



جمهورية العراق
وزارة التعليم العالي والبحث العلمي
جامعة كربلاء
كلية الإدارة والاقتصاد - قسم المحاسبة

تأثير اسلوب العصف الذهني في تنمية الفكر الابداعي
للمدقق وانعكاسه على تعزيز جودة التدقيق وتخفيض
مخاطر الاحتيال

رسالة ماجستير مقدمة الى
مجلس كلية الإدارة والاقتصاد - جامعة كربلاء وهي جزء من متطلبات
نيل درجة الماجستير في علوم المحاسبة

تقدم بها الطالب
صادق جعفر عباس حسون

بإشراف
أ.م.د. أمل محمد سلمان التميمي



بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ

﴿ يَرْفَعُ اللَّهُ الَّذِينَ آمَنُوا مِنْكُمْ
وَالَّذِينَ أُوتُوا الْعِلْمَ دَرَجَاتٍ ﴾

صَدَقَ اللَّهُ الْعَلِيُّ الْعَظِيمُ

(سورة المجادلة : الآية 11)

إقرار القوم اللغوي

اشهد أن رسالة الماجستير الموسومة بـ (تأثير أسلوب العصف الذهني في تنمية الفكر الابداعي للمدقق وانعكاسه على تعزيز جودة التدقيق وتخفيض مخاطر الاحتيال) والعائدة للطالب (صادق جعفر عباس حسون) قد تمت مراجعتها من الناحية اللغوية وتصحيح ما ورد فيها من أخطاء لغوية وتعبيرية وبذلك أصبحت مؤهلة للمناقشة بقدر تعلق الأمر بسلامة الأسلوب وصحة التعبير.

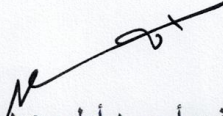
د. صلاح مهدي جابر

جامعة كربلاء - كلية الإدارة والاقتصاد

2024/1/14

اقرار المشرف

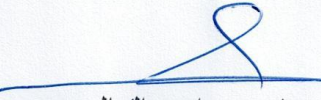
أشهد أن إعداد الرسالة الموسومة بـ (تأثير اسلوب العصف الذهني في تنمية الفكر الابداعي للمدقق وانعكاسه على تعزيز جودة التدقيق وتخفيض مخاطر الاحتيال) التي تقدم بها الطالب (صادق جعفر عباس حسون) قد جرى تحت اشرافي في جامعة كربلاء - كلية الادارة والاقتصاد، وهي جزء من متطلبات نيل درجة ماجستير في علوم المحاسبة.


المشرف: أ. م. د أمل محمد سلمان التميمي

2024 / ١ / ١٤

توصية السيد رئيس القسم

بناءً على توصية الاستاذ المشرف أرشح الرسالة للمناقشة

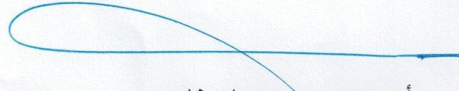

أ. د جاسم عيدان براك المعموري

رئيس قسم المحاسبة

2024 / ١ / ١٤

اقرار لجنة المناقشة

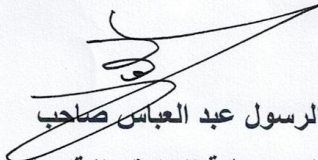
نشهد نحن أعضاء لجنة المناقشة بأننا قد أطلعنا على رسالة الماجستير الموسومة بـ (تأثير أسلوب العصف الذهني في تنمية الفكر الابداعي للمدقق وانعكاسه على تعزيز جودة التدقيق وتخفيض مخاطر الاحتيال) والمقدمة من قبل الطالب (صادق جعفر عباس حسون) وقد ناقشنا الطالب في محتوياتها وفيما له علاقة بها، ووجدنا أنها جديرة بالقبول لنيل درجة ماجستير في علوم المحاسبة وبتقدير (جيد جداً) .



أ.م.د حسين عمران ناجي

جامعة كربلاء - كلية الادارة والاقتصاد

(رئيساً)



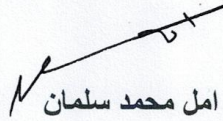
م.د عبد الرسول عبد العباس صاحب
جامعة كربلاء - كلية الادارة والاقتصاد

(عضواً)



الخبير الدكتور كمال نوماس طينة
خبير ديوان الرقابة المالية

(عضواً)



أ.م.د امل محمد سلمان

جامعة كربلاء - كلية الادارة والاقتصاد

(عضواً ومشرفاً)

اقرار رئيس لجنة الدراسات العليا

بناءً على اقرار المشرف العلمي والخبير اللغوي على رسالة الماجستير- قسم المحاسبة -للطالب (صادق جعفر عباس حسون) الموسومة بـ (تأثير اسلوب العصف الذهني في تنمية الفكر الابداعي للمدقق وانعكاسه على تعزيز جودة التدقيق وتخفيض مخاطر الاحتيال) أرشح هذه الرسالة للمناقشة.

أ.د. علي احمد فارس

رئيس لجنة الدراسات العليا

معاون العميد للشؤون العلمية والدراسات العليا

مصادقة مجلس الكلية

صادق مجلس كلية الإدارة والاقتصاد/ جامعة كربلاء على توصية لجنة المناقشة.

أ.م.د هاشم جبار الحسيني

عميد كلية الإدارة والاقتصاد

الاهداء

إلهي لا يطيب الليل إلا بشكرك ولا يطيب النهار إلا بطاعتك.. ولا تطيب

اللحظات إلا بذكرك.. ولا تطيب الآخرة إلا بحفوك.. ولا تطيب الجنة إلا برويتك

... الله ﷻ ...

إلى من بلغ الرسالة وأدى الأمانة .. ونصح الأمة .. نبي الرحمة ونور العالمين ..

... نبينا محمد صلى الله عليه واله وسلم ...

إلى من يسعد قلبي بلقياها إلى روضة الحب التي تنبت أزكى الأزهار

... أمي ...

إلى رمز الرجولة والتضحية ، من دفعني إلى العلم وبه ازداد افتخار

... المرحوم أبي ...

إلى من هم أقرب إليّ من روعي ، من شاركني حزن الأم وبهم استمد عزتي واصراري

... اخواتي ...

إلى توأم روحي ورفيقة دربي .. صاحبة القلب الطيب والنوايا الصادقة

... زوجتي العزيزة ...

إلى من أرى التفاؤل بعينيها .. والسعادة في ضمكتها ، شعلة الذكاء والنور

الوجه المفعم بالبراءة ولمحبتك لأزهرت أيامي وتفتحت براعم اللغد

... ابنتي ملاك ...

إلى من أنسوني في دراستي وشاركوني همومي تذكراً وتقديراً

... أصدقائي ...

إلى الذين أدركت معهم حب النجم والمسؤولية والتطور والأمانة العلمية

... اساتذتي ...

الباحث

الشكر والامتنان

الفضل لله (أولاً وأخيراً) الذي وفقنا وسهل علينا (نجاح حملنا وبلوغ هذه الدرجة والمرتبة، فهو الغافل في كتابه الكريم

بسم الله الرحمن الرحيم

" فاذكروني أذكركم واشكروا لي ولا تكفرون "

صدق الله العلي العظيم

تتسابق الكلمات وتتزاحم العبارات لتتنظّم عقد الشكر إليك يا من كان له قدم السبق في ركب العلم والتعليم، إليك يا من بذلت ولم تنتظر العطاء....

اتقدم بجزيل الشكر وعظيم الامتنان وكثير العرفان إلى أ. م. د. أمل محمد سلمان التميمي أطل الله في عمرها وأمدّها بالصحة والعافية لقبولها الإشراف على هذا العمل، وعلى نصائحها وإرشاداتها القيمة التي كان لها الأثر الكبير بإخراج الرسالة بوضعها الحالي وصقل تفكيري ورفع عملي إلى مستوى أعلى طوال فترة الكتابة .

وأتوجه بجزيل الشكر والامتنان الخاص إلى أ. د. أسعد محمد علي وهاب العواد لتعاونه الرائع وتوجيهه القيمّ طوال مدة دراستي كما أتقدم بالشكر والعرفان الى السادة رئيس وأعضاء لجنة المناقشة لتفضلهم بقراءة الرسالة وابداء ملاحظتهم القيمة التي ستزيد من القيمة العلمية لها فجزاهم الله خير الجزاء كما اتقدم بجزيل الشكر والامتنان الى الخبير العلمي والخبير اللغوي على ما بذلوه من جهد في ابداء الملاحظات وشكري وامتناني الى جميع اساتذتي في دراسة الماجستير في كلية الإدارة والاقتصاد - جامعة كربلاء لما بذلوه من عطاء لا ينضب ومن وقتهم وعلمهم فجزاهم الله خير جزاء المحسنين .

الباحث

المستخلص

هدف البحث الى عرض وقياس وتحليل مفهوم كل من أسلوب العصف الذهني وتنمية الفكر الابداعي للمدقق وانعكاسه على جودة التدقيق وتخفيض الاحتيال اذ ازدادت المسؤوليات الملقاة على عاتق المدققين في المدة الاخيرة ودورهم الكبير في كشف الاحتيال الذي تعددت انواعه واشكاله في مفاصل العمل كافة ، وقد ادت عولمة الاسواق المالية والنمو الواسع للعمليات التجارية لانتشار واسع لعمليات الاحتيال الى ظهور الحاجة الى اساليب حديثة للارتقاء في مهنة التدقيق، وان استخدام البرامج التقليدية في عملية التدقيق لا يسهم في كشف الاحتيال مما سعى لها الباحث عن طريق تأثير اساليب جديدة تسهم في رفع جودة التدقيق ومنها اسلوب العصف الذهني المقتبس من علم النفس عن طريق فهم وتعريف وتوظيف هذا الاسلوب في طرائق تنمية الفكر الابداعي للمدقق للوصول الى فكرة ابداعية بعد طرح الافكار دون قيد او شرط وعلاقتها الطردية بشكل مباشر في رفع مستوى جودة التدقيق عن طريق تلك الافكار المطروحة التي تحد وتسهم في خفض مخاطر الاحتيال

ولغرض تحقيق اهداف البحث تمّ تصميم استبانة فقد وزعت 121 منها على المدققين والمحاسبين وأساتذة الجامعات، وقد استخدمت فيها 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 أهمها ، أن اسلوب العصف الذهني مهم لتبادل الآراء والافكار بين المدققين ضمن فريق التدقيق لمعالجة حالات التلاعب والاحتيال ، كما انه يؤدي الى زيادة في خبرة المدقق ويسهم في رفع الفكر الابداعي عن طريق تحقيق افكار مميزة ابداعية اثناء عملية التخطيط للتدقيق والتي تزيد من ثقة الزبون في تحقيق جودة تدقيق عالية .

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 بين المدققين لاستقطاب وتبادل الافكار الجديدة والخبرات المختلفة لمواكبة التطورات الراهنة والانفتاح الاقتصادي والارتقاء بمهنة التدقيق عن طريق زيادة الخبرة العلمية والعملية لهم مما يؤدي الى تحسين جودة التدقيق ، والامر الذي ينعكس على تقديم خدمات تدقيقية افضل وتسهم في تخفيض مخاطر الاحتيال .

تَبَيُّنُ الْمَحْتَوَاتِ

الصفحة	العنوان	ت
	الآية	.1
أ	الاهداء	.2
ب	الشكر والامتنان	.3
ج	المستخلص	.4
د- هـ	المحتويات	.5
هـ- ز	الجداول	.6
ح- ط	الاشكال	.7
ي	الملاحق	.8
ي	المختصرات	.9
1	المقدمة	.10
الفصل الاول		
دراسات سابقة ومنهجية البحث		
12-2	المبحث الاول / دراسات سابقة وإسهام البحث الحالي	.11
16-13	المبحث الثاني / منهجية البحث	.12
الفصل الثاني		
الاطار المفاهيمي للعصف الذهني والفكر الابداعي و جودة التدقيق ومخاطر الاحتيال		
31-17	المبحث الاول / العصف الذهني والفكر الابداعي – مدخل نظري	.13
51-32	المبحث الثاني / جودة التدقيق والاحتيال – مدخل نظري	.14

61 -52	المبحث الثالث / تحسين جودة التدقيق وتخفيض مخاطر الاحتيال باستخدام اسلوب العصف الذهني	.15
الفصل الثالث الجانب التطبيقي		
103 -62	المبحث الاول/ الوصف الاحصائي وتحليل نتائج البحث وتفسيرها	.16
132 -104	المبحث الثاني/ نتائج اختبار فرضيات البحث	.17
الفصل الرابع الاستنتاجات والتوصيات		
135-133	المبحث الاول/ الاستنتاجات	.18
136	المبحث الثاني/ التوصيات	.19
152 -137	المصادر	.20
IX - I	الملاحق	.21
XI - X	Abstract	.22

قائمة الجداول

الصفحة	العنوان	رقم الجدول
39	عائدات شركات التدقيق الاربعة الكبرى	2-1
60-59	خطوات اكتشاف ممارسة الاحتيال	2-2
62	درجات مقياس ليكرت الخماسي	3-1
63	توزيع الافراد عينة الاستبانة حسب الجنس	3-2
64	توزيع افراد العينة حسب المؤهل العلمي	3-3
65	توزيع افراد العينة حسب سنوات الخبرة	3-4
67	توزيع افراد العينة حسب التخصص العلمي	3-5

68	توزيع افراد العينة حسب نوع العمل	3-6
69	معاملات كرونباخ الفا Cronbach's Alpha لاختبار ثبات الاستبيان	3-7
70	معاملات التجزئة النصفية split-half reliability لاختبار ثبات الاستبيان	3-8
72-71	الاتساق الداخلي لفقرات المحور الأول- أسلوب العصف الذهني	3-9
73-72	الاتساق الداخلي لفقرات المحور الثاني- الفكر الإبداعي للمدقق	3-10
75-74	الاتساق الداخلي لفقرات المحور الثالث- جودة التدقيق	3-11
76-75	الاتساق الداخلي لفقرات المحور الرابع- تخفيض مخاطر الاحتيال	3-12
77	أسماء السادة المحكمين والقابهم العلمية وإمكان عملهم	3-13
79-78	استجابة أفراد عينة الاستبيان لفقرات العصف الذهني	3-14
86-85	استجابة افراد عينة الاستبيان لفقرات محور الفكر الإبداعي للمدقق	3-15
92-91	استجابة افراد عينة الاستبيان لفقرات جودة التدقيق	3-16
98-97	استجابة افراد عينة الاستبيان لفقرات تخفيض مخاطر الاحتيال	3-17
103	ترتيب محاور الاستبيان حسب درجة الاهمية	3-18
104	ملخص نموذج اختبار الفرضية الاولى	3-19
105	تباين اختبار الفرضية الاولى	3-20
106	معاملات دالة الانحدار للفرضية الاولى	3-21
109	ملخص نموذج اختبار الفرضية الثانية	3-22
110	تباين اختبار الفرضية الثانية	3-23
111	معاملات دالة الانحدار للفرضية الثانية	3-24
114	ملخص نموذج اختبار الفرضية الثالثة	3-25
115	تباين اختبار الفرضية الثالثة	3-26

116	معاملات دالة الانحدار للفرضية الثالثة	3-27
119	نتائج تحليل المسار لاختبار الفرضية الرابعة	3-28
121	ملخص انموذج اختبار الفرضية الخامسة	3-29
122	تباين اختبار الفرضية الخامسة	3-30
123	معاملات دالة الانحدار للفرضية الخامسة	3-31
126	ملخص انموذج اختبار الفرضية السادسة	3-32
127	تباين اختبار الفرضية السادسة	3-33
128	معاملات دالة الانحدار للفرضية السادسة	3-34
131	نتائج تحليل المسار لاختبار الفرضية السابعة	3-35

قائمة الاشكال والمخططات

الصفحة	العنوان	رقم الشكل
16	المخطط الاجرائي للبحث	1-1
19	توضيح مبادئ العصف الذهني	2-1
27	انموذج بلوم لمسار الابداع ضمن العمليات العقلية	2-2
29	انواع الافكار الابداعية	2-3
31	مراحل التفكير الابداعي	2-4
38	العوامل المؤثرة في جودة التدقيق المرتبطة بالمدقق	2-5
41	العوامل المؤثرة بشكل مباشر في جودة التدقيق والمتعلقة بمكتب التدقيق	2-6
42	العوامل المؤثرة بشكل مباشر في جودة التدقيق والمتعلقة بعملية التدقيق	2-7
47	مثلث الاحتيال	2-8
48	معين الاحتيال	2-9
63	توزيع الافراد عينة الاستبانة حسب الجنس	3-1
65	توزيع افراد العينة حسب المؤهل العلمي	3-2
66	تقسيم الافراد عينة الاستبانة حسب سنوات الخبرة	3-3
67	تقسيم الافراد عينة الاستبانة حسب التخصص العلمي	3-4
68	تقسيم الافراد عينة الاستبانة حسب نوع العمل	3-5
107	المدرج التكراري لبواقي الفرضية الاولى	3-6
108	التوزيع الطبيعي لبواقي الفرضية الاولى	3-7
112	المدرج التكراري لبواقي الفرضية الثانية	3-8

113	التوزيع الطبيعي لبواقي الفرضية الثانية	3-9
117	المدرج التكراري لبواقي الفرضية الثالثة	3-10
118	التوزيع الطبيعي لبواقي الفرضية الثالثة	3-11
120	انموذج تحليل المسار لاختبار الفرضية الرابعة	3-12
124	المدرج التكراري لبواقي الفرضية الخامسة	3-13
125	التوزيع الطبيعي لبواقي الفرضية الخامسة	3-14
129	المدرج التكراري لبواقي الفرضية السادسة	3-15
130	التوزيع الطبيعي لبواقي الفرضية السادسة	3-16
132	انموذج تحليل المسار لاختبار الفرضية السابعة	3-17

قائمة الملاحق

الصفحة	العنوان	رقم الشكل
VIII - I	استمارة استبانة	1
IX	محكمي الاستبانة	2

قائمة المختصرات

المختصر	العنوان باللغة الانكليزية	العنوان باللغة العربية
AICPA	American Institute of Certified Public Accountants	المعهد الامريكي للمحاسبين القانونيين
ACFE	Association of Certified Fraud Examinere	جمعية فاحصي الاحتيال المعتمدين
ISA	International Standards on Auditing	معايير تدقيق دولية

المقدمة :

تُعتبر مهنة التدقيق من المهن التي تعرضت لضغوط كبيرة بسبب انهيار عدد من الشركات العالمية بعدما اثبتت التحقيقات ان السبب الرئيسي وراء هذه الانهيارات هو وجود تلاعب ومخالفات مالية جوهرية ، ومن اجل تجاوز تلك الضغوطات كان التوجه نحو الاهتمام بجودة التدقيق امرا حتميا، فهي تعتبر مطلبا ضروريا لجميع اطراف عملية التدقيق المتمثلة بالمدقق نفسه والوحدات الخاضعة للتدقيق والمنظمات المهنية، كذلك المستفيدين من خدمات المدقق ونتيجة للدور الذي تلعبه عملية التدقيق في ضمان دقة ومصداقية المعلومات الواردة في التقارير المالية أدى الى زيادة الطلب على جودة خدمات التدقيق (Birjandi, et al.,2015: 26-32) وعلى الرغم من أن مسؤولية منع الاحتيال تقع على عاتق المديرين والمسؤولين في النهاية، إلا أنه أصبح من الواضح أن المدققين يجب أن يتعلموا أنواع الاحتيال المختلفة التي يمكن أن تحدث، وأن يكونوا قادرين على تطوير عمليات عقلانية لاكتشافها ومن اجل تعزيز قدرة المدقق في كشف الاحتيال وإعادة بناء ثقة المجتمع في التدقيق، فإنه يجب توسيع التعليم (Sudarmanto & Utami, 2021:195-208)، من خلال ايجاد اساليب تطويرية تسهم في تحسين جودة التدقيق من خلال اسلوب العصف الذهني في تبادل الافكار بين اعضاء فريق التدقيق عن 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 (Asare & wright 2004: 325) والذي يسهم بتنشيط الحالة الذهنية وينظم بها الدماغ ويبحث عن أفكار جديدة ومن ثم حل المشكلات بشكل مثالي. وتحقيق نتائج لم تكن معروفة من قبل، والهدف من ذلك هو تطوير وإنتاج فكرة جديدة ابداعية مميزة غير اعتيادية يمكن تطبيقها واستخدامها في مواقف وبيئات مختلفة وعودة ثقة المجتمع المالي بكفاءة ومهنية عمل المدقق .

ولتحقيق اهداف البحث فقد قسم الى اربعة فصول ، تناول الاول دراسات سابقة ومنهجية البحث في مبحثين ، الاول دراسات سابقة وإسهام البحث الحالي والاخر منهجية البحث .

وركز الفصل الثاني على اسلوب العصف الذهني والفكر الابداعي للمدقق ودوره في تحقيق جودة تدقيق عالية تسهم في التخفيض من مخاطر الاحتيال عن طريق ثلاثة مباحث ، الاول عن مفهوم ومبدا وأهمية العصف الذهني كذلك التطرق لمفهوم الفكر الابداعي وأنواعه ، وركز الثاني على مفهوم وأهمية جودة التدقيق والعوامل المؤثرة فيها وكذلك مفهوم ونظريات الاحتيال ، في حين تحدث الثالث عن تحسين جودة التدقيق باستخدام اسلوب العصف الذهني وتقليل مخاطر الاحتيال عن طريق اسلوب العصف الذهني في تطوير الفكر الابداعي والتخصص المهني واستقلالية وخبرة المدقق واهم عناصر نجاح الجلسات مع كيفية المساهمة في خفض مخاطر الاحتيال .

كما تناول البحث في الفصل الثالث الجانب التطبيقي في مبحثين ، اذ تناول الاول الوصف الاحصائي وتحليل نتائج البحث وتفسيرها ، في حين عرض الاخر نتائج اختبار فرضيات البحث .

وأخيرا تناول الفصل الرابع من البحث الاستنتاجات والتوصيات ، في مبحثين الاول عرض أهم الاستنتاجات التي توصل اليها الباحث ، في حين تناول الاخر التوصيات التي ارتأى الباحث تقديمها.

الفصل الأول

دراسات سابقة ومنهجية البحث

المبحث الأول : دراسات سابقة وإسهام البحث الحالي.
المبحث الثاني : منهجية البحث.

المبحث الاول

دراسات سابقة واسهام البحث الحالي

Previous research and the contribution of current research

يتضمن هذا المبحث عرضاً موجزاً لبعض الدراسات السابقة التي تمكن الباحث من الاطلاع عليها والافادة منها ، والتي تناولت جوانب ومجالات مختلفة ذات صلة بموضوع البحث الحالي، و كان لها الأثر الكبير في إغناء البحث في جانبه النظري والتطبيقي، اذ قام الباحث بترتيب وسرد الايجاز لتلك الدراسات وفقاً لاقلمية الدراسة وسنوات كتابتها وعلى النحو الاتي :

1-1-1 دراسات عراقية

1. دراسة (رشيد والسقا، 2015)

بعنوان: " أثر استخدام العصف الذهني في دعم كشف الاحتيال عند تدقيق القوائم المالية دراسة لأراء عينة من مراقبي الحسابات في العراق " .

تهدف هذه الدراسة إلى توضيح مفهوم العصف الذهني وأهميته في تدقيق البيانات المالية ، وكذلك يبين الاحتيال في القوائم المالية ومدى مسؤولية المدقق عنها ، وضرورة العصف الذهني لكشف الاحتيال عند التدقيق .

ولتحديد دور استخدام العصف الذهني في توليد أفكار ذات جودة أعلى عن الاحتيال أكثر مما يستطيع المدققون الأفراد ، ومن ثم تحسين عملية التدقيق وتحديد مجالات الاحتيال في البيانات المالية المدرجة في القوائم المالية وتبرير الحاجة إلى استخدام جلسات العصف الذهني لدعم الكشف عنها عند تدقيق القوائم المالية.

توصلت الدراسة إلى عدة استنتاجات ، بما في ذلك الاستراتيجيات المستخدمة في العصف الذهني للكشف عن الاحتيال ويمكن أن يساعد في تقديم أدلة لتحسين احتمالية اكتشاف الاحتيال لدى المدققين ويمكن القيام بذلك باستخدام نهج متعدد المراحل يعتمد على قيام المدقق بجمع المعلومات المتعلقة كافة بمخاطر الاحتيال، ويتم استخدام جلسة العصف الذهني لتحديد مخاطر الاحتيال و المعلومات المستخدمة في تطوير تقييم مخاطر الاحتيال اذ يسهل ذلك تغييرات الموظفين وتعديل الوقت وكفاية إجراءات المدققين وان التوصية الأكثر أهمية هي تشجيع البحث العلمي لإبراز المجالات الأخرى التي يمكن عن طريقها استخدام جلسات العصف الذهني في مجال التدقيق .

2. دراسة (يعقوب ، 2016)

بعنوان : " استعمال استراتيجية العصف الذهني لتعزيز الحكم المهني لمراقب الحسابات في تقييم استمرارية الوحدة الاقتصادية : دراسة لأراء عينة من مراقبي الحسابات في البيئة العراقية " .

هدفت الدراسة الى مناقشة العصف الذهني كاستراتيجية يعتمدها فريق التدقيق لتعزيز الحكم المهني عن تقييم قدرة الوحدة الاقتصادية على الاستمرارية في ظل ازدياد الدعوات لدى الهيئات والمجاميع المهنية لتبنيه فضلا عن أثر المتغيرات و الابعاد الثقافية على أنواع جلسة العصف الذهني المستخدمة ان كانت (الكترونية او تقليدية) .

وتم التوصل الى عدد من الاستنتاجات أهمها استعمال استراتيجيات العصف الذهني تعزز من الحكم للمدقق في تقييم قدرة الوحدة الاقتصادية على الاستمرار فضلا عن ان العوامل الثقافية للبيئة العراقية تحدد اطر جلسات العصف الذهني لفريق التدقيق وان التسمية الاكثر تعبيراً عن مصطلح العصف الذهني هو الاستنفار الذهني .

وكانت أهم التوصيات هي مراعاة نوع استراتيجيات العصف الذهني في كل بيئة عند تنفيذ الجلسات لفريق التدقيق وضرورة اعتماد استراتيجيات العصف الذهني عن طريق جميع مراحل التدقيق فيما يتعلق في الوحدة الاقتصادية للاستفادة من المنافع المتأتية من الاستراتيجية .

3. دراسة (القيسي ، 2020)

بعنوان : " دور العصف الذهني الالكتروني لمراقب الحسابات في تدقيق مخاطر الائتمان : بحث تطبيقي في عينة من المصارف المدرجة في سوق العراق للأوراق المالية." .

ان الهدف الاساسي من الدراسة هو بيان مفهوم العصف الذهني، وعرض مفهوم وطبيعة وابعاد وتطورات العصف الذهني والمبادئ والقواعد الأساسية التي يتركز عليها . اذ تمثل مخاطر الغش أحد أكبر التحديات التي تواجه مهنة المحاسبة والتدقيق والمجتمع ككل ، ومن ثم يتم تحديد مفهوم الحكم المهني وأهميته في عملية التدقيق ، وبيان مدى تأثير استخدام الصف الذهني الالكتروني في تحسين ممارسة الأعمال ومهامه فريق التدقيق، اذ سعت الدراسة إلى اقتراح عدة آليات لتفعيل دور برامج العصف الذهني الإلكتروني بهدف تحسين جودة التدقيق ، وقد توصلت الدراسة إلى وجود أهم الاستنتاجات المتمثلة بالصعوبات وتحديات في الأعمال المهنية للمدققين ، ما دفع الكثير من مكاتب التدقيق إلى اللجوء في استخدام برامج العصف الذهني الإلكتروني للتطوير وتحسين الأداء في أعمالهم المكلفين بها وايضا يؤدي

إلى دعم التواصل والاتصال والتعرف على كل مستجدات التي تستحدث من إطلاق معايير جديدة، مما يُعد دافعا قويا لبذل العناية المهنية فضلا عن دورها في معالجة مشكلة ارتفاع اتعاب فريق التدقيق عن طريق السماح للمدققين بالتواصل من كل دول العالم، وكذلك إنشاء ملف الالكتروني يشمل الخبرات والآراء والمعلومات المطروحة كافة وسرعة أرشفتها واستعادة هذه المعلومات بالوقت المطلوب ، فضلا عن انه يوفر نظام أمن يكفل حماية المعلومات والأفكار المحفوظة، ونتج عنها توصيات بضرورة تبني وإصدار المنظمات المهنية دليل إرشاد كامل للمدققين بالبيئة العراقية عن كيفية استخدام العصف الذهني عند دراسة المخاطر الائتمانية والزام المدققين بضرورة أداء جلسة العصف الذهني حتى يرتقي بمستوى الايضاحات الصادرة عن المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين (AICPA) في هذا الشأن، وأيضاً وضع إرشادات تتضمن وجود مستوى مقبول من التعاون بين المدققين لتحقيق الأهداف لجودة عمل فريق التدقيق فضلا عن إجراء مزيد من البحوث والدراسات في هذه الاتجاه .

4. دراسة (العاني والكعبي، 2021)

بعنوان: " دور التفكير الاستراتيجي والعصف الذهني في تحسين جودة التدقيق وإسهامه في الكشف عن مخاطر الاحتيال "

يعد مفهوم العصف الذهني من ضروريات ممارسة مهنة التدقيق في العراق ، ويتم تطبيق معايير التدقيق عند إجراء جلسة العصف الذهني للحصول على تأكيدات معقولة عن صحة الأدلة لكشف الاحتيال وتؤثر جلسات العصف الذهني وممارسة الشك المهني في التدقيق ويؤدي إلى زيادة جودة التدقيق، ونتيجة لذلك أثر في زيادة ثقة المجتمع في المدققين و يهدف هذا البحث إلى توضيح أثر العصف الذهني في اكتشاف المخاطر الناتجة عن الاحتيال ، ودوره المهم في تحسين جودة التدقيق في الشركات ومكاتب التدقيق العراقية ، وأهم الاستنتاجات التي توصلت إليها ، لدى المدققين، أنه يسهم في إجراء تقييمات مخاطر الاحتيال ، اذ تكون البداية عن طريق النظر في فرضية مثلث الاحتيال وأن ممارسة طريقة العصف الذهني في أثناء التخطيط تؤدي إلى رفع جودة التدقيق في أثناء اكتشاف الأخطاء التي تنجم عن الاحتيال ، والذي يؤثر في ثقة المجتمع المالي في التدقيق ، وقد أشارت التوصيات إلى أهمية إجراء عمليات التدقيق. تؤكد الهياك التشريعية والتنظيمية داخل العراق على أهمية العصف الذهني وممارسة المدققين لأسلوب العصف الذهني في التخطيط والتنفيذ التي تؤثر في الكشف عن مخاطر الاحتيال .

5. دراسة: (حسين و خلاوي، 2023) :

بعنوان : " تأثير استعمال مهارات التفكير الإبداعي على عمل المدقق الداخلي " .

لقد هدفت الدراسة الى تحديد أثر استخدام مهارات التفكير الإبداعي لدى المدققين الداخليين و قيامهم بزيادة ورفع جودة عمليات التدقيق الخاصة بهم عن طريق استخدام التفكير الإبداعي في عملهم لتعزيز محتوى المعلومات، ولتحقيق ذلك بالاعتماد على الاستبانة لجمع البيانات لدعم الجزء النظرية للدراسة. وقد تم توزيع الاستبانة على المحاسبين المدققين في جامعة واسط وتم تحليلها باستخدام الأساليب الإحصائية. وتوصلت الدراسة إلى عدة استنتاجات أهمها: إن تطوير كفاءات ومهارات المدققين الداخليين يمكن أن يساعد في تعزيز مهنة التدقيق وتحقيق تحسينات في الجودة عن طريق الاهتمام بالمهارات وتطبيق التفكير الإبداعي عند العمل، عن طريق الزيادة المعرفية الفعالة لتنشيط التفكير الإبداعي للمدققين ، وكذلك تحفيز الأفكار الإبداعية لدى الموظفين أو المستفيدين والسعي إلى تبنيها لتحسين الأداء بدرجة أعلى. ومن أهم التوصيات التي تم تسليط الضوء عليها ضرورة عقد ورش عمل أو دورات تدريبية للمراجعين تركز على تفعيل وتنمية مهارات التفكير الإبداعي. وهناك اهتمام متزايد بالتحديث المستمر للأنظمة والأساليب المستخدمة، وضرورة خلق البيئة الثقافية والتنظيمية التي تشجّع على الإبداع والتجديد البناء الذي تسعى إليه فضلا عن ضرورة التغيير.

6. دراسة (الاسدي والطائي، 2021) :

بعنوان : " دور نظام الذكاء الجمعي في تعزيز إيجابيات التدقيق المشترك دراسة مسحية لعينة من مراقبي الحسابات الخارجيين "

هدفت الدراسة الى بيان مفهوم نظام الذكاء الجمعي ومدى الافادة منه في صنع القرار لفريق التدقيق ودوره في تحسين جودة أداء التدقيق المشترك، فضلاً عن بيان ماهية أسلوب التدقيق المشترك وما الايجابيات والسلبيات والعوامل المؤثرة في جودة أداءه، كما يهدف البحث الى اقتراح نموذج للإفصاح عن التدقيق المشترك ودور الذكاء الجمعي في تحسينه اذ تم قياس دور نظام الذكاء الجمعي لتحسين جودة اداء فريق التدقيق المشترك في شركات ومكاتب التدقيق العراقية .

عن طريق استخدام النماذج الاحصائية وانموذج الانحدار الخطي، وبعد اختبار فرضيات البحث تم التوصل إلى مجموعة من النتائج، تمثلت اهمها بوجود علاقة طردية معنوية بين اسلوب التدقيق المشترك

ونظام الذكاء الجمعي وأن هذه العلاقة تؤدي الى زيادة جودة أداء التدقيق المشترك عن طريق تعزيز إيجابيات وتخفيض سلبياته، كما وتم صياغة نموذج مقترح يسهم في بيان دور الذكاء الجمعي في تحسين جودة اداء التدقيق المشترك .

اما أهم التوصيات فهي ضرورة قيام مجلس مهنة مراقبة وتدقيق الحسابات بتشجيع وحث شركات ومكاتب التدقيق على استخدام نظام الذكاء الجمعي لا سيما عند تطبيق أسلوب التدقيق المشترك بما يحقق السرعة واليسر في انجاز مهام التدقيق المشترك، فضلا عن توسيع اعمال التدقيق المشترك لتشمل الشركات المساهمة كافة وليس فقط المصارف الخاصة وذلك لأهمية التدقيق المشترك في الحد من السلبيات و تعزيز اجراءات اكتشاف الأخطاء ، لأن عملية التدقيق المشترك هي عملية تدقيق تبادلية بين مكثبي التدقيق المشتركين ، فضلا عن اشراك مكاتب التدقيق والمدققين من الصنف الثاني في عمليات التدقيق لما له من اهمية في زيادة الخبرة والمعرفة لهذه المكاتب، وأيضا تشجيع سوق العمل وتقليل التركيز السوقي لمهنة التدقيق في مجموعة ضيقة من المدققين للقيام بأعمال التدقيق المشترك.

7. دراسة: (Rasheed & Afram, 2023)، بعنوان:

"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"

"أثر استخدام العصف الذهني لتحسين الشك المهني بين المدققين الخارجيين لاكتشاف الغش في القوائم المالية: دراسة لآراء عينة من المدققين الخارجيين في العراق "

ان هدف الدراسة توضيح مفهومي العصف الذهني والشك المهني في التدقيق، وتوضيح دور جلسات العصف الذهني في تحسين الشك المهني لدى المدققين الخارجيين، لاكتشاف الاحتيال في البيانات المالية، فضلا عن تحديد مدى تأثير العصف الذهني على المدققين الخارجيين ع طريق دعم الشك المهني، أما عينة الدراسة فقد ضمت مجموعة من المدققين الخارجيين الذين يقومون بمهام التدقيق ضمن ديوان الرقابة المالية فضلاً عن مكاتب التدقيق، باستخدام الطريقة الوصفية التحليلية وعن طريق إعداد الاستبانة .

وتوصلت الدراسة الى عدة استنتاجات أهمها أن العصف الذهني يشير إلى جلسات نقاش مفتوحة بين أعضاء فريق التدقيق تساعد المدققين على تحسين الشك المهني لفريق التدقيق عن طريق فهم وتوقع السلوك الاستراتيجي للإدارة لمعرفة كيف يمكن للإدارة ارتكاب الاحتيال وإخفائه في البيانات المالية، أما اهم التوصيات فقد تضمنت ضرورة قيام الجهات ذات العلاقة في مهنة التدقيق بعقد ندوات وورش العمل

المتخصصة للتعريف بتبادل الأفكار والشكك المهني لغرض زيادة وتوعية المدققين الخارجيين، وتنمية قدراتهم ومهاراتهم في مجال التدقيق، فضلا عن الاهمية ودور العصف الذهني لتحسين الشك المهني في التدقيق المناسب وضمان جودة عملية التدقيق.

1-1-2 دراسات عربية

8. دراسة (مصطفى ، 2015)

بعنوان: " بالإطار المقترح لكيفية استخدام مراقبي الحسابات للعصف الذهني عند دراسة مخاطر الغش "

ان الهدف الرئيس للدراسة يتمثل في اقتراح إرشاد او اطار عن كيفية استخدام المدقق الخارجي للعصف الذهني عند دراسة مخاطر الاحتيال في عملية التدقيق ، وكذلك بعض الاقتراحات لمعالجة فقدان العملية الناتجة عن استخدام جلسات العصف الذهني ، وتم التوصل إلى هذا الإطار عن طريق استقراء وتحليل الدراسات السابقة التي أخذت بعين الاعتبار هذا المفهوم سواء في مجال التدقيق أو مجال علم النفس وتوصلت الدراسة إلى عدد من الاستنتاجات أهمها : ضرورة وجود إرشاد شامل للمدققين عن كيفية استخدام العصف الذهني والعناية بتدريس مفهوم العصف الذهني فضلا عن القواعد والمبادئ ، ومتطلباته ومجالات استعماله بصفة عامة بالتدقيق، ضرورة ممارسة العصف الذهني في عمليات التدقيق كافة (التخطيط ، والتنفيذ ، والتقارير).

9. دراسة (الشعباني، 2017)

بعنوان : " دور جلسات العصف الذهني الإلكتروني لفريق المراجعة في تحسين جودة أداء المراجعة المشتركة : دراسة استكشافية في البيئة المصرية "

هدفت هذه الدراسة إلى تحليل جلسات العصف الذهني الالكترونية للمدققين في تفعيل وتحسين جودة اداء التدقيق المشترك , عن طريق دور جلسات العصف الذهني الالكتروني في تعزيز وتنمية خبرات المدققين المشاركين وتحسين وتنسيق ادائهم عن اجراء عملية التدقيق المشترك , وانعكاس ذلك على رفع كفاءة وفاعلية مهام التدقيق ، ولخصت الدراسة إلى أن عينة الدراسة لمكاتب التدقيق الكبيرة والمتوسطة الأهمية في مشاركة استخدام جلسات العصف الذهني الالكترونية والارتقاء بأداء فرق التدقيق المشترك إذ تسهم في توليد المزيد من الأفكار المختلفة التي يهتم بها فريق التدقيق المشترك , كما أنها أداة لنقل المعرفة

بين فريق التدقيق لتحديد المخاطر المتعلقة في التدقيق , كما وهناك علاقة بين استخدام المدققين المشتركين لتقنية العصف الذهني الالكتروني وبين تخفيض سلبيات التدقيق المشترك.

كما بينت النتائج وجود ارتباط بين استخدام المدققين المشتركين لتقنية العصف الذهني الالكتروني و تعزيز إيجابيات التدقيق المشترك , وكانت الأولوية عن زيادة احتمالية اكتشاف الأخطاء والاحتيايل ومن ثم رفع كفاءة عمليات التدقيق، وأوصت الدراسة على ضرورة حث المدققين المشتركين باعتماد اسلوب العصف الذهني الالكتروني لتلافي السلبيات وتعزيز الايجابيات للتدقيق المشترك.

10.دراسة (صالح ، 2019)

بغنوان: " دور برامج العصف الذهني الإلكتروني في تحسين جودة المراجعة المشتركة "

هدفت هذه الدراسة إلى استخدام برامج العصف الذهني الالكتروني في تحسين ممارسة أعمال ومهام التدقيق المشترك وتوصلت هذه الدراسة الى اقتراح العديد من آليات مواجهة التحديات والصعوبات التي تواجه الممارسة الحالية لأعمال التدقيق المشترك مما يؤدي إلى دعم التواصل الفعال بين طرفي التدقيق المشترك ودعم الرقابة المتبادلة بينهم ومعالجة مشكلة ارتفاع اتعاب المدقق والسماح لهم بالتواصل من مناطق جغرافية متعددة , الأمر الذي يتحقق معه تحسين جودة عملية التدقيق المشترك وينعكس إيجابية على سمعة مكاتب التدقيق.

11. (نصار و محمود ، 2019)

بغنوان : " العوامل المؤثرة في أتعاب التدقيق وانعكاسها على جودة التدقيق " : دراسة تطبيقية للشركات الصناعية المساهمة العامة المدرجة في سوق عمان للأوراق المالية .

هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على العوامل المؤثرة في أتعاب التدقيق في الشركات الصناعية المدرجة في بورصة عمان، بما في ذلك (حجم الشركة التي يتم تدقيقها، حجم مكتب التدقيق، مدة العقد وتعقيده، مستوى المخاطر وأثره في جودة التدقيق). ولتحقيق هذه الأهداف استخدم الباحثون أساليب التحليل الكمي وقد أظهرت النتائج أن العوامل ذات الدلالة الإحصائية تؤثر في حجم الشركة المدققة، وحجم مكتب التدقيق، ومدة العقد، ومستوى التعقيد ومستوى المخاطر الإجمالي لرسوم التدقيق و تظهر الأبحاث أيضاً أن هناك تأثيراً ذا دلالة إحصائية لكل من حجم و رسوم التدقيق و تأثير حجم وتعقيد الشركة التي يتم احتسابها في أتعاب المدقق كما ان حجم الشركة التي يتم تدقيقها هو العامل الذي له التأثير الأكبر على أتعاب التدقيق ، كما أظهرت النتائج أن هناك تأثيراً ذا دلالة إحصائية لرسوم التدقيق

على جودة التدقيق . ومن أهم التوصيات التي خرجت بها الدراسة هو وضع نظام عملي لتحديد رسوم عمليات التدقيق لدى معهد المحاسبين القانونيين، فضلا عن التشريعات الملزمة التي تحدد أتعاب التدقيق، وتحديد الحد الأقصى والأدنى لرسوم التدقيق وفرض قوانين رادعة لمن يتجاوزها .

3-1-1 دراسات اجنبية :

1. دراسة (Hoffma & Zimbelman: 2008) بعنوان :

"Do Strategic Reasoning and Brainstorming Help Auditors Change Their Standard Audit Procedures in Response to Fraud Risk"

هل التفكير الاستراتيجي والعصف الذهني يساعد المدققين في تغيير إجراءات التدقيق التقليدية الخاصة بهم استجابة لمخاطر الاحتيال .

