

تأثير أسلوب العصف الذهني في تنمية الفكر الابداعي للمدقق وانعكاسه على تعزيز جودة التدقيق وتخفيض مخاطر الاحتيال بالتطبيق في عينة من مكاتب مراقبي الحسابات

The effect of the brainstorming method on developing the auditor's creative thought and its impact on enhancing the quality of auditing and reducing the risks of fraud by applying it in a sample of

أ. م. د. أمل محمد سلمان التميمي 2
DR. AMAL MOHAMMAD SALMAN AL-TAMIMI

كلية الإدارة والاقتصاد/ جامعة كربلاء/ قسم المحاسبة /
كربلاء/ العراق .

College of Administration and
Economics/University of
Karbala/Department of
Accounting/Karbala/Iraq.

amal.altamimy@uokerbala.edu.iq

صديق جعفر عباس الكلابي 1
SADEQ JAAFAR ABBAS AL-KALABI

كلية الإدارة والاقتصاد/ جامعة كربلاء/ قسم المحاسبة /
كربلاء/ العراق .

College of Administration and
Economics/University of
Karbala/Department of
Accounting/Karbala/Iraq.

saafail45@gmail.com

المستخلص :

يهدف البحث الى عرض وتحليل مفهوم كل من اسلوب العصف الذهني وتنمية الفكر الابداعي للمدقق وانعكاسه على جودة التدقيق وتخفيض الاحتيال. ومن خلال الفجوة البحثية يتم اثبات بان هناك تأثير ذو دلالة احصائية للعصف الذهني في جودة التدقيق بواسطة الفكر الابداعي للمدقق في تخفيض مخاطر الاحتيال. حيث ازدادت المسؤوليات الملقاة على عاتق المدققين في الفترة الاخيرة ودورهم الكبير في كشف الاحتيال الذي تعددت انواعه واشكاله في كافة مفاصل العمل , وقد ادت عولمة الاسواق المالية والنمو الواسع للعمليات التجارية الى انتشار واسع لعمليات الاحتيال الى ظهور الحاجة الى اساليب حديثة للارتقاء في مهنة التدقيق. وان استخدام البرامج التقليدية في عملية التدقيق لا تسهم في كشف الاحتيال مما سعى لها الباحث من خلال تأثير اسلوب جديد يسهم في رفع جودة التدقيق ومنها اسلوب العصف الذهني المقتبس من علم النفس من خلال فهم وتعريف وتوظيف هذا الاسلوب في طرق تنمية الفكر الابداعي للمدقق للوصول الى فكرة ابداعية بعد الطرح للأفكار دون قيد او شرط وعلاقتها الطردية بشكل مباشر في رفع مستوى جودة التدقيق من خلال الافكار المطروحة التي تحد وتساهم في خفض مخاطر الاحتيال ولغرض تحقيق اهداف هذا البحث فقد تم تصميم استبانة تم توزيع 121 استبانة على مكاتب المدققين والمحاسبين وبعض أساتذة الجامعات، وقد تم استخدام مجموعة من الأساليب الإحصائية وتم استخدام البرامج الاحصائية برنامج SPSS وبرنامج Amos واساليب احصائية مناسبة في اختبار الفرضيات. وشملت الاستبانة اربعة محاور (اسلوب العصف الذهني , الفكر الابداعي , جودة التدقيق , مخاطر الاحتيال) ، يضم كل محور (16 فقرة) , وقد توصل البحث الى عدة استنتاجات اهمها , ان اسلوب العصف الذهني مهم لتبادل الآراء والافكار بين المدققين ضمن فريق التدقيق لمعالجة حالة من حالات التلاعب والاحتيال , كما انه يؤدي الى زيادة في خبرة المدقق ويسهم في رفع الفكر الابداعي من خلال تحقيق افكار مميزة ابداعية اثناء عملية التخطيط للتدقيق والتي تزيد من ثقة الزبون في تحقيق جودة تدقيق عالية التي تعد اللبنة الاساسية في مهنة التدقيق .

وفي ضوء تلك الاستنتاجات تم تقديم عدداً من التوصيات اهمها ضرورة تطبيق اسلوب العصف الذهني في التدقيق من خلال عقد مؤتمرات وندوات تطويرية لهم , وخلق روح المنافسة لاستقطاب وتبادل الافكار الجديدة والخبرات المختلفة لمواكبة التطورات الراهنة والانفتاح الاقتصادي والارتقاء بمهنة التدقيق من خلال زيادة الخبرة العلمية والعملية للمدققين والتي تؤدي الى تحسين جودة التدقيق , والتي تنعكس في تقديم خدمات تدقيقية افضل وتساهم تخفيض مخاطر الاحتيال .

الكلمات المفتاحية : اسلوب العصف الذهني, الفكر الابداعي, جودة التدقيق, مخاطر الاحتيال, الفساد .

Abstract:

The research aims to present and analyze the concept of both the brainstorming method and the development of the auditor's creative thought and its reflection on the quality of the audit and the reduction of fraud. Through the research gap, it is proven that there is a statistically significant effect of brainstorming on the quality of the audit through the auditor's creative thought in reducing the risks of fraud, as it increased. The responsibilities placed on auditors in the recent period and their major role in detecting fraud, of which there are many types and forms in all aspects of work. The globalization of financial markets and the widespread growth of commercial operations has led to a wide spread of fraudulent operations to the emergence of the need for modern methods to advance the auditing

profession, and the use of programs Traditional methods in the auditing process do not contribute to detecting fraud, which the researcher sought through the influence of a new method that contributes to raising the quality of auditing, including the brainstorming method adapted from psychology through understanding, defining and employing this method in ways to develop the auditor's creative thought to reach a creative idea after proposing it. Ideas are unconditionally and directly related to raising the level of audit quality through the ideas presented that limit and contribute to reducing the risks of fraud. For the purpose of achieving the objectives of this research, a questionnaire was designed and 121 questionnaires were distributed to the offices of auditors, accountants and some university professors. A group was used. Among the statistical methods, the statistical programs SPSS and Amos and appropriate statistical methods Was adopted to test hypotheses. The questionnaire included four axes (brainstorming method, creative thought, audit quality, fraud risk), each axis includes (16 items), and the research found A set of The most important conclusions are that the brainstorming method is important for exchanging opinions and ideas between auditors within the audit team to address a case of manipulation and fraud. It also leads to an increase in the auditor's experience and contributes to raising creative thinking by achieving distinctive creative ideas during the audit planning process, which increases confidence. The client achieves high audit quality, which is the basic building block of the auditing profession.

In light of these conclusions, a number of recommendations were presented, the most important of which is the necessity of applying the brainstorming method in auditing by holding development conferences and seminars for them, and creating a spirit of competition to attract and exchange new ideas and different experiences to keep pace with current developments and economic openness and advance the auditing profession by increasing the scientific and practical experience of auditors, which It leads to improving the quality of auditing, which is reflected in the provision of better auditing services and contributes to reducing the risks of fraud.

Keywords: brainstorming method, creative thinking, audit quality, fraud risks, Corruption.

1. المقدمة

ادى انهيار العدد من الشركات العالمية الى اثاره العدد من التساؤلات عن اسباب هذه الانهيارات ولاسيما بعدما اثبتت التحقيقات ان السبب الرئيسي وراء هذه الانهيارات هو وجود تلاعب ومخالفات مالية جوهرية لم يتم المدقق باكتشافها والابلاغ عنها في تقرير التدقيق , الامر الذي ادى الى انهيار ثقة المجتمع المالي بسمعة مهنة التدقيق ووفقا لما جاء اعلاه كان لابد من تحديد مشكلة الدراسة في معرفة مدى امكانية تطبيق اسلوب العصف الذهني في رفع جودة التدقيق من خلال زيادة الفكر الابداعي للمدقق الذي ينعكس في خفض مخاطر الاحتيال وعودة ثقة المجتمع المالي بكفاءة ومهنية عمل المدقق ولتحقيق اهداف البحث تم تقسيمه الى اربعة فصول , تتناول الفصل الاول دراسات سابقة ومنهجية البحث من خلال مبحثين الاول تناول دراسات سابقة وإسهام البحث الحالي والثاني منهجية البحث, وركز الفصل الثاني على اسلوب العصف الذهني والفكر الابداعي للمدقق ودوره في تحقيق جودة تدقيق عالية تسهم في تخفيض من مخاطر الاحتيال من خلال ثلاثة مباحث , المبحث الاول حول مفهوم ومبدأ وأهمية العصف الذهني كذلك التطرق لمفهوم الفكر الابداعي وأنواعه , وركز المبحث الثاني على مفهوم وأهمية جودة التدقيق والعوامل المؤثرة فيها وكذلك مفهوم ونظريات الاحتيال , في حين ركز المبحث الثالث حول تحسين جودة التدقيق باستخدام اسلوب العصف الذهني وتقليل مخاطر الاحتيال من خلال دور اسلوب العصف الذهني في تطوير الفكر الابداعي والتخصص المهني واستقلالية وخبرة المدقق وأهم عناصر نجاح الجلسات مع كيفية المساهمة في خفض مخاطر الاحتيال, كما تناول البحث في الفصل الثالث الجانب التطبيقي وفي مبحثين , اذ تناول المبحث الاول الوصف الاحصائي وتحليل نتائج البحث وتفسيرها , في حين تناول المبحث الثاني نتائج اختبار فرضيات البحث واخيرا تناول الفصل الرابع من البحث الاستنتاجات والتوصيات, في مبحثين تناول المبحث الاول عرض اهم الاستنتاجات التي توصل اليها الباحث , في حين تناول المبحث الثاني التوصيات التي ارتأى الباحث تقديمها وفق نتائج النظري والعملي .

