتفع) // حال العصف الذهني / الكشف والتقرير عن التحريفات الجوهرية.
- المعالجة رقم (6) مدقق الحسابات (تأهيل منخفض) // حال العصف الذهني / الكشف والتقرير عن التحريفات الجوهرية.
- المعالجة رقم (7) مدقق الحسابات (ذو خبرة مرتفعة) // حال العصف الذهني / الكشف والتقرير عن التحريفات الجوهرية.
- المعالجة رقم (8) مدقق الحسابات (قليل الخبرة) // حال العصف الذهني / الكشف والتقرير عن التحريفات الجوهرية.

#### 7-4-7 المقارنات بعد المعالجات

المقارنة الاولى  $(1+2+3+4) \times (5+6+7+8)$  يهدف اختبار تاثير العصف الذهني على جودة التدقيق الحقيقية (فرض البحث الاول)

المقارنة الثانية  $(1) \times (5) \times [(2) \times (6)]$  لاختبار فرض البحث الثاني

المقارنة الثالثة  $(3) \times (7) \times [(4) \times (8)]$  لاختبار فرض البحث الثالث

المقارنة الرابعة  $(1) + (3) \times [(5) + (7)] \times [(2) + (4)] \times [(6) + (8)]$  لاختبار فرض البحث الرابع

#### 7-4-8 نتائج الدراسة التجريبية

##### - الاختبارات الاحصائية المستخدمة في تحليل نتائج الدراسة التجريبية

تم الاعتماد على مجموعة من الاساليب الاحصائية المختلفة في عملية تحليل البيانات، من خلال تفريغ اجابات المشاركين في الدراسة التجريبية عن طريق جداول برنامج Microsoft Excel، حيث قام الباحث بأختيار الاختبارات الاحصائية الملائمة لطبيعة الدراسة التجريبية وفرضياتها وذلك على النحو الاتي:

##### - الاختبار الاحصائي الخاص بالصدق والثبات

اعتمد الباحث اختبار Cronbach's Alpha، لقياس مدى الصدق والثبات في اجابات في افراد العينة على الاسئلة الموجهة اليهم، وايضاً لاختبار مدى موثوقية استجابات مفردات العينة على الاسئلة المقدمة اليهم، وذلك بغرض معرفة صلاحية وجاهزية البيانات للقيام بإجراء التحليل الاحصائي، وايضاً لمعرفة مدى امكانية تعميم هذه النتائج على مجتمع الدراسة، اذ تتراوح قيمة هذا المعامل بين الصفر والواحد الصحيح (0-100%)، ففي حالة ثبات هذه البيانات فأن المعامل لها سيكون مساوياً للواحد الصحيح، واذا كانت قيمة هذا المعامل تساوي صفر، فتعتبر هذه دلالة على عدم ثبات البيانات، وكما تشير الزيادة في قيمة المعامل عن زيادة ثبات البيانات، ويعتبر هذا الثبات استقرار المقياس وعدم تناقضه (Janssen, 2020)، او من ناحية اخرى ان اختبار كرونباخ الفا يقدم نفس النتائج بأحتمالية مساوية لقيمة المعامل في حالة اعادة استخدامه على العينة ذاتها وكما مبين في الجدول رقم (2) نتائج الاختبار على النحو التالي:

#### جدول 4: نتائج إختبار كرونباخ

Sample	Cronbach's Alpha	N of Items
العصف الفردي (بدون عصف)	.890	4
العصف الذهني	.788	4

(المصدر: التحليل الاحصائي للبيانات)

يتضح من نتائج الجدول اعلاه ان قيمة معامل اختبار Cronbach's Alpha، قد تجاوزت نسبة 60% لعينتي العصف الفردي والعصف الذهني، اذ بلغت تلك النسب .890، .788. على التوالي، وهذا يشير على وجود درجة ثبات عالية في الحالات التجريبية والاسئلة الملحقة، ومن ثم يمكن اعتماد اجابات المشاركين في التجربة.

#### - اختبار كاي تربيع (chi-square)

هو اختبار إحصائي يستخدم لغرض دراسة العلاقة بين متغيرين في الدراسة بغرض معرفة ما إذا كانت هناك علاقة بين هذين المتغيرين من عدمه، اذ استخدم الباحث هذا الاختبار بهدف اختبار أثر استخدام العصف الذهني على جودة التدقيق الحقيقية، وذلك لتحديد مدى كفاءة وفاعلية العصف الذهني في الكشف عن التحريفات الجوهرية الموجودة في القوائم المالية. وكلما زادت قيمة Chi-Square عن الصفر فهذه دلالة على وجود فروق بين اجابات العينة، وتعني ايضاً ان هناك علاقة بين عينة العصف الذهني وبين عينة العصف الفردي (بدون عصف) في الكشف عن التحريفات الجوهرية.

وأظهرت نتائج هذا الاختبار وكما موضحة في الجدول رقم (3) ان قيمة P-Valu للعينتين اقل من مستوى المعنوية (5%)، بشأن الأسئلة المرفقة بالحالة التجريبية، ويعني هذا رفض الفرض العدم الذي يشير بعدم وجود اختلافات بين اجابات العينة، ويتم قبول الفرض البديل الذي يشير الى وجود اختلافات بين اجابات العينة.

#### جدول 5: نتائج اختبار Chi-Square

Sample	Asymp. Sig
العصف الفردي (بدون عصف)	0.000
العصف الذهني	0.001

(المصدر: التحليل الاحصائي للبيانات)

## – اختبار الاعتدالية Kolmogorov-Smirnov

يستخدم هذا الاختبار لمعرفة ماذا كان مجتمع الدراسة الذي سحبت منه العينة يتبع التوزيع الطبيعي المعتدل ام لا، حيث تعد الاختبارات الاحصائية المعلمية مناسبة للبيانات التي تتبع التوزيع الطبيعي المعتدل، في حين ان الاختبارات اللامعلمية تكون مناسبة للبيانات التي لا تتبع التوزيع الطبيعي المعتدل، ومن خلال ذلك يمكن صياغة الفرض الاختبار الاحصائي على النحو التالي:

فرض العدم  $H_0$ : بيانات العينة مسحوبة من مجتمع له توزيع طبيعي معتدل.

فرض البديل  $H_1$ : بيانات العينة مسحوبة من مجتمع ليس له توزيع طبيعي معتدل.

حيث يمكن تطبيق قاعدة الحكم، عند مستوى الثقة  $(1-a)(95\%)$ ، ودرجة الخطأ  $(a) (5\%)$ ، فإذا كانت القيمة الاحتمالية (P-Value) اكبر أو تساوي  $(5\%)$  فلا يمكن رفض فرض العدم (اي بمعنى ان عينة الدراسة مسحوبة من مجتمع له توزيع طبيعي معتدل)، في حين اذا كانت قيمة (P- Value) اقل من  $(5\%)$  فيتم رفض فرض العدم وقبول فرض البديل (اي بمعنى ان عينة الدراسة مسحوبة من مجتمع ليس له توزيع طبيعي معتدل) وكما موضح في الجدول الاتي:

جدول 6: نتائج اختبار توزيع البيانات

Sample	Kolmogorov-Smirnov	
	P-Value	
العصف الفردي (بدون عصف)	.000	
	.000	
العصف الذهني	.000	
	.000	

(المصدر: التحليل الاحصائي للبيانات)

يتضح من بيانات الجدول اعلاه، ووفقاً لاختبار الاعتدالية بأنه تم رفض الفرض العدم (الذي اشار بأن عينة الدراسة مسحوبة من مجتمع له توزيع طبيعي معتدل)، ويتم قبول فرض البديل (الذي اشار بأن عينة الدراسة مسحوبة من مجتمع ليس له توزيع طبيعي معتدل)، حيث اظهرت نتائج هذا الاختبار بأن قيمة  $(P-Value) = (0.000)$  لجميع المتغيرات محل الدراسة، وبذلك تعد اقل من مستوى المعنوية  $(0.05)$  اي بمعنى اخر ان بيانات عينتي الدراسة لا تتبع التوزيع الطبيعي المعتدل، وبناء على ماسبق لا يمكن استخدام الاختبارات المعلمية، ويمكن استخدام الاختبارات اللامعلمية لأختبار فروض البحث.

