



الجمهورية العربية السورية
جامعة دمشق
كلية الاقتصاد
قسم المحاسبة

أثر استخدام جلسات العصف الذهني في ترشيد الحكم المهني للمدققين لتضييق فجوة
توقعات التدقيق - دراسة تحليلية

**The Effect of using Brainstorming Sessions in Rationalizing the
Professional Judgment of Auditors to Narrow the Audit Expectations
Gap- An analytical study**

أطروحة مقدمة لنيل درجة الدكتوراه في مراجعة الحسابات

إعداد الطالب

زين العابدين عبدالحميد عبدالحميد

إشراف

الأستاذ الدكتور حسين أحمد دحدوح
الأستاذ في قسم المحاسبة - جامعة دمشق

٢٠٢٤

قرار لجنة الحكم

نوقشت هذه الأطروحة بتاريخ ٢٠٢٤/١١/١٤ وبعد إجراء التعديلات المطلوبة من الطالب تمت الموافقة من قبل أعضاء لجنة الحكم وعليه تم التوقيع.

الاسم والمرتبة العلمية	التوقيع
الأستاذ الدكتور حسين أحمد دحدوح الأستاذ في قسم المحاسبة- كلية الاقتصاد- جامعة دمشق	عضواً مشرفاً
الأستاذ الدكتور عصام نعمه قريط الأستاذ في قسم المحاسبة- كلية الاقتصاد- جامعة دمشق	عضواً
الأستاذ الدكتور إبراهيم العدي الأستاذ في قسم المحاسبة- كلية الاقتصاد- جامعة دمشق	عضواً
الأستاذ الدكتور طالب العلي الأستاذ في قسم المحاسبة- كلية الاقتصاد- جامعة دمشق	عضواً
الدكتور ياسر كفا الأستاذ المساعد في المعهد العالي لإدارة الأعمال "هبا"	عضواً

تصريح

أصّرح بأن العمل الموصوف في هذه الأطروحة "أثر استخدام جلسات العصف الذهني في ترشيد الحكم المهني للمدققين لتضييق فجوة توقعات التدقيق - دراسة تحليلية" هي دراسة قام بها الطالب زين العابدين عبد الحميد عبد الحميد طالب الدكتوراه في قسم المحاسبة- كلية الاقتصاد- جامعة دمشق تحت إشراف الأستاذ الدكتور حسين أحمد دحدوح من قسم المحاسبة- كلية الاقتصاد- جامعة دمشق وهي غير مقتبسة أو منقولة أو محرّفة من أي عمل علمي آخر، ولم يسبق أن قُبلت للحصول على أية شهادة أو درجة علمية, كما أن الرجوع إلى الأبحاث الأخرى موثق ضمن النص.

دمشق ٢٠٢٤/٩/٣٠

الطالب

زين العابدين عبد الحميد

المشرف

أ.د. حسين أحمد دحدوح

الإهداء

إلى من علّمني أهمية درب العلم والمعرفة كما لم يبخل على أحد في كل مسيرته التدريسية
ذلك الذي أفنّده في مثل هذه اللحظات ولم تعطني الحياة فرصة العيش معه طويلاً
إلى تلك الروح الغائبة والساكنة في عليائها ولكنها حاضرة معي في كل موقف وتفصيل

إليك والدي

إلى رمز العطاء والتضحية والوفاء، صاحبة القلب الحنون والعقل الراجح
إلى صديقتي ورفيقتي في كل أفراحي وأتراحي، بسمة الحياة وسبب إلهامي الأكبر

والدتي هدى

إلى السند القوي وصاحب الضمير الحي والأخلاق النبيلة
أخي المقدم أمين

إلى صاحب القلب الطيب والشهامة والنخوة
أخي محمد

إلى صديقتي وشريكتي في كل مراحل حياتي
أختي ريحانة

وإلى كل أصدقائي وأقاربي وأحبائي الذين ساعدوني خلال هذه المرحلة

شكر وتقدير

أتوجه بجزيل الشكر والامتنان والعرفان والتقدير إلى أستاذي المشرف الدكتور حسين أحمد دحدوح، الذي شرفني بقبوله الإشراف على هذه الأطروحة، فكان خير ملهم وناصح وموجه لي، وأباً حنوناً ومعلماً صبوراً في كل خطوة ومرحلة من مراحل إعداد هذه الأطروحة، فلك مني أستاذي الفاضل كل الشكر والتحية والتقدير والإخلاص.

وأقدم بشكري وتقديري إلى الأساتذة أعضاء لجنة الحكم، على تكرمهم بقراءة هذه الأطروحة وتقييمها ومناقشتها وإثراءها بملاحظاتهم القيمة والتمينة التي ستكون عوناً لي في مسيرتي العلمية.

والشكر موصول لجامعة دمشق وكلية الاقتصاد على وجه الخصوص لأنها منحتني فرصة أن أكون أحد طلابها وحاملي شهادتها وذلك لما له من أثر كبير بالنسبة لي، فلهذه الكلية ولكل أقسامها وأعضاء هيئتها التدريسية وطلابها كل المحبة والتمنيات بدوام الصحة والخير والعطاء لما فيه الخير والنجاح لهذا الصرح العلمي الكبير.

وأخيراً كل الشكر إلى روح والدي، ووالدتي وأخوتي وأصدقائي لوقوفهم ودعمهم لي في كل خطوة من خطواتي.

الباحث

قائمة المحتويات

الصفحة	الفهرس	التسلسل
أ	قرار لجنة الحكم	
ب	تصريح	
ج	الإهداء	
د	شكر وتقدير	
هـ - ح	قائمة المحتويات	
ط - ك	قائمة الجداول	
ل	قائمة الأشكال	
ل	قائمة الاختصارات	
م	قائمة الملاحق	
ن	المستخلص باللغة العربية	
1-22	الفصل الأول: الإطار العام للدراسة	
2-3	المقدمة	-1-1
3-5	مشكلة الدراسة	-2-1
5-18	الدراسات السابقة	-3-1
18-19	أهمية الدراسة	-4-1
19-20	أهداف الدراسة	-5-1
20-21	فروض الدراسة	-6-1
21	أنموذج الدراسة	-7-1
22	حدود الدراسة	-8-1
23-80	الفصل الثاني: مجالات استخدام جلسات العصف الذهني في تدقيق الحسابات وأثرها في ترشيد الأحكام المهنية	
24-52	المبحث الأول: طبيعة جلسات العصف الذهني وأساليبها وخطواتها	-1-2
24	تمهيد	

25-27	 مفهوم جلسات العصف الذهني	-1-1-2
27-29	 أهمية جلسات العصف الذهني	-2-1-2
30-32	 قواعد جلسات العصف الذهني	-3-1-2
33-36	 خطوات جلسات العصف الذهني	-4-1-2
37-40	 أساليب جلسات العصف الذهني	-5-1-2
41-44	 تقنيات جلسات العصف الذهني	-6-1-2
45-48	 مقومات جلسات العصف الذهني	-7-1-2
49-52	 العوامل المؤثرة على جلسات العصف الذهني	-8-1-2
53-80	المبحث الثاني: أثر استخدام جلسات العصف الذهني في ترشيد الأحكام المهنية للمدققين	-2-2
53	 تمهيد	
54-57	استخدام جلسات العصف الذهني في مجال تدقيق الحسابات	-1-2-2
54-55	 أهمية استخدام جلسات العصف الذهني في مجال تدقيق الحسابات	-1-1-2-2
56-57	 مقومات استخدام جلسات العصف الذهني في مجال تدقيق الحسابات	-2-1-2-2
58-60	الحكم المهني للمدققين	-2-2-2
58-59	 مفهوم الحكم المهني للمدققين	-1-2-2-2
59-60	 أنواع الحكم المهني للمدققين	-2-2-2-2
61-64	ترشيد الحكم المهني للمدققين	-3-2-2
61-62	 مفهوم ترشيد الحكم المهني للمدققين	-1-3-2-2
62-64	 مقومات ترشيد الحكم المهني للمدققين	-1-3-2-2
64-80	أثر استخدام جلسات العصف الذهني في ترشيد الأحكام المهنية للمدققين	-4-2-2
66-67	أثر جلسات العصف الذهني في ترشيد الحكم المهني للمدققين المتعلق بتقييم مدى كفاية وفعالية نظام الرقابة الداخلية.	-1-4-2-2
68-70	أثر جلسات العصف الذهني في ترشيد الحكم المهني للمدققين المتعلق بتقييم أرصدة التقديرات المحاسبية.	-2-4-2-2
70-72	أثر جلسات العصف الذهني في ترشيد الحكم المهني للمدققين المتعلق بتنفيذ الإجراءات التحليلية.	-3-4-2-2
72-73	أثر جلسات العصف الذهني في ترشيد الحكم المهني للمدققين المتعلق بتقييم مدى كفاية وصلاحيّة أدلة الإثبات.	-4-4-2-2
74-76	أثر جلسات العصف الذهني في ترشيد الحكم المهني للمدققين المتعلق بتقييم مدى قدرة المنشأة على الاستمرارية.	-5-4-2-2

