



**Tikrit Journal of Administrative
And Economics Sciences**
مجلة تكريت للعلوم الإدارية والاقتصادية

ISSN: 1813-1719 (Print)



**The effect of using brainstorming to improve the professional skepticism
of the external auditor to discover fraud in the financial statements:
A study of the opinions of a sample of external auditors in Iraq**

Prof. Dr. Nadhim hassan rasheed
College of Administration and Economics

University of Al-Hamdaniya

dr.nadhim1962@uohamdaniya.edu.iq

Assist. Lecturer. May Ablahad Afram
College of Administration and Economics

University of Al-Hamdaniya

may-a-ablahad@uohamdaniya.edu.iq

Abstract:

The research aims to identify the concept of brainstorming and professional skepticism in auditing, and to clarify the impact of brainstorming sessions on improving the professional skepticism of the external auditor to discover fraud in the financial statements, in addition to identifying how brainstorming of external auditors affects fraud by supporting professional skepticism. As for the study sample, it included a selected group of external auditors who carry out audit tasks in the Office of Financial Supervision and private auditing and control offices, using the descriptive analytical method, by preparing a questionnaire and according to the five-year Likert scale for a random sample, through distributing (60) questionnaires, and (54) were retrieved. 52 of them are valid for study, i.e. 86.7% of them, which is a good and acceptable percentage for scientific research purposes. The research found that brainstorming refers to open discussion sessions among members of the audit team that help the auditors improve the professional skepticism of the audit team by understanding and anticipating the strategic behavior of the management to know how the management can commit fraud and hide it in the financial statements. The research recommends the need for the relevant authorities to in the auditing profession, by holding specialized seminars and workshops, to introduce and remove brainstorming and professional skepticism, for the purpose of increasing awareness and awareness of external auditors, and developing their abilities and skills of the importance of brainstorming. And its role in improving appropriate professional skepticism to ensure the quality of the audit process.

Keywords: brainstorming, professional skepticism.

**تأثير استخدام العصف الذهني في تحسين الشك المهني للمدقق الخارجي لاكتشاف
الغش في القوائم المالية دراسة لآراء عينة من المدققين الخارجيين في العراق**

م.م. مي ابلحد أفرام
كلية الإدارة والاقتصاد
جامعة الحمدانية

أ.د. ناظم حسن رشيد
كلية الإدارة والاقتصاد
جامعة الحمدانية

المستخلص:

يهدف البحث إلى التعرف على مفهوم العصف الذهني والشك المهني في التدقيق، وتوضيح تأثير جلسات العصف الذهني في تحسين الشك المهني للمدقق الخارجي لاكتشاف الغش في القوائم

المالية بالإضافة الى التعرف على كيفية تأثير العصف الذهني للمدققين الخارجيين في الحد من الغش من خلال دعم نزعة الشك المهني، أما عينة الدراسة فشملت مجموعة مختارة من المدققين الخارجيين الذين يقومون بمهام التدقيق في ديوان الرقابة المالية ومكاتب تدقيق ومراقبة الحسابات الخاصة، باستخدام المنهج الوصفي التحليلي بإعداد استمارة استبانة وعلى وفق مقياس ليكرت الخماسي لعينة عشوائية وذلك من خلال توزيع (60) استبانة، تم استرداد (54) منها 52 استمارة صالحة للدراسة، أي بنسبة 86.7% منها وهو ما يعد نسبة جيدة ومقبولة لأغراض البحث العلمي. توصل البحث إلى أن العصف الذهني يشير إلى جلسات مناقشة مفتوحة فيما بين أعضاء فريق التدقيق تساعد المدققين في تحسين الشك المهني لفريق التدقيق من خلال فهم وتوقع السلوك الاستراتيجي لإدارة لمعرفة كيف يمكن ارتكاب الادارة للغش واخفاءه في القوائم المالية، ويوصي البحث إلى ضرورة قيام الجهات ذات العلاقة بمهنة التدقيق، بعقد الندوات وورش العمل المتخصصة، للتعريف بالعصف الذهني والشك المهني وأبعادهما، لغرض زيادة الوعي والإدراك لدى المدققين الخارجيين، وتنمية قدراتهم ومهاراتهم بأهمية العصف الذهني، ودوره في تحسين الشك المهني الملائم بما يضمن تحقيق جودة عملية التدقيق.

الكلمات المفتاحية: العصف الذهني، الشك المهني. الغش (الاحتيال)

المقدمة

تؤكد معايير التدقيق أن الكشف عن الغش هو هدف مهم لعملية التدقيق وتتطلب ممارسة الشك المهني ومناقشة بين فريق المشاركين لمنع وكشف الاحتيال، إن تبني وتطبيق العقلية المتشككة هو في النهاية مسؤولية شخصية ومهنية يجب أن يتبناها كل مدقق خارجي. إنها جزء لا يتجزأ من مجموعة مهارات المدقق وترتبط ارتباطاً وثيقاً بالمفاهيم الأساسية لاستقلالية المدقق والحكم المهني ويسهم في جودة التدقيق. ومع زيادة حالات التلاعب والغش في القوائم المالية كان لابد من البحث عن أساليب حديثة ثبت استخدامها ونجاحها في مجالات كثيرة، ومن أهم هذه الأساليب جلسات العصف الذهني لفريق التدقيق في تدعيم مستوى الشك المهني للمدقق عن طريق أداء هذه الجلسات بذهن متسائل وشك كمحاولة لتأكيد مستوى الشك المهني الملائم، كما توفر هذه الجلسات الفرصة للمدققين الأقل خبرة للاستفادة من المدققين ذوي الخبرة الكبيرة ومعرفة كيف يقوم هؤلاء المدققين باستخدام وتطبيق الشك المهني بشكل مناسب.

المبحث الأول منهجية البحث

أولاً. مشكلة البحث: تتمثل مشكلة البحث في الاجابة عن السؤال الرئيس الآتي: ما مدى امكانية اكتشاف الغش عند تدقيق القوائم المالية في ظل الشك المهني للمدقق الخارجي المبني على العصف الذهني؟ ويتفرع عن هذا السؤال العديد من الأسئلة:

1. كيف تعمل جلسات العصف الذهني في تحسين الشك المهني للمدقق الخارجي لاكتشاف الغش عند تدقيق القوائم المالية؟
2. هل يعزز العصف الذهني، الشك المهني للمدقق الخارجي في وجود الغش في القوائم المالية؟
3. ما مدى تأثير العصف الذهني في تحسين مستوى ممارسة الشك المهني لاكتشاف الغش في القوائم المالية؟

ثانياً. أهمية البحث: تأتي أهمية البحث من أهمية موضوع العصف الذهني ونزعة الشك المهنية لدى المدقق الخارجي الذي يتناولها من خلال الوقوف على أهمية هذه الجلسات في مجال مهنة

التدقيق واسهامها في دعم وتحسين الشك المهني للمدققين الخارجيين في ديوان الرقابة المالية الاتحادي ومكاتب وشركات التدقيق في العراق لاكتشاف الغش في القوائم المالية والحد منه، إذ تعد الدراسة بمثابة دعوة إلى عقد جلسات العصف الذهني للمدققين الخارجيين لدعم نزعة الشك المهني لديهم الأمر الذي ينعكس ايجابياً على مهنة التدقيق من خلال اكتشاف الاحتيال عند تدقيق القوائم المالية للشركات المختلفة والمحاولة للحد منه ومن ثم فإن هذه الدراسة تعد من المحاولات العلمية الهادفة إلى الرقي بمهنة التدقيق ككل.

ثالثاً. أهداف البحث: يسعى البحث إلى تحقيق مجموعة من الأهداف وكما يأتي:

١. ترسيخ العصف الذهني لدى المدققين الخارجيين من خلال الجلسات النقاشية.
 ٢. الوقوف على مفهوم الشك المهني للمدققين الخارجيين وابعاده.
 ٣. التعرف على كيفية تأثير العصف الذهني للمدققين الخارجيين في الحد من الغش من خلال دعم الشك المهني.
 ٤. التعرف على آراء عينة من المدققين الخارجيين (ديوان الرقابة المالية الاتحادي ومكاتب وشركات التدقيق في العراق) بخصوص تأثير جلسات العصف الذهني في دعم وتحسين الشك المهني للمدقق الخارجي لاكتشاف الغش في القوائم المالية والحد منه.
- رابعاً. فرضيات البحث:** ولتحقيق أهداف البحث تم الاعتماد على الفرضيات الآتية:
١. هناك تأثير لجلسات العصف الذهني على تحسين الشك المهنية لفريق التدقيق لاكتشاف الغش عند تدقيق القوائم المالية.
 ٢. تعمل جلسات العصف الذهني على تحسين الشك المهني من خلال خبرات فريق التدقيق وتوليد أفكار عن الاحتيال بجودة أعلى مما يولده المدققون الأفراد.
 ٣. تسهم جلسات العصف الذهني في تحسين خصائص الشك المهني والأحكام والقرارات المتعلقة بتقييم مخاطر التدقيق لتحسين أساليب التدقيق لاكتشاف الغش والحد منه.
- خامساً. منهجية البحث:** لتحقيق أهداف وفرضيات البحث، تم الاعتماد في منهجية البحث على المنهج الوصفي في تحديد الإطار النظري العام للبحث وذلك من خلال الاستعانة بالأطاريح والرسائل الجامعية والدوريات والكتب التي تتناول موضوع البحث.
- كذلك تم الاعتماد على المنهج التحليلي في تحليل نتائج الدراسة الميدانية المستندة إلى آراء عينة من المدققين الخارجيين في العراق. وعلى وفق مقياس ليكرت الخماسي واعتمد البرنامج الاحصائي (SPSS) في تحليل إجابات المبحوثين.

المبحث الثاني: مفهوم العصف الذهني في التدقيق وأبعاده

أولاً. مفهوم العصف الذهني في التدقيق: ابتكر (Alex F. Osborne) أسلوب العصف الذهني (Brainstorming) في أواخر ثلاثينات القرن المنصرم بوصفه فكرة سعى إلى تطبيقها في عمله في مجال الإعلانات، وبسبب إحباطه من عدم قدرة موظفيه على توليد أفكار إبداعية جديدة، بدأ Osborne بتطوير طرق جديدة لحل المشكلات تركز على منهج العمل القائم على الفريق. لذا بدأ في استضافة جلسات التفكير الجماعي، واكتشف أن هذا المنهج أدى إلى زيادة كبيرة في جودة وكمية الأفكار الجديدة. وقد صاغ Osborne جلسات العصف الذهني في هذه الاجتماعات الجماعية، كما كتب عن هذه التقنية في منشورات عديدة (Osborn, 2001: 150)

يعد العصف الذهني طريقة لتطوير مفاهيم جديدة لحل المشكلات من خلال النظر إليها بطرق مبتكرة. بحيث يمكن بناء بعض هذه الأفكار في شكل حلول مبتكرة لمشكلة ما، بينما يمكن للآخرين توليد أفكار إضافية. ويعني أيضاً توليد وانتاج أفكار وآراء إبداعية من قبل الأفراد والمجموعات لحل مشكلة معينة، أي وضع الذهن في حالة من الإثارة والجاهزية للتفكير في كل الاتجاهات لتوليد أكبر قدر من الأفكار حول المشكلة أو الموضوع المطروح بحيث يتاح للفرد جو من الحرية يسمح بظهور كل الآراء والأفكار، فضلاً عن أنه أثناء جلسات العصف الذهني، يجب على المشاركين تجنب انتقاد الأفكار أو مكافأتها من أجل استكشاف احتمالات جديدة واستبعاد الإجابات غير الصحيحة. بمجرد انتهاء جلسة العصف الذهني، تبدأ جلسة التقييم التي تتضمن تحليل ومناقشة الأفكار التي تم بثها (<https://www.techtarget.com>).

فالعصف الذهني هو أسلوب إبداع جماعي يستخدم لإيجاد حل لمشكلة معينة، كما يوجد تعريفات عدة للعصف الذهني ولعل من أهم هذه التعريفات وأكثرها وضوحاً وتعبيراً عن المفهوم هو:

١. العصف الذهني هو أسلوب إبداع جماعي يستخدم غالباً لإيجاد حل لمشكلة معينة. يتم تحقيق ذلك من خلال جمع وتسجيل الأفكار الجديدة من أعضاء الفريق بطريقة التدفق الحر، إذ تتكون جلسات العصف الذهني عادة من عدد قليل من أعضاء الفريق الأساسيين، وعادة ما يقودها مدير (<https://blog.mindmanager.com>).