## – نتائج اختبار فروض البحث

يقوم الباحث بعرض نتائج اختبارات الفروض كلاً على حده وذلك على النحو التالي:

### – نتيجة اختبار فرض البحث الاول

استهدف هذا الفرض(H1) اختبار العلاقة بين استخدام مدقق الحسابات الحكومي لجلسات العصف الذهني كمتغير مستقل على جودة التدقيق الحقيقية في الوحدات الحكومية العراقية كمتغير تابع، مقارنة بالعصف الفردي(بدون عصف). وذلك من خلال استخدام اختبار مان ويتي لعينتين مستقلتين، ويظهر الفرض الاحصائي الخاص بهذا الاختبار على النحو التالي:

فرض العدم  $H_0$ : لا يؤثر استخدام مدقق الحسابات الحكومي لأسلوب العصف الذهني ايجاباً ومعنوياً على جودة التدقيق الحقيقية في الوحدات الحكومية العراقية.

فرض البديل  $H_1$ : يؤثر استخدام مدقق الحسابات الحكومي لأسلوب العصف الذهني ايجاباً ومعنوياً على جودة التدقيق الحقيقية في الوحدات الحكومية العراقية.

ويتم قبول هذا الفرض من عدمه استناداً الى قيمة (P-value) عند مستوى المعنوية (5%) فإذا كانت قيمة (P-value) المحسوبة اقل من المستوى المفترض (5%) فعندئذ يتم رفض فرض العدم وقبول الفرض البديل، وكما مبين في الجدول التالي الذي يوضح نتائج اختبار فرض الاول من خلال اختبار مان ويتي، المقارنة الاولى وذلك باستخدام ردود السؤال الثاني والسؤال الرابع بشأن جودة التدقيق الحقيقية من خلال الكشف عن التحريفات الجوهرية من عدمها في ظل استخدام العصف الفردي الحالي واستخدام جلسات العصف الذهني

## جدول 7: اختبار فرض البحث الاول

### Mann-Whitney Test

IDEA	N	Ranks		
		Mean Rank	Sum of Ranks	
Q2	Brain Storming Individual	35	47.72	1708.00
	Brain Storming Group	40	28.31	1082.00
	Total	75		
Q4	Brain Storming Individual	35	26.58	841.50
	Brain Storming Group	40	49.25	1899.50
	Total	75		

### Test Statistics<sup>a</sup>

	Q2	Q4
Mann-Whitney U	272.000	250.500
Wilcoxon W	1082.000	841.500
Z	5.967	5.989
Asymp. Sig. (2-tailed)	.000	.000

(المصدر: التحليل الاحصائي للبيانات)

ويتضح من الجدول السابق ان قيمة P-Value هي (Sig.=0.000) وهي بذلك اقل من مستوى المعنوية (5%)، وبذلك يتم رفض الفرض العدم ويتم قبول الفرض البديل كلياً، بحيث يمكن القول بوجود تأثير كبير لإستخدام مدقق الحسابات الحكومي لجلسات العصف الذهني ايجاباً ومعنوياً على جودة التدقيق الحقيقية في الوحدات الحكومية العراقية، مقارنة بالعصف الفردي في الكشف عن التحريفات الجوهرية.

واتفقت نتيجة هذه الدراسة مع بعض الدراسات السابقة (Carpenter et al., 2011; Gissel & Johnstone, 2017; Chen et al., 2018; Dennis et al., 2018; Hess& Andiola, 2018) التي خلصت الى وجود تأثير ايجابي في إستخدام جلسات العصف الذهني على تحسين جودة عملية التدقيق، خلال كشف التحريفات الجوهرية في القوائم المالية.

ويخلص الباحث في ضوء ماسبق، الى قبول فرض الأول للبحث، حيث يدرك مدققوا الحسابات في الوحدات الحكومية العراقية اهمية إستخدام جلسات العصف الذهني في عملية التدقيق وذلك لاستشراء حالات الفساد الاداري والمالي وهدر المال العام في هذه الوحدات، فلا بد من ابتكار طرق وإساليب جديدة في عملية التدقيق تمكنهم من أكتشاف عمليات التحريف والتلاعب والغش في وحدات الانفاق العام.



## – نتيجة اختبار فرض البحث الثاني

بشأن نتيجة اختبار الفرض الثاني للبحث ( $H_2$ ) والذي يشير الى اختلاف التأثير الإيجابي المعنوي لإستخدام مدقق الحسابات الحكومي لجلسات العصف الذهني على جودة التدقيق الحقيقية في الوحدات الحكومية العراقية بأختلاف مستوى التأهيل العلمي للمدقق، فقد استخدم اختبار Mann-Whitney Test لعينتين مستقلتين، بغرض اختبار هذا الفرض وكما مبين على النحو التالي:

فرض العدم  $H_0$ : لا يختلف التأثير الإيجابي المعنوي لإستخدام مدقق الحسابات الحكومي لأسلوب العصف الذهني على جودة التدقيق الحقيقية في الوحدات الحكومية العراقية باختلاف مستوى التأهيل العلمي للمدقق.

فرض البديل  $H_1$ : يختلف التأثير الإيجابي المعنوي لإستخدام مدقق الحسابات الحكومي لأسلوب العصف الذهني على جودة التدقيق الحقيقية في الوحدات الحكومية العراقية باختلاف مستوى التأهيل العلمي للمدقق.

يتم قبول هذا الفرض من عدمه استنادًا الى قيمة (P-value) عند مستوى المعنوية (5%) فإذا كانت قيمة (P-value) المحسوبة اقل من المستوى المفترض (5%) فعندئذ يتم رفض فرض العدم وقبول فرض البديل، والجدول التالي يبين نتائج اختبار الفرض الثاني على عبر اختبار Mann-Whitney Test

### جدول 8: اختبار فرض البحث الثاني

#### Mann-Whitney Test Ranks

	التأهيل العلمي	N	Mean Rank	Sum of Ranks
Q2	High	13	27.50	82.50
	Low	22	15.95	478.50
	Total	35		
Q4	High	10	20.00	60.00
	Low	30	16.70	501.00
	Total	40		

#### Test Statistics<sup>a</sup>

	Q2	Q4
Mann-Whitney U	13.500	36.000
Wilcoxon W	478.500	501.000
Z	3.065	2.839
Asymp. Sig. (2-tailed)	.039	.042

(المصدر: التحليل الاحصائي للبيانات)

وجاءت نتيجة هذا الاختبار (المقارنة الثانية) بوجود تأثير معنوي للتأهيل العلمي للمدقق الحسابات الحكومي على العلاقة بين العصف الذهني وجودة التدقيق الحقيقية في الوحدات الحكومية العراقية. حيث بلغت قيمة (P.Value) بالنسبة للسؤال الرابع (Sig.=0.042) وهي اقل من مستوى المعنوية (5%). في حين بلغت قيمة (P.Value) للسؤال الثاني (Sig.=0.039) وهي دون مستوى المعنوية (5%)، وهذا يعني رفض الفرض العدم وقبول الفرض البديل ( $H_2$ )، وهذا النتيجة تتفق مع العديد من الدراسات (miazee et al,2014; mishra& metida,2015 samad,2017)

ويعتقد الباحث بأهمية توافر التأهيل العلمي لمدقق الحسابات الحكومي الذي يمكن ان يساهم في تحسين فهمهم وتقييمهم للمعلومات الواردة في القوائم المالية للشركة محل الفحص، وما يبيده المدققين من استنتاجات بشأنها. الامر الذي يمكن ان يعكس على جودة عملهم اثناء تنفيذ عملية التدقيق، وكذلك يساهم في القضاء على فجوة التوقعات ويزيد من اعتمادية الخدمات التأكيدية.

