



## تأثير العصف الذهني في جودة التدقيق وانعكاسه على اكتشاف مخاطر الاحتيال

م.م. جعفر عبد الحسين حلو الكعبي  
جامعة الامام جعفر الصادق (ع) - كلية  
العلوم الادارية والمالية - بغداد - العراق  
[Safaa\\_alani68@yahoo.com](mailto:Safaa_alani68@yahoo.com)

د.د. صفاء احمد محمد العاني  
جامعة بغداد - كلية الإدارة  
والاقتصاد - بغداد - العراق  
[Safaa\\_alani68@yahoo.com](mailto:Safaa_alani68@yahoo.com)

Received:5/7/2020

Accepted :19/7/2020

Published :October / 2020

هذا العمل مرخص تحت اتفاقية المشاع الابداعي نسب المُصنّف - غير تجاري - الترخيص العمومي الدولي 4.0

[Attribution-NonCommercial 4.0 International \(CC BY-NC 4.0\)](https://creativecommons.org/licenses/by-nc/4.0/)

### مستخلص البحث

يعد العصف الذهني من المفاهيم الجوهرية والضرورية لممارسة مهنة التدقيق، إذ شجعت معايير التدقيق على تنفيذ جلسات العصف الذهني للوصول إلى تأكيد معقول عن مدى صحة أدلة الاثبات والمعلومات التي حصل عليها المدقق لاكتشاف الاحتيال، حيث ان تنفيذ جلسات العصف الذهني وممارسة الشك المهني اثناء عملية التدقيق تؤدي إلى زيادة جودة التدقيق وبالتالي رفع ثقة المجتمع المالية بمهنة التدقيق من جديد بعد تعرضها لازمات عديدة ادت إلى فقدان المجتمع المالي الثقة بمهنة التدقيق.

ويهدف البحث الى بيان تأثير العصف الذهني كمفهوم معاصر في اكتشاف مخاطر الاحتيال، فضلا عن دوره في تحسين جودة التدقيق في شركات ومكاتب التدقيق العراقية، من خلال استمارة استبيان وزعت على عينة من مراقبي الحسابات في شركات ومكاتب التدقيق العراقية، وقد بلغ عدد الاستمارات الموزعة (112) استمارة، وتم بيان تأثير المتغيرات من خلال استخدام النماذج الاحصائية بطريقة المربعات الصغرى ونموذج الانحدار الخطي، وبعد اختبار فرضيات البحث تم التوصل إلى مجموعة من الاستنتاجات، تمثلت بتنفيذ المدققين في شركات ومكاتب التدقيق العراقية لجلسات العصف الذهني يساهم في تحسين جودة التدقيق من خلال مساعدة مدققي الحسابات على إجراء تقييمات أفضل لمخاطر الاحتيال، إذ يمكن أن يبدأ مدققي الحسابات تقييماتهم من خلال النظر في إشارات فرضية مثلث الاحتيال، وان استخدام جلسات العصف الذهني اثناء تخطيط التدقيق يؤدي إلى زيادة جودة عملية التدقيق من خلال اكتشاف الاخطاء الجوهرية الناتجة عن الاحتيال او الاخطاء مما يؤدي إلى الحفاظ على ثقة المجتمع المالي بمهنة التدقيق، واوصى البحث بضرورة قيام الهيئات التشريعية والتنظيمية في العراق بالتأكد على اهمية العصف الذهني وضرورة ممارسة مدققي الحسابات للعصف الذهني اثناء تخطيط وتنفيذ عملية التدقيق والتي تؤدي الى زيادة جودة التدقيق.

**المصطلحات الرئيسية للبحث :** العصف الذهني ، جودة التدقيق ، مخاطر الاحتيال

نوع البحث- ورقة بحثية

(\*) البحث مستل من اطروحة دكتوراه

**المقدمة:**

يعد العصف الذهني من المفاهيم الجوهرية والضرورية لممارسة مهنة التدقيق، إذ شجعت معايير التدقيق على تنفيذ جلسات العصف الذهني للوصول إلى تأكيد معقول عن مدى صحة أدلة الإثبات والمعلومات التي حصل عليها المدقق لاكتشاف الاحتيال، إذ إن تنفيذ جلسات العصف الذهني أثناء عملية التدقيق تؤدي إلى زيادة جودة التدقيق وبالتالي رفع ثقة المجتمع المالية بمهنة التدقيق من جديد بعد تعرضها لازمات عديدة أدت إلى فقدان المجتمع المالي الثقة بمهنة التدقيق.

وتسعى مكاتب التدقيق لتحقيق مستوى عالي من جودة التدقيق لإخلاء مسؤوليتها أمام الأطراف المستفيدة من نتائج التدقيق، إذ إن إجراءات التدقيق عالية الجودة تساعد المكاتب في تجنب العقوبات المهنية والقانونية جراء أية مخالفة أو تقصير في أعمال التدقيق من خلال التأكيد على الالتزام بمعايير التدقيق المحلية والدولية وقواعد السلوك المهني والتعليمات والقوانين ذات الصلة لذا فإن معيار التدقيق رقم SAS No. 99 أوضح بأنه يتطلب من فرق التدقيق إجراء جلسة عصف ذهني أثناء تخطيط التدقيق لتحسين جودة التدقيق لاكتشاف مخاطر الاحتيال من خلال تحديد المجالات التي يمكن للإدارة فيها ارتكاب وإخفاء عمليات الاحتيال التي قد تؤدي إلى أخطاء جوهرية إذ يسمح معيار التدقيق رقم SAS No. 99 للوحدات الاقتصادية بتقدير ما يتعلق بالإجراء الذي تستخدمه في جلسة العصف الذهني. ولتحقيق هدف البحث سيتناول البحث المحاور الآتية:

- المحور الأول : منهجية البحث ودراسات سابقة.
- المحور الثاني : اسلوب العصف الذهني- مدخل نظري.
- المحور الثالث : تحسين جودة التدقيق واكتشاف مخاطر الاحتيال
- المحور الرابع : مساهمة جلسات العصف الذهني في تحسين جودة التدقيق والكشف عن مخاطر الاحتيال.
- المحور الخامس : تحليل نتائج الاستبيان واختبار الفرضيات
- المحور السادس : الخلاصة

**المحور الأول / منهجية البحث ودراسات سابقة****أولاً: مشكلة البحث :**

إن استخدام برامج التدقيق وبصفة خاصة البرامج التقليدية يجعل المدققين أقل قدرة على تغيير إجراءات التدقيق بشكل فعال وهو ما يشكل مشكلة في اكتشاف الاحتيال لأنها تسمح بإخفاء الاحتيال عن خطة التدقيق من قبل مرتكب عملية الاحتيال ، فضلاً عن أنها تؤدي إلى تقليل الجهود المبذولة من قبل المدققين في اتمام عملية التدقيق، لذا تظهر مشكلة الوصول إلى الإجراءات المناسبة التي تساعد على تحسين فعالية عملية التدقيق من خلال رفع كفاءة المدقق في التعامل مع مخاطر الاحتيال من خلال اكتشافها والحد منها وذلك من خلال استخدام أساليب جديدة تساهم في زيادة كفاءة المدققين على إدخال التعديلات اللازمة على إجراءات التدقيق مما يحسن من جودة التدقيق ومنها الأساليب المقتبسة من علم النفس لاستعمالها في اكتشاف الاحتيال والحد من مخاطره، ومنها استخدام اسلوب العصف الذهني، ويمكن تحديد مشكلة البحث في التساؤلات الآتية:

- 1- هل يمارس مدققي الحسابات العاملين في شركات ومكاتب التدقيق العراقية اسلوب العصف الذهني ؟
- 2- هل هناك تأثير لأسلوب العصف الذهني في تحسين جودة التدقيق ؟
- 3- هل هناك انعكاس لاستخدام العصف الذهني كوسيلة لتحسين جودة التدقيق على اكتشاف مخاطر الاحتيال والحد منها ؟

**ثانياً: أهداف البحث : يهدف البحث إلى تحقيق الآتي :**

- 1- عرض ومناقشة اسلوب العصف الذهني ومخاطر الاحتيال.
- 2- بيان تأثير اسلوب العصف الذهني في اكتشاف مخاطر الاحتيال والحد منها من خلال تحسين جودة التدقيق .
- 3- التحقق من استعمال مدققي الحسابات العاملين في شركات ومكاتب التدقيق العراقية لأسلوب العصف الذهني.
- 4- بيان تأثير استخدام المدقق لأسلوب العصف الذهني في اكتشاف الاحتيال من خلال تحسين جودة التدقيق.