هدفت هذه الدراسة الى بيان تأثيرات استعمال اسلوبين في قرارات تخطيط المدققين في تحدي المخاطر العالية لعملية الاحتيال، وهما اسلوب التفكير الاستراتيجي والعصف الذهني. اذ من المتوقع أن يؤدي كلا الاسلوبين إلى قيام المدققين بتعديل إجراءات التدقيق المخطط لها على نحو أكثر فاعلية. وذلك عن طريق استخدام فريقاً من الخبراء لكشف الاحتيال وذلك لتحديد التعديلات الفاعلية لخطة التدقيق في مسألة الاحتيال ومن بعدها يتم استخدام توصيات الخبراء لتقييم فاعلية خطط تدقيق مدققي الحسابات في حالة استخدام الاسلوبين معا من بدون استخدام الأسلوبين معا.

وتوصلت الدراسة الى عدد من الاستنتاجات من أهمها ان استخدام كل اسلوب على حدا يؤدي إلى تعديلات ذات فاعلية عالية لإجراءات التدقيق القياسية فضلا عن ان الدمج بين الاسلوبين يكون أكثر فاعلية في عملية التدقيق، وكانت أهم التوصيات ضرورة العمل على تشجيع شركات التدقيق على استعمال التفكير الاستراتيجي لأعضاء فريق التدقيق قبل اجراء اجتماع العصف الذهني لفريق التدقيق.

2. دراسة (Yossif ، 2015) بعنوان :

"Measuring the Effect of Auditor Industrial Specialization on Improving Fraud Brainstorming Session Quality"

قياس تأثير التخصص الصناعي للمدقق في تحسين جودة جلسات العصف الذهني للحد من الاحتيال .

هدفت هذه الدراسة إلى قياس تأثير وجود مدقق ذي تخصص صناعي ضمن فريق التدقيق في أثناء جلسات العصف الذهني للكشف عن حالات الغش في التقارير المالية بهدف تعزيز جودة جلسات العصف الذهني، ولتحقيق هذا الهدف قام الباحث بدراسة وتحليل الدراسات السابقة المتعلقة بأثر آليات جلسات العصف الذهني في قدرة فريق التدقيق في الكشف عن حالات الاحتيال والتي تشمل عناصر جودة التدقيق ، أjour التدقيق و التخصص الصناعي)، وتوصلت الدراسة الى عدد من الاستنتاجات منها أن جلسات العصف الذهني تؤدي إلى زيادة قدرة فريق التدقيق في الكشف عن حالات الغش وزيادة كل من (أjour وجودة عملية التدقيق)، ويساعد التخصص الصناعي للمدقق في زيادة قدرته في الكشف عن حالات الاحتيال، وعلى الجانب الآخر يؤدي التخصص الصناعي للمدقق إلى تخفيض كل من (مخاطر التدقيق ، خطر التقاضي و جهود التدقيق المبذولة).

3. دراسة (Sea & Karla, 2016) بعنوان:

("A Field Experiment Examining Audit Subordinates' Knowledge and A Partner-Led Intervention in Fraud Brainstorming")

(تجربة ميدانية لاختبار معرفة رؤساء التدقيق والتدخل بقيادة الشريك في العصف الذهني للاحتيال).

هدفت الدراسة إلى بيان أهمية ادخال شريك للتدقيق كقائد موجه لأعضاء فريق التدقيق بدءاً من القيام بلسات العصف الذهني إلى الحصول على مخرجات هذه الجلسات، وأيضاً تحليل ودراسة الاختلافات المعرفية والفكرية لكل أعضاء فريق التدقيق بشأن اتجاهات ورغبات العملاء وتوصلت الدراسة إلى عدد من الاستنتاجات أهمها : وجود قائد لفريق التدقيق ذي خبرة عالية وعلمية وعملية قادر على قيادة الفريق بأسلوب يُعزّز من القدرة لاكتشاف الأخطاء والغش وتحقق بواسطته أهداف جلسات العصف الذهني ، وأيضاً الإفادة من فريق التدقيق الخاص بلسات العصف الذهني عن طريق تعزيز مستوى الشك المهني ما يؤدي إلى اكتشاف كل عمليات الغش بكفاءة وتقييم المخاطر المحتملة.

4. دراسة (Mohd et al.,2016) بعنوان:

("Effect of Brainstorming and Expertise on Fraud Risk Assessment")

"تأثير العصف الذهني والخبرة في تقييم مخاطر الاحتيال".

هدفت هذه الدراسة الى بيان التأثير المباشر والتفاعلي لجلسات العصف الذهني في خبرة المدقق بشأن تقييم ادائه المهني المتعلق بتحديد مخاطر الاحتيال، وتوصلت الدراسة الى أن العصف الذهني يحسن من الاداء المهني للمدقق بشأن تقييم مخاطر الاحتيال، وأكدت الدراسة على تعزيز المبادئ التوجيهية عن طريق تكثيف جلسات العصف الذهني في التخطيط لعملية التدقيق وخاصة في تقييم مخاطر الاحتيال.

12. دراسة: (Rasheed & Afram, 2023)، بعنوان:

"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"

"أثر استخدام العصف الذهني لتحسين الشك المهني بين المدققين الخارجيين لاكتشاف الغش في القوائم المالية: دراسة لآراء عينة من المدققين الخارجيين في العراق"

ان هدف الدراسة توضيح مفهومي العصف الذهني والشك المهني في التدقيق، وتوضيح دور جلسات العصف الذهني في تحسين الشك المهني لدى المدققين الخارجيين، لاكتشاف الاحتيال في البيانات المالية، فضلاً عن تحديد مدى تأثير العصف الذهني على المدققين الخارجيين عن طريق دعم الشك المهني، أما عينة الدراسة فقد ضمت مجموعة من المدققين الخارجيين الذين يقومون بمهام التدقيق ضمن ديوان الرقابة المالية فضلاً عن مكاتب التدقيق، باستخدام الطريقة الوصفية التحليلية وعن طريق إعداد الاستبانة.

وتوصلت الدراسة الى عدة استنتاجات أهمها أن العصف الذهني يشير إلى جلسات نقاش مفتوحة بين أعضاء فريق التدقيق تساعد المدققين على تحسين الشك المهني لفريق التدقيق عن طريق فهم وتوقع السلوك الاستراتيجي للإدارة لمعرفة كيف يمكن للإدارة ارتكاب الاحتيال وإخفائه في البيانات المالية، أما اهم التوصيات فقد تضمنت ضرورة قيام الجهات ذات العلاقة في مهنة التدقيق بعقد ندوات وورش العمل المتخصصة للتعريف بتبادل الأفكار والشكك المهني لغرض زيادة وتوعية المدققين الخارجيين، وتنمية قدراتهم ومهاراتهم في مجال التدقيق، فضلاً عن الاهمية ودور العصف الذهني لتحسين الشك المهني في التدقيق المناسب وضمان جودة عملية التدقيق.

4-1-1 إسهام البحث الحالي :

يعد اسهام البحث الحالي تأسيسا لما تم عرضه من دراسات وابحاث عراقية وعربية واجنبية اذ تمت الاستفادة من الدراسات السابقة في تأطير أركان الدراسة النظرية، التي تمثل تراكم معرفي لموضوع البحث واتيح فرصة الانطلاق منها عن طريق تحليل الدراسات السابقة، ولاحظ الباحث ضرورة التطرق الى اسلوب العصف الذهني و اهتمام المدققين بهذا الاسلوب المهم في تنمية الفكر الابداعي وتطوره بالجلسات التي تقام عن طريق طرح الحلول وإسهامه برفع جودة التدقيق للحد من مخاطر الاحتيال عن طريق اساليب العصف الحديثة وتناقل الافكار والآراء، كما تتسم الدراسة الحالية بأهمية كونها من الدراسات التي حاولت الربط بين اساليب علم النفس والمتمثلة بأسلوب العصف الذهني وبين مهنة التدقيق واستخدام اربعة متغيرات للبحث الحالي وربط الافكار بين اسلوب العصف الذهني والفكر الابداعي في خلق فكر واسع في عدم الاكتفاء بطرح الحلول فقط بل ايجاد الحلول الابداعية التي تغني المدقق عن اشكالات كثيرة وتطور من الادراك المعرفي له وتسهم في رفع جودة التدقيق من خلال الكشف و خفض مخاطر الاحتيال وتعطي صورة واضحة وطرائق وحلول تسهم بشكل اساسي في تحسين جودة التدقيق وتخفيض مخاطر الاحتيال.

المبحث الثاني

منهجية البحث Research Methodology

تعد منهجية البحث الدعامة الأساس للبحث السليم ، فهي تمثل إعطاء الصورة الواضحة عن المشكلة التي يسعى البحث لإيجاد حلولها ومعالجتها ، وتوضح الأهداف التي تمثل الغايات التي اختير البحث لأجلها وكيفية تحقيقها في محتوى البحث ، وكذلك توضح أهمية البحث ومنهجه ، و ما يفترضه البحث من امكانية تطبيقه و عليه فقد تمثلت المنهجية بالاتي

1-2-1 مشكلة البحث Research problem :

ان طرائق التدقيق التقليدية تجعل المدققين اقل قدرة على اتباع اجراءات التدقيق بشكل فعّال وهو ما يشكل مشكلة في خفض الاحتيال لأنها تسمح بإخفاء الاحتيال عن خطة التدقيق لدى 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 عن طريق تقليلها والحد منها، وذلك باستخدام أساليب جديدة يمكن أن تسهم في زيادة الفكر الابداعي للمدققين ومنها اسلوب العصف الذهني المقتبس من علم النفس ويمكن صياغة مشكلة البحث في التساؤلات الاتية:

1. هل هناك دور لأسلوب العصف الذهني في تنمية الفكر الابداعي للمدقق ؟ .
2. هل توجد علاقة بين اسلوب العصف الذهني وجودة التدقيق ؟ .
3. هل هناك علاقة بين تنمية الفكر الابداعي للمدقق وجودة التدقيق ؟
4. هل تأثير استخدام العصف الذهني للمدققين يعزز جودة التدقيق و يسهم في تخفيض الاحتيال ؟.
5. هل توجد علاقة بين اسلوب العصف الذهني وتخفيض مخاطر الاحتيال ؟.
6. هل للفكر الابداعي للمدقق دور في تخفيض مخاطر الاحتيال من خلال اسلوب العصف الذهني ؟.
7. هل توجد علاقة تأثير بين اسلوب العصف الذهني والتفكير الابداعي على جودة التدقيق ؟.

2-2-1 أهمية البحث : Research Importance

تكمن أهمية البحث من خلال استخدام أسلوب العصف الذهني في توظيف الدماغ لإخراج أفكار وحلول ابداعية تكون ذات أهمية كبيرة لحل المشكلات في بيئة ايجابية تساعد اعضاء فريق التدقيق بمشاركة الآراء والجمع بين الافكار الغريبة لحل المشكلات ،ويعد كذلك عملية تدريبيه مهمة ومحفزة للوصول إلى مرحلة الإبداع في انتاج افكار جديدة ونادرة ومنطقية تسهم في ايجاد ارضية مشتركة في تحسين جودة التدقيق والذي يعزز من قدرة المدققين في خفض مخاطر الاحتيال والتلاعب او الحاق الضرر بالوحدة الاقتصادية والكشف عنه ، وان توقيت اسلوب العصف الذهني في مرحلة مبكرة من عملية التخطيط لفريق العمل تولد افكارا ابداعية ينتج عنها قرارات عالية الجودة .

3-2-1 أهداف البحث : Research Aims

يرمي البحث الى تحقيق الاتي :

1. عرض ومناقشة اسلوب العصف الذهني كأحد الاساليب الحديثة في تنمية الفكر الابداعي للمدقق.
2. بيان دور اسلوب العصف الذهني في تحسين جودة التدقيق.
3. قياس دور استخدام اسلوب العصف الذهني في تخفيض مخاطر الاحتيال .
4. عرض مدى امكانية تأثير الفكر الابداعي في جودة التدقيق ضمن اسلوب العصف الذهني .
5. عرض مدى امكانية تأثير الفكر الابداعي في تخفيض مخاطر الاحتيال .

4-2-1 فرضيات البحث Hypotheses :

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 بوساطة 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 بوساطة الفكر الابداعي للمدقق .

5-2-1 مجتمع وعينة البحث Community and Sample Research :

يتكون مجتمع البحث من عينة من المدققين والمحاسبين وأساتذة الجامعات في العراق بواقع (121) استبانة

6-2-1 حدود البحث المكانية والزمانية Spatial and Temporal Boundaries :

1. الحدود المكانية: شملت عينة البحث توزيع استمارات الاستبانة على المدققين والاساتذة في مجال الاختصاص في الجامعات والمدققين ومؤسسات وشركات ومكاتب التدقيق.
2. الحدود الزمانية: تم توزيع استمارات استبانة للمدة من 2023/07/01 - 2023/08/28.

7-2-1 البرامج والادوات الاحصائية Statistical Methods and Programs :

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

8-2-1 متغيرات البحث وطرائق قياسها :

يمكن تحديد متغيرات البحث (المستقلة والتابعة والوسيطة) وطرائق قياسها كالاتي:

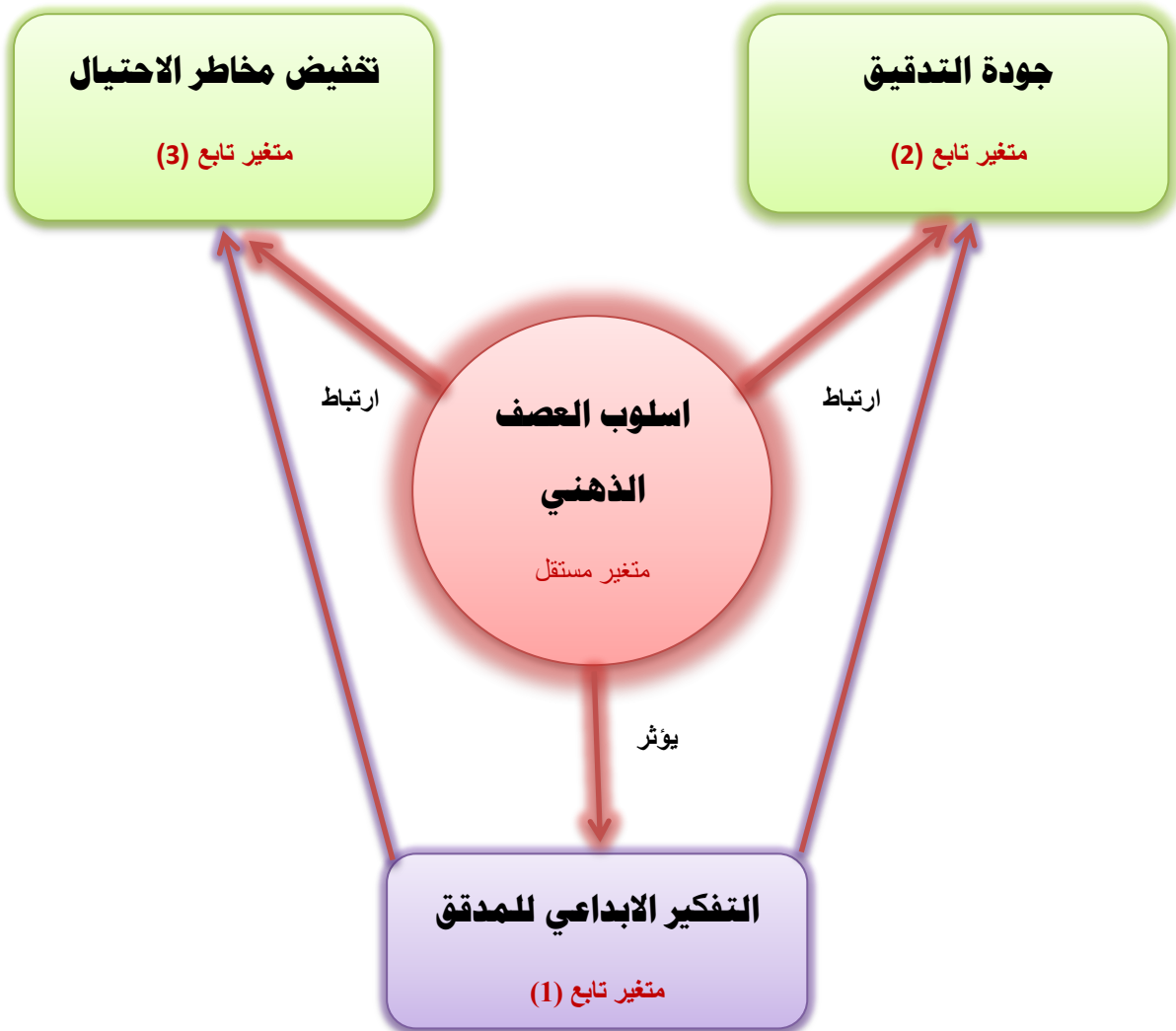
1. المتغير المستقل : العصف الذهني .

2. المتغير التابع (1) : الفكر الابداعي للمدقق.

3. المتغير التابع (2) : جودة التدقيق .

4. المتغير التابع (3) : مخاطر الاحتيال .

و الشكل (1-1) المخطط الاجرائي للبحث يوضح العلاقة بين العصف الذهني كمتغير مستقل وجودة التدقيق كمتغير تابع اساسي وعلاقة التأثير والارتباط بين المتغيرات .



شكل (1-1)

المخطط الاجرائي للبحث / المصدر : من اعداد الباحث

الفصل الثاني

✦ **الاطار المفاهيمي للعصف الذهني والفكر الابداعي**

✦ **وجودة التدقيق ومخاطر الاحتيال**

المبحث الأول : العصف الذهني والفكر الابداعي.

المبحث الثاني : جودة التدقيق والاحتيال .

المبحث الثالث : تحسين جودة التدقيق وتخفيض مخاطر الاحتيال باستخدام اسلوب العصف الذهني .

المبحث الاول

الاطار المعرفي للعصف الذهني

1-1-2 مفهوم العصف الذهني Concept brainstorming :

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 اذ ابتكر هذا الأسلوب أوزبورن (Alex Osborn) المدير التنفيذي للإعلان في شركة ماديسون أفنيو Madison Avenue ، وقد نشره في الكتاب الذي تم اصداره عام 1953 بعنوان "الخيال التطبيقي" ومن حينها قام الباحثون بإجراء الكثر من التعديلات والتحسينات على الاسلوب الاساسي له (AIMutairi،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" (Al Masri,2019 :85) .

ولقد عرف (Osborn) العصف الذهني بانه 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 النقدِ او التقييم في الوقت المحدد لتناول المشكلة (Osborn، 2012: 152).

كما أوضح الشاذلي مفهوم العصف الذهني في جلسات إبداعية ينظمها فريق التدقيق لدراسة الشركة وتخطيط عملية التدقيق وتحديد المخاطر التي قد تواجهها أثناء عملية التدقيق عن طريق التركيز على مخاطر الاحتيال بهدف تحديد الفئات الأكثر ضعفاً. عناصر تأثير هذا الخطر ، وتقييم هذه العناصر من حيث أهميتها النسبية وتأثيرها ، وتحديد الاستجابة اللازمة التي يجب على المراجع اتخاذها إذا كان مثل هذا السلوك الاحتيالي ينشأ أثناء عملية التدقيق (شاذلي ، 2011 : 3) .

ويعرّف الأغا ذلك بأنه وضع الذهن في حالة من الإثارة والتفكير الشامل لتوليد أكبر عدد ممكن من الأفكار عن مشكلة أو موضوع مطروح بحيث يتيح جواً من الحرية الشخصية يسمح لجميع الأفكار بالظهور (الأغا، 2009:7) .

و عرف بانه احد الاساليب التعليمية والتدريبية التي تعتمد على حرية الفكر لحل الموضوعات المفتوحة عن طريق توليد أكبر عدد ممكن من الأفكار من المهتمين بالموضوع في مدة زمنية قصيرة (الكبيسي ، 2008:9) .

ويعد اسلوب توليد أفكار مبتكرة لفرق التدقيق ، وتمكينهم من القيام بمزيد من الفعالية ، ومساعدة المدققين على التنبؤ بكيفية قيام الإدارة بالتلاعب وإخفائه عن المدققين ، وتكوين رؤى عن كيفية حدوث التلاعب، وإظهار الأفكار يؤدي إلى قيام المدققين بإنشاء أفكار عالية الجودة في تقييم مخاطر التلاعب (Tina D, 2007:5) .

ويرى كرامش بانها اسلوب للتعليم والتدريب، تشجع مجموعة من الأشخاص على توليد أكبر عدد ممكن من الأفكار والحلول المبتكرة المتنوعة لمشكلات محددة بشكل عفوي ، تحت إشراف قائد ، في جو منفتح وغير نقدي ، دون تقييد هذه الأفكار الناتجة عن مشكلة معينة (كرامش ، 2018: 103) .

عن طريق ما تقدم يرى الباحث أن العصف الذهني هو اسلوب خال من القيود يعتمد على التفكير الجماعي عن مشكلة معينة ينتج عن آثارها عدد من الحلول الابداعية عن طريق فسخ المجال للمدققين بطرح افكارهم من دون تردد .

2-1-2 مبدأ العصف الذهني : The principle of brainstorming

يكون اسلوب العصف الذهني بشكل أفضل عندما يتم تنظيم ادارته بشكل جيد، وبين HAPRI إن منهجه يبرز عن طريق 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 حسب المشكلة ؛ 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).

اذ ان نجاح جلسات العصف الذهني يتوقف على تطبيق مبادئ رئيسة هي:
(الخليفة و مطوع ،2018:79)

1. إرجاء التقويم والنقد : لا يجوز في المرحلة الأولى لجلسات العصف الذهني تقويم الفكرة المطروحة وتقديم الانتقاد للمتعلّم المتكلم، اذ يفقده التقفنه بنفسه وكذلك ينتابه الخوف والقلق، ما يحد من طرحه للأفكار .
2. إطلاق حرية التفكير والترحيب بكل الأفكار : ويعد توفير جو من الهدوء يسوده الاسترخاء والراحة ، اذ 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 اذ إن الأفكار التي تكون غير واقعية تولد أفكاراً مختلفة لدى الجميع.
4. البناء على أفكار الآخرين: ويعني الإفادة من الافكار التي يطرحها الآخرون، في اكتشاف أفكار متنوعة وجديدة مبنية عليها . لاحظ الشكل (2-1) .



شكل (2-1) يوضح مبادئ العصف الذهني - المصدر من اعداد الباحث

3-1-2 أهمية العصف الذهني **The importance of brainstorming**:

للعصف الذهني أهمية في توظيف الدماغ لإخراج أفكاره لحل المشكلات عن طريق الجلسات والتي لها أهمية كبيرة في الحصول على حلول إبداعية للمشكلات، و يعد العصف الذهني وسيلة شائعة للتفاعل الجماعي في البيئة التعليمية و هو الأسلوب الأكثر استخدامًا لتطوير الحلول الإبداعية (Octarina& , 2021:213 ، Zsrianita)، وله أهمية في الكثير من الجوانب منها الآتي:

1. الأهمية الحسية للعصف الذهني، إذ أن تأخر إصدار الأحكام على نشر الأفكار من دون نقد أو تدخل يوفر جواً إبداعياً أساسياً ، مما يخلق إلى حد كبير جواً من الجاذبية البديهية ، فضلاً عن إلى كونه عملية مثيرة للاهتمام إذ أن المشاركة هي حل فردي أو جماعي للمشكلات كما تساعد أعضاء الفريق على الانخراط إذ يتم حل المشكلات في بيئة إيجابية (AIMutairi,2015:137) .
2. الفكرة هي مشاركة الآراء أو المزج والجمع بين الأفكار الغريبة ، لأن العصف الذهني شيء ممتع يجب القيام به ، وتأتي أهميته من كونه عملية تدريبية ، لأنه طريقة مهمة لتحفيز الخيال والمرونة والتدريب على التفكير الإبداعي. (الكبيسي، 2008: 3)
3. يشجع أسلوب العصف الذهني على توليد أفكار يمكن ترتيب بعضها بحلول أصلية وذات أفكار إبداعية لمشكلة معينة، بينما يمكن إطلاق المزيد من الأفكار المتنوعة الأخرى من الآخرين في حل مشكلة معينة، وتأجيل تقييم تلك الأفكار إلى ما بعد توليد الأفكار جميعها والتي تساعد على انطلاقها وصولاً لأكبر عدد منها على إخراج الشخص من قلقه لطرائق تفكيرهم الطبيعية (عمر ، 2012 :15).
4. العصف الذهني يعتمد على التفكير الجماعي ، وإذا أراد شخص ما حل مشكلة ، فسيكون عدد الأفكار أكبر بكثير ، كما أن طريقة العصف الذهني فعالة أيضاً ، لأنه من المهم التعامل معها بعقل متفتح ، مما سيزيد من كمية ونوعية الأفكار التي يتم إنشاؤها لحل المشكلات (AIMutairi,2015:137) .
5. اشراك عدد كبير من المهنيين ذوي الخبرة المتخصصة في جلسات العصف الذهني. ويتم تشجيع المشاركين في هذه الجلسات على دعم القرار أو الحل النهائي عن طريق توضيح قيمة مشاركة كل فرد وأهمية موضوعه ، لأن جلسة العصف الذهني تعتبر عملية حسية ، مما يعني أن تأخير إصدار الأحكام يخلق جواً إبداعياً لأنه لا يوجد نقد أو إلهاء ، مما يخلق إلى حد كبير جواً دافئاً من الجاذبية الحسية ، لأن جلسات العصف الذهني هي عملية سهلة و لا توجد أي قاعدة خاصة تحد من توليد الأفكار (التميمي، 2012: 65).
6. تتضمن جلسات العصف الذهني عملية تدريبية لأنها طريقة مهمة لتحفيز الخيال وتدريب العقل ، حيث تساعد هذه الجلسات في تحسين قدرة المجموعة على اختيار أفضل الأفكار لتنفيذها. بمفردك أو في

مجموعات تفاعلية وباستخدام الْعَصْفِ الذَّهْنِيِّ العادية أو باستخدام اسس و قواعد اضافية لزيادة عدد الأفكار التي يتم إنشاؤها (Paulus,2018:1) .

7. يسمح تسجيل جلسات الْعَصْفِ الذَّهْنِيِّ للفريق بالحصول على وثائق ذات صلة بأفكار لحل مشكلة معينة ، مما يسمح لفريق التدقيق باستخدام قاعدة البيانات في حالات خاصة يصعب فيها جمع الفريق بأكمله للمساعدة في توفير معلومات تاريخية موثقة (حسن، 2013 : 427).

8. تساعد جلسة الْعَصْفِ الذَّهْنِيِّ الفريق على الشعور بأنه وحدة متجانسة وفعالة يتم تبني أهدافها بكفاءة وفعالية ، مما ينتج عن ذلك تقرير نزيه وغير متحيز يعكس بصدق ما تم إنجازه بالفعل وعدالة (هنانو، 2008 : 15) .

4-1-2 انواع العصف الذهني Types of brainstorming:

ان العصف الذهني هو نشاط جماعي كبير أو صغير يشجع الافراد على التركيز عن الموضوع أو المشكلة والمساهمة والتطوير الأفكار الإبداعية بحرية، ويمكن لقائد الجلسة أن يبدأ الرأي من خلال طرح سؤال أو مشكلة، أو عن طريق طرح موضوع وشرحه. ثم يعبر الفرد عن الإجابات والكلمات والأفكار الملائمة (Shirvani& Porkar,2021:1603)، ونبدأ بثلاثة انواع للعصف الذهني بكيفية تبادل الافكار حول الموضوعات وكالاتي :

1-4-1-2 الْعَصْفِ الذَّهْنِيِّ التقليدي (المفتوح) :

يمكن لجلسات الْعَصْفِ الذَّهْنِيِّ التقليدي وكما يرى (AlSamarraie &Hurmuzan) ان تحسن ممارسات التفكير الاستراتيجي ومهارات الكتابة لأعضاء المجموعة لاتخاذ قرارات أكثر استنارة ، فضلا عن تناسق الأفكار التي طورها أعضاء المجموعة في أثناء جلسات الْعَصْفِ الذَّهْنِيِّ التقليدية ، مما يمكنهم من توليد الأفكار ، و يساعد على خلق الأفكار من خلال المشاركين جواً تعاونياً في هذه الجلسات ، يمكنهم مشاركة أفكارهم ومراجعتها خلال الجلسات ، والتي تمكنهم من الافادة منها عن طريق تكرار التمارين أو حفظ المحادثات من جلسات الْعَصْفِ الذَّهْنِيِّ التقليدية (Al-Samarraie, .&Hurmuzan, 2017: 88) .

ويرى (Kumbhar) بان الْعَصْفِ الذَّهْنِيِّ التقليدي هو عصف ذهني غير منظم اذ يجلس أعضاء المجموعة في دائرة ، ويكون قائد جلسة الْعَصْفِ الذَّهْنِيِّ مسؤولاً عن تسهيل عرض الأفكار ، ويتم قبول أفكارهم في شكل متناوب ، وتكون الجلسة عشوائية حتى يسهم الجميع في بناء فكرة ، و يقتصر على عدد قليل من المشاركين في الجلسة (Kumbhar,2018:3) .

2-4-1-2 العصف الذهني الإلكتروني :

وتعني جلسة العصف الذهني الإلكتروني وفق ما يرى (Yagolkovski) يمكن لأعضاء المجموعة تبادل الأفكار مع بعضهم البعض باستخدام مجموعة متنوعة من التقنيات المستندة إلى الكمبيوتر ، مثل البريد الإلكتروني والدراسة والشبكات الاجتماعية وأنظمة دعم المجموعة ، والتي تستند تقنياً الى شبكة محلية أو الإنترنت ، وهو نهج يختلف عن الكتابة العقلية ، ويمكن لمجموعات العصف الذهني الإلكتروني للأعضاء التواصل بشكل متوازٍ (Yagolkovski,2015:187) .

وان اجتماع عدد من المشاركين من وجهة نظر(Kumbhar) لديهم نفس الخبرة نفسها والتجربة المعرفية التي تخلق رتبة فكرية عندما يأتون بأفكار متشابهة وتضيق العديد من الأفكار بسبب الحاجة إلى تدوين الملاحظ والأفكار بسرعة ، وهذا يخلق ما نسميه العصف الذهني الإلكتروني وهذا مشابه للأفكار التقليدية إلا أنه يستخدم أجهزة الكمبيوتر وتنفيذ الاجتماع لا يقتصر على الموقع الجغرافي . ويمكن لأعضاء المجموعة الجلوس في دائرة أو إجراء أي نوع من المناقشة. هنا ، لا توجد جدولة استجابة ، مما يحفز الجميع على المساهمة بأفكارهم في جلسة العصف الذهني الإلكتروني (Kumbhar,2018:3) .

ويرى Paulus & Kenworthy بان اتاحة المشاركة في العصف الذهني الإلكتروني باستخدام برامج الكمبيوتر المختلفة أو أنظمة دعم القرار الجماعي تقديم الأفكار فور ظهورها ومتابعة أفكار الآخرين في أي مرحلة من المراحل .و يتم وضع شاشة كمبيوتر متصلة بوحدة تحكم مركزية أمام كل شخص وتبدأ عند اكتشاف مشكلة (10: 2019) (Paulus&Kenworthy).

2-4-1-3 العصف الذهني المستدير :

اذ تعد جلسه لكتابة الأفكار ويتواصل الناس بشكل واضح وخطي. تتمتع هذه الطريقة ببعض المزايا مقارنة بالعصف الذهني التقليدي ، وتتمثل إحدى أكبر المزايا في أنه يمكن إنجاز العمل في جلسه عصف ذهني دائرية (لا يتعين عليهم الانتظار حتى لشرح أفكارهم) نظراً لأنه يمكن تسجيل الأفكار بسهولة وضمان قدر أكبر من الخصوصية للأفراد ، فلا يوجد خطر من سيطرة واحداً أو عدداً قليلاً من المشاركين على الأفكار خلال الجلسة. (Benedek, & Neubauer,2006 :320).

كما ان الطريقة التي تقوم على تبادل الأفكار بين الأعضاء المشاركين في اجتماع بطريقة منظمة أو مرتبة ، تبدأ بمدة صمت يفكر خلالها كل عضو في تطوير ثلاثة إلى خمسة أفكار عن الاجتماع. وبعد انتهاء العصف الذهني، يعرض كل عضو أفكاره على بقية الفريق ، مما يعني أن كل عضو يعد قائمة بالأفكار على

قصاصات من الورق ، ثم يقوم الأعضاء جميعاً بتثبيت أفكارهم على السبورة. للمناقشة والذي يعطي المزيد من التطوير (مصطفى، 2012: 61).

ويؤكد (Yagolkovski) أن عقل البشرية يكون أكثر فاعلية عند التواصل وجهاً لوجه و يكون التواصل عن طريق اسلوب العصف الذهنيّ المستدير اذ يتحصل المشاركون في تلك الجلسات على فرصه يفهم معنى أفكارها الآخرين في الظروف كافة ، والتي تتضمن البعد العاطفي والمعرفي (Yagolkovski، 2015: 188).

5-1-2 متطلبات جلسة العصف الذهنيّ : Requirements of the brainstorming session

هناك متطلبات في عقد جلسة العصف الذهنيّ يجب الالتزام بها فقد ذكر (السميري، 2006 : 54) و (التميمي ، 2012 : 69) عدداً من المتطلبات وكالاتي :

1. وجود القائد القادر على بسط السيطرة والتحكم بالجلسة وتوجيهها وفق ما يكون متقناً للقواعد ولمبادئ هذا الأسلوب.
2. وجود الكاتب الذي يكون دوره تسجيل و توثيق ما يدور وياثار في الجلسة ويفضل أن يكون له تصور واسع والمم بتلك المشكلة التي تثار في الجلسة .
3. ضرورة وضع تخطيط لعدد من الجلسات عند الشروع من البداية وبالغالب ما تكون (جلسة مبدئية لتوضيح المشكلة وجلسات العصف الذهنيّ تكون لطرح تلك الافكار وتوليدها بكل حرية، وتقييم الجلسة بعد صياغة الآراء والافكار الجديدة ثم اتخاذ قرارات مناسبة والحكم على ما تم صياغته من افكار ووصولها الى حل المشكلة.
4. يستحسن بأن يكون العدد الخاص بالمشاركين في الجلسة ما بين (6 الى 12) أدنى وأقصى حد ممكن .

6-1-2 معوقات العصف الذهني :Obstacles to brainstorming

اهم المعوقات لجلسات العصف الذهني والفريق المشارك في أداء مهماته و كالاتي :

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

7-1-2 التفكير الابداعي Creative thinking:

يتفق معظم الباحثين على أن مفهوم التفكير الإبداعي يعد من المفاهيم المحيرة لأنه حالة ذهنية ينظم بها الدماغ التجارب السابقة بطرائق مختلفة ، ويبحث عن أفكار جديدة ومن ثم حل المشكلات بشكل مثالي. وتحقيق نتائج لم تكن معروفة من قبل، والهدف من ذلك هو تطوير فكرة قديمة وإنتاج فكرة جديدة غير اعتيادية يمكن تطبيقها واستخدامها في مواقف وبيئات مختلفة، تتميز بالحدأة والقبول، ومن الجدير بالذكر أن التفكير الإبداعي يمر عبر سلسلة من المراحل المتعاقبة من الخبرة الشخصية للوصول إلى مرحلة الإبداع، ويتأثر هذا النوع من التفكير بعوامل مهمة تساعد على تطوره ، تنتمي إلى البيئة المحيطة بالفرد وترتبط بالخصائص الشخصية به (رمضان وكمال الدين، 2022: 101).

8-1-2 مفهوم الفِكرِ الإِبْداعيِّ The concept of creative thinking:

يمثل الفِكرِ الإِبْداعيِّ ظاهرة عقلية مميزة اذ يعمل على احضار اللغة لإنتاج افكار جديدة نادرة ومنطقية ، لذا يعد من ارقى انواع التفكير ، ولذلك انشغل العديد العلماء بدراسته وضبطه وتحديد مفهوم وفي الحقيقة لم يتوصلوا إلى تعريف محدد وشامل وانما عرفوه بتعريفات مختلفة بانه القدرة على التكامل المنتج لعديد من حلول المشكلات والتفكير على نطاق واسع وخلق شيء جديداً (Pratikto، 2022:1980) ، ولقد استحوذ مفهوم التفكير تاريخياً على اهتمام العديد من الفلاسفة والباحثين ، تهتم المدارس الفلسفية والفكرية والتربوية والنفسية كافة بتنمية عقول وتفكير المتعلمين ليكونوا أكثر قدرة على مواجهة الصعوبات، ولكل متعلم أسلوبه الخاص في المشكلات والعقبات التي يواجهها في مختلف المجالات الأكاديمية أو في جوانب الحياة الأخرى. وقد أدى ذلك إلى افتقار العلماء إلى رؤية موحدة عن تعريف التفكير وجوهره ومستوياته وأشكاله (Foresman, et al., 2017: 39). و نذكر منها ما يأتي :

- اوضحه حمادات : بأنه أفكار تتصف بأنها جديدة ومفيدة ومتصلة بحل مشكلات معينة، اذ القدرة على الإتيان بحلول جديدة للمشكلات والمواقف، يتحقق عن طريقها الفعل الإبداعي (حمادات، 2007: 305) .
- عرفه جروان بان عملية الشعور بالمشكلة وإدراكها، وصياغة الأفكار والفرضيات، واختبار صحة هذه الفرضيات، ومراجعتها، واستخلاص النتائج وتحليلها، فهو من نوع متشعب التفكير، وغالباً ما ينتهك مبادئ موجودة ، ولا تحده قواعد منطقية، ولا يمكن التنبؤ بنتائجه، ويتطلب سلسلة من الميول والمواهب الفردية، ويستخدم أعلى مستويات التفكير الذي يحل المشكلات ويصنع القرار (جروان، 2007: 77) .

- كما يذكر حسنان ان المتعلم المبدع يتسم بسمات عقلية اهمها : الطلاقة ، المرونة ، الاصاله وهو ليس عملية عشوائية بل عملية ذهنية عقلية ، (حسنان ، 2020 : 603).
- عرفه Masruroh بانه : " الحساسية نحو المشكلات والصعوبات والثغرات المعرفية ، والعناصر المفقودة والبحث عن حلول جديدة ووضع التخمينات والفرضيات ، والبحث عن طرائق جديدة " (Masruroh :2022،17).
- وبين ابراهيم بان التفكير الابداعي يعتمد على تمثيل عدة عناصر يتم استدعاؤها في قالب جديد ليحقق حاجة محددة أو التوصل الى نواتج أصيلة لم تكن معرفة سابقا، و عادة ما ينتهك مبادئ موجودة و لا يتحدد بالقواعد (ابراهيم،2014،6) .

وتشير دراسة (ابو النجا وآخرون،2023،241) الى ان التفكير الابداعي أحد أنسب وأهم أشكال التفكير في عملية تصميم العلامة التجارية اذ تمثل العلامة التجارية عنصر اتصال مرئي هدفه إيصال المعلومات بطريقة إبداعية، بغض النظر عما إذا كان الإبداع موجودا في المعالجة البصرية للأفكار كما إنها وسيلة فعالة لتوليد عدد كبير من الأفكار وحلول مبتكرة لكثير من المشكلات .

9-1-2 خصائص التفكير الابداعي Characteristics of creative thinking:

ان اهم الخصائص التي تميزه إنه عملية عقلية، وهادفة إلى تحقيق صالح الفرد أو صالح الجماعة، كما تؤدي إلى إنتاج أشياء جديدة مختلفة و متميزة تكون فريدة بالنسبة للشخص المبدع، سواء أكانت هذه الأشياء في صورة لفظية حسية أم عينية وان التفكير الابداعي هو تفكير نوعي أي أنه يرتبط بمجالات، فهناك إبداع لفظي وإبداع مصور أو فني أو موسيقي ، يتوقف اكتساب القدرة على التفكير الابداعي على قدرة الفرد على إكساب المعلومات المقبولة بالنسبة له، كما تعد القدرة الإبداعية إحدى صور التخيل المضبوط في إحدى المجالات الفنية أو الأدبية أو الموسيقية أو المجردة، وهذا التخيل يؤدي إلى نوع من الإنجاز في المجالات المختلفة، مثل رسم لوحة فنية جميلة أو إنتاج لحنا موسيقيا جديدا. هو أحد طرائق التفكير الإنساني وليس مرادفاً للذكاء الذي يتضمن قدرات عقلية تضاف إلى التفكير (السراج ،2010: 242) .

10-1-2 هرم بلوم لمهارات التفكير :

صنف بلوم مهارات التفكير في مجال المعرفة لستة مستويات، اذ تمثل المستوى الاول المعرفة " التذكر" وهي القدرة على الملاحظة واسترجاع أو تذكر مادة سبق تعلمها ، و المستوى الثاني "الفهم" فهي القدرة على الفهم لمعنى تلك المادة او الشيء ، واستيعاب معلوماتها وإدراك الحقيقة ، و المستوى الثالث "التطبيق" حيث القدرة على استخدام الوسائل المتعلمة في المواقف الجديدة و توظيفها مع المعلومات والبيانات بشكل فاعل ، و المستوى الرابع " التحليل" فهي القدرة على التحليل إلى عناصر تلك المسألة من أجل فهم وادراك بنائها الترتيبي و التنظيمي والتعرف على اجزائها الاخرى ، والافتراضات والأبعاد والتفصيلات، والتحقق منها، و المستوى الخامس "التقويم" تمثل القدرة على التجميع، لتكوين بناء من تلك الاجزاء أو أنماط جديدة، و المستوى السادس "الابتكار" فهي القدرة على إصدار حكم فكري ذو ابعاد استراتيجية لهدف معين وامكانية تقويم الأخطاء والمغالطات، وتكوين الفكرة المبتكرة ذات الفكر الابداعي وان المستويات الاولى (التذكير – الفهم – التطبيق) تمثل المستويات الدنيا للتفكير ، اما المستويات الثلاثة الاخرى (التحليل – التقويم – الابتكار) فتمثل مستويات التفكير العليا التي تسهم في الابداع (صوافطة، 2008: 61) ، اذ يمكن عن طريق هذا التصنيف يمكن الوصول الى الابداع بالترج بالمستويات المذكورة انفا لاحظ شكل (2-2) .