### – نتيجة اختبار فرض البحث الثالث

بشأن نتيجة اختبار الفرض الثالث للبحث ( $H_3$ ) والذي يشير الى اختلاف التأثير الإيجابي المعنوي لإستخدام مدقق الحسابات الحكومي لجلسات العصف الذهني على جودة التدقيق الحقيقية في الوحدات الحكومية العراقية بأختلاف مستوى الخبرة للمدقق، فقد استخدم اختبار Mann–Whitney Test لعينتين مستقلتين، بغرض أختبار هذا الفرض وكما مبين على النحو التالي:

**فرض العدم  $H_0$ :** لا يختلف التأثير الإيجابي المعنوي لإستخدام مدقق الحسابات الحكومي لأسلوب العصف الذهني على جودة التدقيق الحقيقية في الوحدات الحكومية العراقية بأختلاف مستوى الخبرة للمدقق.

**فرض البديل  $H_1$ :** يختلف التأثير الإيجابي المعنوي لإستخدام مدقق الحسابات الحكومي لأسلوب العصف الذهني على جودة التدقيق الحقيقية في الوحدات الحكومية العراقية بأختلاف مستوى الخبرة للمدقق.

ويتم قبول هذا الفرض من عدمه استناداً الى قيمة (P-value) عند مستوى المعنوي (5%) فأذا كانت قيمة (P-value) المحسوبة اقل من المستوى المفترض (5%) فعندئذ يتم رفض فرض العدم وقبول فرض البديل، والجدول التالي يبين نتائج اختبار الفرض الثاني على عبر أختبار Mann–

**Whitney Test**

### جدول 9: اختبار فرض البحث الثالث

#### Mann-Whitney Test Ranks

	الخبرة	N	Mean Rank	Sum of Ranks
Q2	High	21	17.86	375.00
	Low	14	15.50	186.00
	Total	35		
Q4	High	21	17.48	367.00
	Low	19	16.17	194.00
	Total	40		

#### Test Statistics<sup>a</sup>

	Q2	Q4
Mann-Whitney U	108.000	116.000
Wilcoxon W	186.000	194.000
Z	2.005	2.557
Asymp. Sig. (2-tailed)	.048	.038

(المصدر: التحليل الاحصائي للبيانات)

وجاءت نتيجة هذا الاختبار (المقارنة الثالثة) بوجود تأثير معنوي لخبرة مدقق الحسابات الحكومي على العلاقة بين العصف الذهني وجودة التدقيق الحقيقية في الوحدات الحكومية العراقية. حيث بلغت قيمة (P.Value) بالنسبة لسؤال الرابع (Sig.=0.038) وهي اقل من مستوى المعنوية (5%). في حين بلغت قيمة (P. Value) لسؤال الثاني (Sig.=0.048) وهي دون مستوى المعنوية (5%)، وهذا يعني رفض الفرض العدم وقبول الفرض البديل ( $H_3$ )، وهذا النتيجة تتفق مع العديد من الدراسات (Pinatik, 2021; Alsabahi et al., 2021; Ardillah& Chandra,2022 Hardianti,2022)

ويعتقد الباحث ان تأثير خبرة مدقق الحسابات الحكومي على العلاقة محل الدراسة امر منطقي ومسلم به، فكلما كان مدققوا الحسابات اكثر خبرة كانت جودة حكمهم المهني افضل لأجراءات واساليب كشف التحريفات، مثال على ذلك هو اعتمادهم على العصف الذهني كأداة وطريقة فعالة في كشف التحريفات في القوائم المالية في الوحدات الحكومية العراقية.

#### - نتيجة اختبار فرض البحث الرابع

بشأن نتيجة اختبار الفرض الرابع للبحث ( $H_4$ ) والذي يشير الى اختلاف التأثير الإيجابي المعنوي لأستخدام مدقق الحسابات الحكومي لجلسات العصف الذهني على جودة التدقيق الحقيقية في الوحدات

الحكومية العراقية باختلاف مستوى التأهيل العلمي والخبرة للمدقق، فقد استخدم اختبار Mann-Whitney Test لعينتين مستقلتين، بغرض اختبار هذا الفرض وكما مبين على النحو التالي:

فرض العدم  $H_0$ : لا يختلف التأثير الإيجابي المعنوي لإستخدام مدقق الحسابات الحكومي لأسلوب العصف الذهني على جودة التدقيق الحقيقية في الوحدات الحكومية العراقية باختلاف مستوى التأهيل العلمي للمدقق وخبرته معاً.

فرض البديل  $H_1$ : يختلف التأثير الإيجابي المعنوي لإستخدام مدقق الحسابات الحكومي لأسلوب العصف الذهني على جودة التدقيق الحقيقية في الوحدات الحكومية العراقية باختلاف مستوى التأهيل العلمي للمدقق وخبرته معاً.

ويتم قبول هذا الفرض من عدمه استناداً الى قيمة (P-value) عند مستوى المعنوية (5%) فإذا كانت قيمة (P-value) المحسوبة اقل من المستوى المفترض (5%) فعندئذ يتم رفض فرض العدم وقبول فرض البديل، والجدول التالي يبين نتائج اختبار الفرض الثاني على عبر اختبار Mann-

**Whitney Test**

**جدول 10: اختبار فرض البحث الرابع**

**Mann-Whitney Test  
Ranks**

	خبرة وتأهيل معاً	N	Mean Rank	Sum of Ranks
Q2	1	13	27.50	82.50
	0	22	15.95	478.50
	Total	35		
Q4	1	10	20.00	60.00
	0	30	16.70	501.00
	Total	40		

	Q2	Q4
Mann-Whitney U	13.500	36.000
Wilcoxon W	478.500	501.000
Z	3.065	2.839
Asymp. Sig. (2-tailed)	.039	.042

(المصدر: التحليل الاحصائي للبيانات)

وجاءت نتيجة هذا الاختبار (المقارنة الرابعة) بوجود تأثير معنوي للتأهيل العلمي والخبرة لمدقق الحسابات الحكومي معاً على العلاقة بين العصف الذهني وجودة التدقيق الحقيقية في الوحدات الحكومية العراقية. حيث بلغت قيمة (P.Value) بالنسبة لسؤال الرابع (Sig.=0.042) وهي اقل من مستوى المعنوية (5%). في حين بلغت قيمة (P. Value) لسؤال الثاني (Sig.=0.039) وهي دون مستوى المعنوية (5%)، وهذا يعني رفض الفرض العدم وقبول الفرض البديل (H<sub>4</sub>)، وهذا النتيجة تتفق مع دراسة (Mohammed, 2021)

ويعتقد الباحث بمنطقية تأثير التأهيل العلمي والخبرة لمدقق الحسابات الحكومي مجتمعة على العلاقة محل الدراسة فعنصري التأهيل العلمي والخبرة يكونا اكثر تأثيراً على جودة عملية التدقيق، اي بمعنى اي كلما زاد مستوى التأهيل العلمي والخبرة لدى مدققي الحسابات زادت معها كفاءة المدقق في كشف التحريفات في القوائم المالية في الوحدات الحكومية العراقية.