### ثالثاً: فرضيات البحث: يستند البحث إلى الفرضيات الآتية:

- 1- توجد علاقة ذات دلالة معنوية بين استعمال المدقق لأسلوب العصف الذهني وبين تحسين جودة التدقيق.
- 2- توجد علاقة ذات دلالة معنوية بين استخدام المدقق لأسلوب العصف الذهني من خلال تحسين جودة التدقيق وبين اكتشاف مخاطر الاحتيال والحد منها .

### رابعاً: أهمية البحث : تتمثل أهمية البحث في جانبين، إذ يمثل الجانب الاول الجانب النظري الذي

يوضح الدور الذي يقوم به المدقق في استخدامه الاساليب الحديثة لاكتشاف مخاطر الاحتيال ولا سيما اسلوب العصف الذهني وزيادة قدرته في الحصول على ادلة ذات جودة عالية تدعم رأيه الفني المحايد، وبالتالي تحسين مستوى جودة التدقيق. في حين يمثل الجانب الثاني الجانب التطبيقي، إذ يتلقى البحث أهميته من خلال اهتمام شركات ومكاتب التدقيق بالأساليب الحديثة في اكتشاف مخاطر الاحتيال ومحاولة تطبيقها، فضلاً عن معرفة دور هذه الاساليب في تحسين مستوى جودة التدقيق.

### خامساً: دراسات سابقة

- 1- دراسة (Rasheed and El-Sakka, 2015) بعنوان "أثر استخدام العصف الذهني في دعم كشف الاحتيال عند تدقيق القوائم المالية دراسة لأراء عينة من مراقبي الحسابات في العراق" - بحث منشور هدفت هذه الدراسة الى توضيح مفهوم العصف الذهني وأهمية استخدامه في تدقيق الحسابات فضلاً عن مفهوم الاحتيال في القوائم المالية ومسؤولية مراقبي الحسابات عنه والحاجة الى العصف الذهني في كشف الاحتيال عند تدقيق القوائم المالية. وتوصل البحث الى عدد من الاستنتاجات منها ان استخدام استراتيجية العصف الذهني في كشف الاحتيال يمكن ان يساهم في تقديم دليل لتحسين احتمالية اكتشاف المدققين لمجالات الاحتيال، ويمكن ان يتم ذلك من خلال استخدام طريقة متعددة المراحل تعتمد على قيام المدققين بجمع المعلومات المرتبطة بخطر سوء التقدير المادي بسبب الاحتيال ومن ثم استعمال جلسات العصف الذهني لتحديد عوامل خطر الاحتيال واستخدام هذه المعلومات لتطوير تقييم خطر الاحتيال
- 2- دراسة (Jacob, 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" بحث منشور.

هدفت هذه الدراسة الى مناقشة العصف الذهني كاستراتيجية يعتمد عليها فريق التدقيق لتعزيز الحكم المهني حول تقييم قدرة الوحدة الاقتصادية على الاستمرارية في ظل ازدياد الدعوات من قبل الهيئات والمجاميع المهنية لتبنيها فضلاً عن اثر المتغيرات (الابعاد) الثقافية على انواع جلسة العصف الذهني المستخدمة ان كانت (الكثورية او تقليدية). وتوصل البحث الى عدد من الاستنتاجات من اهمها استعمال استراتيجية العصف الذهني تعزز من الحكم المهني لمراقب الحسابات في تقييم قدرة الوحدة الاقتصادية على الاستمرار فضلاً عن ان العوامل الثقافية للبيئة العراقية تحدد اطر جلسات العصف الذهني لفريق التدقيق وان التسمية الأكثر تعبيراً عن مصطلح العصف الذهني هو ( الاستنفار الذهني mental alert).

- 3- دراسة ( Mohd-Nassir, et, al, 2016) بعنوان

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

" تأثير العصف الذهني والخبرة في تقييم مخاطر الاحتيال " - بحث منشور هدفت هذه الدراسة الى بيان التأثير المباشر والتفاعلي لجلسات العصف الذهني على خبرة المدقق بشأن تقييم ادائه المهني المتعلق بتحديد مخاطر الاحتيال، وتوصلت الدراسة الى ان العصف الذهني يحسن من الاداء المهني للمدقق بشأن تقييم مخاطر الاحتيال، وأكدت الدراسة على تعزيز المبادئ التوجيهية من خلال تكثيف جلسات العصف الذهني في التخطيط لعملية التدقيق وخاصة في تقييم مخاطر الاحتيال.

### سادساً: موقف البحث الحالي من الدراسات السابقة

حاول الباحثان الربط بين أحد اساليب علم النفس والمتمثلة بأسلوب العصف الذهني وبين مهنة التدقيق في العراق وتوضيح تأثيره في تحسين جودة التدقيق واسهامه في الكشف عن مخاطر الاحتيال، وهي من الدراسات القليلة التي تم تناولها في البيئة العراقية.

## المحور الثاني : اسلوب العصف الذهني- مدخل نظري

### أولاً :- مفهوم العصف الذهني

يعود أصل تسمية العصف الذهني الى ما يسمى بالعاصفة الدماغية والمتمثلة بالأزمة الوجدانية التي تشير الى أن الفكرة الجديدة هي تلك التي تحدث في لحظة استبصار مثيرة وتكون متصلة في ذات الشخص الذي يستقبلها بتوحد انفعالي ويعيشها بحرارة وبحماسة أي أنها استراتيجية للبحث عن الأفكار المناسبة متماز بالربط السريع والمراجعة والنقد قدر الإمكان حيث ابتكر هذا الأسلوب أوزبورن ( Alex Osborn) المدير التنفيذي للإعلان في شركة ماديسون أفنيو Madison Avenue ، المنهج الأصلي ونشره في كتابه الصادر عام 1953 بعنوان "الخيال التطبيقي" Applied Imagination ومنذ ذلك الحين قام الباحثون بإجراء العديد من التحسينات على أسلوبه الأصلي (AIMutairi,2015:136) ولقد عرف (Osborn, 2001) العصف الذهني بأنه أسلوب يقوم على اساس تقديم الموضوع في صورة مشكلات تسمح للمشاركين بالتفكير الجماعي لانتاج وتوليد اكبر عدد ممكن من الافكار او الحلول التي تدور بأذهانهم مع ارجاء النقد او التقييم الى ابعد الوقت المحدد لتناول المشكلة (Osborn, 2001: 152)

ويعرف العصف الذهني في مجال التدقيق بأنه تبادل الافكار بين اعضاء فريق التدقيق حول كيف واين يمكن ان تتعرض البيانات المالية لوحدة الاقتصادية ما للاخطاء المادية بسبب الاحتيال وكيف يمكن للادارة ارتكاب واخفاء الاحتيال في التقارير المالية التي يتم التلاعب فيها ( Asare &wright, 2004: p325 ).

### ثانياً :- اهمية العصف الذهني

تكم اهمية اسلوب العصف الذهني في إنه يُعد من أكثر الأساليب التي تساعد على توليد الأفكار كحلول للمشكلات وأصبح هذا الأسلوب يحظى بأهتمام الإدارة العليا في الوحدات الاقتصادية لتنمية التفكير الاستراتيجي وإيجاد الحلول للمشكلات سواء كانت مشكلات اقتصادية أم سياسية أم اجتماعية أم غيرها إذ إن للعصف الذهني أهمية حدسية إذ إن الحكم الموجل لاصدار الافكار يتيح المناخ الإبداعي الأساسي عندما لا يوجد نقد أو تدخل مما ينشئ مناخاً حراً للجاذبية الحدسية بدرجة كبيرة , فضلاً عن كونه عملية مسلية , إذ تكون المشاركة فردية أو جماعية لحل المشكلة جماعياً فهو يساعد أعضاء الفريق على الارتباط إذ يحلون المشاكل في بيئة إيجابية (AIMutairi, 2015:137).