76-78	أثر جلسات العصف الذهني في ترشيد الحكم المهني للمدققين المتعلق بحدود الأهمية النسبية.	-6-4-2-2
78-80	أثر جلسات العصف الذهني في ترشيد الحكم المهني للمدققين المتعلق بتقييم مخاطر التحريفات الجوهرية.	-7-4-2-2
81-124	الفصل الثالث: فجوة توقعات التدقيق وأثر أحكام المدققين في تضيقها	
82-104	المبحث الأول: مفهوم فجوة توقعات التدقيق ومكوناتها وأسبابها	-1-3
82	تمهيد	
83-86	مفهوم فجوة توقعات التدقيق	-1-1-3
86-89	مكونات فجوة توقعات التدقيق	-2-1-3
90-97	أسباب حدوث فجوة توقعات التدقيق	-3-1-3
98-104	سبل تضيق فجوة توقعات التدقيق	-4-1-3
105-124	المبحث الثاني: أثر أداء المدققين في ترشيد الأحكام المهنية لتضيق فجوة توقعات التدقيق	-2-3
105	تمهيد	
106-124	أثر ترشيد الحكم المهني للمدققين في تضيق فجوة توقعات التدقيق	-1-2-3
106-107	أثر ترشيد الحكم المهني للمدققين المتعلق بتقييم مدى كفاية وفعالية نظام الرقابة الداخلية في تضيق فجوة توقعات التدقيق.	-1-1-2-3
108-109	أثر ترشيد الحكم المهني للمدققين المتعلق بتقييم أرصدة التقديرات المحاسبية في تضيق فجوة توقعات التدقيق..	-2-1-2-3
110-111	أثر ترشيد الحكم المهني للمدققين المتعلق بتنفيذ الإجراءات التحليلية في تضيق فجوة توقعات التدقيق.	-3-1-2-3
112-114	أثر ترشيد الحكم المهني للمدققين المتعلق بتقييم مدى كفاية وصلاحيّة أدلة الإثبات في تضيق فجوة توقعات التدقيق.	-4-1-2-3
114-116	أثر ترشيد الحكم المهني للمدققين المتعلق بتقييم مدى قدرة المنشأة على الاستمرارية في تضيق فجوة توقعات التدقيق.	-5-1-2-3
116-118	أثر ترشيد الحكم المهني للمدققين المتعلق بحدود الأهمية النسبية في تضيق فجوة توقعات التدقيق..	-6-1-2-3
118-121	أثر ترشيد الحكم المهني للمدققين المتعلق بتقييم مخاطر التحريفات الجوهرية في تضيق فجوة توقعات التدقيق..	-7-1-2-3
121-124	أثر استخدام جلسات العصف الذهني من قبل المدققين في تضيق فجوة توقعات التدقيق	-2-2-3
125-232	الفصل الرابع: الدراسة التحليلية	
126	تمهيد	
127-132	المبحث الأول: مجتمع الدراسة وعينتها ومتغيراتها	-1-4
127-128	مجتمع الدراسة وعينتها	-1-1-4

128-130	منهجية الدراسة	-2-1-4
130-132	متغيرات الدراسة	-3-1-4
132	مصادر جمع بيانات الدراسة	-4-1-4
133-208	المبحث الثاني: تحليل نتائج بيانات الدراسة	-2-4
133-137	اختبار صحة البيانات للتحليل الإحصائي	-1-2-4
137-208	الإحصائيات الوصفية لمتغيرات الدراسة	-2-2-4
138-140	تحليل الخصائص الديمغرافية لمجتمع الدراسة	-1-2-2-4
141-208	التحليل الوصفي للمتغير المستقل والوسيط والتابع وال فقرات التابعة لكل منهم	-2-2-2-4
141-147	التحليل الوصفي للمتغير المستقل والفقرات التابعة له	-1-2-2-2-4
148-200	قياس المتغير الوسيط والمتغيرات التابعة له	-2-2-2-2-4
201-208	التحليل الوصفي للمتغير التابع والفقرات التابعة له	-3-2-2-2-4
209-232	المبحث الثالث: اختبار فروض الدراسة	-2-4
233-236	المبحث الرابع: النتائج والتوصيات	-3-4
233-235	النتائج	
235-236	التوصيات	
237-253	قائمة المراجع	
237-247	المراجع باللغة العربية	
247-253	المراجع باللغة الإنكليزية	
254-260	الملاحق	
261	الملخص باللغة الإنكليزية	

قائمة الجداول

الرقم	عنوان الجدول	الصفحة
1	توزع عينة الدراسة	128
2	اختبار التداخل الخطي بين مكونات المتغير المستقل	134
3	اختبار التداخل الخطي بين مكونات المتغير التابع	134
4	نتائج اختبار Durbin Watson للارتباط الذاتي	135
5	معامل ارتباط بيرسون بين فقرات خصائص جلسات العصف الذهني	136
6	معامل ارتباط بيرسون بين فقرات خصائص فجوة توقعات التدقيق	136-137
7	توزع الجنس حسب مجتمع الدراسة	138
8	المؤهل العلمي لأفراد مجتمع الدراسة	139
9	توزيع مجتمع الدراسة حسب المركز الوظيفي	139
10	توزيع مجتمع الدراسة حسب عدد سنوات الخبرة في مجال تدقيق الحسابات	140
11	مدى توافر خصائص جلسات العصف الذهني لدى أفراد مجتمع الدراسة	141
12	التحليل الوصفي لخاصية قواعد جلسات العصف الذهني على مستوى كل شركة	142
13	التحليل الوصفي لخاصية خطوات جلسات العصف الذهني على مستوى كل شركة	143
14	التحليل الوصفي لخاصية أساليب جلسات العصف الذهني على مستوى كل شركة	143-144
15	التحليل الوصفي لخاصية تقنيات جلسات العصف الذهني على مستوى كل شركة	144-145
16	التحليل الوصفي لخاصية مقومات جلسات العصف الذهني على مستوى كل شركة	145
17	التحليل الوصفي لخاصية تدريب المدققين وحل المشاكل على مستوى كل شركة	146
18	قياس فاعلية جلسات العصف الذهني لمجتمع الدراسة	147
19	نتائج اختبارات نظام الرقابة الداخلية للمصرف Y1 المنفذة من قبل المدققين العاملين لدى شركة التدقيق (D) الذين لديهم مستوى فعال في تنفيذ جلسات العصف الذهني	149-156
20	ملخص نتائج اختبارات الالتزام بنظام الرقابة الداخلية للمنفذة للمصرف Y1 من قبل المدققين العاملين لدى شركة التدقيق (D) الذين لديهم مستوى فعال في تنفيذ جلسات العصف الذهني	157
21	نتائج اختبارات نظام الرقابة الداخلية للمصرف Y4 المنفذة من قبل المدققين العاملين لدى شركة التدقيق (G) الذين لديهم مستوى جيد في تنفيذ جلسات العصف الذهني	158-160
22	ملخص نتائج اختبارات الالتزام بنظام الرقابة الداخلية للمنفذة للمصرف Y4 من قبل المدققين العاملين لدى شركة التدقيق (G) الذين لديهم مستوى جيد في تنفيذ جلسات العصف الذهني	161

163-164	نتائج اختبارات تقييم أرصدة التقديرات المحاسبية للمصرف Y1 من قبل المدققين العاملين لدى شركة التدقيق (D) الذين لديهم مستوى فعال في تنفيذ جلسات العصف الذهني	23
164-165	نتائج اختبارات تقييم أرصدة التقديرات المحاسبية للمصرف Y2 من قبل المدققين العاملين لدى شركة التدقيق (D) الذين لديهم مستوى فعال في تنفيذ جلسات العصف الذهني	24
166	نتائج اختبارات تقييم أرصدة التقديرات المحاسبية للمصرف Y4 من قبل المدققين العاملين لدى شركة التدقيق (G) الذين لديهم مستوى جيد في تنفيذ جلسات العصف الذهني	25
166	نتائج اختبارات تقييم أرصدة التقديرات المحاسبية للمصرف Y5 من قبل المدققين العاملين لدى شركة التدقيق (G) الذين لديهم مستوى جيد في تنفيذ جلسات العصف الذهني	26
168	ملخص نتائج اختبارات تقييم أرصدة التقديرات المحاسبية المنفذة للمصارف (Y1-Y2-Y4-Y5) من قبل المدققين الذين لديهم مستوى (فعال – جيد) في تنفيذ جلسات العصف الذهني العاملين لدى شركة التدقيق (D) و (G)	27
170-173	نتائج الإجراءات التحليلية المنفذة للمصارف (Y1) من قبل المدققين العاملين لدى شركة التدقيق (D) الذين لديهم مستوى (فعال) في تنفيذ جلسات العصف الذهني	28
174-176	نتائج الإجراءات التحليلية المنفذة للمصارف (Y4) من قبل المدققين العاملين لدى شركة التدقيق (G) الذين لديهم مستوى (جيد) في تنفيذ جلسات العصف الذهني	29
178-180	نتائج تقييم مدى كفاية وصلاحيّة أدلة الإثبات للمصرف (Y1) من قبل المدققين العاملين لدى شركة التدقيق (D) الذين لديهم مستوى (فعال) في تنفيذ جلسات العصف الذهني	30
180-181	نتائج تقييم مدى كفاية وصلاحيّة أدلة الإثبات للمصرف (Y4) من قبل المدققين العاملين لدى شركة التدقيق (G) الذين لديهم مستوى (جيد) في تنفيذ جلسات العصف الذهني	31
183-184	نتائج مدى القدرة على الاستمرارية للمصرف (Y1) من قبل المدققين العاملين لدى شركة التدقيق (D) الذين لديهم مستوى (فعال) في تنفيذ جلسات العصف الذهني	32
184-185	نتائج مدى القدرة على الاستمرارية للمصرف (Y4) من قبل المدققين العاملين لدى شركة التدقيق (G) الذين لديهم مستوى (جيد) في تنفيذ جلسات العصف الذهني	33
186-189	نتائج تقييم حدود الأهمية النسبية للمصرف (Y1) من قبل المدققين العاملين لدى شركة التدقيق (D) الذين لديهم مستوى (فعال) في تنفيذ جلسات العصف الذهني	34
189-191	نتائج تقييم حدود الأهمية النسبية للمصرف (Y4) من قبل المدققين العاملين لدى شركة التدقيق (G) الذين لديهم مستوى (جيد) في تنفيذ جلسات العصف الذهني	35
192-193	نتائج مخاطر التحريفات الجوهرية للمصرف (Y1) من قبل المدققين العاملين لدى شركة التدقيق (D) الذين لديهم مستوى (فعال) في تنفيذ جلسات العصف الذهني	36
194	نتائج مخاطر التحريفات الجوهرية للمصرف (Y4) من قبل المدققين العاملين لدى شركة التدقيق (G) الذين لديهم مستوى (جيد) في تنفيذ جلسات العصف الذهني	37
195-196	نتائج مساهمة الشركة (D) و (G) في توليد الأفكار والنتائج المتحصل عليها بالنسبة لكل حكم مهني	38
198-199	مساهمة الشركة (D) و (G) في النتائج الكاملة لتوليد الأفكار والنتائج المتحصل عليها بالنسبة لإجمالي الأحكام المهنية	39
201	مدى توافر خصائص وجود فجوة توقعات التدقيق لدى أفراد مجتمع الدراسة	40
202	التحليل الوصفي لخاصية الشك في استقلال وحياد مدققي الحسابات على مستوى كل شركة	41
203	التحليل الوصفي لخاصية نقص الكفاءة المهنية للمدققين على مستوى كل شركة	42
204	التحليل الوصفي لخاصية عدم التحديد الواضح لدور المدقق في المجتمع ومسؤولياته على مستوى كل شركة	43
204-205	التحليل الوصفي لخاصية قصور نظام الرقابة الذاتية في مهنة التدقيق على مستوى كل شركة	44
205-206	التحليل الوصفي لخاصية عدم اكتشاف المدققين للاحتيالات والأخطاء ووجود عقود وارتباطات غير نظامية على مستوى كل شركة	45