2. منهجية البحث

1-2 مشكلة البحث :

ان طرق التدقيق التقليدية تجعل المدققين اقل قدرة على انجاز مهمة التدقيق بشكل فعال وهو ما يشكل مشكلة في اكتشاف الاحتيال لأنها تسمح بإخفاء الاحتيال عن خطة التدقيق من قبل مرتكب عملية الاحتيال , لذا تظهر مشكلة الحاجة الى استخدام الوسائل المناسبة التي تساعد على تحسين فعالية عملية جودة التدقيق ورفع كفاءة المدقق في التعامل مع الاحتيال

من خلال تقليلها والحد منها، وذلك من خلال استخدام اساليب جديدة يمكن ان تسهم في زيادة الفكر الابداعي للمدققين ومنها اسلوب العصف الذهني المقتبسة من علم النفس ويمكن تجسيد مشكلة البحث في التساؤلات الآتية:

1. هل هناك دور لأسلوب العصف الذهني في تنمية الفكر الابداعي للمدقق ؟ .
2. هل توجد علاقة بين اسلوب العصف الذهني وجودة التدقيق ويسهم في تخفيض الاحتيال ؟ .
3. هل هناك علاقة بين تنمية الفكر الابداعي للمدقق وجودة التدقيق ؟

2-4 أهمية البحث :

تكمن أهمية البحث في جانبين، اذ يمثل الجانب الاول الاهمية العلمية للبحث الذي يوضح دور اسلوب العصف الذهني كأسلوب حديثة لتحسين جودة التدقيق وتنشيط الفكر الابداعي للمدققين وتخفيض مخاطر الاحتيال، اذ ان اسلوب العصف الذهني في التدقيق لم ينال اهتماماً واسعاً من قبل المنظمات المهنية والباحثين، لتدعيم قدرة المدققين في كشف عمليات الاحتيال، فضلاً عن كون البحث يناقش مواضيع حديثة في التدقيق وانعكاساته الواضحة على التطبيق والممارسة العملية في حين يمثل الجانب الثاني الجانب العملي، اذ يكتسب اهميته من خلال تصميم اطار وصفي مقترح لأسلوب العصف الذهني في تحسين جودة التدقيق مما يعزز من قدرة المدققين في خفض مخاطر الاحتيال، ويعطي تقييم مستوى جودة التدقيق في البيئة العراقية.

2-3 أهداف البحث: يهدف البحث الى تحقيق الآتي :

1. عرض ومناقشة اسلوب العصف الذهني كأحد الاساليب الحديثة وبيان دوره في التدقيق.
2. بيان دور اسلوب العصف الذهني في تحسين جودة التدقيق.
3. قياس دور استخدام العصف الذهني لشركات ومكاتب التدقيق العراقية والمؤسسات المختلفة في تحسين جودة التدقيق ومساهمته في تخفيض مخاطر الاحتيال من خلال استخدام البرامج والاساليب الاحصائية كبرنامج SPSS وبرنامج Amos .
4. دراسة آراء عينة من المدققين في شركات ومكاتب التدقيق لتعزيز الجانب النظري من البحث والتوصل إلى مجموعة الاستنتاجات اللازمة لذلك للاستفادة من تطبيقها .

2-4 فرضيات البحث :

1. ليس هناك تأثير ذو دلالة احصائية للعصف الذهني في تنمية الفكر الابداعي للمدقق .
2. ليس هناك تأثير ذو دلالة احصائية للعصف الذهني في جودة التدقيق .
3. ليس هناك تأثير ذو دلالة احصائية للفكر الابداعي للمدقق في جودة التدقيق .
4. ليس هناك تأثير ذو دلالة احصائية للعصف الذهني في جودة التدقيق بواسطة الفكر الابداعي للمدقق.
5. ليس هناك تأثير ذو دلالة احصائية للعصف الذهني في تخفيض مخاطر الاحتيال .
6. ليس هناك تأثير ذو دلالة للفكر الابداعي للمدقق في تخفيض مخاطر الاحتيال .
7. ليس هناك تأثير ذو دلالة احصائية للعصف الذهني في تخفيض مخاطر الاحتيال بواسطة الفكر الابداعي للمدقق .

2-5 مجتمع وعينة البحث :

يتكون مجتمع البحث من عينة من المدققين في شركات ومكاتب التدقيق في العراق بواقع (121) استبانة تم استردادها كلها .

2-6 حدود البحث المكانية والزمانية :

1. الحدود المكانية: شملت عينة البحث توزيع استمارات الاستبانة على المدققين والاساتذة في مجال الاختصاص في الجامعات والمدققين ومؤسسات وشركات ومكاتب التدقيق ، وكان عدد استمارات الاستبانة الموزعة 121 استبانة وتم اعتمادها .

2. الحدود الزمانية: تم توزيع استمارات استبانة للفترة من 2023/07/01 - 2023/08/28.

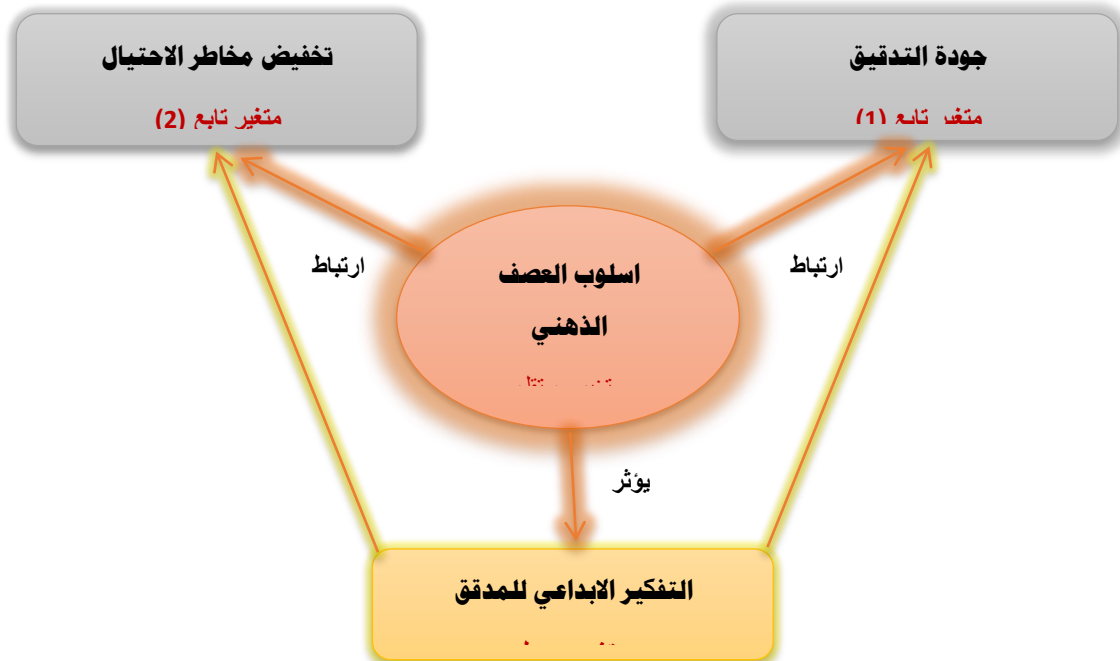
2-7 البرامج والادوات الاحصائية:

لتحقيق اغراض البحث والوصول الى النتائج الخاصة بعينة البحث فقد تم استرداد 121 استبانة صالحة للتحليل باستخدام برنامج SPSS، وبرنامج Amos للوصول للنتائج.

2-8 ادوات البحث :

يمكن تحديد متغيرات البحث (المستقلة والتابعة والوسيطه) وطرائق قياسها كالآتي:

1. المتغير المستقل : العصف الذهني .
2. المتغير الوسيط : الفكر الابداعي للمدقق.
3. المتغير التابع (1) : جودة التدقيق .
4. المتغير التابع (2) : مخاطر الاحتيال .