### ثالثاً:- خطوات العصف الذهني

أثبت اسلوب العصف الذهني نجاحه في كثير من المواقف التي تحتاج إلى حلول إبداعية, إذ إنه يتسم بإطلاق الأفكار دون تقييم وذلك لأن انتقاد الأفكار يؤدي إلى خوف المتعلم واهتمامه بالكيف أكثر من الكم فيبطئ تفكيره وتتحفض نسبة الأفكار المبدعة لديه, وبهذا تتوضح أهمية جلسات العصف الذهني في تنمية التفكير الإبداعي الاستراتيجي. وهناك عدد من الخطوات التي تساعد في انجاح اسلوب العصف الذهني وهي كالآتي(AIMutairi,2015:137-138):-

- 1- تحضير المجموعة
- 2- تقديم المشكلة
- 3- توجيه المناقشة

### رابعاً:- انواع العصف الذهني

يعتمد العصف الذهني وباختلاف الاساليب المستعملة لتنفيذ جلساته على خصوصية كل مشكلة لاستنفار افكار الافراد في فريق العمل فالابداع يأتي من خلال المواقف فضلاً عن ان مجالات استعماله متعددة منها في التعليم والطب والتدقيق وهذا الاخير يعتمد كاداة لتدعيم الشك المهني لمراقب الحسابات عند ابداء الراي المهني المحايد وهناك نوعان من العصف الذهني وهما الاتي:-

#### أ- العصف الذهني التقليدي (المفتوح) Traditional (open) brainstorming

يرى أوزبورن ( Alex Osborn.1957) العصف الذهني التقليدي أنه وسيلة لحل المشكلات الجماعية وتوليد الأفكار التي يمكن أن تزيد بشكل كبير من جودة وكمية الأفكار التي تم إنشاؤها, إذ يتم اعتبار الإبداع بأنه يمثل القدرة على التفكير بطرق متباينة , فقد تكون المجموعة مصدرًا يوفر للأفراد فرصاً لتجميع خبراتهم ومعرفتهم وآرائهم وبالتالي , يمكن لمجموعة العصف الذهني إنتاج مجموعات مفاهيمية فريدة من نوعها, فان ضمن جلسة العصف الذهني, يمكن لأعضاء المجموعة تبادل الأفكار مع بعضهم البعض (Yagolkovskiy,,2015:185)

**ب- العصف الذهني الإلكتروني Electronic brainstorming**

من خلال جلسة العصف الذهني الإلكتروني وحسب ما يرى (Yagolkovskiy,2015) بأنه يمكن لأعضاء المجموعة تبادل الأفكار مع بعضهم البعض باستخدام مختلف التقنيات المستندة إلى الكمبيوتر ، مثل البريد الإلكتروني والدرشة والشبكات الاجتماعية وأنظمة دعم المجموعات ، استناداً تقنياً إلى الشبكات المحلية أو الإنترنت، وهذه الطريقة تختلف عن الكتابة الذهنية ، فإن العصف الذهني الإلكتروني خالٍ من العديد من العيوب الملازمة للعصف الذهني التقليدي، أي يمكن لأعضاء مجموعات العصف الذهني الإلكترونية التواصل بطرق متوازية ، فهي خالية من تأثيرات الخوف (Yagolkovskiy,,2015: 187).

**ج- العصف الذهني المستدير Round brainstorming**

خلال جلسة كتابة الأفكار ، يتواصل الأفراد مع بعضهم البعض بطريقة كتابية واضحة وهذه الطريقة لديها بعض المزايا بالمقارنة مع العصف الذهني التقليدي ومن أهم مزاياها أنه يمكن أن يتم العمل ضمن جلسة العصف الذهني المستدير في وقت واحد (لا يحتاجون إلى الانتظار لتوضيح أفكارهم) إذ يمكن تسجيل الأفكار بسهولة فضلاً عنه يتم تزويد الأفراد بمزيد من السرية فلا يوجد خطر من هيمنة واحد أو بضعة مشاركين على أفكار الجلسة ((Benedek, & Neubauer,2006:320) ويؤكد (Yagolkovskiy,,2015) أن العقول البشرية تكون أكثر فاعلية في التواصل وجهاً لوجه عندما يكون التواصل من خلال طريقة العصف الذهني المستدير إذ يحصل المشاركون في جلسات العصف الذهني على فرصة لفهم معنى أفكار الآخرين في ظل الظروف الكلية ، التي تشمل الأبعاد العاطفية والمعرفية (Yagolkovskiy,,2015: 188).

**د- جولة روبين للعصف الذهني**

تعد جلسات العصف الذهني المستديرة لروبن متجذرة جزئياً في جلسات العصف الذهني المعروفة باسم تقنية المجموعة الاسمية NGT ، التي أسسها (Van de Ven & Delbecq 1971) وتم إضفاء الطابع الرسمي عليها في عام (Delbecq et al. 1975) حيث أنها تساعد على تحسين أداء جلسات العصف الذهني من خلال تقليل خسائر العملية التي توجد غالباً في جلسات العصف الذهني للمناقشة المفتوحة فجولة روبين المعروفة باسم تقنية المجموعة الاسمية NGT تتكون من الخطوات الخمس التالية (4: Hunton, 2010):

- 1- يقوم اعضاء فريق التدقيق بشكل مستقل وبصمت بإنشاء قائمة من الأفكار.
- 2- يسهل قائد فريق جلسات العصف الذهني فكرة واحدة في كل مرة من أعضاء المجموعة بتنسيق دائري حتى يكمل جميع المشاركين قائمتهم
- 3- يناقش اعضاء فريق التدقيق كل فكرة للتوضيح فقط دون تقييم نقدي أو ممارسة ضغط.
- 4- يقوم اعضاء فريق جلسات العصف الذهني بشكل مستقل بتقييم وتصنيف الأفكار
- 5 - تقرر اعضاء فريق التدقيق ترتيب الأولويات للبدائل بناءً على التصويت والتجميع الرياضي للتصنيفات الفردية.

**المحور الثالث : تحسين جودة التدقيق واكتشاف مخاطر الاحتيال****أولاً : مفهوم جودة التدقيق**

تعد جودة التدقيق من المواضيع المهمة في مهنة التدقيق ويحاول الباحثون في مهنة التدقيق منذ عام 1981 وضع تعريف لجودة التدقيق وكيفية قياسها ودراسة الأبعاد المختلفة لها وكان (De Angelo) من الباحثين الأوائل الذي وضع تعريف لجودة التدقيق إذ انه عرفها بأنها " احتمالية قيام مراقب الحسابات باكتشاف التحريفات الجوهرية والأخطاء والثغرات في القوائم المالية الخاصة بالجهة الخاضعة للتدقيق والقيام بالإبلاغ عنها وتسجيل ذلك في التقرير الذي يصدره في نهاية عملية التدقيق ( تقرير مراقب الحسابات ) " (De Angelo,1981: 185)

ويؤكد (shapun,2016) بان جودة التدقيق تعد خدمة تقدمها مكاتب التدقيق ترتبط بجودة مخرجات عملية التدقيق وقد تعدد المحاولات لتعريفها إذ تم تعريفها بأنها احتمال قيام مراقب الحسابات باكتشاف الأخطاء والمخالفات بالقوائم المالية والتقرير عنها، كذلك فإنها تمثل في ارتفاع مستوى التأكيد باحتمال عدم تضمن القوائم المالية لأخطاء حذف أو تحريفات جوهرية حيث ان المستويات المرتفعة من التأكيد تتسق مع ارتفاع جودة خدمات التدقيق، كذلك فان جودة التدقيق ترتبط بمدى الوفاء بمعايير وقواعد السلوك المهني التي وضعها معهد المحاسبين الأمريكي سواء كانت معايير العمل الميداني ام معايير اعداد التقرير.(Shapun,2016:96)

ويرى (Sakel, & Schönberger, 2015) بأن جودة التدقيق لا تمثل فقط رأي تدقيق مناسباً بل تمثل أيضاً حسابات عملية التدقيق بما في ذلك الجوانب الفنية وجوانب خدمات التدقيق إذ وضع الأكاديميون والهيئات المهنية أطراً شاملة لجودة التدقيق تتضمن العديد من الجوانب الإضافية وصقل لنموذج DeAngelo, 1981 حيث تتجاوز هذه الدراسات أيضاً فكرة ربط جودة التدقيق بجودة التقارير المالية (Sakel, & Schonberger, 2015:17)

ويتفق الباحث مع (Saqr, 2018: 154) في أن جودة التدقيق هي مفهوم مرتبط ارتباطاً وثيقاً بمؤدي خدمة التدقيق وهو مراقب الحسابات ومن هذا المنطلق فإنه يتم التركيز عند التفرقة بين التعريف المباشر وغير مباشر لمفهوم جودة التدقيق على أن التعريفات المباشرة أو الصريحة هي تلك التعريفات التي ربطت مفهوم جودة التدقيق بخصائص مراقب الحسابات مثل الكفاءة والاستقلالية والسمعة وأن التعريفات الضمنية أو غير المباشرة هي تلك التعريفات التي قامت بربط مفهوم جودة التدقيق بأي شيء آخر غير خصائص مراقب الحسابات مثل جودة الأرباح وتقييم السوق المجتمع وجودة المعلومات

### ثانياً : مفهوم الاحتيال

يعد الاحتيال جريمة غير مألوفة ولكنها مدروسة بشكل جيد فهي عملية مخفية ومتطورة في الوقت الحاضر وغالباً ما يتم تنظيمها بعناية وتظهر في العديد من المجالات ولقد عرف (Arens, et.al, 2012) الاحتيال كمفهوم قانوني واسع انه أي خداع متعمد ينوي لتجريد شخص ما قسم من ممتلكاته وحقوقه اما على نطاق تدقيق القوائم المالية يعرف الاحتيال بأنه تضليل متعمد في القوائم المالية. (Arens, et.al., 2012:356) اما معيار التدقيق رقم (SAS. NO.99) فإنه عرف الاحتيال بأنه "الفعل المتعمد من جانب فرد أو أكثر من الأفراد في الإدارة أو الأشخاص المكلفين بالحوكمة أو الموظفين أو الأطراف الأخرى التي تنطوي على استخدام الخداع للحصول على ميزة غير عادلة أو غير قانونية (Vona, 2011:7)".