206-207	التحليل الوصفي لخاصية انخفاض جودة الأداء في التدقيق على مستوى كل شركة	46
207	قياس فاعلية تضيق فجوة توقعات التدقيق لمجتمع الدراسة	47
211	تقدير نموذج تحليل المسار للفرضية الفرعية الأولى	48
213	مؤشرات تشخيص جودة النموذج للفرضية الفرعية الأولى	49
213	مؤشر أداء النموذج للفرضية الفرعية الأولى	50
214	تقدير نموذج تحليل المسار للفرضية الفرعية الثانية	51
216	مؤشرات تشخيص جودة النموذج للفرضية الفرعية الثانية	52
216	مؤشر أداء النموذج للفرضية الفرعية الثانية	53
217	تقدير نموذج تحليل المسار للفرضية الفرعية الثالثة	54
219	مؤشرات تشخيص جودة النموذج للفرضية الفرعية الثالثة	55
219	مؤشر أداء النموذج للفرضية الفرعية الثالثة	56
220	تقدير نموذج تحليل المسار للفرضية الفرعية الرابعة	57
222	مؤشرات تشخيص جودة النموذج للفرضية الفرعية الرابعة	58
222	مؤشر أداء النموذج للفرضية الفرعية الرابعة	59
223	تقدير نموذج تحليل المسار للفرضية الفرعية الخامسة	60
225	مؤشرات تشخيص جودة النموذج للفرضية الفرعية الخامسة	61
225	مؤشر أداء النموذج للفرضية الفرعية الخامسة	62
226	تقدير نموذج تحليل المسار للفرضية الفرعية السادسة	63
228	مؤشرات تشخيص جودة النموذج للفرضية الفرعية السادسة	64
228	مؤشر أداء النموذج للفرضية الفرعية السادسة	65
229	تقدير نموذج تحليل المسار للفرضية الفرعية السابعة	66
231	مؤشرات تشخيص جودة النموذج للفرضية الفرعية السابعة	67
231	مؤشر أداء النموذج للفرضية الفرعية السابعة	68

قائمة الأشكال

الرقم	عنوان الشكل	الصفحة
1	أنموذج الدراسة	21
2	القواعد المنظمة لجلسة العصف الذهني	32
3	مكونات فجوة توقعات التدقيق	87
4	مكونات فجوة توقعات التدقيق بناءً على أسباب حدوثها	88
5	نموذج تحليل المسار للفرضية الفرعية الأولى	211
6	نموذج تحليل المسار للفرضية الفرعية الثانية	214
7	نموذج تحليل المسار للفرضية الفرعية الثالثة	217
8	نموذج تحليل المسار للفرضية الفرعية الرابعة	220
9	نموذج تحليل المسار للفرضية الفرعية الخامسة	223
10	نموذج تحليل المسار للفرضية الفرعية السادسة	226
11	نموذج تحليل المسار للفرضية الفرعية السابعة	229

قائمة الاختصارات

الاختصار	المصطلح باللغة العربية	المصطلح باللغة الانكليزية
IFAC	الاتحاد الدولي للمحاسبين	International Federation of Accountants
AICPA	معهد المحاسبين القانونيين الأمريكيين المعتمدين	American Institute of Certified Public Accountants
ISA	معايير التدقيق الدولي	International Standard of Auditing
SAS	البيان حول معايير تدقيق الحسابات	Statement on Auditing Standards
PCAOB	مجلس الإشراف المحاسبي على الشركات العامة	The Public Company Accounting Oversight Board

قائمة الملاحق

الصفحة	عنوان الملحق	الاختصار
255-257	نموذج قياس جلسات العصف الذهني المطور	1
258-260	نموذج قياس تضيق فجوة توقعات التدقيق المطور	2

أثر استخدام جلسات العصف الذهني في ترشيد الحكم المهني للمدققين لتضييق فجوة توقعات التدقيق - دراسة تحليلية

إعداد الطالب: زين العابدين عبد الحميد

إشراف: أ.د. حسين دحدوح

المستخلص

هدفت هذه الدراسة إلى اختبار أثر استخدام جلسات العصف الذهني في ترشيد الحكم المهني للمدققين المتعلق بـ (تقييم مدى كفاية وفعالية نظام الرقابة الداخلية، تقييم معقولية التقديرات المحاسبية، تنفيذ الإجراءات التحليلية، تقييم مدى كفاية وصلاحيّة أدلة الإثبات، تقييم مدى قدرة المنشأة على الاستمرارية، حدود الأهمية النسبية، تقييم مخاطر التحريفات الجوهرية) لتضييق فجوة توقعات التدقيق. وهي دراسة تحليلية اعتمدت على المنهج الوصفي التحليلي من خلال استخدام عدد من الأساليب الإحصائية المتمثلة بمقياس (Hurrt, 2010) وأسلوب بارون وكيني (Baron and Kenny, 1986) والانحدار الخطي البسيط لاختبار الأثر بين المتغيرات وتحديد العلاقة السببية بينهم. تمثل مجتمع الدراسة بالمدققين العاملين في شركات تدقيق الحسابات المعتمدة لتدقيق حسابات الجهات الخاضعة لرقابة هيئة الأوراق والأسواق المالية السورية لعام 2024 والبالغ عددها سبعة شركات أما عينة الدراسة فقد تمثلت بشركتين إحداهما يساهم فيها شريك أجنبي (شركة تدقيق دولية)، وقد تم تحليل بيانات الأعمام (2021-2022-2023) بمجموع إجمالي (٢٤) عملية تدقيق خلال فترة الدراسة (أربعة عمليات تدقيق سنوية لكل شركة تدقيق).

وتوصلت الدراسة إلى مجموعة من النتائج أهمها: وجود علاقة ذات أثر معنوي لاستخدام جلسات العصف الذهني من قبل فريق التدقيق خلال مراحل عملية التدقيق بما تنتجه من أفكار إبداعية متنوعة تساهم في ترشيد الحكم المهني للمدقق من خلال تقييم أدق لمدى كفاية وفعالية نظام الرقابة الداخلية، وتقييم موضوعية وسلامة أرصدة التقديرات المحاسبية لبنود القوائم المالية، وتنفيذ مزيج من الإجراءات التحليلية خلال عملية التدقيق، وتقييم مدى كفاية وملائمة أدلة الإثبات اللازمة والكافية من مصادر متنوعة لإصدار الحكم، وتقييم قدرة المنشأة على الاستمرارية في ظل الظروف المحيطة بها، فضلاً عن تدقيق البنود ذات الأهمية النسبية الكمية والنوعية لبنود القوائم المالية التي تهم المدقق والمستفيدين، بالإضافة لتقييم مخاطر التحريفات الجوهرية التي يمكن أن تحتويها بنود القوائم المالية الناتجة عن الخطأ أو الاحتيال لتضييق فجوة توقعات التدقيق لأقصى حد ممكن.

الكلمات المفتاحية: (جلسات العصف الذهني - ترشيد الحكم المهني - فجوة توقعات التدقيق - مدقق الحسابات - تدقيق الحسابات)

الفصل الأول

الإطار العام للدراسة

1-1- مقدمة:

إن التطور الكبير والمتسارع في بيئة الأعمال وما رافقه من ازدياد في حجم الشركات وتشعب أعمالها خاصة في الشركات المساهمة زاد من حاجة المالك الماسة لضرورة توفّر تدقيق مهني مستقل للقوائم المالية الصادرة عن إدارة هذه الشركات للتأكيد على سلامة سياسات الإدارة المتبعة في تشغيل أموالهم. ولكن مع ظهور الأزمات المالية العالمية وإفلاس عدد كبير من الشركات الكبيرة خاصة الذي ترافق مع عدم إفصاح مدققي الحسابات عن المخاطر التي أدت للإفلاس أو حتى التنبؤ بها بسبب نقص الأداء المهني المنفذ من جهة وتباين أحكام المدققين في تقييم نفس المعطيات من جهة أخرى، لاسيما وأن المهنة تعتمد بشكل كبير على الحكم المهني للمدقق مما أدى لظهور فجوة توقعات التدقيق الناتجة عن قصور أداء المدققين وهو الأمر الذي أدى بدوره إلى زيادة حجم المسؤوليات الملقاة على مهنة التدقيق وكثرت الأسئلة عن دور مدققي الحسابات وعلت الأصوات المطالبة بتحميلهم مسؤولية أكبر لضرورة رفع مستوى الأداء المهني وتحسين جودة العمل الميداني، فكانت الحاجة لبذل جهد إضافي واستخدام أساليب حديثة ثبت استخدامها في مجالات أخرى لزيادة ترشيد حكمهم المهني بشكل أدق عند اتخاذ الرأي المهني الدقيق عن مدى عدالة عرض القوائم المالية وإضفاء الثقة والمصادقية على البيانات الواردة فيها، والتأكيد على أنها معدة وفق المعايير الدولية وتعبّر بدقة عن الوضع المالي الصحيح للشركة، وهذا الدور الذي يمكن مستخدمي هذه القوائم من رسم سياساتهم الاستثمارية واتخاذ القرارات المناسبة. ومن هذه الأساليب المقترحة جلسات العصف الذهني.