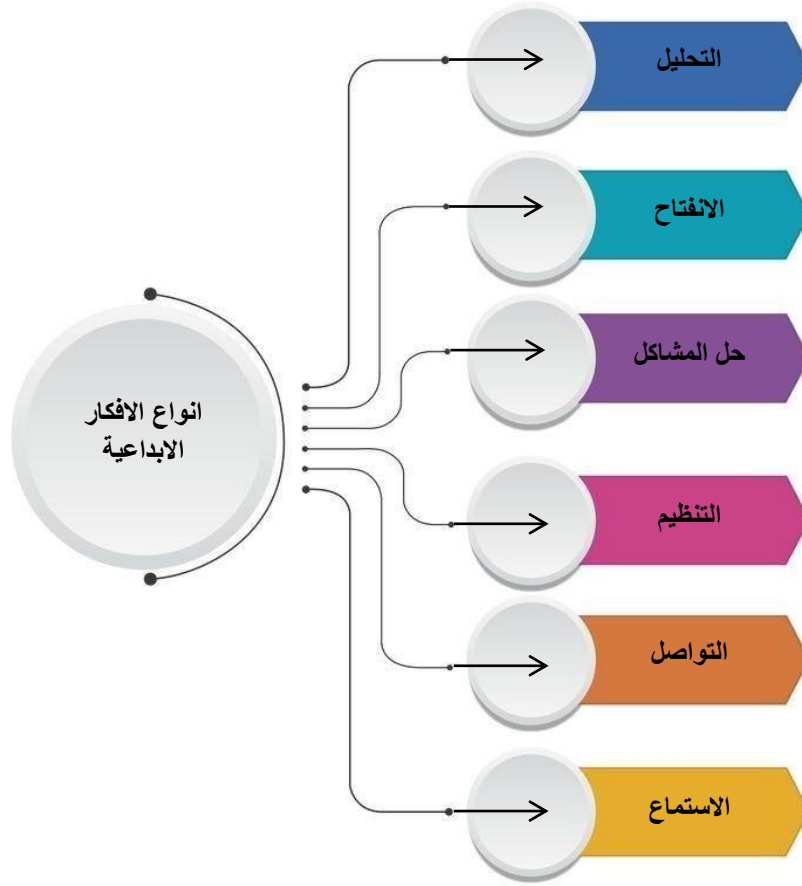


شكل (2-2) انموذج بلوم لمسار الابداع ضمن العمليات العقلية - المصدر (صوافطة ، 2008 : 62)

11-1-2 انواع الافكار الابداعية : Types of creative ideas

الفكر الابداعي له انواع ينفرد بها ، والمتخصصين في مجال الفكر الابداعي يكاد يتفقون على انه يشتمل على ستة انواع هي (الهام والشافعي، 2015 : 36) :

1. **التحليل** : قبل التفكير الخلاق أو الإبداعي في شيء ما على الشخص أولاً أن يكون قادراً على فهمه، ويعد ذلك فحص وتحليل الأشياء بعناية ودقة المعرفة ما تعنيه، سواء أكان نصاً أو بيانات أو معادلة يجب ان يكون الشخص من البداية قادراً على تحليلها.
 2. **الانفتاح** : من أجل أن يفكر الشخص بالابداع، يضع كل الافتراضات والتحيزات جانبا وينظر إلى الأمور والأشياء من حوله بطريقة جديدة وعقل مفتوح يستطيع التفكير بأبداع .
 3. **حل المشكلات** : عندما تواجهك مشكلة ما يفكر في طرائق حلها من دون طلب المساعدة من أحد وتقتراح حلولاً بدلاً من مجرد عرض المشكلات فأصحاب العمل يفضلون الموظفين أصحاب الفكر الابداعي اللذين يحلون مشكلات العمل .
 4. **التنظيم** : هو جزء أساسي من الإبداع، فقد تحتاج دائماً إلى تنظيم أفكارك لكي يفهم الآخرون الرؤية ويتابعوها .
 5. **التواصل** : ان الناس لن يقدرُوا فكرتك إلا إذا قمت بإيصالها بفاعلية و مهارات الاتصال الكتابية أو الشفوية .
 6. **الاستماع** : فالشخص يحتاج إلى فهم المواقف كاملة قبل التفكير الخلاق وهذا يعني أن عليه أن يكون مستمعا جيداً للتوصل إلى حل عند طرح الاسئلة والاستماع إلى الاجوبة .
- فقد يبين شكل (2-3) انواع الافكار الابداعية التي يمر بها الشخص لخلق الافكار غير المتواردة والابداعية .



شكل رقم (2-3) يبين انواع الافكار الابداعية المصدر / اعداد الباحث

12-1-2 مراحل التفكير الابداعي Stages of creative thinking :

ينطوي التفكير الإبداعي على توليد الأفكار والمفاهيم الجديدة والمبتكرة، فضلا عن تطوير الأفكار والمفاهيم وتنفيذها على أرض الواقع، وإنَّ 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 (يوسف&كنعان، 2023: 7). وهي على النحو الآتي :

● **مرحلة الاعداد (التحضير) :**

في هذه المرحلة تتحدد المشكلة، وتفحص من جميع جوانبها، وتجمع المعلومات منها ويربط بينهما بصورة مختلفة بطرائق تحدد المشكلة، ونستطيع أن نقول أنه في هذه المرحلة يقوم الفرد بتحديد المشكلة، ثم جمع كل البيانات والحقائق والمعلومات المتاحة منها، ويفكر في الحلول الممكنة وقيمها، ولكن يصعب عليه حلها وتبقى المشكلة قائمة. ولهذا لا يمكن لأحد ما أن يتوصل إلى شيء أو حل إبداعي من دون أن يكون قد اجتاز مرحلة الإعداد أو التحضير، ومن البديهي أن كل شيء يحتاج إلى تحضير قبل الشروع بحل المشكلة (حلمي، 2023 : 65) ، كما تعد مرحلة التحضير الخلفية الشاملة والمتعمقة الذي يبذل 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 عنها ربما لا تكون متوافرة ضمن الاطار المرجعي او المعرفي للفرد . (Ade,2019:49) .

● **مرحلة الاحتضان :**

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

● **مرحلة الاصرار والمثابرة :**

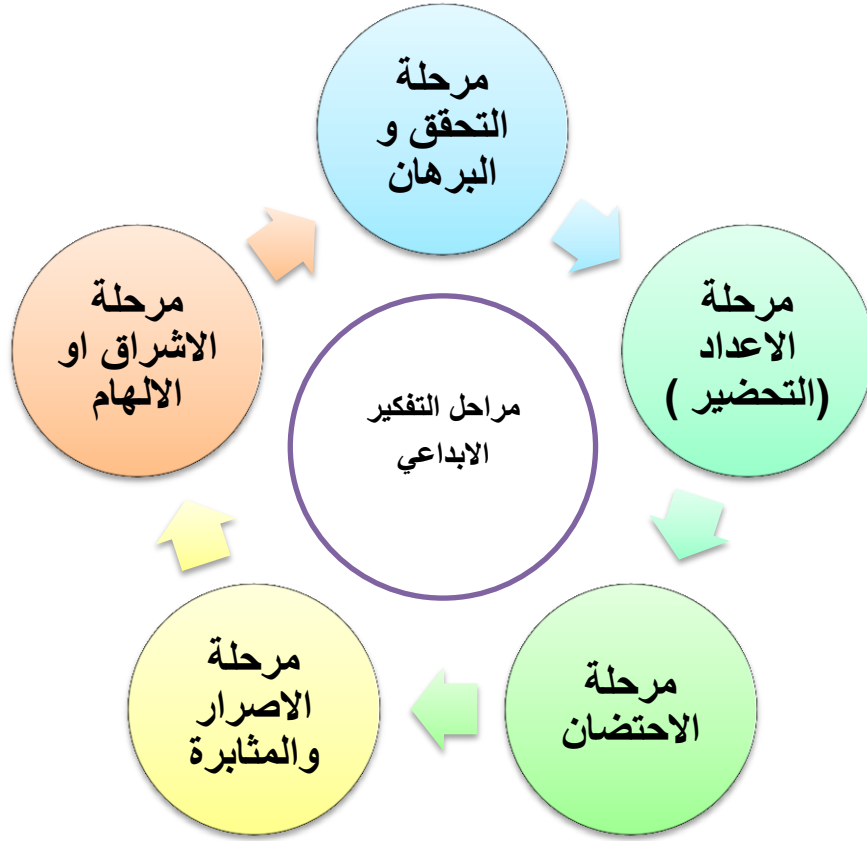
تتطلب هذه المرحلة درجة عالية من الاصرار والدافعية للمضي قدما في حل المشكلة و التوصل الى الحلول الإبداعية (حلمي، 2023 : 66)

● **مرحلة الاشراف او الالهام :**

وهي الحالة التي يحدث 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 (عبد الله، 2017: 797) .

● **مرحلة التحقق و البرهان :**

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



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

ويمكن القول أن بالإمكان توضيح العلاقة التكميلية بين أسلوب العصف الذهني والفكر الابداعي في تنمية القدرات الإبداعية للأفراد بصورة عامة والمديرين في المنظمات بصورة خاصة، ويعد أسلوب العصف الذهني أحد الأساليب الحديثة في التدريب، وهو يشجع على الأفكار الإبداعية واطلاق الطاقة الكامنه لدى المتدرب في جو من الأمان والحرية ، ويسمح بإظهار كل اراءه وافكاره لأن المتدرب يكون في قمة التفاعل مع الموقف، ويسهم العصف الذهني في تنمية وتعزيز تنمية الابداع لدى الافراد عن طريق العمل على تطوير مقدراتهم الفكرية وتوليد أكبر قدر ممكن من الأفكار والاستجابة للمثيرات وتحفيزهم للعمل من خلال الأفكار المتنوعة وفقاً للمواقف التي تمر بها المنظمات وتحتاج الى معالجات سريعة في جو من الحرية وبأساليب متطورة ومتجددة باستمرار والتي تسمح بزيادة الحصيلة المعرفية لدى الأفراد عن طريق تأثرهم ببعضهم البعض، لذا يعد أسلوب العصف الذهني أحد الأساليب المستخدمة في تحفيز الابداع لدى الافراد والتعامل مع الافكار بحرية تامة في أية مسألة أو مشكلة والبحث عن أكبر عدد من الحلول الممكنة لأن تدفق الافكار من المبدعين بكثافة وسرعة يساعد على إيجاد الحلول السريعة بينما بقاء الفكرة في الذهن يمنع أفكاراً غيرها من الظهور .

المبحث الثاني

جودة التدقيق والاحتيايل The audit quality and fraud

1-2-2 مفهوم جودة التدقيق The concept of audit quality:

تعد جودة التدقيق من الموضوعات المهمة في مهنة التدقيق ويحاول الباحثون في مهنة التدقيق وضع تعريف لجودة التدقيق، ومداخل قياسها ودراسة الأبعاد المختلفة لها، وكانت De Angelo من الباحثين الاوائل التي وضعت تعريفاً لجودة التدقيق اذ عرفتھا بأنها " احتمالية قيام المدقق باكتشاف التحريفات الجوهرية والأخطاء و ثغرات حسابات الجهة الخاضعة للتدقيق والقيام بالإبلاغ عنها وتسجيل ذلك في التقرير الذي يصدره في نهاية عملية التدقيق (Yolandita & Cahyonowati, 2022:11).

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 لإنموذج DeAngelo (Sakel & Schonberger, 2015:17).

ومن وجهة نظر (Kang, et al.) أن جودة التدقيق تكون عالية إذا كان اعضاء التدقيق يتمتعون بقدر كافٍ 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).

وهناك من عدّ جودة التدقيق فحصاً منهجياً يمكن أن يحدد جودة الخطط وفقاً للقواعد الموضوعة لتحقيق الأهداف (Sutisman, et al.,2021:278)، ويؤكد (صقر، 2018) على أن جودة التدقيق هي مفهوم مرتبط ارتباطاً وثيقاً بمؤدي خدمة التدقيق، ومن هذا المنطلق فانه يتم التركيز عند التفارقة بين التعريف المباشر وغير المباشر لمفهوم جودة التدقيق على أن التعريف المباشر هو التعريف الذي ربط مفهوم جودة التدقيق بخصائص المدقق، مثل الكفاءة والاستقلالية والسمعة، وأن التعريف غير المباشر هو التعريف الذي قام بربط مفهوم جودة التدقيق بأي شيء آخر غير خصائص المدقق مثل جودة الأرباح وجودة المعلومات (صقر، 2018:154).

وبیضیف النعسان إلى أنها تعبر عن مدى الالتزام بمعايير التدقيق، ومعايير الأداء المهني لدى أعضاء مكاتب وشركات التدقيق، وتشمل معايير الأداء مجموعة خصائص شخصية يجب توفرها في المدققين كالنزاهة والموضوعية والاستقلالية وتوافر المهارة والكفاءة، للقيام بالمهام بصورة ملائمة تحقق الانسجام بين خبرات ومهارة العاملين وطبيعة المهمة (النعسان ، 2018 :4) .

و يمكن تصنيف العوامل التي ترتبط بجودة التدقيق إلى ثلاثة عناصر رئيسة وهي كالآتي
(Sulaiman,2018:2) :

1. يرتبط العنصر الأول لجودة التدقيق بسمات المدققين بما في ذلك خبرة المدقق ومهاراته والقيادة والقيم الأخلاقية .
2. يرتبط العنصر الثاني لجودة التدقيق بالسياسات والإجراءات في نظام الحوكمة والرقابة الشركات التدقيق ويتضمن ممارسات العمل ومراقبة عمليات الجودة وثقافة الوحدة الاقتصادية.
3. يرتبط العنصر الأخير لجودة التدقيق بعوامل خارج شركة التدقيق والتي تشمل علاقة العمل بين المدققين والمشاركين الرئيسيين الآخرين في سوق التدقيق، لاسيما زبائن التدقيق ولجنة التدقيق، وبشكل عام يوضح التقرير أهمية الأشخاص فضلا عن السياسات والإجراءات الأوسع لشركة التدقيق مثل التوظيف والمكافأة والتدريب .

2-2-2 اهمية جودة التدقيق :The importance of audit quality

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

وأن التدقيق يؤدي دوراً في رقابة التعاقدات والالتزام بالقوانين والتشريعات، ما يؤدي إلى خفض خطر المعلومات في الكشوفات المالية، إذ تنعكس عملية التدقيق على مصداقية المعلومات، مما يعود بالنفع على الملاك والادارة والاطراف الخارجية الأخرى. (دهش و اخرون، 2021: 183) .
وتتمثل أهمية جودۃ التدقيق في المجالات الآتية:

1. تأكيد الالتزام بالمعايير المهنية :

هناك علاقة متبادلة بين جودۃ التدقيق والالتزام بالمعايير المهنية ، اذ يؤدي الالتزام بالمعايير المهنية إلى أداء عملية التدقيق بجودۃ عالية وأداء عملية التدقيق على مستوى عالٍ (Wahhab & Khlaif, 2022: 17) ، كما تمثل المعايير المهنية بمعايير الرقابة على الجودۃ وتشمل ايضاً معايير الرقابة على السياسات او الاجراءات المتبعة لدى شركة او مكتب التدقيق والتي تهدف إلى تحسين الأداء على مستوى الافراد او على مستوى مكتب التدقيق بصورة عامة ، ومن ثم نجد أن هناك علاقة بين جودۃ التدقيق ومدى الالتزام بالمعايير المهنية، اذ ان الالتزام بها يؤدي إلى أداء اجراءات التدقيق بجودۃ وفعالية عالية (الاهل، 2008: 6) .

2. المساهمة في تضيق فجوة التوقعات في التدقيق :

يقصد بفجوة التوقعات هي التباين في التوقعات والادراكات ما بين مقدار الثقة في المعلومات المقدمة للمستفيدين من خدمات التدقيق والضمانات التي يقدمها أو يمكن أن يقدمها المدققون ، فمن المعروف أن مهنة التدقيق تستمد قوتها من اعتراف المجتمع بها، فإذا ما أخفقت في تحقيق مصلحة الاطراف المستفيدة كافة فإنها ستفقد الثقة وستؤثر في سمعتها ومكانتها، لاسيما وان طبيعة فجوة التوقعات هي ديناميكية ومتغيرة بمرور الزمن وتتاثر بمدى تلبية المدققين لحاجات المستفيدين ومدى تحقيقهم لإضفاء الثقة على البيانات المالية ، فمن الضروري التعرف على توقعات المستفيدين وحاجاتهم ووضع مقترحات عملية للتحسينات التي يمكن أن تقدمها مهنة التدقيق عن طريق تعزيز وتطوير اجراءات التدقيق وتقديم المعلومات المفيدة للمستخدمين وتقليص فجوة التوقعات وبذلك تكون المهنة قد كسبت سمعتها وقدمت اسهاماً حقيقياً ، للتطوير وتحقيق النمو الاقتصادي (بشرى، 2008: 23) .

3. تعزيز امكانية اكتشاف المخالفات الموجودة والاطفاء الجوهرية في البيانات المالية :

أن التزام المدققين بتنفيذ اجراءاتهم وفق معايير التدقيق عن طريق تكليف أشخاص حصلوا على تأهيل علمي وخبرة مهنية مناسبة، وتمتع المدققين بالحياد في أثناء تنفيذ اجراءات التدقيق ، وتسهم في مجملها في زيادة مقدرۃ المدققين على اكتشاف الأخطاء والتحريفات الجوهرية في البيانات المالية، مما يؤدي إلى اضعاف الثقة في البيانات المالية ومن ثم تعزيز جودۃ التدقيق (السبيعي، 2001 : 27) .

4. اداة تنافسية جيدة :

إن اداء التدقيق بكفاءة وجودۃ عالية وفعالية والقيام بإجراءات التدقيق وفقا لمعايير وقواعد وآداب سلوك المهنة وزيادة سمعته الحسنة بما ينعكس على أجوره بشكل عام وزيادة القدرة التنافسية لشركة او مكتب التدقيق فضلا عن زيادة التصنيف العلمي والعملي والاحتكام إليه في قضايا كبرى على مستوى الدولة و أن المنافسة تزيد من جودۃ التدقيق المقدمة لأن رفع جودۃ الأداء تزيد من حصة المدقق السوقية التنافسية من سوق العمل (دوارة ، 2014 : 19) .

5. تعزيز الثقة والمصادقية في تقرير المدقق :

أن الاهمية تكمن بالنسبة للجهات الخاضعة للتدقيق فهي تسعى للحصول على جودۃ تدقيق عالية من أجل إضفاء الثقة والمصادقية على بياناتها المالية للمستفيدين كافة وأن يسعى كل مدقق إلى حماية سمعته المهنية عن طريق التزامه بمعايير التدقيق وقواعد السلوك المهني ومن ثم يتحمل المسؤولية عن نتائج عمله (17 : Wahhab & Khlaif, 2022) ، ومعرفة أماكن الضعف من أجل اتخاذ التدابير والاجراءات اللازمة لمواجهة المخاطر في الوقت المناسب ، في حين يسعى المدقق للمحافظة على الزبون وجذب اخرين جدد الذين يتوقعون قيامه بعملية التدقيق بجودۃ عالية ، اذ لا يمانع هؤلاء الزبائن من دفع الاتعاب الملائمة لخدمات التدقيق التي يحصلون عليها مما يؤدي إلى تحسين الربحية لدى المدقق (الشاهين ، 2015 : 61) .

2-2-3 العوامل المؤثرة في جودة التدقيق **Factors affecting audit quality**:

تعد العوامل المؤثرة في جودة العملية التدقيقية من الركائز الأساسية التي يجب مراعاتها عند التعرض لهذا الموضوع، وذلك نظراً لصعوبة تحديد مفهوم دقيق لها، إذ هناك حاجة ماسة لدراسة وتحليل تلك العوامل والتي تقسم إلى مجموعات واتجاهات حسب الأطراف المستفيدة من تلك العملية (مرجانة، 2017:17).

2-2-3-1 العوامل المؤثرة بشكل مباشر في جودة التدقيق والمتعلقة بالمدقق :

1. الكفاءة المهنية والتأهيل العلمي للمدقق :

وجدت العديد من الأبحاث أن هناك علاقة إيجابية بين جودة التدقيق ومؤهلات المدقق وكفاءته. كذلك، يبدو أن القدرة التقنية تزيد من أجر المدقق، فقد وجد أن مستوى التعليم والخبرة العملية ونوع شهادة المدقق مرتبطة بشكل إيجابي بمعدلات الأجر بالساعة. ومن ثم، فإن النتائج تشير إلى أن كلا من الحجم والقدرة الفنية لهما تأثير إيجابي في مكافأة المدقق. لكي تصبح مدققاً، أو قائد فريق تدقيق أو مدير تدقيق يجب استيفاء بعض المؤهلات المميزة على سبيل المثال، يجب أن يكون مدقق الأداء على دراية جيدة بالعلوم الاجتماعية وأساليب التحقيق / التقييم العلمي، وقد تكون المعرفة الخاصة بالمجالات الوظيفية المختلفة التي يتعين تدقيقها ضرورية، ولكن المهارات المتقدمة في المحاسبة والتدقيق المالي ليست مطلوبة دائماً في مراجعة الأداء أو تقييم البرنامج (Al-Khaddash et al. 2013:212) فإذا كان لديه الكثير من المعرفة في مجال التدقيق، فيمكن للمدقق العثور على المخالفات التي تحدث بحيث يمكن للكفاءة العالية تحسين جودة عمليات التدقيق التي ينتجها المدقق (Kertarajasa, et al., 2019:80-99)، فكلما زادت كفاءة المدقق، استطاع المدقق اتخاذ القرارات الصحيحة بحيث تكون نتائج التدقيق المقدمة عالية الجودة، وطول العمل كمدقق هو جزء مهم يؤثر في جودة التدقيق، وإلى جانب زيادة مدة العمل، سيكتسب المدقق خبرة جديدة وكفاءة عالية (Submitter, et al.,2021: 135).

وتتأثر جودة التدقيق بما يمتلكه المدققون من مؤهلات سواء أكانت علمية أم عملية كما أوضح Fallatah وتوصلت نتائج بحوث متعددة إلى وجود علاقة إيجابية بين جودة التدقيق ومؤهلات مراقب الحسابات وكفاءته، فضلاً عن أن القدرة التقنية تزيد من أجره، إذ إن مستوى التعليم والخبرة العملية ونوع الشهادة التي يمتلكها ترتبط ارتباطاً إيجابياً بمعدلات الأجر للساعة. ومن ثم فإن النتائج تشير إلى أن كلا من المؤهلات العلمية والقدرة الفنية لهما تأثيراً إيجابياً في مكافأة المدققين. ويمكن أن يحقق وجود مدققين محترفين في مجال الأعمال إلى مستوى أعلى من المعلومات الفنية والكفاءة الفنية، يمكنهم من اكتشاف الأخطاء الجوهرية (2017:44) (Fallatah, .

2. استقلالية المدقق :

تعد نزاهة المدقق واستقلاليته حجر الاساس وأهم نقطة تركز عليها مهنة التدقيق، لأن الاستقلالية ستمكنه من ابدأ رأيه من دون تحيز لأي طرف وبكل موضوعية في مدى مصداقية القوائم المالية، ووفقاً لمجلس المعايير فإن التحرر من قيود معينة تؤثر في قدرة المدقق في اتخاذ قرارات عادلة، وأن الآراء المستقلة لمدقق الحسابات تزيد من ثقة أصحاب المصلحة في البيانات المالية، وتعمل هذه على زيادة الثقة وكفاءة العملية في أسواق رأس المال كما يعرف استقلالية المدقق على أنه وجود حالة معينة يتطلب من المدقق ابداء وجهة نظر غير متحيزة لطرف معين في اختبار اداء التدقيق ومن ثم تقويم النتائج واصدار التقرير. (Wakil et al،2020: 840).

اذ يمكن التمييز بين نوعين لاستقلالية المدقق

أ- الاستقلال الذهني :

مفهوم الاستقلال الذهني هو أن يتجرد المدقق من أي ضغط او دافع او مصلحة خاصة عند ابداء رايه لأن ذلك ينسجم مع النظرية الشخصية الذاتية التي ترى أن الاستقلال حالة ذهنية لا يمكن وضع مقاييس محددة او معايير واضحة لها، لأن هذه المعايير قد يجري عليها تغيير (الإسلام واخرون، 2018: 20)، لكن الاستقلال الذهني لا يتغير مفهومه ، لأنه يجب على المدقق أن يكون نزيها واميناً يلتزم الصدق في ابداء رايه ويكشف الحقائق في تقريره (أبو غيدا، 2014: 25).

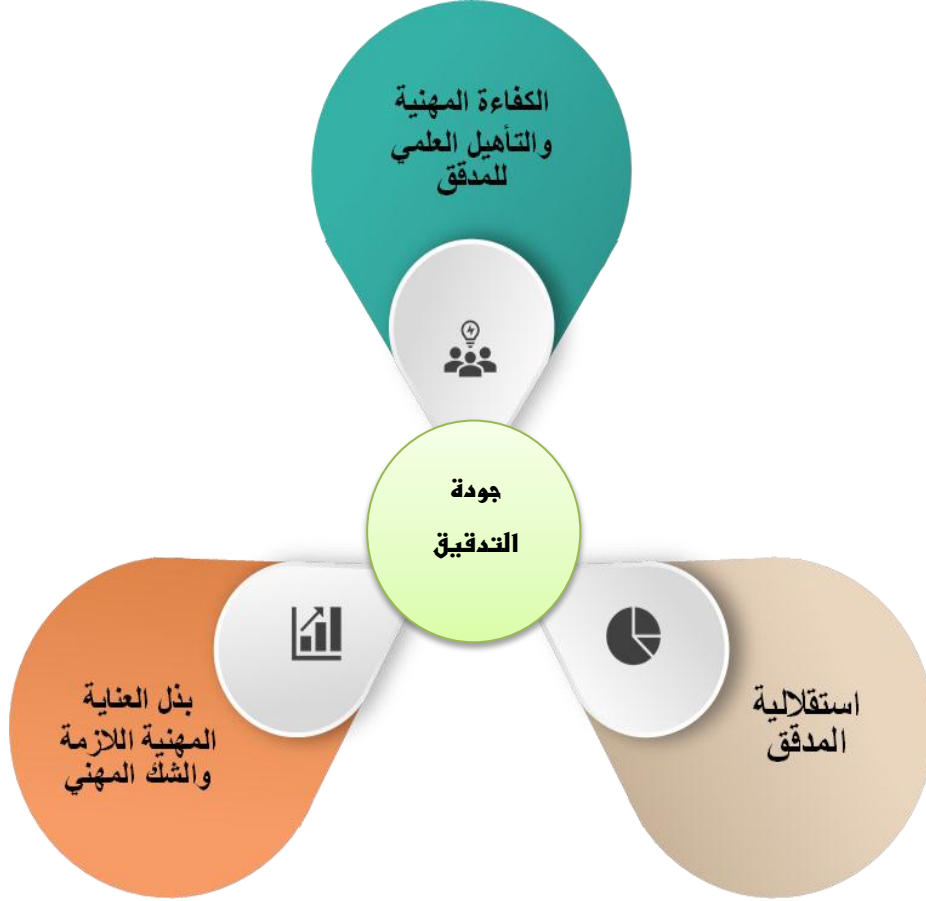
ب- استقلال الظاهري :

أن مفهوم الاستقلال الظاهري هو أن يكون هناك قواعد واعراف مهنية تضمن عدم السيطرة من إدارة الشركة على المدقق، اولا و عدم وجود أي مصلحة او ارتباط مع إدارتها ثانيا، وهذا ما تتطلع إليه النظرية الموضوعية على أنه مسألة موضوعية بعيدة عن تفكير المدقق وشخصيته ووفقا لهذه النظرية فهي لا تنظر الى استقلال المدقق نفسه على أنها مسألة ذهنية يترك الحكم فيها للمدقق نفسه، وإنما يجب النظر اليها على أنها مسألة موضوعية تحكمها معايير وقواعد محددة (براق واخرون ، 2017: 20).

3. بذل العناية المهنية اللازمة والشك المهني :

يعد بذل العناية المهنية اللازمة مطلبا اساسيا ومهما لأجل تحقيق كفاءة المدققين، وقد جمعت بين كفاءة المدقق وبذل العناية في بند واحد من بنود قواعد السلوك الاخلاقي، ومن اجل تحقيق العناية المهنية اللازمة لابد على المدقق أن يمارس الشك المهني في اثناء اداء عملية التدقيق وجمع وتقييم ادلة الاثبات، اذ يتطلب الشك المهني

ذهناً شاكاً، وتقيماً لأدلة الإثبات، وكذلك تتطلب أدلة الإثبات من المدققين أن يكونوا مؤهلين تأهيلاً علمياً وعملياً كافياً، يمتلك المهارة للقيام بعمله (ابو غيدا، 2014: 29) شكل (2-5).



شكل (2-5) العوامل المؤثرة في جودة التدقيق المرتبطة بالمدقق - المصدر / من اعداد الباحث

2-2-3-2 العوامل المؤثرة بشكل مباشر في جودة التدقيق والمتعلقة بمكتب التدقيق :

1. حجم مكتب التدقيق :

على الرغم من أن معظم الأبحاث السابقة مثل (Kraub et al، 2015:4) تؤيد وجود علاقة طردية بين جودة التدقيق وحجم مكتب التدقيق فمثلاً تعد شركات (The Big 4) من أكثر الشركات ذات جودة تدقيق عالية في التدقيق وهناك مؤشرات لحجم المكتب او مساهمته النسبية في سوق خدمات التدقيق والمحاسبة جدول (2-1)، ومن ثم فإن هذه المكاتب تحقق جودة أعلى من المكاتب الأخرى نظراً لسمعتها وحجمها ولا يدل ذلك على أن جودة التدقيق ترتبط بالمكاتب الكبيرة فقط وإنما ترتبط بالمكاتب الصغيرة بافتراض أنه من غير المنطقي أن تكون مكاتب التدقيق الصغيرة عديمة الجدوى،

كما توصلت ابحاث أخرى إلى احتمال كبير اكتشاف الأخطاء الجوهرية بالقوائم المالية عند قيام احدى شركات التدقيق مقارنة مع شركات تدقيق اقل حجما (قمر الدين، 2014: 132).

جدول (2-1) عائدات الشركات الكبرى للتدقيق The Big 4

Rank	Firm	Fiscal year ending	Revenues (US\$)	% revenue gap to next largest	Employees	Revenue per employee	Audit & Assurance	Tax & Legal	Consulting & Advisory (Note)
1st	Deloitte	2022-05-31	\$59.3 bn (▲ \$9.1 bn, 18.1%)	N/A	411,951 (▲ 66,677, 19.3%)	\$143,949 (▼ \$1,401, -1.0%)	\$11.4 bn (▲ \$0.9 bn, 8.6%)	\$9.9 bn (▲ \$1.0 bn, 11.2%)	\$38.1 bn (▲ \$7.1 bn, 22.9%)
2nd	PwC	2022-06-30	\$50.3 bn (▲ \$5.2 bn, 11.5%)	-15% vs Deloitte (-10% vs Deloitte in PY)	328,000 (▲ 33,000, 11.2%)	\$153,354 (▲ \$472, 0.3%)	\$18.0 bn (▲ \$0.9 bn, 5.3%)	\$11.6 bn (▲ \$0.6 bn, 5.5%)	\$20.7 bn (▲ \$3.7 bn, 21.8%)
3rd	EY	2022-06-30	\$45.4 bn (▲ \$5.4 bn, 13.5%)	-10% vs PwC (-11% vs PwC in PY)	365,399 (▲ 53,149, 17%)	\$124,248 (▼ \$3,855, -3.0%)	\$14.4 bn (▲ \$0.8 bn, 5.9%)	\$11.3 bn (▲ \$0.8 bn, 7.6%)	\$19.7 bn (▲ \$3.8 bn, 23.9%)
4th	KPMG	2022-09-30	\$34.6 bn (▲ \$2.5 bn, 7.8%)	-24% vs EY (-20% vs EY in PY)	265,000 (▲ 29,000, 12.3%)	\$130,566 (▼ \$5,451, -4.0%)	\$11.9 bn (▲ \$0.4 bn, 3.5%)	\$7.4 bn (▲ \$0.4 bn, 5.7%)	\$15.4 bn (▲ \$1.7 bn, 12.4%)
Total			\$189.6 bn (▲ \$22.2 bn, 13.3%)	N/A	1,370,350 (▲ 181,726, 15.3%)	\$138,359 (▼ \$2,476, 1.8%)	\$55.7 bn (▲ \$3.0 bn, 5.7%)	\$40.2 bn (▲ \$2.8 bn, 7.5%)	\$93.9 bn (▲ \$16.3 bn, 21.0%)

1. ["2022 Global Impact Report". Deloitte. September 2022. Retrieved 8 September 2022.](#)
2. ["PwC announces record global revenues of US\\$50 billion". PwC. 4 October 2022. Retrieved 5 October 2022.](#)
3. ["EY achieves highest growth in nearly two decades, reports record global revenue of US\\$45.4b". EY. 9 September 2021. Retrieved 21 September 2022.](#)
4. ["KPMG delivers strong global revenues, reporting 14% growth in FY22". KPMG. 13 December 2022. Retrieved 13 December 2022.](#)

كما بين Pham بأن شركات التدقيق الكبيرة تقدم خدمات تدقيق ذات جودة أعلى من شركات التدقيق الصغيرة. ويرجع ذلك إلى امتلاكهم حافزاً أكبر لتقديم خدمات عالية الجودة من أجل حماية سمعة علامتهم التجارية، إذ أنها قد تتعرض لخسائر أكبر في السمعة في حالة فشل التدقيق مقارنة بالشركات الصغيرة فضلا عن ذلك، تتمتع شركات التدقيق الكبيرة بكفاءة فنية أعلى وموارد مالية أوسع وتضم مدققين أكثر خبرة وكفاءة من تلك التي تمتلكها شركات التدقيق الصغيرة (Pham et al, 2017: 437).

2. سمعة مكتب التدقيق :

سمعة مكاتب التدقيق تعد من العوامل الفاعلة والمهمة لتركز مهنة التدقيق في مكاتب معينة من دون أخرى، وهي صفة مهمة لا بد الاخذ بها بعين الاعتبار لدى الشركات المختلفة عند اختيارها لمكتب تدقيق معين الذي سيقوم بتدقيق حساباتها، إذ اثبتت بعض الابحاث من وجود علاقة ايجابية بين سمعة مكاتب التدقيق وتوجه الشركات الى اختيار المكاتب التي تتحلى بسمعة سوقية ومهنية جيدة كما ينظر البعض الآخر الى مكاتب التدقيق المشهورة وذات السمعة الجيدة على أنها الخيار الأمثل للشركات التي تريد تدقيق أفضل لنتائج أعمالها وما تقدمه من خدمات تميزها عن غيرها من المكاتب وتقوم بإبداء الرأي الفني الصحيح بناءً على تقاريرها السنوية، إذ نستفيد من تقاريرها لأجل اتخاذ القرارات في الشركات المدققة مما ينعكس ايجاباً على اعمال تلك الشركات (العتاونه، 2016: 27) .

إذ يحكم الزبائن على اعمال التدقيق المنجزة من مكاتب تتمتع بشهرة وسمعة ذات جودة عالية أي اعتماد السمعة كمقياس للحكم على جودة أداء عملية التدقيق (الزهيري، 2014 : 68) وتأتي السمعة الجيدة لمكاتب التدقيق نتيجة الجهد والعمل المبذولين من قبلها، ولسنوات طوال وبجودة عالية في تقديم خدمات تدقيقية عديدة، فضلا عن الالتزام بالمعايير المهنية وقواعد وآداب السلوك المهني ووجود نظام للرقابة على الجودة (الخير، 2017: 81) .

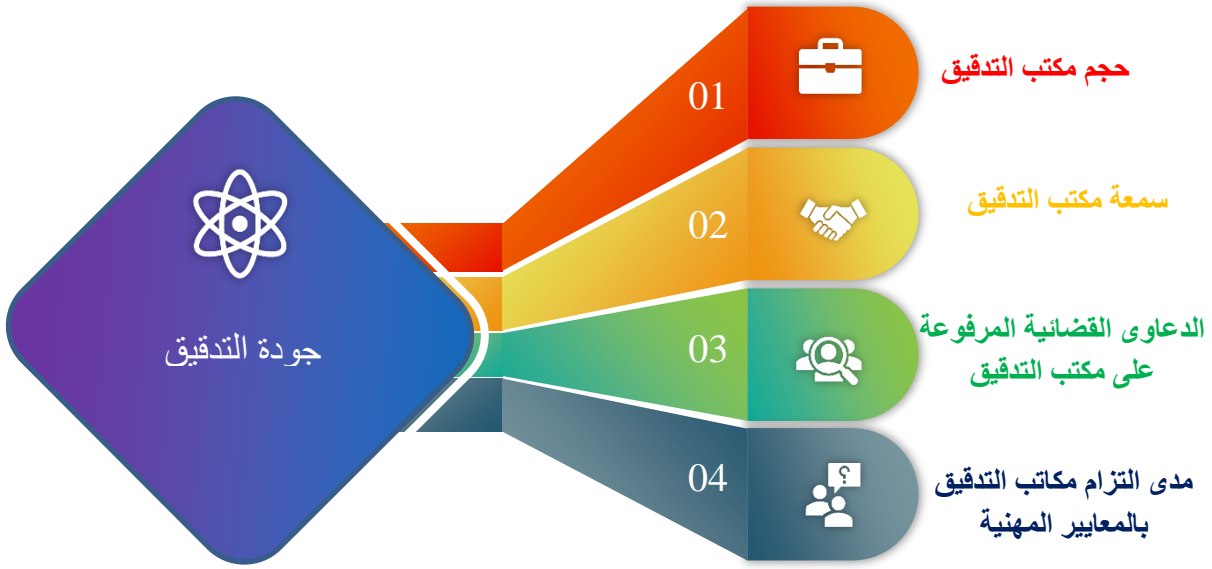
كما أن سياسة المكاتب الكبيرة تعتمد على تفوقها البشري والمادي لأجل جذب الزبائن الجدد، إذ أن زيادة حجم مكتب التدقيق عبر زيادة عدد عملائه والانتماء الى احد مكاتب التدقيق المعروفة دوليا من العوامل المؤثرة والمهمة لأجل تحقيق ميزة تنافسية لها تميزها عن غيرها من المكاتب (عزيز وآخرون، 2020: 46) .

3. الدعاوى القضائية المرفوعة على مكتب التدقيق :

ان فشل مدقق الحسابات في تحقيق القيمة المضافة لعملية التدقيق المتمثلة في زيادة ثقة الطرف الثالث ، قد تعرضه لدعاوى قضائية منه لمطالبته بتعويض عن الضرر الناتج عن إهماله لعمله، وهذه الدعاوى القضائية لها تأثير سلبي في سمعة مكتب التدقيق وادراك الطرف الثالث لجودة الخدمات التدقيقية التي يقدمها، إذ يعد عدم وجود دعاوى قضائية مرفوعة ضد مكتب التدقيق مقياسا على جودة عمليات التدقيق المنجزة . (معروف، 2021: 25) ، وتوصلت دراسات متعددة إلى أن هناك علاقة عكسية بين الدعاوى القضائية وجودة التدقيق، وتعد حافزا لمراقبي الحسابات على تقديم خدمات ذات جودة عالية للحفاظ على السمعة وجلب التعويضات (سعود وآخرون، 2020: 48) .

4. مدى التزام مكاتب التدقيق بالمعايير المهنية:

تعد معايير التدقيق المتعارف عليها شأنها شأن أية معايير أخرى تعبر عن مستوى الاداء المهني ومدى التزام مكاتب التدقيق بها، اذ هناك علاقة طردية بين جودة العملية التدقيقية وبين الالتزام بتلك المعايير، لذلك فإن الهيئات المهنية والابحاث الاكاديمية تعمل على صياغة هيكل لمعايير التدقيق مع ضمان استمرارية تقييم مدى ملائمة تلك المعايير للحاجات المتجددة لمستخدمي تلك القوائم (فروج، 2016: 53) شكل (2-6).



شكل (2-6) العوامل المؤثرة بشكل مباشر في جودة التدقيق والمتعلقة بمكتب التدقيق
المصدر / من اعداد الباحث

3-3-2-2 العوامل المؤثرة بشكل مباشر في جودة التدقيق والمتعلقة بعملية التدقيق :

1. التخطيط لعملية التدقيق :

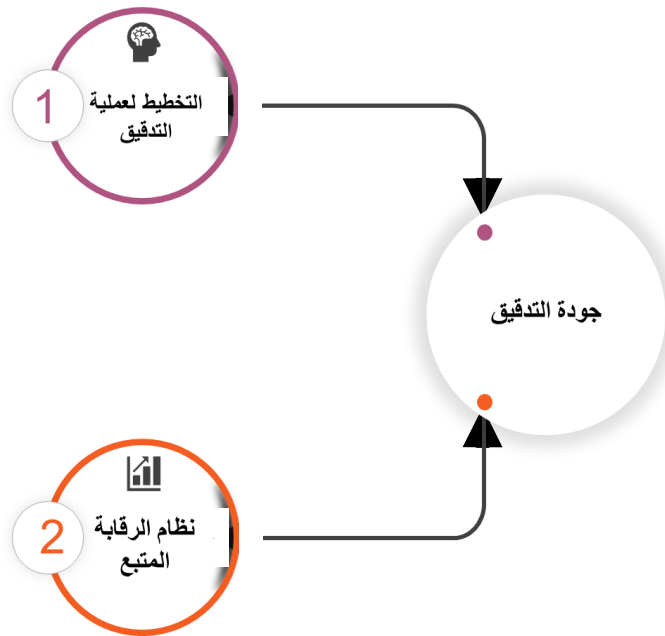
يعد التخطيط من الامور المهمة في عملية التدقيق لرفع جودة التدقيق عن طريق وضع استراتيجية لخطه عمل معينه بهدف التخلص من المخاطر الجوهرية الناجمة عن عمل التدقيق او التقليل منها الى مستوى معين وتعزز من قابلية الشركة للتخطيط الاستراتيجي على المدى البعيد في ضوء اهداف التدقيق ووقت تنفيذها والجهات المسؤولة عنها (العواد، 2021 : 154-152).

وأن اهمية التخطيط تبرز في : (عمر، 2018:49-48)

- أ- مساعد المدقق في مجال عمله في الجوانب المرتبطة بعملية التدقيق.
- ب- مساعدة المدقق في الحصول على ادلة اثبات كافية وتقويم هذه الادلة .
- ت- الحد او التقليل من حصول خلاف ما بين العميل والمدقق.
- ث- تحديد المشاكل المحتملة ومساعدة المدقق في حلها بالوقت المناسب.
- ج- اختيار اعضاء عملية التدقيق على وفق كفاءة وخبرة المدققين .

2. نظام الرقابة المتبع (نظام الرقابة الداخلية) :

من اجل استمرارية عمل الشركات ونموها لا بد أن تقوم بتصميم ووضع الانظمة الرقابية اذ يعرف انه مجموعة من الإجراءات والوسائل المحاسبية والتنظيمية والتي تهدف إلى ضبط ومراقبة اعمال المنشأة وجعل عمل شخص ما يدقق بواسطة شخص آخر لضمان حسن سير العمل ومنع من الوقوع في الأخطاء أو التلاعب واكتشافها بعد مدة قصيرة من وقوعها ، لذلك فإن هذا النظام يقوم على أساس توزيع المسؤوليات والصلاحيات والعمل لكل قسم، وتجنب قيام ذلك الموظف بتنفيذ العملية بكاملها (سهام، 2018 : 3) شكل (2-7) .