#### - خلاصة نتائج اختبار فروض البحث

#### جدول 11: خلاصة نتائج اختبار فروض البحث

النتيجة	الفرض	التسلسل
قبول الفرض	يؤثر استخدام مدقق الحسابات الحكومي لأسلوب العصف الذهني ايجاباً ومعنوياً على جودة التدقيق الحقيقية في الوحدات الحكومية العراقية.	الفرض الاول
قبول الفرض	يختلف التأثير الإيجابي المعنوي لإستخدام مدقق الحسابات الحكومي لأسلوب العصف الذهني على جودة التدقيق الحقيقية في الوحدات الحكومية العراقية باختلاف مستوى التأهيل العلمي للمدق.	الفرض الثاني
قبول الفرض	يختلف التأثير الإيجابي المعنوي لإستخدام مدقق الحسابات الحكومي لأسلوب العصف الذهني على جودة التدقيق الحقيقية في الوحدات الحكومية العراقية باختلاف مستوى خبرة المدقق.	الفرض الثالث
قبول الفرض	يختلف التأثير الإيجابي المعنوي لإستخدام مدقق الحسابات الحكومي لأسلوب العصف الذهني على جودة التدقيق الحقيقية في الوحدات الحكومية العراقية باختلاف مستوى التأهيل العلمي للمدقق وخبرته معاً.	الفرض الرابع

## 5-7 النتائج والتوصيات ومجالات البحث المقترحة

استهدف البحث دراسة واختبار العلاقة بين استخدام مدقق الحسابات الحكومي لجلسات للعصف الذهني على جودة التدقيق الحقيقية في الوحدات الحكومية العراقية، وما اذا كانت هذه العلاقة تختلف باختلاف مستوى التأهيل العلمي والخبرة للمدقق الحسابات، ولتحقيق هذا الهدف، واختبار فروض البحث، قام الباحث باجراء دراسة تجريبية على عينتين مستقلتين من مدققي حسابات ديوان الرقابة المالية الاتحادي، من خلال توزيع حالات افتراضية تحتوي على تحريفات جوهرية.

وبشأن الجانب النظري فقد توصلت الدراسة الى ان اعتماد جلسات العصف الذهني تؤدي الى تحسين جودة التدقيق من خلال كشف التحريفات الجوهرية وتقليل وتجنب الاخطاء بشكل مستمر الامر الذي يساهم في اعداد قوائم مالية تعبر عن فاعلية عملية التدقيق وتحقيق الاهداف الموضوعية وتضييق فجود التوقعات الحاصلة بين مدقق الحسابات واصحاب المصالح، كما يتم تحديد الاحداث الجوهرية والغير الجوهرية من خلال ظروف الحدث، وبذلك تكون التقارير الصادرة عن مكتب المحاسبة والتدقيق يمكن ان تعطي درجة امان مرتفعة، والثقة لأصحاب المصالح من مستخدمي القوائم المالية.

اما فيما يخص الجانب التجريبي فقد توصلت الدراسة الى وجود تأثير معنوي لإستخدام مدقق الحسابات الحكومي للعصف الذهني على جودة التدقيق الحقيقية في الوحدات الحكومية العراقية، حيث تم قبول الفرض الاول، اما بشأن المتغيرات المعدلة للعلاقة محل الدراسة (مستوى التأهيل العلمي والخبرة لمدقق الحسابات) فتبين وجود تأثير معنوي لهذين المتغيرين على العلاقة محل الدراسة، وتم قبول الفروض الخاصة بما يتفق مع الدراسات السابقة.

**وفي ضوء ما تقدم يوصي الباحث بما يلي:**

1. يجب أن تسعى الجهات والهيئات المنظمة للمهنة بالعراق القيام بتوضيح أهمية ممارسات العصف الذهني للمدققي الحسابات لتقديم المساعدة لهم على الوفاء بالتزاماتهم واكتشاف التحريفات في البيانات المالية. وذلك من خلال اصدار دليل ارشادي يوضح منافع واهمية العصف الذهني في تحديد التحريفات في البيانات المالية.
2. تشجيع مدققي الحسابات على المشاركة في تبادل المعرفة والخبرة اثناء جلسات العصف الذهني لتعزيز خبرة وكفاءة المدققين قليلي الخبرة.
3. ينبغي القيام باجراء دورات تدريبية لمدققي الحسابات في الوحدات الحكومية بغرض توعيتهم وتحسين مهاراتهم على الاساليب الحديثة في عملية التدقيق، على ان تتم تلك الدورات تحت اشراف ديوان

الرقابة المالية الاتحادي ونقابة المحاسبين والمدققين العراقية بالتعاون مع اقسام المحاسبة والتدقيق في الجامعات العراقية.

4. ضرورة قيام اقسام المحاسبة في الجامعات العراقية بتطوير مناهج ومقررات المحاسبة والتدقيق بحيث تأخذ بنظر الاعتبار القضايا المهنية والمحاسبية، خاصة فيما يخص الاساليب الحديثة في مجال التدقيق وتكنولوجيا المعلومات، حتى يتسنى لخريجي هذه الاقسام مواكبة هذه التطورات بما يتلائم مع احتياجات سوق العمل

5. يحتاج مدققوا الحسابات إلى فهم أهمية عوامل قياس الجودة لتأثيرها الإيجابي على تحسين فعالية جودة التدقيق الخارجي.

6. ينبغي الاهتمام بالبحوث الأكاديمية التي تهتم بطرق تحسين جودة التدقيق، لما لذلك من تأثير إيجابي على تعظيم القيمة المضافة لعمليات التدقيق الخارجي

7. ضرورة القيام بعقد مؤتمرات وورش عمل وبحوث مشتركة بين المهنيين والاكاديميين وممثلي عن ديوان الرقابة المالية الاتحادي، لبحث سبل الارتقاء بالاداء المهني لمدققي الحسابات، لمواكبة المتغيرات لبيئة الاعمال والممارسة المهنية العراقية.

واخيرا فيما يخص مجالات البحث المقترحة، فيقدم الباحث المجالات البحثية الآتية:

- اثر اعتماد مدقق الحسابات على الإفصاحات النوعية على كفاءته في كشف التحريفات الجوهرية في القوائم المالية - دراسة تجريبية.
- اثر ممارسة مدقق الحسابات لجلسات العصف الذهني الإلكترونية على جودة التدقيق - دراسة تجريبية.
- اثر جودة التدقيق الخارجي على ممارسة الادارة للسلوك الانتهازي في منع ارتكاب التحريفات في القوائم المالية- دراسة تطبيقية في بيئة الممارسة المهنية العراقية.
- اثر استخدام مدقق الحسابات للعصف الذهني في كشف الغش بالقوائم المالية - دراسة تجريبية.
- اثر استخدام مدقق الحسابات للعصف الذهني في كشف الغش الإلكتروني - دراسة تجريبية.
- اثر خبرة مدقق الحسابات وتخصصه الصناعي على كفاءة وفعالية التدقيق الخارجي - دراسة تجريبية.
- اثر شراكة مكاتب التدقيق العراقية مع مكاتب التدقيق الأربع الكبرى على جودة عملية التدقيق -دراسة تجريبية.