إن إجراء جلسات العصف الذهني في منشآت التدقيق من قبل المدققين يسهم في تبادل الأفكار حول مدى إمكانية وجود التحريفات الجوهرية في القوائم المالية ويعزز من إمكانية اكتشافها بشكل أكبر، وتحديد المسؤول عنها كون التفكير من جانب عدة أشخاص أفضل من التفكير من جانب شخص واحد، كما أنها تؤدي لتحفيز أعضاء الفريق على التفكير العقلاني وتشجيعهم على الإبداع والابتكار وتوليد أفكار عالية الجودة والاستفادة من تجارب وخبرات بعضهم البعض، وتبادل الأفكار

يسهم في تدعيم الشك المهني للمدققين وزيادة خبرتهم ومعارفهم وعدم إغفالهم لأي بند يحتوي على تحريفات جوهرية. بالتالي مساعدتهم في ترشيد حكمهم المهني بشكل أكثر موضوعية مما يسهم في دعم بناء رأيهم المهني الذي سيتم اعتماده عند إصدار التقرير النهائي.

1-2- مشكلة الدراسة:

يتوقع مستخدمي القوائم المالية من مدققي الحسابات أن يضمنوا في تقاريرهم النهائية الكفاية الفنية والنزاهة والموضوعية والاستقلال والحياد، كما يتوقعون منهم اكتشاف كل التحريفات الجوهرية ومنع صدور تقارير مالية مضللة، ولكن مع ازدياد عدد القضايا المرفوعة ضد منشآت التدقيق من قبل أفراد المجتمع المالي خلال العقدین الأخيرین بعد إفلاس عدد من الشركات الضخمة في العديد من الدول مثل شركة الطاقة العملاقة (Enron) وبالرغم من إصدار شركات التدقيق لتقارير نظيفة عن القوائم المالية لتلك الشركات، فقد وجّهت أصابع الاتهام إلى مدققي الحسابات وتم تحميلهم كامل المسؤولية نتيجة ما أصاب الملاك من أضرار واعتبارها ناتجة عن إهمال وتقصير المدققين في أداء واجباتهم المهنية، ونتيجة لذلك واجهت المهنة تحديات كبيرة وصلت إلى حد فقدان الثقة بها وذلك بسبب التباين بين توقعات مستخدمي القوائم المالية لما يجب أن تكون عليه مسؤولية المدققين وبين فهم المدققين لحدود مسؤولياتهم وما يستطيعون إنجازه بصورة معقولة وفق ما حددته معايير التدقيق الدولية وهذا الاختلاف في فهم طبيعة وأهداف التدقيق شكّل ما يعرف بفجوة التوقعات في التدقيق.

إن فجوة توقعات التدقيق هي أمر واقع وحتمي ولا يمكن الإفلات منها نتيجة تعدد الأطراف المعنية بعملية التدقيق (مدقق الحسابات - المالكين حملة الأسهم - مستخدمي تقرير مدقق الحسابات) وكل طرف ينظر إلى جودة مخرجات العملية بطريقة مختلفة عن الآخر، ولكون مهنة تدقيق الحسابات ممارسة اجتماعية ترتبط ارتباطاً وثيقاً بنوعية الخدمات التي تقدّمها للعملاء وكافة المستفيدين من خدمات التدقيق، وتتعرض باستمرار لعمليات التحول والتغيير والتطور، لذا يجب على مدققي الحسابات الالتزام بتطبيق المعايير المهنية وقواعد السلوك المهني. ومن هنا تبرز مشكلة الدراسة في

ضرورة بذل جهد إضافي وعناية مهنية أكثر من قبل المدققين وإمكانية استخدامهم لأساليب علمية حديثة ومتطورة بالإضافة لإجراءاتهم الاعتيادية التي حددتها المعايير الدولية من أجل زيادة ترشيد حكمهم المهني بما يسهم بتضييق فجوة توقعات التدقيق إلى أدنى حد. بالتالي تحسين عملية التدقيق لتعزيز مصداقية بيانات التقارير المالية وإمكانية الاعتماد عليها ومن هذه الأساليب المقترحة جلسات العصف الذهني.

بناءً عليه، يمكن طرح مشكلة الدراسة من خلال التساؤل الرئيس التالي:

هل يؤثر استخدام جلسات العصف الذهني من قبل فريق التدقيق في ترشيد الحكم المهني للمدققين لتضييق فجوة توقعات التدقيق؟ ويتفرع هذا السؤال إلى مجموعة من الأسئلة الفرعية:

١. هل يؤثر استخدام جلسات العصف الذهني من قبل فريق التدقيق في ترشيد الحكم المهني

للمدققين المتعلق بتقييم مدى كفاية وفعالية نظام الرقابة الداخلية لتضييق فجوة التوقعات؟

٢. هل يؤثر استخدام جلسات العصف الذهني من قبل فريق التدقيق في ترشيد الحكم المهني

للمدققين المتعلق بتقييم معقولية التقديرات المحاسبية لتضييق فجوة توقعات التدقيق؟

٣. هل يؤثر استخدام جلسات العصف الذهني من قبل فريق التدقيق في ترشيد الحكم المهني

للمدققين المتعلق بتنفيذ الإجراءات التحليلية لتضييق فجوة توقعات التدقيق؟

٤. هل يؤثر استخدام جلسات العصف الذهني من قبل فريق التدقيق في ترشيد الحكم المهني

للمدققين المتعلق بتقييم مدى كفاية وصلاحيّة أدلة الإثبات لتضييق فجوة توقعات التدقيق؟

٥. هل يؤثر استخدام جلسات العصف الذهني من قبل فريق التدقيق في ترشيد الحكم المهني

للمدققين المتعلق بتقييم مدى قدرة المنشأة على الاستمرارية لتضييق فجوة توقعات التدقيق؟

٦. هل يؤثر استخدام جلسات العصف الذهني من قبل فريق التدقيق في ترشيد الحكم المهني

للمدققين المتعلق بحدود الأهمية النسبية لتضييق فجوة توقعات التدقيق؟

٧. هل يؤثر استخدام جلسات العصف الذهني من قبل فريق التدقيق في ترشيد الحكم المهني

للمدققين المتعلق بتقييم مخاطر التحريفات الجوهرية لتضييق فجوة توقعات التدقيق؟

3-1- الدراسات السابقة:

تم اختيار الدراسات السابقة ذات الصلة بموضوع الدراسة من خلال ارتباطها بشكل مباشر أو غير مباشر بمتغيرات الدراسة، وتمثل ذلك بدراسات سابقة تناولت استخدام جلسات العصف الذهني في مجال تدقيق الحسابات، دراسات متعلقة بترشيد الحكم المهني للمدققين، ودراسات سابقة تناولت فجوة التوقعات في التدقيق. وقد تم عرضها بحسب التسلسل الزمني من الأحدث إلى الأقدم كالآتي:

أولاً: الدراسات العربية:

١ - دراسة (المر، ٢٠٢٤) بعنوان "استخدام تحليلات البيانات الضخمة في جلسات العصف الذهني للمراجع الخارجي وأثر ذلك على اكتشاف الاحتيال المالي - دراسة تجريبية"

هدفت هذه الدراسة إلى بيان أثر استخدام تحليلات البيانات الضخمة في جلسات العصف الذهني للمدقق الخارجي على اكتشاف الاحتيال من خلال عرض وتوضيح أثر هذه المنهجية ومناقشة موقف المنظمات المهنية نحو اكتشاف الاحتيال ومدى تأثير هذه الجلسات بتقنية البيانات الضخمة في اكتشاف الاحتيال، وهي دراسة تجريبية اعتمدت على طريقة المجموعات المتوازية التي تستنتج الفرق بين مجموعتين بهدف الوصول إلى نتيجة مفسرة يمكن تعميمها وهي التي تسمى العلاقة بين السبب والنتيجة، حيث تكون مجتمع الدراسة فيها من مدققي الحسابات العاملين في مكاتب التدقيق الكبيرة ومتوسطة الحجم في مصر، أما عينة الدراسة فكانت عبارة عن (٦٥) مدققاً

وتوصلت الدراسة إلى أن تحليلات البيانات الضخمة في جلسات العصف الذهني تساعد المدققين على فهم بيئة العميل والتعرف على مخاطر الاحتيال في وقت قصير مما يؤدي إلى زيادة فاعلية اكتشاف طرق الاحتيال والتتقيب عن البنود ذات المخاطر الأعلى والمحتمل تعرضها للاحتيال ليقوم المدققين بتقييم تلك المخاطر بسرعة، وتحديد الاتجاهات غير المسبوقة وجمع الأدلة المناسبة

لتحسين حكمهم المهني في تقييم الاستجابة لمخاطر الاحتيال والإبلاغ عنها، وتحقيق النتائج المرجوة من عملهم وبالتالي زيادة كفاءة عملية التدقيق.

٢- دراسة (حسن وآخرون، ٢٠٢٣) بعنوان "أثر استخدام مدقق الحسابات الحكومي للعصف الذهني على جودة التدقيق الحقيقية في الوحدات الحكومية العراقية- دراسة تجريبية"

هدفت هذه الدراسة إلى تحديد واختبار العلاقة بين استخدام مدققي الحسابات الحكوميين للعصف الذهني وجودة التدقيق الحقيقية في الوحدات الحكومية العراقية من خلال بيان أثر كل من التأهيل العلمي وخبرة المدققين في اكتشاف كيفية قيام الإدارة بالتحريفات وإخفائها، وهي دراسة تجريبية استندت إلى حالتين افتراضيتين مبنية من واقع بيانات فعلية لإحدى الوحدات الحكومية العراقية تحتويان تحريفات جوهرية، حيث تكون مجتمع الدراسة فيها من مدققي الحسابات العاملين في ديوان الرقابة المالية الاتحادي في العراق، أما عينة الدراسة فكانت عبارة عن (٧٥) مدققاً.