ويعرف الباحثان الاحتيال بأنه تعمد ارتكاب الأخطاء من خلال التلاعب في القوائم المالية بقصد اخفاء ملامح معينة من خلال استعمال صلاحية في العمل لتحقيق منافع شخصية على حساب الوحدة الاقتصادية إذ يمتلك ممارس الاحتيال مجموعة مميزة من المعرفة ينبغي على المدقق إتقان هذه المعرفة للتصدي لخطر الاحتيال ولحل الصعوبات في التصدي له.

### ثالثاً: اساليب ممارسة الاحتيال

يمكن تحديد الاساليب التي تحدد الممارسات الاحتيالية والتي تميزها عن الأخطاء كالاتي (Vona, 2011:8) :

- 1- اختيار السياسة المحاسبية التي تسمح بها المعايير بما يحقق صورة افضل للقوائم المالية من خلال استخدام بعض المدخلات التي ترتبط بالتقييم او التنبؤ في الحسابات كالأعمار الاقتصادية للاصول او الالتزامات المستقبلية.
- 2- يمكن ادخال بعض الصفقات الاصطناعية اما للتلاعب في مبالغ المركز المالي او لتحريك الارباح بين فترات محاسبية ويتحقق ذلك من خلال الدخول في صفقتين او اكثر متصلتين مع طرف ثالث ميال للمساعدة.
- 3- قد تتسبب ممارسات الاحتيال في خسارة أموال وقيمة وسمعة الوحدة الاقتصادية أو أي منفعة غير مصرح بها سواء تم استلامها شخصياً أم من قبل آخرين إذ ان الاحتيال بطبيعته يرتبط بالكسب المالي.

### رابعاً: اسباب ارتكاب الاحتيال

تهدف الممارسات الاحتيالية إلى تحقيق مكاسب أو فوائد لمركبي الاحتيال ، كما تم التأكيد عليه في تعريف الاحتيال المقدم من قبل (قاموس أوكسفورد الذي تم ذكره سابقاً) , لذا فإن الإمكانيات المحتملة أو الملموسة أو المكاسب أو المنفعة التي يرغب مرتكب الاحتيال تحقيقها تعد في الغالب المحرك الأساسي لارتكاب الاحتيال وهناك العديد من الاسباب التي تؤدي الى الاحتيال ومنها الاتي (Hansen ,et al, 2005:10) :

- 1- ضعف هيكل الرقابة الداخلية للوحدة الاقتصادية.
- 2- عدم وجود أو تفعيل نطاق لجان التدقيق داخل الوحدة الاقتصادية .
- 3- ضعف كفاءة حوكمة الوحدة الاقتصادية أو عدم وجودها .

## خامساً: نظريات الاحتيال

### 1- نظرية مثلث الاحتيال

تمثل نظرية مثلث الاحتيال الاطار المفاهيمي الاساسي للعوامل التي تسبب معاً أو تفسر الدوافع للفرد لارتكاب عمليات الاحتيال ، فضلا عن انها توفر نظرة ثاقبة ومفيدة لظاهرة الاحتيال من وجهة نظر واسعة، ويشتمل نموذج نظرية مثلث الاحتيال على ثلاثة اضلاع تؤسس معاً سلوكاً مضللاً يمثل الضلع الأول من مثلث الاحتيال الضغط أو الدوافع لارتكاب أعمال الاحتيال والنصب، والضلع الثاني يرمز إلى الفرصة المتصورة ، والضلع الثالث يرمز الى التبرير في ممارسة الاحتيال. ويمكن عرض نظرية مثلث الاحتيال من خلال الاتي:

(Singleton, & Singleton, 2010: 46) (Marshall, & John, 2018: 135-137)

أ- الضغط:- هو المحطة الأولى ويمثل الدافع الرئيس لارتكاب الاحتيال إذ ان الفرد يمارس الاحتيال لأنه يتعرض لضغوط أو مشكلة مالية أو اجتماعية أو لأي طبيعة أخرى ، ولا يمكن حلها أو تخفيفها بطريقة مصرح بها، وتمثل هذه الضغوط المالية حافزاً شائعاً للعاملين الذين يقومون باختلاس الاصول ، إذ يمكن للعاملين الذين عليهم التزامات مالية متزايدة ان يقوموا بالسرقة للوفاء بالاحتياجات المالية الشخصية

ب- الفرصة:- هي المحطة الثانية من مثلث الاحتيال ، وتتعلق بالشرط المسبق للفرد حتى يتمكن من ارتكاب الاحتيال، فلا يمكن الالتزام بالأنشطة الاحتيالية إلا عندما تتاح الفرصة للفرد لحل أو تخفيف الضغط أو المشكلة من ذوي الخبرة بطريقة غير مصرح بها ولكن بصورة مخفية، إذ ان الذي يمارس الاحتيال لديه دائماً المعرفة والفرصة لارتكاب الاحتيال.

ت- التبرير :- يعد التبرير العنصر الثالث في مثلث الاحتيال وهو الآلية النفسية التي تفسر لماذا لا يمتنع المحتالون عن ارتكاب الاحتيال ويعدون أن سلوكهم مقبول، إذ يمكن ان يسمح اتجاه الادارة نحو ضوابط الرقابة والسلوك الاخلاقي للعاملين والمديرين بتبرير سرقة الاصول ، فعند لجوء الادارة الى استعمال ممارسة الاحتيال لتضليل الزبائن من خلال شحن البضائع التي تم بيعها فانه يمكنهم الشعور بانهم من المقبول ان يتصرفوا بنفس الطريقة عن طريق الاحتيال في المصروفات او التقارير المقدمة منهم. ويمكن بيان نظرية مثلث الاحتيال من خلال الشكل الاتي :-

شكل (1) مثلث الاحتيال



Source:- Singleton, & Singleton, 2010: p.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.

### 2- نظرية معين الاحتيال

يعد تصميم نموذج نظرية معين الاحتيال اضافة جديدة لنظرية مثلث الاحتيال ففي انموذج نظرية معين الاحتيال تمت إضافة عنصر رابع يسمى ( القدرة ) الى عناصر الاحتيال الثلاث الاولى ويشير Wolfe and Hermanson, 2004)) بأنه لاسيما من أن الضغوط أو الحوافز مع توفر فرصة لارتكاب عمليات احتيال فضلا عن وجود تبرير للقيام بذلك ، فمن غير المرجح أن يحدث الاحتيال إلا إذا كان العنصر الرابع (أي القدرة) موجوداً أيضاً اي ينبغي أن يكون لدى الفرد مرتكب الاحتيال المهارة والقدرة على ارتكاب الاحتيال

(Wolfe and Hermanson, 2004:41)

## المحور الرابع : مساهمة جلسات العصف الذهني في تحسين جودة التدقيق والكشف

### عن مخاطر الاحتيال

ان عملية تحسين جودة التدقيق لاكتشاف مخاطر الاحتيال تتطلب قدراً كبيراً من استخدام جلسات العصف الذهني اذ ان ذلك يتطلب وجود إدارة فاعلة لهذه الجلسات لديها قدر معقول من التفكير الاستراتيجي تستطيع استعماله في مناقشات جلسات العصف الذهني (Moeller, 2007: 79) ويرى (Trongmateerut,2011) انه ينبغي تقييم عوامل مخاطر الاحتيال بشكل صحيح عند ممارسة اجراءات التدقيق اذ ينبغي أن يكون لدى مدققي الحسابات فهم لنشاط عمل الجهة الخاضعة للتدقيق وعلاقتها مع شركاء الأعمال والظروف الاقتصادية العامة التي تحيط بها وبيئة السوق التي تعمل فيها اذ قد تكون الحقائق أو الظروف التي قد تشكل عوامل خطر الاحتيال في نشاط جهة الخاضعة للتدقيق أقل أهمية في نشاط جهة أخرى 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 قبل الإدارة أو غيرها من الموظفين (Trongmateerut,2011:19).

كما يؤكد ( Nassir, et al, 2016 ) على ان جلسات العصف الذهني تعد في الوقت الحاضر شرطاً لكل عملية تدقيق وكما اشار اليه معايير التدقيق النظر في الاحتيال في تدقيق البيانات المالية (SAS. No.99) وعلى الرغم من مطالبة معيار التدقيق في عمل جلسات عصف ذهني عند اتمام عمليات التدقيق ( Nassir, et al, 2016: 6 ).