شكل (1-1) المخطط الاجرائي للبحث / المصدر : اعداد الباحث

3. مفهوم العصف الذهني :

يعود أصل تسمية العصف الذهني الى ما يسمى بالعاصفة الدماغية والمتمثلة بالأزمة الوجدانية التي تشير الى أن الفكرة الجديدة هي تلك التي تحدث في لحظة استبصار مثيرة وتكون متأصلة في ذات الشخص الذي يستقبلها بتوحد انفعالي ويعيشها بحرارة وبحماسة أي أنها استراتيجية للبحث عن الأفكار المناسبة تمتاز بالربط السريع والمراجعة والنقد قدر الإمكان حيث ابتكر هذا الأسلوب أوزبورن (Alex Osborn) المدير التنفيذي للإعلان في شركة ماديسون أفنيو Madison Avenue ، وقد نشره في الكتاب الذي تم إصداره عام 1953 بعنوان "الخيال التطبيقي" ومن حينها قام الباحثون بإجراء الكثير من التعديلات والتحسينات على الأسلوب الاساسي له (AlMutairi,2015:136), وبينها Al Masri بأنها "اسلوب تعليمي مخططة بعناية خطوة بخطوة لالتقاط أكبر عدد ممكن من الأفكار المبتكرة من أجل تنمية القدرات العقلية وفقاً لمستويات التعليم لنظرية بلوم" (85: Al Masri, 2019). ولقد عرف (Osborn) العصف الذهني بأنه اسلوب يقوم على اساس تقديم الموضوع بصورة مشكلاتٍ تتيح للمشاركين بالتفكير يصوره جماعية في انتاج وتوليد العديد من الافكار الممكنة او تلك الحلول الدائرة بأذهانهم في ارجاء النقد او التقييم في الوقت المحدد لتناول المشكلة (152 :Osborn, 2012). ويعرف العصف الذهني في مجال التدقيق بأنه تبادل الافكار بين اعضاء فريق التدقيق حول كيف واين يمكن ان تتعرض البيانات المالية لوحدة الاقتصادية ما للأخطاء المادية بسبب الاحتيال وكيف يمكن للإدارة ارتكاب واخفاء الاحتيال في التقارير المالية التي يتم التلاعب فيها (325 : Asare & wright 2004).

3-1 مبدأ العصف الذهني :

يكون اسلوب العصف الذهني بشكل أفضل عندما يتم تنظيم ادارته بشكل جيد, وبين HAPRI إن منهجه يبرز من خلال اسلوب العصف الذهني في وضع الاهداف المثالية والخطوات المناسبة قبل الجلسة، على أن تقتصر جلسة العصف الذهني على ساعة واحدة؛ والاحتفاظ بمجموعات صغيرة تتكون عادة من 5 إلى 7 أعضاء؛ ولا يوجد شيء اسمه نقد أو فكرة "سيئة"؛ كما تشجيع الجميع على بناء أفكار فيما بينهم ؛ وتأكد من عدم وجود التعقيد ضمن جلسات العصف الذهني (HAPRI,2022:25) , حيث ان نجاح جلسات العصف الذهني يتوقف على تطبيق مبادئ رئيسية هي: (Mutawa& Al-Khalifa,2018:79).

1. إرجاء التقويم والنقد : لا يجوز خلال المرحلة الأولى لجلسات العصف الذهني تقويم الفكرة المطروحة وتقديم الانتقاد للمتعلّم المتكلم، حيث يفقده ثقته بنفسه وكذلك ينتابه الخوف والقلق، مما يحد من طرحة للأفكار .
2. إطلاق حرية التفكير والترحيب بكل الأفكار : ويعد توفير جو من الهدوء ويسوده الاسترخاء والراحة ، حيث يساعد على التخيل وتوليد الأفكار من جميع أفراد المجموعة.
3. الكم قبل الكيف: أي ضمان الحصول على أكبر عدد ممكن من الأفكار الجديدة ، مهما كانت الجودة والاهمية حيث إن الأفكار التي تكون غير واقعية تولد أفكاراً مختلفة لدى الجميع.

4. البناء على أفكار الآخرين: ويعني الاستفادة من الأفكار التي يطرحها الآخرون، في اكتشاف أفكار متنوعة وجديدة مبنية عليها.

3-4 معوقات العصف الذهني :

1. اهم المعوقات لجلسات العصف الذهني والفريق المشارك في أداء مهماته و كالاتي :
ان إحدى المعوقات المؤثرة في جلسات العصف الذهني هي عدم إيجاد الطريقة للتأكد أن من شارك بجلسات العصف الذهني له اهتمام بالأفكار والآراء المشتركة التي تعبر عنهم وأفكارهم الخاصة، وبالتالي فقد تكون للأفكار المشتركة قليلة فضلا عن قلة التحفيز الإضافي للأفكار المشتركة (Paulus&Kenworthy,2019:10) .
2. اعطاء فرص التكلم والمناقشة في وقت محدد والذي يجعل افكار الاعضاء الاخرين ضائعة لعدم ملائمة تلك الفكرة او امت مناقشة تلك الفكرة بالفعل من قبل عضوا اخر مما يسبب في حجب الفكرة عن الاخرين حيث لا يسمح بالتعبير عن الافكار في اذهانهم (Nassir,et al., 2016:6)
3. ان البعض من اعضاء الفريق في جلسات العصف الذهني يكون لديه خوف من التقييم والذي يؤدي للامتناع عن طرح التعبير وابداء الراي وبيان افكارهم ويتخوفون من التقييمات السلبية من قبل رؤساءهم و الاعضاء والذي يؤدي لنتائج عكسية في خسائر عملية جلسات العصف الذهني (Carpenter et al.,2009:55) .

3-3 مراحل التفكير الابداعي :

ينطوي التفكير الإبداعي على توليد الأفكار والمفاهيم الجديدة والمبتكرة، بالإضافة إلى تطوير الأفكار والمفاهيم وتنفيذها على أرض الواقع، وإن الأشخاص الذين يفكرون بشكل إبداعي يكونون فضوليين ومنفتحين، ولديهم شعور بالدهشة والسعادة عند التعلم والمفكر المبدع يتأمل الأفكار والمفاهيم الموجودة؛ يستخدم الخيال والابتكار والمرونة؛ وعلى استعداد لتحمل المخاطر لتجاوز المعرفة الحالية (Youssef& Kanaan,2023:7) شكل (1-2) اهم مراحل التفكير الابداعي ونبينها كالاتي :

أ- مرحلة الاعداد (التحضير) :

تعد مرحلة التحضير الخلفية الشاملة والمتعمقة الذي يبدع فيه الفرد، وتفسر بأنها مرحلة الاعداد المعرفي والتفاعل معه، ويتم فيها الاندماج العميق في المشكلة أو الموقف المثير الذي يتعرض له الفرد لإيجاد حل لهذه المشكلة ، وفي معظم الحالات تتطلب هذه المرحلة انجاز خطوتين هامتين هما التعريف الواضح والمحدد للمشكلة ، وجمع وتنظيم ما يلزم من معلومات حول المشكلة ربما لا تكون متوافرة ضمن الاطار المرجعي او المعرفي للفرد (Ade,2019:49) .

ب- مرحلة الاحتضان :

تعرف بمرحلة ترتيب الأفكار وهي الاستعداد للمشكلة التصنيف الاندماج، الوضوح في مستوى فقدان الوعي ويتضمن كثيرا من احلام اليقظة (Musaad,2008:98) .

ت- مرحلة الاصرار والمثابرة :

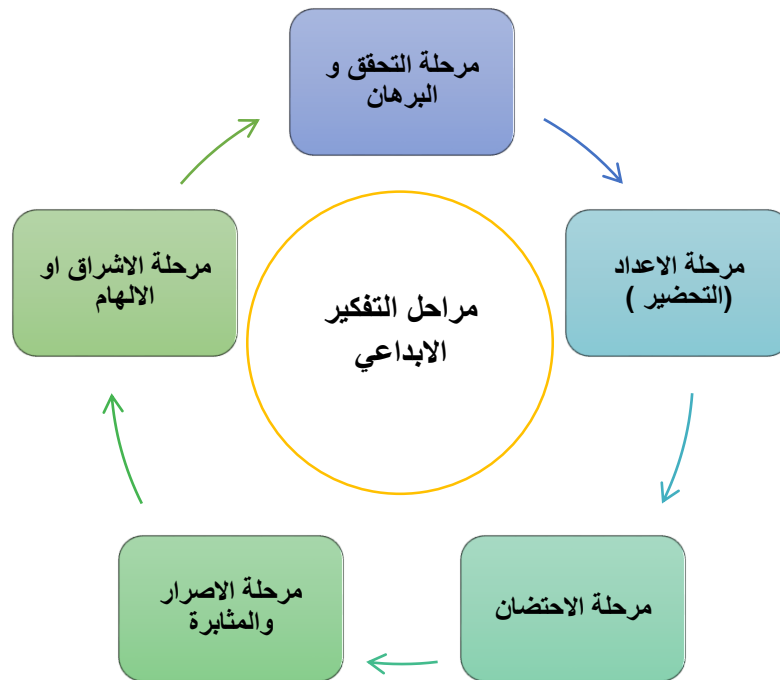
وتطلب درجة عالية من الاصرار والدافعية للمضي قدما في حل المشكلة و التوصل الى الحلول الإبداعية (Helmy,2023:66) .