## المراجع

### أولاً: المراجع باللغة العربية

- الاباصيري، بسمة حسن احمد (2018). *أثر اعادة شكل محتوى تقرير المراجع الخارجي غير المعدل على مدى امكانية اعتماد المستثمر المؤسسي على القوائم المالية* رسالة دكتوراه غير منشورة، قسم المحاسبة والمراجعة ، كلية التجارة- جامعة الاسكندرية.
- الرياحي، محمد فخري فايد (2018). *أثر التأهيل المهني لمراجع الحسابات على المراجعة الالكترونية* رسالة ماجستير غير منشورة. جامعة القران الكريم والعلوم الاسلامية- كلية الدراسات العليا السودان.
- بدوي، هبة الله عبد السلام (2018). *أثر المحتوى المعلوماتي لفقرة أمور المراجعة الاساسية بشأن تقييم الاستثمارات بقيمتها العادلة على جودة قرار الاستثمار*. *مجلة الاسكندرية للبحوث المحاسبية* قسم المحاسبة كلية التجارة جامعة الاسكندرية، 2(2): 613-553.
- رميلي، سناء محمد رزق (2020). *أثر افصاح الادارة عن هيكل الرقابة الداخلية وتوكيد مراقب الحسابات عليه على قرار الاستثمار بأسهم الشركات المقيدة بالبورصة*، *مجلة الاسكندرية للبحوث المحاسبية* - قسم المحاسبة كلية التجارة جامعة الاسكندرية، 4(1): 246-163.
- شبل، مني سليمان محمود (2019). *أثر الإفصاح المحاسبي عن انبعاث غازات الاحتباس الحراري على قراري الاستثمار والاقتراض* رسالة دكتوراه غير منشورة، كلية التجارة - جامعة الاسكندرية.
- شحاته، السيد شحاته؛ فضالي، دنيا؛ عصمت، محمد سعيد (2022). *اثر عوامل قياس الجودة والعصف الذهني على زيادة فاعلية جودة المراجعة الخارجية (دراسة ميدانية على مكاتب المراجعة في مصر)* *مجلة الاسكندرية للبحوث المحاسبية قسم المحاسبة والمراجعة*، 2(6): 33-1.
- شحاته، السيد شحاته(2015). *اثر خبرة مراقب الحسابات وحجم منشاته على جودة المراجعة الخارجية - دراسة تجريبية*. *مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية، كلية التجارة، جامعة الاسكندرية*، 2(52): 32-1.



## ثانياً: المراجع باللغة الأجنبية

- Abolverdi, Z., & A. Kheradmand ( 2017). A Survey of the Relationship between Earnings Management and Qualified Auditor Opinion in Tehran Stock Exchange. *International Journal of Economics and Financial* 7(2):723-729.
- Abozaid, E. M., Elshaabany, M. M. & Diab, A. A.(2020). The impact of Audit Quality on Narrative Disclosure, Evidence from Egypt. *Academy of Accounting & Financial Studies Journal*, 24(1): 1-14.
- Ahmadi, A.& Bouri, A. (2019). The Effect of Audit Quality on the Extent of Voluntary Disclosure, Companies Listed in the Tunisian Stock Exchange. *Journal of the Knowledge Economy, Springer; Portl& International Center for Management of Engineering & Technology (PICMET)*10 (1): 59-73.
- Ahmed, M., Mohamed, H., & Nelson, S. P. (2016). The association between industry specialist auditor and financial reporting timeliness-Post MFRS period. *Procedia-Social and Behavioral Sciences*, 219 (1): 55-62.
- Al-Kaabi, J. A. H., & Al-Ani, S. A. M. (2020). The effect of brainstorming on audit quality and its reflection on detecting the risk of fraud. *Jo-urnal of Economics and Administrative Sciences*, 26 (122):501-516.
- Alsabahi,M. ,Bahador,K. & Saat ,R.(2021). The influence of personal characteristics and workplace learning on information technology competency among external auditors: The role of organisational culture as a moderator. *Cogent Business & Management*, 8(1): 1-25
- Apandi, R. N. N., Rossietaa, H., & Fitriany, L. S. (2020). Does brainstormi-ng of auditee's fraud prevention system reduce junior auditor's jud-gment bias? Evidence from an experimental study. *International Journal of Innovation, Creativity and Change*, 12 (4): 704-717.

- Ardillah, K.& Ch&ra, R. (2022). Auditor Independence, Auditor Ethics, Auditor Experience, & Due Professional Care On Audit Quality. ***Accounting Profession Journal (APAJI)***, 4(1):49-60.
- Arifuddin, R.& Indrijawati, A. (2020). Auditor experience, work load, personality type, & professional auditor skepticism against auditors' ability in detecting fraud. ***Journal of Talent Development & Excellence***, 12 (2s): 1878-1890.
- Aronmwan, E. J., Ashafoke, T. O., & Mgbame, C. O. (2013). Audit Firm Reputation & Audit Quality. ***European Journal of Business & Management***, 5(7): 66-75.
- Arowoshegbe, A. O., E. Uniamikogbo, & G. Atu. (2017). Accounting Ethics and Audit Quality in Nigeria. ***Asian Journal of Economics, Business and Accounting*** 4(2): 1-15.
- Assad, N.& Alshurideh, M. (2020). Financial Reporting Quality, Audit Quality, & Investment Efficiency, Evidence from GCC Economies. ***Waffen-und kostumkunde Journal***, 4(3): 194-208.
- Awuye, I.(2022). The impact of audit quality on earnings management, Evidence from France. ***Journal of Accounting & Taxation***, 14(1): 52-63.
- Benschop, Wouter, 2017, "***How Do Investors Value Assurance on Corporate Responsibility (CSR) Reports? Evidence from European Listed Companies***", Master Thesis, Radboud University.
- Brazel, J. F., Carpenter, T. D., & Jenkins, J. G. (2010). Auditors' use of brainstorming in the consideration of fraud: Reports from the field.- ***The Accounting Review***, 85(4): 1273-1301.
- Cahan, S. F., & Sun, J. (2015). The Effect of Audit Experience on Audit Fees & Audit Quality. ***Journal of Accounting, Auditing&Finance***, 30(1): 78-100.