وتوصلت الدراسة إلى وجود تأثير إيجابي ومعنوي لاستخدام مدققي الحسابات لجلسات العصف الذهني في الكشف عن التحريفات الجوهرية في القوائم المالية، وتقليل وتجنب الأخطاء بشكل مستمر الأمر الذي يؤدي إلى إعداد قوائم مالية تعبر عن فاعلية وجودة عملية التدقيق الحقيقية في الوحدات الحكومية العراقية، والتأكيد على أن هذا التأثير يختلف باختلاف التأهيل العلمي والخبرة لمدققي الحسابات المشاركين في هذه الجلسات.

٣- دراسة (حبمب، ٢٠٢٣) بعنوان "أثر ممارسة الشك المهني في ترشيد الأحكام المهنية في عملية التدقيق - دراسة تطبيقية"

هدفت هذه الدراسة إلى اختبار أثر ممارسة الشك المهني في ترشيد الأحكام المهنية في عملية التدقيق عند مدققي الحسابات الخارجيين في سورية وبشكل خاص الأحكام المتعلقة بالإجراءات التحليلية والأهمية النسبية وفهم وتقييم الرقابة الداخلية وتحديد حجم العينة، وهي دراسة تطبيقية استخدمت أساليب إحصائية كالانحدار الخطي البسيط والمتعدد لاختبار متغيرات الدراسة. تمثل

مجتمع الدراسة بشركات التدقيق السبعة المعتمدة من هيئة الأوراق والأسواق المالية السورية. أما عينة الدراسة فقد بلغت شركتين تختلفان بأسلوب تطبيق الشك المهني.

وتوصلت الدراسة إلى وجود تأثير إيجابي ومعنوي لممارسة الشك المهني العالي من قبل المدققين خلال مراحل عملية التدقيق في ترشيد الأحكام المهنية الصادرة عنهم والمتعلقة بالإجراءات التحليلية والأهمية النسبية وفهم وتقييم نظام الرقابة الداخلية وتحديد حجم العينة بشكل أكثر دقة من المدققين الذي لديهم مستوى أقل من الشك المهني.

٤ - دراسة (محمد والطائي، ٢٠٢٣) بعنوان "دور حوكمة مهنة التدقيق في تقليص فجوة توقع أداء مراقبي الحسابات - دراسة تحليلية لآراء عينة من الجهات المنظمة لمهنة التدقيق في العراق"

هدفت هذه الدراسة إلى بيان دور حوكمة مهنة التدقيق في تقليص فجوة توقع أداء مدققي الحسابات بهدف كسب ثقة أصحاب المصالح في مهنة التدقيق، وهي دراسة تحليلية اعتمدت على الاستبانة كأداة في جمع بيانات الدراسة ثم تحليل النتائج التي تم الحصول عليها باستخدام برنامج الحزمة الإحصائية SPSS، حيث تكون مجتمع الدراسة من مدققي الحسابات العاملين في مجلس المهنة، وديوان الرقابة المالية، وجمعية المدققين بدولة العراق، أما عينة الدراسة فكانت عبارة عن (٥٧) مدققاً.

وتوصلت الدراسة إلى أن قصور معايير التدقيق الدولية عن تلبية قناعة المستفيدين من خدمات التدقيق باستقلالية المدققين وغياب الدور الرقابي على أداء المدققين من قبل الجهات المسؤولة عن المهنة أدى إلى الحاجة الماسة لتطبيق حوكمة مهنة التدقيق كونها تساعد على تقديم معلومات محاسبية يمكن الاعتماد عليها من قبل أصحاب المصالح في اتخاذ قراراتهم الاستثمارية، كما أن التزام المدققين بمبادئ الحوكمة يولد قناعة للمستفيدين بأن مكاتب التدقيق تتحمل مسؤولية اكتشاف الأخطاء في القوائم المالية بشكل أكبر والإبلاغ عنها وبالتالي تضيق فجوة توقعات الأداء.

٥- دراسة (حيدر وآخرون، ٢٠٢٣) بعنوان "دور مراقب الحسابات في التقليل من فجوة التوقعات

لدى مستخدمي القوائم المالية"

هدفت هذه الدراسة إلى البحث عن أهمية دور مدقق الحسابات في تقليل الفجوة بين مستخدمي القوائم المالية والمدققين الخارجيين، وهي دراسة ميدانية اعتمدت على الاستبانة كأداة للدراسة ثم تحليل النتائج التي تم الحصول عليها باستخدام برنامج الحزمة الإحصائية SPSS، حيث تكون مجتمع الدراسة من مدققي الحسابات العاملين في مدينة أربيل بدولة العراق، أما عينة الدراسة فكانت عبارة عن (٦١) مدققاً.

وتوصلت الدراسة إلى أنه هناك دور كبير وإيجابي ومؤثر لمدققي الحسابات في تقليل فجوة توقعات التدقيق المستند إلى إصدار تقرير التدقيق النهائي المتفق مع المعايير الدولية، كما أكدت النتائج أن أكثر المتغيرات المؤثرة على فجوة توقعات التدقيق مرتبطة بمدققي الحسابات وبمدى درجة الإفصاح والشفافية الواردة في تقريرهم وأقلها مسؤوليتهم تجاه جميع مستخدمي القوائم المالية.

٦- دراسة (محمد، ٢٠٢٢) بعنوان "أثر العصف الذهني في تفعيل التدقيق المشترك: دراسة تحليلية

لآراء عينة من مراقبي الحسابات والأكاديميين في إقليم كردستان - العراق"

هدفت هذه الدراسة إلى معرفة أثر استخدام أسلوب العصف الذهني في تفعيل التدقيق المشترك، وهي دراسة تحليلية اعتمدت على الاستبانة كأداة للدراسة ثم تحليل النتائج التي تم الحصول عليها باستخدام برنامج الحزمة الإحصائية SPSS، حيث تكون مجتمع الدراسة من أكاديميين ومدققي حسابات يعملون في العراق، أما عينة الدراسة فكانت عبارة عن (٧٤) مدققاً وأكاديمياً.

وتوصلت الدراسة إلى أن أكثرية المستجيبين في الدراسة يرون أن العصف الذهني يساعد في التخطيط الجيد والتنفيذ الميداني لعملية التدقيق، وإبداء الرأي المهني بشكل واضح وإعداد التقرير بشكل أفضل في ظل التدقيق المشترك.

٧- دراسة (زيد وشاهين، ٢٠٢٢) بعنوان "مدى التزام مراقبي الحسابات بأخلاقيات المهنة على

تضييق فجوة التوقعات في بيئة المراجعة- دراسة نظرية"

هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على مدى التزام مدققي الحسابات بأخلاقيات المهنة لتضييق فجوة التوقعات في بيئة التدقيق من خلال التعرف على محددات أخلاقيات مهنة التدقيق وقواعد السلوك المهني لمدققي الحسابات طبقاً للإصدارات الدولية، وتحديد أثر الالتزام بهذه القواعد في اكتشاف التحريفات الجوهرية في القوائم المالية ونتائجه على فجوة التوقعات في بيئة التدقيق. وهي دراسة نظرية اعتمدت المنهج الاستقرائي في تقييم وتحليل الإصدارات المهنية والدراسات السابقة في مجال التزام المدقق بأخلاقيات المهنة لتضييق فجوة توقعات عملية التدقيق.

وتوصلت الدراسة إلى أن تضييق فجوة التوقعات في عملية تدقيق الحسابات تتم عن طريق إعطاء تأكيدات معقولة بأن الأعمال التي يقوم بها مكتب التدقيق تتماشى مع معايير التدقيق المتعارف عليها والمتطلبات المهنية، مع تقليل فرص ارتكاب الأخطاء في عملية التدقيق، بالتالي تحسين جودة عملية التدقيق.

٨- دراسة (شحاته وآخرون، ٢٠٢٢) بعنوان "أثر عوامل قياس الجودة والعصف الذهني على زيادة

فاعلية جودة المراجعة الخارجية - دراسة ميدانية على مكاتب المراجعة في مصر"

هدفت هذه الدراسة إلى دراسة أثر كلاً من حجم مكتب التدقيق، التأهيل العلمي والعملية لأعضاء فريق التدقيق، خبرة أعضاء الفريق واستقلاليتهم، فترة التعاقد، أتعاب المدقق، وأسلوب جلسات العصف الذهني على فاعلية جودة التدقيق الخارجي باعتبارها العوامل الأكثر تأثيراً على جودة التدقيق في بيئة التدقيق المصرية. وهي دراسة ميدانية استخدمت المنهج الوصفي التحليلي والمنهج الاستقرائي واعتمدت الاستبانة كأداة للدراسة ثم تحليل النتائج التي تم الحصول عليها باستخدام برنامج الحزمة الإحصائية SPSS، حيث تكون مجتمع الدراسة من المدققين ومديري التدقيق العاملين في مكاتب

وشركات التدقيق (الكبيرة Big4، المتوسطة، والصغيرة) البالغ عددها (٣٩) مكتب وشركة في نطاق القاهرة والجيزة والإسكندرية، أما عينة الدراسة فكانت عبارة عن (٧٣) مدققاً.

وتوصلت الدراسة إلى الأهمية النسبية للعوامل المدروسة وتأثيرها الكبير على فاعلية جودة التدقيق الخارجي، وكانت نتائج الاستبيان تؤكد أن معرفة هذه العوامل والأخذ فيها بعين الاعتبار من قبل المدققين بالإضافة إلى تطبيق معايير التدقيق الدولية وقواعد السلوك المهني تؤثر بشكل إيجابي على زيادة فاعلية جودة التدقيق الخارجي من خلال تقليل الخطر الكلي للأخطاء وتجنب تكرارها، مما يسهم في أن تخرج القوائم المالية بصورة عادلة بما يعبر عن فاعلية عملية التدقيق وتحقيق أهدافها.

٩- دراسة (عرموش، ٢٠٢٢) بعنوان "دور العصف الذهني في تقييم مخاطر التدقيق لرفع كفاءة وفعالية عملية التدقيق - دراسة ميدانية في سورية"

هدفت هذه الدراسة للتعرف على دور العصف الذهني في تقييم مخاطر التدقيق لرفع كفاءة وفعالية عملية التدقيق في البيئة السورية. وهي دراسة ميدانية اعتمدت على الاستبانة كأداة للدراسة ثم تحليل النتائج التي تم الحصول عليها باستخدام برنامج الحزمة الإحصائية SPSS، حيث تكون مجتمع الدراسة من مدققي الحسابات العاملين في مكاتب وشركات التدقيق المعتمدة من هيئة الأوراق والأسواق المالية السورية، أما عينة الدراسة فكانت عبارة عن (٩٠) مدققاً.