شكل (2-7) العوامل المؤثرة بشكل مباشر في جودة التدقيق والمتعلقة بعملية التدقيق

المصدر / من اعداد الباحث

4-2-2 مفهوم الاحتيايل :The concept of fraud

ان التلاعب بمعلومات الوحدة الاقتصادية عن قصد وتعمد ذلك بهدف اقناع المستخدمين وخداعهم بأن المعلومات حقيقية وغير مزيفة، ومن ثم فإن هذا الامر يعد احتيالا و يؤدي الى تعرض الوحدة الاقتصادية الى الضرر المادي والمعنوي وفقدان سمعتها بين منافسيها والاضرار بمصالحها (Louwers, et al., 2018: 124).

ومن وجهة نظر Drogalas الاحتيايل هو عمل يتعمد تضليل أصحاب المصلحة، ولاسيما المستثمرين والدائنين، عن طريق تشويه البيانات أو حذفها، مما يؤدي إلى بيانات مالية غير دقيقة (Drogalas et al., 2017: 436).

كما يعرف الاحتيايل من Arens et.al على انه أي خداع ينوي لتجريد شخص ما قسماً من ممتلكاته وحقوقه بتضليل متعمد (Arens, et al., 2012:356).

وعرف الاحتيايل على انه استخدام الشخص لمهنته لغرض المصالح الشخصية عن طريق إساءة استخدام موارد الوحدة الاقتصادية، إذ ان الاحتيايل في المعاملات المحاسبية ينطوي على إجراءات مقصودة، لاستخدام غير مشروع لشيء ما، واختلاس موارد الوحدة الاقتصادية (Shanikat& Dorgham, 2014 : 84).

وأيضاً بأنه نية لتضليل أو إخفاء أو حذف الحقائق الخاصة لغرض الخداع أو التلاعب أو الحاق الضرر المالي للفرد أو للوحدة الاقتصادية ، وان مظاهر الاحتيايل تختلف بين المستويات المختلفة من الوحدة الاقتصادية، فان معظم الموظفين قادرون على تنفيذ سرقة بسيطة، في حين أن المديرين الفاسدين قادرون على اختلاس كميات كبيرة من الأموال لمصلحتهم (Kung&others.2015:98)، واعمال غير قانونية تتميز بالخداع او الاخفاء أو خيانة الامانة ، وهذه الاعمال لا تنطوي على التهديد بالعنف أو القوة المادية ، وعادة يُرتكب الاحتيايل من الأفراد والمنظمات للحصول على أموال او ممتلكات او خدمات أو لتجنب فقدان الخدمات او لتأمين المصالح الشخصية او التجارية (Goldman, 2010: 4).

كما عرف الاحتيايل بأنه استعمال جميع الوسائل المتاحة للفرد في كسب مزايا غير مشروعة على حساب مصلحة الآخرين، ويندرج الفعل قانونياً تحت بند الاحتيايل (Marshall & John, 2018: 128).

و قد بين مفهوم الاحتيايل قانونيا بالتحريف الكاذب والمتعمد في شيء مادي والذي يعرض الضحية للضرر ،جوهريا عندما يقوم الشخص بالكذب على شخص اخر وهذا الشخص يخسر امواله بسبب هذا الكذب (Coenen,2008:7) .

ويعد الفساد وجه من اوجه الاحتيايل واشد انواعه خطورة والتي يقوم فيها الموظف عن طريق إساءة استخدام نفوذه عن طريق المعاملة التجارية بطرائق تنتهك الواجبات تجاه اصحاب العمل من اجل اكتساب منفعة مباشرة أو غير مباشرة، ويرى Begovic بان الفساد هو عدم الامتثال المتعمد الذي يهدف إلى استنباط بعض المزايا لنفسه أو للأفراد اصحاب العلاقة (Begovic، 2015:2) وان غالبية الدول وبالقاد تكون جميعها تعاني وبدرجات تتفاوت احيانا من ظاهرة الفساد التي ضمت في طياتها جميع اوجه الحياة ، فقد اخذ الفساد اشكالا متعددة بما فيها الرشاوى والمحسوبيية وسرقة اموال الدولة بطرائق ملتوية (Geburi,2019:33 & ALawad).

اذ ان الاحتيايل و الفساد كلاهما يتم ارتكابه بسوء نية ويكون مقصوداً ، وكلاهما يفترن دائما بتحقيق بعض المنافع او المكاسب الشخصية للقائمين به ، الا ان الفرق الأساس بين الاحتيايل والفساد هو ان الاحتيايل يتضمن الحصول على بعض المنافع عن طريق تخطي بعض الرقابات أو التحايل على القوانين مع ترك بعض الأدلة في السجلات يمكن عن طريقها تتبع اعمال الاحتيايل ، اما الفساد فيتم في شكل رشاوى ، مدفوعات سرية لتسهيل صفقات ، عمولات ، او اي منافع اخرى دون ترك اثر فيها ، مما يضع المدقق في حيرة من أمره لان مهنة التدقيق تتضمن التركيز على الأدلة والوثائق المادية ، وبما ان المدقق يجد صعوبة بالغة في تجميع الأدلة اللازمة للكشف عن عمليات الفساد على الرغم من إحساسه بوجوده داخل الوحدة محل التدقيق ، فإنه قد يكتفي بالإشارة الى وجود فرص ومؤشرات لارتكاب الفساد في تقريره ، ويمكن ان يصبح هذا التقرير أساساً لاتخاذ الإجراءات اللازمة من الجهات المعنية في المستقبل او تقليل فرص حدوث الفساد الى أدنى حد ممكن (Dye,2007: 308) ، ومهما كانت الوسيلة المستعملة في إلحاق الضرر بالآخرين لغرض تحقيق منافع شخصية فإنها تنصب ضمن عمليات الاحتيايل (الجبوري والخالدي، 2018: 422).

2-2-5 الدوافع وراء ارتكاب الاحتيايل : Motives behind committing fraud

ان الهدف من الممارسات الاحتيايلية تحقيق مكاسب ومنافع لمرتكبي الاحتيايل 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) و (عباس، 2013: 52-53).

6-2-2 نظريات الاحتیال Fraud theories :

ان النظريات المفسرة لارتكاب الاحتیال والتي اوضحت بان الضغوط الكثيرة تؤدي الى التلاعب بالبيانات المالية لجعلها تبدو افضل مما هي عليه في الواقع تشرح العوامل التي تدفع الشخص الى ارتكاب الاحتیال (Narsa, et al., 2023:43) وهناك نظريتان هما كالتالي :

1-6-2-2 نظرية مثلث الاحتیال:

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

- **الضغط او الدافع :** غالباً ما يواجه الموظفون أنواعاً مختلفة من الضغوط، سواء في بيئة عملهم أم في حياتهم الشخصية. وعلى سبيل المثال، رغبة الموظف القوية في الترقية بسرعة، وأن يُنظر إليه على أنه ناجح وأن يحظى بتقدير الإدارة. و يحدث الاحتیال 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 الاحتیال المعتاد. الضغوط المرتبطة بالعمل، يمكن أن يحدث الاحتیال ضمن إطار ما يعده البعض من الحد الأدنى من الضغوط . ويتعلق الأمر بالرغبة في كسب المزيد، كما أن ارتكاب الجرائم من دون الانكشاف يؤدي إلى زيادة الرغبة في معاودة ارتكابها ، إذ ان الدافع إلى ارتكاب عمليات الاحتیال عادة ما تكون مع الضغوط الشخصية او ضغوط المؤسسات على الأفراد (Lou &Wang، 2009:63-64)

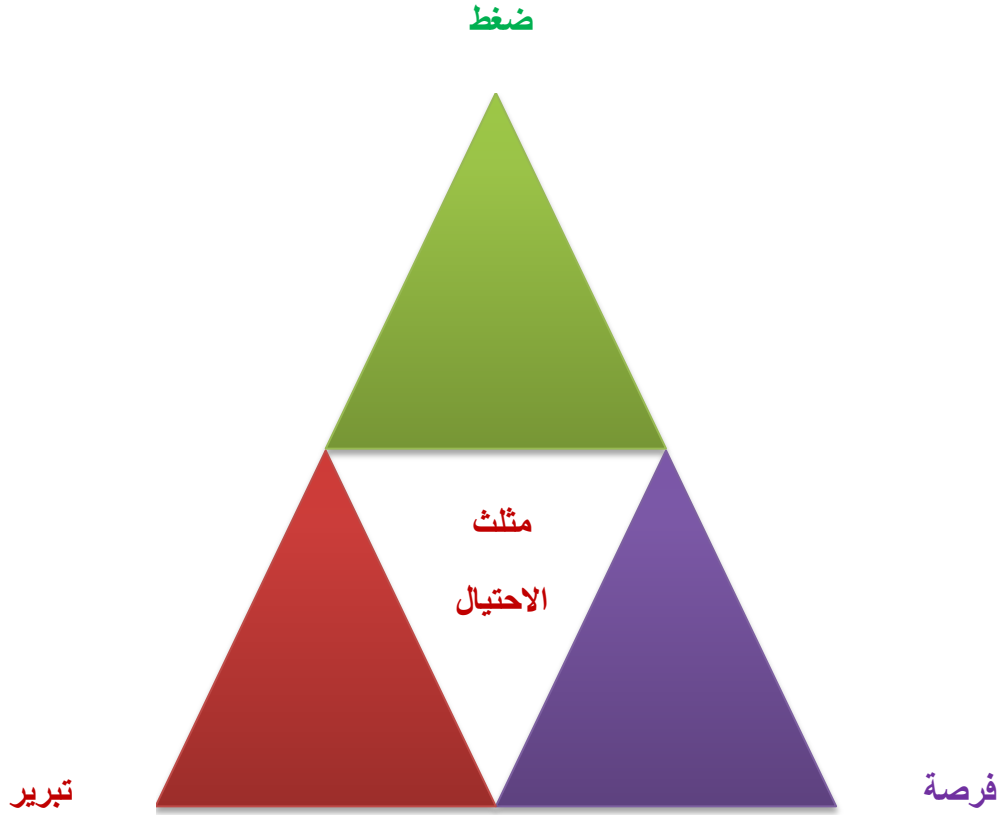
كما ان قيام الموظف باستغلال موقعة الرسمي في المنظمة نتيجة وجود غطاء رسمي او اي غطاء يحمي الموظف المحتال من المساءلة قد تؤدي الى زيادة عمليات الاحتیال مثل استغلال الموظف للحصانة الممنوحة له بموجب القانون او الحماية التي توفرها الاحزاب السياسية لأعضائها وغيرها تعد من الأمور التي تزيد من حالات ارتكاب عمليات الاحتیال (Vona,2012:8).

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

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

● **التبرير :** يعد التسويغ موقفاً يتخذه المحتال من اجل السماح لشخص او عدد من الاشخاص من اجل القيام بعمل غير مبرر والحالة التي يقوم بها الفرد بالاحتیال (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 بانه سيحصل على قيمة مالية مضافة . ولكن إذا لم تتحقق رغباتهم، فسوف يبحثون عن طرائق أخرى للحصول على مكافآت مالية ولا يعتقدون عن وعيا أنهم تجاوزوا الحد المسموح به لتسويغ سلوكهم الاحتیالي (Oey,2021:30-32) .

كما ان مثلث الاحتیال هو أ نموذج يشرح العوامل التي تدفع وتؤدي بشخص ما الى ارتكاب الاحتیال (Burke& Sanney,2018:8)، ويمكن توضيح نظرية مثلث الاحتیال من شكل (8-2).



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

2-6-2-2 نظرية معين الاحتيال:

تعد نظرية معين الاحتيال اضافة جديدة لنظرية مثلث الاحتيال، فقد تم إضافة عنصر رابع يسمى (القدرة) الى عناصر الاحتيال الثلاث ، ويشير كل من (Wolfe & Hermanson) إلى أنه لا يمكن ان يحدث الاحتيال على الرغم من الضغوط أو الحوافز مع توفر فرصة لارتكاب عمليات احتيال فضلاً عن وجود تسويق للقيام بذلك ، إلا إذا كان العنصر الرابع (أي القدرة) موجوداً أيضاً شكل (2-4) لدى الفرد مرتكب الاحتيال المهارة والقدرة على ارتكاب الاحتيال (Wolfe & Hermanson ، 2004:41).

كما وتعني القدرة وجود السمات أو المهارات اللازمة للشخص لارتكاب الاحتيال (Wolfe & Hermanson, 2004:39) ويرى كل من Girunas & Mackevicius بأنه لا يمكن لأي شخص يمتلك الدافع والفرص والتسويق لارتكاب أعمال احتيال بسبب عدم وجود القدرة على تنفيذها أو إخفائها لذا فإن هذا العنصر مهم بشكل خاص عندما يتعلق الأمر بممارسة الاحتيال (Girunas & Mackevicius, 2013:151) و أن عمليات الاحتيال لا يمكن ان تتم الا من الشخص

أن تحدث وأن يكونوا قادرين على تطوير وتحسين كفاءة و قدرة المدقق في كشف الاحتيال (Sudarmanto & Utami, 2021:195-208).

8-2-2 السلوك الأخلاقي والاحتيال

ان قواعد السلوك الاخلاقي لمهنة التدقيق أصبحت من الموضوعات 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 على الرغم من ذلك فإن ظهور ممارسات المحاسبة الإبداعية جعل المختصين يهتمون في العمل بنظام محاسبي سليم يعكس حقائق أنشطة الشركة الشرعية وفي الوقت نفسه أصبح الاهتمام أكثر بأخلاقيات المهنة. (Al karabsheh,2021:3)، ويؤكد (الجبوري،2021:179) على ان البحث عن أسباب الاحتيال وطرائق الحد منه يتطلب البحث العميق من 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 عن طريق الاعلام او الإشارات الحمر وطرائق تقليصها في الشركة الى اقصى حد ممكن، وقد صدر التقرير عن ACFE الخاص بالإرشادات عن الاحتيال المهني ومن هذه الاشارات: الصعوبات المالية، وقضايا الرقابة، ومشكلات الإدمان، والمشاكلات القانونية، وما يتعلق بمشكلات التوظيف السابقة وعدم الرغبة في مشاركة الواجبات، مشاكل الطلاق/الأسرة، والارتباط الوثيق بشكل غير عادي مع البائع / الزبون، والشك. (Hegazy & Kassem, 2010:71).

9-2-2 تقييم مخاطر الاحتيال Ethical behavior and fraud:

ينبغي تقييم مخاطر الاحتيال بشكل صحيح عند ممارسة اجراءات التدقيق، ويتطلب ذلك ان يكون لدى المدقق فهم لنشاط عمل الجهة الخاضعة للتدقيق، وعلاقتها مع شركات الأعمال والظروف الاقتصادية العامة التي تحيط بها، وبيئة السوق التي تعمل فيها، اذ قد تكون الحقائق أو الظروف التي قد تشكل عوامل مخاطر الاحتيال في نشاط الجهة الخاضعة للتدقيق أقل أهمية في نشاط جهة اخرى لذا فان الوعي والفهم الكافيين لنشاط الجهة الخاضعة للتدقيق ، والصناعة والبيئة تضمن قدرة مدققي الحسابات على تمييز ما هو غير طبيعي في

سياق نشاط عمل الجهة الخاضعة للتدقيق، مثل المعاملات غير العادية والنسب المالية المشكوك فيها، والتفسيرات غير المعقولة من الإدارة أو غيرها من الموظفين (Trongmateerut، 2011:19).

وتهدف عملية تقييم مخاطر الاحتيايل إلى دراسة المخاطر للحذر منها، أو اتخاذ إجراءات لتخفيف ضررها، وهي عملية مستمرة في جميع خطوات الخطر المقصود دراسته قبل المباشرة به، ووضح Sivas بأن المدققين ينظرون الى تقييم مخاطر الاحتيايل عن طريق موقف الادارة او الضغوط بصورة أكبر من حوافز وفرص الاحتيايل في تحديد مخاطر الاحتيايل، وتكون مخاطر الاحتيايل عالية اذا لم تكن الرقابة فاعلة، لذا يفترض أن تكون الرقابة أداة مفيدة لمنع الاحتيايل واكتشافه (Szívós, 2016:17).

2-2-10 دور اسلوب العصف الذهني في اجراءات التدقيق كاستجابة لمخاطر التدقيق :

ان العصف الذهني لمخاطر الاحتيايل يمكن أن يؤدي الى مزيد من التعديلات على طبيعة ومدى وتوقيت إجراءات التدقيق في حالات مخاطر الاحتيايل العالية ، اذ ان استخدام اسلوب العصف الذهني يؤدي إلى تعديلات فعالة لإجراءات التدقيق التي تم تصميمها من 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 عن طريق تأثير الحضور والتواصل في جودة تفاعل الفريق ومناقشته لأن فكر فريق التدقيق الناقد يتضمن التقييم الدقيق للمعلومات بهدف الوصول الى قراءات عالية الجودة ، وان الحضور المنتظم في جلسات العصف الذهني يجعل الفريق اكثر تبادلا للمعلومات، وينعكس ذلك على تحسين جودة الجلسة وهنا يتضح مفهوم التواصل بين اعضاء 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 اعضاء فريق التدقيق وتنوع الاختصاصات، اما التوقيت فيشير الى ان ضغط الوقت المتكرر والذي يقلل من تحفيز الفريق لمعالجة المعلومات بطريقة منهجية ومدروسة، 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 اعضاء التدقيق الاقل خبرة ، مما يشجع هؤلاء الاعضاء الاقل خبرة والذين يتعاملون بشكل مباشر مع عمليات الجهة الخاضعة للتدقيق لتقديم اراء وافكار للمدققين الاكثر

خبرة , ومن ثم فان هذه المبادلة في الآراء تحسن من جودة التدقيق ما يسهم في اكتشاف مخاطر الاحتيايل
(Nwoye, et al, 2013: 64).

ويمكن القول ان العلاقة العكسية بين جودة التدقيق وتفشي اساليب الاحتيايل المختلفة تكمن عن طريق تحسين خبرة المدقق، ومدى استجابته للتطوير ومواكبة اساليب الاحتيايل عند ممارسته للأعمال الاستشارية ليكون لديه الفهم الكافي لمخاطر الاحتيايل اذ انها تعد من المؤشرات المهمة للتعبير عن جودة التدقيق، كما ان حجم مكاتب التدقيق تزيد من جودة التدقيق كونها تسهم في تحقيق كفاءة وفاعلية عملية التدقيق، عن طريق التأثير في الاحكام المهنية للمدقق في كل مراحل عملية التدقيق، وان دراسة مثلث الاحتيايل والعوامل المرتبطة به تنمي الفكر الابداعي للمدقق وتسهم في ممارسة التدقيق غير التقليدي والذي يصعب على مرتكبي الاحتيايل التنبؤ بها ، وانها تحقق منافع اضافية في تخفيض الاحتيايل ومخاطره ورفع مستوى جودة التدقيق .

المبحث الثالث

تحسين جودة التدقيق وتخفيض مخاطر الاحتيال باستخدام اسلوب العصف الذهني

1-3-2 دور جلسات العصف الذهني بالتفكير الابداعي لتعزيز جودة التدقيق :

تساعد جلسات العصف الذهني المدققين في تطوير أفكار إبداعية عالية الجودة مما يساهم في تحسين جودة التدقيق (Hoffman & Zimbelman, 2009 : 819)، وان زيادة التركيز على الأفكار الإبداعية الإضافية تساهم في كيفية الكشف عن الاحتيال الذي تم إخفاؤه بواسطة الإدارة (Brazel & al et,2007:15) .

2-3-2 دور جلسات العصف الذهني للمدققين مقارنة بالتدقيق المنفرد :

أن جلسات العصف الذهني تحقق فوائد متعددة إلى جانب مساعدة المدققين على التفكير الابداعي مقارنة بالمدققين الفرديين الذين يتم توجيههم إلى التفكير والتخطيط التقليدي اذ يمكن لجلسات العصف الذهني تحفيز توليد أفكار المدققين، ومساعدتهم على تحقيق التآزر في العمل معاً، فقد يكون فريق التدقيق في جلسات العصف الذهني قادراً على توليد أفكار إبداعية إضافية عن كيفية اكتشاف الاحتيال عن طريق التفكير الابداعي المميز، فضلاً عن أن جلسات العصف الذهني تشجع المدققين على استخدام اسلوب مغاير في التدقيق على الأداء الفردي، لذا فإن اسلوب العصف الذهني يمكن أن يزيد من قدرتهم المعرفية بحيث يستفيدون من اسلوب التفكير في مجموعات وليس كأفراد ، ومن ثم فإن الجمع بين أسلوب التفكير الابداعي في جلسات العصف الذهني يكون أكثر فائدة في تحسين جودة التدقيق (Hoffman & Zimbelman, 2009:820) .

كما ان عقد جلسات مناقشة بين اعضاء فريق التدقيق في كل عملية تدقيق تهدف الى طرح افكار عن احتمالات ممارسة الاحتيال في جميع مراحل التدقيق، بدءاً، من مرحلة التخطيط وانتهاء بكتابة تقرير التدقيق، وان هذه المراحل لجلسات العصف الذهني تعمل على تحسين اجراءات التدقيق من جانب أعضاء فريق التدقيق، فضلاً عن الحلول الابداعية ضمن جلسات العصف الذهني لفريق التدقيق من جانب عدد من الاشخاص والذي يساهم في تحسين جودة التدقيق في تخفيض من مخاطر الاحتيال بشكل افضل من التفكير المنفرد ضمن هذه الجلسات (Ramos، 2019:28) .

2-3-3 اسلوب العصف الذهني و استقلالية المدقق :

يعد استقلال المدقق واحدا من أهم موضوعات التدقيق التي حظيت باهتمام كبير منذ البدايات الأولى لتكوين مهنة التدقيق فهو يمثل حجر الزاوية بالنسبة لهذه المهنة لذا يجب أن يكون للمدقق شخصية ذاتية تجعله لا يتأثر بالأخرين وأن يتم واجباته رغم أي ضغط يمارس تجاهه ورغم التعارض في المصالح الشخصية والواجبات، لذا فإن الاستقلال هو انعكاس لموقف المدقق بعدم اختيار الانحياز لأي طرف في إجراء التدقيق على حساب طرف آخر، إذ إن استقلاليته تمثل موقف عقلي يطلب عن طريقها التصرف بأمانة ونزاهة في تنفيذ التدقيق (Razak, & et al ، 2018 :6) .

ان شكوك غالبية المدققين ضمن مجموعة العصف الذهني قد تؤدي الى زيادة في تقييم مخاطر الاحتيال، فضلاً عن انها تساعد على تدعيم الاستقلالية لدى المدقق ، الأمر الذي ينعكس على ضمان مشاركة وجهات نظر جميع المشاركين وتقييم آرائهم كما ان احدى الفوائد الكبيرة من جلسات العصف الذهني هي انها تساعد المدققين على تقليل تحيزهم للجهة الخاضعة للتدقيق وتعزز من استقلاليتهم وإن التفاعل في داخل المجموعة يحسن من عملية صنع القرار ويزيد من احتمال توليد افكارا جديدة واستجابة اسرع لمخاطر الاحتيال (Carpenter, et al،2007:46) .

2-3-4 اسلوب العصف الذهني وخبرة المدقق :

خبرة المدقق لها تأثير كبير في الاداء، ويتبين ذلك عن طريق تبادل المعلومات والأفكار والخبرات في مجال التدقيق، لذا يمكن أن تصبح جلسات العصف الذهني منصة لنقل المعرفة من المدققين ذوي الخبرة إلى المدققين الذين لا يمتلكون الخبرة (Kerr ،2013:50) وان خبرة اعضاء فريق التدقيق تزداد في حالة استخدام جلسات العصف الذهني، وهذا يتسق مع طبيعة الهيكل الهرمي للفريق ، فضلا عن أن زيادة عدد اعضاء فريق التدقيق الذين يشاركون في الجلسة يزيد من تنوع المعلومات والمعرفة فيما بينهم وتبادل الافكار ، الأمر الذي يؤدي بدوره الى تحسين جودة الجلسة ككل، وكذلك دعم استجابة اعضاء فريق التدقيق لنتائج تقييم مخاطر الاحتيال (Brazel & al et,2007:16) .

وفي حالة أداء اجراءات التدقيق التي تؤدي إلى إبداء الرأي الغني المحايد، بعد التدقيق نفسه شخصاً بارعاً في المحاسبة والتدقيق ويبدأ تحقيق هذه الكفاءة بالتعليم المهني، أن ينبغي أن يخضع المدقق للتدريب الكافي

لتلبية المتطلبات المهنية التي تحسن من خبرته مما ينعكس في تحسين جودة التدقيق (PCAOB AS 2110, 2017:9) .

وتوصلت دراسة Carpenter&et al الى ان بيئة التدقيق العادية لا تزود المدققين بالخبرة العملية الضرورية، وبالمعلومات المتعلقة بعملية التدقيق واطهار المدققين الذين شاركوا في جلسات العصف الذهني مستوى عال من المهنية، والمعرفة بممارسات الاحتيال، وكانت لديهم إمكانية لاكتشاف الأخطاء وان جلسات العصف الذهني تساعد المدققون في اكتشاف الإجراءات التي تتخذها الإدارة، وتحديد طبيعة التدقيق المناسبة ليكون هناك تفاعل بين خبرة فريق التدقيق في عمليات التدقيق الحالية والسابقة، مما يسهم في تحسين المفاهيم المتعلقة بسلوك الادارة (Carpenter&et al. 2002: 8) .

2-3-5 اسلوب العصف الذهني وعلاقته بحجم مكتب التدقيق :

تحرص مكاتب التدقيق الكبيرة على تقديم خدمات تدقيق ذات جودة عالية للمحافظة على سمعتها ومستواها المهني ولتجنب المسائلة القانونية ، مما ينعكس بشكل ايجابي على جودة التدقيق عن طريق حجم مكتب التدقيق من اهم متطلبات جودة التدقيق، ولا سيما ما يخص جودة خدمات التدقيق التي يؤديها المكتب (Al-Khaddash.et al 2013:208) وان مستوى مساهمة اعضاء فريق التدقيق ترتفع في جلسة العصف الذهني مع كبر حجم مكتب التدقيق، وهذا يتسق مع طبيعة الهيكل الهرمي للفريق، فضلا عن أن زيادة عند اعضاء فريق التدقيق الذين يحضرون ويشاركون في الجلسة يزيد من تنوع وتبادل المعلومات فيما بينهم الامر الذي يؤدي بدوره الى تحسين جودة جلسات العصف الذهني مما ينعكس على تحسين جودة التدقيق (Brazel & et al.2007:16) أن مكاتب التدقيق كبيرة الحجم لديها القدرة لتوظيف مدققين بدرجة كفاءة عالية، يمتازون بامتلاكهم مؤهلات عالية في التفكير المنطقي والاستراتيجي لاكتشاف ممارسات الاحتيال، فضلاً عن امتلاكها قدرة الارتباط بشركات تدقيق عالمية كبيرة عند القيام بعمليات تدقيق معقدة عن طريق جلسات العصف الذهني وتبادل الافكار ، مما ينعكس إيجاباً على جودة عملية التدقيق (Ahmad &et al,2016:134) .

2-3-6 اسلوب العصف الذهني والشك المهني للمدقق:

يعرف الشك المهني بأنه امتلاك المدقق عقل متسائل وتقييم نقدي لأدلة التدقيق (Grenier,2010: 1) ويعد الشك المهني ضروري بالنسبة للتقييم الناقد لأدلة التدقيق، ويتضمن البحث في ادلة التدقيق المتعارضة ومدى موثوقية المستندات واجراءات الاستجابة للاستفسار والمعلومات الأخرى التي يتم الحصول عليها من الادارة والمكلفين بالرقابة، لذا فإن وجود الاختلافات الفردية في الشك المهني لدى أعضاء فريق التدقيق في جلسات العصف الذهني لاكتشاف مخاطر الاحتيال يمكن أن تؤثر بشكل كبير على جودة هذه الجلسات (McAllister, et al. 2021:435) .

وتوضح Enget بأن المدققين الذين لديهم مستويات أعلى من الشك المهني في جلسات العصف الذهني أكثر قدرة للتفكير والتعرف على المعلومات المتناقضة في أوراق العمل، وهذه النتيجة تبين بأن المدققين الذين لديهم شكوك مهنية عالية هم أكثر فاعلية لاكتشاف مخاطر الاحتيال، لذا فإن الالتزام بالشك المهني يساهم في تحسين جودة التدقيق (Enget, 2015:10) .

2-3-7 اسلوب العصف الذهني والتخصص المهني للمدقق :

يؤدي التخصص المهني للمدقق إلى زيادة الحصة السوقية لمكاتب التدقيق، كما يؤدي إلى تخفيض مخاطر عملية التدقيق وزيادة جودة التدقيق وتحسين جودة التخطيط لعملية التدقيق (Mayhew&Wilkins, 2003:5) .

ولقد اشار Mohamed ان التخصص المهني يعد آلية لضمان جودة العصف الذهني حيث ان المدققين المتخصصين لديهم المزيد من الخبرة والمعرفة في مجال عمل الزبون ونظام الرقابة الداخلية ويولدا ذلك فهم أفضل للأخطاء المادية بسبب الاحتيال مما ينعكس بصورة إيجابية على اكتشاف مخاطر الاحتيال ويزيد من جودة التدقيق ويقلل من جهود التدقيق (Mohamed:2016:39) .

2-3-8 عناصر نجاح جلسات العصف الذهني في مجال التدقيق :

تكون الجلسات موضوعية أي بعيدة عن الآراء و الدفاع الشخصي لبعض الأفكار المتعلقة بالمشكلة موضوع الجلسة، وان المشاركة الإيجابية لفريق التدقيق بأنماط مختلفة من الافكار، وأيضاً كتابة الأفكار التي تنبثق عن طريق الجلسة وترقيم ذلك لكي يراها مشاركو الجلسة جميعاً، ويمكن استخدام لوحات لعمل ذلك، أو يكلف أحد من المشاركين بكتابتها، وفي الحالة يمكن لرئيس الجلسة أن يتفرغ للسيطرة على المجموعة وأن يفسر الأفكار المقدمة. كما تكمن أهمية اسلوب العصف الذهني في مساعدة فريق التدقيق للحصول على استيعاب كامل للمشكلات المطروحة وأيضاً الحرص الشديد على استبعاد وجود مراقبين للجلسة، وينبغي أن يشارك الحضور جميعاً في الحوار المطروح، لأن وجود مراقب جالس في مكان بعيد في أثناء الجلسة، سيقف حاجزاً من دون القدرة على الابداع والابتكار (Nwoye et al 2013 :642- 643).

كما ان زيادة جودة أحكام التدقيق بزيادة تفاعل الفريق، يجب على قائد الجلسة أن يدرك أن عملية العصف الذهني ليست مضمونة %١٠٠ للحصول على الأفكار الجديدة، فضلاً على ذلك، فإن استعمال العصف الذهني ليس مجرد وسيلة للتشجيع على طرح أفكار جديدة، إنما هو اسلوب لإفهام المشاركين بجلسة وحل تعقيدات محل التدقيق. ينمي العصف الذهني قدرة المدققين على حل المشكلات، وينبغي أن تستمر الجلسة وعملية توليد الأفكار بحرية مطلقة حتى ، مما يتيح كسر الجمود الفكري، وهنا ينبغي للمسؤول أن يستعمل الأساليب المتاحة جميعها لإثارة تدفق الأفكار (رشيد و كوثر، 2016 :470-469).

وضوح مبادئ العمل وقواعده في جلسة العصف الذهني والتقييد بها من المشاركين جميعاً، في مدة زمنية محددة لحل مشكلة معينة في التدقيق و من الضروري تنبيه وتوعية المشاركين في الجلسة التمهيدية والتدريب على طرائق قواعد واصول المشاركة، وضرورة الالتزام بها طوال الجلسة ومساعدة المدققين على تحسين عملية التدقيق، عن طريق قدرة قائد الجلسة والجدية والقناعة بأسلوب العصف الذهني، بتوضيحه كأحد الاتجاهات المعرفية لتحفيز الإبداع، وضرورة ذلك لنجاح الجلسة، وذلك لأنه مطالب بتحضير صيغة واضحة ومحددة لتلك المشكلة، وعرض ما هو موجز للأفكار المتصلة بها، فضلاً على الأهمية للبقاء على حماسة المشاركين في جو من الطمأنينة ، ووضوح تلك المشكلة في مدار البحث لدى المشاركين ووضع الذهن لدى فريق التدقيق في حالة من الإثارة والجاهزية (Dennis and Johstone , 2016 :14).

وقبل ان تبدأ جلسة العصف الذهني، فلا بد أن يكونوا على علم معقول ودراية بالموضوع المحدد بالمشكلة، وما يمكن ان يتصل عن طريقها من معلومات ومعارف ، وأن يسود الجلسة جو من خفة الظل والمتعة، وألا تكون جادة وكئيبة، يُسهل عملية التعبير لدى أفراد التدقيق، ومن هنا ينبغي الضحك إن تطلب الموقف على الفكرة الطريفة والغريبة مع تجنب الاستهزاء بالآخرين لاسيما أصحاب الأفكار ذاتها (مصطفى ، 2015 : 1016- 1056) .

ومن المهم التمهيد للجلسة وتهيئة المشاركين فيها ، في ضوء المناقشات وتبادل الخبرات وتلاقح الأفكار، وإخبارهم مسبقاً بموضوعها ، فضلاً على كسر الحواجز وإزالة التوتر فيما بينهم ، والاستيعاب الكامل للمشكلة المطروحة في أثناء التدقيق، وقبول الأفكار غير المألوفة وتشجيعها حتى اذا كانت غير ذي مغزى من دون نقد أو تقويم ومن الالهام جداً أن يكون المسؤول على يقين بان الجلسة ذات فائدة عند استخدام هذا الأسلوب في التوصل إلى حلول مبتكرة للمشكلة أو في مجالات مختلفة، وأيضاً يسهم بإلقاء الضوء على كيفية حدوث وإخفاء عملية الاحتيال مما يعزز الجلسة لاكتشاف الأخطاء الجوهرية وبزيادة عدد الأفكار المتولدة (خليل ، 2016:1-52) .

كما يتم الفصل عن تلك الجلسة بين استنباط الأفكار وإظهارها وبين تقويمها، وأن يكون مسؤول الجلسة على استعداد للمساهمة في إحياء الجلسة بأفكاره الشخصية، وأن يُشجع الكم والنوع ، وأن يؤجل أحكامه، ويقبل بعض الأفكار التي قد تنطوي على انتقادات موجهة شخصياً (Ramos , 2003 : 428- 421) .

2-3-9 الكشف عن مخاطر الاحتيال عن طريق اسلوب العصف الذهني :

يؤكد Braun قبل إجراء جلسة العصف الذهني لتقييم مخاطر الاحتيال ، على المدقق جمع المعلومات المتعلقة بمخاطر التحريفات الجوهرية الناتجة عن الاحتيال، وقد تتضمن هذه المعلومات تدقيق أوراق العمل في السنة السابقة ، والمناقشة مع الإدارة والمسؤولين فيما يتعلق بعمليات الوحدة الاقتصادية لمنع الاحتيال، وفحص الرقابة الداخلية للوحدة الاقتصادية، ثم يتم دمج هذه المعلومات في جلسة عصف ذهني رسمية يحضرها أعضاء فريق التدقيق، اذ ان الهدف من جلسة العصف الذهني هو تحديد عوامل مخاطر الاحتيال والمتمثلة بمثلث الاحتيال، وترسيخ أهمية الشك المهني في جميع مراحل التدقيق (Braun,2015:39).

كما ان المدققين يسعون الى تحديد عوامل المخاطر المرتبطة بحدوث الاحتيال عن طريق جلسات العصف الذهني، إذ يتم تصنيف عوامل الخطر الى ثلاثة أبعاد، والتي تعرف بنظرية مثلث الاحتيال (الحوافز، والفرص، والتبرير)، ويجمع المدققين فهمهم لعوامل الخطر هذه بمعلومات أخرى مثل الإجراءات التحليلية الأولية لوضع تقييم لمخاطر الاحتيال (McVay، 2006 :506) .

وان العصف الذهني يمثل أهم الطرائق المستخدمة لتحديد المخاطر، إذ انه من المفترض قيام الوحدة الاقتصادية يعقد اجتماعات دورية أما بشكل أسبوعي أو نصف .وفي كل اجتماع يُخصص وقت للعصف الذهني. ومن الجدير بالذكر فإن جلسات العصف الذهني تشجع المدققين على تحديد ومناقشة الأفكار عن كيفية حدوث ممارسات الاحتيال وكيف يمكن للإدارة ارتكابها واخفائها، فضلا عن انها تزيد من الشك المهني للمدقق باحتمال وجود أخطاء مادية بسبب الاحتيال، كما ان الجلسات تسمح للمدققين من ذوي الخبرة الأقل بالتعلم من أعضاء فريق التدقيق الأكثر خبرة وتطوير أفكار إبداعية عالية الجودة لتصميم تلك الاجراءات التي تسهم في الكشف عن الاحتيال الذي تخفيه الإدارة. (Hoffman & Zimbelman,2012:27).

ولقد أشار معيار التدقيق الدولي (SAS No 99) الى ان جلسات العصف الذهني تتطلب من المدققين مناقشة احتمالية لوجود الاخطاء الجوهرية بسبب الاحتيال ويمكن لجلسات العصف الذهني تحفيز وتوليد الأفكار للمدققين ومساعدتهم على تحقيق التآزر في العمل معاً، فقد يكون فريق التدقيق في جلسات العصف الذهني قادراً على توليد أفكار إبداعية إضافية عن كيفية اكتشاف الاحتيال كما أن جلسات العصف الذهني تحقق فوائد متعددة إلى جانب مساعدة المدققين على التفكير مقارنةً بالمدققين الفرديين والذي يسهم في رفع جودة التدقيق عن طريق الافكار الابداعية في جلسات العصف الذهني للمدققين .

10-3-2 خطوات اكتشاف ممارسة الاحتيال :

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

ت	الخطوات	تحليل الخطوات
1.	مناقشة الموظفين لخطر الاحتيال	<ul style="list-style-type: none"> • جلسات العصف الذهني • النظر في احتمال وجود عوامل الاحتيال (الحوافز / الضغوط ، الفرص ، والتسويغ) • ممارسة الشك المهني
2.	الحصول على المعلومات اللازمة لتحديد التحريفات الجوهرية بسبب الاحتيال	<ul style="list-style-type: none"> • 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	<ul style="list-style-type: none"> • نوع المخاطر التي قد تكون موجودة • خطورة خطر (حجم) • احتمال وجود المخاطرة • انتشار المخاطر
4.	تقييم المخاطر المحددة بعد النظر في برامج والرقابة الداخلية	<ul style="list-style-type: none"> • فهم نظام الرقابة الداخلية • تقييم دور الرقابة الداخلية في تحديد المخاطر • تقييم المخاطر
5.	الاستجابة لنتائج التقييم كلما زاد الخطر	<ul style="list-style-type: none"> • الاستجابة الشاملة/ العامة: عن طريق تشكيل فريق من الموظفين ذوي الخبرة ، والمزيد من الاهتمام للسياسات المحاسبية . • الاستجابة الخاصة : عن طريق مراعاة الحاجة إلى زيادة إجراءات التدقيق وتوقيتها ونطاقها في جميع عمليات التدقيق ، يجب النظر في إمكانية تجاوز الإدارة لضوابط الرقابة (ضبط تسجيل معاملات

<p>دفتر اليومية والتقديرات المحاسبية والمعاملات غير المتكررة).</p>		
<ul style="list-style-type: none"> • تقييم خطر الاحتيال طوال عملية التدقيق • تقييم الإجراءات التحليلية المنجزة كإجراءات تجريبية موضوعية وفي مرحلة المراجعة الشاملة • تقييم خطر الاحتيال لأخر لحظة عند العمل لد العمل • الاستجابة على الأخطاء الناتجة عن الاحتيال 	<p>تقييم أدلة التدقيق</p>	<p>.6</p>
<ul style="list-style-type: none"> • 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 	<p>التواصل حول الاحتيال</p>	<p>.7</p>
<ul style="list-style-type: none"> • توثيق الخطوات من 1 إلى 7 • المعالجة غير السليمة يجب توثيقها مع معرفتها ومعرفة اسبابها 	<p>توثيق حالة الاحتيال</p>	<p>.8</p>

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.

ويمكن القول ان اكتشاف الاحتيال عن طريق استخدام اسلوب العصف الذهني في الجلسات يشجع المدققين على التفكير في الاجراءات غير التقليدية والتي لا يمكن التنبؤ بها من وجهة نظر الجهة الخاضعة للتدقيق وتطوير أفكار إبداعية عالية الجودة لتصميم اجراءات للكشف عن مخاطر الاحتيال، وهو ما يقود الى دراسة كيف يتم الافادة من هذا الدمج المستهدف لتحديد ما قد يتحقق من منافع اضافية في مجال تحسين جودة التدقيق للاستجابة لمخاطر الاحتيال.

الفصل الثالث

﴿ الجانب التطبيقي ﴾

المبحث الأول : الوصف الاحصائي وتحليل نتائج البحث وتفسيرها.

المبحث الثاني : نتائج اختبار فرضيات البحث .

المبحث الاول

الوصف الاحصائي وتحليل نتائج البحث وتفسيرها

في الجانب التطبيقي للبحث تم الاعتماد على استمارة الاستبانة اذ صممت لغرض اختبار فرضيات البحث، وقد تكونت من 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.

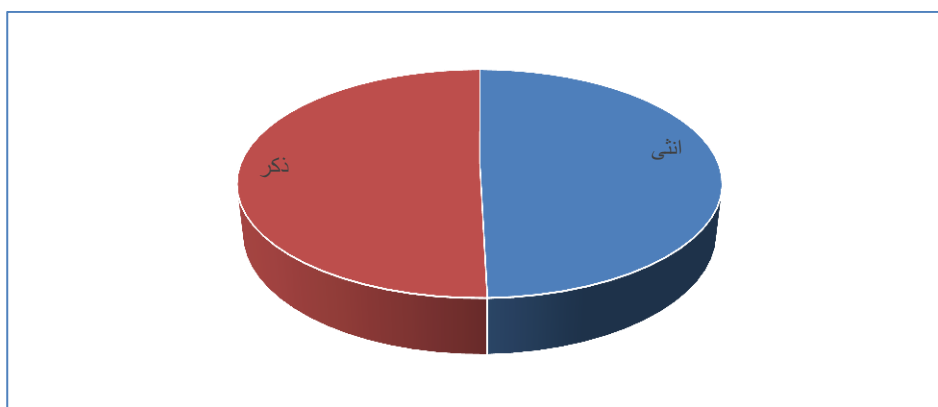
وقد استعمل للتعبير عن جمل الأبعاد الخمسة مقياس ليكرت الخماسي والذي تتراوح القياسات فيه بين نقطة واحدة بمضمون لا اتفق بشدة وبين خمس نقاط بمضمون اتفق بشدة وكما مبين بالجدول (3-1) الاتي:-

الجدول (3-1) درجات مقياس ليكرت الخماسي					
لا اتفق بشدة	لا اتفق	محايد	اتفق	اتفق بشدة	الاستجابة
1	2	3	4	5	الدرجة
<p>الوسط الافتراضي لمقياس ليكرت الخماسي = (مجموع اقيام الاستجابات المذكورة انفا) / عدد فئات المقياس</p> <p>الوسط الافتراضي لمقياس ليكرت الخماسي = $5 / (1+2+3+4+5) = 3$ درجة</p>					
المصدر : من إعداد الباحث بالاعتماد على الأدبيات.					