ث- مرحلة الاشراف او الالهام :

وهي الحالة التي تحدث فيها التحليل المتعمق للمشكلة لادراك ما بين أجزاءها و عناصرها المختلفة من علاقات متداخلة ، مما يسمح بعد ذلك بانطلاق شرارة الابداع المطلوبة و التي تعني تلك اللحظة التي تظهر فيها الفكرة الجديدة او الحل الملائم للمشكلة (Abdullah,2017:797) .

ج- مرحلة التحقق و البرهان :

يقوم فيها الفرد (المتعلم) المبدع باختبار الفكرة المبدعة و اعادة النظر فيها للتأكد من اكتمال الفكرة وفائدتها ام انها تتطلب شئ من التهذيب و النقل و بعبارة أدق هي مرحلة التجريب للفكرة الجديدة و هي مرحلة يستخدمها المبدع للتغلب على العقبات التي قد تواجه افكاره الجديدة عن طريق استمرارية الجهد الواعي و المتابعة بالفحص والتطوير وتقديم الادلة متفردة و اصالة الفكر (Helmy,2023:67) لاحظ الشكل (2-4) يلخص مراحل الفكر الابداعي .



3-4 مفهوم جودة التدقيق :

تعد جودة التدقيق من المواضيع المهمة في مهنة التدقيق وبحاول الباحثون في مهنة التدقيق وضع تعريف لجودة التدقيق، ومداخل قياسها ودراسة الأبعاد المختلفة لها، وكانت De Agelo من الباحثين الأوائل التي وضعت تعريف لجودة التدقيق اذ عرفت بأنها " احتمالية قيام المدقق باكتشاف التحريفات الجوهرية والأخطاء و ثغرات حسابات الجهة الخاضعة للتدقيق والـ

الشكل (2-4) يوضح مراحل التفكير الابداعي – المصدر من اعداد الباحث

وكذلك ينظر الى جودة التدقيق على انها مدى احتمالية اكتشاف المدقق الأخطاء في البيانات المالية للوحدة الاقتصادية ليتم الإبلاغ عنها، وان جودة التدقيق ستجعل العملاء يمنحون ثقة قوية ليصبحوا قيمة مضافة للمدققين (Budiandru, 2021:284). يرى akel & Schonberger بان جودة التدقيق لا تمثل فقط اصدار الرأي الفني المحايد بل تمثل أيضاً الجوانب الفنية وجوانب خدمات التدقيق، اذ وضع الأكاديميون والهيئات المهنية أطراً شاملة لجودة التدقيق تتضمن العديد من الجوانب الإضافية وصقل لنموذج DeAngelo (Sakel & Schonberger, 2015:17).

ومن وجهة نظر (Kang, et al.) أن جودة التدقيق تكون عالية إذا كان أعضاء التدقيق يتمتعون بقدر كافي من الكفاءة والاستقلالية وإذا كانت إجراءات الاختبار المستخدمة على درجة كافية لتقديم أدلة ملائمة وموثوقة ، لذا فان جودة التدقيق تتضمن احتمالية قيام المدقق بإيجاد ادلة الإثبات المناسبة لدعم تقريره ، وذلك عندما يكون الوضع العام لمحيط عملية التدقيق غير ملائم (Kang, & et al., 2017:5)، وتشير ايضاً الى احتمال أن يجد المدقق ادلة كافية لدعم تقريره عندما يكون الوضع العام المحيط بعملية التدقيق مضطرباً أو غامضاً (Fossung & Verges, 2021:30) .

3-5 أهمية جودة التدقيق :

تتمثل أهمية جودة التدقيق بإضفاء المصداقية على تقرير المدقق، وتعد مقياساً مهماً لتقييم مكاتب التدقيق في ظل المنافسة الشديدة بين تلك المكاتب (Odeh, 2011:15)، وتساعد جودة التدقيق على زيادة وتحسين معنويات أعضاء مكتب التدقيق وترفع من روحهم المعنوية، وإيجاد أرضية مشتركة كطريقة يمكن من خلالها معرفة المكاتب الأخرى التي لها نفس الاهداف والخصائص لمناقشة المصالح المشتركة (MAGRAMENT, 2021: 106)، حيث أصبح دور المدققين أكثر تعقيداً، وان تحسين جودة التدقيق أحد أكثر الطرق فاعلية لتحسين بيئة المعلومات وتفاذي الازمات، ولا يتم ذلك الا من خلال رأي لجنة تدقيق مختصة واختيار مدققين ذوي جودة وكفاءة عالية عند اجراء عملية التدقيق (Crucean & Hategan, 2019: 13).

3-6 مفهوم الاحتيال :

ان التلاعب بمعلومات الوحدة الاقتصادية عن قصد وتعتمد ذلك بهدف اقناع المستخدمين وخداعهم بأن المعلومات حقيقية وغير مزيفة، وبالتالي فإن هذا الامر يعد احتيالاً و يؤدي الى تعرض الوحدة الاقتصادية الى الضرر المادي

والمعنوي وفقدان سمعتها بين منافسيها والاضرار بمصالحها وهو وجه من اوجه الفساد (Louwers, et al., 2018: 124).

ومن وجهة نظر Drogalas فان الاحتيال هو: عمل يعتمد تضليل أصحاب المصلحة، وخاصة المستثمرين والدائنين، عن طريق تشويه البيانات أو حذفها، مما يؤدي إلى بيانات مالية غير دقيقة (Drogalas et al., 2017: 436). كما يعرف الاحتيال من قبل Arens et.al على انه أي خداع ينوي لتجريد شخص ما قسم من ممتلكاته وحقوقه بتضليل متعمد (Arens, et al., 2012:356).

3-7 الدوافع وراء ارتكاب الاحتيال :

ان الهدف من الممارسات الاحتيالية تحقيق مكاسب ومنافع لمرتكبي الاحتيال كسبب من العدد من الاسباب منها ضعف هيكل الرقابة الداخلية للوحدة الاقتصادية وغياب نطاق اللجان التدقيقية عليها وضعف كفاءة حوكمة الوحدة الاقتصادية او عدم وجودها اصلا , كما ان السعي وراء تغطية اختلاس او عجز نقدي او الرغبة في الاصول للوحدة الاقتصادية , كما ان وجود ضغوط غير اعتيادية داخلية وخارجية على الوحدة الاقتصادية تهدف الى تعظيم الارباح او تغطية الخسارة لها (Hansen ,et al,2005:10) .

3-8 نظرية مثلث الاحتيال :

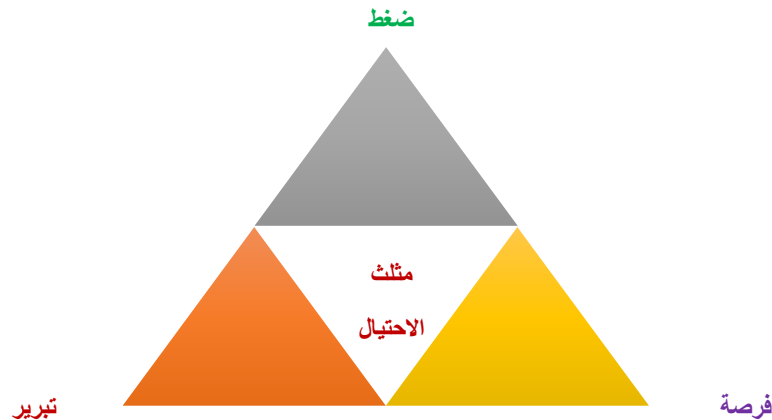
تمثل نظرية مثلث الاحتيال التي اقترحها (Cressey 1973) في تفسير دوافع الفرد لارتكاب عمليات الاحتيال، فضلا عن انها توفر نظرة ثاقبة ومفيدة لظاهرة الاحتيال من وجهة نظر واسعة، ويشتمل نموذج نظرية مثلث الاحتيال على ثلاثة اضلاع تؤسس معاً سلوكاً مضللاً، اذ يمثل الضلع الأول من مثلث الاحتيال الضغط أو الدافع لارتكاب أعمال الاحتيال، ويرمز الضلع الثاني إلى فرص ارتكاب الاحتيال، في حين يرمز الضلع الثالث الى تبرير ممارسة الاحتيال (Marshall, & John 2018 :135-137).

أ- **الضغط أو الدافع :** غالباً ما يواجه الموظفون أنواعاً مختلفة من الضغوط، سواء في بيئة عملهم أو في حياتهم الشخصية. على سبيل المثال، رغبة الموظف القوية في الترقية بسرعة، وأن يُنظر إليه على أنه ناجح وأن يحظى بتقدير الإدارة. و يحدث الاحتيال غالباً عندما يقع الشخص في ديون مالية لا يمكن السيطرة عليها ثم يشعر بأنه غير قادر على الكشف عن نفسه للآخرين عن طريق طلب المساعدة عندما يحدث هذا، ويبدأ الاحتيال المعتاد. الضغوط المرتبطة بالعمل، يمكن أن يحدث الاحتيال ضمن إطار ما يعتبره البعض منا الحد الأدنى من الضغوط . ويتعلق الأمر بالرغبة في كسب المزيد، كما أن ارتكاب الجرائم دون الانكشاف يؤدي إلى زيادة الرغبة في معاودة ارتكابها , إذ ان الدافع إلى ارتكاب عمليات الاحتيال عادة ما ترتبط مع الضغوط الشخصية او ضغوط المؤسسات على الأفراد (Lou &Wang, 2009:63-64) .