ويؤكد (Brown, 2015:39) بانه قبل إجراء جلسة العصف الذهني لتقييم الاحتيال يجب 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 عن الحوكمة فيما يتعلق بعمليات الوحدة الاقتصادية لمنع الاحتيال واكتشافه وتدقيق الرقابة الداخلية للوحدة الاقتصادية الموضوعة للتخفيف من خطر الاحتيال ثم يتم دمج هذه المعلومات في جلسة عصف ذهني رسمية يحضرها أعضاء فريق المشاركة الرئيسي اذ ان الهدف من جلسة العصف الذهني هو تحديد عوامل خطر الاحتيال مسترشدة بمثلث الاحتيال وترسيخ أهمية أن تظل متشككا مهنيا بغض النظر عن اجراءات المدقق (Brown, 2015:39) وينفق الباحث (Carpenter, 2004:66) حيث انه يؤكد في دراسته ووفقاً للإرشادات التي يوفرها معيار التدقيق رقم (SAS. No99) بانه ينبغي أن تحدث جلسات العصف الذهني بين أعضاء فريق التدقيق ويجب أن تحقق عدة أهداف ومنها الآتي:-

- 1- يتم تشجيع المدققين على تحديد ومناقشة الأفكار حول الأماكن التي قد تتعرض فيها البيانات المالية لأي جهة خاضعة للتدقيق لممارسات الاحتيال وكيف يمكن للإدارة ارتكابها وإخفائها.
- 2- يجب أن تسمح جلسات العصف الذهني للمدققين ذوي الخبرة الأقل بالتعلم من أعضاء فريق التدقيق الأكثر خبرة.
- 3- يجب أن تسمح جلسات العصف الذهني عندما يقترن عملها بنتائج الإجراءات التحليلية الأولية للمدقق بتقييم احتمالية وجود أخطاء مادية في البيانات المالية كنتيجة للاحتيال.
- 4- يجب أن تزيد جلسات العصف الذهني من الشك المهني للمدقق لأن جزءاً كبيراً من العصف الذهني موجه نحو تذكير المدقق بأهمية الحفاظ على الحالة الذهنية المناسبة فيما يتعلق باحتمال وجود أخطاء مادية بسبب الاحتيال.



### المحور الخامس : تحليل نتائج الاستبيان واختبار الفرضيات

سيتم في هذه الفقرة تحليل النتائج الاحصائية للمعطيات التي وردت في الاستبانة, وذلك باستخدام مجموعة من الاساليب الاحصائية بهدف اختبار صحة فرضية البحث التي تبناها الباحثان, وسيتم تقسيم هذه الفقرة كالآتي:

#### أولاً : تحليل نتائج فقرات محور أسلوب العصف الذهني ، ويحتوي هذا المحور على

##### عدة فقرات وكما يأتي :

- 1- اكدت اجابات العينة بان جلسات العصف الذهني تسمح باتاحة الفرصة للتعبير الحر عن الأفكار وبنسبة اتفاق (90.4%) وبوسط حسابي (4.29) وقد كانت مستوى الاجابة لهذه الفقرة ضمن المرتفع جداً.
- 2- اتفقت العينة على ان جلسات العصف الذهني تسهم في تدفق الافكار خلال المناقشة الجماعية وبنسبة اتفاق (89.6%) وبوسط حسابي (4.27) وهي اكبر من قيمة الوسط الفرضي وقد كانت مستوى الاجابة لهذه الفقرة ضمن المرتفع جداً.
- 3- ان جلسات العصف الذهني تسهم في زيادة الافكار الجديدة التي تتبناها الجلسات هذا ما اكدت عليه اجابات العينة وبنسبة اتفاق (85.6%) وبوسط حسابي (4.25) وقد كانت مستوى الاجابة لهذه الفقرة ضمن المرتفع جداً.
- 4- تسهم جلسات العصف الذهني في تحرير افكار المشاركين لتطوير مجموعة غنية من الحلول الإبداعية هذا ما اكدت عليه اجابات العينة وبنسبة اتفاق (86.4%) وبوسط حسابي (4.26) وقد كانت مستوى الاجابة لهذه الفقرة ضمن المرتفع جداً.
- 5- اتفقت العينة على ان جلسات العصف الذهني التقليدي تحفز في حل المشكلات الجماعية وتوليد الأفكار التي يمكن أن تزيد بشكل كبير من جودة وكمية الأفكار التي تم إنشاؤها وبنسبة اتفاق (84%) وبوسط حسابي (4.23).
- 6- تشجع جلسات العصف الذهني المستدير في استثارة الخيال والتدريب على التفكير هذا ما اكدت عليه اجابات العينة وبنسبة اتفاق (79.2%) وبوسط حسابي (4.13).
- 7- تؤكد العينة على ان جلسات العصف الذهني الالكتروني تسهم في تبادل اعضاء الفريق افكارهم بكل حرية وبنسبة اتفاق (84.8%) وبوسط حسابي (4.23) وقد كانت مستوى الاجابة لهذه الفقرة ضمن المرتفع جداً.
- 8- تحفز جلسات العصف الذهني من خلال العصف الذهني جولة روبن في قيام المشاركين بشكل مستقل وبصمت بإنشاء قائمة من الأفكار الموضوعية هذا ما اتفقت عليه اجابات العينة وبنسبة اتفاق (80.8%) وبوسط حسابي (4.09) وقد كانت مستوى الاجابة لهذه الفقرة ضمن المرتفع.
- 9- اكدت اجابات العينة بان جلسات العصف الذهني تساعد في مناقشة اعضاء الفريق كل فكرة للتوضيح فقط دون تقييم نقدي أو ممارسة ضغط وبنسبة اتفاق (75.2%) وبوسط حسابي (3.94).
- 10- تشجع جلسات العصف الذهني لأعداد بيئة اجتماعات مريحة للدورة اذ يتم التمهيد لعقد جلسات لإزالة الحواجز بين المشاركين هذا ما اتفقت عليه العينة وبنسبة اتفاق (80%) وبوسط حسابي (4.09).
- 11- اتفقت اجابات العينة بان جلسات العصف الذهني تضم اعضاء يتمتعون بمجموعة واسعة من التخصصات، فضلاً عن امتلاكهم أساليب التفكير المختلفة وبنسبة اتفاق (85.6%) وبوسط حسابي (4.16) وقد كانت مستوى الاجابة لهذه الفقرة ضمن المرتفع.
- 12- تدعم جلسات العصف الذهني التي تتكون من اعضاء ذوي خبرة وتخصص مهني الجلسات والخروج بأفكار ذات جودة عالية وبنسبة اتفاق (91.2%) وبوسط حسابي (4.33) وقد كانت مستوى الاجابة لهذه الفقرة ضمن المرتفع جداً.
- 13- ان جلسات العصف الذهني التي تتكون من اعضاء لديهم شكوك مهنية عالية تسهم بإنشاء قائمة من الأفكار هذا ما اكدت عليه اجابات العينة وبنسبة اتفاق (76.8%) وبوسط حسابي (4.05).
- 14- تسمح جلسات العصف الذهني للمشاركين بالتفكير الجماعي لانتاج وتوليد اكبر عدد ممكن من الافكار او الحلول هذا ما اكدت عليه اجابات العينة وبنسبة اتفاق (88.8%) وبوسط حسابي (4.24) وقد كانت مستوى الاجابة لهذه الفقرة ضمن المرتفع جداً.
- 15- اتفقت اجابات العينة على ان جلسات العصف الذهني تمنح فرصة لفهم معنى أفكار الآخرين في ظل الظروف الكلية التي تشمل الأبعاد العاطفية والمعرفية وبنسبة اتفاق (81.6%) وبوسط حسابي (4.14) وقد كانت مستوى الاجابة لهذه الفقرة ضمن المرتفعة ضمن المرتفع جداً.

ومما ذكر سابقا توصل الباحث الى الاتي:-

1. إن اجابات العينة اتفقت على ان جليات العصف الذهني تسمح باتاحة الفرصة للتعبير الحر عن الأفكار فهي تعد مناقشة مفتوحة وحررة فيما بين اعضاء فريق التدقيق يبحثون فيها عن امكانية تعرض القوائم المالية للوحدة الاقتصادية للتحريفات الجوهرية.
2. إن جلسات العصف الذهني طريقة تؤدي إلى استثارة وتحفيز عقل المدقق نحو ما يقدم أمامه من مثيرات وأفكار يحاول الجمع بينها، ومن ثم فرز هذه الأفكار الإبداعية، لتوليد أكبر قدر من الأفكار والحلول الإبداعية بحرية تامة وتطويرها واختيار المناسب منها والذي يصب في صالح عمل الجهة الخاضعة للتدقيق.