٢. أسلوب علمي يعتمد على توليد وإنتاج أفكار وآراء إبداعية من الأفراد والمجموعات لحل مشكلة معينة، يهدف إلى توليد أكبر قدر ممكن من الأفكار الابتكارية خلال فترة زمنية محددة لحل مشكلة معينة ومن ثم التوصل إلى حلها من خلال المناقشة وتبادل الآراء (رشيد وكوثر، ٢٠١٨: ٤٦٧).

٣. العصف الذهني هو أسلوب لتوليد الأفكار وتبادل المعرفة لحل مشكلة تجارية أو تقنية معينة، إذ يتم تشجيع المشاركين على التفكير دون انقطاع. وهو نشاط جماعي حيث يشارك كل مشارك أفكاره بمجرد أن تتبادر إلى الذهن، في ختام الجلسة، يتم تصنيف الأفكار وترتيبها لمتابعة الإجراءات (<https://www.twi-global.com>).

وعليه يمكن تعريف العصف الذهني في التدقيق بالشكل الآتي:

يعد العصف الذهني أسلوباً رائعاً يمكن لفريق التدقيق استخدامه لتوليد أفكار جديدة وفريدة من نوعها. عند إجراء تدقيق، فمن الممارسات الجيدة أن تنغمس بانتظام في أنشطة العصف الذهني. الأمر الذي يساعد المدققين في فهم وتوقع السلوك الاستراتيجي للإدارة لمعرفة كيف يمكن ارتكاب الإدارة للغش واخفائه في القوائم المالية والعمل على تطوير أفكار إبداعية عالية الجودة لتصميم إجراءات فعالة وغير متوقعة لكشف هذا الاحتيال الذي تم اخفاؤه. فضلاً عن أنه يعد:

١. أسلوب إبداع جماعي يستخدم غالباً من قبل فريق التدقيق لإيجاد حل لمشكلة معينة.
٢. نشاط جماعي حيث يجتمع فريق التدقيق على فترات منتظمة لتوليد أفكار وحلول جديدة حول مجال معين من الاهتمام.
٣. يتكون عادة من عدد قليل من أعضاء الفريق الأساسيين للتدقيق، وعادة ما يقودها مدير التدقيق أو مساعده.

٤. طريقة جماعية لحل المشكلات تتضمن المساهمة التلقائية للأفكار والحلول الإبداعية. من خلال مناقشة مكثفة وحررة يتم فيها تشجيع كل عضو في التدقيق على التفكير واقتراح أكبر عدد ممكن من الأفكار بناءً على معارفهم المتنوعة.

٥. عبارة عن جلسات مناقشة مفتوحة فيما بين أعضاء فريق التدقيق تساعد المدققين في فهم وتوقع السلوك الاستراتيجي للإدارة لمعرفة كيف يمكن ارتكاب الإدارة للغش وإخفائه في القوائم المالية.
- ثانياً. الغرض الرئيسي من العصف الذهني:** يمكن تحديد أهداف جلسات العصف الذهني في مجال الاحتيال تشمل (أرسانيوس، ٢٠١٢: ٩٦) (رشيد والسقا، ٢٠١٥: ٧):

 ١. يسهم العصف الذهني في إلقاء الضوء على كيفية حدوث وإخفاء عملية الاحتيال وإن الذي يعزز جلسة العصف الذهني، مفهوم اكتشاف الأخطاء الجوهرية في البيانات المالية الناجمة عن الاحتيال باعتبارها عنصراً أساسياً في عملية التدقيق .
 ٢. زيادة في عدد الأفكار المتولدة من خلال جلسات العصف الذهني. وإن فريق العصف الذهني الذي يتصل أحدهم بالآخر، وبإمكانهم تحسين توليد أفكارهم من خلال المحاكاة والتعاون في الأفكار.
 ٣. توليد أفكار عن الغش بجودة أعلى مما يولده المدققون الأفراد قبل جلسة العصف الذهني، ومن ثم مساعدة المدققين على تحسين عملية التدقيق .
 ٤. تحسين الاتصال بين أفراد فريق التدقيق من ذوي الخبرات المتباينة الأمر الذي يترتب عليه، نقل خبرات ارتكاب الاحتيال وكيفية إخفائه واكتشافه إلى باقي أفراد فريق التدقيق.
 ٥. زيادة جودة أحكام المدققين بزيادة تفاعل فريق التدقيق ومن ثم سيتمخض عنها قرارات بجودة أعلى من تلك المتمخضة عن المدققين الأفراد المعنيين.
 ٦. مساعدة المدققين في ربط عوامل خطر التلاعب بتقييمات الخطر، التي بدورها تنمي تطوير استجابات تدقيق ملائمة.
 ٧. تحسين تقييمات خطر الغش من قبل المدققين عندما تكون تقييمات خطر الاحتيال لفريق تدقيق العصف الذهني أكثر فاعلية من تلك التي للتدقيق الاعتيادي.
 ٨. تتيح جلسات العصف الذهني تبادل المعلومات والأفكار الجديدة أثناء أداء عملية التدقيق من أعضاء فريق التدقيق.

لضمان جلسة مثمرة يسهم فيها جميع الحاضرين، هناك العديد من قواعد العصف الذهني وهي

:(<https://www.twi-global.com>)

 ١. تشجيع الأفكار الجديدة والمبتكرة، مهما كانت غريبة لأول مرة.
 ٢. تعد كمية الأفكار أكثر أهمية من الجودة، لذلك فإن مشاركة الأفكار مع المجموعة، لا تتم مناقشتها أو انتقادها بالتفصيل؛ فهذا الأمر مؤجل لمرحلة لاحقة.
 ٣. قم بالبناء على الأفكار التي طرحها الآخرون.
 ٤. كل شخص وفكرة لها القيمة نفسها.
 ٥. تنتمي كل فكرة تم إنشاؤها إلى المجموعة وليس إلى الفرد الذي فكر فيها.

ثالثاً. لماذا العصف الذهني مهم: بالرغم من أن العصف الذهني يعد بالفعل جزءاً مهماً من عمليات تدقيق الاحتيال، إلا أنه لا يمكن استبعاد الأهمية المتزايدة لعمليات التدقيق الداخلي المنتظمة.

لقد أدرجت بعض الفوائد أدناه للعصف الذهني (<https://www.linkedin.com>)،

:(<https://blog.mindmanager.com>)

 ١. يساعد الفريق على توليد عدد كبير من الأفكار بسرعة، والتي يمكن صقلها ودمجها لإنشاء الحل المثالي.
 ٢. يسمح العصف الذهني للناس بالتفكير بحرية أكبر، دون خوف من الحكم.

٣. يسمح العصف الذهني للفرق بالتوصل إلى استنتاجات بشكل جماعي.
٤. يقدم العصف الذهني وجهات نظر مختلفة، تؤدي إلى تحقيق بُعد مختلف تماماً عن مهارات التفكير.
٥. الميزة الأكثر أهمية للعصف الذهني، هي قدرته على إطلاق العنان للإبداع من خلال التعاون.
٦. يعد العصف الذهني أمراً رائعاً لبناء الفريق. إذ لا يمتلك أي شخص ملكية النتائج، الأمر الذي يتيح جهد الفريق المطلق.

استناداً إلى ما تمت مناقشته فإنه يمكن تحديد أهمية استخدام العصف الذهني في تدقيق البيانات المالية بالشكل الآتي (رشيد والسقا، ٢٠١٥: ١٦):

١. يساعد فريق التدقيق على كسر الطريقة الرتيبة لحل المشكلات ويعطي منظوراً جديداً للموقف نفسه.
٢. يعد أداة مفيدة للغاية لفريق التدقيق لتحسين العمل الجماعي والحصول على أفكار لمجموعة كاملة معاً.
٣. مساعدة المدققين للتفكير إستراتيجياً بخصوص اكتشاف الاحتيال في البيانات المالية.
٤. وضع الذهن في حالة من الإثارة والجاهزية للتفكير الأمر الذي يعمل على زيادة في عدد الأفكار المتولدة.
٥. تقديم النصائح والحلول للمشاكل الخاصة بمجال الغش من خلال إيجاد إجراءات تدقيق أكثر فاعلية لاكتشاف الاحتيال.

واختصاراً، تتمثل المزايا الأساسية للعصف الذهني في قدرته على إطلاق العنان للإبداع من خلال التعاون، إنها تقنية مثالية لاستخدامها معاً كفريق، إذ يمكن أن تساعد هذه التقنية في إنشاء أفكار جديدة ومثيرة بحيث تنقل عملك إلى مستوى جديد.

رابعاً. معايير التدقيق الخاصة بالعصف الذهني: تتطلب المعايير المهنية للتدقيق من المدققين الخارجيين إجراء جلسة عصف ذهني بوصفه جزءاً من عملية التدقيق، لتقييم مخاطر التحريفات الجوهرية بسبب الاحتيال، حيث استحدث المعيار الأمريكي SAS.99 أسلوب العصف الذهني بوصفه وسيلة يستخدمها المدققون في سبيل أداء مهمتهم في اكتشاف الأخطاء والغش في القوائم المالية، من خلال عقد مناقشات واتصال مستمر بين أفراد فريق التدقيق، ومعيار SAS 109، "فهم الكيان وبيئته وتقييم مخاطر الأخطاء الجوهرية"، يتطلب أن يعقد أعضاء فريق التدقيق اجتماعاً لمناقشة احتمال احتواء البيانات المالية على أخطاء جوهرية بسبب الغش أو الخطأ. " (<https://www.dummies.com>)، وقد أكد ذلك مجلس مراقبة حسابات الشركة العامة Public Company Accounting Oversight Board (PCAOB)، حيث إن جلسات العصف الذهني تساعد في الاستفادة من جهود فريق التدقيق في اكتشاف إمكانية وجود غش في القوائم المالية (4: 2010 PCAOB, 2002 SAS.99, AICPA).

بينما وضع معيار التدقيق الدولي (240) أن تتم المناقشات بين أعضاء فريق التدقيق بحيث تركز هذه المناقشات بشكل محدد على كيفية قابلية وجود تحريفات جوهرية في القوائم المالية بسبب الاحتيال، وأين يمكن أن توجد مثل هذه الأخطاء في القوائم المالية، بما في ذلك كيفية حدوث الغش. أما معيار التدقيق الدولي (315) فقد نص على أنه يجب على شريك التدقيق والاعضاء في فريق التدقيق مناقشة مدى قابلية تعرض القوائم المالية في المنشأة للتحريفات الجوهرية بسبب الغش".

المبحث الثاني: الشك المهني في التدقيق وأبعاده

أولاً. مفهوم الشك المهني: إن "الشك المهني للمدققين الخارجيين ليس فقط أحد المتطلبات الأساسية للمهنة ولكنه أيضاً عنصر مهم لتحسين التدقيق عالي الجودة في عملية التدقيق. ولقد تم ذكر

مصطلح "الشك المهني" في عدد من الأبحاث ومعايير التدقيق الحديثة. إذ أكدت AICPA أن الشك المهني هو مهارة حاسمة وإنه ينبغي إجراء البحوث لتقييم كيفية تنفيذ الشك المهني" (Thu Trang Ta, 2022: 3) (Hussein & Mahmood, 2021: 6).

ينظر PCAOB إن على تقييم المدققين "ما يمكن أن يحدث خطأ" في البيانات المالية لزيائهم والحصول على "أدلة كافية ومناسبة"، والتي ليست بالضرورة أن تكون أكثر الأدلة التي يمكن الوصول إليها بسهولة. الشك المهني، "موقف يتضمن عقلاً متسائلاً"، يجب تطبيقه في جميع مراحل التدقيق ومن قبل جميع أعضاء الفريق (PCAOB, 2012: 6).