وتوصلت الدراسة إلى أنه توجد علاقة طردية وذات دلالة إحصائية بين استخدام المدققين للعصف الذهني أثناء مراحل عملية التدقيق وتقييم مخاطر التدقيق الكامنة، ومخاطر الرقابة، ومخاطر الاكتشاف وبالتالي رفع كفاءة وفعالية عملية التدقيق.

١٠- دراسة (حسون وزبين، ٢٠٢١) بعنوان "أثر التدقيق المشترك في تضيق فجوة التوقعات - دراسة تحليلية لوجهات نظر مراقبي الحسابات"

هدفت هذه الدراسة إلى معرفة تأثير تطبيق أسلوب التدقيق المشترك في تقليل وتضييق ظهور فجوة التوقعات من وجهة نظر مدققي الحسابات. وهي دراسة ميدانية اعتمدت على الاستبانة كأداة

للدراسة ثم استخدام نموذج اختبار كاي تربيع للاستقلالية Chi-Square Test of independency الذي يستخدم لمعرفة العلاقة بين شيئين أو متغيرين، حيث تكون مجتمع الدراسة من مدققي الحسابات العاملين في العراق، أما عينة الدراسة فكانت عبارة عن (٩٠) مدققاً.

وتوصلت الدراسة إلى وجود تأثير للتدقيق المشترك تجاه الحد من ظهور فجوة التوقعات من وجهة نظر مدققي الحسابات لكونه أسلوب معزز للاستقلالية والحياد ويرفع من مستوى الكفاءة المهنية لمدققي الحسابات. وبالتالي تحسين جودة عملية التدقيق.

١١ - دراسة (الكعبي والعاني، ٢٠٢٠) بعنوان "تأثير العصف الذهني في جودة التدقيق وانعكاسه على اكتشاف مخاطر الاحتيال"

هدفت هذه الدراسة إلى بيان تأثير العصف الذهني كمفهوم معاصر في اكتشاف مخاطر الاحتيال، فضلاً عن دوره في تحسين جودة التدقيق في شركات ومكاتب التدقيق العراقية. وهي دراسة ميدانية اعتمدت على الاستبانة كأداة للدراسة ثم تحليل النتائج التي تم الحصول عليها باستخدام برنامج الحزمة الإحصائية SPSS، حيث تكون مجتمع الدراسة من مدققي الحسابات العاملين في العراق، أما عينة الدراسة فكانت عبارة عن (١١٢) مدققاً.

وتوصلت الدراسة إلى أن تنفيذ المدققين لجلسات العصف الذهني يسهم في تحسين جودة التدقيق من خلال مساعدتهم بشكل أكبر في إجراء تقييمات لمخاطر الاحتيال، كما أن ممارسة العصف الذهني يجب أن يتم أثناء تخطيط وتنفيذ عملية التدقيق.

ثانياً: الدراسات الأجنبية:

1- دراسة (Dewi et al., 2023) بعنوان: ما هو المحدد الرئيسي لتقييم مخاطر الاحتيال في

بطاقات الائتمان في إندونيسيا؟ فكرة للعصف الذهني

What is the key determinant of the credit card fraud risk assessment in Indonesia? An idea for brainstorming

هدفت هذه الدراسة لمعرفة الأثر المباشر للعصف الذهني على تقييم مخاطر الاحتيال في البنوك التي تصدر بطاقات الائتمان في إندونيسيا، وفيما إذا كان استخدام هذا الأسلوب يساعد في تحسين الأداء للتعامل مع عمليات الاحتيال المختلفة، وهي دراسة ميدانية اعتمدت على الاستبانة كأداة للدراسة ثم تحليل النتائج التي تم الحصول عليها باستخدام برنامج الحزمة الإحصائية SPSS، حيث تكون مجتمع الدراسة من مجموعة من المدققين الداخليين وفريق من إدارة المخاطر ذوي الاختصاص في مكافحة الاحتيال، أما عينة الدراسة فكانت عبارة عن (٨٠) مشاركاً.

وتوصلت الدراسة إلى أن استخدام أسلوب العصف الذهني يساعد في تقييم مخاطر الاحتيال على بطاقات الائتمان بشكل أكثر دقة وبمعرفة أسباب الاحتيال وتأثيراته، وبناءً عليه يجب على البنوك المصدرة لهذه البطاقات التنفيذ المستمر لحكومة مكافحة الاحتيال واعتماد العصف الذهني لمعرفة مخاطر الاحتيال المتجددة ولتقييم مخاطر الاحتيال بشكل أكثر فاعلية.

2- دراسة (Aloudat et. al., 2023) بعنوان: أثر تطبيق آليات الحوكمة المؤسسية على فجوة التوقعات في مكاتب التدقيق الخارجية في المملكة العربية السعودية: دراسة ميدانية

The Impact of Applying Institutional Governance Mechanisms on The Expectations Gap in The External Audit Offices in The Kingdom of Saudi Arabia: A Field Study

هدفت هذه الدراسة لمعرفة أثر تطبيق آليات الحوكمة المؤسسية على فجوة التوقعات في مكاتب التدقيق الخارجية في المملكة العربية السعودية، وكيف تؤثر هذه الحوكمة بلوائحها ومعاييرها على فجوة التوقعات بين المدققين والمستفيدين من مهنة التدقيق، وهي دراسة استقصائية اعتمدت على المقابلات الشخصية كأداة للدراسة حيث تكون مجتمع الدراسة من مدققي الحسابات العاملين في شركات التدقيق الأربعة الكبرى في السعودية، أما عينة الدراسة فكانت عبارة عن (٣٠) مدققاً.

وتوصلت الدراسة إلى أن تطبيق آليات الحوكمة المؤسسية يمكن أن يساعد في تقليل فجوة توقعات التدقيق من خلال توفير مبادئ توجيهية ومعايير واضحة يتبعها المدققون والتي تضمن

استقلالهم وتحدد مسؤولياتهم للحد من الاحتيايل ووضع إجراءات لتقييم أدائهم، وبالتالي تعزيز ثقة المستخدمين النهائيين بعملهم وتضييق فجوة توقعات مهنة التدقيق.

3- دراسة (Sayedahmed,2023) بعنوان: دور الإجراءات التحليلية في تقليل فجوة توقعات التدقيق (AEG): دراسة استقصائية للأكاديميين والمدققين الخارجيين في فلسطين.

"The Role of Analytical Procedures in Minimizing Audit Expectation Gap (AEG): A Survey of Academics and External Auditors in Palestine"

هدفت هذه الدراسة إلى معرفة دور الإجراءات التحليلية في بيئة التدقيق مع شرحها وكيف يمكن أن تساعد في تقليل فجوة توقعات التدقيق، وهي دراسة استقصائية اعتمدت على الاستبانة كأداة للدراسة ثم تحليل النتائج باستخدام برنامج SPSS. حيث تكون مجتمع الدراسة من مدققي الحسابات والأكاديميين في فلسطين، أما عينة الدراسة فكانت عبارة عن (١٠٩) مدققاً وأكاديمياً.

وتوصلت الدراسة إلى أن استخدام الإجراءات التحليلية خلال مراحل عمليات التدقيق المختلفة يساعد في تسهيل عملية التدقيق ويجعلها أكثر كفاءة، كما تسهم في زيادة ثقة مستخدمي القوائم المالية بمهنة التدقيق وبالتالي تضييق فجوة توقعات التدقيق في فلسطين.

4- دراسة (Bebeji et. al., 2022) بعنوان: تأثير عوامل الاستقلالية على فجوة توقعات التدقيق لدى بنوك الودائع المالية المدرجة في نيجيريا

"Independence factors influencing audit expectation gap in listed deposit money Banks in Nigeria"

هدفت هذه الدراسة لمعرفة تأثير عوامل الاستقلالية على فجوة توقعات التدقيق في بنوك الودائع المالية المدرجة في نيجيريا للفترة الممتدة من كانون ثاني ٢٠١٢ حتى نهاية شهر كانون أول ٢٠١٩. وهي دراسة ميدانية اعتمدت على الاستبانة كأداة للدراسة ثم تحليل النتائج التي تم الحصول عليها باستخدام برنامج الحزمة الإحصائية SPSS، حيث تكون مجتمع الدراسة من المستثمرين والمساهمين والمقرضين والدائنين الآخرين، وتم انتقاء عينة منهم بلغت (٣٨٥) مستجيباً.

وتوصلت الدراسة إلى أن التنافس على سوق التدقيق، وتنفيذ خدمات السوق غير المتعلقة بالتدقيق، وتلقي الهدايا من الإدارة واحتمالات إعادة التعيين، كلها عوامل محددة وقوية لحدوث فجوة توقعات التدقيق في بنوك الودائع المالية في نيجيريا. كما أن عوامل الاستقلالية لها تأثير إيجابي كبير على فجوة توقعات التدقيق في البنوك المذكورة، لذلك يجب تعيين المدققين بواسطة هيئة منظمة مركزياً تمنع التنافس بين شركات التدقيق وتحافظ على الاستقلالية.

5- دراسة (Altass& Alardi, 2022) بعنوان: دور التوجيه المتعلق بالأهمية النسبية في ترشيد الأحكام المهنية المرتبطة بقرارات الأهمية النسبية

"The Role OF Materiality Guidance in Rationalizing Professional Judgments Associated with Materlality Decisions"

هدفت هذه الدراسة للتعرف على مشكلات تطبيق مفهوم الأهمية النسبية ومحاولة اقتراح علاج لهذه المشكلات من خلال إعداد دليل مهني لإرشاد المدققين عند إصدار أحكامهم المهنية المتعلقة بمفهوم الأهمية النسبية، وهي دراسة ميدانية اعتمدت على الاستبانة كأداة للدراسة ثم تحليل النتائج باستخدام اختبار مربع كاي، حيث تكون مجتمع الدراسة من مسؤولي صناديق الاستثمار، ورؤساء ومديري الحسابات، ومكاتب التدقيق المعتمدة، والأكاديميين المتخصصين في المحاسبة المالية، وتم انتقاء عينة منهم بلغت (٦٩) مستجيباً.