- Cameran, M., A. Prencipe, & M. Trombetta. (2016). Mandatory Audit Firm Rotation and Audit Quality: Evidence from the Italian Setting. *European Accounting Review*, 25(1): 35-58.
- Carpenter, T. D. (2007). Audit team brainstorming, fraud risk identification, and fraud risk assessment: Implications of SAS No. 99. *The Accounting Review*, 82 (5): 1119-1140.
- Carpenter, T. D., Reimers, J. L., & Fretwell, P. Z. (2011). Internal auditors' fraud judgments: The benefits of brainstorming in groups. Auditing: *A Journal of Practice & Theory*, 30 (3): 211-224.
- Chen, K. H., E. J. Jiang, & P. L. L. Mo. (2017). The Effects of using Bank Auditors on Audit Quality and the Agency Cost of Bank Loans. *American Accounting Association* 31(4): 133-153.
- Chen, W., Khalifa, A. S., & Trotman, K. T. (2015). Facilitating brainstorming: Impact of task representation on auditors' identification of potential frauds. Auditing: *A Journal of Practice & Theory*, 34 (3): 1-22.
- Chen, W., Khalifa, A. S., Morgan, K. L., & Trotman, K. T. (2018). The effect of brainstorming guidelines on individual auditors' identification of potential frauds. *Australian Journal of Management*, 43 (2):225-240.
- Coram, Paul, Gray Stewart Monroe & David Woodliff, 2009, "The Value of Assurance on Voluntary Nonfinancial Disclosure: An Experimental Evaluation", *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 28(1):137-151.
- De Angelo, L.(1981). Auditor Size and Audit Quality. *Journal of Accounting and Economics*, 3: 183 - 199.
- Dennis, S. A., & Johnstone, K. M. (2016). A field survey of contemporary brainstorming practices. *Accounting Horizons*, 30 (4): 449-472.

- Dennis, S. A., & Johnstone, K. M. (2018). A natural field experiment examining the joint role of audit partner leadership and subordinates' knowledge in fraud brainstorming. *Accounting, Organizations and Society*, 66 (1): 14-28.
- DeZoort, F Todd; & Harrison, Paul D.,(2016), "Understanding Auditors Sense of Responsibility for Detecting Fraud Within Organization", *Journal of Business Ethics*, 12Feb.
- Edy, S. A. (2021). *The effect of red flags, competence, and brainstorming on fraud detection with auditor professional skepticism as moderating variable*. A research paper submitted to St. Mary's school of graduate studies for partial fulfillment of msc. In accounting and finance: 2-76.
- Elaoud, A.& Jarboui, A. (2017). Auditor specialization, accounting information quality & investment efficiency. *Research in International Business & Finance*, 42 (1): 616-629.
- Eriabie, S., and E. L. Dabor( 2017). Audit Quality and Earnings Management In Quoted Nigerian Banks. *Journal of Accounting, Finance and Auditing Studies* 3(1):1-16.
- Fadillah, S. N., Dewi, K. & Hakiki, A. (2020). *The effect of workload, professional skepticism, audit experience, & knowledge on auditor's ability to detect fraud* (Doctoral dissertation, Sriwijaya University).
- Floyd, W., M. McNichols, P. C. O' Brien, & R. E. Tomy.( 2017). The Effect of Office- Level Factors on Audit Quality. *Available at: [www.google.com](http://www.google.com)*
- Gaynor, L., Kelton, A., Mercer, M., & Yohan, T. ( 2016). Understanding the Relation between Financial Reporting Quality and Audit Quality. *Auditing: A Journal of Practice & theory*, 35(4): 1 - 22.
- Gissel, J. L., & Johnstone, K. M. (2017). Information sharing during auditors' fraud brainstorming: Effects of psychological safety and auditor knowledge. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 36 (2): 87-110.

- Grove, H., & Clouse, M. (2020). Financial and non-financial fraud risk assessment. *Journal of Forensic and Investigative Accounting*, 12 (3): 422-441.
- Gupta, G., Mahaud,j. & Debata,B.(2018 ). Impact of CEO's characteristics on investment decisions of Indian listed firms: does crisis make any difference. *available at [https:// doi.org/10.1080/23322039.2018.1439258](https://doi.org/10.1080/23322039.2018.1439258)*.
- Hamilah, H., Denny, D., & H&ayani, E. (2019). The effect of professional education, experience & independence on the ability of internal auditors in detecting fraud in the pharmaceutical industry company in central Jakarta. *International Journal of Economics & Financial Issues*, 9 (5): 55-62.
- Hardianti, A. (2022). The Effect Of Work Experience, Integrity, & Competence Of Auditors On Audit Quality With Emotional Intelligence As A Moderating Variable. *International Journal of Social Science*, 1(5): 799-808.
- Hess, M. F., & Andiola, L. M. (2018). Fraud risk brainstorming at tesla moto-rs. *Issues in Accounting Education*, 33 (2):19-34.
- International Auditing and Assurance Standard Board (IAASB). 2020. *The Examination of Prospective Financial Information*. International Standard on Auditing No. 3400. IAASB. *Available at: [www.ifac.org](http://www.ifac.org)*.
- Intosai (2013a) *The Lima Declaration* ISSAI 1. Available Online At <http://www.issai.org/1-founding-principles/>. Access In 08-08-2014.
- Intosai (2013b) *Fundamental Principles of Public Sector Auditing* ISSAI 100. Available Online At <http://www.issai.org/3-fundamental-auditing-principles/>.
- Ismail, M. (2020). Effect of Audit Quality on Earnings Quality Given Firm,s Operational Characteristics, An Empirical study on Companies Listed on the Egyptian Stock Exchange. *Alex&ria Journal of Accounting Research* ,4(1):1-44.
- Janssen, S., Hardies, K., Vanstraelen, A., & Zehms, K. M. (2020). Profession-al skepticism traits and fraud brainstorming quality. Available at SSRN.

- Lynch, A. L., Murthy, U. S., & Engle, T. J. (2009). Fraud brainstorming using computer-mediated communication: The effects of brainstorming technique and facilitation. *The Accounting Review*, 84 (4): 1209–1232.
- Manita,R, Elommal,N, Baudier,P,and Hikkerova,L., (2020) , The digital transformation of external audit and its impact on corporate governance, Technological Forecasting and Social Change:1–10. **Available at** :[www.elsevier.com/locate/techfore](http://www.elsevier.com/locate/techfore).
- Mcallister, M., Blay, A. D., & Kadous, K. (2021). Fraud brainstorming group composition in auditing: The persuasive power of a skeptical minority. *The Accounting Review*, 96 (3): 431–448.
- Miaze, M., A. Shareef & M. Hasan.( 2014). Fundamentals knowledge of investor and its influence on investment in capital market- A study from Dhaka stock exchange. *Research Journal of Finance and Accounting*. 5(24): 192–204.
- Mishra, K., & M. Metilda.( 2015). A study on the impact of investment experience, gender, and level of education on overconfidence and self-attribution bias. *IIMB Management Review* 27: 228–239.
- Mohammed, P.(2021). Auditors' Professional Experience & its Effect in Reducing the Impact of Audit Problems. *International Journal of Science & Management Studies*, 4(3): 69–88.
- Mohd-Nassir, Mohd-Daniel; Mohd-Sanusi, Zuraidah; and Ghani, Erlane K.,(2016), "Effect of of Brainstorming and Expertise on Fraud Risk Assessment".
- Molaei, M.& Abbasian, M. (2022). Explanation & validation of the audit quality improvement model with the approach of focusing on internal & external components in Iran. *International Journal of Finance & Managerial Accounting*, 7(25): 29–43.