وتم توزيع 121 استبانة على افراد العينة وفيما ياتي وصف الافراد العينة :

جدول (3-2) توزيع الافراد عينة الاستبانة بحسب الجنس			
الجنس	Frequency	Percent	Cumulative Percent
أنثى	60	49.6	49.6
ذكر	61	50.4	100.0
Total	121	100.0	

المصدر: إعداد الباحث بالاعتماد على نتائج تحليل الاستبانة.



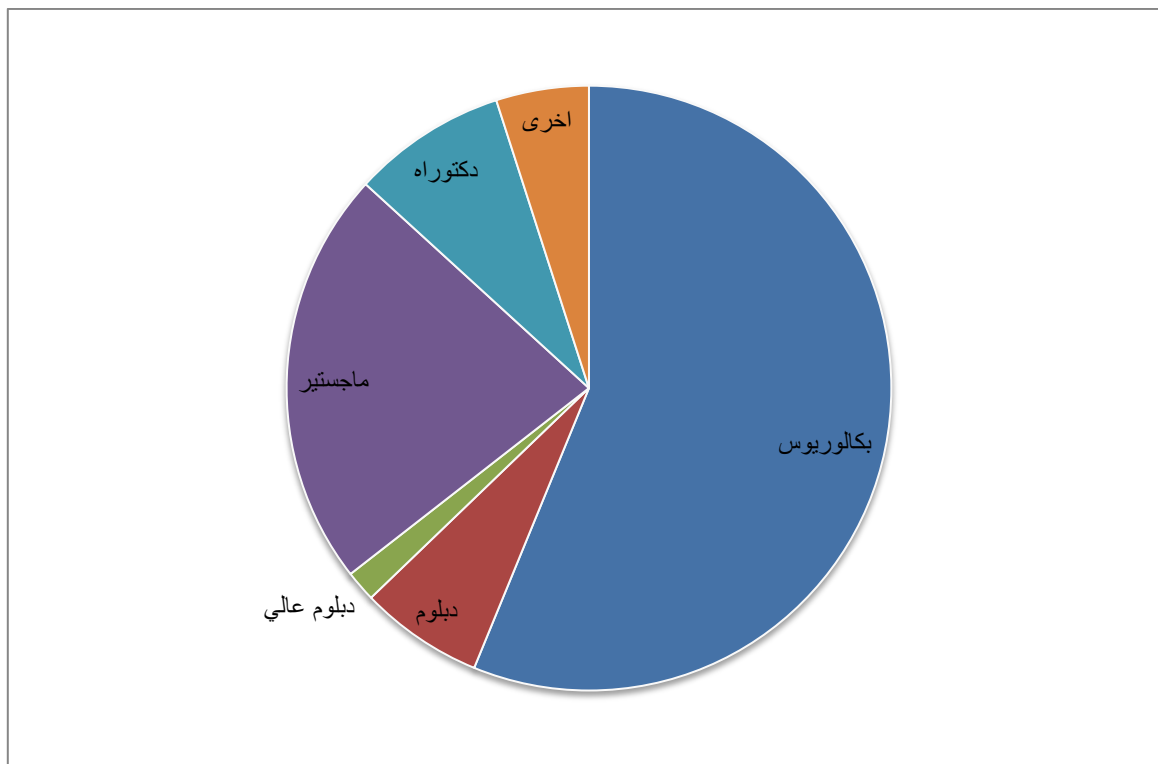
شكل (3-1) توزيع الافراد عينة الاستبانة بحسب الجنس

يتضح من الجدول (3-1) توزيع العينة وفقا للجنس اذ ان النتائج اظهرت النسب متقاربة و كان الذكور بنسبة (50.4%) يليها الاناث بنسبة (49.6%) وهذا يدل على ان العينة متقاربة النسب بين الذكور والاناث وان هناك اختلاف في وجهات النظر بين الاناث والذكور عند ملى الاستبانة .

جدول (3-3) توزيع افراد عينة الدراسة بحسب المؤهل العلمي			
Cumulative Percent	Percent	Frequency	الشهادة
56.2	56.2	68	بكالوريوس
62.8	6.6	8	دبلوم
64.5	1.7	2	دبلوم عالي
86.8	22.3	27	ماجستير
95.1	8.3	10	دكتوراه
100.0	4.9	6	اخرى
	100.0	121	Total

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على نتائج تحليل الاستبانة.

يتضح من الجدول (3-3) توزيع العينة وفقا للمؤهل العلمي اذ ان اعلى نسبة كانت لحملة البكالوريوس بنسبة (56.2%) يليها الماجستير بنسبة (22.3%) ومن ثم الدكتوراه والدبلوم والدبلوم العالي بنسبة على الترتيب 8.3% , 6.6% , 1.7% وهذا يدل على ان العينة ذات مؤهل علمي بدرجة عالية .

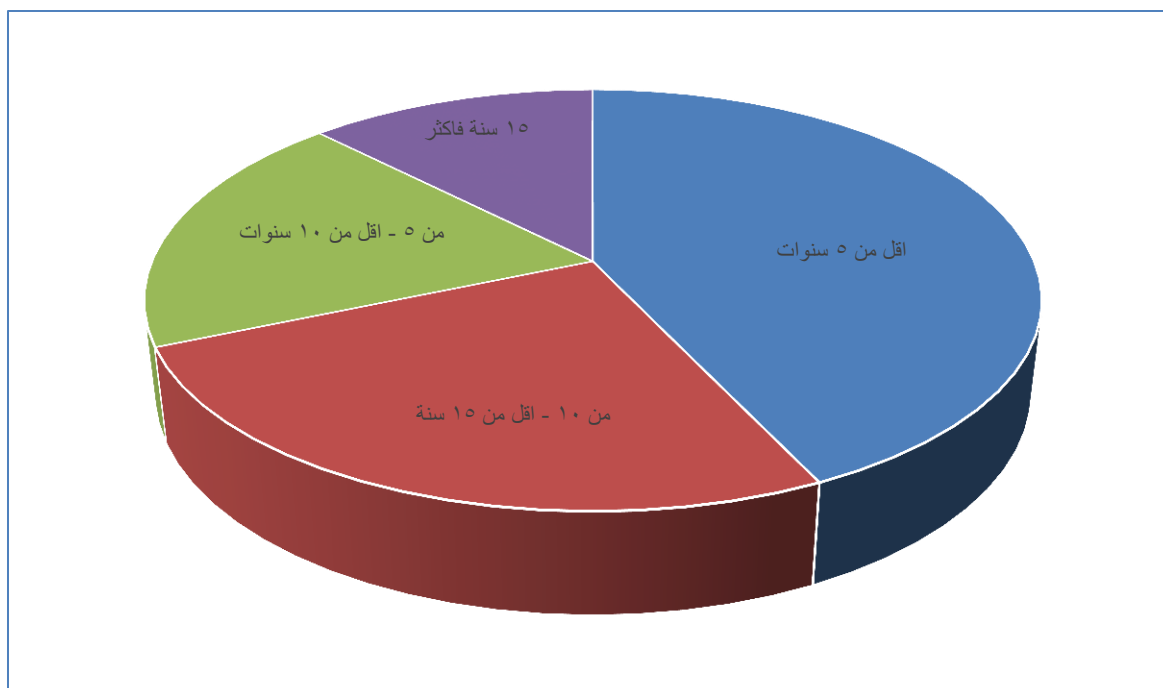


شكل (3-2) توزيع أفراد العينة بحسب المؤهل العلمي

جدول (3-4) توزيع أفراد العينة حسب سنوات الخبرة			
Cumulative Percent	Percent	Frequency	الخبرة
43.0	19.0	23	أقل من 5 سنوات
68.6	25.6	31	من 5- أقل من 10 سنوات
87.6	43.0	52	من 10 - أقل من 15 سنة
100.0	12.4	15	15 سنة فأكثر

	100.0	121	Total
المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على نتائج تحليل الاستبانة.			

ويمكن ان نلاحظ من الجدول (3-4) الذي يمثل توزيع أفراد العينة بحسب سنوات الخبرة أنّ المرتبة الاولى لأصحاب سنوات خبرة من 10 سنوات - اقل من 15 سنة قد شكلت نسبة (43%) من عدد أفراد عينة البحث, ويليهما اكبر من 5 سنوات واقل من 10 بنسبة (25.6%) ومن ثم الاقل من 5 سنوات و 15 سنة فاكثر بنسبة 19% و 12.4% وتشير الاحصاءات الى ان عينة البحث تملك من الخبرة الجيدة في العمل .



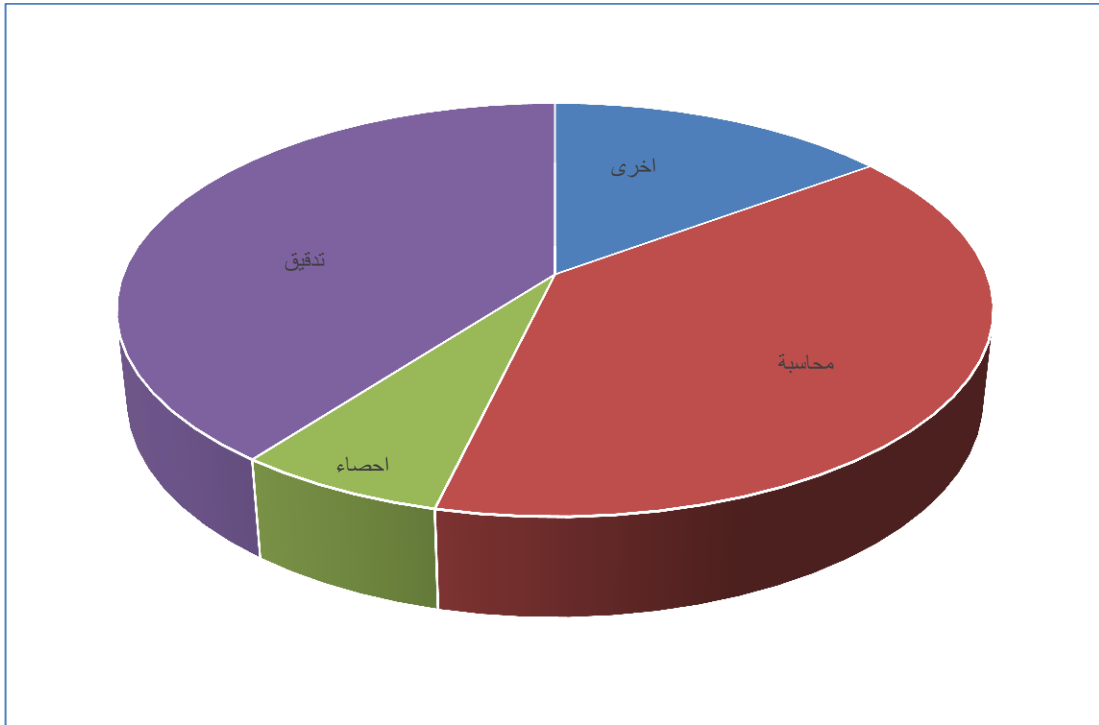
شكل (3-3) تقسيم الافراد عينة الاستبانة بحسب سنوات الخبرة

كما يُلاحظ من الجدول (3-5) الذي يمثل توزيع الأفراد عينة الاستبانة بحسب التخصص العلمي أنّ هناك نسبة (39.7%) من عدد أفراد عينة البحث كانوا من فئة المدققين ويعد مؤشراً ايجابياً و يدلّ على انهم يمتلكون المعرفة في مجال التدقيق ونسبة

(38.8%) كانت من تخصص المحاسبة وتليها التخصصات الأخرى بنسب متفاوتة على الترتيب 14.9% و6.6% .

جدول (3-5) توزيع أفراد العينة حسب التخصص العلمي			
Cumulative Percent	Percent	Frequency	التخصص العلمي
14.9	39.7	48	تدقيق
53.7	38.8	47	محاسبة
60.3	6.6	8	احصاء
100.0	14.9	18	أخرى
	100.0	121	Total

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على نتائج تحليل الاستبانة.

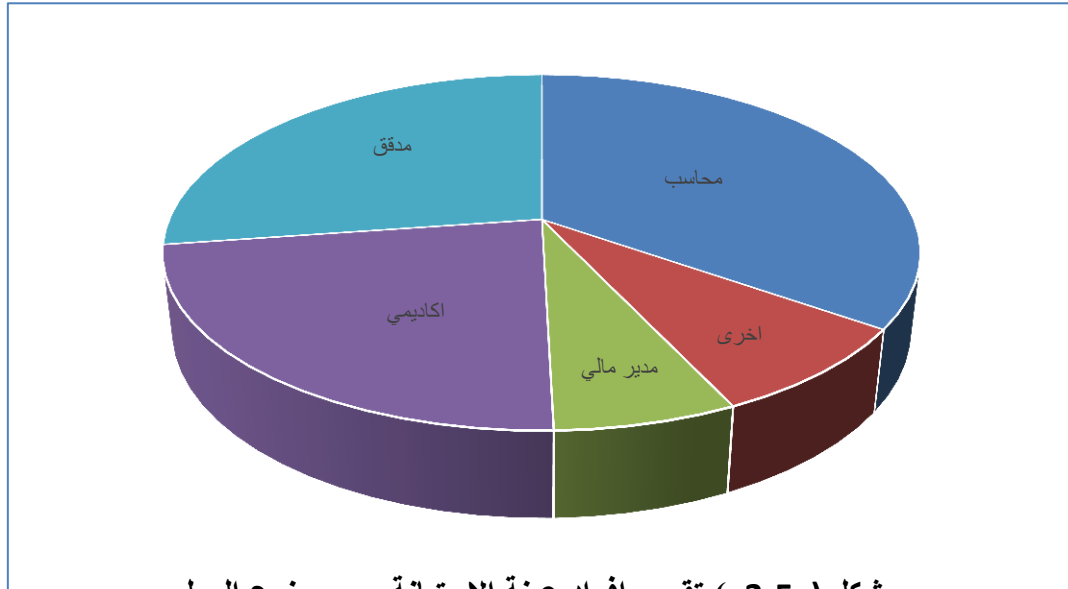


شكل (3-4) تقسيم الافراد عينة الاستبانة بحسب التخصص العلمي

جدول (3-6) توزيع افراد العينة حسب نوع العمل			
Cumulative Percent	Percent	Frequency	نوع العمل
34.7	34.7	42	محاسب
43.0	27.3	33	مدقق
49.6	6.6	8	مدير مالي
72.7	23.1	28	اكاديمي
100.0	8.3	10	اخرى
	100.0	121	Total

المصدر: إعداد الباحث بالاعتماد على نتائج تحليل الاستبانة.

و يمكن ملاحظة الجدول (3-6) الذي يمثل توزيع الأفراد عينة الاستبيان حسب نوع العمل الممارس فإنّ هناك نسبة (34.7%) من عدد أفراد عينة البحث كانوا من فئة المحاسبين ويليها المدققين بنسبة (27.3%) وكان العمل الاكاديمي بنسبة 23.1% اما الاعمال الاخرى والمدير المالي كانت بنسبة 8.3% , 6.6% .



شكل (3-5) تقسيم افراد عينة الاستبانة بحسب نوع العمل

وبعد الانتهاء من وصف العينة قام الباحث بالتأكد من ثبات المقياس عن طريق حساب معاملات كرونباخ الفاء، وبالاستعانة ببرنامج spss كانت النتائج كالآتي :

جدول (3-7) معاملات كرونباخ الفاء Cronbach's Alpha لاختبار ثبات الاستبيان		
رقم المحور	اسم المحور	معامل كرونباخ الفاء
الأول	اسلوب العصف الذهني	%76.6
الثاني	الفكر الابداعي للمدقق	%81.5
الثالث	جودة التدقيق	%81.6

%81.6	تخفيض مخاطر الاحتيال	الرابع
%82,9	الإجمالي	
المصدر : من اعداد الباحث بالاعتماد على نتائج برنامج Spss		

ويبين الجدول (3-7) ارتفاع معاملات الثبات لجميع ابعاد الاستبانة وان معامل الثبات لجميع المحاور يزيد عن 70% وهي قيم مرتفعة من الناحية الإحصائية.

كما وقام الباحث بالتأكد من الثبات من عن طريق احتساب معاملات الثبات بطريقة التجزئة النصفية وكانت النتائج كالآتي:-

جدول (3-8) معاملات التجزئة النصفية split-half reliability لاختبار ثبات الاستبيان		
التجزئة النصفية باستخدام معامل Spearman-Brown or Guttman	اسم المحور	رقم المحور
%76.4	اسلوب العصف الذهني	الأول
%73.2	الفكر الابداعي للمدقق	الثاني

74.1%	جودة التدقيق	الثالث
70.8	تخفيض مخاطر الاحتيال	الرابع
77,8%	الإجمالي	
المصدر : من اعداد الباحث بالاعتماد على نتائج برنامج Spss		

ويبين الجدول (3-8) ارتفاع معاملات الثبات لجميع ابعاد الاستبانة وان معامل الثبات لجميع المحاور يزيد عن 70% وهي تعد قيم مرتفعة من الناحية الإحصائية.

كما وتم قياس الاتساق الداخلي بين كل بعد من ابعاد الاستبانة والاسئلة المكونة لها باستخدام معامل الارتباط بيرسون وكانت النتائج وفق برنامج Spss كالآتي:

جدول (3-9) الاتساق الداخلي لفقرات المحور الأول- أسلوب العصف الذهني

Correlations			
N	Sig. (2-tailed)	Pearson Correlation1	Item
121	.001	.298**	x1

¹ تتراوح قوة معامل الارتباط Pearson Correlation بين موجب واحد وسالب واحد، والإشارة الموجبة تشير إلى العلاقة الطردية، في حين أن الإشارة السالبة تشير إلى العلاقة العكسية، وكلما اقتربت قيمة معامل الارتباط إلى الموجب واحد أو السالب واحد كان الارتباط قويا، وكلما اقتربت قيمته إلى الصفر كان الارتباط ضعيفا.

121	.000	.435**	x2
121	.000	.477**	x3
121	.000	.408**	x4
121	.000	.519**	x5
121	.000	.511**	x6
121	.000	.500**	x7
121	.000	.521**	x8
121	.000	.605**	x9
121	.000	.436**	x10
121	.000	.451**	x11
121	.000	.452**	x12
121	.000	.555**	x13
121	.000	.505**	x14
121	.000	.434**	x15
121	.000	.439**	x16

****.** Correlation is significant at the 0.01 level (2-tailed).

***** Correlation is significant at the 0.05 level (2-tailed).

المصدر : من اعداد الباحث بالاعتماد على نتائج برنامج Spss

ونلاحظ من الجدول (3-9) ان جميع معاملات الارتباط بين المحور الأول (أسلوب العصف الذهني) ككل والاسئلة المتكون منها كانت القيم ذات دلالة من الناحية الاحصائية اذ ان جميع قيم (2-tailed) Sig. كانت أصغر من 0.05. وجميع تلك القيم كانت قيما موجبة ما يشير الى وجود ارتباط طردي بين كل فقرة وبين البعد الذي تنتمي له وهذا ما يعكس الاتساق الداخلي العالي بين فقرات ذلك المحور.

جدول (3-10) الاتساق الداخلي لفقرات المحور الثاني- الفكر الإبداعي للمدقق

Correlations			
N	Sig. (2-tailed)	Pearson Correlation	Item
121	.000	.355**	x1
121	.000	.482**	x2
121	.000	.565**	x3
121	.000	.469**	x4
121	.000	.479**	x5
121	.000	.445**	x6
121	.000	.640**	x7
121	.000	.652**	x8
121	.000	.543**	X9
121	.000	.623**	X10
121	.000	.633**	X11
121	.000	.427**	X12

121	.000	.616**	X13
121	.000	.472**	X14
121	.000	.346**	X15
121	.000	.449**	X16
*. Correlation is significant at the 0.05 level (2-tailed).			
**. Correlation is significant at the 0.01 level (2-tailed).			
المصدر : من اعداد الباحث بالاعتماد على نتائج برنامج Spss			

ونلاحظ من الجدول (10-3) ان جميع معاملات الارتباط بين المحور الثاني (الفكر الإبداعي للمدقق) والاسئلة المتكون منها كانت القيم ذات دلالة من الناحية الاحصائية اذ ان جميع قيم (2-tailed) Sig. كانت أصغر من 0.05. وجميع تلك القيم كانت قيماً موجبة مما يشير الى وجود ارتباط طردي بين كل فقرة وبين المحور الذي تنتمي له وهذا ما يعكس الاتساق الداخلي العالي بين فقرات ذلك المحور.

جدول (11-3) الاتساق الداخلي لفقرات المحور الثالث- جودة التدقيق

Correlations			
N	Sig. (2-tailed)	Pearson Correlation	Item
121	.000	.516**	x1
121	.000	.446**	x2
121	.000	.562**	x3
121	.000	.596**	x4

121	.000	.519**	x5
121	.000	.513**	x6
121	.000	.629**	x7
121	.000	.650**	x8
121	.000	.559**	X9
121	.000	.417**	X10
121	.000	.415**	X11
121	.000	.661**	X12
121	.000	.444**	X13
121	.000	.439**	X14
121	.000	.528**	X15
121	.000	.413**	X16
*. Correlation is significant at the 0.05 level (2-tailed).			
**. Correlation is significant at the 0.01 level (2-tailed).			
المصدر : من اعداد الباحث بالاعتماد على نتائج برنامج Spss			

ونلاحظ من الجدول (11-3) ان جميع معاملات الارتباط بين المحور الثالث (جودة التدقيق) والاسئلة المتكون منها كانت القيم ذات دلالة من الناحية الاحصائية اذ ان جميع قيم (2-tailed) Sig. كانت أصغر من 0.05. وجميع تلك القيم كانت قيماً موجبة ما يشير الى وجود ارتباط طردي بين كل فقرة وبين البعد الذي تنتمي له وهذا ما يعكس الاتساق الداخلي العالي بين فقرات ذلك المحور.

جدول (3-12) الاتساق الداخلي لفقرات المحور الرابع - تخفيض مخاطر الاحتيال

Correlations			
N	Sig. (2-tailed)	Pearson Correlation	Item
121	.016	.148*	x1
121	.048	.176*	x2
121	.049	.163*	x3
121	.049	.151*	x4
121	.000	.443**	x5
121	.000	.377**	x6
121	.005	.253**	x7
121	.047	.162*	x8
121	.000	.318**	X9
121	.001	.296**	X10
121	.016	.148*	X11
121	.033	.194*	X12
121	.049	.172*	X13
121	.000	.379**	X14
121	.000	.386**	X15

121	.016	.148*	X16
*. Correlation is significant at the 0.05 level (2-tailed).			
**. Correlation is significant at the 0.01 level (2-tailed).			
المصدر : من اعداد الباحث بالاعتماد على نتائج برنامج Spss			

ونلاحظ من الجدول (12-3) ان جميع معاملات الارتباط بين المحور الرابع (تخفيض مخاطر الاحتيال) والاسئلة المتكون منها كانت القيم ذات دلالة من الناحية الاحصائية اذ ان جميع قيم (2-tailed) Sig. كانت أصغر من 0.05. وجميع تلك القيم كانت قيماً موجبة ما يشير الى وجود ارتباط طردي بين كل فقرة وبين البعد الذي تنتمي له وهذا ما يعكس الاتساق الداخلي العالي بين فقرات ذلك المحور.

وكذلك قام الباحث بالتأكد من الصدق البنائي لفقرات الاستبانة عن طريق عرضه على مجموعة من السادة المحكمين ممن يحملون شهادة الدكتوراه بلقب أستاذ واستاذ مساعد في الجامعات العراقية وفق الجدول ضمن الملاحق البحث .

وبعد التأكد من صدق وثبات المقياس قام الباحث بتوزيعه على الافراد عينة الاستبانة وفيما يأتي نتائج الإحصاء الوصفي لاستجابات (الإجابات التي تم الحصول عليها):-

المحور الأول:- العصف الذهني

جدول (14-3) استجابة افراد عينة الاستبانة لفقرات العصف الذهني

الترتيب الأهمية	معامل اختلاف	انحراف معياري	وسط حسابي	لا اتفق بشدة		لا اتفق		محايد		اتفق		اتفق بشدة		التسلسل
				نسبة	تكرار	نسبة	تكرار	نسبة	تكرار	نسبة	تكرار	نسبة	تكرار	
1	0.133	0.553	4.165	0%	0	1%	1	6%	7	69%	84	24%	29	x1
2	0.134	0.566	4.215	0%	0	0%	0	7%	9	64%	77	29%	35	x2
4	0.150	0.614	4.083	0%	0	2%	2	10%	12	67%	81	21%	26	x3
15	0.208	0.803	3.851	1%	1	6%	7	18%	22	58%	70	17%	21	x4
6	0.157	0.648	4.116	0%	0	1%	1	13%	16	60%	72	26%	32	x5
3	0.138	0.584	4.223	0%	0	1%	1	6%	7	64%	77	30%	36	x6
8	0.164	0.671	4.091	0%	0	2%	3	11%	13	62%	75	25%	30	x7
14	0.203	0.821	4.041	2%	2	3%	4	12%	14	56%	68	27%	33	x8
12	0.187	0.753	4.017	0%	0	4%	5	15%	18	56%	68	25%	30	x9
5	0.157	0.632	4.017	0%	0	2%	3	12%	14	68%	82	18%	22	x10
16	0.228	0.861	3.777	1%	1	8%	10	21%	25	53%	64	17%	21	x11
13	0.188	0.753	4.000	0%	0	5%	6	13%	16	59%	71	23%	28	x12
11	0.187	0.747	3.992	1%	1	3%	4	13%	16	61%	74	21%	26	x13

10	0.171	0.700	4.099	1%	1	1%	1	12%	15	60%	72	26%	32	x14
9	0.170	0.688	4.041	0%	0	5%	6	7%	8	68%	82	21%	25	x15
7	0.158	0.645	4.091	0%	0	1%	1	14%	17	60%	73	25%	30	x16
	0.171	0.690	4.051	الوسط الحسابي والانحراف المعياري ومعامل الاختلاف للمحور ككل										
المصدر : من اعداد الباحث بالاعتماد على نتائج برنامج Spss														

1. يعد الانحراف المعياري (Standard deviation) القيمة الأكثر استخداما من بين مقاييس التشتت لقياس مدى التبعثر الإحصائي، أي أنه يدل على مدى امتداد مجالات القيم ضمن مجموعة البيانات الإحصائية، وكلما قلَّت قيمة الانحراف المعياري، قل تشتتُ البيانات عن الوسط الحسابي، ويعكس ذلك التقارب في وجهات نظر الأفراد عينة الاستبانة.
2. هو نسبة الانحراف المعياري إلى المتوسط، كلما قل معامل الاختلاف، قل مستوى التشتت عن المتوسط، ويعكس ذلك مستوى تشتت الاجابات الفردية عن متوسط اجابات افراد العينة
3. تم الاعتماد على قيمة معامل الاختلاف في ترتيب الفقرات لأنها تعكس أهمية الفقرة، وكلما كان انخفاض معامل الاختلاف كان ذلك دالا على شدة تقارب اراء الافراد عينة الاستبيان.

نلاحظ الجدول (3-14) اذ تبين ان الوسط الحسابي الموزون لهذا المحور هو 4.051 وهو اكبر من الوسط الافتراضي للمقياس البالغ 3 درجات، وبانحراف معياري منخفض جدا بلغ 0.690 في حين بلغت درجة معامل الاختلاف 0.171، وهذا يدل على تقارب كبير عن فقرات هذا المحور من وجهة نظر الافراد عينة الاستبانة، وعلى المستوى التفصيلي لهذا البعد يتضح ان جميع فقرات هذا البعد كانت اوساطها الحسابية المحسوبة اكبر من الوسط الافتراضي للمقياس، وكانت الفقرة المتمثلة بالسؤال الاول والمتضمن (تحفز جلسات العصف الذهني في حل المشكلات الجماعية وتوليد الأفكار التي يمكن أن تزيد بشكل كبير من جودة وكمية الأفكار التي تم إنشاؤها)، قد حققت اقل معامل اختلاف في هذا البعد بلغ 0.133 مما يعكس درجة الاتفاق العالية في إجابات افراد العينة وكان الوسط الحسابي لها بمقدار 4,165 وبانحراف معياري 0.553 وهذا ما يدل على ان جلسات العصف الذهني تسهم في حل المشكلات الجماعية وتوليد الأفكار التي يمكن أن تزيد بشكل كبير من جودة وكمية الأفكار التي تم إنشاؤها من وجهة نظر الافراد عينة البحث.

في حين ان الفقرة المتمثلة بالسؤال الحادي عشر المتضمنة (جلسات العصف الذهني التي تتكون من اعضاء لديهم شكوك مهنية عالية تسهم بإنشاء قائمة من الأفكار) قد حققت اعلى معامل اختلاف بلغ 0.228 في هذا البعد وكان الوسط الحسابي لها بمقدار 3.777 وبانحراف معياري 0.861 وهذا ما يدل على انه على الرغم من الافراد عينة البحث يرون أن جلسات العصف الذهني التي تتكون من اعضاء لديهم شكوك مهنية عالية تسهم بإنشاء قائمة من الأفكار ، الا ان اجماعهم على هذه الفقرة كان اقل من باقي الفقرات في هذا المحور.

اما بالنسبة لبقية الأسئلة فكانت النتائج كالآتي:-

أ- بالنسبة للسؤال الثاني والذي كان بمضمون (تدعم جلسات العصف الذهني التي تتكون من اعضاء ذوي خبرة وتخصص مهني الجلسات والخروج بأفكار ذات جودة عالية). فقد كان معامل الاختلاف بمقدار 0.134 والذي يقيس مدى تقارب اراء العينة والذي كان وفقاً لذلك بالمرتبة الثانية في هذا المحور، والانحراف المعياري بلغ 0.566 وكان الوسط الحسابي بمقدار 4.215 وهو اعلى من الوسط الافتراضي لمقياس ليكرت الخماسي المستخدم والبالغ 3 درجات، وهذا يعني ان الافراد عينة

البحث يرون ان جلسات العصف الذهني التي تتكون من اعضاء ذوي خبرة وتخصص مهني تدعم الجلسات والخروج بأفكار ذات جودة عالية.

ب- بالنسبة للسؤال الثالث والذي كان بمضمون (تساعد جلسات العصف الذهني في زيادة الافكار الجديدة التي تتبناها الجلسات.) فقد كان معامل الاختلاف بمقدار 0.150 والذي يقيس مدى تقارب اراء العينة والذي كان وفقاً لذلك بالمرتبة الرابعة في هذا المحور، والانحراف المعياري بلغ 0.614 وكان الوسط الحسابي بمقدار 4.083 وهو اعلى من الوسط الافتراضي لمقياس ليكرت الخماسي المستخدم والبالغ 3 درجات، وهذا يعني ان الافراد عينة البحث يروون ان جلسات العصف الذهني تساعد في زيادة الافكار الجديدة التي تتبناها الجلسات.

ت- بالنسبة للسؤال الرابع والذي كان بمضمون (تساعد جلسات العصف الذهني في مناقشة اعضاء الفريق كل فكرة للتوضيح فقط من دون تقييم نقدي أو ممارسة ضغط .) فقد كان معامل الاختلاف بمقدار 0.208 والذي يقيس مدى تقارب اراء العينة والذي كان وفقاً لذلك بالمرتبة الخامسة عشر في هذا المحور ، والانحراف المعياري بلغ 0.803 وكان الوسط الحسابي بمقدار 3.815 وهو اعلى من الوسط الافتراضي لمقياس ليكرت الخماسي المستخدم والبالغ 3 درجات، وهذا يعني ان الافراد عينة الاستبيان يروون ان جلسات العصف الذهني تساعد في مناقشة اعضاء الفريق كل فكرة للتوضيح فقط دون تقييم نقدي أو ممارسة ضغط .

ث- بالنسبة للسؤال الخامس والذي كان بمضمون (تسمح جلسات العصف الذهني بإتاحة الفرصة للتعبير الحر عن الافكار) فقد كان معامل الاختلاف بمقدار 0.157 والذي يقيس مدى تقارب اراء العينة والذي كان طبقاً لذلك بالمرتبة السادسة في هذا المحور ، والانحراف المعياري بلغ 0648 وكان الوسط الحسابي بمقدار 4.116 وهو اعلى من الوسط الافتراضي لمقياس ليكرت الخماسي المستخدم والبالغ 3 درجات، وهذا يعني ان الافراد عينة البحث يروون ان جلسات العصف الذهني تسمح بإتاحة الفرصة للتعبير الحر عن الافكار .

ج- بالنسبة للسؤال السادس والذي كان بمضمون (تسمح جلسات العصف الذهني للمشاركين بالتفكير الجماعي لا نتاج وتوليد اكبر عدد ممكن من الافكار او الحلول.) فقد كان معامل الاختلاف بمقدار 0.138 والذي يقيس مدى تقارب اراء العينة والذي كان وفقاً لذلك بالمرتبة الثالثة في هذا المحور ، والانحراف المعياري بلغ 0.584 وكان الوسط الحسابي بمقدار 4.223 وهو اعلى من الوسط الافتراضي لمقياس

ليكرت الخماسي المستخدم والبالغ 3 درجات، وهذا يعني ان الافراد عينة البحث يروون ان جلسات العصف الذهني تسمح للمشاركين بالتفكير الجماعي لا نتاج وتوليد اكبر عدد ممكن من الافكار او الحلول.

ح- بالنسبة للسؤال السابع والذي كان بمضمون (تسهم جلسات العصف الذهني تدفق الافكار خلال المناقشة الجماعية) فقد كان معامل الاختلاف بمقدار 0.164 والذي يقيس مدى تقارب آراء العينة والذي كان وفقاً لذلك بالمرتبة الثامنة في هذا المحور، والانحراف المعياري بلغ 0.671 وكان الوسط الحسابي بمقدار 4,091 وهو اعلى من الوسط الافتراضي لمقياس ليكرت الخماسي المستخدم والبالغ 3 درجات، وهذا يعني ان الافراد عينة البحث يروون ان جلسات العصف الذهني تتيح تدفق الافكار في المناقشة الجماعية.

خ- بالنسبة للسؤال الثامن والذي كان بمضمون (تسهم جلسات العصف الذهني عن طريق العصف الذهني الالكتروني في تبادل اعضاء الفريق افكارهم بكل حرية) فقد كان معامل الاختلاف بمقدار 0.203 والذي يقيس مدى تقارب آراء العينة والذي كان وفقاً لذلك بالمرتبة الرابعة عشر في هذا المحور ، والانحراف المعياري بلغ 0.821 وكان الوسط الحسابي بمقدار 4.041 وهو اعلى من الوسط الافتراضي لمقياس ليكرت الخماسي المستخدم والبالغ 3 درجات، وهذا يعني ان الافراد عينة البحث يروون ان جلسات العصف الذهني تتيح عن طريق العصف الذهني الالكتروني في تبادل اعضاء الفريق افكارهم بكل حرية.

د- بالنسبة للسؤال التاسع والذي كان بمضمون (تشجع جلسات العصف الذهني المستدير استثارة الخيال والتدريب على التفكير.) فقد كان معامل الاختلاف بمقدار 0.187 والذي يقيس مدى تقارب آراء العينة والذي كان وفقاً لذلك بالمرتبة الثانية عشر في هذا المحور ، والانحراف المعياري بلغ 0.753 وكان الوسط الحسابي بمقدار 4.017 وهو اعلى من الوسط الافتراضي لمقياس ليكرت الخماسي المستخدم والبالغ 3 درجات، وهذا يعني ان الافراد عينة البحث يروون ان جلسات العصف الذهني المستدير تشجع استثارة الخيال والتدريب على التفكير.

ذ- بالنسبة للسؤال العاشر والذي كان بمضمون (تشجع جلسات العصف الذهني لإعداد بيئة اجتماعات مريحة للدورة اذ يتم التمهيد لعقد جلسات لإزالة الحواجز بين المشاركين.) فقد كان معامل الاختلاف بمقدار 0.157 والذي يقيس مدى تقارب آراء العينة والذي كان وفقاً لذلك بالمرتبة الخامسة في هذا المحور ، والانحراف المعياري

بلغ 0632 وكان الوسط الحسابي بمقدار 4.017 وهو اعلى من الوسط الافتراضي لمقياس ليكرت الخماسي المستخدم والبالغ 3 درجات، وهذا يعني ان الافراد عينة البحث يروون ان جلسات العصف الذهني تشجع لإعداد بيئة اجتماعات مريحة للدورة اذ يتم التمهيد لعقد جلسات لإزالة الحواجز بين المشاركين.

ر- بالنسبة للسؤال الثاني عشر والذي كان بمضمون (ضم جلسات العصف الذهني اعضاء يتمتعون بمجموعة واسعة من التخصصات ، فضلا عن امتلاكهم أساليب التفكير المختلفة.) فقد كان معامل الاختلاف بمقدار 0.188 والذي يقيس مدى تقارب اراء العينة والذي كان وفقاً لذلك بالمرتبة الثالثة عشر في هذا المحور ، والانحراف المعياري بلغ 0.753 وكان الوسط الحسابي بمقدار 4.00 وهو اعلى من الوسط الافتراضي لمقياس ليكرت الخماسي المستخدم والبالغ 3 درجات، وهذا يعني ان الافراد عينة البحث يروون ان جلسات العصف الذهني ينبغي ان تضم اعضاء يتمتعون بمجموعة واسعة من التخصصات ، فضلا عن امتلاكهم أساليب التفكير المختلفة.

ز- بالنسبة للسؤال الثالث عشر والذي كان بمضمون (منح جلسات العصف الذهني فرصة لفهم معنى أفكار الآخرين في ظل الظروف الكلية التي تشمل الأبعاد العاطفية والمعرفية) فقد كان معامل الاختلاف بمقدار 0.187 والذي يقيس مدى تقارب اراء العينة والذي كان وفقاً لذلك بالمرتبة الحادية عشر في هذا المحور ، والانحراف المعياري بلغ 0.747 وكان الوسط الحسابي بمقدار 3.992 وهو اعلى من الوسط الافتراضي لمقياس ليكرت الخماسي المستخدم والبالغ 3 درجات، وهذا يعني ان الافراد عينة البحث يروون ان جلسات العصف الذهني تمنح فرصة لفهم معنى أفكار الآخرين في ظل الظروف الكلية التي تشمل الأبعاد العاطفية والمعرفية .

س- بالنسبة للسؤال الرابع عشر والذي كان بمضمون (يتقن قائد الفريق في كيفية مشاركة جميع الاعضاء في طرح الافكار بحرية وحماس) فقد كان معامل الاختلاف بمقدار 0.171 والذي يقيس مدى تقارب آراء العينة والذي كان وفقاً لذلك بالمرتبة العاشرة في هذا المحور ، والانحراف المعياري بلغ 0.700 وكان الوسط الحسابي بمقدار 4.099 وهو اعلى من الوسط الافتراضي لمقياس ليكرت الخماسي المستخدم والبالغ 3 درجات، وهذا يعني ان الافراد عينة البحث يروون ضرورة أن يتقن قائد الفريق في كيفية مشاركة جميع الاعضاء في طرح الافكار بحرية وحماس.

ش- بالنسبة للسؤال الخامس عشر والذي كان بمضمون (يحفز اسلوب العصف الذهني في توليد الافكار غير المألوفة في وقت قصير نسبيا) فقد كان معامل الاختلاف بمقدار 0.170 والذي يقيس مدى تقارب اراء العينة والذي كان وفقاً لذلك بالمرتبة التاسعة في هذا المحور ، والانحراف المعياري بلغ 0.688 وكان الوسط الحسابي بمقدار 4.041 وهو اعلى من الوسط الافتراضي لمقياس ليكرت الخماسي المستخدم والبالغ 3 درجات، وهذا يعني ان الافراد عينة البحث يروون أن اسلوب العصف الذهني يحفز في توليد كما كبيرا من الافكار الغير مألوفة في وقت قصير نسبيا .

ص- بالنسبة للسؤال السادس عشر والذي كان بمضمون (يشجع اسلوب العصف الذهني في دراسة الافكار مجتمعة بدلا من دراستها فرادى مما يجعل قيمتها في الامد البعيد) فقد كان معامل الاختلاف بمقدار 0.158 والذي يقيس مدى تقارب اراء العينة والذي كان وفقاً لذلك بالمرتبة السابعة في هذا المحور، والانحراف المعياري بلغ 0.645 وكان الوسط الحسابي بمقدار 4.091 وهو اعلى من الوسط الافتراضي لمقياس ليكرت الخماسي المستخدم والبالغ 3 درجات، وهذا يعني ان الافراد عينة البحث يروون ان اسلوب العصف الذهني يشجع في دراسة الافكار مجتمعة بدلا من دراستها فرادى ما يجعل قيمتها في الامد البعيد .

المحور الثاني:- الفكر الإبداعي للمدقق

جدول (3-15) استجابة افراد عينة البحث لفقرات محور الفكر الإبداعي للمدقق

ترتيب الأهمية	معامل اختلاف	انحراف معياري	وسط حسابي	لا اتفق بشدة		لا اتفق		محايد		اتفق		اتفق بشدة		التسلسل
				نسبة	تكرار	نسبة	تكرار	نسبة	تكرار	نسبة	تكرار	نسبة	تكرار	
1	0.129	0.567	4.380	0%	0	0%	0	4%	5	54%	65	42%	51	x1
3	0.152	0.642	4.231	0%	0	0%	0	12%	14	54%	65	35%	42	x2
11	0.183	0.778	4.248	1%	1	2%	3	8%	10	48%	58	40%	49	x3
5	0.167	0.721	4.322	1%	1	1%	1	7%	9	47%	57	44%	53	x4
7	0.177	0.744	4.215	1%	1	1%	1	12%	14	50%	60	37%	45	x5
6	0.176	0.712	4.041	0%	0	2%	3	16%	19	57%	69	25%	30	x6
13	0.189	0.781	4.124	1%	1	2%	2	15%	18	50%	60	33%	40	x7
16	0.219	0.843	3.851	0%	0	9%	11	17%	20	55%	66	20%	24	x8
14	0.200	0.814	4.066	1%	1	5%	6	10%	12	55%	67	29%	35	x9

8	0.179	0.727	4.066	1%	1	3%	4	8%	10	64%	77	24%	29	x10
9	0.180	0.739	4.107	1%	1	2%	3	10%	12	59%	71	28%	34	x11
4	0.164	0.658	4.017	0%	0	2%	2	16%	19	62%	75	21%	25	x12
10	0.182	0.724	3.975	1%	1	2%	3	15%	18	62%	75	20%	24	x13
2	0.140	0.574	4.107	0%	0	0%	0	12%	14	66%	80	22%	27	x14
12	0.189	0.758	4.008	0%	0	3%	4	18%	22	53%	64	26%	31	x15
15	0.200	0.814	4.066	1%	1	4%	5	12%	15	53%	64	30%	36	x16
	0.177	0.725	4.114	الوسط الحسابي والانحراف المعياري ومعامل الاختلاف للمحور ككل										
المصدر : من اعداد الباحث بالاعتماد على نتائج برنامج Spss														

فقط تبين إن الوسط الحسابي الموزون لهذا المحور هو 4.114 وهو اكبر من الوسط الافتراضي للمقياس البالغ 3 درجات، وبانحراف معياري منخفض جدا بلغ 0.725 في حين بلغت درجة معامل الاختلاف 0.177، وهذا يدل على تقارب كبير عن فقرات هذا المحور من وجهة نظر الافراد عينة البحث وعلى المستوى التفصيلي لهذا البعد يتضح عن طريق الجدول (3-15) ان جميع فقرات هذا البعد كانت اوساطها الحسابية المحسوبة اكبر من الوسط الافتراضي للمقياس، وكانت الفقرة المتمثلة بالسؤال الاول والمتضمن (يمثل الابداع ظاهرة خلاقية لإنتاج افكار جديدة لدى المدقق) قد حققت اقل معامل اختلاف في هذا البعد بلغ 0.129 مما يعكس درجة الاتفاق العالية في إجابات افراد العينة وكان الوسط الحسابي لها بمقدار 4,380 وبانحراف معياري 0.567 وهذا ما يدل على أن الابداع يمثل ظاهرة خلاقية لإنتاج افكار جديدة لدى المدقق من وجهة نظر الافراد عينة البحث.