"أصبح الشك المهني أكثر انتشاراً من أي وقت مضى، نظراً للتحويل نحو المزيد من معايير المحاسبة وزيادة استخدام القيم العادلة في التقارير المالية. فالشك المهني مهم بشكل خاص في المجالات التي تم فيها تطبيق الأحكام، نظراً لوجود المزيد من الفرص لتحيزات الإدارة للتسلل ووقوع الأخطاء. كما أنه أمر بالغ الأهمية في نظر المدقق في الاحتيال، لأن أولئك الذين يخطئون عمداً في البيانات المالية للشركة، سيحاولون أيضاً إخفاء تكتيكاتهم" (<https://www.abrigo.com>) وبذلك نستنتج أنه بدون الشك المهني، لا قيمة للتدقيق. إنه في صميم ما يفعله المدققون، لكن ليس من السهل تحديد فكرة الشك، يجب مقاومة الرغبة في استخدامه، أو بالأحرى عدم استخدامه، بوصفه عاملاً شاملاً لأي شيء خطأ في التدقيق أو في إعداد التقارير المالية. ليس كل شيء نتيجة قلة الشك.

حددت المناقشات الأخيرة في مجتمع التدقيق، طريقتين أساسيتين للشك المهني: "الحياد"، إذ لا يفترض المدقق، أن الإدارة غير نزيهة ولا يفترض الصدق بلا شك، والشك الافتراضي (الظني)، إذ يفترض المدقق مستوى معين من الإهمال وعدم الكفاءة أو عدم الأمانة من جانب معدي البيانات المالية ما لم يظهر الدليل خلاف ذلك. كما لا يوجد توافق في الآراء بشأن أي من هذين المنهجين هو الأنسب للتدقيق. (Ganji, 2020: 20) وبالشكل الآتي:

١. **وجهة النظر الأولى: (الشك المهني المحايد):** ويمثل الموقف الذي يشمل استجواب العقل والتقييم النقدي للأدلة كما يفترض رأياً محايداً بمعنى، أنه لا يفترض صدق الإدارة أو خيانة الأمانة لديها ويؤكد هذا النوع على بذل المدقق العناية المهنية الواجبة في أداء عملية التدقيق .

تتمثل العقلية الحيادية للمدقق في تقييم أدلة التدقيق، التي لا تفترض وجود تحيز مسبق فيما تقدمه الإدارة من معلومات (Quad ackers et al., 2014: 640)

٢. **وجهة نظر الثانية: نظرة الشك الافتراضي (الظني):** تفترض وجهة النظر هذه، تقييم أدلة التدقيق للشركة، محل التدقيق بافتراض احتوائها على المخاطر والاحتيال وعدم الأمانة حتى تتوفر الأدلة التي تثبت عكس ذلك. بمعنى يتطلب الشك الافتراضي قدراً من الإهمال أو عدم الكفاءة أو عدم الأمانة من جانب معدي البيانات المالية (Dimitrova, J., & Sorova, A., 2016: 60) فالعقلية ذات الشك الظني، تفترض أن الإدارة تمارس مستوى معيناً من عدم الأمانة أو التحيز فيما تقدمه من تأكيدات (Cohen. et al., 2015: 6). إن "النظرة الأفضل لتحقيق الهدف من وراء الشك المهني، هي نظرة الشك الافتراضي وذلك لأن النظرة الحيادية سوف تفقد قيمتها إذا كانت الإدارة تتمتع بقدر من الكفاءة يساعدها في إخفاء التلاعب الأمر الذي يؤدي إلى عدم قدرة المدقق على اكتشاف هذا التلاعب بسهولة"، ونظراً لأهمية الشك المهني في التدقيق، والذي يظهر من خلال الاهتمام المتزايد به من قبل كل من المعايير المهنية والباحثين، فقد تم إلقاء الضوء على مفهوم الشك المهني بشكل

عام وتعريفه محاسبياً، ولأن مصطلح الشك ليس بالمصطلح الحديث، فقد تم تأصيل الموضوع من خلال الرجوع إلى جذور وبدايات استخدام هذا المصطلح ومراحل تطوره، كما تم التعرف على المعاني المتعددة لمصطلح الشك المهني وأهميته واستخداماته في مجالات التدقيق (Douglas E carpenter, 2015: 35).

هناك العديد من التعريفات الخاصة بالشك المهني ولعل من أهمها:

أ. يعرف المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين (AICPA) معيار SAS99 "الشك المهني على أنه تعبير عن موقف يتضمن استجواباً للعقل وتقييماً نقدياً لأدلة التدقيق، توجب على المدقق التعامل وفق منطق يعترف بإمكانية وجود أخطاء جوهرية ناتجة عن الغش، ويستخدم المدقق المعرفة والمهارة والقدرة التي تتطلبها مهنة التدقيق للقيام بجدية، وبحسن نية ونزاهة، بجمع الأدلة وتقييمها بشكل موضوعي" (SAS NO 99, 2002).

ب. تعرف PCAOB الشك المهني "أنه موقف يتضمن عقلية متسائلة وتقييماً انتقادياً لملاءمة وكفاية أدلة التدقيق، واستخدام المدقق المعرفة والمهارة والقدرة التي تتطلبها مهنة المحاسبة والتدقيق لأداء إجراءات جمع وتقييم أدلة التدقيق بجدية وحسن نية ونزاهة وموضوعية" (PCAOB, 2012: 3).
ج. يشير إلى الموقف الذي يتضمن استجواباً للعقل وتقييماً نقدياً لأدلة التدقيق وهو أساس المهنة. وقد تم التأكيد على أهميتها. كذلك يمكن النظر إلى الشك المهني بوصفه عدسة يقوم المدققون من خلالها بتقييم الأدلة والمخاطر خلال عملية التدقيق (Ciolek, M., 2017: 33).

د. تحدد معايير التدقيق الأسترالية الشك المهني، على أنه "موقف يتضمن عقلاً متسائلاً، والتنبيه إلى الظروف التي قد تشير إلى وجود خطأ محتمل بسبب خطأ أو احتيال، وتقييم نقدي لأدلة التدقيق". (Christopher Niesche, 2019: 3).

ه. عرفت المعايير الدولية للتدقيق، الشك المهني على أنه "موقف يتضمن عقلاً متسائلاً، والتنبيه إلى الظروف التي قد تشير إلى وجود خطأ محتمل (في التقارير المالية) بسبب خطأ أو احتيال، وتقييم نقدي لأدلة التدقيق (IAASB, 2020: 130).

يتضح مما سبق أن الشك المهني يتضمن:

- الذهن المتسائل، والمستمر والتقييم الانتقادي لأدلة التدقيق، دون افتراض مسبق من جانب المدقق لنزاهة أو عدم نزاهة الإدارة والميل لإرجاء الحكم حتى يتمكن من الحصول على أدلة كافية وملائمة لإزالة هذا التشكك أو تأكيده.
- اتجاه أو نزعة تتضمن العقلية التساولية والانتباه إلى الظروف التي قد تشير إلى تحريفات محتملة نتيجة للخطأ أو الغش وتقويم انتقادي لأدلة التدقيق.
- موقف يتضمن استجواباً للعقل وتقييماً نقدياً لأدلة التدقيق. وعند ممارسة الشك المهني، يجب ألا يرضى المدقق بأقل من الأدلة المقنعة بسبب الاعتقاد بأن الإدارة صادقة.
- موقف أساسي يعزز قدرة المدقق على التحديد والاستجابة للحالات التي قد تشير إلى تحريف محتمل، يتضمن تقييماً نقدياً لأدلة التدقيق. هذا التقييم النقدي ضروري حتى يتمكن المدقق من استخلاص النتائج المناسبة.
- إنه موقف يتضمن استجواباً للعقل وتقييماً نقدياً لمدى ملاءمة وكفاية أدلة التدقيق.

ثانياً. أهمية الشك المهني: وفقاً لمفهوم الشك المهني فإنه ينبغي على المدقق، عند أداء عملية التدقيق، إذ يمتلك عقلية تعترف بإمكانية وجود تحريف جوهرية ناتج عن الغش، وبغض النظر عن

أية خبرة سابقة له مع الشركة، محل التدقيق واعتقاده بخصوص أمانة ونزاهة الإدارة، بمعنى عدم وضع أية افتراضات بشأن أمانة ونزاهة الإدارة، بحيث ينبغي عليه ألا يكتفي بدليل أقل اقتناعاً بناءً على اعتقاده بأن الإدارة أمينة (AICPA, 2002).

وعليه يمكن تحديد أهمية الشك المهني بالشكل الآتي:

١. يؤكد المعيار الأمريكي SAS 99-109 والدولي 200 و240 على "ضرورة وأهمية ممارسة المدقق للشك المهني في مراحل عملية التدقيق كافة. فضلاً عن ذلك تأكيد المنظمات المهنية مثل PCAOB على أهمية ممارسة مستوى مناسب من الشك المهني عند أداء عملية التدقيق، كما تعد ممارسة الشك المهني ضرورة للحفاظ على ثقة المساهمين والمستثمرين في إجراءات وتقارير التدقيق، وتعترف معايير التدقيق الدولية بصورة صريحة بالأهمية الأساسية للشك المهني، ومع ذلك، يعد تبني وتطبيق التفكير التشككي بصورة نهائية مسؤولية شخصية ومهنية يتبناها كل مدقق على حدى، ولهذا فإن مكاتب المحاسبة والتدقيق نفسها لها دور مهم في غرس التفكير التشككي في المدقق، وذلك عن طريق تصميم وتنفيذ السياسات والإجراءات التي تعزز الثقافة الداخلية للاعتراف بأن الشك المهني ضروري لأداء عملية التدقيق" (PCAOB, 2012: 1-10).
٢. تعد ممارسة الشك المهني من المؤثرات المهمة على جودة الحكم المهني للمدقق الخارجي، ويتضح ذلك من خلال زيادة التركيز على الشك المهني في معايير التدقيق المهنية (Hurt, 2010: 149).
٣. أما أهميته بالنسبة لمهنة التدقيق وتتمثل في كون الشك المهني، يُعدّ أحد أهم الأدوات التي تساعد على استعادة المهنة مكانتها المهمة بوصفها عاملاً رئيساً في كشف عمليات الغش والوقاية منها وأما بالنسبة لمستخدمي التقارير المالية فيتضح من خلال تضيق الفجوة بين متطلبات المجتمع المالي وبين ما تتضمنه تقارير التدقيق (Saksena, 2010: 30).
٤. تظهر أهمية الشك المهني بالنسبة للمدقق الخارجي، من "خلال الممارسة المهنية تحت إطار الشك المهني والتي يتوقع منها أن تؤدي إلى ضبط جودة الأداء المهني انطلاقاً من العلاقة مع الزبون في مرحلة ما قبل التعاقد مروراً بمرحلة القبول والتخطيط للمهمة وأداء مهمة التدقيق وتنفيذ إجراءات التدقيق، أما أهمية الشك المهني بالنسبة للمهنة، فهو يعد من الوسائل الداعمة للرقى بالمهنة وجعلها في الإطار الذي وجدت من أجله، أي كونه عاملاً رئيساً في كشف عمليات الاحتيال والوقاية منها" (رائد وزبيط، ٢٠٢٠: ٤٥٥).
٥. تحقق ممارسة الشك المهني، العديد من المزايا للمدقق ولشركة التدقيق، إذ يعد أحد الأدوات التي تعمل على التحسين المستمر لأداء مراقبي الحسابات ومساعدتهم على إجراء تدقيق أكثر شمولاً لمنع واكتشاف التحريفات في القوائم المالية. كما يعبر الشك المهني عن تقديرات المدقق المرتفعة المخاطر، لعدم صحة وموثوقية المعلومات المتوافرة (Zerni, 2013: 1169).
٦. يسهم الشك المهني في تخفيض تأثير انتماء المدقق لشركة التدقيق وتحيزه للأحكام والقرارات السابقة الصادرة عن مراقبين تابعين لشركة التدقيق نفسها ومن ثم تأثير تلك الأحكام السابقة على أحكام وقرارات المدقق للسنة الحالية (عبد الرحمن، ٢٠١٤: ١١٧).