- Moradi. M. and Nia ,E. (2020).The Impact of Organizational Factors Based on Technology–Organization–Environment (TOE) Framework on Practical Levels and Characteristics of Audit Analysis and Internal Audit Performance. ***European Journal of Business and Management Research***. 5(4):1–8.
- Muhammad, M.& Narullia, D. (2022). Audit Firm Tenure, How They Affect Audit Quality?. ***International Journal of Multicultural & Multireligious Underst&ing***, 9(1): 1–15.
- Nawaiseh, M. E.( 2016). Impact of External Audit Quality on Earnings Management by Banking Firms: Evidence from Jordan. ***British Journal of Applied Science and Technology*** 12(2): 1–14.
- Neisiani, A.(2019). The evaluation of auditor expertise on the relationship between the accounting information quality and investment efficiency. Science Arena Publications, ***Specialty Journal of Accounting & Economics***, 5 (2): 30–39.
- Oberleitner, S. E. (2017). ***The Impact of Auditor Rotation on Audit Quality: A qualitative Study Conducted With Audit Companies and Public Companies Located In Sweden***. Published in Partial Fulfillment of the Requirements for the Degree of Master of Business, School of Business and Economics, UMEA University
- Okolie. A.& Izedonmi. F. (2014). The Impact of Audit Quality on the Share Prices of Quoted Companies in Nigeria. ***Rsearch Journal of Finance & Accounting***, 5(8): 150–167.
- Oladejo, M. O., Olowookere, J. K., & Yinus, S. O. (2020). External Audit Quality & Users Confidence in Financial Reports, Evidence from Nigeria Deposit Money Banks. ***International Journal of Technology & Management***, 5(1): 16–16.
- Pinatik, S. (2021). The Effect of Auditor's Emotional Intelligence, Competence, & Independence on Audit Quality. ***International Journal of Applied Business & International Management (IJABIM)***, 6(2): 55–67.

- Putra, G.& Dwir&ra, A.(2019). The effect of auditor exp-erience, type of personality & fraud auditing training on auditors ability in fraud detecting with professional skepticism as a mediati-on variable. ***International Research Journal of Management, IT & Social Sciences***, 6 (2): 31-43.
- Raharja, S. (2022). The Effect Of Audit Fee & Audit Effort On Audit Quality (In Manufacturing Companies Listed On Indonesia Stock Exchange 2017-2019). ***Diponegoro Journal of Accounting***, 10(4):1-12.
- Rahman, N. G. A., Flayyih, H. H., & Salih, J. I. (2021). An Empirical Analysis on the Impact of External Auditing Quality on the Earnings Management of the Iraqi Industrial Companies under financial for the period 2010 to 2017. ***Estudios de economía aplicada***, 39(11): 22.
- Richardson, V., M. Watson, and R.Smit (2019). Much Ado about Nothing: The (Lack of) Economic Impact of Data Privacy Breaches. ***Journal of Information Systems***, Vol. 33, No. 3: 227-265.
- Robin, A., Q. Wu, & H. Zhang. (2017). Auditor Quality and Debt Covenants. ***Contemporary Accounting Research*** 34(1): 154-158.
- Saha, S.& M. N. Roy. (2016). Framework of Audit Quality for Statutory Financial Audit, A Conceptual Review. ***Research Journal of Finance & Accounting***, 7(9): 78-88.
- Samad, A. (2017) .relationship and impact of risk aversion & financial knowledge on individual investment's decision. available at <https://www.linkedin.com>.
- Taher, N. (2020).The Benefit of Implementing Electronic Auditing in Iraq- Practical Study using IDEA Program. ***Kut Journal of Economics and Administrative Sciences***, 12 (38): 252-276.
- Tang, J., & Karim, K. E. (2019). Financial fraud detection and big data analy-tics- implications on auditors' use of fraud brainstorming session.- ***Managerial Auditing Journal***, 34 (3): 324-337.



- Tarmidi, D., Fitria, G. N., & Ahmad, Z. (2019). Financial Performance & Audit Quality, Comparative Study of Investor Reaction. *Scholars Bulletin*, 5 (12): 825-830.
- Verwey, I.& Asare, S. (2021). The joint effect of ethical idealism & trait skepticism on auditors' fraud detection. *Journal of Business Ethics*, 171 (2): 1-15.
- Widodo, N. & Chariri, A. (2021). The relationship between audit procedures, auditors' experience & auditors' responsibility for fraud detection. Diponegoro *Journal of Accounting*, 10 (1): 1-10.
- Yolandita, A.& Cahyonowati, N. (2022). The Effects Of Audit Quality On Firm Value Of Indonesian Financial Service Sector (Fss). *Diponegoro Journal of Accounting*, 11(1):1-8.
- Zgarni, A.& Chikhaoui, M. (2022). Audit Quality & Real Earnings Management, Evidence From Tunisian Banks. *Indian Journal of Finance & Banking*, 9(1): 71-82.
- Zhang, X. (2017). *Structured versus non-structured interacting electronic fraud brainstorming in hierarchical audit groups*. A thesis in fulfilment of the requirements for the degree of Master of Philosophy, School of Accounting, UNSW Business School.
- Zoggel, Dennis Van, 2017, "Assurance of Non- Financial Information and The Cost of Debt", **Availaible at <http://theses.ubn.ru.nl>**

## الملحق رقم (1)

### الحالة التجريبية الاولى: وفقاً لأسلوب العصف المفرد (بدون عصف)

السيد الاستاذ الفاضل

السلام عليكم ورحمة الله وبركاته

يقوم الباحث باعداد دراسة تجريبية في مجال التدقيق الحكومي، حيث يهدف هذا البحث لدراسة واختبار العلاقة بين استخدام مدقق الحسابات الحكومي للعصف الذهني على جودة التدقيق الحقيقية، يرجى التقضل بالاجابة على الاسئلة المرفقة بالحالات التجريبية، ويقدر الباحث حسب تعاونكم بالاطلاع والاجابة على الحالات التجريبية، وكما سيتم التعامل مع اجاباتكم بسرية تامة ولكم منا جزيل الشكر والامتنان.

الباحث

محمد جاسم حسن

كلية التجارة - جامعة الاسكندرية

البريد الإلكتروني [mjhm24101988@gmail.com](mailto:mjhm24101988@gmail.com)

## البيانات الشخصية

1. الاسم .....(اختياري)
2. المؤهلات الدراسية.....
3. المركز الوظيفي.....
- 4 . الشهادات المهنية .....
5. عدد سنوات الخبرة.....

بصفتك مدقق حسابات تمارس اعمال الرقابة والتدقيق للشركة العامة لتجارة المواد الزراعية عن السنة المالية المنتهية في 2020/12/31 والتي تعتبر احد تشكيلات الوحدات الحكومية التي تخضع للتدقيق ديوان الرقابة المالية الاتحادي حسب القانون المرقم (31) لسنة 2011 المعدل، والتعليمات النافذة، حيث تبين قيام الشركة باحتساب هامش الربح للسلع المحلية البالغ(10%)، على كلفة البضاعة المشتراة، وكما لوحظ احتساب هامش ربح للسلع المستوردة البالغ (8%) على (كلفة الشراء مضاف اليها مصاريف الاعتماد البالغة 5%)

الميزانية العامة كما في 31/كانون الأول/2020

اسم الحساب	2020 مليون دينار	2019 مليون دينار
الموجودات		
الموجودات الثابتة		
الموجودات الثابتة القائمة (بالقيمة الدفترية)	8,000	8,900
مشروعات تحت التنفيذ/مباني	2,000	3,400
استثمارات مالية طويلة الأجل	2,200	1,300
مجموع الموجودات الثابتة	12,200	13,600
الموجودات المتداولة		
المخزون (بالكلفة)	150,000	120,000
اعتمادات مستندية لشراء مواد	140,000	130,000
المدينون	560,000	550,000
النقد	350,000	340,000
مجموع الموجودات المتداولة	1,200,000	1,140,000
مجموع الموجودات	1,212,200	1,153,600
مصادر التمويل		
مصادر التمويل طويلة الأجل		
رأس المال المدفوع	8,000	8,000
الاحتياطيات	100,000	102,000
مجموع مصادر التمويل طويلة الأجل	108,000	110,000
مصادر التمويل قصيرة الأجل		
التخصيصات	30,000	29,000
الدائنون	1,120,200	1,130,800
مجموع مصادر التمويل قصيرة الأجل	1,150,200	1,040,800
مجموع مصادر التمويل	1,258,200	1,150,800