في حين ان الفقرة المتمثلة بالسؤال الثامن المتضمنة (يسهم اسلوب العصف الذهني في ازالة معيقات الابداع لدى المدقق) قد حققت اعلى معامل اختلاف بلغ 0.219 في هذا البعد وكان الوسط الحسابي لها بمقدار 3.851 وبانحراف معياري 0843 وهذا ما يدل على الرغم من ان الافراد عينة البحث يرون ان اسلوب العصف الذهني يسهم في ازالة معيقات الابداع لدى المدقق الا ان اجماعهم على هذه الفقرة كان اقل من باقي الفقرات في هذا المحور.

اما بالنسبة لبقية الأسئلة فكانت النتائج كالآتي:-

أ- بالنسبة للسؤال الثاني والذي كان بمضمون (ان الطلاقة ، المرونة ، الاصاله سمة من سمات المبدع) فقد كان معامل الاختلاف بمقدار 0.169 والذي يقيس مدى تقارب اراء العينة والذي كان وفقاً لذلك بالمرتبة الثالثة في هذا المحور، والانحراف المعياري بلغ 0.152 وكان الوسط الحسابي بمقدار 4.231 وهو اعلى من الوسط الافتراضي لمقياس ليكرت الخماسي المستخدم والبالغ 3 درجات، وهذا يعني ان الافراد عينة البحث يؤيدون ان الطلاقة ، المرونة ، الاصاله سمة من سمات المبدع .

ب- بالنسبة للسؤال الثالث والذي كان بمضمون (يتسم المدقق المبدع بان يكون قادراً على حل المشكلات وايجاد الافكار المثلى لحلها .) فقد كان معامل الاختلاف بمقدار 0.183 والذي يقيس مدى تقارب اراء العينة والذي كان وفقاً لذلك بالمرتبة الحادية عشر في هذا المحور، والانحراف المعياري بلغ 0.778 وكان الوسط الحسابي بمقدار 4.248 وهو

اعلى من الوسط الافتراضي لمقياس ليكرت الخماسي المستخدم والبالغ 3 درجات، وهذا يعني ان الافراد عينة البحث يروون ان اتصاف المدقق بالمبدع بان يكون قادراً على حل المشكلات وايجاد الافكار المثلى لحلها .

ت- بالنسبة للسؤال الرابع والذي كان بمضمون (ان تحليل الاشياء بعناية ودقة تساعد المدقق على الابداع في عمله .) فقد كان معامل الاختلاف بمقدار 0.167 والذي يقيس مدى تقارب اراء العينة والذي كان وفقاً لذلك بالمرتبة الخامسة في هذا المحور ، والانحراف المعياري بلغ 0.721 وكان الوسط الحسابي بمقدار 4.322 وهو اعلى من الوسط الافتراضي لمقياس ليكرت الخماسي المستخدم والبالغ 3 درجات، وهذا يعني ان الافراد عينة البحث يروون ان تحليل الاشياء بعناية ودقة تساعد المدقق على الابداع في عمله .

ث- بالنسبة للسؤال الخامس والذي كان بمضمون (يعتبر التنظيم جزء اساسي في الابداع) فقد كان معامل الاختلاف بمقدار 0.177 والذي يقيس مدى تقارب اراء العينة والذي كان وفقاً لذلك بالمرتبة السابعة في هذا المحور ، والانحراف المعياري بلغ 0.744 وكان الوسط الحسابي بمقدار 4.215 وهو اعلى من الوسط الافتراضي لمقياس ليكرت الخماسي المستخدم والبالغ 3 درجات، وهذا يعني ان الافراد عينة البحث يروون ان التنظيم يعد جزء اساسي في الابداع.

ج- بالنسبة للسؤال السادس والذي كان بمضمون (يسهم اسلوب العصف الذهني في تحرير افكار المشاركين لتطوير مجموعة غنية من الحلول الابداعية.) فقد كان معامل الاختلاف بمقدار 0.176 والذي يقيس مدى تقارب اراء العينة والذي كان وفقاً لذلك بالمرتبة السادسة في هذا المحور ، والانحراف المعياري بلغ 0.712 وكان الوسط الحسابي بمقدار 4.041 وهو اعلى من الوسط الافتراضي لمقياس ليكرت الخماسي المستخدم والبالغ 3 درجات، وهذا يعني ان الافراد عينة البحث يروون ان اسلوب العصف الذهني يسهم في تحرير افكار المشاركين لتطوير مجموعة غنية من الحلول الابداعية.

ح- بالنسبة للسؤال السابع والذي كان بمضمون (يسهم التخطيط الابداعي لعملية التدقيق في رفع جودة التدقيق) فقد كان معامل الاختلاف بمقدار 0.189 والذي يقيس مدى تقارب اراء العينة والذي كان وفقاً لذلك بالمرتبة الثالثة عشر في هذا المحور ، والانحراف المعياري بلغ 0.781 وكان الوسط الحسابي بمقدار 4.124 وهو اعلى من الوسط الافتراضي لمقياس ليكرت الخماسي المستخدم والبالغ 3 درجات، وهذا يعني ان الافراد عينة البحث يروون ان التخطيط الابداعي لعملية التدقيق يسهم في رفع جودة التدقيق .

- خ- بالنسبة للسؤال التاسع والذي كان بمضمون (يوثر الفكر الابداعي للمدقق بممارسة الاساليب غير التقليدية في عمله) فقد كان معامل الاختلاف بمقدار 0.200 والذي يقيس مدى تقارب اراء العينة والذي كان وفقاً لذلك بالمرتبة الرابعة عشر في هذا المحور ، والانحراف المعياري بلغ 0.814 وكان الوسط الحسابي بمقدار 4.066 وهو اعلى من الوسط الافتراضي لمقياس ليكرت الخماسي المستخدم والبالغ 3 درجات، وهذا يعني ان الافراد عينة البحث يرون ان الفكر الابداعي للمدقق يواثر بممارسة الاساليب غير التقليدية في عمله.
- د- بالنسبة للسؤال العاشر والذي كان بمضمون (يسهم الفكر الابداعي في كيفية الافادة من المعلومة واستخدامها في الواقع العملي) فقد كان معامل الاختلاف بمقدار 0.179 والذي يقيس مدى تقارب اراء العينة والذي كان وفقاً لذلك بالمرتبة الثامنة في هذا المحور ، والانحراف المعياري بلغ 0.727 وكان الوسط الحسابي بمقدار 4.066 وهو اعلى من الوسط الافتراضي لمقياس ليكرت الخماسي المستخدم والبالغ 3 درجات، وهذا يعني ان الافراد عينة البحث يرون ان الفكر الابداعي يسهم في كيفية الافادة من المعلومة واستخدامها في الواقع العملي .
- ذ- بالنسبة للسؤال الحادي عشر والذي كان بمضمون (يسهم الابداع في القدرة على اتخاذ القرارات الصائبة) فقد كان معامل الاختلاف بمقدار 0.180 والذي يقيس مدى تقارب اراء العينة والذي كان طبقاً لذلك بالمرتبة التاسعة في هذا المحور ، والانحراف المعياري بلغ 0.739 وكان الوسط الحسابي بمقدار 4.107 وهو اعلى من الوسط الافتراضي لمقياس ليكرت الخماسي المستخدم والبالغ 3 درجات، وهذا يعني ان الافراد عينة البحث يرون ان الابداع يسهم في القدرة على اتخاذ القرارات الصائبة .
- ر- بالنسبة للسؤال الثاني عشر والذي كان بمضمون (يسهم بالخروج بحلول ابداعية عند مشاركة الافكار هذه في جلسات العصف الذهني) فقد كان معامل الاختلاف بمقدار 0.164 والذي يقيس مدى تقارب اراء العينة والذي كان وفقاً لذلك بالمرتبة الرابعة في هذا المحور ، والانحراف المعياري بلغ 0.658 وكان الوسط الحسابي بمقدار 4.017 وهو اعلى من الوسط الافتراضي لمقياس ليكرت الخماسي المستخدم والبالغ 3 درجات، وهذا يعني ان الافراد عينة البحث يرون ان جلسات العصف الذهني تسهم بالخروج بحلول ابداعية عند مشاركة الافكار.
- ز- بالنسبة للسؤال الثالث عشر والذي كان بمضمون (عند العصف الذهني يتم توليد افكار ابداعية تسهم في انتقاء الافكار النادرة) فقد كان معامل الاختلاف بمقدار 0.182 والذي

يقيس مدى تقارب اراء العينة والذي كان وفقاً لذلك بالمرتبة العاشرة في هذا المحور ، والانحراف المعياري بلغ 0.724 وكان الوسط الحسابي بمقدار 3.975 وهو اعلى من الوسط الافتراضي لمقياس ليكرت الخماسي المستخدم والبالغ 3 درجات، وهذا يعني ان الافراد عينة البحث يروون انه عند العصف الذهني يتم توليد افكار ابداعية تسهم في انتقاء الافكار النادرة.

س- بالنسبة للسؤال الرابع عشر والذي كان بمضمون (هناك مستويات مختلفة في امتلاك الفكر الابداعي لدى الافراد) فقد كان معامل الاختلاف بمقدار 0.140 والذي يقيس مدى تقارب اراء العينة والذي كان وفقاً لذلك بالمرتبة الثانية في هذا المحور ، والانحراف المعياري بلغ 0.574 وكان الوسط الحسابي بمقدار 4.107 وهو اعلى من الوسط الافتراضي لمقياس ليكرت الخماسي المستخدم والبالغ 3 درجات، وهذا يعني ان الافراد عينة البحث يروون انه هناك مستويات مختلفة في امتلاك الفكر الابداعي لدى الافراد .

ش- بالنسبة للسؤال الخامس عشر والذي كان بمضمون (يعد العامل النفسي الداخلى معوق احد معوقات التفكير الابداعي لدى المدقق) فقد كان معامل الاختلاف بمقدار 0.189 والذي يقيس مدى تقارب اراء العينة والذي كان وفقاً لذلك بالمرتبة الثانية عشر في هذا المحور ، والانحراف المعياري بلغ 0.758 وكان الوسط الحسابي بمقدار 4.008 وهو اعلى من الوسط الافتراضي لمقياس ليكرت الخماسي المستخدم والبالغ 3 درجات، وهذا يعني ان الافراد عينة البحث يروون انه العامل النفسي يعد احد معوقات التفكير الابداعي لدى المدقق .

ص- بالنسبة للسؤال السادس عشر والذي كان بمضمون (ان الكثير يملكون الافكار الابداعية ولكن لا يعبرون عن مكونات افكارهم خشية الخطاء او النقد) فقد كان معامل الاختلاف بمقدار 0.20 والذي يقيس مدى تقارب اراء العينة والذي كان وفقاً لذلك بالمرتبة الخامسة عشر في هذا المحور ، والانحراف المعياري بلغ 0.814 وكان الوسط الحسابي بمقدار 4.066 وهو اعلى من الوسط الافتراضي لمقياس ليكرت الخماسي المستخدم والبالغ 3 درجات، وهذا يعني ان الافراد عينة البحث يروون ان الكثير يملكون الافكار الابداعية ولكن لا يعبرون عن مكونات افكارهم خشية الخطاء او النقد .

المحور الثالث:- جودة التدقيق

جدول (3-16) استجابة افراد عينة البحث لفقرات جودة التدقيق

ترتيب الأهمية	معامل اختلاف	انحراف معياري	وسط حسابي	لا اتفق بشدة		لا اتفق		محايد		اتفق		اتفق بشدة		التسلسل
				نسبة	تكرار	نسبة	تكرار	نسبة	تكرار	نسبة	تكرار	نسبة	تكرار	
1	0.147	0.640	4.339	0%	0	2%	2	4%	5	53%	64	41%	50	x1
6	0.177	0.728	4.107	1%	1	1%	1	14%	17	55%	67	29%	35	x2
11	0.196	0.780	3.975	0%	0	7%	8	12%	14	60%	72	22%	27	x3
8	0.182	0.743	4.074	0%	0	3%	4	14%	17	55%	66	28%	34	x4
7	0.182	0.752	4.132	1%	1	3%	4	7%	9	59%	71	30%	36	x5
2	0.169	0.713	4.223	0%	0	3%	4	7%	8	55%	66	36%	43	x6
9	0.193	0.779	4.041	1%	1	4%	5	11%	13	59%	71	26%	31	x7
3	0.171	0.683	4.000	1%	1	2%	2	13%	16	65%	79	19%	23	x8
4	0.172	0.728	4.231	0%	0	3%	4	7%	9	52%	63	37%	45	x9

15	0.210	0.836	3.983	0%	0	7%	8	16%	19	50%	61	27%	33	x10
10	0.195	0.806	4.132	2%	2	1%	1	14%	17	50%	60	34%	41	x11
14	0.206	0.806	3.909	0%	0	6%	7	20%	24	52%	63	22%	27	x12
13	0.200	0.771	3.851	0%	0	5%	6	23%	28	54%	65	18%	22	x13
12	0.198	0.810	4.099	0%	0	6%	7	11%	13	51%	62	32%	39	x14
5	0.176	0.750	4.264	1%	1	2%	2	8%	10	49%	59	40%	49	x15
16	0.214	0.838	3.926	2%	2	4%	5	17%	20	55%	67	22%	27	x16
	0.187	0.760	4.081	الوسط الحسابي والانحراف المعياري ومعامل الاختلاف للمحور ككل										
المصدر : من اعداد الباحث بالاعتماد على نتائج برنامج Spss														

وقد تبين إن الوسط الحسابي الموزون لهذا المحور هو 4.081 وهو اكبر من الوسط الافتراضي للمقياس البالغ 3 درجات، وبانحراف معياري منخفض جدا بلغ 0.760 في حين بلغت درجة معامل الاختلاف 0.187، وهذا يدل على تقارب كبير عن فقرات هذا المحور من وجهة نظر الافراد عينة البحث.

وعلى المستوى التفصيلي لهذا البعد يتضح ومن الجدول (16-3) ان جميع فقرات هذا البعد كانت اوساطها الحسابية المحسوبة اكبر من الوسط الافتراضي للمقياس، وكانت الفقرة المتمثلة بالسؤال الاول والمتضمن (أن جودة التدقيق ترتبط ارتباطاً وثيقاً بمؤدي خدمة التدقيق) قد حققت اقل معامل اختلاف في هذا البعد بلغ 0.147 مما يعكس درجة الاتفاق العالية في إجابات افراد العينة وكان الوسط الحسابي لها بمقدار 4,339 وبانحراف معياري 0.640 وهذا ما يدل على أن جودة التدقيق ترتبط ارتباطاً وثيقاً بمؤدي خدمة التدقيق من وجهة نظر الافراد عينة البحث في حين ان الفقرة المتمثلة بالسؤال السادس عشر المتضمنة (يؤثر حجم اجور المدقق بشكل سلبي في جودة عملية التدقيق في حال عدم وجود طريقة عملية لتحديدھا) قد حققت اعلى معامل اختلاف بلغ 0.214 في هذا البعد وكان الوسط الحسابي لها بمقدار 3.926 وبانحراف معياري 0.838 وهذا ما يدل على الرغم يرون أن حجم اجور المدقق يؤثر بشكل سلبي في جودة عملية التدقيق في حال عدم وجود طريقة عملية لتحديدھا الا ان اجماعهم على هذه الفقرة كان اقل من باقي الفقرات في هذا المحور.

اما بالنسبة لبقية الأسئلة فكانت النتائج كالآتي:-

أ- بالنسبة للسؤال الثاني والذي كان بمضمون (ان مواجهة المخاطر في الوقت المناسب تعزيز الثقة والمصادقية في تقرير المدقق الذي ينعكس على جودة التدقيق) فقد كان معامل الاختلاف بمقدار 0.177 والذي يقيس مدى تقارب اراء العينة والذي كان وفقاً لذلك بالمرتبة السادسة في هذا المحور، والانحراف المعياري بلغ 0.728 وكان الوسط الحسابي بمقدار 4.107 وهو اعلى من الوسط الافتراضي لمقياس ليكرت الخماسي المستخدم والبالغ 3 درجات، وهذا يعني ان الافراد عينة البحث يرون ان مواجهة المخاطر في الوقت المناسب تعزيز الثقة والمصادقية في تقرير المدقق الذي نعكس على جودة التدقيق ..

ب- بالنسبة للسؤال الثالث والذي كان بمضمون (ترتبط جودة التدقيق بجودة مخرجات عملية التدقيق في مكاتب التدقيق) فقد كان معامل الاختلاف بمقدار 0.196 والذي يقيس مدى تقارب اراء العينة والذي كان وفقاً لذلك بالمرتبة الحادية عشر في هذا المحور، والانحراف المعياري بلغ 0.780 وكان الوسط الحسابي بمقدار 3.975 وهو اعلى من الوسط الافتراضي لمقياس ليكرت الخماسي

المستخدم والبالغ 3 درجات، وهذا يعني ان الافراد عينة الاستبيان يروون ان جودة التدقيق ترتبط بجودة مخرجات عملية التدقيق في مكاتب التدقيق

ت- بالنسبة للسؤال الرابع والذي كان بمضمون (ترتبط جودة التدقيق بالعوامل الخارجية المحيطة بشركة التدقيق والتي تشمل علاقة العمل بين المدققين والمشاركين الرئيسيين الآخرين في سوق التدقيق لاسيما زبائن التدقيق ولجنة التدقيق) فقد كان معامل الاختلاف بمقدار 0.182 والذي يقيس مدى تقارب اراء العينة والذي كان وفقاً لذلك بالمرتبة الثامنة في هذا المحور ، والانحراف المعياري بلغ 0.743 وكان الوسط الحسابي بمقدار 4.074 وهو اعلى من الوسط الافتراضي لمقياس ليكرت الخماسي المستخدم والبالغ 3 درجات، وهذا يعني ان الافراد عينة البحث يروون ان جودة التدقيق ترتبط بالعوامل الخارجية المحيطة بشركة التدقيق والتي تشمل علاقة العمل بين المدققين والمشاركين الرئيسيين الآخرين في سوق التدقيق لاسيما زبائن التدقيق ولجنة التدقيق

ث- بالنسبة للسؤال الخامس والذي كان بمضمون (ترتبط جودة التدقيق بسمات المدققين المختلفة داخل شركات التدقيق بما في ذلك خبرة المدقق ومهاراته والقيادة والقيم الأخلاقية) فقد كان معامل الاختلاف بمقدار 0.182 والذي يقيس مدى تقارب اراء العينة والذي كان وفقاً لذلك بالمرتبة السابعة في هذا المحور ، والانحراف المعياري بلغ 0.752 وكان الوسط الحسابي بمقدار 4.132 وهو اعلى من الوسط الافتراضي لمقياس ليكرت الخماسي المستخدم والبالغ 3 درجات، وهذا يعني ان الافراد عينة البحث يروون ان جودة التدقيق ترتبط بسمات المدققين المختلفة داخل شركات التدقيق بما في ذلك خبرة المدقق ومهاراته والقيادة والقيم الأخلاقية

ج- بالنسبة للسؤال السادس والذي كان بمضمون (ترتبط جودة التدقيق بمدى التزام المدققين بمعايير وقواعد السلوك المهني) فقد كان معامل الاختلاف بمقدار 0.169 والذي يقيس مدى تقارب اراء العينة والذي كان وفقاً لذلك بالمرتبة الثانية في هذا المحور ، والانحراف المعياري بلغ 0.713 وكان الوسط الحسابي بمقدار 4.223 وهو اعلى من الوسط الافتراضي لمقياس ليكرت الخماسي المستخدم والبالغ 3 درجات، وهذا يعني ان الافراد عينة البحث يروون ان جودة التدقيق ترتبط بمدى التزام المدققين بمعايير وقواعد السلوك المهني

ح- بالنسبة للسؤال السابع والذي كان بمضمون (تسهم جودة التدقيق في تحديد مقدار الوقت المبذول في عملية التدقيق) فقد كان معامل الاختلاف بمقدار 0.193 والذي يقيس مدى تقارب اراء العينة والذي كان وفقاً لذلك بالمرتبة التاسعة في هذا المحور، والانحراف المعياري بلغ 0.779 وكان الوسط الحسابي بمقدار 4.041 وهو اعلى من الوسط الافتراضي لمقياس ليكرت الخماسي المستخدم والبالغ 3 درجات، وهذا يعني ان الافراد عينة البحث يروون ان جودة التدقيق تسهم في تحديد مقدار الوقت المبذول في عملية التدقيق

- خ- بالنسبة للسؤال الثامن والذي كان بمضمون (تعد قيادة شريك التدقيق أمراً مهماً لتحقيق جودة التدقيق اذ انه يسهم في تقدير الانحرافات.) فقد كان معامل الاختلاف بمقدار 0.171 والذي يقيس مدى تقارب اراء العينة والذي كان وفقاً لذلك بالمرتبة الثالثة في هذا المحور ، والانحراف المعياري بلغ 0.683 وكان الوسط الحسابي بمقدار 4.000 وهو اعلى من الوسط الافتراضي لمقياس ليكرت الخماسي المستخدم والبالغ 3 درجات، وهذا يعني ان الافراد عينة البحث يروون ان قيادة شريك التدقيق تعد أمراً مهماً لتحقيق جودة التدقيق اذ انه يسهم في تقدير الانحرافات
- د- بالنسبة للسؤال التاسع والذي كان بمضمون (تعكس جودة التدقيق الصورة والسمعة الحسنة للمدققين مما يعزز ثقة الجمهور بهم) فقد كان معامل الاختلاف بمقدار 0.172 والذي يقيس مدى تقارب اراء العينة والذي كان وفقاً لذلك بالمرتبة الرابعة في هذا المحور ، والانحراف المعياري بلغ 0.782 وكان الوسط الحسابي بمقدار 4.231 وهو اعلى من الوسط الافتراضي لمقياس ليكرت الخماسي المستخدم والبالغ 3 درجات، وهذا يعني ان الافراد عينة البحث يروون ان جودة التدقيق تعكس الصورة والسمعة الحسنة للمدققين مما يعزز ثقة الجمهور بهم .
- ذ- بالنسبة للسؤال العاشر والذي كان بمضمون (تقليص فجوة التوقعات تؤدي الى زيادة جودة التدقيق) فقد كان معامل الاختلاف بمقدار 0.210 والذي يقيس مدى تقارب اراء العينة والذي كان طبقاً لذلك بالمرتبة الخامسة عشر في هذا المحور ، والانحراف المعياري بلغ 0.744 وكان الوسط الحسابي بمقدار 3.973 وهو اعلى من الوسط الافتراضي لمقياس ليكرت الخماسي المستخدم والبالغ 3 درجات، وهذا يعني ان الافراد عينة البحث يروون ان تقليص فجوة التوقعات تؤدي الى زيادة جودة التدقيق .
- ر- بالنسبة للسؤال الحادي عشر والذي كان بمضمون (تؤثر استقلالية المدقق بصورة إيجابية في جودة عملية التدقيق) فقد كان معامل الاختلاف بمقدار 0.195 والذي يقيس مدى تقارب اراء العينة والذي كان وفقاً لذلك بالمرتبة العاشرة في هذا المحور ، والانحراف المعياري بلغ 0.806 وكان الوسط الحسابي بمقدار 4.132 وهو اعلى من الوسط الافتراضي لمقياس ليكرت الخماسي المستخدم والبالغ 3 درجات، وهذا يعني ان الافراد عينة البحث يروون ان استقلالية المدقق تؤثر بصورة إيجابية على جودة عملية التدقيق.
- ز- بالنسبة للسؤال الثاني عشر والذي كان بمضمون (الحجم الكبير للجهة الخاضعة للتدقيق يؤثر في جودة عملية التدقيق.) فقد كان معامل الاختلاف بمقدار 0.206 والذي يقيس مدى تقارب اراء العينة والذي كان وفقاً لذلك بالمرتبة الرابعة عشر في هذا المحور ، والانحراف المعياري بلغ 0.806 وكان الوسط الحسابي بمقدار 3.909 وهو اعلى من الوسط الافتراضي لمقياس ليكرت

الخماسي المستخدم والبالغ 3 درجات، وهذا يعني ان الافراد عينة البحث يروون ان الحجم الكبير للجهة الخاضعة للتدقيق يؤثر في جودة عملية التدقيق.

س- بالنسبة للسؤال الثالث عشر والذي كان بمضمون (يسهم الشك المهني للمدققين الذين يتخذون أحكامًا أكثر تشككا في طبيعتها في جودة التدقيق). فقد كان معامل الاختلاف بمقدار 0.200 والذي يقيس مدى تقارب اراء العينة والذي كان وفقا لذلك بالمرتبة الثالثة عشر في هذا المحور ، والانحراف المعياري بلغ 0.771 وكان الوسط الحسابي بمقدار 3.851 وهو اعلى من الوسط الافتراضي لمقياس ليكرت الخماسي المستخدم والبالغ 3 درجات، وهذا يعني ان الافراد عينة البحث يروون أن الشك المهني للمدققين الذين يتخذون أحكامًا أكثر تشككا في طبيعتها يسهم في جودة التدقيق.

ش- بالنسبة للسؤال الرابع عشر والذي كان بمضمون (يشترط أن يكون المدقق على دراية جيدة بالعلوم الاجتماعية وأساليب التحقيق الخاصة بالمجالات الوظيفية المختلفة ليحقق جودة تدقيق عالية) فقد كان معامل الاختلاف بمقدار 0.198 والذي يقيس مدى تقارب اراء العينة والذي كان وفقا لذلك بالمرتبة الثانية عشر في هذا المحور ، والانحراف المعياري بلغ 0.810 وكان الوسط الحسابي بمقدار 4.099 وهو اعلى من الوسط الافتراضي لمقياس ليكرت الخماسي المستخدم والبالغ 3 درجات، وهذا يعني ان الافراد عينة البحث يروون ضرورة أن يكون المدقق على دراية جيدة بالعلوم الاجتماعية وأساليب التحقيق الخاصة بالمجالات الوظيفية المختلفة ليحقق جودة تدقيق عالية

ص- بالنسبة للسؤال الخامس عشر والذي كان بمضمون (يؤثر التأهيل العلمي والمهني للمدقق في جودة التدقيق) فقد كان معامل الاختلاف بمقدار 0.176 والذي يقيس مدى تقارب اراء العينة والذي كان وفقا لذلك بالمرتبة الخامسة في هذا المحور، والانحراف المعياري بلغ 0.750 وكان الوسط الحسابي بمقدار 4.264 وهو اعلى من الوسط الافتراضي لمقياس ليكرت الخماسي المستخدم والبالغ 3 درجات، وهذا يعني ان الافراد عينة البحث يروون أن التأهيل العلمي والمهني للمدقق يؤثر في جودة التدقيق .

المحور الرابع:- تخفيض مخاطر الاحتيال

جدول (3-17) استجابة افراد عينة البحث لفقرات تخفيض مخاطر الاحتيال

ترتيب الأهمية	معامل اختلاف	انحراف معياري	وسط حسابي	لا اتفق بشدة		لا اتفق		محايد		اتفق		اتفق بشدة		التسلسل
				نسبة	تكرار	نسبة	تكرار	نسبة	تكرار	نسبة	تكرار	نسبة	تكرار	
14	0.220	0.870	3.959	1%	1	7%	9	12%	15	54%	65	26%	31	x1
1	0.163	0.679	4.174	1%	1	2%	2	6%	7	63%	76	29%	35	x2
11	0.200	0.814	4.066	0%	0	6%	7	12%	15	51%	62	31%	37	x3
10	0.198	0.772	3.893	1%	1	3%	4	21%	25	56%	68	19%	23	x4
9	0.190	0.716	3.769	0%	0	3%	4	30%	36	54%	65	13%	16	x5
7	0.179	0.700	3.901	1%	1	3%	4	15%	18	67%	81	14%	17	x6
16	0.247	0.883	3.579	2%	3	10%	12	24%	29	55%	66	9%	11	x7
12	0.208	0.818	3.926	1%	1	6%	7	15%	18	57%	69	21%	26	x8
6	0.179	0.705	3.950	0%	0	4%	5	15%	18	63%	76	18%	22	x9
13	0.211	0.806	3.818	2%	2	3%	4	23%	28	55%	67	17%	20	x10

2	0.164	0.696	4.240	1%	1	1%	1	7%	9	55%	67	36%	43	x11
4	0.175	0.734	4.190	1%	1	2%	2	9%	11	55%	66	34%	41	x12
3	0.166	0.715	4.298	1%	1	2%	2	5%	6	52%	63	40%	49	x13
5	0.178	0.722	4.058	1%	1	1%	1	16%	19	57%	69	26%	31	x14
8	0.189	0.775	4.091	1%	1	2%	2	16%	19	51%	62	31%	37	x15
15	0.223	0.856	3.843	2%	2	6%	7	18%	22	55%	67	19%	23	x16
	0.193	0.766	3.985	الوسط الحسابي والانحراف المعياري ومعامل الاختلاف للمحور ككل										
	0.075	0.305	4.058	الوسط الحسابي والانحراف المعياري ومعامل الاختلاف للاستبيان ككل (لكل المحاور)										
المصدر : من اعداد الباحث بالاعتماد على نتائج برنامج Spss														

فقد تبين إن الوسط الحسابي الموزون للاستبيان ككل هو 4.058 وهو اكبر من الوسط الافتراضي للمقياس البالغ 3 درجات، وبانحراف معياري منخفض جدا بلغ 0.305 في حين بلغت درجة معامل الاختلاف 0.075، وهذا يدل على تقارب كبير في فقرات الاستبيان من وجهة نظر الافراد عينة البحث وتبين إن الوسط الحسابي الموزون لهذا المحور هو 3.985 وهو اكبر من الوسط الافتراضي للمقياس البالغ 3 درجات، وبانحراف معياري منخفض جدا بلغ 0.766 في حين بلغت درجة معامل الاختلاف 0.193، وهذا يدل على تقارب كبير في فقرات هذا المحور من وجهة نظر الافراد عينة البحث.

وعلى المستوى التفصيلي لهذا البعد يتضح من الجدول (17-3) ان جميع فقرات هذا البعد كانت اوساطها الحسابية المحسوبة اكبر من الوسط الافتراضي للمقياس، وكانت الفقرة المتمثلة بالسؤال الثاني والمتضمن (ينبغي وضع أساليب وقاية لمنع احتمالات وقوع مخاطر الاحتيال حيثما كان ذلك ممكناً) قد حققت اقل معامل اختلاف في هذا البعد بلغ 0.163 مما يعكس درجة الاتفاق العالية في إجابات افراد العينة وكان الوسط الحسابي لها بمقدار 4,174 وبانحراف معياري 0.679 وهذا ما يدل على ينبغي وضع أساليب وقاية لمنع احتمالات وقوع مخاطر الاحتيال حيثما كان ذلك ممكناً من وجهة نظر الافراد عينة الاستبيان، في حين ان الفقرة المتمثلة بالسؤال السابع المتضمنة (وضع الشخص داخل الوحدة الاقتصادية في وظيفته يوفر القدرة على نشوء استغلال فرصة للاحتيال)، قد حققت اعلى معامل اختلاف بلغ 0.247 في هذا البعد وكان الوسط الحسابي لها بمقدار 3.579 وبانحراف معياري 0.883 وهذا ما يدل على انه بالرغم من الافراد عينة البحث يرون أن وضع الشخص داخل الوحدة الاقتصادية في وظيفته يوفر القدرة على نشوء استغلال فرصة للاحتيال الا ان اجماعهم على هذه الفقرة كان اقل من باقي الفقرات في هذا المحور.

اما بالنسبة لبقية الأسئلة فكانت النتائج كالآتي:-

أ- بالنسبة للسؤال الاول والذي كان بضمون (يمكن للوحدات الاقتصادية حماية نفسها من عمليات الاحتيال الكبرى عن طريق بذل الجهد الدؤوب والمتواصل) فقد كان معامل الاختلاف بمقدار 0.220 والذي يقيس مدى تقارب اراء العينة والذي كان وفقاً لذلك بالمرتبة الرابعة عشر في هذا المحور، والانحراف المعياري بلغ 0.870 وكان الوسط الحسابي بمقدار 3.959 وهو اعلى من الوسط الافتراضي لمقياس ليكرت الخماسي المستخدم والبالغ 3 درجات، وهذا يعني ان الافراد عينة البحث انه يمكن للوحدات

الاقتصادية حماية نفسها من عمليات الاحتيال الكبرى عن طريق بذل الجهد الدؤوب والمتواصل.

ب- بالنسبة للسؤال الثالث والذي كان بمضمون (تقع مسؤولية ردع الاحتيال بالأساس على الإدارة) فقد كان معامل الاختلاف بمقدار 0.111 والذي يقيس مدى تقارب اراء العينة والذي كان وفقا لذلك بالمرتبة الحادية عشر في هذا المحور، والانحراف المعياري بلغ 0.814 وكان الوسط الحسابي بمقدار 4.066 وهو اعلى من الوسط الافتراضي لمقياس ليكرت الخماسي المستخدم والبالغ 3 درجات، وهذا يعني ان الافراد عينة البحث يروون انه تقع مسؤولية ردع الاحتيال بالأساس على الإدارة.

ت- بالنسبة للسؤال الرابع والذي كان بمضمون (ان الممارسات المتعمدة والمقصودة تكون من فعل الاحتيال) فقد كان معامل الاختلاف بمقدار 0.198 والذي يقيس مدى تقارب اراء العينة والذي كان وفقا لذلك بالمرتبة العاشرة في هذا المحور ، والانحراف المعياري بلغ 0.772 وكان الوسط الحسابي بمقدار 3.893 وهو اعلى من الوسط الافتراضي لمقياس ليكرت الخماسي المستخدم والبالغ 3 درجات، وهذا يعني ان الافراد عينة البحث يروون ان الممارسات المتعمدة والمقصودة تكون من فعل الاحتيال .

ث- بالنسبة للسؤال الخامس والذي كان بمضمون (تفسر نظرية مثلث الاحتيال الدوافع للفرد لارتكاب عمليات الاحتيال) فقد كان معامل الاختلاف بمقدار 0.190 والذي يقيس مدى تقارب اراء العينة والذي كان طبقا لذلك بالمرتبة التاسعة في هذا المحور ، والانحراف المعياري بلغ 0.716 وكان الوسط الحسابي بمقدار 3.769 وهو اعلى من الوسط الافتراضي لمقياس ليكرت الخماسي المستخدم والبالغ 3 درجات، وهذا يعني ان الافراد عينة البحث يروون ان نظرية مثلث الاحتيال تفسر الدوافع للفرد لارتكاب عمليات الاحتيال.

ج- بالنسبة للسؤال السادس والذي كان بمضمون (تمثل القدرة الموقف من وجود المهارات والسمات اللازمة للشخص لارتكاب الاحتيال) فقد كان معامل الاختلاف بمقدار 0.179 والذي يقيس مدى تقارب اراء العينة والذي كان وفقا لذلك بالمرتبة السابعة في هذا المحور ، والانحراف المعياري بلغ 0.700 وكان الوسط الحسابي بمقدار 3.901 وهو اعلى من الوسط الافتراضي لمقياس ليكرت الخماسي المستخدم والبالغ 3 درجات، وهذا يعني ان الافراد عينة البحث يروون ان القدرة تمثل الموقف من وجود المهارات والسمات اللازمة للشخص لارتكاب الاحتيال.

ح- بالنسبة للسؤال الثامن والذي كان بمضمون (ان الضغط غير الاعتيادي من داخل وخارج الوحدة الاقتصادية يحقق عدة اهداف ويؤدي الى عملية الاحتيال). فقد كان معامل الاختلاف بمقدار 0.208 والذي يقيس مدى تقارب اراء العينة والذي كان وفقا لذلك بالمرتبة الثانية عشر في هذا المحور، والانحراف المعياري بلغ 0.818 وكان الوسط الحسابي بمقدار 3.926 وهو اعلى من الوسط الافتراضي لمقياس ليكرت الخماسي المستخدم والبالغ 3 درجات، وهذا يعني ان الافراد عينة البحث يروون ان الضغط الغير اعتيادي من داخل وخارج الوحدة الاقتصادية يحقق عدة اهداف ويؤدي الى عملية الاحتيال.

خ- بالنسبة للسؤال التاسع والذي كان بمضمون (يسهم نشاط الوحدة الاقتصادية في تقييم عوامل مخاطر الاحتيال). فقد كان معامل الاختلاف بمقدار 0.179 والذي يقيس مدى تقارب اراء العينة والذي كان وفقا لذلك بالمرتبة السادسة في هذا المحور ، والانحراف المعياري بلغ 0.705 وكان الوسط الحسابي بمقدار 3.950 وهو اعلى من الوسط الافتراضي لمقياس ليكرت الخماسي المستخدم والبالغ 3 درجات، وهذا يعني ان الافراد عينة البحث يروون ان نشاط الوحدة الاقتصادية يسهم في تقييم عوامل مخاطر الاحتيال

د- بالنسبة للسؤال العاشر والذي كان بمضمون (تعد نظرية معين الاحتيال اضافة جديدة لنظرية مثلث الاحتيال من خلال اضافة عنصر القدرة على ارتكاب الاحتيال) فقد كان معامل الاختلاف بمقدار 0.211 والذي يقيس مدى تقارب اراء العينة والذي كان وفقا لذلك بالمرتبة الثالثة عشر في هذا المحور ، والانحراف المعياري بلغ 0.806 وكان الوسط الحسابي بمقدار 3.818 وهو اعلى من الوسط الافتراضي لمقياس ليكرت الخماسي المستخدم والبالغ 3 درجات، وهذا يعني ان الافراد عينة البحث يروون ان نظرية معين الاحتيال تعد اضافة جديدة لنظرية مثلث الاحتيال عن طريق اضافة عنصر القدرة على ارتكاب الاحتيال.

ذ- بالنسبة للسؤال الحادي عشر والذي كان بمضمون (يعد الفساد وجه من اوجه الاحتيال واشد انواعه خطورة). فقد كان معامل الاختلاف بمقدار 0.164 والذي يقيس مدى تقارب اراء العينة والذي كان وفقا لذلك بالمرتبة الثانية في هذا المحور ، والانحراف المعياري بلغ 0.696 وكان الوسط الحسابي بمقدار 4.240 وهو اعلى من الوسط الافتراضي لمقياس ليكرت الخماسي المستخدم والبالغ 3 درجات، وهذا يعني ان الافراد عينة البحث يروون ان الفساد يعد وجه من اوجه الاحتيال واشد انواعه خطورة.

ر- بالنسبة للسؤال الثاني عشر والذي كان بمضمون (يعد التضليل أو إخفاء أو حذف الحقائق الخاصة لغرض الخداع أو التلاعب أو الحاق الضرر المالي للفرد أو للوحدة الاقتصادية مظهر من مظاهر الاحتيال) فقد كان معامل الاختلاف بمقدار 0.175 والذي يقيس مدى تقارب اراء العينة والذي كان وفقاً لذلك بالمرتبة الرابعة في هذا المحور ، والانحراف المعياري بلغ 0.734 وكان الوسط الحسابي بمقدار 4.190 وهو اعلى من الوسط الافتراضي لمقياس ليكرت الخماسي المستخدم والبالغ 3 درجات، وهذا يعني ان الافراد عينة البحث يروون ان التضليل أو إخفاء أو حذف الحقائق الخاصة لغرض الخداع أو التلاعب أو الحاق الضرر المالي للفرد أو للوحدة الاقتصادية يعد مظهراً من مظاهر الاحتيال

ز- بالنسبة للسؤال الثالث عشر والذي كان بمضمون (ان لخبرة المدقق تأثيراً كبيراً في تقييم مخاطر الاحتيال وتخفيضها.) فقد كان معامل الاختلاف بمقدار 0.166 والذي يقيس مدى تقارب اراء العينة والذي كان وفقاً لذلك بالمرتبة الثالثة في هذا المحور ، والانحراف المعياري بلغ 0.715 وكان الوسط الحسابي بمقدار 4.298 وهو اعلى من الوسط الافتراضي لمقياس ليكرت الخماسي المستخدم والبالغ 3 درجات، وهذا يعني ان الافراد عينة البحث يروون ان لخبرة المدقق تأثيراً كبيراً في تقييم مخاطر الاحتيال وتخفيضها.

س- بالنسبة للسؤال الرابع عشر والذي كان بمضمون (التخصص المهني يعد الية ضمان ينعكس بصورة ايجابية على اكتشاف الاحتيال .) فقد كان معامل الاختلاف بمقدار 0.178 والذي يقيس مدى تقارب اراء العينة والذي كان وفقاً لذلك بالمرتبة الخامسة في هذا المحور ، والانحراف المعياري بلغ 0.722 وكان الوسط الحسابي بمقدار 4.058 وهو اعلى من الوسط الافتراضي لمقياس ليكرت الخماسي المستخدم والبالغ 3 درجات، وهذا يعني ان الافراد عينة البحث يروون أن التخصص المهني يعد الية ضمان ينعكس بصورة ايجابية على اكتشاف الاحتيال.

ش- بالنسبة للسؤال الخامس عشر والذي كان بمضمون (مناقشة الموظفين لخطر الاحتيال تسهم بشكل كبير في الكشف عن الاحتيال) فقد كان معامل الاختلاف بمقدار 0.189 والذي يقيس مدى تقارب اراء العينة والذي كان وفقاً لذلك بالمرتبة الثامنة في هذا المحور ، والانحراف المعياري بلغ 0.775 وكان الوسط الحسابي بمقدار 4.091 وهو اعلى من الوسط الافتراضي لمقياس ليكرت الخماسي المستخدم والبالغ 3 درجات، وهذا

يعني ان الافراد عينة البحث يروون أن مناقشة الموظفين لخطر الاحتيال تسهم بشكل كبير في الكشف عن الاحتيال.