ثالثاً. الإصدارات المهنية للشك المهني في التدقيق:

أ. الشك المهني في معايير التدقيق الدولية:

١. ظهرت في فبراير 2012 وثيقة بعنوان: "الشك المهني في تدقيق القوائم المالية"، فقد ركز المجلس - فيما بعد- على الدور الأساس للشك المهني في عملية تدقيق القوائم المالية، والعلاقة المتداخلة بين

الشك المهني وأحكام المدقق الخارجي، فكلاهما يعد أن مدخلات أساسية لجودة التدقيق، وأوضح المجلس أن معايير التدقيق الدولية تعرف الشك المهني على أنه موقف يتضمن عقلية متساهلة وانتباه للظروف التي قد تدل على احتمال تحريف بسبب الأخطاء أو الاحتيال وتقييم جوهري للأدلة ونظراً لصعوبة ادراك المعنى الكامل للشك المهني، فقد حددت معايير التدقيق الدولية العناصر الهامة التي تساعد في فهم معنى الشك المهني فيما يأتي (IAASB, 2020: 137):

❖ إنه موقف: إن الشك المهني في الأساس، تفكير عقلي، والعقلية التشككية هي التي تحرك سلوك المدقق الخارجي لتبنى مدخلاً متساهلاً عند الأخذ في الاعتبار، المعلومات وتكوين الاستنتاجات.

❖ إنه حالة من التأهب.

❖ إنه التقييم الجوهري لأدلة الإثبات.

٢. معيار التدقيق الدولي 200 ومن ضمن متطلبات هذا المعيار: ينبغي أن يخطط ويجري المدقق عملية تدقيق ما مع ممارسة الشك المهني، مدركاً أن الظروف قد تكون موجودة بحيث تؤدي إلى وجود أخطاء جوهريّة في البيانات المالية.

٣. معيار التدقيق الدولي 240: يجب على المدقق أن يراعى نزعه الشك المهني أثناء التدقيق، مدركاً احتمال أنه قد يوجد تحريف جوهري بسبب الاحتيال وذلك على الرغم من خبرة المدقق السابقة فيما يتعلق بأمانة ونزاهة الإدارة والمكلفين بالحوكمة، ويتطلب الحفاظ على الشك المهني استمرار التساؤل بشأن ما إذا كانت المعلومات وأدلة التدقيق التي تم الحصول عليها توحى بتحريف جوهري بسبب الاحتيال ويشمل ذلك، الأخذ في الحسبان مدى إمكانية الاعتماد على المعلومات التي سوف يتم استخدامها كأدلة تدقيق وأدوات الرقابة على عمليات إعدادها وتطويرها.

ب. الشك المهني في المعايير الأمريكية: ومن أهم الإصدارات:

١. معيار التدقيق الأمريكي SAS99: عرف معيار التدقيق الأمريكي SAS99 الشك المهني بأنه "تعبير عن موقف أو حالة تتضمن استجاباً للعقل وتقييماً نقدياً لأدلة التدقيق توجب على المدقق التعامل وفق منطق يعترف بإمكانية وجود أخطاء جوهريّة ناتجة عن الاحتيال".

٢. معيار التدقيق الأمريكي SAS109 فهم المنشأة وبيئتها: يجب على المدقق تخطيط وتنفيذ أعمال التدقيق مع موقف أو حالة من الشك المهني، وأن يتضمن النقاش بين أعضاء فريق التدقيق، التأكيد على ضرورة ممارسة الشك المهني، ليكونوا على أهبة الاستعداد للحصول على المعلومات التي تشير إلى إمكانية حدوث الأخطاء الجوهريّة الناتجة عن عملية الاحتيال أو الخطأ (AICPA, 2006).

ج. الشك المهني في ظل PCAOB: عرف PCAOB الشك المهني: أنه عنصر من عناصر واجب

العناية العام للمدقق والذي يتم تطبيقه خلال عملية التدقيق، يعد موقف يتضمن استجاباً وتقييماً نقدياً لمدى ملاءمة وكفاية أدلة التدقيق، كما يتضمن استخدام المدقق، المعرفة والمهارة والقدرة التي تتطلبها مهنة المحاسبة والتدقيق لأداء إجراءات جمع وتقييم أدلة التدقيق بجدية وحسن نية ونزاهة وموضوعي، ويتألف من ثلاثة عناصر: ١. سمات المدقق. ٢. العقلية. ٣. الإجراءات (التصرف) (PCAOB Release 2013-001)، وفي عام 2012، وبسبب القلق إزاء الأدلة التي تم الحصول عليها في عمليات التفتيش التي أجراها على شركات المحاسبة العامة المسجلة، نشر مجلس الرقابة على محاسبة الشركات العامة (PCAOB) تنبيهاً لممارسات تدقيق الموظفين 10 (SAPA)، "الحفاظ على الشك المهني وتطبيقه في عمليات التدقيق". بعد ذلك، في عام

2013، أصدر PCAOB تقريراً عاماً يلخص عمليات التفتيش التي أجراها على الشركات التي قامت بمراجعة 100 شركة عامة أو أقل خلال الفترة 2007-2010. في ذلك التقرير، حدد PCAOB الافتقار إلى بذل العناية المهنية اللازمة - بما في ذلك الشك المهني بوصفه أحد الأسباب الجذرية العديدة المحتملة لأوجه القصور في التدقيق وفقاً للتقرير، نجد في بعض الحالات من المحتمل أن يكون الافتقار إلى الشك المهني المناسب قد حدث للأسباب الآتية: (PCAOB Release 2013-001)

- ❖ تسببت ثقة المدققين أو ثقتهم في الإدارة في قبول تأكيداتهم بدلاً من اختبارها بشكل كافٍ.
- ❖ أدى ضغط الوقت إلى زيادة أعباء عمل الشركاء والموظفين المحترفين، بما في ذلك أولئك الذين يعملون في القدرات الإشرافية.

المبحث الثالث: جلسات العصف الذهني وتحسين نزعة الشك المهني

في السنوات الأخيرة، حظي الاحتيال وغيره من أشكال السلوك غير الأخلاقي في الشركات، باهتمام كبير في أدبيات أخلاقيات الأعمال والمنظمات والجمعيات المهنية. فقد تسببت الفضائح في Enron و WorldCom و Xerox و Tyco و HealthSouth وغيرها من الشركات وفقدان الثقة في نزاهة الأعمال الأمريكية كما تسببت في إعادة تقييم مهنة المحاسبة والتدقيق في الولايات المتحدة وإعادة تأسيسها إجراءات المحاسبة (Robison & Santore, 2011: 281).

ورداً على فضيحة إنرون، أصدر المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين البيان الآتي: تتمتع مهنتنا بثقة عامة مقدسة وقد خدمت المصلحة العامة لأكثر من مائة عام. ومع ذلك، في فترة قصيرة من الزمن، تسببت وصمة انهيار شركة إنرون في تآكل أهم أصولنا: الثقة العامة. (Castellano & Melancon 2002: 1)

أولاً. مفهوم الغش (الاحتيال) وأبعاده: يعرف الغش في البيانات المالية أنه التغيير المتعمد للبيانات المالية للشركة من أجل تضليل مستخدمي المعلومات المالية وإنشاء صورة أفضل للمركز المالي للشركة وأدائها وتدفعاتها النقدية. كما يعد بشكل عام تحريفاً للمعلومات المالية التي يتم إبلاغها للمستثمرين.

هناك نوعان من التحريفات ذات صلة بنظر المدقق في الغش:

أ. التحريفات الناشئة عن التقارير المالية الاحتيالية: هي تحريفات متعمدة أو اغفالات للمبالغ أو افصاحات في البيانات المالية، مصممة لخداع مستخدمي البيانات المالية إذ يتسبب التأثير في عدم تقديم البيانات المالية، على جميع النواحي المادية، بما يتوافق مع مبادئ المحاسبة المقبولة عموماً (GAAP).

ب. التحريفات الناشئة عن اختلاس الأصول: تنطوي هذه التحريفات على سرقة أصول الشركة، ويتسبب تأثير السرقة في عدم تقديم البيانات المالية، على جميع النواحي المادية، وفقاً لمبادئ المحاسبة المقبولة عموماً، يمكن اختلاس الأصول بطرق مختلفة.

تتطلب العناية المهنية الواجبة من المدقق، "ممارسة الشك المهني. حتى بسبب خصائص الاحتيال، فإن ممارسة المدقق للشك المهني تكون مهمة عند النظر في مخاطر الغش. الشك المهني هو موقف يتضمن استجواباً العقل وتقييماً نقدياً لأدلة التدقيق. يجب على المدقق إجراء عملية الارتباط بعقلية تعترف بإمكانية وجود تحريف جوهري بسبب الغش، بغض النظر عن أية خبرة سابقة مع الشركة وبغض النظر عن اعتقاد المدقق بأمانة الإدارة ونزاهتها. فضلاً عن ذلك، يتطلب

الشك المهني استجواباً مستمراً عما إذا كانت المعلومات والأدلة التي تم الحصول عليها، تشير إلى حدوث خطأ جوهري بسبب الغش. في ممارسة الشك المهني في جمع الأدلة وتقييمها"

تتطلب معايير التدقيق الجديدة من أعضاء فريق التدقيق، مناقشة احتمالية وجود أخطاء جوهريّة بسبب الاحتيال. إذ يجب أن تتضمن هذه المناقشة، تبادل الأفكار أو "العصف الذهني" بين أعضاء فريق التدقيق حول الآتي (<https://www.123helpme.com>):

١. كيف وأين يعتقدون أن البيانات المالية للشركة، قد تكون عرضة لتحريف جوهري بسبب الغش.
 ٢. كيف يمكن للإدارة ارتكاب وإخفاء التقارير المالية الاحتيالية. إذ يمكن أن تتم عملية العصف الذهني أثناء التخطيط للتدقيق أو أثناء أي جزء من عملية جمع معلومات المدققين (ومن المتوقع أن يتواصل أعضاء ارتباط التدقيق بشأن عوامل مخاطر الاحتيال، خلال عملية التدقيق حتى اكتمالها).
- ثانياً. متطلبات المدقق لاكتشاف الغش: والتي تتمثل بما يأتي (IAASB, 2020: 227-234):**
- أ. يجب على المدقق أن يراعي مبدأ الشك المهني أثناء التدقيق، مدركاً احتمال انه قد يوجد خطأ جوهري بسبب الغش، وذلك بالرغم من خبرة المدقق السابقة فيما يتعلق بأمانة ونزاهة إدارة الشركة والمكلفين بالحوكمة.

ب. مناقشات أعضاء فريق الارتباط إذ يجب أن تركز هذه المناقشات- بشكل خاص- على قابلية تعرض البيانات المالية للشركة لوجود خطأ جوهري بسبب الغش، وأماكن تواجدها المحتملة في البيانات المالية، بما في ذلك كيفية حدوث الغش.

ج. يجب على المدقق، "تنفيذ إجراءات تقدير الخطر والأنشطة ذات العلاقة لفهم الشركة وبيئتها، بما في ذلك تنفيذ الرقابة الداخلية والحصول على معلومات لاستخدامها في التعرف على مخاطر الأخطاء الجوهريّة بسبب الغش.

د. يجب على المدقق، إجراء استفسارات من الإدارة ن للمكلفين بالحوكمة، المدققين الداخليين والآخرين داخل الشركة للتعرف على ما إذا كان لديهم معرفة باي احتيال فعلي، أو مشكوك فيه، يؤثر على الشركة، والحصول على آرائهم حول مخاطر تحريف جوهري بسبب الغش".

هـ. يجب على المدقق، تقييم ما إذا كانت المعلومات الأخرى التي حصل عليها والعلاقات غير المألوفة أو غير المتوقعة، والتي تم التعرف عليها من خلال الإجراءات التحليلية، تشير إلى وجود مخاطر تحريف جوهري بسبب الغش.