### كشف العمليات الجارية للسنة المالية المنتهية في 31/كانون الأول/2020

2019 مليون دينار	2020 مليون دينار	التفاصيل
		الإيرادات الجارية
91,500	110,000	إيرادات النشاط الجاري
500	600	فوائد وإيجارات أراضي دائنة
130,500	140,000	الاعانات
222,500	250,600	مجموع الإيرادات
		تنزل: المصروفات الجارية
22,000	20,000	الرواتب والأجور
1,000	5,000	المستلزمات السلعية
7,500	8,000	المستلزمات الخدمية
125,000	150,500	مشتريات بضائع بغرض البيع
2,000	2,000	الإندثار
156,500	185,500	مجموع مصروفات النشاط الجاري
66,000	65,100	فائض العمليات الجارية (المرحلة الأولى)
		تضاف: الإيرادات التحويلية والأخرى
1,000	800	الإيرادات التحويلية
50	50	الإيرادات الأخرى
1,050	850	مجموع الإيرادات التحويلية والأخرى
		تنزل: المصروفات التحويلية والأخرى
2,000	2,500	المصروفات التحويلية
2,000	2,500	المصروفات الأخرى
4,000	5,000	مجموع المصروفات التحويلية الأخرى
<b>63,050</b>	<b>60,950</b>	<b>الفائض القابل للتوزيع (صافي العجز) (المرحلة الثانية)</b>

في ضوء تدقيقك لبيانات الشركة

لا	نعم	العبارات
		<p>س1/ هل تحتوي القوائم المالية على تحريفات جوهرية؟</p> <p>س2/ هل يوجد مبرر لتعديل رأيك بشأن القوائم المالية</p> <p>س3/ ماهو نوع الرأي الذي ستبديه</p> <p>- رأي نظيف</p> <p>- رأي متحفظ</p> <p>- رأي معاكس</p> <p>- الامتناع عن ابداء الرأي</p> <p>س4/ ماهي اسباب ذلك؟</p>

## الملحق رقم (2)

### الحالة التجريبية الثانية: وفقاً لأسلوب العصف الذهني

السيد الاستاذ الفاضل

السلام عليكم ورحمة الله وبركاته

يقوم الباحث باعداد دراسة تجريبية في مجال التدقيق الحكومي، حيث يهدف هذا البحث لدراسة واختبار العلاقة بين استخدام مدقق الحسابات الحكومي للعصف الذهني على جودة التدقيق الحقيقية، يرجى التفضل بالاجابة على الاسئلة المرفقة بالحالات التجريبية، ويقدر الباحث حسب تعاونكم بالاطلاع والاجابة على الحالات التجريبية، وكما سيتم التعامل مع اجاباتكم بسرية تامة ولكم منا جزيل الشكر والامتنان.

الباحث

محمد جاسم حسن

كلية التجارة - جامعة الاسكندرية

البريد الإلكتروني [mjhm24101988@gmail.com](mailto:mjhm24101988@gmail.com)

## البيانات الشخصية

3. الاسم .....(اختياري)
4. المؤهلات الدراسية.....
3. المركز الوظيفي.....
- 4 . الشهادات المهنية .....
5. عدد سنوات الخبرة.....

بصفتك مدقق حسابات تمارس اعمال الرقابة والتدقيق للشركة العامة لتجارة المواد الزراعية عن السنة المالية المنتهية في 2020/12/31 والتي تعتبر احد تشكيلات الوحدات الحكومية التي تخضع للتدقيق ديوان الرقابة المالية الاتحادي حسب القانون المرقم (31) لسنة 2011 المعدل، والتعليمات النافذة، حيث تبين قيام الشركة بأحتساب هامش الربح للسلع المحلية البالغ(10%)، على كلفة البضاعة المشتراة، وكما لوحظ احتساب هامش ربح للسلع المستوردة البالغ (8%) على (كلفة الشراء مضاف اليها مصاريف الاعتماد البالغة 5%)



## الميزانية العامة كما في 31/كانون الأول/2020

2019 مليون دينار	2020 مليون دينار	اسم الحساب
		الموجودات
		الموجودات الثابتة
8,900	8,000	الموجودات الثابتة القائمة (بالقيمة الدفترية)
3,400	2,000	مشروعات تحت التنفيذ/مباني
1,300	2,200	استثمارات مالية طويلة الأجل
13,600	12,200	مجموع الموجودات الثابتة
		الموجودات المتداولة
120,000	150,000	المخزون (بالكلفة)
130,000	140,000	اعتمادات مستندية لشراء مواد
550,000	560,000	المدينون
340,000	350,000	النقد
<b>1,140,000</b>	<b>1,200,000</b>	<b>مجموع الموجودات المتداولة</b>
1,153,600	1,212,200	مجموع الموجودات
		مصادر التمويل
		مصادر التمويل طويلة الأجل
8,000	8,000	رأس المال المدفوع
102,000	100,000	الاحتياطيات
110,000	108,000	مجموع مصادر التمويل طويلة الأجل
		مصادر التمويل قصيرة الأجل
29,000	30,000	التخصيصات
1,130,800	1,120,200	الدائنون
1,040,800	1,150,200	مجموع مصادر التمويل قصيرة الأجل
<b>1,150,800</b>	<b>1,258,200</b>	<b>مجموع مصادر التمويل</b>

### كشف العمليات الجارية للسنة المالية المنتهية في 31/كانون الأول/2020

2019 مليون دينار	2020 مليون دينار	التفاصيل
		الإيرادات الجارية
91,500	110,000	إيرادات النشاط الجاري
500	600	فوائد وإيجارات أراضي دائنة
130,500	140,000	الاعانات
222,500	250,600	مجموع الإيرادات
		تنزل: المصروفات الجارية
22,000	20,000	الرواتب والأجور
1,000	5,000	المستلزمات السلعية
7,500	8,000	المستلزمات الخدمية
125,000	150,500	مشتريات بضائع بغرض البيع
2,000	2,000	الإندثار
156,500	185,500	مجموع مصروفات النشاط الجاري
66,000	65,100	فائض العمليات الجارية (المرحلة الأولى)
		تضاف: الإيرادات التحويلية والأخرى
1,000	800	الإيرادات التحويلية
50	50	الإيرادات الأخرى
1,050	850	مجموع الإيرادات التحويلية والأخرى
		تنزل: المصروفات التحويلية والأخرى
2,000	2,500	المصروفات التحويلية
2,000	2,500	المصروفات الأخرى
4,000	5,000	مجموع المصروفات التحويلية الأخرى
<b>63,050</b>	<b>60,950</b>	<b>الفائض القابل للتوزيع (صافي العجز) (المرحلة الثانية)</b>

في ضوء تدقيقك لبيانات الشركة:

لا	نعم	العبارات
		س1/ هل تحتوي القوائم المالية على تحريفات جوهرية؟ س2/ هل يوجد مبرر لتعديل رأيك بشأن القوائم المالية س3/ ماهو نوع الرأي الذي ستبديه - رأي نظيف - رأي متحفظ - رأي معاكس - الامتناع عن ابداء الرأي س4/ ماهي اسباب ذلك؟