ب- **الفرصة :** وهو العنصر الثاني من مثلث الاحتيال تكون الفرصة سانحة لارتكاب عملية الاحتيال عندما يكون نظام الرقابة ضعيف ويمكن اختراقه من قبل الموظفين والعاملين ويكون الدور الرئيسي في الحد من فرص عمليات الاحتيال عن طريق انشاء نظام رقابة فعال اذ توجد علاقة عكسية بين عمليات الاحتيال ونظام الرقابة فكلما كان نظام الرقابة ضعيف زادت عمليات الاحتيال والعكس صحيح (Anindya & Adhariani 2019, p.554- 555) .

حيث ان هذا المفهوم يقترح على الفرد اغتنام الظروف المؤاتية ويكون المحتال مؤمن بوجود الفرصة ففي بعض القضايا كلما كان هناك خطر قليل كلما زادت احتمالية الاحتيال , وهناك بعض العوامل منها عدم قيام الوحدة بالتأكد من موظفيها ومدى التزامهم بسياساتها حيث يعتقد الموظف بعدم محاسبته من قبل الوحدة (Ruankaew,2013:2) .

ت- **التبرير :** يعد التبرير موقف يتخذه المحتال من اجل السماح لشخص او عدد من الاشخاص من اجل القيام بعمل غير مبرر والحالة التي يقوم بها الفرد بالاحتيال (Nguyen,2010:9-10) , وان إحدى العبارات الشائعة التي يستخدمها معظم المحتالين للدفاع عن جرائمهم المتعلقة بالعمل هي "الأمر ليس كما يبدو، لقد فعلت ما كانوا يفعلونه. ولم أقصد حتى القيام بذلك". يعتقد العديد من الموظفين أنهم مسؤولون لنمو الوحدة الاقتصادية ومكلفون بضمان استمراريتها. ومن يعتقد بأنه سيحصل على قيمة مالية مضافة . ولكن إذا لم تتحقق رغباتهم، فسوف يبحثون عن طرق أخرى للحصول على مكافآت مالية ولا يعتقدون عن وعيا أنهم تجاوزوا الحد المسموح به لتبرير سلوكهم الاحتيالي (Oey,2021:30-32) . ويمكن توضيح نظرية مثلث الاحتيال من خلال شكل (2-8)



شكل (2-8) يوضح مثلث الاحتيال / المصدر: (Singleton& Singleton,2010:46)

9-3 دور اسلوب العصف الذهني في اجراءات التدقيق كاستجابة لمخاطر التدقيق :

ان العصف الذهني لمخاطر الاحتيال يمكن أن يؤدي الى مزيد من التعديلات على طبيعة ومدى وتوقيت إجراءات التدقيق في حالات مخاطر الاحتيال العالية , اذ ان استخدام اسلوب العصف الذهني يؤدي إلى تعديلات فعالة لإجراءات التدقيق التي تم تصميمها من قبل المدقق, وان جودة جلسة العصف الذهني تعدل بشكل إيجابي العلاقات بين أحكام المدققين, ويعتمد ذلك على عناصر جودة العصف الذهني (bowlin, 2011:1235) والتي تتمثل من خلال تأثير الحضور والتواصل في جودة تفاعل الفريق ومناقشته لأن فكر فريق التدقيق الناقد يتضمن التقييم الدقيق للمعلومات بهدف الوصول قراءات عالية الجودة , وان الحضور المنتظم في جلسات العصف الذهني يجعل الفريق أكثر تبادلاً للمعلومات, وينعكس ذلك على تحسين جودة الجلسة وهنا يتضح مفهوم التواصل بين أعضاء فريق التدقيق في جلسات العصف الذهني, كما ان تحديد هيكل وتوقيت جلسات العصف الذهني من مناقشات فريق مهمة في معرفة نوعية أحكام الفريق, اذ ان الهيكل يشير الى التنوع المعرفي لدى أعضاء فريق التدقيق وتنوع الاختصاصات, اما التوقيت فيشير الى ان ضغط الوقت المتكرر والذي يقلل من تحفيز الفريق لمعالجة المعلومات بطريقة منهجية ومدرسة, ويعالج هيكل العصف الذهني وتوقيته أهمية عقد جلسة العصف الذهني في مرحلة مبكرة من عملية التخطيط , وان جهد فريق العمل يعد أحد المحددات المهمة لجودة الجلسات اذ تستخدم الفرق التي تعتمد على المعالجة المنهجية الفعالة للمعلومات الملائمة للوصول إلى قرارات عالية الجودة (Brazel, et al,2010:1278), كذلك فان تلك القرارات التي اتخذت بتفكير ابداعي استراتيجي داخل جلسات العصف الذهني تطالب المدققين ذوي الخبرة العالية, بتبادل الافكار مع أعضاء التدقيق الاقل خبرة , مما يشجع هؤلاء الاعضاء الاقل خبرة والذين يتعاملون بشكل مباشر مع عمليات الجهة الخاضعة للتدقيق لتقديم آراء وافكار للمدققين الاكثر خبرة , وبالتالي فان هذه المبادلة في الآراء تحسن من جودة التدقيق مما يسهم في اكتشاف مخاطر الاحتيال . (Nwoye, et al, 2013: 64 .22)

10-3 خطوات اكتشاف ممارسة الاحتيال :

يمكن تلخيص خطوات اكتشاف ممارسة الاحتيال وفق الجدول (2-2) .

ت	الخطوات	تحليل الخطوات
1.	مناقشة الموظفين لخطر الاحتيال	• جلسات العصف الذهني • النظر في احتمال وجود عوامل الاحتيال (الحوافز / الضغوط , الفرص, والتبرير) • ممارسة الشك المهني
2.	الحصول على المعلومات اللازمة لتحديد التحريفات الجوهرية بسبب الاحتيال	• استفسارات الإدارة وغيرها • النظر في نتائج الإجراءات التحليلية • النظر في عوامل خطر الاحتيال • النظر في المعلومات الأخرى
3.	تحديد المخاطر التي قد تؤدي إلى تحريف جوهري بسبب الاحتيال	• نوع المخاطر التي قد تكون موجودة • خطورة خطر (حجم) • احتمال وجود المخاطرة • انتشار المخاطر
4.	تقييم المخاطر المحددة بعد النظر في برامج والرقابة الداخلية	• فهم نظام الرقابة الداخلية • تقييم دور الرقابة الداخلية في تحديد المخاطر • تقييم المخاطر

5.	الاستجابة لنتائج التقييم كلما زاد الخطر	• الاستجابة الشاملة/ العامة: من خلال تشكيل فريق من الموظفين ذوي الخبرة ، والمزيد من الاهتمام للسياسات المحاسبية . • الاستجابة الخاصة :من خلال مراعاة الحاجة إلى زيادة إجراءات التدقيق وتوقيتها ونطاقها في جميع عمليات التدقيق ، يجب النظر في إمكانية تجاوز الإدارة لضوابط الرقابة (ضبط تسجيل معاملات دفتر اليومية والتقديرات المحاسبية والمعاملات غير المتكررة).
6.	تقييم أدلة التدقيق	• تقييم خطر الاحتيال طوال عملية التدقيق • تقييم الإجراءات التحليلية المنجزة كإجراءات تجريبية موضوعية وفي مرحلة المراجعة الشاملة • تقييم خطر الاحتيال لآخر لحظة عند العمل لد العميل • الاستجابة على الأخطاء الناتجة عن الاحتيال
7.	التواصل حول الاحتيال	• إبلاغ الادارة العليا بوجود حالة الاحتيال • إبلاغ لجنة التدقيق بحالة الاحتيال • تبليغ الادارة بأوجه قصور الرقابة الداخلية وتحديد ذلك القصور • تحديد ما إذا كان قد تم التعرف على حالات الطوارئ المتبعة عند اكتشاف الاحتيال
8.	توثيق حالة الاحتيال	• توثيق الخطوات من 1 إلى 7 • المعالجة غير السليمة يجب توثيقها مع معرفتها ومعرفة اسبابها
Source: Whittington, O. Ray,(2015), auditing and attestation, part (1), Wiley. Published by John Wiley & Sons, Inc., Hoboken, New Jersey. Printed in the United States of America,p105.		