## ثانياً : تحليل نتائج فقرات محور جودة التدقيق ، ويحتوي هذا المحور على عدة فقرات

### وكما يأتي :

1. تعد جودة التدقيق خدمة تقدمها مكاتب التدقيق ترتبط بجودة مخرجات عملية التدقيق هذا ما تؤكدته الإجابات مهنة التدقيق وبتوافق (94.4%) وبوسط حسابي (4.42) لذا فقد كانت مستوى الاجابة لهذه الفقرة ضمن المرتفع جداً.
2. اكدت العينة بان جودة التدقيق ترتبط بمدى الوفاء بمعايير وقواعد السلوك المهني التي وضعها معهد المحاسبين الامريكي وبنسبة اتفقا (92%) وبوسط حسابي (4.36)
3. ان جودة التدقيق ترتبط بجودة التقارير المالية فضلا عن جودة الأرباح وبنسبة اتفقا (72.8%) وبوسط حسابي (3.94)
4. اتفقت العينة بان جودة التدقيق ترتبط بسمات المدققين المختلفة داخل شركات التدقيق بما في ذلك خبرة المدقق ومهاراته والقيادة والقيم الأخلاقية وبنسبة اتفقا (94.4%) وبوسط حسابي (4.42) وقد كانت مستوى الاجابة لهذه الفقرة ضمن المرتفع جداً.
5. اكدت العينة بان جودة التدقيق ترتبط بالعوامل خارج شركة التدقيق والتي تشمل علاقة العمل بين المدققين والمشاركين الرئيسيين الآخرين في سوق التدقيق لاسيما زبائن التدقيق ولجنة التدقيق وبنسبة اتفقا (76.8%) وبوسط حسابي (4.05) وهي اكبر من قيمة الوسط الفرضي وقد كانت مستوى الاجابة لهذه الفقرة ضمن المرتفع.
6. تسهم جودة التدقيق في تحديد مقدار الوقت المبذول في عملية التدقيق هذا ما اكدت عليه العينة وبنسبة اتفقا (78.4%) وبوسط حسابي (4.17) وهي اكبر من قيمة الوسط الفرضي وقد كانت مستوى الاجابة لهذه الفقرة ضمن المرتفع.
7. اتفقت اجابات العينة بان كبر حجم الجهة الخاضعة للتدقيق يؤثر على جودة عملية التدقيق وبنسبة اتفقا (78%) وبوسط حسابي (3.79)
8. اكدت العينة على ان السمعة الحسنة للمدقق تساهم بصورة إيجابية على جودة عملية التدقيق وبنسبة اتفقا (86.6%) وبوسط حسابي (4.27)
9. يؤثر حجم اجور المدقق بشكل سلبي على جودة عملية التدقيق في حال عدم وجود طريقة عملية لتحديد هذا ما اتفقت عليه العينة وبنسبة اتفقا (66.4%) وبوسط حسابي (3.81)
10. اكدت العينة على ان استقلالية المدقق تؤثر بوضوح إيجابية على جودة عملية التدقيق بنسبة اتفقا (92%) وبوسط حسابي (4.41) وهي اكبر من قيمة الوسط الفرضي، وقد كانت مستوى الاجابة لهذه الفقرة ضمن المرتفع جداً.
11. يؤثر التأهيل العلمي والمهني للمدقق على جودة التدقيق هذا ما اتفقت عليه العينة وبنسبة اتفقا (94.4%) وبوسط حسابي (4.57) وهي اكبر من قيمة الوسط الفرضي وقد كانت مستوى الاجابة لهذه الفقرة ضمن المرتفع جداً.
12. اكدت اجابات العينة على ان الخدمات الاستشارية توفر فوائد مهمة لعملية التدقيق مما يعزز جودة التدقيق وبنسبة اتفقا (84.8%) وبوسط حسابي (4.24)
13. يسهم الشك المهني للمدققين الذين يتخذون أحكاماً أكثر تشككا في طبيعتها في جودة التدقيق هذا ما اكدت عليه اجابات العينة وبنسبة اتفقا (80.8%) وبوسط حسابي (4.07)
14. اتفقت العينة على ان قيادة شريك التدقيق تعد أمراً مهماً لتحقيق جودة التدقيق اذ انه يساهم في تقدير الانحرافات الجوهرية وبنسبة اتفقا (83.2%) وبوسط حسابي (4.08)

15. يؤثر التخصص المهني في جودة التدقيق كونه يميز بين خدمات التدقيق التي تقدمها مكاتب التدقيق وخدمات الاستشارات التي تقدمها نفس المكاتب هذا ما اتفقت عليه العينة وبنسبة اتفاق (89.6%) وبوسط حسابي (4.27) وقد كانت مستوى الاجابة لهذه الفقرة ضمن المرتفع جداً ومن التحليل اعلاه توصل الباحث الى الاتي:-

1- اوضح المدققين على ان جودة التدقيق تعد خدمة تقدمها مكاتب التدقيق ترتبط بجودة مخرجات عملية التدقيق لذا فان جودة التدقيق ترتبط بمدى الوفاء بمعايير وقواعد السلوك المهني التي وضعها معهد المحاسبين الامريكي

2- اتفق المدققين على ان استقلالية المدقق تؤثر بصوره ايجابية على جودة عملية التدقيق وكذلك فان التاهيل العلمي والمهني للمدقق يؤثر على جودة التدقيق فضلا على ان الخدمات الاستشارية توفر فوائد مهمة لعملية التدقيق مما يعزز جودة التدقيق.

### ثالثاً : تحليل نتائج فقرات محور مخاطر الاحتيال ، ويحتوي هذا المحور على عدة

#### فقرات وكما يأتي :

1. اكدت الادبيات بان الاحتيال هو تقدير محاسبي غير صحيح ناتج عن سهو او سوء تفسير للحقائق وبنسبة اتفاق (69.6%) وبوسط حسابي (3.28) وقد كانت مستوى الاجابة لهذه الفقرة ضمن المتوسط.
2. تقع مسؤولية ردع الاحتيال بالاساس على الإدارة هذا ما اكدت عليه اجابات العينة وبنسبة اتفاق (88.8%) وبوسط حسابي (4.22) وقد كانت مستوى الاجابة لهذه الفقرة ضمن المرتفع جداً.
3. اكدت اجابات العينة على انه يمكن للوحدات الاقتصادية حماية نفسها من عمليات الاحتيال الكبرى من خلال بذل الجهد الدؤوب والمتواصل وبنسبة اتفاق (89.6%) وبوسط حسابي (4.30) وقد كانت مستوى الاجابة لهذه الفقرة ضمن المرتفع جداً.
4. اتفقت العينة على انه ينبغي وضع أساليب وقاية لمنع احتمالات وقوع مخاطر الاحتيال، حيثما كان ذلك ممكناً وبنسبة اتفاق (96.8%) وبوسط حسابي (4.45) وقد كانت مستوى الاجابة لهذه الفقرة ضمن المرتفع جداً.
5. اكدت اجابات العينة بان الاحتيال يكون من خلال اختيار السياسة المحاسبية التي تسمح بها المعايير بما يحقق صورة افضل للقوائم المالية وبنسبة اتفاق (70.4%) وبوسط حسابي (3.87)
6. ان الاحتيال يكون من خلال ادخال بعض الصفقات الاصطناعية اما للتلاعب في مبالغ المركز المالي او لتحريك الارباح بين فترات محاسبية هذا ما اتفقت عليه اجابات العينة وبنسبة اتفاق (81.6%) وبوسط حسابي (4.10) وقد كانت مستوى الاجابة لهذه الفقرة ضمن المرتفع.
7. اتفقت العينة على ان الاحتيال يكون من خلال التلاعب في توقيت الصفقات بهدف تحديد سنة معينة لافادتها بالارباح او تحميلها بالخسائر وبنسبة اتفاق (80.2%) وبوسط حسابي (4.08) وقد كانت مستوى الاجابة لهذه الفقرة ضمن المرتفع.
8. اتفقت العينة على ان عملية الاحتيال تشمل الاطراف الداخلية والخارجية وبنسبة اتفاق (88%) وبوسط حسابي (4.16) وقد كانت مستوى الاجابة لهذه الفقرة ضمن المرتفع.
9. ان استعمال الممارسات المتعمدة والمقصودة يكون من فعل الاحتيال هذا ما اتفقت عليه العينة وبنسبة اتفاق (84%) وبوسط حسابي (4.09) وهي اكبر من قيمة الوسط الفرضي، وقد كانت مستوى الاجابة لهذه الفقرة ضمن المرتفع.
10. اتفقت العينة على ان وجود ضغوط غير اعتيادية من داخل وخارج الوحدة الاقتصادية لتحقيق عدة اهداف يؤدي الى عملية الاحتيال وبنسبة اتفاق (84%) وبوسط حسابي (4.14) وقد كانت مستوى الاجابة لهذه الفقرة ضمن المرتفع.
11. بلغت قيمة الوسط الحسابي لفقرة (ان المرونة التي وفرتها المبادئ المحاسبية في الاختيار من بين الطرائق والاجراءات المحاسبية ساهمت في وجود عمليات الاحتيال) (3.89) وهي اكبر من قيمة الوسط الفرضي، اي ان اتجاهات اجابات العينة كانت متجه نحو الاتفاق بشدة وبنسبة (31.2%) ونحو الاتفاق وبنسبة (39.2%) وقد كانت مستوى الاجابة لهذه الفقرة ضمن المرتفع.
12. ان تعظيم مكافآت الادارة في الوحدة الاقتصادية مما يؤدي الى اختيار طرائق محاسبية من شأنها ان تؤدي الى زيادة صافي نتيجة النشاط ساهمت في وجود عمليات الاحتيال هذا ما اتفقت عليه العينة وبنسبة اتفاق (72.8%) وبوسط حسابي (4.02)
13. تفسر نظرية مثلث الاحتيال الدوافع للفرد لارتكاب عمليات الاحتيال هذا ما اكدت عليه اجابات العينة وبنسبة اتفاق (77.6%) وبوسط حسابي (4.03)