ثالثاً. تأثير العصف الذهني في دعم ممارسة الشك المهني: يذكر معيار التدقيق الدولي 200 صراحةً "إنه يجب على المدقق، تخطيط وإجراء عملية تدقيق بتشكيك مهني مع الاعتراف بوجود ظروف، قد تتسبب في تحريف البيانات المالية بشكل جوهري. لذا يحتاج المدقق إلى تطبيق الشك المهني خلال ارتباط التدقيق. على وجه التحديد، فغالباً ما يتم اقتباس مصطلح "الشك المهني" في معايير ضمان الجودة الأخرى كما توجد ظروف يتعين فيها على المدققين، إظهار مزيد من الشك المهني أهمها الغش"، يعد "الغش فعلاً متعمداً يمكن أن يؤدي إلى تحريف في البيانات المالية وقد يتضمن إجراءات يتخذها الفرد لإخفاء النشاط الاحتيالي. وقد ينطوي على تواطئ مع أفراد آخرين مما يجعل أمر اكتشافه، أكثر صعوبة. فضلاً عن ذلك، فإن الإدارة في وضع فريد لارتكاب الغش بسبب قدرتها على التلاعب بالسجلات المحاسبية وإعداد بيانات مالية احتيالية من خلال تجاوز الضوابط. لذلك يتطلب من المدققين، الحفاظ على شك مهني في تحديد وتقييم مخاطر التحريف

- الجوهري بسبب الغش وفي تصميم الاجراءات لاكتشاف مثل هذه التحريفات. إذ يجب على المدقق" (<https://www.hkicpa.org.hk>).
- أ. النظر في إمكانية تجاوز الإدارة للضوابط.
- ب. التعرف على احتمالية وجود تحريف جوهري بسبب الغش.
- ج. استجواب الإدارة، بشكل مستمر، حول إمكانية وجود تحريف جوهري بسبب الغش.
- لذلك من الضرورة وضع في الاعتبار، كيف يمكن أن يعكس إجراء التدقيق العام، زيادة الشك المهني من خلال - على سبيل المثال - زيادة الحساسية في اختيار طبيعة ومدى الوثائق التي سيتم فحصها لدعم المعاملات المادية.
- ينبغي على القائم بالتخطيط واداء عملية التدقيق أن يتبع أسلوب الشك المهني، وأن يكون المدقق مدركاً للعوامل التي قد تؤدي إلى تحريف القوائم المالية تحريفاً مهماً ومؤثراً ومن ثم عدم مصداقيتها، ومن هنا فان الشك المهني يتطلب من المدقق ما يأتي (الرفاعي وآخرون، ٢٠١٥: ٢٠):
١. التفكير بطريقة متشككة وناقدة.
 ٢. التغلب على الميول الطبيعية في تصديق التأكيدات المقدمة من الآخرين.
 ٣. العمل بروح متسائلة.
 ٤. نسيان العلاقات الماضية وعدم افتراض أن الزبائن صادقون حتى لو كانوا صادقين بالفعل في الماضي.
- عند إجراء تدقيق، من الجيد مناقشة كيفية قيام الشركة بارتكاب عملية احتيال مع أعضاء فريقك. إذ يُعد العصف الذهني، أداة مفيدة للغاية، إذ ربما يكون لدى أحد أعضاء الفريق، فكرة بشأن إجراءات الشركة التي لم تفكر فيها، أو تفودك إلى التفكير في بعض المعلومات التي حصلت عليها بطريقة مختلفة.
- يعرض (الرفاعي وآخرون، ٢٠١٥: ٢٠) اثنان من بيانات معايير التدقيق (SAS)، بنود إجراءات المناقشة لفريق التدقيق:
١. SAS 99، "النظر في الغش في تدقيق البيانات المالية": ينص هذا على أنه يجب عقد جلسة العصف الذهني بين أعضاء فريق التدقيق لتقييم ما إذا كان هناك خطر من وجود أخطاء جوهريّة في البيانات المالية للشركة بسبب الاحتيال.
 ٢. SAS 109، "فهم الكيان وبيئته وتقييم مخاطر الأخطاء الجوهريّة": يتطلب هذا أن يعقد أعضاء فريق التدقيق اجتماعاً لمناقشة احتمال احتواء البيانات المالية على أخطاء جوهريّة بسبب الاحتيال أو الخطأ.
- يمكن لفريق التدقيق، إجراء هاتين المناقشتين في الوقت نفسه طالما، أن لديه أجندة واضحة لمناقشة الغش والأخطاء بشكل منفصل. (أو يمكن للفريق عقد اجتماعين منفصلين).
- هناك مجالات عديدة للمناقشة المحتملة في جلسة العصف الذهني مع وضع الشك المهني في الاعتبار: (<https://www.dummies.com>)**
١. هل توجد الظروف المناسبة للسماح بتحريف البيانات المالية بشكل جوهري بسبب الغش؟ إنك تستخدم تقييمك لمخاطر التحكم والاكتشاف لمساعدتك. مخاطر الرقابة هي مخاطر عدم اكتشاف أو منع الضوابط الداخلية للشركة للأخطاء الاحتمالية. المخاطر الكامنة هي مخاطر التحريف الجوهري بناءً على طبيعة عمل الشركة. مخاطر الاكتشاف هي مخاطر عدم اكتشاف الأخطاء المادية.

٢. هل يمكن للإدارة أن تتصرف بطريقة احتيالية؟ "على سبيل المثال، تزوير الإدارة عمداً، لعمليات جرد المخزون، الأمر الذي يبالغ في تقدير المخزون النهائي ويقلل من تكلفة البضاعة المباعة، لماذا قد تفعل الإدارة هذا؟ غالباً ما يتم الحكم على المديرين بناءً على أداء أقسامهم. فكلما ارتفع صافي الدخل للقسم، كلما كان متوقعاً أن المدير يؤدي وظيفته بشكل أفضل، وربما تكون المكافأة السنوية مرتبطة بهذه التصورات".

ضع في اعتبارك أن معايير التدقيق، تتطلب أن تسأل الإدارة عما إذا كانت لديها أية معرفة بالغش الذي يحدث داخل الشركة. لذا يجب عليك أيضاً الاستعلام من الإدارة عن أية ادعاءات بالاحتيال من موظفين أو أشخاص خارج الشركة.

٣. كيف يمكن تسديد أصول الشركة؟ يأخذ هذا النوع من الغش أشكال عدة، إذ يعد تقييم الضوابط الداخلية للشركة على المخزون، طريقة جيدة لتقييم مخاطر سوء الاستخدام الاحتياطي لأصول الشركة.

٤. ما مدى سهولة تجاوز الإدارة للضوابط؟ أفضل الضوابط الداخلية، تكون عديمة الجدوى إذا لم يتبعها أحد، فعادة ما يتدفق الموقف غير الرسمي تجاه بيئة التحكم من أعلى إلى أسفل، إذ يتجاهل المدراء الضوابط الداخلية أو يوضحون أنهم يجدون مثل هذه الضوابط، غير ضرورية. أستخدمت معيار التدقيق الأمريكي SAS 99، أسلوب العصف الذهني بوصفه وسيلة يستخدمها المدققون في سبيل أداء مهمتهم في اكتشاف الأخطاء والتلاعب في القوائم المالية، وهو مفهوم جديد استحدثه المعيار للاستفادة من جهود فريق التدقيق في اكتشاف امكانية وجود احتيال أو بيان الكذب في القوائم المالية، وتهدف جلسات العصف الذهني إلى تحقيق الاتي (المعصراوي، ٢٠١٩: ٣)

أ. تحسين الاتصال بين افراد فريق التدقيق ذوي الخبرات المختلفة ويتيح ذلك فرصه اكتساب تفهم أفضل للمعلومات المتوافرة لدى افراد الفريق المحنكين بواسطة خبراتهم وتجاربهم مع الشركة، محل التدقيق ونقل خبرات ارتكاب الغش وكيفية اخفائه واكتشافه إلى باقي افراد الفريق.

ب. ايجاد عقليات مناسبة لإجراء عملية التدقيق في ضوء متطلبات الشك المهني وذلك بغرس عقلية متسائلة ومتشككة لدى اعضاء الفريق الأمر الذي يساعد على تطبيق الشك المهني الذي طالب به المعيار 99 صراحة والذي يزيد من فعالية التدقيق وان كان يمثل تحولاً مهماً في فكر واسلوب التدقيق إذ كان السائد في البداية أن على المدقق ألا يبدأ عمله بالشك إلى أن يثبت العكس اما المعيار 99 فانه يتطلب من المدقق الشك أولاً.

ج. تتيح جلسات العصف الذهني، تبادل المعلومات والافكار الجديدة أثناء أداء عملية التدقيق بين أعضاء الفريق.

د. تؤدي إلى تذكير المدققين بأن هذه الامكانية موجودة في كل عملية تدقيق بالرغم من أنه قد توجد تصورات وتجارب سابقة عن نزاهة وصدق الادارة.

لا تقتصر عقد جلسات العصف الذهني وفقاً للمعيار 99 على مرحلة التخطيط لعملية التدقيق فحسب ولكنه يمتد ليشمل جميع المراحل إذ نجد أثناء مراحل التدقيق كافة، أن المدققين يجمعون معلومات عن الشركة وعن الادارة وكلما مضوا في مراحل التدقيق، كلما زاد حجم المعلومات المتراكمة لديهم ولذلك يجب أن يبحث مدير فريق التدقيق عن فرص لممارسة العصف الذهني طوال عملية التدقيق وقد يختار بعض المدققين عقد جلسة عصف ذهني قرب انتهاء عملية

التدقيق لتدارس نتائج وخبرات أعضاء الفريق وفي الوقت نفسه أشار معيار التدقيق الدولي (IAS,240) إلى جلسات العصف الذهني من أجل الإبقاء على الحالة الذهنية المناسبة باستمرار للقيام بخطوات عملية التدقيق كافة. (IAASB, 2020: 238).

تعمل جودة العصف الذهني للاحتيال، على "تعديل العلاقات بين عوامل خطر الغش وتقييمات مخاطر الاحتيال، وبين تقييمات مخاطر الغش والاختبار المرتبط بالغش. إذ تشير هذه النتائج إلى أن جودة العصف الذهني المرتفعة للاحتيال، تؤدي إلى تحديد أفضل مخاطر الغش وخطط تدقيق أكثر فعالية لتحديد الأخطاء الناتجة عن الغش. ومع ذلك، فإن التعامل مع الغش الذي يسبب تحريفاً جوهرياً في البيانات المالية، كما لا يتطلب معيار التدقيق الدولي (240) مناقشة بين أعضاء فريق الارتباط فحسب، بل يتطلب أيضاً ممارسة الشك المهني خلال عملية التدقيق" (Dennis & Johnstone, 2016: 460).

عند مراجعة أدبيات العصف الذهني، يتضح أن تحسين مستوى الشك المهني هو إحدى النتائج المهمة لجلسة العصف الذهني كونه أحد الأسباب التي من أجلها طالبت معايير التدقيق، ضرورة عقد جلسة العصف الذهني (CQA, 2010)، أن جلسات العصف الذهني للغش تعد إحدى ترتيبات التشاور التي تعزز الشك المهني، إذ يشترط أن يتم أداء جلسات العصف الذهني باتجاه يتضمن ذهنياً متشككاً كمحاولة لتأكيد مستوى الشك المهني الملائم، وخلق ثقافة معينة لأداء عملية التدقيق والتي تجعل إجراءات التدقيق، أكثر كفاءة وفعالية (Nelson, 2009: 130).

وعليه فإن العصف الذهني يشير إلى "جلسات مناقشة مفتوحة بين أعضاء فريق التدقيق، تساعد المدققين في تحسين الشك المهني لفريق التدقيق من خلال فهم وتوقع السلوك الاستراتيجي للإدارة لمعرفة كيف يمكن ارتكاب الإدارة للغش واخفائه في القوائم المالية، كما تمكنهم في تطوير أفكار ابداعية عالية الجودة لتصميم اجراءات فعالة وغير متوقعة لكشف هذا الغش الذي تم اخفاؤه". هناك وجهتا نظر بخصوص التأكيد على الشك المهني خلال جلسات العصف الذهني، (صالح وآخرون، ٢٠١٩: ٦٤٤):

١. وجهة النظر الأولى "هناك نقاش واضح وصريح أثناء جلسة العصف الذهني حول التأكيد على أهمية الشك المهني، وتوجيه أعضاء فريق التدقيق نحو كيفية الحفاظ على الشك المهني طوال عملية التدقيق من خلال وضع الذهن في حالة من الإثارة والجاهزية للتفكير، في كيف وأين يمكن أن يرتكب الغش، كما يتم التأكيد عليهم أثناء الجلسة بألا يعتبروا ما تم إخبارهم به بواسطة الشركة محل التدقيق، صحيح وموثوق".