4. السلوك الأخلاقي والاحتيال :

ان قواعد السلوك الاخلاقي لمهنة التدقيق أصبحت من المواضيع التي تحظى باهتمام كبير في السنوات الاخيرة لعدة اسباب في مقدمتها الفضائح المالية والازمات الاخلاقية وعدم تحقيق الاهداف بسبب عدم الالتزام بشكل كامل بمعايير وقواعد السلوك الاخلاقي في مختلف الانشطة الخدمية، الصناعية، الزراعية والمصرفية ...الخ، ولكي تكون الممارسات المحاسبية صادقة يجب أن يعطى اهتمام خاص للقيم الأخلاقية والمجتمع والمهنة وسلوك الممارسين الا انه بالرغم من ذلك فإن ظهور ممارسات المحاسبة الإبداعية جعل المختصين يهتمون في العمل بنظام محاسبي سليم يعكس حقائق أنشطة الشركة الشرعية وفي نفس الوقت أصبح الاهتمام أكثر بأخلاقيات المهنة(3:2021 Al-karabsheh)، ويؤكد (179:2021 Al-Jubouri) على ان البحث عن أسباب الاحتيال وطرائق الحد منه يتطلب البحث العميق من قبل الباحثين في سلوك الافراد والإدارة والمنظمات المهنية لغرض تعزيز ثقافة الوحدة الاقتصادية للحد من حالات الاحتيال للموظفين والإدارة على حد سواء فضلا عن التركيز على فهم سلوك الافراد من خلال الاعلام او الإشارات الحمر وطرائق تقليصها في الشركة الى اقصى حد ممكن، وقد صدر التقرير عن ACFE الخاص بالإرشادات حول الاحتيال المهني ومن هذه الاشارات: الصعوبات المالية، وقضايا الرقابة، ومشاكل الإدمان، والمشاكل القانونية، وما يتعلق بمشاكل التوظيف السابقة وعدم الرغبة في مشاركة الواجبات، مشاكل الطلاق/الأسرة، والارتباط الوثيق بشكل غير عادي مع البائع / الزبون، والشك، (Hegazy & Kassem, 2010:71).

5. الجانب التطبيقي للبحث :

في الجانب التطبيقي للبحث تم الاعتماد على استمارة استبيان تم تصميمها لغرض اختبار فرضيات البحث، وقد تكونت اربعة محاور وكل محور منها يضم ستة عشر سؤالاً:- المحور الأول منها مخصص لقياس اسلوب العصف الذهني ، والمحور الثاني خصص لقياس تنمية الفكر الابداعي للمدقق، والمحور الثالث يخص قياس جودة التدقيق ، والمحور الرابع يخص قياس تخفيض مخاطر الاحتيال وقد استعمل للتعبير عن جمل الأبعاد الخمسة مقياس ليكرت الخماسي والذي تتراوح القياسات فيه بين نقطة واحدة بمضمون لا اتفق بشدة وبين خمس نقاط بمضمون اتفق بشدة .

1-5 نتائج اختبار الفرضية الاولى " ليس هناك تأثير ذو دلالة إحصائية للعصف الذهني في تنمية الفكر الإبداعي للمدقق"

ANOVA ^a						
Model		Sum of Squares	df	Mean Square	F	Sig.
1	Regression	7.419	1	7.419	93.306	.000 ^b
	Residual	9.462	119	.080		
	Total	16.880	120			
a. Dependent Variable: ACT						
b. Predictors: (Constant), Bra						
المصدر : اعداد الباحث بالاعتماد على نتائج برنامج SPSS						

الجدول اعلاه يوضح ان قيمة F المحسوبة بلغت 93.306 وهي اكبر من قيمتها الجدولية المحسوبة وفق درجات الحرية (119) df والبالغة 3.84 عند مستوى دلالة 5%. وان مستوى معنوية الاختبار Sig بلغت 0.000 وهي اقل من قيمة الخطأ المقبول في العلوم الاجتماعية والمحدد سلفا بمقدار 0.05 , وهذا ما يدل على ملائمة النموذج الاحصائي المستخدم لاختبار الفرضية.

4-4 نتائج اختبار الفرضية الثانية " ليس هناك تأثير ذو دلالة إحصائية للعصف الذهني في جودة التدقيق "

ANOVA ^a						
Model		Sum of Squares	df	Mean Square	F	Sig.
1	Regression	2.895	1	2.895	22.014	.000 ^b
	Residual	15.648	119	.131		
	Total	18.542	120			
a. Dependent Variable: AQ						
b. Predictors: (Constant), Bra						
المصدر : اعداد الباحث بالاعتماد على نتائج برنامج SPSS						

الجدول اعلاه يوضح ان قيمة F المحسوبة بلغت 22.014 وهي اكبر من قيمتها الجدولية المحسوبة وفق درجات الحرية (119) df والبالغة 3.84 عند مستوى دلالة 5%. وان مستوى معنوية الاختبار Sig بلغت 0.000 وهي اقل من قيمة الخطأ المقبول في العلوم الاجتماعية والمحدد سلفا بمقدار 0.05 , وهذا ما يدل على ملائمة النموذج الاحصائي المستخدم لاختبار الفرضية.

3-5 نتائج اختبار الفرضية الثالثة " ليس هناك تأثير ذو دلالة إحصائية للفكر الابداعي للمدقق في جودة التدقيق "

ANOVA ^a						
Model		Sum of Squares	df	Mean Square	F	Sig.
1	Regression	7.133	1	7.133	74.395	.000 ^b
	Residual	11.410	119	.096		
	Total	18.542	120			
a. Dependent Variable: AQ						
b. Predictors: (Constant), ACT						
المصدر : اعداد الباحث بالاعتماد على نتائج برنامج SPSS						

الجدول اعلاه يوضح ان قيمة F المحسوبة بلغت 74.395 وهي اكبر من قيمتها الجدولية المحسوبة وفق درجات الحرية (119) df والبالغة 3.84 عند مستوى دلالة 5%. وان مستوى معنوية الاختبار Sig بلغت 0.000 وهي اقل من قيمة الخطأ المقبول في العلوم الاجتماعية والمحدد سلفا بمقدار 0.05, وهذا ما يدل على ملائمة النموذج الاحصائي المستخدم لاختبار الفرضية.

4-5 نتائج اختبار الفرضية الرابعة " ان تأثير العصف الذهني في جودة التدقيق لا يتم بتوسط الفكر الابداعي للمدقق "
لغرض اختبار هذه الفرضية سيتم استخدام تحليل المسار Path Analysis وهو تحليل يأخذ بنظر الاعتبار العلاقة بين المتغير المستقل والمتغير الوسيط عند قياس تأثيرهما في المتغير التابع، اذ أظهرت نتائج الفرضيات السابقة تحقق شروط تحليل المسار وكالاتي:-

1. ان هناك تأثير للمتغير المستقل (العصف الذهني) في المتغير الوسيط (الفكر الابداعي للمدقق) وهذا ما تم اثباته في الفرضية الاولى.
2. ان يكون هناك تأثير للمتغير الوسيط (الفكر الابداعي للمدقق) في المتغير التابع (جودة التدقيق) وهذا ما تم اثباته في الفرضية الثالثة.

وباستخدام برنامج Amos الاحصائي كانت النتائج كالآتي:-

Regression Weights: (Group number 1 - Default model)						
Path			Estimate	S.E.	C.R.	P
ACT	<---	Bra	0.759	0.078	9.7	0.000
AQ	<---	ACT	0.67	0.1	6.686	0.000
AQ	<---	Bra	-0.034	0.115	-0.3	0.764

المصدر : اعداد الباحث بالاعتماد على برنامج Amos

يلاحظ من نتائج الجدول (28-3) تحليل المسار path analyses اعلاه ان المتغير المستقل (العصف الذهني) لا يزال يؤثر في المتغير الوسيط (الفكر الابداعي للمدقق) لان قيمة P-Value لها بلغت 0.000 وهي اقل من قيمة الخطأ المقبول في العلوم الاجتماعية والبالغة 0.05، وكذلك فان المتغير الوسيط (الفكر الابداعي للمدقق) لا يزال ضمن دائرة التأثير المعنوي في المتغير التابع (جودة التدقيق) لان قيمة P-Value له بلغت 0.000 وهي اصغر من قيمة الخطأ المقبول في العلوم الاجتماعية والبالغة 0.05 الا اننا نلاحظ بان المتغير المستقل (العصف الذهني) اصبح تأثيره غير معنوي احصائيا في المتغير التابع (جودة التدقيق) لان قيمة P-Value لها بلغت 0.764 وهي اكبر من قيمة الخطأ المقبول في العلوم الاجتماعية والبالغة 0.05 , وهذا يعني ان تأثير العصف الذهني في جودة التدقيق يتم بتوسط الفكر الابداعي للمدقق ، وان متغير الفكر الابداعي للمدقق له الوساطة الكاملة في نقل تأثير العصف الذهني في جودة التدقيق ، وبالتالي يتم رفض فرضية البحث العدمية وقبول الفرضية البديلة.