ص- بالنسبة للسؤال السادس عشر والذي كان بمضمون (يسهم الاجراءات التقليدية من قبل المدققين في زيادة مخاطر الاحتيال .) فقد كان معامل الاختلاف بمقدار 0.223 والذي يقيس مدى تقارب اراء العينة والذي كان وفقا لذلك بالمرتبة الخامسة عشر في هذا المحور، والانحراف المعياري بلغ 0.856 وكان الوسط الحسابي بمقدار 3.843 وهو اعلى من الوسط الافتراضي لمقياس ليكرت الخماسي المستخدم والبالغ 3 درجات، وهذا يعني ان الافراد عينة البحث يروون أن الاجراءات التقليدية من قبل المدققين تسهم في زيادة مخاطر الاحتيال .

وتأسيسا على ما تقدم في العرض السابق يمكن ترتيب المحاور المذكورة انفا حسب درجة الأهمية التي حظي بها بحسب إجابات افراد العينة بالجدول الاتي:-

جدول (3-18) ترتيب محاور الاستبانة بحسب درجة الاهمية

المحور	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	معامل الاختلاف	ترتيب المحاور
المحور الاول	4.051	0.690	0.171	1
المحور الثاني	4.114	0.725	0.177	2
المحور الثالث	4.081	0.760	0.187	3
المحور الرابع	3.985	0.766	0.193	4

المصدر : من اعداد الباحث بالاعتماد على نتائج برنامج Spss

ويبين من الجدول (3-18) ان المحور الاول كان ترتيبه الاول من حيث تقارب إجابات افراد العينة ، وكان المحور الثاني قد حقق المرتبة الثانية ، وجاء المحور الثالث بالمرتبة الثالثة، والمحور الرابع كان بالمرتبة الرابعة.

المبحث الثاني

نتائج اختبار فرضيات البحث

الفرضية الاولى:- " ليس هناك تأثير ذو دلالة إحصائية للعصف الذهني في تنمية الفكر الإبداعي للمدقق".

لاختبار هذه الفرضية تم صياغة انموذج الانحدار الخطي الاتي:-

$$ACT = B_0 + B_1 Bra + \varepsilon$$

حيث:-

Bra = المتغير المستقل (العصف الذهني).

ACT = المتغير الوسيط (الفكر الإبداعي للمدقق) والذي هنا يعد تابع² قياسا بالمتغير المستقل.

ε = اخطاء التقدير.

B_0 = ثابت معادلة الانحدار والتي تمثل قيمة المتغير التابع عندما تكون قيمة المتغير المستقل مساوية للصفر.

B_1 = ميل دالة الانحدار والتي تقيس تاثير المتغير المستقل في المتغير التابع وباستخدام البرنامج

الاحصائي SPSS كانت النتائج كالآتي :-

جدول (3-19) ملخص انموذج اختبار الفرضية الاولى

Model Summary ^b				
Model	R	R Square	Adjusted R Square	Std. Error of the Estimate
1	.663 ^a	.439	.435	.282
a. Predictors: (Constant), Bra				
b. Dependent Variable: ACT				
المصدر : من اعداد الباحث بالاعتماد على نتائج برنامج SPSS				

² يعد المتغير الوسيط تابع في قبالة المتغير المستقل، ويعد مستقلاً في قبالة للمتغير التابع

يبين الجدول (3-19) ملخص الأنموذج المذكورة انفا model summary ان قيمة الارتباط (R) بين المتغيرات بلغت 0.663 وهي قيمة مرتفعة القوة، وان معامل التحديد R Square بلغ 0.439 والذي يمثل القوة التفسيرية للانموذج المستخدم اي ان المتغير المستقل (العصف الذهني) يفسر ما قيمته 43.9% من المتغير الوسيط (الفكر الابداعي للمدقق)، وان الانحراف المعياري لخطأ التقدير Std. Error of the Estimate كان 282.0 وهو رقم منخفض جدا. وكلما انخفض هذا النوع من الاخطاء كان ذلك افضل من الناحية الاحصائية.

جدول (3-20) تباين اختبار الفرضية الاولى

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 : من اعداد الباحث بالاعتماد على نتائج برنامج SPSS						

يبين الجدول (3-20) anova ان قيمة F المحسوبة بلغت 93.306 وهي اكبر من قيمتها الجدولية المحسوبة وفق درجات الحرية df (119) 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 الانموذج الاحصائي المستخدم لاختبار الفرضية.

جدول (3-21) معاملات دالة الانحدار للفرضية الاولى

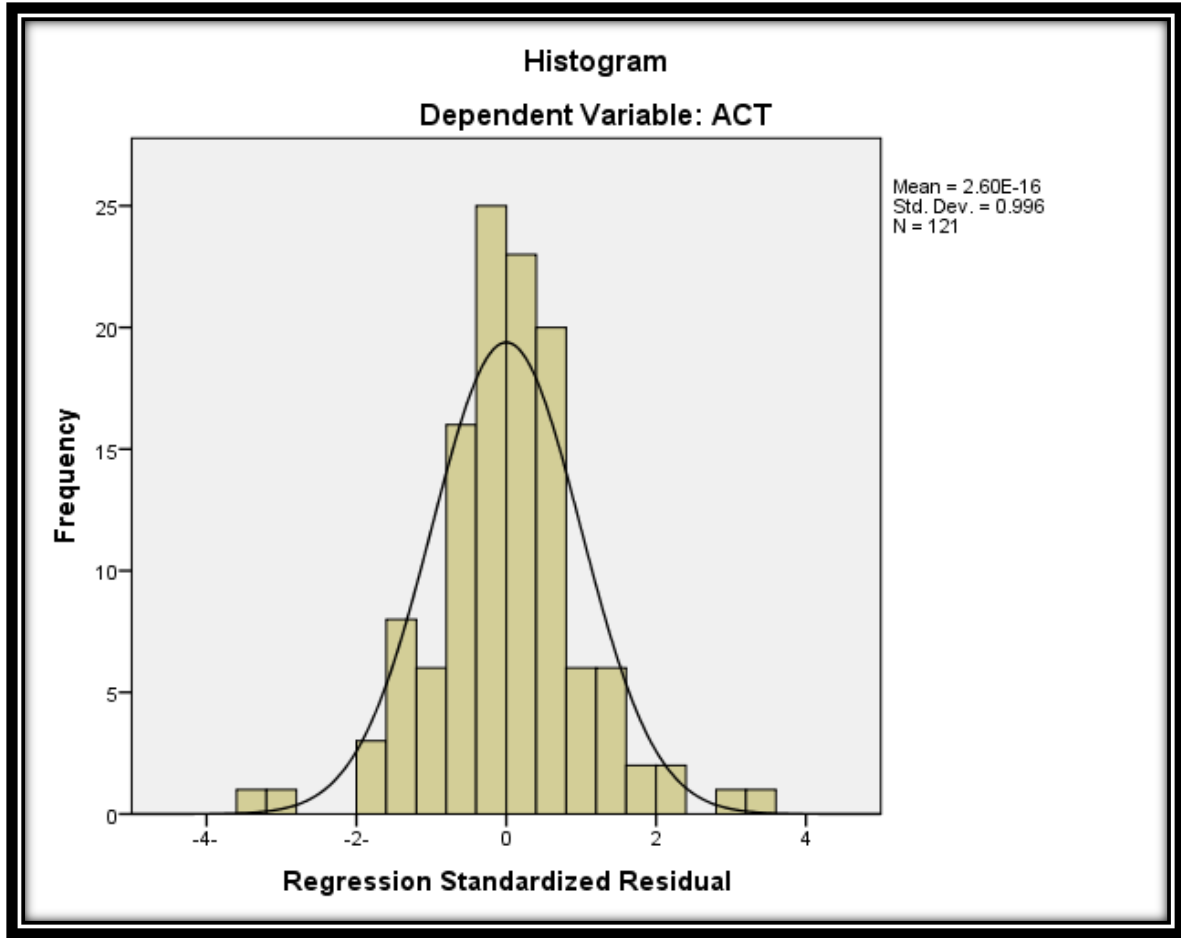
Coefficients ^a						
Model		Unstandardized Coefficients		Standardized Coefficients	t	Sig.
		B	Std. Error	Beta		
1	(Constant)	1.038	.319		3.249	.002
	Bra	.759	.079	.663	9.659	.000
a. Dependent Variable: ACT						
المصدر : من اعداد الباحث بالاعتماد على نتائج برنامج SPSS						

ويبين جدول (3-21) معاملات دالة الانحدار Coefficients ان قيمة ثابت معادلة الانحدار B_0 بلغت 1.038، وان قيمة ميل معادلة الانحدار B_1 بلغت 0.759 والتي تبين تأثير المتغير المستقل في المتغير الوسيط (بواسطة المعامل B)، وتشير القيمة الموجبة للمعامل B_1 الى ان هنالك تأثيراً طردياً بين المتغيرين المستقل والوسيط او بعبارة اخرى ان اي زيادة في المتغير المستقل (العصف الذهني) بمقدار درجة واحدة يؤدي الى الزيادة بمقدار 75.9% في المتغير الوسيط (الفكر الابداعي للمدقق) مع ثبات كل المتغيرات المستقلة الأخرى، ونلاحظ من الجدول أنفاً أيضاً ان مستوى معنوية إحصاء T للمتغير المستقل بلغت 0.00 وهي اقل بكثير من الخطأ المقبول في العلوم الاجتماعية والمحدد سلفاً بمقدار 0.05 وهذا يعني ان بيانات العينة قد وفرت دليلاً مقنعاً على رفض الفرضية العدمية وقبول الفرضية البديلة لثبوت الاثر احصائياً ومن ثم ان هنالك تأثيراً ذا دلالة إحصائية للعصف الذهني في الفكر الابداعي للمدقق.

ويمكن اعادة صياغة معادلة الانحدار التي اعتمدت في اختبار الفرضية على ضوء النتائج التي تم التوصل اليها والتي يمكن استخدامها لغرض التنبؤ بالشكل الاتي:-

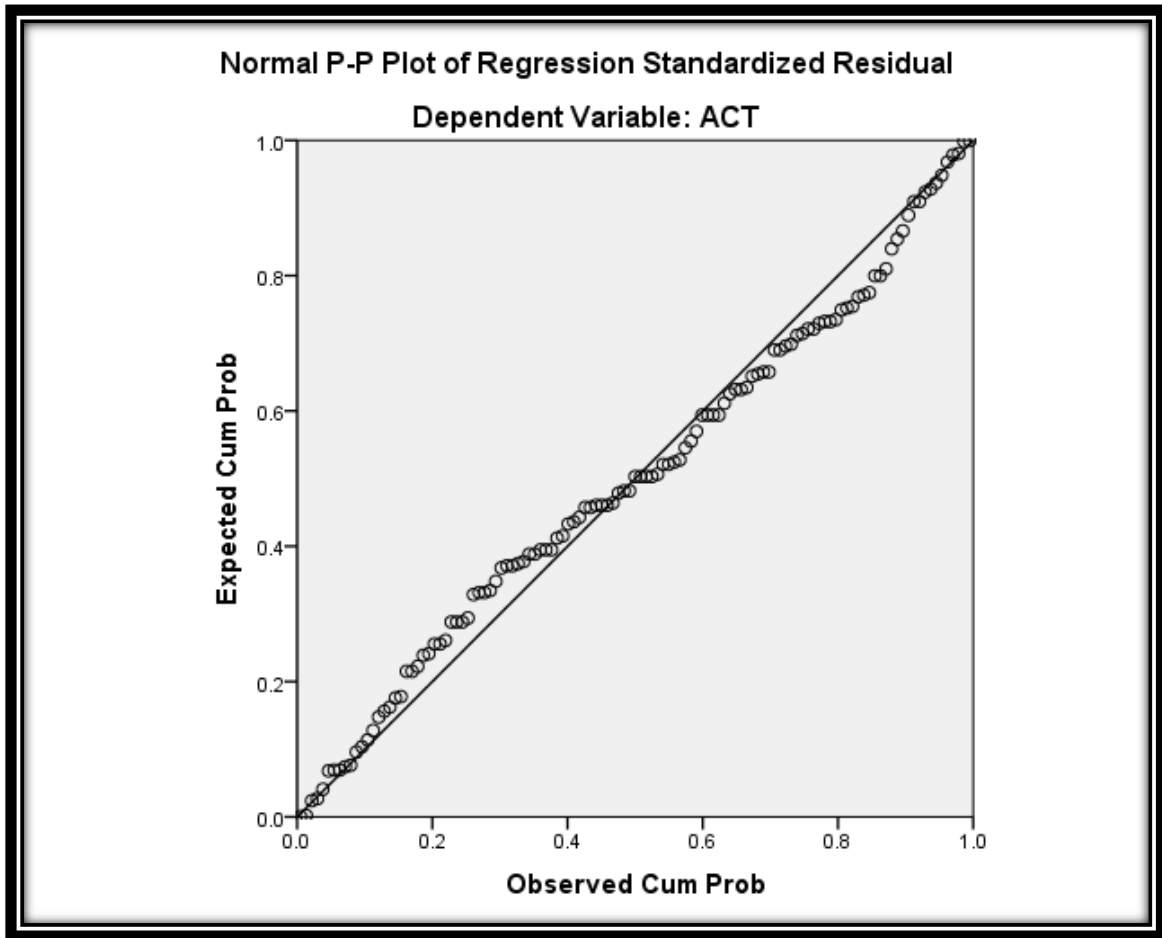
$$ACT = 1.038 + 0.759 * Bra$$

ويعرض الشكل الاتي (3-6) المدرج التكراري والذي يبين التوزيع الطبيعي للبواقي الاحصائية لمعادلة الانحدار والذي يبين دقة معادلة الانحدار السابقة.



الشكل (3-6) المدرج التكراري لبواقي الفرضية الاولى
المصدر: من اعداد الباحث بالاعتماد على برنامج SPSS

ويبين الشكل (3-7) استيفاء شروط اختبار تحليل الانحدار بشكل بياني عن طريق والذي يبين توزع النقاط عن الخط المستقيم وهذا يثبت ان البواقي الاحصائية تتبع التوزيع الطبيعي.



الشكل (3-7) التوزيع الطبيعي لبواقي الفرضية الاولى

المصدر: من اعداد الباحث بالاعتماد على برنامج SPSS

الفرضية الثانية:- " ليس هناك تأثير ذو دلالة إحصائية للعصف الذهني في جودة التدقيق ".
 لاختبار هذه الفرضية تم صياغة نموذج الانحدار الخطي الآتي:-

$$AQ = B_0 + B_1 Bra + \varepsilon$$

حيث:-

AQ = المتغير التابع الاول (جودة التدقيق)

وباستخدام البرنامج الاحصائي SPSS كانت النتائج كالآتي:-

جدول (3-22) ملخص انموذج اختبار الفرضية الثانية

Model Summary ^b				
Model	R	R Square	Adjusted R Square	Std. Error of the Estimate
1	.395 ^a	.156	.149	.363
a. Predictors: (Constant), Bra				
b. Dependent Variable: AQ				
المصدر : من اعداد الباحث بالاعتماد على نتائج برنامج SPSS				

يبين الجدول (3-22) ملخص الانموذج المذكورة انفاً model summary ان قيمة الارتباط (R) بين المتغيرات بلغت 0.395 وهي قيمة متوسطة القوة، وان معامل التحديد R Square بلغ 0.156 والذي يمثل القوة التفسيرية للانموذج المستخدم . اي ان المتغير المستقل (العصف الذهني) يفسر ما قيمته 15.6% من التباين الحاصل في المتغير التابع الاول (جودة التدقيق)، وان الانحراف المعياري لخطأ التقدير Std. Error of the Estimate كان 363.0 وهو رقم منخفض جداً. وكلما انخفض هذا النوع من الاخطاء كان ذلك افضل من الناحية الاحصائية.

جدول (3-23) تباين اختبار الفرضية الثانية

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 : من اعداد الباحث بالاعتماد على نتائج برنامج SPSS						

يبين الجدول (3-23) التباين المذكور انفاً anova 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 سلفاً بمقدار 0.05، وهذا ما يدل على ملائمة الانموذج الاحصائي المستخدم لاختبار الفرضية.

جدول رقم (3-24) معاملات دالة الانحدار للفرضية الثانية

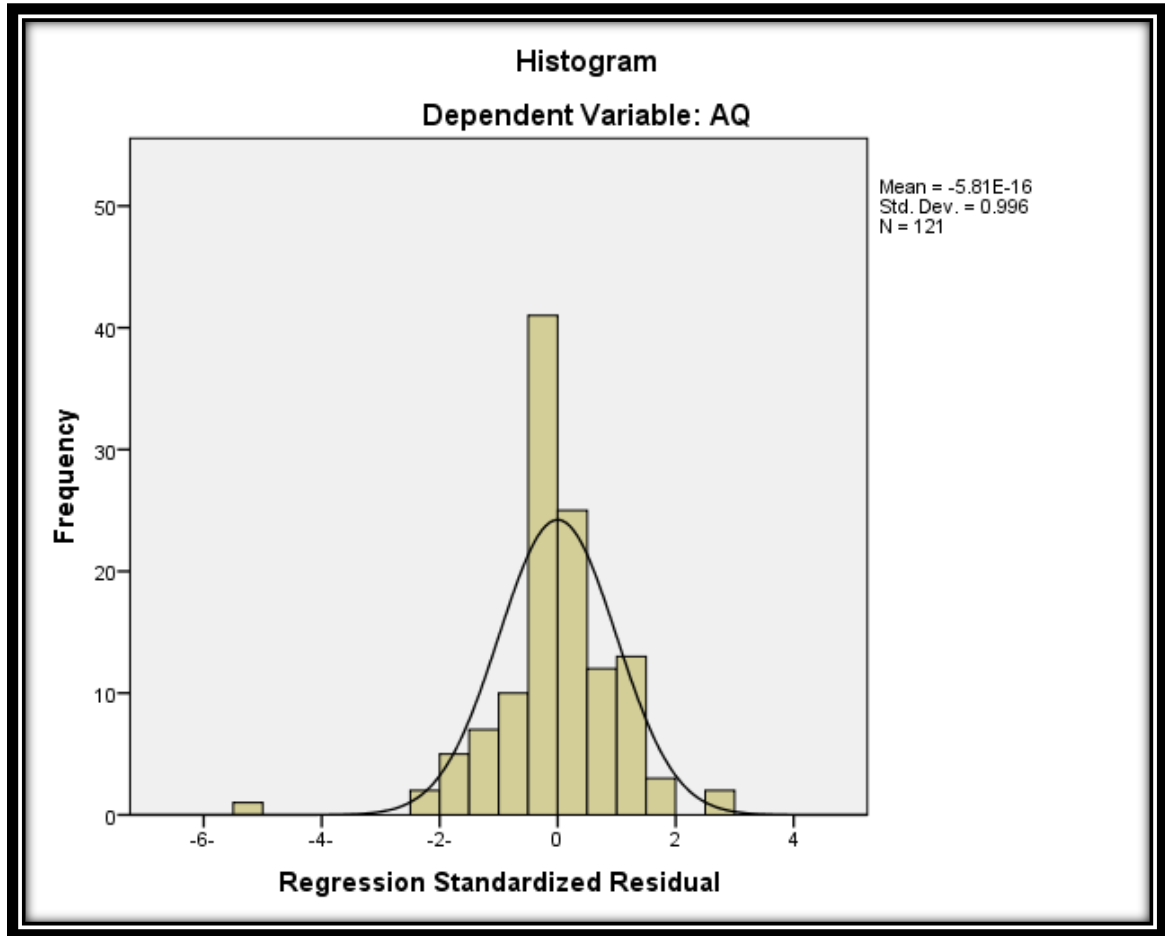
Coefficients ^a						
Model		Unstandardized Coefficients		Standardized Coefficients	t	Sig.
		B	Std. Error	Beta		
1	(Constant)	2.159	.411		5.255	.000
	Bra	.474	.101	.395	4.692	.000
a. Dependent Variable: AQ						
المصدر : من اعداد الباحث بالاعتماد على نتائج برنامج SPSS						

ويبين الجدول (3-24) معاملات دالة الانحدار Coefficients ان قيمة ثابت معادلة الانحدار B_0 بلغت 2.159، وان قيمة ميل معادلة الانحدار B_1 بلغت 0.474 والتي تبين تأثير المتغير المستقل في المتغير التابع (بواسطة المعامل B)، وتشير القيمة الموجبة للمعامل B_1 الى ان هنالك تأثيراً طردياً بين المتغيرين المستقل والتابع او بعبارة اخرى ان اي زيادة في المتغير المستقل (العصف الذهني) بمقدار درجة واحدة يؤدي الى الزيادة بمقدار 47.4% في المتغير التابع (جودة التدقيق) مع ثبات كل المتغيرات المستقلة الأخرى، ونلاحظ من الجدول أنفاً أيضاً ان مستوى معنوية احصاءة T للمتغير المستقل بلغت 0.00 وهي اقل بكثير من الخطأ المقبول في العلوم الاجتماعية والمحدد سلفاً بمقدار 0.05 وهذا يعني ان بيانات العينة قد وفرت دليلاً مقنعاً على رفض الفرضية العدمية وقبول الفرضية البديلة لثبوت الاثر احصائياً ومن ثم ان هنالك تأثيراً ذا دلالة إحصائية للعصف الذهني في جودة التدقيق.

ويمكن اعادة صياغة معادلة الانحدار التي اعتمدت في اختبار الفرضية على ضوء النتائج التي تم التوصل اليها والتي يمكن استخدامها لغرض التنبؤ بالشكل الاتي:-

$$AQ = 2.159 + 0.474 * Bra$$

ويعرض الشكل (3-8) الاتي المدرج التكراري والذي يبين التوزيع الطبيعي للبواقي الاحصائية لمعادلة الانحدار والذي يبين دقة معادلة الانحدار السابقة.



ويبين الشكل (9-3) الآتي استيفاء شروط اختبار تحليل الانحدار بشكل بياني والذي يبين توزع النقاط عن الخط المستقيم وهذا يثبت ان البواقي الاحصائية تتبع التوزيع الطبيعي.

الفرضية الثالثة:- " ليس هناك تأثير ذو دلالة إحصائية للفكر الابداعي للمدقق في جودة التدقيق".

لاختبار هذه الفرضية تم صياغة نموذج الانحدار الخطي الاتي:-

$$AQ = B_0 + B_1ACT + \varepsilon$$

وباستخدام البرنامج الاحصائي SPSS كانت النتائج كالآتي:-

جدول (3-25) ملخص نموذج اختبار الفرضية الثالثة

Model Summary ^b				
Model	R	R Square	Adjusted R Square	Std. Error of the Estimate
1	.620 ^a	.385	.380	.309

a. Predictors: (Constant), ACT
b. Dependent Variable: AQ
المصدر : من اعداد الباحث بالاعتماد على نتائج برنامج SPSS

يبين الجدول (3-25) ملخص الانموذج المذكور انفاً model summary ان قيمة الارتباط (R) بين المتغيرات بلغت 0.620 وهي قيمة مرتفعة القوة، وان معامل التحديد R Square بلغ 0.385 والذي يمثل القوة التفسيرية للانموذج المستخدم . اي ان المتغير الوسيط (الفكر الابداعي للمدقق) يفسر ما قيمته 38.5% من التباين الحاصل في المتغير التابع (جودة التدقيق)، وان الانحراف المعياري لخطأ التقدير Std. Error of the Estimate كان 309.0 وهو رقم منخفض جدا. وكلما انخفض هذا النوع من الاخطاء كان ذلك افضل من الناحية الاحصائية.

جدول (3-26) تباين اختبار الفرضية الثالثة

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 : من اعداد الباحث بالاعتماد على نتائج برنامج SPSS

يبين الجدول (3-26) التباين المذكورة انفاً anova ان قيمة F المحسوبة بلغت 74.395 وهي اكبر من قيمتها الجدولية المحسوبة وفق درجات الحرية df (119) 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 الانموذج الاحصائي المستخدم لاختبار الفرضية.

جدول (3-27) معاملات دالة الانحدار للفرضية الثالثة

Coefficients ^a						
Model		Unstandardized Coefficients		Standardized Coefficients	t	Sig.
		B	Std. Error	Beta		
1	(Constant)	1.406	.311		4.517	.000
	ACT	.650	.075	.620	8.625	.000

a. Dependent Variable: AQ

المصدر : من اعداد الباحث بالاعتماد على نتائج برنامج SPSS

ويبين جدول (3-27) معاملات دالة الانحدار **Coefficients** ان قيمة ثابت معادلة الانحدار B_0 بلغت 1.406، وان قيمة ميل معادلة الانحدار B_1 بلغت 0.650 والتي تبين تأثير المتغير الوسيط في المتغير التابع (بواسطة المعامل B_1)، وتشير القيمة الموجبة للمعامل B_1 الى ان هنالك تأثيراً طردياً بين المتغيرين الوسيط والتابع او بعبارة اخرى ان اي زيادة في المتغير الوسيط (الفكر الابداعي للمدقق) بمقدار درجة واحدة يؤدي الى الزيادة بمقدار 65% في المتغير التابع (جودة التدقيق) مع ثبات كل المتغيرات المستقلة الأخرى، ويلاحظ من الجدول المذكورة انفاً أيضاً ان مستوى معنوية إحصاءه T للمتغير المستقل بلغت 0.00 وهي اقل بكثير من الخطأ المقبول في العلوم الاجتماعية والمحدد سلفاً بمقدار 0.05 وهذا يعني ان بيانات العينة قد وفرت دليلاً مقنعاً على رفض الفرضية العدمية وقبول الفرضية البديلة لثبوت الاثر احصائياً ومن ثم ان هنالك تأثيراً ذا دلالة إحصائية للفكر الابداعي للمدقق في جودة التدقيق.

ويمكن اعادة صياغة معادلة الانحدار التي اعتمدت في اختبار الفرضية على ضوء النتائج التي تم التوصل اليها والتي يمكن استخدامها لغرض التنبؤ بالشكل الاتي:-

$$AQ = 1.406 + 0.650 * ACT$$

ويعرض الشكل (3-10) الاتي المدرج التكراري والذي يبين التوزيع الطبيعي للبواقي الاحصائية لمعادلة الانحدار والذي يبين دقة معادلة الانحدار السابقة.

ويبين الشكل (3-11) الآتي استيفاء شروط اختبار تحليل الانحدار بشكل بياني والذي يبين توزع النقاط عن الخط المستقيم وهذا يثبت ان البواقي الاحصائية تتبع التوزيع الطبيعي.

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 تأثيراً 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 كالاتي:-

جدول (3-28) نتائج تحليل المسار لاختبار الفرضية الرابعة

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 : من اعداد الباحث بالاعتماد على برنامج Amos

نلاحظ من نتائج الجدول (3-28) تحليل المسار path analyses أنفا 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 (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 بأن 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 بتوسيط الفكر الابداعي للمدقق ، وان متغير الفكر الابداعي للمدقق له الوساطة الكاملة في نقل تأثير العصف الذهني في جودة التدقيق ، ومن ثم يتم رفض فرضية البحث العدمية وقبول الفرضية البديلة. والشكل (3-12) الاتي يبين انموذج تحليل المسار لمتغيرات البحث الثلاث.

الفرضية الخامسة:- " ليس هناك تأثير ذو دلالة إحصائية للعصف الذهني في تخفيض مخاطر الاحتيال ".

لاختبار هذه الفرضية تم صياغة نموذج الانحدار الخطي الآتي:-

$$RROF = B_0 + B_1 Bra + \varepsilon$$

حيث:-

RROF = المتغير التابع الثاني (تخفيض مخاطر الاحتيال)

وباستخدام البرنامج الاحصائي SPSS كانت النتائج كالآتي:-

جدول (3-29) ملخص انموذج اختبار الفرضية الخامسة

Model Summary ^b				
Model	R	R Square	Adjusted R Square	Std. Error of the Estimate
1	.274 ^a	.075	.067	.827
a. Predictors: (Constant), Bra				
b. Dependent Variable: RROF				
المصدر : من اعداد الباحث بالاعتماد على نتائج برنامج SPSS				

حيث يبين الجدول (3-29) ملخص الانموذج المذكور انفاً model summary ان قيمة الارتباط (R) بين المتغيرات بلغت 0.274 وهي قيمة منخفضة ، وان معامل التحديد R Square بلغ 0.075 والذي يمثل القوة التفسيرية للانموذج المستخدم . اي ان المتغير المستقل (العصف الذهني) يفسر ما قيمته 7.5% من التباين الحاصل في المتغير التابع الثاني (تخفيض مخاطر الاحتيال)، وان الانحراف المعياري لخطأ

التقدير Std. Error of the Estimate كان 827.0 وهو رقم منخفض جدا. وكلما انخفض هذا النوع من الاخطاء كان ذلك افضل من الناحية الاحصائية.

جدول (3-30) تبين اختبار الفرضية الخامسة

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 : من اعداد الباحث بالاعتماد على نتائج برنامج SPSS						

يبين الجدول (3-30) التباين المذكور انفاً anova ان قيمة F المحسوبة بلغت 9.661 وهي اكبر من قيمتها الجدولية المحسوبة وفق درجات الحرية df (119) 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 الانموذج الاحصائي المستخدم لاختبار الفرضية.

جدول (3-31) معاملات دالة الانحدار للفرضية الخامسة

Coefficients ^a						
Model		Unstandardized Coefficients		Standardized Coefficients	t	Sig.
		B	Std. Error	Beta		
1	(Constant)	.940	.937		1.003	.318
	Bra	.717	.231	.274	3.108	.002
a. Dependent Variable: RROF						
المصدر : من اعداد الباحث بالاعتماد على نتائج برنامج SPSS						

ويبين جدول (3-31) معاملات دالة الانحدار Coefficients ان قيمة ثابت معادلة الانحدار B_0 بلغت 0.904، وان قيمة ميل معادلة الانحدار B_1 بلغت 0.717 والتي تبين تأثير المتغير المستقل في المتغير التابع (بواسطة المعامل B)، وتشير القيمة الموجبة للمعامل B_1 الى ان هنالك تأثيراً طردياً بين المتغيرين المستقل والتابع او بعبارة اخرى ان اي زيادة في المتغير المستقل (العصف الذهني) بمقدار درجة واحدة يؤدي الى الزيادة بمقدار 71.7% في المتغير التابع الثاني (تخفيض مخاطر الاحتيال) مع ثبات كل المتغيرات المستقلة الأخرى، ونلاحظ من الجدول المذكور انفاً أيضاً ان مستوى معنوية احصاءة T للمتغير المستقل بلغت 0.002 وهي اقل بكثير من الخطأ المقبول في العلوم الاجتماعية والمحدد سلفاً بمقدار 0.05 وهذا يعني ان بيانات العينة قد وفرت

دليلاً مقنعاً على رفض الفرضية العدمية وقبول الفرضية البديلة لثبوت الأثر احصائياً ومن ثم إن هنالك تأثيراً ذا دلالة إحصائية للعصف الذهني في جودة التدقيق.

ويمكن إعادة صياغة معادلة الانحدار التي اعتمدت في اختبار الفرضية على ضوء النتائج التي تم التوصل إليها والتي يمكن استخدامها لغرض التنبؤ بالشكل الآتي:-

$$RROF = 0.940 + 0.717 * Bra$$

ويعرض الشكل (3-13) الآتي المدرج التكراري والذي يبين التوزيع الطبيعي للبواقي الاحصائية لمعادلة الانحدار والذي يبين دقة معادلة الانحدار السابقة.

ويبين الشكل (3-14) الآتي استيفاء شروط اختبار تحليل الانحدار بشكل بياني والذي يبين توزع النقاط عن الخط المستقيم وهذا يثبت أن البواقي الاحصائية تتبع التوزيع الطبيعي.

الفرضية السادسة:- " ليس هناك تأثير ذو دلالة إحصائية للفكر الابداعي للمدقق في تخفيض مخاطر الاحتيال".

لاختبار هذه الفرضية تم صياغة إنموذج الانحدار الخطي الآتي:-

$$RROF = B_0 + B_1ACT + \varepsilon$$

وباستخدام البرنامج الاحصائي SPSS كانت النتائج كالآتي:-

جدول (3-32) ملخص إنموذج اختبار الفرضية السادسة

Model Summary ^b				
Model	R	R Square	Adjusted R Square	Std. Error of the Estimate
1	.301 ^a	.091	.083	.820
a. Predictors: (Constant), ACT				
b. Dependent Variable: RROF				
المصدر : من اعداد الباحث بالاعتماد على نتائج برنامج SPSS				

يبين الجدول (3-32) ملخص الانموذج المذكور انفاً model summary ان قيمة الارتباط (R) بين المتغيرات بلغت 0.301 وهي قيمة متوسطة القوة، وان معامل التحديد R Square بلغ 0.091 والذي يمثل القوة التفسيرية للانموذج المستخدم .

اي ان المتغير الوسيط (الفكر الابداعي للمدقق) يفسر ما قيمته 9.1% من التباين الحاصل في المتغير التابع (تخفيض مخاطر الاحتيال)، وان الانحراف المعياري لخطأ التقدير Std. Error of the Estimate كان 0.820 وهو رقم منخفض جدا. وكلما انخفض هذا النوع من الاخطاء كان ذلك افضل من الناحية الاحصائية.

جدول (3-33) تباين اختبار الفرضية السادسة

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 : من اعداد الباحث بالاعتماد على نتائج برنامج SPSS						

يبين الجدول (3-33) التباين المذكورة انفاً anova 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 الانموذج الاحصائي المستخدم لاختبار الفرضية.

جدول (3-34) معاملات دالة الانحدار للفرضية السادسة

Coefficients ^a						
Model		Unstandardized Coefficients		Standardized Coefficients	t	Sig.
		B	Std. Error	Beta		
1	(Constant)	1.014	.825		1.230	.221
	ACT	.688	.200	.301	3.445	.001
a. Dependent Variable: RROF						
المصدر : اعداد الباحث بالاعتماد على نتائج برنامج SPSS						

ويبين جدول (3-34) معاملات دالة الانحدار **Coefficients** ان قيمة ثابت معادلة الانحدار B_0 بلغت 1.014 وان قيمة ميل معادلة الانحدار B_1 بلغت 0.688 والتي تبين تأثير المتغير الوسيط في المتغير التابع (بواسطة المعامل B)، وتشير القيمة الموجبة للمعامل B_1 الى ان هنالك تأثيراً طردياً بين المتغيرين الوسيط والتابع او بعبارة اخرى ان اي زيادة في المتغير الوسيط (الفكر الابداعي للمدقق) بمقدار درجة واحدة يؤدي الى الزيادة بمقدار 68.8% في المتغير التابع الثاني (تخفيض مخاطر الاحتيال) مع ثبات كل المتغيرات المستقلة الأخرى، ونلاحظ من الجدول المذكورة انفاً أيضاً ان مستوى معنوية احصاءة T للمتغير المستقل بلغت 0.001 وهي اقل بكثير من الخطأ المقبول في

العلوم الاجتماعية والمحدد سلفا بمقدار 0.05 وهذا يعني ان بيانات العينة قد وفرت دليلا مقنعا على رفض الفرضية العدمية وقبول الفرضية البديلة لثبوت الاثر احصائيا ومن ثم ان هنالك تأثيرا ذا دلالة احصائية للفكر الابداعي للمدقق في تخفيض مخاطر الاحتيال .

ويمكن اعادة صياغة معادلة الانحدار التي اعتمدت في اختبار الفرضية على ضوء النتائج التي تم التوصل اليها والتي يمكن استخدامها لغرض التنبؤ بالشكل الاتي:-

$$RROF=1.014+0.688*ACT$$

ويعرض الشكل (3-15) الاتي المدرج التكراري والذي يبين التوزيع الطبيعي للبواقي الاحصائية لمعادلة الانحدار والذي يبين دقة معادلة الانحدار السابقة.

ويبين الشكل (3-16) استيفاء شروط اختبار تحليل الانحدار بشكل بياني والذي يبين توزع النقاط في الخط المستقيم وهذا يثبت ان البواقي الاحصائية تتبع التوزيع الطبيعي.

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:-

3- ان هناك تأثيراً للمتغير المستقل (العصف الذهني) في المتغير الوسيط (الفكر الابداعي للمدقق) وهذا ما تم اثباته في الفرضية الاولى.

4- 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						

نلاحظ من نتائج جدول (3-35) تحليل المسار path analyses المذكور انفاً 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 فأن 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 بتوسيط الفكر الابداعي للمدقق ، وان متغير الفكر الابداعي للمدقق له الوساطة الكاملة في نقل تأثير العصف الذهني في جودة التدقيق ، ومن ثم يتم رفض فرضية البحث العدمية وقبول الفرضية البديلة.

والشكل (3-17) الاتي يبين إنموذج تحليل المسار لمتغيرات البحث الثلاث.

الفصل الرابع الاستنتاجات والتوصيات

تمهيد

يعد هذا الفصل 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 وقد خصص هذا الفصل بمبحثين :

المبحث الاول : الاستنتاجات .

المبحث الثاني : التوصيات .

المبحث الاول

الاستنتاجات

يستعرض المبحث الاول اهم الاستنتاجات التي توصل اليها الباحث وكما يأتي :

1. يعد اسلوب العصف الذهني في مجال التدقيق اسلوباً مهماً لتبادل الآراء والافكار بين المدققين ضمن فريق التدقيق لمعالجة التلاعب والاحتيال لدى الادارة إذ ان استخدام هذا الاسلوب يؤدي الى رفع جودة التدقيق بأكثر فاعلية ويسهم في الحد من الاحتيال .
2. امكانية تحسين جودة التدقيق عن طريق اسهام اسلوب العصف الذهني عند القيام بإجراءات التدقيق إذ يؤدي الى زياده في تحسين خبرة المدقق التي تؤثر في الاحكام المهنية للمدقق عند اجراء التدقيق وتحقيق الفاعلية والكفاءة وهي مؤشر مهم في التعبير عن جودة التدقيق .
3. ان المشاركة في جلسات العصف الذهني 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 يسهم 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 يسهم في رفع الفكر الابداعي للمدقق والذي يوجه للسلوك الايجابي في زيادة القدرة على تقديم اكثر من فكرة ابداعية في وقت زمني قصير ومناسب .
6. ان اجراء جلسات اسلوب العصف الذهني للمدققين تولد افكاراً وتقييمات اعلى جودة عن الاحتيال من المدققين الفرديين .
7. يسهم اسلوب العصف الذهني المدققين بالالتزام بأعلى معايير الاخلاقيات المهنية وله دور مهم في تخفيض مخاطر الاحتيال .
8. احتواء جلسات العصف الذهني على مدققين ممن لديهم الخبرة المهنية يسهم في تحقيق افكار مميزة ابداعية في 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 استخدام اسلوب العصف الذهني يسهم في تنمية الفكر الابداعي وينعكس في رفع جودة التدقيق .
11. ان تحسين جودة التدقيق عن طريق العصف الذهني له دور مهم في الحد من مخاطر الاحتيال .

المبحث الثاني

التوصيات

في ضوء الاستنتاجات السابقة يقدم الباحث الثاني مجموعة من التوصيات وكالاتي :

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 ومن ثم تؤدي الى زيادة في جودة التدقيق عن طريق احكام المدققين عند الكشف عن الاحتيال .
3. ضرورة تعزيز ثقافة الابتكار والتفكير عن طريق عقد مؤتمرات وندوات تطويرية في داخل العراق والزام المكاتب والشركات والمؤسسات العراقية بالمشاركة في موضوعات 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 ممارسات مباحثة 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 شركات التدقيق وتحليل ذلك عن طريق التأثير في جودة التدقيق وتخفيض الاحتيال .
8. ضرورة تحفيز وتشجيع المدققين في النظر الى الجوانب البيئية والاجتماعية فضلا عن الجوانب المالية في اثناء عملية التدقيق .
9. تدريس موضوعات اسلوب العصف الذهني ضمن منهاج التعليم المحاسبي لمواكبة التطورات الراهنة والانفتاح الاقتصادي والارتقاء بمهنة التدقيق .

المراجع والمصادر العربية

اولاً : القرآن الكريم

ثانياً : الكتب

1. ابراهيم ، عبد الستار ، (2014) " الابداع قضاياه و تطبيقاته " ، مكتبة الانجلو المصرية ، القاهرة .
2. جروان ، فتحي عبد الرحمن ، (2007) "تعليم التفكير مفاهيم وتطبيقات" ، الطبعة الثالثة ، دار الفكر ، عمان – الأردن .
3. حمادات ،محمد حسن ، (2007) "السلوك التنظيمي والتحديات المستقبلية في المؤسسات التربوية" دار الحامد، عمان، ص 305 .
4. رضا مسعد السعيد ،(2008) " استراتيجيات التدريس الإبداعي " ، دار الزهراء ، الرياض .
5. صوافطة ، وليد ، (2008) " تنمية مهارات التفكير الابداعي و اتجاهات الطلبة نحو العلوم " ، الطبعة الاولى ، دار الثقافة ، عمان .
6. العواد، اسعد محمد علي وهاب، (2021) " التدقيق المتقدم في اطار معايير التدقيق الدولية" ، الطبعة الأولى، دار الكتب،العراق .