٢. وجهة النظر الثانية تشير إلى أن الشك المهني، يعد من أساسيات عملية التدقيق، ومن ثم قد يتم التأكيد عليه أثناء الجلسة بناءً على رغبة شريك التدقيق لتدعيمه خلال الجلسة، وتشير الدراسات الأكاديمية أيضاً إلى أن الشك المهني يتم عن طريق التدريب، إذ توفر جلسات العصف الذهني الفرصة للمدققين قليلي الخبرة للاستفادة من المدققين ذوي الخبرة المرتفعة خلال الجلسة في معرفة نوعية المعلومات التي تدعم الشك المهني لديهم، كما تتيح لهم الفرصة للاستفادة من هؤلاء المدققين في معرفة كيفية استخدام وتطبيق الشك المهني بشكل مناسب. إن الهدف الأساسي لتطبيق جلسات العصف الذهني لفريق التدقيق في واقع مهنة التدقيق الخارجي، هو تعليم المدققين، الأقل خبرة ودفعهم إلى الاستفادة من المدققين الأكثر خبرة في كيفية استخدام الشك المهني في عملية التدقيق إذ

توجد علاقة طردية بين تطبيق جلسات العصف الذهني لفريق التدقيق في المساعدة على تحسين قدرات المدققين (Carpenter, 2007: 1119; Brazel et al., 2010: 127)

تظهر أهمية جلسات العصف الذهني لفريق التدقيق في تدعيم مستوى الشك المهني للمدقق، عن طريق أداء هذه الجلسات بذهن متسائل ومتشكك كمحاولة لتأكيد مستوى الشك المهني الملائم، كما توفر هذه الجلسات، الفرصة للمدققون قليلي الخبرة للاستفادة من المدققين ذوي الخبرة الكبيرة ومعرفة كيف يقوم هؤلاء المدققين باستخدام وتطبيق الشك المهني بشكل مناسب.

(Carpenter, 2007: 1119; Brazel et al; 2010: 127)

كذلك تظهر أهمية جلسات العصف الذهني في تحسين مستوى الشك المهني للمدقق في تقييم التحريفات الجوهرية في القوائم المالية. كما يقصد بالعصف الذهني، عقد مناقشات واتصال مستمر بين أفراد فريق التدقيق من خلال جلسات العصف الذهني. إذ تؤدي جلسات العصف الذهني إلى جعل المدقق أكثر تشككاً، كما تزيد من قدرته على تقييم مخاطر الغش والبحث عنه. تقع على المدقق، "مسؤولية البحث عن مدى وجود احتيال في القوائم المالية، ومن المتوقع من المدقق أن يكتشف مثل هذا الاحتيال من خلال ممارسة العناية والمهارة المهنية التي تتطلب ممارسة الشك المهني، والحصول على المعلومات كافة اللازمة لتحديد مخاطر التحريفات الجوهرية الناتجة عن الاحتيال، والمناقشة بين أعضاء فريق التدقيق من خلال العصف الذهني لتحديد وجود أية تحريفات جوهرية في القوائم المالية. كما ويعد الشك المهني أحد الموضوعات المهمة التي لها تأثير مباشر على جودة حكمه على التحريفات الجوهرية في القوائم المالية والتقرير عنها بصورة صحيحة ومن ثم جودة عملية التدقيق (أبو جبل، ٢٠١٧: ٢٥٥).

المبحث الرابع: اختبار فرضيات الدراسة الميدانية وتحليل نتائجها

أولاً. مجتمع وعينة الدراسة: يشمل مجتمع الدراسة كلا من المدققين الخارجيين في العراق الذين يعملون في ديوان الرقابة المالية ومكاتب تدقيق ومراقبة الحسابات الخاصة.

أما عينة الدراسة فشملت مجموعة مختارة من المدققين الخارجيين الذين يقومون بمهام التدقيق في ديوان الرقابة المالية ومكاتب تدقيق ومراقبة الحسابات الخاصة، باستخدام المنهج الوصفي التحليلي بإعداد استبانة استبانة وعلى وفق مقياس ليكرت الخماسي لعينة عشوائية وذلك من خلال توزيع (60) استبانة، تم استرداد (54) منها 52 استبانة صالحة للدراسة، أي بنسبة 86.7% منها وهو ما يعد نسبة جيدة ومقبولة لأغراض البحث العلمي.

واعتمد البرنامج الإحصائي (SPSS) في تحليل إجابات الباحثين وعرض نتائج البحث وتفسيرها.

ثانياً. تحليل خصائص عينة الدراسة: تضمن القسم الأول من استبانة مجموعة البيانات المتعلقة بخصائص الأفراد المجيبين على أسئلة الاستبانة بهدف التأكد من إمكانية الاعتماد على إجاباتهم وتعزيز الثقة بالنتائج التي يتم التوصل إليها، والتي تم تفرغها في الجدول رقم (١) كما يأتي:

الجدول (١): خصائص عينة الدراسة

رقم السؤال	السؤال	بدائل الإجابة	العدد	النسبة المئوية
١.	التخصص العلمي	- محاسبة	41	78,85%
		- الاقتصاد	5	9,6%
		- إدارة الأعمال	4	7,7%

رقم السؤال	السؤال	بدائل الإجابة	العدد	النسبة المئوية
		- إحصاء	1	1,92%
		- أخرى	1	1,92%
		المجموع	52	100%
٢.	المؤهل العلمي	- دكتوراه	4	7,7%
		- ماجستير	16	30,77%
		- دبلوم عال	27	51,92%
		- بكالوريوس	5	6,9%
		المجموع	52	100%
٣.	عدد سنوات الخبرة	- أقل من ٥ سنوات	3	5,77%
		- ٥ - أقل من ١٠ سنوات	8	15,38%
		- ١٠ - أقل من ١٥ سنة	17	32,7%
		- ١٥ - أقل من ٢٠ سنة	15	28,84%
		- ٢٠ سنة فأكثر	9	30,17%
		المجموع	52	100%

المصدر: من اعداد الباحثين بالاعتماد على نتائج استمارة الاستبيان

ومن خلال الجدول رقم (١) يتضح:

١. يظهر الجدول رقم (١) إن تخصص المحاسبة يشكل أعلى نسبة ضمن عينة الدراسة فبلغ (41) فرداً بنسبة (78,85%) في حين إن نسبة تخصص الاقتصاد (9,6%) عدد الافراد (5) وتخصص ادارة الاعمال بلغ عدد الافراد (4) وبنسبة 7,7% بينما اختصاص الاحصاء وأخرى 1,92% وهو ما يشير إلى أن إجابات أفراد العينة على أسئلة الاستبانة جاءت من أفراد متخصصين في مجال المحاسبة وبالتالي التفاعل الايجابي مع هدف الدراسة.

٢. تنوزع عينة الدراسة بين مختلف المؤهلات العلمية التي تقوم بعملها في ديوان الرقابة المالية وفي مكاتب مراقبة وتدقيق الحسابات المختارة حيث تم اختيار العينة من الأفراد الحاصلين على الشهادات العليا (الدكتوراه، الماجستير، دبلوم دراسات عليا) مع اختيار عدد قليل من حملة شهادة البكالوريوس أصحاب الخبرة والجدول رقم (١) يبين أن نسبة 51,92% من أفراد عينة البحث هم من حملة الدبلوم العالي مراقبة الحسابات، ونسبة 30,77% شهادة ماجستير، وأن (7,7%) منهم حاصلين على الدكتوراه ونسبة 6,9% من أفراد عينة الدراسة من حملة البكالوريوس. وبما يعطي دلالة على أن عينة البحث تتميز بمعرفة جيدة من الناحية الدراسية.

٣. عدد سنوات الخبرة للأفراد المعنيين بالإجابة في مجال تخصصهم، وبلغت أعلى نسبة (32,7%) للأفراد الذين يتمتعون بخبرة من (10- أقل من 15 سنة) تلتها نسبة (28,84%) للأفراد الذين يتمتعون بخبرة من (15- أقل من 20 سنة) ثم (30,17%) للأفراد الذين يتمتعون بخبرة 20 سنة فأكثر، ونسبة (15,38%) للأفراد الذين يتمتعون بخبرة من (5 أقل من 10 سنوات)، ونسبة (5,77%) للأفراد الذين يتمتعون بخبرة أقل من 5 سنوات.

وهذا يعني أن غالبية الإجابات جاءت من أشخاص يتمتعون بخبرة عالية مما ينعكس على دقة الإجابة.

ثالثاً. اختبار الفرضية الاولى للبحث (هناك تأثير لجلسات العصف الذهني في تحسين نزعة الشك المهنية لفريق التدقيق لاكتشاف الغش عند تدقيق القوائم المالية): يلاحظ من الجدول رقم (٢) الذي يتضمن تحليل نتائج إجابات أفراد عينة الدراسة حول تأثير جلسات العصف الذهني في تحسين

نزعة الشك المهنية لفريق التدقيق لاكتشاف الغش عند تدقيق القوائم المالية، إذ بلغ المعدل العام لقوة إجابات أفراد العينة (87.5%) بوسط حسابي مقداره (4.375%) وانحراف معياري (0.750) وهي بدرجة أتفق تماما وتجاوزت أداة القياس المقبولة (3) مما يدل على أن إجابات أفراد العينة كانت ايجابية نحو أسئلة الفرضية الأولى.

الجدول (٢): تأثير جلسات العصف الذهني في تحسين نزعة الشك المهنية لفريق التدقيق

ت	السؤال	المتوسط الحسابي	النسبة المئوية	الانحراف المعياري
1	يساعد العصف الذهني في تحسين الشك المهني بتشجيع فريق التدقيق في دراسة وتحليل الدوافع أو الضغوط لارتكاب الغش بغية اكتشافه	4.70	94%	0.644
2	يؤدي العصف الذهني الى تحسين الشك المهني بتحفيز فريق التدقيق على توليد الأفكار ومساعدتهم في تحقيق حالات التعاون للعمل معا.	4.33	86.6%	0.546
3	يساهم العصف الذهني في تحسين الشك المهني من خلال تبادل الآراء بين أعضاء فريق التدقيق بخصوص كيف وأين يعتقدون أن الكشوفات المالية للشركة تتضمن الاحتيال	4.42	88.4%	0.781
4	يساعد العصف الذهني لفريق التدقيق في تحسين الشك المهني بحثه في دراسة وتحليل متعمق بخصوص التبريرات لقبول ارتكاب الغش.	4.71	94.2%	0.804
5	يعزز العصف الذهني الشك المهني لاكتشاف الأخطاء الجوهرية في البيانات المالية الناجمة عن الغش.	4.38	87.6%	0.686
6	يؤدي العصف الذهني إلى تحسين الشك المهني بتحسين قرارات التخطيط من خلال ايجاد المزيد من إجراءات اكتشاف التلاعب الإبداعية باستخدام التفكير الاستراتيجي في سياق التدقيق.	4.27	85.4%	0.760
7	يعمل تطبيق العصف الذهني في تحسين الشك المهني لفريق التدقيق بخصوص إزالة الأفكار غير الواقعية حول الاحتيال وتوليد أفكار بجودة عالية.	4.22	84.4%	0.639
8	يمكن من خلال العصف الذهني تحسين الشك المهني للمدققين من خلال الوصول الى أفكار بخصوص كيف يمكن للإدارة أن تقدم على الإبلاغ المالي المتلاعب وتخفيه عن إجراءات التدقيق الاعتيادية	4.19	83.8%	0.819
9	يعمل العصف الذهني الى تحسين الشك المهني باجراء مناقشة بين أعضاء فريق التدقيق حول كيفية ارتكاب الغش وإخفائه وذلك عند التخطيط لعملية التدقيق.	4.20	84%	0.88
10	يساعد تطبيق جلسات العصف الذهني في تحسين الشك المهني من خلال تشجيع فريق التدقيق في تحديد المجالات الهامة في تقييم مخاطر الاحتيال.	4.33	86.6%	0.948
	المعدل	4.375	87.5%	0.750

المصدر: من اعداد الباحثان بناءً على تحليل نتائج استمارة الاستبيان.