5-5 نتائج اختبار الفرضية الخامسة " ليس هناك تأثير ذو دلالة إحصائية للعصف الذهني في تخفيض مخاطر الاحتيال "

ANOVA ^a						
Model		Sum of Squares	df	Mean Square	F	Sig.
1	Regression	6.609	1	6.609	9.661	.002 ^b
	Residual	81.408	119	.684		
	Total	88.017	120			
a. Dependent Variable: RROF						
b. Predictors: (Constant), Bra						

المصدر : اعداد الباحث بالاعتماد على نتائج برنامج SPSS

الجدول اعلاه يوضح ان قيمة F المحسوبة بلغت 9.661 وهي اكبر من قيمتها الجدولية المحسوبة وفق درجات الحرية (119) df والبالغة 3.84 عند مستوى دلالة 5%. وان مستوى معنوية الاختبار Sig بلغت 0.002 وهي اقل من قيمة الخطأ المقبول في العلوم الاجتماعية والمحدد سلفا بمقدار 0.05 , وهذا ما يدل على ملائمة النموذج الاحصائي المستخدم لاختبار الفرضية .

5-6 نتائج اختبار الفرضية السادسة " ليس هناك تأثير ذو دلالة إحصائية للفكر الابداعي للمدقق في تخفيض مخاطر الاحتيال "

ANOVA ^a						
Model		Sum of Squares	df	Mean Square	F	Sig.
1	Regression	7.980	1	7.980	11.865	.001 ^b
	Residual	80.036	119	.673		
	Total	88.017	120			
a. Dependent Variable: RROF						
b. Predictors: (Constant), ACT						
المصدر : اعداد الباحث بالاعتماد على نتائج برنامج SPSS						

الجدول اعلاه يوضح ان قيمة F المحسوبة بلغت 11.865 هي اكبر من قيمتها الجدولية المحسوبة وفق درجات الحرية df (119) والبالغة 3.84 عند مستوى دلالة 5%. وان مستوى معنوية الاختبار Sig بلغت 0.001 وهي اقل من قيمة الخطأ المقبول في العلوم الاجتماعية والمحدد سلفا بمقدار 0.05 , وهذا ما يدل على ملائمة النموذج الاحصائي المستخدم لاختبار الفرضية.

5-7 نتائج اختبار الفرضية السابعة ان تأثير العصف الذهني في تخفيض مخاطر الاحتيال لا يتم بتوسط الفكر الابداعي للمدقق " لغرض اختبار هذه الفرضية سيتم استخدام تحليل المسار Path Analysis وهو تحليل يأخذ بنظر الاعتبار العلاقة بين المتغير المستقل والمتغير الوسيط عند قياس تأثيرهما في المتغير التابع، اذ أظهرت نتائج الفرضيات السابقة تحقق شروط تحليل المسار وكالاتي:-

1. ان هناك تأثير للمتغير المستقل (العصف الذهني) في المتغير الوسيط (الفكر الابداعي للمدقق) وهذا ما تم اثباته في الفرضية الاولى.
2. ان يكون هناك تأثير للمتغير الوسيط (الفكر الابداعي للمدقق) في المتغير التابع الثاني (تخفيض مخاطر الاحتيال) وهذا ما تم اثباته في الفرضية الخامسة.

وباستخدام برنامج Amos الاحصائي كانت النتائج كالاتي:-

جدول (3-35) نتائج تحليل المسار لاختبار الفرضية السابعة

Regression Weights: (Group number 1 - Default model)						
Path			Estimate	S.E.	C.R.	P
ACT	<---	Bra	0.759	0.078	9.7	0.000
RROF	<---	ACT	0.487	0.264	1.843	0.045
RROF	<---	Bra	0.347	0.302	1.148	0.251
المصدر : اعداد الباحث بالاعتماد على برنامج Amos						

يلاحظ من نتائج جدول (3-35) تحليل المسار path analyses أعلاه ان المتغير المستقل (العصف الذهني) لا يزال يؤثر في المتغير الوسيط (الفكر الابداعي للمدقق) لان قيمة P-Value لها بلغت 0.000 وهي اقل من قيمة الخطأ المقبول في العلوم الاجتماعية والبالغة 0.05 ، وكذلك فإن المتغير الوسيط (الفكر الابداعي للمدقق) لا يزال ضمن دائرة التأثير المعنوي في المتغير التابع الثاني (تخفيض مخاطر الاحتيال) لان قيمة P-Value له بلغت 0.045 وهي اصغر من قيمة الخطأ المقبول في العلوم الاجتماعية والبالغة 0.05 الا اننا نلاحظ بأن المتغير المستقل (العصف الذهني) اصبح تأثيره غير معنوي احصائيا في المتغير التابع الثاني (تخفيض مخاطر الاحتيال) لان قيمة P-Value لها بلغت 0.251 وهي اكبر من قيمة الخطأ المقبول في العلوم الاجتماعية والبالغة 0.05 ، وهذا يعني ان تأثير العصف الذهني في تخفيض مخاطر الاحتيال يتم بتوسط الفكر الابداعي للمدقق ، وان متغير الفكر

الابداعي للمدقق له الوساطة الكاملة في نقل تأثير العصف الذهني في جودة التدقيق ، وبالتالي يتم رفض فرضية البحث العدمية وقبول الفرضية البديلة.

6. الاستنتاجات :

خلاصة لما توصل اليه الباحث من استنتاجات وتوصيات اعتماداً على نتائج البحث النظرية والتحليل العملي، كما انها تعد الركيزة الاساسية لوضع التوصيات وصياغتها في ضوء استنتاجات البحث .

1. يعد اسلوب العصف الذهني في مجال التدقيق اسلوب مهم لتبادل الآراء والافكار بين المدققين ضمن فريق التدقيق لمعالجة حالة من حالات التلاعب والاحتيال من قبل الادارة حيث ان استخدام هذا الاسلوب يؤدي الى رفع جودة التدقيق بأكثر فاعلية ويساهم في الحد من الاحتيال .
 2. امكانية تحسين جودة التدقيق من خلال مساهمة اسلوب العصف الذهني عند القيام بإجراءات التدقيق حيث يؤدي الى زياده في تحسين خبرة المدقق التي تؤثر على الاحكام المهنية للمدقق عند اجراء التدقيق وتحقيق الفاعلية والكفاءة وهي مؤشر مهم في التعبير عن جودة التدقيق .
 3. ان مشاركة المدقق في جلسات العصف الذهني اثناء عملية التدقيق تجنب المدقق الضغوط التي قد تؤثر في اتخاذ القرارات المناسبة مع الاطراف الاخرى وممارسة دورة الفعلي والذي ينعكس على جودة اداء المدقق.
 4. ان حجم مكاتب التدقيق والعدد الكبير لها يساهم ضمن جلسات اسلوب العصف الذهني في تبادل الافكار والآراء ويساعد في تحسين جودة التدقيق .
 5. ان المدققين في المكاتب والشركات العراقية يفضلون اسلوب العصف الذهني الذي يساهم في رفع الفكر الابداعي للمدقق والذي يوجه للسلوك الايجابي في زيادة القدرة على تقدم اكثر من فكرة ابداعية في وقت زمني قصير ومناسب .
 6. ان اجراء جلسات اسلوب العصف الذهني للمدققين تولد افكار وتقييمات اعلى جودة حول الاحتيال من المدققين الفرديين .
 7. يساهم اسلوب العصف الذهني المدققين في الشركات ومكاتب التدقيق بالالتزام بأعلى معايير الاخلاقيات المهنية وله دور مهم في اكتشاف مخاطر الاحتيال .
 8. احتواء جلسات العصف الذهني على مدققين ممن لديهم الخبرة المهنية يساهم في تحقيق افكار مميزة ابداعية اثناء عملية التخطيط للتدقيق .
 9. ان جودة التدقيق لها اهمية كبيرة في كسب ثقة الزبون في الوقت الحالي وهي الاساس في استمرار مهنة التدقيق .
 10. ان تحسين جودة التدقيق من خلال العصف الذهني له دور مهم في الحد من مخاطر الاحتيال .
- #### 7. التوصيات :
1. ضرورة توجه المدققين في المكاتب والشركات العراقية في تطبيق اسلوب العصف الذهني والذي يتيح للمدقق توقع سلوك الجهة الخاضعة للتدقيق ضمن توقيت ونطاق اجراءات التدقيق للكشف عن الاحتيال
 2. ضرورة ان يكون ضمن اعضاء فريق التدقيق في جلسات العصف الذهني من يتمتعون بالخبرة المهنية ومستويات عالية من الشك المهني بمختلف الاختصاصات ، والتي تؤدي الى زيادة في المعرفة وتبادل المعلومات وبالتالي تؤدي الى زيادة في جودة التدقيق من خلال احكام المدققين عند الكشف عن الاحتيال
 3. ضرورة تعزيز ثقافة الابتكار والتفكير من خلال عقد مؤتمرات وندوات تطويرية في داخل العراق والزام المكاتب والشركات والمؤسسات العراقية بالمشاركة في مواضيع التدقيق الحديثة ومنها استخدام اسلوب العصف الذهني في زيادة الخبرة العلمية والعملية في تحسين جودة التدقيق والتي تعكس في تقديم خدمات تدقيقية افضل .
 4. عمل اختبارات مفاجئة للمدققين في حالة معينة ومراقبة الاجراءات التدقيقية لدى كل مدقق لمعرفة مدى خيالة التعامل مع الحالات التدقيقية الاستثنائية .
 5. ضرورة اجراء المناظرات ما بين مدققي المكاتب والشركات وخلق روح المنافسة لاستقطاب وتبادل الافكار الجديدة والخبرات المختلفة .
 6. ضرورة التزام المدققين بأعلى معايير الاخلاقيات المهنية لما له من دور في رفع جودة التدقيق والحد من مخاطر الاحتيال .
 7. مراجعة دورية وتقييم اداء اسلوب العصف الذهني من قبل شركات التدقيق وتحليل ذلك من خلال التأثير على جودة التدقيق وتخفيض الاحتيال .
 8. تدريس مواضيع اسلوب العصف الذهني ضمن منهاج التعليم المحاسبي لمواكبة التطورات الراهنة والانفتاح الاقتصادي والارتقاء بمهنة التدقيق .