14. اتفقت اجابات العينة على ان القدرة تمثل الموقف من وجود السمات أو المهارات والقدرات اللازمة للشخص لارتكاب الاحتيال وبنسبة اتفاق (74.4%) وبوسط حسابي (3.96) وهي اكبر من قيمة الوسط الفرضي، اي ان اتجاهات اجابات العينة كانت متجه نحو الاتفاق بشدة وبنسبة (27.2%) ونحو الاتفاق وبنسبة (47.2%) وقد كانت مستوى الاجابة لهذه الفقرة ضمن المرتفع.

15. اكدت العينة على ان وضع الشخص أو وظيفته داخل الوحدة الاقتصادية يوفر القدرة على نشوء أو استغلال فرصة للاحتيال وبنسبة اتفاق (73.6%) وبوسط حسابي (3.94) . ومن التحليل اعلاه توصل الباحث الى الآتي:-

1- ان الاحتيال هو تقدير محاسبي غير صحيح ناتج عن سهو او سوء تفسير للحقائق ولاسما من ذلك تقع مسؤولية ردع الاحتيال بالأساس على الإدارة اذ يمكن للوحدات الاقتصادية حماية نفسها من عمليات الاحتيال الكبرى من خلال بذل الجهد الدؤوب والمتواصل.

2- ان الاحتيال يكون من خلال اختيار السياسة المحاسبية التي تسمح بها المعايير بما يحقق صورة افضل للقوائم المالية ويكون ذلك من خلال ادخال بعض الصفقات الاصطناعية اما للتلاعب في مبالغ المركز المالي او لتحريك الارباح بين فترات محاسبية

3- تفسر نظرية مثلث الاحتيال الدوافع للفرد لارتكاب عمليات الاحتيال اما القدرة فانها تمثل الموقف من وجود السمات أو المهارات والقدرات اللازمة للشخص لارتكاب الاحتيال

#### رابعاً : اختبار الفرضيات بين متغيرات البحث

##### 1- اختبار الفرضية الرئيسية الاولى:-

تظهر نتائج اختبار هذه الفرضية التي تضمنها الجدول (1) بان قيمة F المحسوبة بلغت (48.37) وهي اكبر من قيمتها الجدولية عند مستوى دلالة (0.05) ودرجة حرية (1،123) والبالغة (3.88) وهذا يعني رفض فرضية العدم وقبول الفرضية البديلة اي هناك تأثير ذات دلالة معنوية لأسلوب العصف الذهني في اكتشاف مخاطر الاحتيال، وبما ان اشارة معامل بيتا موجبة هذا يعني بان التأثير ايجابي (علاقة طردية)، وبلغت قيمة معامل التحديد (0.28) وهذا يعني بان (28%) من التغيرات الحاصلة في اكتشاف مخاطر الاحتيال يمكن تفسيره من خلال أسلوب العصف الذهني ، وقد بلغت قيمة معامل بيتا (0.56) وهي قيمة موجبة وهذا يعني عند تغيير وحدة واحدة في أسلوب العصف الذهني سوف يكون هناك زيادة بمقدار (56%) في اكتشاف مخاطر الاحتيال. وهذا يعني ان افراد العينة متفقين في اعتماد الفرضية الرئيسية الاولى والتي تنص بانه ( يوجد تأثير ذو دلالة معنوية لأسلوب العصف الذهني في اكتشاف مخاطر الاحتيال ). اما معادلة الانحدار  $y = 1.69 + 0.56x_2$

حيث ان :

$x_2$ : أسلوب العصف الذهني

##### جدول (1)

يبين نتائج الانحدار الخطي البسيط في تأثير أسلوب العصف الذهني في اكتشاف مخاطر الاحتيال

قيمة الثابت	قيمة معامل بيتا	قيمة معامل التحديد %	قيمة F المحسوبة	درجة الحرية	قيمة F الجدولية	الدلالة
1.69	0.56	0.28	48.37	123،1	3.88	وجود تأثير

الجدول من عمل الباحث بالاعتماد على نتائج برنامج SPSS

##### 2- اختبار الفرضية الرئيسية الثانية:-

تظهر نتائج اختبار هذه الفرضية التي تضمنها الجدول (2) بان قيمة F المحسوبة بلغت (180.26) وهي اكبر من قيمتها الجدولية عند مستوى دلالة (0.05) ودرجة حرية (2،122) والبالغة (3.03) وهذا يعني بان هناك تأثير ذات دلالة معنوية لأسلوب العصف الذهني في اكتشاف مخاطر الاحتيال من خلال تحسين جودة التدقيق، وقد بلغت قيمة معامل التحديد (0.59) وهذا يعني بان (59%) من التغيرات الحاصلة في اكتشاف مخاطر الاحتيال سببها التغير الحاصل في أسلوب العصف الذهني من خلال تحسين جودة التدقيق، وقد بلغت قيمة التأثير المباشر (0.105) اما التأثير الغير مباشر فقد بلغت (0.427)، ونلاحظ بان التأثير الغير مباشر أكبر من التأثير المباشر وهذا يدل على ان تحسين جودة التدقيق لها دور مهم من خلال استخدام العصف الذهني في التأثير على اكتشاف مخاطر الاحتيال. وهذا يعني ان افراد العينة متفقين في اعتماد الفرضية الرئيسية الثانية

والتي تنص (يوجد تأثير ذو دلالة معنوية لأسلوب العصف الذهني في اكتشاف مخاطر الاحتيال من خلال تحسين جودة التدقيق) والجدول الاتي يبين نتائج تحليل المسار.

### جدول (2)

يبين نتائج تحليل المسار

المتغير المستقل	المتغير الوسيط	المتغير المعتمد	التأثير المباشر	التأثير غير المباشر	التأثير الكلي	قيمة معامل التحديد %	قيمة F المحسوبة
اسلوب العصف الذهني	جودة التدقيق	اكتشاف مخاطر الاحتيال	0.105	0.427	0.532	0.59	180.26

الجدول من عمل الباحث بالاعتماد على نتائج برنامج SPSS

### سادسا :- الخلاصة

ان الاحتيال هو تقدير محاسبي غير صحيح ناتج عن سهو او سوء تفسير للحقائق ولاسما من ذلك تقع مسؤولية ردع الاحتيال بالاساس على الإدارة اذ يمكن للوحدات الاقتصادية حماية نفسها من عمليات الاحتيال الكبرى من خلال بذل الجهد الدؤوب والمتواصل. لذا فان الاحتيال يكون من خلال اختيار السياسة المحاسبية التي تسمح بها المعايير بما يحقق صورة افضل للقوائم المالية ويكون ذلك من خلال ادخال بعض الصفقات الاصطناعية اما للتلاعب في مبالغ المركز المالي او لتحريك الارباح بين فترات محاسبية وان جودة التدقيق تعد خدمة تقدمها مكاتب التدقيق ترتبط بجودة مخرجات عملية التدقيق لذا فان جودة التدقيق ترتبط بمدى الوفاء بمعايير وقواعد السلوك المهني التي وضعها معهد المحاسبين الامريكي وان استخدام جلسات العصف الذهني الذي يوجه السلوك الإيجابي نحو تنمية وتشجيع العمل الإبداعي تشجع في زيادة القدرة على تقديم أكثر من فكرة في وقت زمني قصير مما يساعد في تقديم الافكار في الوقت المناسب وهذا يسهل من توضيح الأمور المهمة التي تسد الفجوة بين واقعية الحاضر وقصد المستقبل اذ يمكن لجلسات العصف الذهني تسهم في تحسين جودة التدقيق من خلال مساعدة مدققي الحسابات على إجراء تقييمات أفضل لمخاطر الاحتيال اذ يمكن أن يبدأ مدققي الحسابات تقييماتهم من خلال النظر في إشارات فرضية مثلث الاحتيال .