وتوصلت الدراسة إلى أن اختيار الأهمية النسبية من قبل المدققين مرتبط بمجموعة من المشاكل أهمها طريقة تحديد البنود والمعلومات ذات الأهمية النسبية لعملهم واختلافها عن البنود التي تهتم المستخدمون والمستثمرون وبالتالي الحاجة لإرشادات مهنية إلزامية لترشيد حكم المدققين تجاه ذلك.

6- دراسة (Marei et. al., 2022) بعنوان: البيانات الضخمة وتحليلات البيانات الضخمة في جلسات العصف الذهني للتدقيق: بحث نوعي كندي

"Big Data and Big Data Analytics in Audit Brainstorming Sessions: A Canadian Qualitative Research"

هدفت هذه الدراسة لتحديد تأثير استخدام أسلوب تحليل البيانات الضخمة خلال جلسة العصف الذهني للتدقيق في شركات التدقيق الكندية، ومعرفة فيما إذا كانت هذه الأساليب تساعد في عملية تقييم المخاطر للكشف عن الاحتيال، وهي دراسة تحليلية اعتمدت على المقابلات الشخصية المكتوبة كأداة للدراسة حيث تكون مجتمع الدراسة من مدققي الحسابات العاملين في شركات التدقيق الكبرى والمتوسطة الحجم في كندا، أما عينة الدراسة فكانت عبارة عن (٢٢) مدققاً.

وتوصلت الدراسة إلى أن استخدام أسلوب تحليل البيانات الضخمة خلال جلسة العصف الذهني للتدقيق يحسن من كفاءة وفعالية تقييم مخاطر الاحتيال بشكل كبير كونه يساهم في تعزيز أداء المدققين في تحليل البيانات الإحصائية لتصنيف الاحتيال وتحديد المعاملات الشاذة وغير الطبيعية وتتبع عوامل خطر الاحتيال، كما أن استخدام هذا الأسلوب قد أسهم في تغيير مواقف المدققين لبعض الحالات وتعديل حكمهم المهني.

7- دراسة (McAllister et. al., 2020) بعنوان: "تكوين مجموعة العصف الذهني للاحتيال: القوة المقنعة للأقلية المشككة"

"Fraud Brainstorming Group Composition: The Persuasive Power of a Skeptical Minority"

هدفت هذه الدراسة لمعرفة آثار الشك المهني للمدققين على أداء العصف الذهني للاحتيال، وهي ميدانية اعتمدت على الاستبانة كأداة للدراسة ثم تحليل النتائج التي تم الحصول عليها باستخدام برنامج الحزمة الإحصائية SPSS، حيث تكون مجتمع الدراسة من طلاب المحاسبة المتخرجين في دورات تدقيق متقدمة وبلغت العينة (١٦٢) طالباً تم توزيعهم على ثلاث مجموعات تضمنت كل مجموعة (٥٤) طالب.

وتوصلت الدراسة إلى أن المجموعات التي تحتوي أقلية من الأفراد المشككين ذوي السمات العالية تقيم مخاطر الاحتيال بشكل أعلى من المجموعات الضابطة والتي لا تحتوي أفراد مشككين وذوي سمات عالية وذلك لأن هؤلاء الأقلية المشككة يفكرون في المزيد من الأفكار المتعلقة بالاحتيال،

وإن تكوين مجموعات من المدققين المشككين ذوي السمات العالية يؤثر بالنتيجة على أداء العصف الذهني، والذي بدوره يمكن أن يؤثر على قرارات وأحكام المدققين اللاحقة وتحسين عملية التدقيق.

8- دراسة (Janssen et. al., 2020) بعنوان سمات الشك المهني وجودة العصف الذهني للاحتيال.

"Professional Skepticism Traits and Fraud Brainstorming Quality"

هدفت هذه الدراسة لمعرفة فيما إذا كان الشك المهني الذي يمارسه أعضاء فريق التدقيق خلال تدقيق البيانات المالية هو محرك للوصول إلى جودة العصف الذهني للاحتيال، وهي دراسة ميدانية اعتمدت على الاستبانة كأداة للدراسة ثم تحليل النتائج التي تم الحصول عليها باستخدام برنامج الحزمة الإحصائية SPSS، حيث تكون مجتمع الدراسة من خمسة مكاتب تدقيق في هولندا، أما عينة الدراسة فكانت عبارة عن (١٢٥) مدقق حسابات يعملون في المكاتب المذكورة.

وتوصلت الدراسة إلى أن هناك وجود تأثير كبير بين الشك المهني الذي يبذله أعضاء فريق التدقيق والمتمثل بسمات الحياد والشجاعة الأخلاقية والمهنية وبين جودة تبادل الأفكار المهمة حول الاحتيال، كما أن التحضير المبكر وارتفاع معدل الحضور ووجود المتخصصين وإدارة الجلسة من قبل أشخاص لديهم شكوك محايدة للغاية يؤدي إلى تحقيق جودة أكبر لجلسة العصف الذهني.

من خلال عرض ومناقشة الدراسات السابقة يمكن وضع الملاحظات التالية:

إن جميع الدراسات السابقة التي تناولت استخدام جلسات العصف الذهني في مجال تدقيق الحسابات بهدف ترشيد الحكم المهني للمدققين تحدثت عن أهمية استخدام جلسات العصف الذهني كأسلوب حديث ومهم ومساعد لفريق التدقيق في تفعيل عملية التدقيق المشترك وتعزيز الشك المهني للمدققين في كشف الاحتيال الوارد في القوائم المالية فقط ومعرفة دوافعه، وكيف تحسن هذه الجلسات من قدرة وأداء فريق التدقيق في كشف الاحتيال ومساهمتها في توليد أفكار بين أعضاء الفريق حول مخاطر الاحتيال. بالتالي زيادة جودة عملية التدقيق. أما الدراسات التي تحدثت عن ترشيد الأحكام

المهنية فتناولت أهمية ممارسة الشك المهني بالإضافة لاستخدام مبدأ الأهمية النسبية كعنصر أساسي في ترشيد أحكام المدققين المهنية.

إن جميع الدراسات السابقة التي تناولت فجوة التوقعات في التدقيق تحدثت عن مفهوم فجوة توقعات التدقيق وأسباب حدوثها وأنواعها، وأكدت على تأثير استخدام أسلوب التدقيق المشترك وضرورة حفاظ المدققين على استقلاليتهم والالتزام بالأخلاق المهنية التي حددتها المعايير والإصدارات المهنية بما يسهم في تضيق فجوة توقعات التدقيق.

ما يميز هذه الدراسة عن الدراسات السابقة:

إن هذه الدراسة لا تعتبر متفردة في موضوعها عن الدراسات السابقة بل تأتي مكملتها لما سبقها من الدراسات المذكورة سابقاً ولكنها تتميز عنهم جميعاً من عدة نواحي:

١- تتناول هذه الدراسة اختبار أثر استخدام جلسات العصف الذهني في ترشيد الحكم المهني للمدققين والمتعلق بعدة مقاييس ك- (تقييم مدى كفاية وفعالية نظام الرقابة الداخلية، تقييم معقولية التقديرات المحاسبية، تنفيذ الإجراءات التحليلية، تقييم مدى كفاية وصلاحيّة الأدلة الإثبات، تقييم مدى قدرة المنشأة على الاستمرارية، حدود الأهمية النسبية، تقييم مخاطر التحريفات الجوهرية) وليس الاكتفاء بمجرد مقياس كشف الاحتيال وتحديد مخاطره وأماكنه، مما يسهم بترشيد الحكم المهني للمدققين بشكل أكبر، وبالتالي الحكم بشكل أكثر دقة على عدالة القوائم المالية ومدى مطابقتها للواقع لتلبية الحاجة المتزايدة من مستخدمي هذه القوائم إلى تقرير مهني محايد وبما يسهم في تضيق فجوة توقعات عملية التدقيق.

٢- انطلاقاً من اتفاق جميع الدراسات السابقة على عدم إمكانية إلغاء فجوة توقعات عملية التدقيق أو إمكانية توقع وتحديد النتائج المرجوة من هذه العملية نظراً لتعدد الأطراف المعنية فيها (مدقق الحسابات- الشركة محل التدقيق- مستخدمي القوائم المالية)، فتأتي هذه الدراسة لدراسة أثر استخدام جلسات العصف الذهني من قبل المدققين خلال مراحل عملية التدقيق كأسلوب مهني

ومعاصر يساعد على إزالة الضبابية وسوء الفهم الذي يحيط بعملية التدقيق وبالتالي تضيق فجوة توقعات التدقيق إلى أدنى حد من خلال زيادة ترشيد الحكم المهني للمدققين ومساعدتهم في بناء رأيهم السليم.

٣- تقوم هذه الدراسة بإجراء دراسة تحليلية على عدد من شركات تدقيق الحسابات المعتمدة من هيئة الأوراق والأسواق المالية السورية.

1-4- أهمية الدراسة:

تتمثل أهمية هذا الدراسة في جانبين:

تظهر أهمية الدراسة من الجانب النظري من خلال تدعيمها للأدبيات الأكاديمية المتعلقة بمفهوم جلسات العصف الذهني وقواعدها وأساليبها والتأثير الذي تؤديه عند استخدامها من قبل فريق التدقيق خلال مراحل تدقيق البيانات المالية للشركات في ترشيد الحكم المهني للمدققين المتعلق بـ (تقييم مدى كفاية وفعالية نظام الرقابة الداخلية، تقييم أرصدة التقديرات المحاسبية، تنفيذ الإجراءات التحليلية، تقييم مدى كفاية وصلاحيّة أدلة الإثبات، تقييم مدى قدرة المنشأة على الاستمرارية، حدود الأهمية النسبية، تقييم مخاطر التحريفات الجوهرية)، وبناءً عليه الحكم بشكل أكثر دقة على عدالة القوائم المالية ومدى مطابقتها للواقع، وتدعيم رأي المدققين عند إعداد تقريرهم النهائي بما يلبي توقعات مستخدمي القوائم المالية ضمن حدود مسؤولية المدققين التي حددتها المنظمات المهنية والمعايير الدولية. بالتالي تضيق فجوة توقعات عملية التدقيق إلى أقل حد ولا سيما مع ندرة الدراسات التي عرضها الأدب المحاسبي حول استخدام هذا الأسلوب في تضيق الفجوة بشكل واضح.