رابعاً. اختبار الفرضية الثانية للبحث (تعمل جلسات العصف الذهني على دعم الشك المهني من خلال توليد أفكار عن الغش بجودة أعلى مما يولده المدققون الأفراد): يلاحظ من الجدول رقم (٣) الذي يتضمن تحليل نتائج إجابات أفراد عينة الدراسة حول مساهمة جلسات العصف الذهني في تحسين الشك المهني من خلال خبرات فريق التدقيق وتوليد أفكار عن الغش بجودة أعلى مما يولده المدققون الأفراد، إذ بلغ المعدل العام لقوة إجابات أفراد العينة (82,925%) بوسط حسابي مقداره (4,146) وانحراف معياري (0.680) وهي بدرجة أتفق وتجاوزت أداة القياس المقبولة (٣) مما يدل على أن إجابات أفراد العينة كانت إيجابية نحو أسئلة الفرضية الثانية.

الجدول (٣): جلسات العصف الذهني في تحسين الشك المهني من خلال خبرات فريق التدقيق وتوليد أفكار عن الغش بجودة أعلى مما يولده المدققون الأفراد

ت	السؤال	المتوسط الحسابي	النسبة المئوية	الانحراف المعياري
1	يساعد تطبيق العصف الذهني في تحسين الشك المهني للمدققين عن طريق تبادل الآراء بين أعضاء فريق التدقيق بخصوص كيف وأين يعتقدون أن القوائم المالية يمكن أن تتضمن الغش.	4.30	%86	0.679
2	يساهم العصف الذهني في تحسين الشك المهني بتوليد أفكار جديدة بخصوص الغش تعكس قدرتهم لتركيب قائمة أفكار بجودة أكبر من الأفكار التي أوجدها المدققون.	4.04	%80.8	0.56
3	يؤدي العصف الذهني إلى التفكير الاستراتيجي من خلال الشك المهني لفريق التدقيق وبما يحفز على توليد أكبر عدد من الأفكار الجديدة والإبداعية لدى المدققين على كيفية اكتشاف الغش.	4.18	%83.6	0.761
4	يساعد تطبيق جلسات العصف الذهني في تحسين الشك المهني لفريق التدقيق في خلق تفكير إبداعي لإجراء عملية التدقيق في ضوء متطلبات الشك المهني.	4.11	%82.2	0.522
5	يساهم العصف الذهني في تحسين الشك المهني لفريق التدقيق من خلال وضع الذهن في حالة التأهب للتفكير والتي تقودهم للقيام بمزيد من العمل الأكثر كفاءة لتوليد أفكار ذي جودة عالية تساعد المدققين على كشف الغش.	4.09	%81.8	0.738
6	يساهم العصف الذهني في تحسين الشك المهني من خلال زيادة القدرة الإدراكية لفريق التدقيق من خلال الاستفادة من التفكير إستراتيجياً في جماعات بدلاً من أن يكونوا منفردين.	4.19	%83.8	0.821
7	يساعد تطبيق جلسات العصف الذهني في تحسين نزعة الشك المهني بضروره أهمية الاتصال بين أفراد فريق التدقيق، مما يترتب عليه نقل خبرات ارتكاب الاحتيال وكيفية إخفاءه واكتشافه الى باقي أفراد فريق التدقيق.	4,08	%81.6	0,741
8	تزداد جودة أحكام المدققين بزيادة الشك المهني للمدققين بتفاعل الفريق من خلال العصف الذهني وبالتالي سيتمخض عنها قرارات بجودة أعلى من تلك الصادرة عن المدققين الأفراد المعنيين.	4.18	%83.6	0.62
	المعدل	4.146	82.925	0.680

المصدر: من اعداد الباحثان بناءً على تحليل نتائج استمارة الاستبيان.

خامساً. اختبار الفرضية الثالثة للبحث (تساهم جلسات العصف الذهني في تحسين الشك المهني للمدقق الخارجي من خلال تحسين أساليب التدقيق لاكتشاف الغش والحد منه): يلاحظ من الجدول رقم (٤) الذي يتضمن (10) أسئلة، بأن المعدل العام لقوة إجابات أفراد عينة الدراسة بلغ (81.48%) وبوسط حسابي مقداره (4.074) وانحراف معياري (0.738) وهي بدرجة أتفق وتجاوزت أداة القياس المقبولة (٣)، مما يدل على أن إجابات أفراد عينة الدراسة كانت ايجابية نحو جميع الأسئلة حول مساهمة جلسات العصف الذهني في تحسين خصائص الشك المهني والأحكام والقرارات المتعلقة بتقييم مخاطر التدقيق لتحسين أساليب التدقيق لاكتشاف الغش والحد منه.

الجدول (٤): مساهمة جلسات العصف الذهني في تحسين خصائص الشك المهني والأحكام والقرارات المتعلقة بتقييم مخاطر التدقيق لتحسين أساليب التدقيق لاكتشاف الغش والحد منه

ت	السؤال	المتوسط الحسابي	النسبة المئوية	الانحراف المعياري
1	تساهم جلسات العصف الذهني في تحسين الشك المهني لفريق التدقيق من خلال إرجاء الأحكام والقرارات من أجل الحصول على المزيد من المعلومات للتأكد من دقتها وصلاحياتها.	4.04	80.8%	0.845
2	تؤدي جلسات العصف الذهني في تحسين الشك المهني لفريق التدقيق من خلال تضمين إجراءات تدقيق التحقق من صحة المعلومات التي يتم الحصول عليها خلال عملية التدقيق.	3.96	79.2%	0.884
3	تؤدي جلسات العصف الذهني في تحسين الشك المهني من خلال تشجيع فريق التدقيق في دراسة وتقييم آراء إدارة الشركة محل التدقيق إذا تعارضت مع آراءهم وأحكامهم.	4.14	82.8%	0.766
4	تعمل جلسات العصف الذهني في تحسين الشك المهني من خلال تزيث موافقة فريق التدقيق على صحة القوائم المالية إذا لم يتم جمع أدلة كافية تمكن مدقق من إصدار رأيه حول مدى صحة وعدالة القوائم المالية.	4.09	81.8%	0.783
5	تقود جلسات العصف الذهني الى تحسين الشك المهني لفريق التدقيق من خلال اجراء النقاش بين أعضاء فريق التدقيق وخبراء مهنيين قبل اتخاذ الأحكام والقرارات.	3.98	79.6%	0.765
6	تساهم جلسات العصف الذهني في تحسين الشك المهني لفريق التدقيق من خلال بذل لفريق التدقيق المزيد من الجهد لإزالة وجود حالات غموض وعدم تأكد حول بعض الحسابات.	4.19	83.8%	0.608
7	يعمل العصف الذهني في زيادة الاهتمام بالشك المهني المنظم للمدققين في عملية التدقيق، وهو ما ينعكس على جودة حكمه على التحريفات الجوهرية بالقوائم المالية	4.05	81%	0.762

ت	السؤال	المتوسط الحسابي	النسبة المئوية	الانحراف المعياري
8	تساهم جلسات العصف الذهني في تحسين الشك المهني لفريق التدقيق من خلال الدراسة والاهتمام بدوافع الشركة في عدم الرد على الاستفسارات في الوقت المحدد أو تأجيل القيام بأي إجراء رقابي.	4.14	%82.8	0.495
	المعدل	4.074	%81.48	0.738

المصدر: من اعداد الباحثين بناءً على تحليل نتائج استمارة الاستبيان.

ويعزز تحليل الانحدار صحة الفرضيات ويؤكد ذلك إذ يتضح من الجدول رقم (٥) أن هناك تأثير معنوي لجلسات العصف الذهني في تحسين نزعة الشك المهنية لفريق التدقيق لاكتشاف الغش عند تدقيق القوائم المالية، وبمعامل تحديد (R^2) قدرها (0.529)، وتؤكد ذلك قيمة (F) المحسوبة البالغة (31.54) وقيمة (T) المحسوبة (12.98) وهي قيم معنوية عند مستوى معنوية (0.01). وهناك تأثير معنوي أيضاً لجلسات العصف الذهني على دعم الشك المهني من في توليد أفكار عن الغش بجودة أعلى مما يولده المدققون الأفراد، وبمعامل تحديد (R^2) قدرها (0.498)، وتؤكد ذلك قيمة (F) المحسوبة البالغة (26.51) وقيمة (T) المحسوبة (10.67) وهي قيم معنوية عند مستوى معنوية (0.01). وكذلك تؤثر معنوياً جلسات العصف الذهني في تحسين الشك المهني للمدقق الخارجي من خلال تحسين أساليب التدقيق لاكتشاف الغش والحد منه، وبمعامل تحديد (R^2) قدرها (0.594)، وتؤكد ذلك قيمة (F) المحسوبة البالغة (36.33) وقيمة (T) المحسوبة (13.24) وهي قيم معنوية عند مستوى معنوية (0.01). وتدل هذه النتائج على قبول فرضيات الدراسة.

الجدول (٥): تأثير جلسات العصف الذهني في تحسين الشك المهني لفريق التدقيق لاكتشاف الغش في القوائم المالية

جلسات العصف الذهني					المتغير المستقل
T المحسوبة	F المحسوبة	β_1	β_0	R^2	المتغير المعتمد
12.98	31.54	1.28	0.472	0.529	تحسين نزعة الشك المهنية لفريق التدقيق لاكتشاف الغش عند تدقيق القوائم المالية.
10.67	26.51	1.39	0.527	0.498	دعم الشك المهني في توليد أفكار عن الغش بجودة أعلى مما يولده المدققون الأفراد.
13.24	36.33	1.72	0.375	0.594	تحسين الشك المهني للمدقق الخارجي من خلال تحسين أساليب التدقيق لاكتشاف الغش والحد منه.

$$P \leq 0.01, D.F = (1.51), N = 52.$$

المصدر: من اعداد الباحثان بناءً على تحليل النتائج في البرنامج الاحصائي SPSS.

الاستنتاجات والتوصيات

أولاً. الاستنتاجات:

١. العصف الذهني يعد أسلوب علمي يمكن لفريق التدقيق استخدامه لتوليد أفكار جديدة وفريدة من نوعها. عند إجراء تدقيق، فمن الممارسات الجيدة أن تتغمس بانتظام في أنشطة العصف الذهني.