ثالثاً : البحوث والدوريات

7. أبو النجا، نورهان إبراهيم مصطفى، شحاتة، محمد محمود أحمد، عوض، & هبة عبد المهيم محمد. (2023). التفكير الإبداعي وأثره في تصميم العلامة التجارية. مجلة الفنون والعلوم التطبيقية، 10(1)، 241-265.
8. أبو غيدا، عيبر محمود (2014) ،العوامل المؤثرة في كفاءة المدقق للكشف عن عدم الالتزام بالقوانين والأنظمة - دراسة ميدانية، دراسة ماجستير مقدمة الى كلية الاقتصاد قسم المحاسبة، جامعة دمشق الجمهورية العربية السورية.
9. الاسلام، نور صباح يومبعي جلال الدين حميداتو صابر، (2018) ،استقلال المراجع الخارجي على ضوء القانون دراسة عينة من المهيدين لولاية الوادي وولاية ورقلة"، مذكرة مقدمة لاستكمال

- متطلبات شهادة ماستر أكاديمي الى كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، قسم العلوم المالية والمحاسبية، جامعة الشهيد حمه لخضر بالوادي الجزائر.
10. الأغا، مراد هارون سليمان. (2009)، أثر استخدام استراتيجيات العصف الذهني في تنمية بعض مهارات التفكير الرياضي في جانبي الدماغ لدى طلاب الصف الحادي عشر. (أطروحة ماجستير). الجامعة الإسلامية، فلسطين (قطاع غزة) .
11. الاهل، عبد السلام سليمان قاسم. "العوامل المؤثرة على جودة التدقيق الخارجي في الجمهورية اليمنية ، دراسة نظرية – ميدانية" ، رسالة ماجستير منشورة : 2008 .
12. براق، محمد عمر دليمي (2017) العوامل المؤثرة على استقلال مراجع الحسابات"، الأكاديمية للدراسات الاجتماعية والإنسانية ، قسم العلوم الاقتصادية و القانونية، كلية العلوم الاقتصادية التجارية وعلوم التسيير - جامعة سطيف العدد 17 ص 16-2).
13. بشرى ، عبد الوهاب حسن، العوامل المؤثرة في جودة التدقيق انموذج مقترح لتضييق فجوة التوقعات بين المدققين والمستثمرين في سوق العراق للأوراق المالية، أطروحة مقدمة إلى مجلس كلية الإدارة والاقتصاد - جامعة بغداد: 2008 .
14. التميمي، أسماء فوزي حسن (2012) ،"العصف الذهني وعلاقته بالألغاز الرياضية"، مجلة دراسات تربوية ، العدد 18.
15. الجبوري، أزهر صبحي عبد الحسين، (2021) ،" التكامل بين المحاسبة والتدقيق الداخلي للحد من الاحتيال وإنتاج تقارير مالية عالية الجودة"، اطروحة دكتوراه فلسفة في المحاسبة مقدمة الى مجلس كلية الإدارة والاقتصاد / جامعة كربلاء.
16. الجبوري، نصيف جاسم & الخالدي، صالح هادي محمد. (2018). استعمال قانون بنفورد في اكتشاف عمليات الاحتيال المالي" مجلة العلوم الاقتصادية والادارية (المجلد: 18 العدد: 68 ، 2018) جامعة بغداد.
17. حسن جعفر الخليفة، ضياء الدين مطاوع . (2018). استراتيجيات التدريس الفعال ، مكتبة المتنبى للنشر والتوزيع ، المملكة العربية السعودية .
18. حسن، هبة هادي (2013) دور العصف الذهني في تعزيز مقدرات الابداع الاستراتيجي (دراسة تحليلية في وزارة الموارد المائية / مركز الدراسات والتصاميم الهندسية) رسالة ماجستير، كلية الإدارة والاقتصاد، الجامعة المستنصرية .
19. حسنان عباس. (2022). أثر أنموذج اكتساب المفهوم في مراحل التفكير الابداعي للصف الرابع العلمي في مادة الفيزياء. Journal of Education College Wasit University, 1(46), 599-620.

20. خليل ، محمد احمد إبراهيم ، (٢٠١٦) ، دور العصف الذهني الاليكتروني في تطوير أداء المراجعة المشتركة للحد من ممارسة إدارة الأرباح - دراسة تحليلية ، كلية تجارة ، جامعة بنها ، ص (١-٥٢) .
21. دهش وتجيل ، رائد صدام ، على محمد ، 2021. "دور التنسيق والتعاون المشترك في رفع جودة التدقيق وفقا لمعيار الانتوساي 9150" ، بحث تطبيقي في الشركة العامة لتسويق الأدوية والمستلزمات الطبية- كيماديا، مجلة دراسات محاسبية ومالية.
22. دواره ، سمير ، (أثر جودة المراجعة الخارجية على هامش أمان المستثمر في ظل تطبيق أساليب المحاسبة الإبداعية) دراسة ميدانية رسالة مقدمة لنيل درجة الماجستير في المحاسبة جامعة حلب، كلية الاقتصاد: 2014 .
23. رشيد و كوثر ، ناظم حسن ، بشرى ابراهيم ، (٢٠١٦) ، تأثير استخدام العصف الذهني في ترشيد الحكم المهني للمدقق لتقييم استمرارية الشركة ، مجلة جامعة كركوك للعلوم الادارية والاقتصادية ،المجلد الثامن ، العدد الثاني ، (ص ٤٦٢ – ٥٠٦) .
24. الزهيري، رجاء محمد عبد الرحيم 2014 ، " دور التخصيص المهني لمراقب الحسابات في تقدير المخاطر وتحسين جودة التدقيق : بحث تطبيقي في شركة مصرف الوركاء للاستثمار والتمويل" ، بحث مقدم إلى مجلس المعهد العالي للدراسات المحاسبية والمالية جامعة بغداد للحصول على شهادة الدكتوراه محاسب قانوني المهنية.
25. سارة يعقوب يوسف، & عارفة كنعان. (2023). أثر توظيف التلعيب لتنمية مهارات التفكير الإبداعي في الرياضيات باستخدام تطبيق كاهوت! .Al-Mansour Journal, 39(1), 1-18.
26. السراج ، عبد المحسن سليمان (2010) ، "التفكير الابداعي وبحوث الابداع العالمية " ، ديبلو للطباعة والنشر والتوزيع ،الأردن ،ص 242.
27. سعود وآخرون، عبد الرضا حسن حازم عبد عزيز الغرباوي، رائد فاضل حمد سلمان، 2020، "محددات جودة التدقيق وأثرها في أداء مدقق الحسابات الخارجي دراسة استطلاعية لآراء عينة من TSA مكاتب وشركات التدقيق الخارجي" ، مجلة كلية الكوت ، الجامعة للعلوم الانسانية، العدد 1 المجلد 1 السنة الأولى.
28. سماح حسن رمضان، & بيان كمال الدين. (2022). التفكير الإبداعي: تعريفه، مراحلها والعوامل المؤثرة في تنميته. مجلة مؤثر للدراسات الاستطلاعية، 2(6)، 100-116.
29. السميري، عبد ربو باشم، " أثر استخدام طريقة العصف الذهني لتدريس التعبير في تنمية التفكير الابداعي لدى طالبات الصف الثامن الاساسي بمدينة غزة" ، رسالة قدمت استكمالاً لمتطلبات الحصول

- على درجة الماجستير في اللغة العربية، قسم المناهج وطرق التدريس، كلية التربية، الجامعة الإسلامية، 2006 .
30. الشاذلي، مؤمن عبد الله. (2011) ، تحليل دور عملية العصف الذهني لفريق المراجعة في تحسين القدرة على اكتشاف الغش وانعكاسه على مخاطر المراجعة ، كلية التجارة، جامعة القاهرة.
31. الشافعي بديار و الهام، (2015) " الفكر الابداعي " ، مذكرة مكملة لنيل شهادة الماستر في ميدان اللغة والأدب العربي تخصص: علم اللغة العربية، الجزائر ، جامعة ام البواقي .
32. الشاهين ، عصام تركي، أثر تقييم مخاطر التدقيق في جودة التدقيق ، دراسة تطبيقية ، اطروحة دكتوراه ، جامعة دمشق ، كلية الاقتصاد: 2015.
33. صقر، يحيى علي احمد المرسي(2018)، اطار مقترح لقياس بين جودة المراجعة ومتطلبات التخطيط الاستراتيجي لعملية المراجعة – دراسة ميدانية، اطروحة دكتوراه، جامعة عين شمس كلية التجارة قسم المحاسبة والمراجعة.
34. عباس ،محمد عبد الجليل، (2013) " اهمية عمل لجان التدقيق وتكاملها مع مهام ديوان الرقابة المالية الاتحادي للحد من حالات الاحتيال"، بحث مقدم الى مجلس المعهد العالي المعيد العالي للدراسات المحاسبية والمالية كجزء من متطلبات نيل شهادة المحاسب القانوني ،بغداد.
35. عزيز، حسام رائد سلمان (2020) " محددات جودة التدقيق وأثرها في أداء مدقق الحسابات الخارجي - دراسة استطلاعية لأراء عينة من مكاتب وشركات التدقيق الخارجي، جامعة سومر، مجلة كلية الكوت الجامعة للدراسات الإنسانية، العدد 1 ، المجلد 1، الطبعة الأولى.
36. العطاونه، & ربا سليمان سالم. (2016). العوامل المحددة لتركز سوق مهنة التدقيق الخارجي في الاردن و أثرها على جودة التقارير المالية Factors Affecting the Audit Profession Market Concentration in Jordan and Its Impact on Financial Reports Quality (Doctoral dissertation)، جامعة الشرق الاوسط).
37. عمر، نيهان مصطفى عمر (2012) ، أثر استخدام مدخل العصف الذهني في تنمية التفكير الإبداعي والتحصيل في مادة الجغرافية، رسالة ماجستير غير منشورة، كلية التربية، جامعة الأزهر، غزة.
38. عودة، علاء الدين صالح محمود، 2011 ، " اثر منهج التدقيق القائم على مخاطر الاعمال على جودة التدقيق الخارجي"، رسالة ماجستير مقدمة إلى قسم المحاسبة ، كلية الاعمال، جامعة الشرق الأوسط.
39. فروج، خالد، & فراح. (2016). أهمية التدقيق الخارجي في الرقابة الداخلية على مخزونات المؤسسة الاقتصادية.
40. قارة سهام. (2018). دور المراجعة الداخلية في تقييم نظام الرقابة الداخلية دراسة حالة المؤسسة الوطنية ENAP.

41. قمر الدين، نسرين الأمين، & بابكر إبراهيم الصديق. (2014). التأهيل المهني للمراجع الخارجي وأثره علي جودة المراجعة (Doctoral dissertation، جامعة السودان العلوم والتكنولوجيا).
42. كاظم، يحيى علي (2015)، تقييم مخاطر التدقيق ودورها في تعزيز قدرة مراقب الحسابات في الكشف عن الاحتيال في القوائم المالية، كلية الادارة والاقتصاد جامعة بغداد.
43. الكبيسي، عبد الواحد. (2008) ، طرق تدريس الرياضيات أساليب أمثلة ومناقشات مكتبة مجتمع . عربي، عمان ط1 .
44. كرامش، & بلال. (2018). دور أسلوب العصف الذهني في تحقيق الإبداع الإداري (Doctoral (dissertation).
45. محمود حلمي عبد الموجود. (2023). كفاءة التمثيل المعرفي وعلاقته ببعض مهارات التفكير الإبداعي لدى طلاب المرحلة الإعدادية. مجلة العلوم التربوية بكلية التربية بالگردقة، 6(1)، 43-98.
46. مرجانة، عماد ، (2017)، " دور معايير التدقيق الجزائية في تحسين جودة التدقيق في الجزائر – دراسة استببانيه - محافظي الحسابات خبراء محاسبين، دراسة ماجستير مقدمة الى كلية العلوم الاقتصادية .
47. مسعودي، عمر، بن الدين. (2018). فعالية تخطيط التدقيق وفق المعايير الدولية في تحسين جودة الأداء المهني للمدقق (Doctoral dissertation، جامعة احمد دراية- ادرار).
48. مصطفى ، محمود حسن ، (٢٠١٥) ، اطار مقترح لكيفية استخدام مراقبي الحسابات العصف الذهني عند دراسة مخاطر الغش ، دراسة نظرية ، مجلة الفكر المحاسبي كلية التجارة ، جامعة عين شمس، السنة التاسعة عشر ، العدد الرابع ديسمبر ، ص (١٠١٦-١٠٥٦) .
49. مصطفى(2012) ، قياس تأثير جلسات العصف الذهني على تدعيم استجابة المراجع لمخاطر الغش، رسالة ماجستير كلية التجارة قسم المحاسبة والمراجعة ،مصر.
50. معروف ،عواطف ، 2021 "دور التخطيط في تحقيق جودة التدقيق الخارجي - دراسة حالة في أحد مكاتب التدقيق بدائرة عين مليلة ولاية أم البواقي" رسالة ماجستير قدمت إلى جامعة العربي بن مهيدي أم البواقي، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية.
51. مكي، السيد لطيف، وعبد الواحد، صالح (2002م)، سمات الشخصية القوية المبدعة للأستاذ الجامعي ودوره الفعال في تنشيط استراتيجيات التفكير الإبداعي لدى طلبة الجامعة بحث مقدم إلى المؤتمر العلمي السنوي الخامس عشر المقام في كلية التربية، جامعة المستنصرية.
52. النعسان، سماح اسامة، 2018 "العوامل المؤثرة على جودة التدقيق من وجهة نظر مدققي الحسابات الخارجيين دراسة ميدانية"، قدم هذا البحث استكمالاً لمتطلبات الحصول على شهادة الماجستير في الجامعة الإسلامية في غزة .

53. الهام عبد الله، (2017) "التفكير الابداعي". المجلة العلمية لكلية أصول الدين والدعوة.1(29).
54. هنانو، عبد الله محمد،(2008) " مهارات العصف الذهني ودورها في تنمية التفكير الابداعي عند الطلاب".
55. الاستاذ المساعد الدكتور ناظم حسن رشيد، & الاستاذ المساعد الدكتور زياد هاشم السقا. (2015). أثر استخدام العصف الذهني في دعم كشف الاحتيال عند تدقيق القوائم المالية دراسة لأراء عينة من مراقبي الحسابات في العراق. *Journal of Baghdad College of Economic sciences* (University, (43
56. أ. م. د. ابتهاج إسماعيل يعقوب. (2016). استعمال استراتيجية العصف الذهني لتعزيز الحكم المهني لمراقب الحسابات في تقييم استمرارية الوحدة الاقتصادية: دراسة لأراء عينة من مراقبي الحسابات في البيئة العراقية. *Journal of Administration and Economics*, (109), 178-194.
57. زهراء مجيد حسين، & أ. د ستار جابر خلوي. (2023). تأثير استعمال مهارات التفكير الإبداعي على عمل المدقق الداخلي. *Al Kut Journal of Economics and Administrative Sciences*, 15(47), 320-338.
58. الشبعاني، م. م. ع.، & منى محمد علي. (2017). دور جلسات العصف الذهني الإلكتروني لفريق المراجعة في تحسين جودة أداء المراجعة المشتركة: دراسة استكشافية في البيئة المصرية. الفكر المحاسبي، 21(2)، 1147-1204.
59. صالح، ص. م. م.، & صافيناز محمود محمد محمود. (2019). دور برامج العصف الذهني الإلكتروني في تحسين جودة المراجعة المشتركة. المجلة العلمية للدراسات التجارية والبيئية، 10(العدد الثالث، الجزء الاول)، 661-685.

Foreign References

First: Books

1. Arens, A. A. (2012). Auditing and Assurance Services: An Integrated Approach, 14.
2. Foresman, G. A., Fosl, P. S., & Watson, J. C. (2017). The critical thinking toolkit. John Wiley & Sons.
3. Goldman, P. (2010). Financial Services Anti-Fraud Risk and Control Workbook. ABD: John Wiley&Sons, Inc.
4. Hansen, R. (2005). Phute, Thembile; Dembe, Killron; Chikanza, Synodia; Zimbabwe, Pact;“Fraud Prevention”, Handbook.
5. Marshall , Romny B. & stienbart, Paul john,(2018) Accounting Information System, New York: Prentice Hall Business Publishing , SIXTH Edition.
6. Robertson, Jack C.,&Louwers,Timothy J.," Auditing &Assurance service" ,McGraw Hill Irwin, Tenth Edition,2002.
7. 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
8. Vona, L. W. (2012). Fraud risk assessment: Building a fraud audit program. John Wiley & Sons.
9. Whittington, R. (2015). Wiley CPAexcel Exam Review 2016 Study Guide January: Auditing and Attestation. John Wiley & Sons.
- 10.Nguyen, K. (2010). Financial statement fraud: Motives, methods, cases and detection. Universal-Publishers.

Second: Periodicals & Research

11. Ahmad, L., Suhara, E., & Ilyas, Y. (2016). The effect of audit quality on earning management within manufacturing companies listed on Indonesian stock exchange. *Research journal of Finance and Accounting*, 7(8), 132-138.
12. 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.
13. 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.
14. Al-Khaddash, H., Al Nawas, R., & Ramadan, A. (2013). Factors affecting the quality of auditing: The case of Jordanian commercial banks. *International Journal of Business and Social Science*, 4(11).
15. 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.
16. Al-Samarraie, Hosam., & Hurmuzan, Shuhaila.,(2017), A Review of Brainstorming Techniques in Higher Education, , journal homepage Elsevier, *Thinking Skills and Creativity*, vol.5. no.27.
17. AlWad, A. M. A. W., & Al Geburi, H. J. A. (2019). The role of the forensic accountant in reducing financial and administrative corruption. *THE IRAQI MAGAZINJE FOR MANAGERIAL SCIENCES*, 15(62).

18. 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.
19. 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.
20. Benedek, M., Fink, A., & Neubauer, A. C. (2006). Enhancement of ideational fluency by means of computer-based training. *Creativity Research Journal*, 18(3), 317-328.
21. Bowlin, K. (2011). Risk-based auditing, strategic prompts, and auditor sensitivity to the strategic risk of fraud. *The Accounting Review*, 86(4), 1231-1253.
22. Braun, R. L. (2015). The effect of time pressure on auditor attention to qualitative aspects of misstatements indicative of potential fraudulent financial reporting. *Accounting, Organizations and Society*, 25(3), 243-259.
23. 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.
24. Brazel, J. F., Carpenter, T., & Jenkins, G. (2007). A field investigation of auditors' use of brainstorming in the consideration of fraud. Available at SSRN 965453.
25. Budiandru, B. (2021). Factors affecting the audit quality of pandemic era public accountants. *AKUNTABEL*, 18(2), 284-294.
26. Burke, D. D., & Sanney, K. J. (2018). Applying the fraud triangle to higher education: Ethical implications. *J. Legal Stud. Educ.*, 35, 5.
27. Carpenter, T. D. (2007). Audit team brainstorming, fraud risk identification, and fraud risk assessment: Implications of SAS No. 99. *The Accounting Review*, 82(5), 1119-1140.

28. Carpenter, T., Durtschi, C., & Gaynor, L. M. (2002). The role of experience in professional skepticism, knowledge acquisition, and fraud detection. Retrieved February, 17(2012), 89.
29. Carpenter, Tina, jane l. reimers, Philip z. fretwell (2009) internal auditors fraud judgment: the benefits of brainstorming in Groups, journal Accounting Review, Vol 66. No7.
30. Coenen, T. L. (2008). Essentials of corporate fraud. John Wiley & Sons.
31. 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.
32. De Angelo, L.E. (1981). Auditor Size And Audit Quality. Journal of Accounting and Economics 3 (1981) 183-199. North-Holland Publishing Company.
33. Dennis, S. A., & Johnstone, K. M. (2016). A field survey of contemporary brainstorming practices. Accounting Horizons, 30(4), 449-472.
34. 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.
35. Drogalas, 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.
36. Dye, K. M. (2007). Corruption and fraud detection by public sector auditors. EDPAC: The EDP Audit, Control, and Security Newsletter, 36(5-6), 6-15.
37. Enget, K. A. (2015). Indicators of Fraud Detection Proficiency and Their Impact on Auditor Judgments in Fraud Risk Assessments and Audit Plan Modifications (Doctoral dissertation, Virginia Polytechnic Institute and State University).

38. Fallatah, R. A. (2017). Factors affecting external audit quality: the case of listed companies in Saudi Arabia (Doctoral dissertation, University of Southampton).
39. 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.
40. Giriunas, Jonas, Mackevicius ,Lukas,(2013) Transformational Research of The Fraud Triangle, *economical* Vol. 92, No.8, p151
41. Grenier, J. H. (2010). Encouraging professional skepticism in the industry specialization era: a dual-process model and an experimental test. University of Illinois at Urbana-Champaign.
42. 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).
43. Hoffman, V. B., & Zimbelman, M. F. (2009). Do strategic reasoning and brainstorming help auditors change their standard audit procedures in response to fraud risk?. *The Accounting Review*, 84(3), 811-837.
44. Hoffman, v. b., & zimbelman, m. f., (2012) "How strategic reasoning and brainstorming can help auditors Detect Fraud "? , *the accounting review*, Vol.6, No2.
45. Kang, M., Lee, H. Y., Son, M., & Stein, M. (2017). The association between human resource investment by audit firms and their audit quality. *Asia-Pacific Journal of Accounting & Economics*, Vol. 80, No. 5.
46. Kassem, R., & Hegazy, M. A. (2010). Fraudulent financial reporting: do red flags really help?. *International Journal of academic research: economics and engineering*, 4.

47. Kerr, D. S. (2013). Fraud-risk factors and audit planning: The effects of auditor rank. *Journal of Forensic & Investigative Accounting*, 5(2), 48-76.
48. Kertarajasa, A. Y., Marwa, T., & Wahyudi, T. (2019). The effect of competence, experience, independence, due professional care, and auditor integrity on audit quality with auditor ethics as moderating variable.
49. Krauß, P., Pronobis, P., & Zülch, H. (2015). Abnormal audit fees and audit quality: initial evidence from the German audit market. *Journal of Business Economics*, 85, 45-84.
50. Kumbhar , Kalayan Nilappa,(2018), Brainstorming technique: Innovative Quality Management Tool for Library, *Journal of the Higher School of Economics.*, Vol. 19. N 8.
51. Kung, J. E. B., Apolinar, J. M., Ramirez, J. I., & Rebadomia, W. Developing a fraud prediction model: Application of artificial intelligence methods using firm-specific data and locational factors.
52. 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).
53. Louwers, T. J., Blay, A. D., & Sinason, D. H. (2018). *Auditing & assurance services*. McGraw-Hill.
54. MAGRAMENT, A. (2021). العوامل المؤثرة على جودة التدقيق من وجهة نظر معدي القوائم المالية (Doctoral dissertation).
55. 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).
56. Mayhew, B. W., & Wilkins, M. S. (2003). Audit firm industry specialization as a differentiation strategy: Evidence from fees charged to firms going public. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 22(2), 33-52.

57. McAllister, M., Blay, A. D., & Kadous, K. (2021). Fraud brainstorming group composition in auditing: The persuasive power of a skeptical minority. *The Accounting Review*, 96(3), 431-448.
58. McVay, S. E. (2006). Earnings management using classification shifting: An examination of core earnings and special items. *The accounting review*, 81(3), 501-531.
59. Mohamed Yusof, K. (2016). Fraudulent financial reporting: An application of fraud models to Malaysian public listed companies (Doctoral dissertation, University of Hull).
60. 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.
61. Narsa, N. P. D. R. H., Afifa, L. M. E., & Wardhaningrum, O. A. (2023). Fraud triangle and earnings management based on the modified M-score: A study on manufacturing company in Indonesia. *Heliyon*, 9(2).
62. 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.
63. Octarina, H., Rizal, S., & Zasrianita, F. (2021). The Use of Brainstorming Strategy to Improve Students' Speaking Ability. *Jadila: Journal of Development and Innovation in Language and Literature Education*, 2(2), 212-223.
64. Oey, S. (2021). Occupational Fraud in a business context-How to define it, why individuals do it and how to fight it.
65. Osborn, A. (2012). *Applied imagination-principles and procedures of creative writing*. Read Books Ltd.
66. Paulus , Paul B. , Kenworthy, Jared B.(2019) *Effective Brainstorming*, Oxford University Press, *International Journal THE ACCOUNTING REVIEW*, Vol17.No.9.

67. Paulus, Paul (2018), Brainstorming, Brainstorming Rules and Decision Making , Journal of Economics and Financial Issues, Vol.9, No.8.
68. Pham, N. K., Duong, H. N., Pham, T. Q., & Ho, N. T. T. (2017). Audit firm size, audit fee, audit reputation and audit quality: The case of listed companies in Vietnam. *Asian Journal of Finance & Accounting*, 9(1), 429-447.
69. Pratikto, R. (2020). The Effect Of Creativity On Audit Performance With Types Of Gender As Moderation Variable: An Experimental Study. *International Journal of Management*, 11(6), 1979-1986.
70. Public Company Accounting Oversight Board PCAOB_ AS 2110,(2017). Copyright 2003 –2018 Public Company Accounting Oversight Board. All rights reserved. Public Company Accounting Oversight Board and PCAOB are registered trademarks of the Public Company Accounting Oversight Board.
71. Puspasari, N. (2016). Fraud theory evolution and its relevance to fraud prevention in the village government in Indonesia. *Asia Pacific Fraud Journal*, 1(2), 177-188.
72. Ramos, Michael.(2019), "Auditors' Responsibility for Fraud Detection", *Journal of Accountancy*, Vol. 195.
73. Razak, L., Ramly, A., & Fe, H. (2018). Effect of Fraud Risk Assessment, Auditor Independence of Audit of the Quality of Financial Inspectorate Regional Authorities (Case Study in South Sulawesi Provincial Inspectorate). Auditor Independence of Audit of the Quality of Financial Inspectorate Regional Authorities (Case Study in South Sulawesi Provincial Inspectorate)(May 30, 2018).
74. Ruankaew, T. (2013). The fraud factors. *International Journal of Management and Administrative Sciences*, 2(2), 1-5.

- 75.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.
- 76.Shanikat, M., Al-Farah, A., & Dorgham, T. H. (2014). Occupational Fraud Prevention Mechanisms: Jordanian Companies Experience. Research Journal of Finance and Accounting, 5(1), 84-92.
- 77.Shirvani, M., & Porkar, R. (2021). How Do EFL Students Perceive Brainstorming in L2 Writing Classes?. Theory and Practice in Language Studies, 11(12), 1602-1609.
- 78.Submitter, G. A. T. R., Wenny Yolanda, A. M., Kartini, K., & Pontoh, G. T. (2021). Determinants of Audit Quality at Public Accounting Firms. Journals and Wenny Yolanda, Audrey Michelle and Kartini, Kartini and Pontoh, Grace T., Determinants of Audit Quality at Public Accounting Firms (December 31, 2021). Reference to this paper should be made as follows: Kartini, 134-143.
- 79.Sudarmanto, E., & Utami, C. K. (2021). Pencegahan Fraud Dengan Pengendalian Internal Dalam Perspektif Alquran. Jurnal Ilmiah Ekonomi Islam, 7(1), 195-208.
- 80.Sulaiman, Noor Adwa, Fatimah Mat Yasin and Rusnah Muhamad(2018), PERSPECTIVES ON AUDIT QUALITY: AN ANALYSIS, Asian Journal of Accounting Perspectives, Vol ,11,No.1.
- 81.Sutisman, E., Ermawati, Y., Mariani, S., & Putra, A. H. P. K. (2021). Moderating Effect of Implementation Risk-Based Auditing on Audit Quality. Jurnal Akuntansi, 25(2), 276-293.
- 82.Szívós, L. (2016). Audit and fraud risk assessment methods and their implications on audit planning decisions.
- 83.Torrance, E. P. (1962). Guiding Creative Talent New Jersey. Prentice – Hall, Inc. Englewood Cliffs.

84. Trongmateerut, P. (2011). The impact of assessment procedures and need for cognition on fraud risk assessments. Washington State University.
85. Wahhab, A. M. A., & Khlaif, M. H. (2022). The Effect of Ownership Structure and Audit Quality in Producing High-Quality Financial Statements- Evidence from the Iraq Stock Exchange. *Technium Soc. Sci. J.*, 34, 13.
86. Wakil, G. K., Alifiah, M. N., & Teru, P. (2020). Auditor independence and audit quality in Nigeria public sector: A critical review. *Journal of critical reviews*, 7(7), 839-845.
87. Wolfe, D. T., & Hermanson, D. R. (2004). The fraud diamond: Considering the four elements of fraud.
88. YAGOLKOVSKIY, S.R., (2015) CREATIVITY IN FACE-TO-FACE AND COMPUTER-MEDIATED BRAINSTORMING, *Psychology. Journal of the Higher School of Economics*, Vol. 12. N 4.
89. 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).
90. Birjandi, H., Kaveh, M. H., & Khorrami, M. (2015). The Effect of Audit Quality Adjustment on the Relationship between Earnings Management and Return on Equity in Listed Companies in Tehran Stock Exchange. *Research Journal of Finance and Accounting ISSN*, 2222-1697.

Third: Others & Internet

91. "2022 Global Impact Report". Deloitte. September 2022. Retrieved 8 September 2022 .
92. "PwC announces record global revenues of US\$50 billion". PwC. 4 October 2022. Retrieved 5 October 2022.
93. "EY achieves highest growth in nearly two decades, reports record global revenue of US\$45.4b". EY. 9 September 2021. Retrieved 21 September 2022.
94. "KPMG delivers strong global revenues, reporting 14% growth in FY22". KPMG. 13 December 2022. Retrieved 13 December 2022.

ملحق رقم (1)

((استمارة استبانة))

تحية طيبة

يسرنا أن نضع بين أيديكم الاستبانة التي تشكل جزء من متطلبات نُيل درجة الماجستير في المحاسبة المتعلقة بالرسالة الموسومة بعنوان **«تأثير أسلوب العصف الذهني في تنمية الفكر الابداعي للمدقق وانعكاسه على تعزيز جودة التدقيق وتخفيض مخاطر الاحتيال»** ، يرجى التفضل بالتعبير عن رأيكم و التكرم بتخصيص جزء من وقتكم الثمين ، لتعبئة الاستمارة المرفقة ، مع مراعاة الدقة في الإجابة على الأسئلة المطروحة فيما يتعلق بموضوع الدراسة من خلال الإجابة على الأسئلة الواردة في هذه الاستبانة، لما لها من أهمية في الوصول إلى نتائج دقيقة تفيد الباحث في تحقيق أهداف الدراسة، وتخدم أغراض البحث العلمي، ونؤكد لكم أن جميع الإجابات سوف تكون موضع ثقة، و ستعامل بسرية تامة، ولن تستعمل لغير أغراض البحث العلمي.

وتفضلوا بقبول فائق الاحترام والتقدير

ملاحظة :

- 1- نأمل منكم الدقة في قراءة الأسئلة قبل اختيار الإجابة الأكثر توافقا مع آرائكم.
- 2 - يرجى وضع علامة (√) أمام الإجابة التي تراها مناسبة لكل من الفقرات.
- 3 - يرجى الإجابة عن جميع الأسئلة لأن ترك أي سؤال يعني عدم صلاحية الاستبانة للتحليل.

أولاً : المتغيرات الديموغرافية (البيانات والمعلومات)

1	الجنس	() ذكر	() أنثى
2	المؤهل العلمي	() دبلوم	() بكالوريوس
		() دبلوم عالي	() ماجستير
		() دكتوراه	() اخرى
3	سنوات الخبرة	() أقل من 5 سنوات	() 5 - أقل من 10 سنوات
		() 10 - أقل من 15 سنة	() 15 سنة فأكثر
4	التخصص العلمي	() محاسبة	() إحصاء
		() اخرى	() تدقيق
5	نوع العمل الذي تمارسه	() أكاديمي	() مدير مالي
		() مدقق	() اخرى
6	المستوى الوظيفي	() مدير	() رئيس قسم
		() مسؤول وحدة	() موظف

ثانيا : متغيرات الدراسة :

المحور الاول / اسلوب العصف الذهني :

العصف الذهني : العصف الذهني اسلوب غير معتاد لحل المشكلات باستخدام التفكير الجانبي. يعتمد العصف الذهني على تشجيع الأفراد بالخروج بأفكار ومقترحات كونها تمثل حلولاً إبداعية للمشكلة المطروحة لأنها تحرر الفرد من طرق التفكير التقليدية. (Kenworthy & Paulus, 2019:288) .

ت	الفقرات	اتفق بشدة	اتفق	محايد	لا اتفق	لا اتفق بشدة
1.	تحفز جلسات العصف الذهني في حل المشكلات الجماعية وتوليد الأفكار التي يمكن أن تزيد بشكل كبير من جودة وكمية الأفكار التي تم إنشاؤها.					
2.	تدعم جلسات العصف الذهني التي تتكون من اعضاء ذوي خبرة وتخصص مهني الجلسات والخروج بأفكار ذات جودة عالية					
3.	تساعد جلسات العصف الذهني في زيادة الافكار الجديدة التي تنتبها الجلسات.					
4.	تساعد جلسات العصف الذهني في مناقشة اعضاء الفريق كل فكرة للتوضيح فقط دون تقييم نقدي أو ممارسة ضغط .					
5.	تسمح جلسات العصف الذهني بإتاحة الفرصة للتعبير الحر عن الافكار .					
6.	تسمح جلسات العصف الذهني للمشاركين بالتفكير الجماعي لا نتاج وتوليد اكبر عدد ممكن من الافكار او الحلول.					
7.	تسهم جلسات العصف الذهني تدفق الافكار خلال المناقشة الجماعية.					
8.	تسهم جلسات العصف الذهني من خلال العصف الذهني الالكتروني في تبادل اعضاء الفريق افكارهم بكل حرية					
9.	تشجع جلسات العصف الذهني المستدير استثارة الخيال والتدريب على التفكير.					
10.	تشجع جلسات العصف الذهني لإعداد بيئة اجتماعات مريحة للدورة اذ يتم التمهيد لعقد جلسات لإزالة الحواجز بين المشاركين.					

					11. جلسات العصف الذهني التي تتكون من اعضاء لديهم شكوك مهنية عالية تسهم بإنشاء قائمة من الأفكار .
					12. ضم جلسات العصف الذهني اعضاء يتمتعون بمجموعة واسعة من التخصصات ، فضلا عن امتلاكهم أساليب التفكير المختلفة.
					13. منح جلسات العصف الذهني فرصة لفهم معنى أفكار الآخرين ظل الظروف الكلية التي تشمل الأبعاد العاطفية والمعرفية .
					14. يتقن قائد الفريق في كيفية مشاركة جميع الاعضاء في طرح الافكار بحرية وحماس .
					15. يحفز اسلوب العصف الذهني في توليد كما كبيرا من الافكار الغير مألوفة في وقت قصير نسبيا .
					16. يشجع اسلوب العصف الذهني في دراسة الافكار مجتمعة بدلا من دراستها فرادى مما يجعلها تلمس قيمتها في الامد البعيد .

المحور الثاني / الفكر الابداعي :

الفكر الابداعي : هو القدرة على التكامل المنتج لعديد من حلول المشكلات والتفكير على نطاق واسع وخلق شيء جديداً . (Pratikto,2020:1980)

ت	الفقرات	اتفق بشدة	اتفق	محايد	لا اتفق	لا اتفق بشدة
1.	يمثل الابداع ظاهرة خلاقة لإنتاج افكار جديدة لدى المدقق .					
2.	ان الطلاقة ، المرونة ، الاصاله سمة من سمات المبدع					
3.	يتسم المدقق المبدع بان يكون قادر على حل المشكلات وايجاد الافكار المثلى لحلها .					
4.	ان تحليل الاشياء بعناية ودقة تساعد المدقق على الابداع في عمله .					
5.	يعتبر التنظيم جزء اساسي في الابداع .					
6.	يسهم اسلوب العصف الذهني في تحرير افكار المشاركين لتطوير					

					مجموعة غنية من الحلول الإبداعية.
					7. يسهم التخطيط الابداعي لعملية التدقيق في رفع جودة التدقيق .
					8. يسهم اسلوب العصف الذهني في ازالة معيقات الابداع لدى المدقق .
					9. يوثق الفكر الابداعي للمدقق بممارسة الاساليب الغير تقليدية في عمله.
					10. يساهم الفكر الابداعي في كيفية الاستفادة من المعلومة واستخدامها في الواقع العملي .
					11. يساهم الابداع في القدرة على اتخاذ القرارات الصائبة .
					12. يساهم بالخروج بحلول ابداعية عند مشاركة الافكار هذه في جلسات العصف الذهني .
					13. عند العصف الذهني يتم توليد افكار ابداعية تساهم في انتقاء الافكار النادرة .
					14. هناك مستويات مختلفة في امتلاك الفكر الابداعي لدى الافراد .
					15. يعد العامل النفسي الداخل معوق احد معوقات التفكير الابداعي لدى المدقق .
					16. ان الكثير يملكون الافكار الابداعية ولكن لا يعبرون عن مكونات افكارهم خشية الخطاء او النقد .

المحور الثالث / جودة لتدقيق :

ومن وجهة نظر (Kang, etal) أن جودة التدقيق تكون عالية إذا كان اعضاء 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, & etal, 2017:5)

ت	الفقرات	اتفق بشدة	اتفق	محايد	لا اتفق	لا اتفق بشدة
1.	أن جودة التدقيق ترتبط ارتباطاً وثيقاً بمؤدي خدمة التدقيق .					
2.	ان مواجهة المخاطر في الوقت المناسب تعزيز الثقة والمصادقية في					

					تقرير المدقق الذينعكس على جودة التدقيق .
					3. ترتبط جودة التدقيق بجودة مخرجات عملية التدقيق في مكاتب التدقيق .
					4. ترتبط جودة التدقيق بالعوامل الخارجية المحيطة بشركة التدقيق والتي تشمل علاقة العمل بين المدققين والمشاركين الرئيسيين الآخرين في سوق التدقيق لاسيما زبائن التدقيق ولجنة التدقيق
					5. ترتبط جودة التدقيق بسمات المدققين المختلفة داخل شركات التدقيق بما في ذلك خبرة المدقق ومهاراته والقيادة والقيم الأخلاقية
					6. ترتبط جودة التدقيق بمدى التزام المدققين بمعايير وقواعد السلوك المهني .
					7. تسهم جودة التدقيق في تحديد مقدار الوقت المبذول في عملية التدقيق .
					8. تعد قيادة شريك التدقيق أمراً مهماً لتحقيق جودة التدقيق اذ انه يسهم في تقدير الانحرافات .
					9. تعكس جودة التدقيق الصورة والسمعة الحسنة للمدققين مما يعزز ثقة الجمهور بهم .
					10. تقليص فجوة التوقعات تؤدي الى زيادة جودة التدقيق .
					11. تؤثر استقلالية المدقق بصورة إيجابية على جودة عملية التدقيق .
					12. الحجم الكبير للجهة الخاضعة للتدقيق يؤثر على جودة عملية التدقيق.
					13. يسهم الشك المهني للمدققين الذين يتخذون أحكاماً أكثر تشككاً في طبيعتها في جودة التدقيق.
					14. يشترط أن يكون المدقق على دراية جيدة بالعلوم الاجتماعية وأساليب التحقيق الخاصة بالمجالات الوظيفية المختلفة ليحقق جودة تدقيق عالية .
					15. يؤثر التأهيل العلمي والمهني للمدقق على جودة التدقيق .
					16. يؤثر حجم اجور المدقق بشكل سلبي

					على جودة عملية التدقيق في حال عدم وجود طريقة عملية لتحديدها.
--	--	--	--	--	--

المحور الرابع / الاحتيال :

الاحتيال : هو النية لتضليل أو إخفاء أو حذف الحقائق الخاصة لغرض الخداع أو التلاعب أو الحاق الضرر المالي للفرد أو للوحدة الاقتصادية ، وان مظاهر الاحتيال تختلف بين المستويات المختلفة من الوحدة الاقتصادية، فان معظم الموظفين قادرين على تنفيذ سرقة بسيطة، في حين أن المدراء الفاسدين قادرون على اختلاس كميات كبيرة من الأموال لمصلحتهم (Kung&others.2015:98) .

ت	الفقرات	اتفق بشدة	اتفق	محايد	لا اتفق	لا اتفق بشدة
1.	يمكن للوحدات الاقتصادية حماية نفسها من عمليات الاحتيال الكبرى من خلال بذل الجهد الدؤوب والمتواصل.					
2.	ينبغي وضع أساليب وقاية لمنع احتمالات وقوع مخاطر الاحتيال حيثما كان ذلك ممكناً.					
3.	تقع مسؤولية ردع الاحتيال بالأساس على الإدارة.					
4.	ان الممارسات المتعمدة والمقصودة تكون من فعل الاحتيال .					
5.	تفسر نظرية مثلث الاحتيال الدوافع للفرد لارتكاب عمليات الاحتيال.					
6.	تمثل القدرة الموقف من وجود المهارات والسمات اللازمة للشخص لارتكاب الاحتيال .					
7.	وضع الشخص داخل الوحدة الاقتصادية في وظيفته يوفر القدرة على نشوء استغلال فرصة للاحتيال.					
8.	ان الضغط الغير اعتيادي من داخل وخارج الوحدة الاقتصادية يحقق عدة اهداف ويؤدي الى عملية الاحتيال.					
9.	يساهم نشاط الوحدة الاقتصادية في تقييم عوامل مخاطر الاحتيال .					
10.	تعد نظرية معين الاحتيال اضافة جديدة لنظرية مثلث الاحتيال من خلال اضافة					

					عنصر القدرة على ارتكاب الاحتيال .
					.11 يعد الفساد وجه من اوجه الاحتيال واشد انواعه خطورة.
					.12 يعد التضليل أو إخفاء أو حذف الحقائق الخاصة لغرض الخداع أو التلاعب أو الحاق الضرر المالي للفرد أو للوحدة الاقتصادية مظهر من مظاهر الاحتيال.
					.13 ان لخبرة المدقق تأثير كبير في تقييم مخاطر الاحتيال وتخفيضها .
					.14 التخصص المهني يعد الية ضمان ينعكس بصورة ايجابية على اكتشاف الاحتيال .
					.15 مناقشة الموظفين لخطر الاحتيال تساهم بشكل كبير في الكشف عن الاحتيال .
					.16 تساهم الاجراءات التقليدية من قبل المدققين في زيادة مخاطر الاحتيال .

أسماء السادة المحكمين والقابهم العلمية وأماكن عملهم ...

ت	اسم المحكم	الاختصاص	مكان العمل
1.	أ. د كرار سليم عبد الزهرة حميدي	محاسبة مالية وتدقيق	جامعة الكوفة - كلية الإدارة والاقتصاد
2.	أ.م. د ازهر صبحي عبد الحسين	محاسبة مالية وتدقيق	جامعة كربلاء- كلية الإدارة والاقتصاد/محاسبة
3.	أ.م. د اشرف هاشم فارس العبدون	محاسبة مالية وتدقيق	جامعة تكريت - كلية الإدارة والاقتصاد
4.	أ.م. د ماهر ناجي علي	محاسبة مالية وتدقيق	جامعة الكوفة - كلية الإدارة والاقتصاد
5.	أ.م. د محمد فاضل نعمة	محاسبة مالية وتدقيق	جامعة الفرات الأوسط التقنية - المعهد التقني كربلاء
6.	أ.م. د مشتاق طالب عبد الامير الشمري	محاسبة مالية وتدقيق	جامعة كربلاء-كلية الإدارة والاقتصاد/محاسبة
7.	م. د نهلة عبيس طلال الشمري	محاسبة مالية وتدقيق	جامعة الفرات الأوسط التقنية-المعهد التقني كربلاء

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 auditing and reducing fraud, as the responsibilities placed on auditors have increased in the recent period and their major role in detecting fraud, whose types and forms have multiplied in all aspects of work, and the globalization of financial markets has led the widespread growth of commercial operations led to the widespread of fraudulent operations, leading to the emergence of the need for modern methods to advance the auditing profession. The use of traditional programs in the auditing process does not contribute to detecting fraud, which the researcher makes every effort 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 presenting ideas without restrictions or conditions and their direct relationship in 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 examiners, accountants, and some university professors. A set of statistical methods were used, and statistical programs were used: SPSS, Amos, and appropriate statistical methods in testing hypotheses. The questionnaire included four axes (brainstorming method, creative thought, audit quality, fraud risks) each axis includes (16 paragraphs), and the research reached several conclusions, the most important of which is that the brainstorming method is important for exchanging opinions and ideas between examiners within the audit team to address a case of manipulation and fraud, and it also leads It increases the auditor's experience and contributes to raising creative thinking by realizing distinctive, creative ideas during the audit planning process, which increases the client's confidence in achieving 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 examiners, 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.