### References:

1. AlMutairi, Abdullahi Naser Mohammad(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, Vol.6, No.3. p136-145.
2. Arens, Alvin A. Elder, Randal J., and Beasley, Mark S (2012), "the Auditing and Assurance Services d an Integrated Approach", The International Journal of Accounting, Vol.46, No.8,P.P.323-350
3. 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.
4. Benedek, mathias & Neubauer, aljoscha(2006) "Enhancement of Ideational Fluency by Means of Computer-Based Training", Creativity Research Journal , vol. 18 ,No. 3.p.p.14-34.
5. Brawn, R. L. (2015)"The effect of time pressure on auditor attention to qualitative aspects of misstatements indicative of potential fraudulent financial reporting", the journal Accounting, Organizations and Society Vol. 11, No. 5.p.p.30-59.

6. Carpenter, Tina D.,(2004) "Partner influence, Team Brainstorming, and Fraud Risk Assessment; Some Implications of SAS No. 99", United States – Florida: The Florida State University; A Dissertation submitted to the Department of Accounting in partial fulfillment of the requirements for the degree of Doctor of Philosophy.
7. Dahdouh, Hussein Ahmed and Al-Sabbagh, (2016) The extent of auditors' commitment to assess the fundamental error risk factors resulting from fraud. A field study at the Syrian Securities and Financial Markets Authority, "published research, Damascus University Journal for Economic and Legal Sciences – Vol. 22, No.1.
8. De Angelo , L.E.,(1981) " Auditor Size and Audit Quality , " Journal of Accounting and Economics , North-Holland Publishing Company, Vol. 3, No. 7.P.P.180-204.
9. Desai, Naman(2015), The Effects of Group Brainstorming on the Auditor's Search for Potential Misstatements and Assessment of Fraud Risk in the Presence of Pressures and Opportunities, Vol. 5, No. 9,p.p.1-25
10. Hansen, Rene (2005)Phute, Thembile; Dembe, Killron ; Chikanza, Synodia; Zimbabwe, Pact ; "Fraud Prevention" , Handbook".; Zimbabwe. Vol. 9, No. 7.P.P.6-35
11. Hunton, James E. , Gold, Anna, (2010), "A Field Experiment Comparing the Outcomes of Three Fraud Brainstorming Procedures: Nominal Group, Round Robin, and Open Discussion, American Accounting Association", the accounting review, Vol. 85, No.P.P.1-20
12. Jaqoub, Ibtihaj Ismael, (2016) "Use of brainstorming strategy to enhance the professional judgment of the auditor in assessing the continuity of the economic unit - an applied study of the opinions of a sample of auditors in the Iraqi environment, Administration and Economics Journal Vol 38, No. 109.
13. Marshall , Romny B. & stienbart, Paul john,(2018) "Accounting Information System, New York: Prentice Hall Business Publishing , 6<sup>th</sup>. Edition.
14. Moeller,Robert ( 2007) "coso enterprise risk Management understanding the new integrated erm Framework", john willey&sons,inc. Printed in the United States of America, , 1st. Edition
15. Mohd-Nassir,et,al,( 2016 ), "Effect of Brainstorming and Expertise on Fraud Risk Assessment" International Journal of Economics and Financial, Vol 6
16. Nassir, Mohd-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.p.p.5-27.
17. Osborn, A,(2001) "applied Imaginalion PrinCiples And ProceD Ures of Creative problem solving",3rd , Charles Scribnerls Some,united states of America.
18. Rasheed, Nizam Hassan and Al-Saqa, Ziad Hashem (2015) The Impact of Using Brainstorming in Support of Detecting Fraud When Auditing Financial Lists A Study of Specific Opinions from Auditors in Iraq, Baghdad University College Journal of Economic Economics, No. 43.
19. Rashid and Al-Saqa, Kawthar (2018) The effect of using brainstorming in rationalizing the professional judgment of the auditor to assess the continuity of the company, Damascus University Journal of Economic and Legal Sciences – Vol. 22 – No.1,p.p.22-40

20. Sakel, Ratzinger- Nicole V. S. / Schonberger, Martin W.(2015) "Restricting non-audit 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.No.7.p.p.10-30
21. Saqr, Yahya Ali Ahmed Al-Morsi (2018), a suggested framework for measuring the quality of the audit and the requirements of strategic planning for the audit process - a field study, doctoral thesis, Ain Shams University, Faculty of Commerce, Accounting and Auditing Department.
22. shapun, Rabiaa Ramadan Mohamed (2016), measuring and interpreting the relationship between the quality of the internal audit and the discovery of the auditor for fraud in the financial statements in the light of profit management practices "an applied study in Egyptian joint stock companies", PhD thesis in Philosophy in Accounting, Faculty of Commerce, Accounting and Auditing Department .
23. Singleton, Tommie, Aaron J. Singleton (2010), "Fraud auditing and forensic accounting", Published by John Wiley & Sons, Inc., Hoboken, New Jersey, Printed in the United States of America, 4th ed.
24. Sulaiman, Noor Adwa, Fatimah Mat Yasin and Rusnah Muhamad (2018), "perspectives on aud it quality :an analysis", Asian Journal of Accounting Perspectives, Vol ,11,No.1.
25. Trongmateerut, Pailin, (2011),"the impact of assessment procedures and need for cognition on fraud risk assessment" ,washington, state univerty,College of Business,To the Faculty of Washington State University, A dissertation submitted in partial fulfillment of, the requirements for the degree of Doctor of Philosophy .
26. Vona, Leonard W.,(2011), "The fraud audit : responding to the risk of fraud in core business systems", Printed in the United States of America, Published by John Wiley & Sons, Inc., Hoboken, New Jersey.
27. Wolfe, David& Hermanson, Dana R (2004) "The Fraud Diamond: Considering the Four Elements of Fraud", journal CPA, Vol. 9,No 8.p.p.30-52
28. Yagolkovskiy , Sergey R. (2015) "Stimulation of individual creativity in electronic brainstorming: Cognitive and social aspects", journal social behavior and personality, Vol 44, No 5.P.P.181-198

## The Effect of Brainstorming on audit Quality and its Reflection on Detecting the Risk of Fraud

Jaafar Abdul Hussain Al-Kaabi

Imam Jaafar Al-Sadiq University  
(AS) College of Administrative and  
Financial Sciences, Baghdad, Iraq  
[jhiloo@gmail.com](mailto:jhiloo@gmail.com)

Safaa Ahmed Mohammed Al-Ani

University of Baghdad, College  
of Administration & Economics  
, Baghdad, Iraq  
[Safaa\\_alani68@yahoo.com](mailto:Safaa_alani68@yahoo.com)

Received:5/7/2020

Accepted :19/7/2020

Published :October / 2020



This work is licensed under a [Creative Commons Attribution-NonCommercial 4.0 International \(CC BY-NC 4.0\)](https://creativecommons.org/licenses/by-nc/4.0/)

### **Abstract :**

Brainstorming is one of the fundamental and necessary concepts for practicing the auditing profession, as auditing standards encouraged the implementation of brainstorming sessions to reach reasonable assurance about the validity of the evidence and information obtained by the auditor to detect fraud, as the implementation of brainstorming sessions and the practice of professional suspicion during the audit process lead To increase the quality of auditing and thus raise the financial community's confidence in the auditing profession again after it was exposed to several crises that led to the financial community losing confidence in the auditing profession.

The research aims to explain the effect of brainstorming as a contemporary concept in discovering the risks of fraud, as well as its role in improving the quality of auditing in Iraqi audit firms and offices, through a questionnaire form distributed to a sample of auditors in Iraqi audit firms and offices, and the number of distributed forms has reached (112) A form, and the effect of the variables was explained through the use of statistical models using the least squares method and the linear regression model, and after testing the research hypotheses a set of conclusions were reached, represented by the implementation of auditors in Iraqi companies and auditing offices for brainstorming sessions that contribute to improving the quality of audit by helping auditors Accounts are to make better assessments of the risk of fraud, as auditors can start their assessments by looking at the signals of the fraud triangle hypothesis, and that using brainstorming sessions during audit planning increases the quality of the audit process by discovering the fundamental errors resulting from fraud or errors which lead To maintain the confidence of the financial community in the auditing profession, the research recommended that the legislative and regulatory bodies in Iraq should emphasize the importance of peace Describe the mental and the need for auditors to practice brainstorming during planning and implementation of the audit process, which leads to an increase in the quality of the audit.

Type of research: research paper.

**Key words:** brainstorming, quality auditing, risk of fraud