- يساعد المدققين في فهم وتوقع السلوك الاستراتيجي للإدارة لمعرفة كيف يمكن ارتكاب الإدارة للغش واخفائه في القوائم المالية والعمل على تطوير أفكار ابداعية عالية الجودة لتصميم اجراءات فعالة وغير متوقعة لكشف هذا الاحتيال الذي تم اخفائه.
٢. يقصد بالشك المهني بأنه موقف يتضمن عقلاً متسائلاً وتقييماً انتقادياً لملاءمة وكفاية ادلة التدقيق، واستخدام المدقق المعرفة والمهارة والقدرة التي تتطلبها مهنة المحاسبة والتدقيق لأداء اجراءات جمع وتقييم ادلة التدقيق بجدية وحسن نية ونزاهة وموضوعية.
٣. هناك من الأهمية إلى جلسات العصف الذهني لفريق التدقيق، في تدعيم مستوى الشك المهني للمدقق عن طريق أداء هذه الجلسات بذهن متسائل وشك، كمحاولة لتأكيد مستوى الشك المهني الملائم، كما توفر هذه الجلسات الفرصة للمدققين قليلي الخبرة للاستفادة من المدققين ذوي الخبرة الكبيرة ومعرفة كيف يقوم هؤلاء المدققين باستخدام وتطبيق الشك المهني بشكل مناسب.
٤. تنبع أهمية جلسات العصف الذهني في تحسين مستوى الشك المهني للمدقق لتقييم التحريفات الجوهرية في القوائم المالية، من خلال عقد المناقشات والاتصال المستمر بين أفراد فريق التدقيق . إذ تؤدي جلسات العصف الذهني إلى جعل المدقق أكثر تشككاً، وتزيد من قدرته على تقييم مخاطر الغش والبحث عنه.
٥. أظهرت نتائج إجابات أفراد عينة الدراسة حول العينة بخصوص تأثير جلسات العصف الذهني في تحسين نزعة الشك المهنية لفريق التدقيق لاكتشاف الغش عند تدقيق القوائم المالية، بأن المعدل العام لقوة إجابات أفراد العينة (87.5%) بوسط حسابي مقداره (4.370%) وانحراف معياري (0.750) وهي بدرجة اتفق تماماً وتجاوزت أداة القياس المقبولة (٣) مما يدل على أن إجابات أفراد العينة كانت ايجابية نحو أسئلة الفرضية الأولى
٦. أظهرت نتائج إجابات أفراد عينة الدراسة حول مساهمة جلسات العصف الذهني في تحسين الشك المهني من خلال خبرات فريق التدقيق وتوليد أفكار عن الاحتيال بجودة أعلى مما يولده المدققون الأفراد، بأن المعدل العام لقوة إجابات أفراد العينة (82,925%) بوسط حسابي مقداره (4,146%) وانحراف معياري (0.680) وهي بدرجة اتفق وتجاوزت أداة القياس المقبولة (٣) مما يدل على أن إجابات أفراد العينة كانت ايجابية نحو أسئلة الفرضية الثانية.
٧. أن المعدل العام لقوة إجابات أفراد عينة الدراسة بلغ (81.48%) وبوسط حسابي مقداره (4.074) وانحراف معياري (0.738) وهي بدرجة اتفق وتجاوزت أداة القياس المقبولة (٣)، مما يدل على أن إجابات أفراد عينة الدراسة كانت ايجابية نحو جميع الأسئلة، حول مساهمة جلسات العصف الذهني في تحسين خصائص الشك المهني والأحكام والقرارات المتعلقة بتقييم مخاطر التدقيق لتحسين أساليب التدقيق لاكتشاف الغش والحد منه.
- ثانياً. التوصيات:**

١. اعطاء أهمية أكثر لجلسات العصف الذهني لدى المدققين الخارجيين، في مجال تحسين الشك المهني لاكتشاف الغش عند تدقيق القوائم المالية. من خلال تطوير أفكار ابداعية عالية الجودة، لتصميم اجراءات فعالة وغير متوقعة لكشف الغش الذي تم اخفائه.
٢. ضرورة قيام الجهات ذات العلاقة بمهنة التدقيق، بعقد الندوات وورش العمل المتخصصة، للتعريف بالعصف الذهني والشك المهني وابعادهما، لغرض زيادة الوعي والإدراك لدى المدققين

- الخارجيين، وتنمية قدراتهم ومهاراتهم بأهمية العصف الذهني، ودوره في تحسين الشك المهني الملائم بما يضمن تحقيق جودة عملية التدقيق.
٣. ضرورة اصدار ارشادات وتوجيهات محلية، تساعد المدققين الخارجيين على كيفية تخطيط وتنفيذ جلسات العصف الذهني، لمساعدة المدققين في تحسين الشك المهني للمدقق الخارجي لاكتشاف الغش في القوائم المالية، والتدريب العملي من خلال الدراسة الاكاديمية في الجامعات، وذلك لتأهيل المدقق علمياً وعملياً.
٤. ضرورة اهتمام الباحثون لمزيد من البحوث والدراسات المستقبلية سواء في العصف الذهني أو نزعة الشك المهني، باعتبار كلا منهما مجالاً مهماً ونافعاً للمدققين الخارجيين ومستخدمي التقارير المالية.
- المصادر**
- أولاً. المصادر العربية:**
١. أبو جبل، نجوى محمود، (٢٠١٧)، أثر ممارسة مراقب الحسابات للشك المهني على جودة حكمه على التحريفات الجوهرية بالقوائم المالية- دراسة تجريبية، مجلة المحاسبة والمراجعة العدد الثاني، جامعة بني سويف.
 ٢. أرساينوس، بدر نبويه، (٢٠١٢)، دراسة اختبارية لاستخدام الشبكات العصبية لتطوير دور مراقب الحسابات في التقرير عن القوائم المالية المضللة، المؤتمر العلمي السنوي لحادي عشر، جامعة زيتونة الاردنية، كلية الاقتصاد والعلوم الاردنية.
 ٣. رشيد، ناظم حسن والسقا، زياد هاشم، (٢٠١٥)، أثر استخدام العصف لذهني في دعم كشف الحيال عند تدقيق القوائم المالية دراسة لأراء عينه من مراقب الحسابات في العراق، مجلة كلية بغداد للعلوم الاقتصادية الجامعة، العدد الثالث والأربعون.
 ٤. رشيد، ناظم حسن و كوثر، بشرى إبراهيم، (٢٠١٨)، تأثير استخدام العصف الذهني في ترشيد الحكم المهني للمدقق لتقييم استمرارية الشركة مجلة جامعة كركوك للعلوم الإدارية والاقتصادية المجلد ٨ العدد ٢.
 ٥. الرفاعي، مبارك وعارف عبدالكريم، (٢٠١٥)، الاصول العلمية لمراجعة الحسابات، مكتبة كلية التجارة جامعة طنطا، مصر.
 ٦. سفيان رايس ونور الدين زعبيط، (٢٠٢٠)، أثر سلوك الشك المهني للمدقق الخارجي على تعزيز جودة المحتوى المعلوماتي لتقرير التدقيق دراسة ميدانية لعينة من محافظي الحسابات في والية تبسة، مجلة العلوم الانسانية المجلد ٣١ عدد ١.
 ٧. عبد الرحمن، نجلاء ابراهيم، (٢٠١٤)، تحليل العلاقة بين الشك المينى للمراجع والقوة التفاوضية مع عميل المراجعة في بيئة الممارسة المهنية بالسعودية"، مجلة المحاسبة المصرية، كلية التجارة، جامعة القاهرة، العدد السابع، السنة الرابعة، ص ١١٧ - ١٦٠
 ٨. المعصراوي، حمادة السيد، (٢٠١٩)، دراسة نظرية مقارنة لنزعه الشك لدى المراجع الخارجي والفاحص الضريبي،

https://www.researchgate.net/publication/332106107_nzt_alshk_almhny_nd_kl_mn_al_mraj_alkharjy_wfahsy_aldayb_walzkat.

ثانياً. المصادر الأجنبية:

1. American Institute of Certified Public Accountants (AICPA), (2002), Consideration of Fraud in a Financial Statement Audit, (SAS No. 99, AU Section 316), AICPA, New York, USA.
2. (AICPA), (2002), Consideration of Fraud in Financial Statement Audit, Statement on Auditing Standards, No.99
3. Atlassian The Workstream, (2020), Brainstorming: definition, ground rules, and techniques, <https://www.atlassian.com/work-management/project-collaboration/brainstorming>
4. Bellovary, J. L., & K. M. Johnstone., (2008), Descriptive Evidence from Audit Practice on SAS No. 99 Brainstorming Activities, Current Issues in Auditing, (1).
5. Brazel, J. F., T. D. Carpenter, & J. G. Jenkin, (2010), Auditors' Use of Brainstorming in Consideration of Fraud: Reports from The Field, The Accounting Review ,85 (4).
6. CA Nikhil Garg, (2020), The Complete Guide to Effective Auditing Sessions, <https://www.linkedin.com/pulse/complete-guide-effective-brainstorming-sessions-during-ca-nikhil-garg>
7. Carpenter, T. D., (2007), Audit Team Brainstorming, Fraud Risk Identification, And Fraud Risk Assessment: Implications of SAS No. 99, The Accounting Review, 82 (5).
8. Christopher Niesche, (2019), Why professional scepticism is a crucial weapon in an auditor's armoury., <https://intheblack.cpaaustralia.com.au/accounting/professional-scepticism-audit>
9. Corinne Bernstein, (2017), brainstorming. <https://www.techtarget.com/whatis/definition/brainstorming>
10. Castellano, J. G., & Melancon, B. C., (2002), Letter to members- February 2, 2002. American Institute of Certified Public Accountants Archive. Retrieved Aug 9, 2009, from <http://cpcaf.aicpa.org>.
11. Ciołek, M., (2017), Research Papers of the Wroclaw University of Economics/Prace Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu. 2017, Issue 474, p33-40. 8p <https://edubirdie.com/examples/professional-skepticism-definition-and-characteristics>
12. Dimitrova, J., & Sorova, A., (2016), The Role of Professional Skepticism in Financial Statement Audit and its Appropriate Application. Journal of Economics, 1(2), 2016, p60
13. Dennis, S., and Johnstone., K. M., (2016), A Field Survey of Contemporary Brainstorming Practices, Accounting Horizons, 30(4).
14. Greiner, J. H., (2011), Encouraging Professional Skepticism in the Industry Specialization Era: A dual-process Model and An Experimental Test. Working Paper. Miami University of Ohio.
15. Hong Kong Institute of CPAs, (2017), Professional scepticism: its implications on audits of financial statements, https://www.hkicpa.org.hk/-/media/HKICPA-Website/HKICPA/QPLC/Technical-articles/Techsource_January-2017_audit.pdf
16. Hussein, A. I., & Mahmood, S. M. (2021). Accounting for the future: Technology contributions from a local perspective. Tikrit Journal of Administration and Economics Sciences, 17(54 part 2).

17. HKSA 240 The Auditor's Responsibilities Relating to Fraud in an Audit of Financial Statements.
18. 123helpme.com, Importance of Brainstorming In Fraud Auditing https://www.123helpme.com/essay/Importance-Of-Brainstorming-In-Fraud-Auditing-720077#google_vignette
19. Ganji, Hamid Reza, (2020), Professional Skepticism: A Model for Public Sector Auditing, The International Journal of Government Auditing, SUMMER 2020.
20. Richard, Lana, (2016), the questioning mind: Best practices for ensuring professional skepticism in the audit process. <https://www.abrigo.com/blog/the-questioning-mind-best-practices-for-ensuring-professional-skepticism-in-the-audit-process/>
21. MindManager Blog, (2019), What is brainstorming? And why is it important? <https://blog.mindmanager.com/what-is-brainstorming-and-why-is-it-important/>
22. Loughran, Maire, (2016), Auditing for Dummies, <https://www.dummies.com/book/business-careers->
23. Nelson, M. W., (2009), A Model and Literature Review of Professional Skepticism in Auditing, Auditing: A Journal of Practice & Theory, 28(2).
24. Osborn, T., (2001), Managing Process Innovation through Exploitation and Exploration: A Study on Combining TQM and BPR in the Norwegian Industry. Advances in Information Systems and Business Engineering.
25. PCAOB, (2012), Maintaining and Applying Professional Skepticism in Audits. Staff Audit Practice Alert No.10. Washington, DC: PCAOB.
26. Quadackers, Luc; Groot, Tom; and Wright, Arnold, (2014), Auditors' Professional Skepticism: Neutrality versus Presumptive Doubt, Contemporary Accounting Research, Vol. (31), No. (3).
27. Robison, H. D., & Santore, R., (2011), Managerial incentives, fraud, and monitoring. The Financial Review, 46,
28. SAS NO 99, (2002), Consideration of Fraud in a financial Statement Audit" -2015.
29. Saksena, P, N., (2010), Four Tools (Under the Umbrella of Continuous Improvement) to Help Auditors Prevent/Detect Frauds. The Journal of American Academy of Business, Cambridge Vol.15 Num. 2.
30. SAS NO. 109, (2006), Understanding the Entity and Its Environment and Assessing the Risks of Material Misstatement. Statement on Auditing standard, New York.
31. Technical Knowledge, (2022), WHAT IS BRAINSTORMING? <https://www.twi-global.com/technical-knowledge/faqs/faq-what-is-brainstorming..>
32. Thu Trang Ta, (2022), Factors affecting the professional skepticism of independent auditors in Viet Nam, Cogent Business & Management, Volume9, 2022 - Issue 1 <https://www.tandfonline.com/doi/full/10.1080/23311975.2022.2059043>
33. The International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB) (2020), Handbook of International Standards on Auditing and Quality Control.
34. Zerni, S., (2013), The Entrenchment Problem, Corporate Governance Mechanisms and Firm Value, Contemporary Accounting Research, Vol.27, No.4,