References

المصادر

First: Books

1. Reda Musaad, (2008) "Creative Teaching Strategies", Dar Al-Zahraa, Riyadh.
2. Arens, A. A. (2012). Auditing and Assurance Services: An Integrated Approach, 14.
3. Hansen, R. (2005). Phute, Thembele; Dembe, Killron; Chikanza, Synodia; Zimbabwe, Pact; "Fraud Prevention", Handbook.
4. Marshall, Romney B. & Stienbart, Paul John, (2018) Accounting Information System, New York: Prentice Hall Business Publishing, SIXTH Edition.
5. Singleton, & Singleton, 2010: p.46, Fraud auditing and forensic accounting Published by John Wiley & Sons, Inc., Hoboken, New Jersey, Printed in the United States of America, 4th ed
6. Whittington, R. (2015). Wiley CPAexcel Exam Review 2016 Study Guide January: Auditing and Attestation. John Wiley & Sons.
7. Nguyen, K. (2010). Financial statement fraud: Motives, methods, cases and detection. Universal-Publishers.

Second: Periodicals & Research

8. Al karabsheh, Faris Irshaid, (2021), "THE ROLE OF THE EXTERNAL AUDITOR TO DETECT FINANCIAL (FRAUD-CORRUPTION) IN THE FINANCIAL STATEMENTS OF SERVICE CORPORATIONS LISTED ON THE ASE", Journal of Management Information and Decision Sciences, Volume 24, Issue 8, pp. 1-15.
9. Al Masri, A. (2019). The Impact of Using Brainstorming in the Development of Creative Thinking and Achievement in the English Language of the 10th Grade Students at King Abdullah II Schools of Excellence in Amman. International Education Studies, 12(2), 82-92.
10. Al-Jubouri, Nassif Jassim & Al-Khalidi, Saleh Hadi Muhammad. (2018), Using Benford's Law to Discover Financial Occupation Operations," Journal of Economic and Administrative Sciences (Volume: 18, Issue: 68, 2018), University of Baghdad.
11. AlMutairi, A. N. M. (2015). The Effect of Using Brainstorming Strategy in Developing Creative Problem Solving Skills among Male Students in Kuwait: A Field Study on Saud Al-Kharji School in Kuwait City. Journal of Education and Practice, 6(3), 136-145.
12. Anindya, J. R., & Adhariani, D. (2019). Fraud risk factors and tendency to commit fraud: analysis of employees' perceptions. International Journal of Ethics and Systems, 35(4), 545-557.
13. Asare, Stephen K. Wright, ARNOLD M., (2004) "The Effectiveness of Alternative Risk Assessment and Program Planning Tools in a Fraud Setting", Contemporary Accounting Research Vol. 21 No. 2. P.P.322-333.
14. Bowlin, K. (2011). Risk-based auditing, strategic prompts, and auditor sensitivity to the strategic risk of fraud. The Accounting Review, 86(4), 1231-1253.
15. 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.
16. Budiandru, B. (2021). Factors affecting the audit quality of pandemic era public accountants. AKUNTABEL, 18(2), 284-294.
17. Carpenter, Tina, Jane I. Reimers, Philip Z. Fretwell (2009) internal auditors fraud judgment: the benefits of brainstorming in Groups, journal Accounting Review, Vol 66. No7.
18. Crucean, A. C., & Hategan, C. D. (2019). The determinants factors on audit quality: A theoretical approach. Ovidius University Annals, Economic Sciences Series, 19(2), 702-710.
19. Deviana, A. D. (2019). Teaching Strategies in Light of Students' Creative Thinking in Writing Education at Malang State University Indonesia/ استراتيجيات التعليم بضوء التفكير الإبداعي لدى الطلبة في تعليم الكتابة بجامعة مالانج الحكومية. إندونيسيا. Abjadia, 4(1), 49-59.
20. Drogas, G., Pazarskis, M., Anagnostopoulou, E., & Papachristou, A. (2017). The effect of internal audit effectiveness, auditor responsibility and training in fraud detection. Accounting and Management Information Systems, 16(4), 434-454.
21. Elham Abdullah, (2017) "Creative Thinking." Scientific Journal of the College of Fundamentals of Religion and Da'wah. 1(29).
22. Fossung, M. F., & Verges, D. K. V. (2021). External Audit Quality and Value Creation: What Relationship in the Cameroonian Context. Open Journal of Accounting, 11(1), 21-41.
23. HAPRI, O. (2022). THE USE OF BRAINSTORMING STRATEGY TO IMPROVE STUDENTS' SPEAKING ABILITY AT THE 11TH GRADE STUDENTS OF SMAN 1 BENGKULU TENGAH ACADEMIC YEAR 2020/2021 (English Classroom action Research) (Doctoral dissertation, UIN FATMAWATI SUKARNO BENGKULU).

24. Hassan Jaafar Al-Khalifa, Diao Al-Din Mutawa (2018), Effective Teaching Strategies, Al-Mutanabbi Library for Publishing and Distribution, Kingdom of Saudi Arabia.
25. Kassem, R., & Hegazy, M. A. (2010). Fraudulent financial reporting: do red flags really help?. International Journal of academic research: economics and engineering, 4.
26. Lou, Y. I., & Wang, M. L. (2009). Fraud risk factor of the fraud triangle assessing the likelihood of fraudulent financial reporting. Journal of Business & Economics Research (JBER), 7(2).
27. Louwers, T. J., Blay, A. D., & Sinason, D. H. (2018). Auditing & assurance services. McGraw-Hill.
28. MAGRAMENT, A. (2021). العوامل المؤثرة على جودة التدقيق من وجهة نظر معدي القوائم المالية (Doctoral dissertation).
29. Mahmoud Helmy Abdel Mawjoud, (2023), The efficiency of cognitive representation and its relationship to some creative thinking skills among middle school students. Journal of Educational Sciences, Faculty of Education, Hurghada, 6(1), 43-98.
30. Masruroh, Q. (2022). Pengembangan media Erawu untuk meningkatkan berpikir kreatif siswa Kelas V MI Muhammadiyah 19 Lamongan (Doctoral dissertation, Universitas Islam Negeri Maulana Malik Ibrahim).
31. Mohd ,Nassir, -Daniel Mohd, Zuraidah Mohd-Sanusi, Erlane K. Ghani,(2016) , Effect of Brainstorming and Expertise on Fraud Risk Assessment, International Journal of Economics and Financial Issues, Vol.6, No.4.
32. Nwoye, D., Okoye, E. I., & Oraka, A. O. (2013). Beneish model as effective complement to the application of SAS No. 99 in the conduct of audit in Nigeria. Management and Administrative Sciences Review, 2(6), 640-655.
33. Odeh, Alaa El-Din Saleh Mahmoud, 2011, "The Impact of the Business Risk-Based Auditing Approach on the Quality of External Auditing," Master's thesis submitted to the Accounting Department, College of Business, Middle East University.
34. Oey, S. (2021). Occupational Fraud in a business context-How to define it, why individuals do it and how to fight it.
35. Osborn, A. (2012). Applied imagination-principles and procedures of creative writing. Read Books Ltd.
36. Paulus , Paul B. , Kenworthy, Jared B.(2019) Effective Brainstorming, Oxford University Press, International Journal THE ACCOUNTING REVIEW, Vol7.No.9.
37. Ruankaew, T. (2013). The fraud factors. International Journal of Management and Administrative Sciences, 2(2), 1-5.
38. Sakel, Ratzinger- Nicole V. S. / Schonberger, Martin W.(2015) Restricting nonaudit services in Europe – The potential (lack of) impact of a blacklist and a fee cap on auditor independence and audit quality, Forthcoming in Accounting in Europe, a journal of the European Accounting Association, Vol. 2.
39. Sarah Yacoub Youssef, & Arifa Kanaan. (2023), The effect of employing gamification to develop creative thinking skills in mathematics using the Kahoot! application. Al-Mansour Journal, 39(1), 1-18
40. Yolandita, A. A., & Cahyonowati, N. (2022). The effects of audit quality on firm value of Indonesian financial service sector (FSS). Diponegoro Journal of Accounting, 11(1).