تظهر أهمية الدراسة من الجانب العملي من خلال الدراسة التحليلية التي سيتم بموجبها اختبار أثر استخدام جلسات العصف الذهني من قبل أعضاء مكاتب التدقيق المعتمدة من هيئة الأوراق والأسواق المالية السورية في ترشيد الحكم المهني للمدققين ومعرفة نتيجة ذلك في تضيق فجوة توقعات التدقيق الموجودة في بيئة الأعمال السورية، ثم وضع نتائج واختبارات هذه الدراسة في متناول المكاتب غير

المدرجة لإمكانية تطبيقها والاستفادة منها بهدف المساهمة في التأكيد على أهمية مهنة التدقيق والحاجة إليها وقدرتها على تلبية وتغطية حجم توقعات أفراد المجتمع المالي.

1-5- أهداف الدراسة:

تسعى هذه الدراسة لاختبار أثر استخدام جلسات العصف الذهني خلال عملية تدقيق البيانات المالية للشركات لدى مكاتب التدقيق المعتمدة من هيئة الأوراق والأسواق المالية في سورية في ترشيد الحكم للمدققين وبالتالي تضيق فجوة توقعات التدقيق من خلال:

١- بيان مفهوم جلسات العصف الذهني وأساليبها ومقوماتها وطريقة استخدامها وأهميتها والمزايا المتوقعة منها والعوامل التي تسهم في نجاحها.

٢- بيان أثر استخدام جلسات العصف الذهني من قبل فريق التدقيق في ترشيد الحكم المهني للمدققين وبالتالي تضيق فجوة توقعات التدقيق. ويتفرع من هذا الهدف ست أهداف فرعية:

أ- بيان أثر استخدام جلسات العصف الذهني من قبل فريق التدقيق في ترشيد الحكم المهني للمدققين المتعلق بتقييم مدى كفاية وفعالية نظام الرقابة الداخلية وبالتالي تضيق فجوة توقعات التدقيق.

ب- بيان أثر استخدام جلسات العصف الذهني من قبل فريق التدقيق في ترشيد الحكم المهني للمدققين المتعلق بتقييم أرصدة التقديرات المحاسبية وبالتالي تضيق فجوة توقعات التدقيق.

ت- بيان أثر استخدام جلسات العصف الذهني من قبل فريق التدقيق في ترشيد الحكم المهني للمدققين المتعلق بتنفيذ الإجراءات التحليلية وبالتالي تضيق فجوة توقعات التدقيق.

ث- بيان أثر استخدام جلسات العصف الذهني من قبل فريق التدقيق في ترشيد الحكم المهني للمدققين المتعلق بتقييم مدى كفاية وصلاحيّة أدلة الإثبات وبالتالي تضيق فجوة توقعات التدقيق.

ج- بيان أثر استخدام جلسات العصف الذهني من قبل فريق التدقيق في ترشيد الحكم المهني للمدققين المتعلق بتقييم مدى قدرة المنشأة على الاستمرارية وبالتالي تضيق فجوة توقعات التدقيق.

ح- بيان أثر استخدام جلسات العصف الذهني من قبل فريق التدقيق في ترشيد الحكم المهني للمدققين
المتعلق بحدود الأهمية النسبية وبالتالي تضيق فجوة توقعات التدقيق.

خ- بيان أثر استخدام جلسات العصف الذهني من قبل فريق التدقيق في ترشيد الحكم المهني للمدققين
المتعلق بتقييم مخاطر التحريفات الجوهرية وبالتالي تضيق فجوة توقعات التدقيق.

6-1- فروض الدراسة:

قام الباحث بصياغة الفرض الرئيس تحقيقاً لأهداف الدراسة:

يؤثر استخدام جلسات العصف الذهني من قبل فريق التدقيق في ترشيد الحكم المهني للمدققين
لتضييق فجوة توقعات التدقيق؟ ويتفرع هذا الفرض إلى مجموعة من الفروض الفرعية:

أ- يؤثر استخدام جلسات العصف الذهني من قبل فريق التدقيق في ترشيد الحكم المهني للمدققين
المتعلق بتقييم مدى كفاية وفعالية نظام الرقابة الداخلية لتضييق فجوة توقعات التدقيق.

ب- يؤثر استخدام جلسات العصف الذهني من قبل فريق التدقيق في ترشيد الحكم المهني للمدققين
المتعلق بتقييم أرصدة التقديرات المحاسبية لتضييق فجوة توقعات التدقيق.

ت- يؤثر استخدام جلسات العصف الذهني من قبل فريق التدقيق في ترشيد الحكم المهني للمدققين
المتعلق بتنفيذ الإجراءات التحليلية لتضييق فجوة توقعات التدقيق.

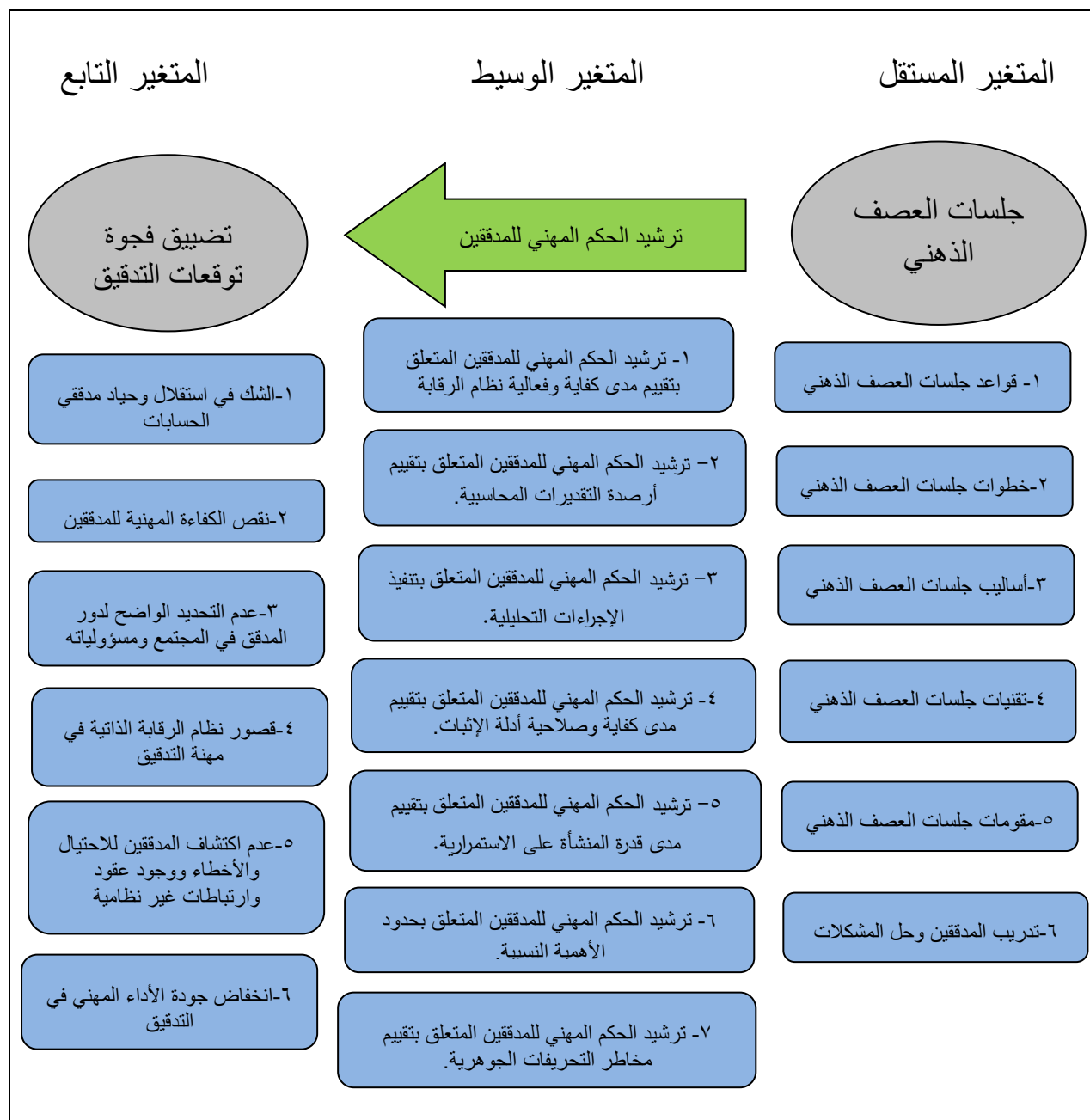
ث- يؤثر استخدام جلسات العصف الذهني من قبل فريق التدقيق في ترشيد الحكم المهني للمدققين
المتعلق بتقييم مدى كفاية وصلاحيّة أدلة الإثبات لتضييق فجوة توقعات التدقيق.

ج- يؤثر استخدام جلسات العصف الذهني من قبل فريق التدقيق في ترشيد الحكم المهني للمدققين
المتعلق بتقييم مدى قدرة المنشأة على الاستمرارية لتضييق فجوة توقعات التدقيق.

ح- يؤثر استخدام جلسات العصف الذهني من قبل فريق التدقيق في ترشيد الحكم المهني للمدققين
المتعلق بحدود الأهمية النسبية لتضييق فجوة توقعات التدقيق.

خ- يؤثر استخدام جلسات العصف الذهني من قبل فريق التدقيق في ترشيد الحكم المهني للمدققين
المتعلق بتقييم مخاطر التحريفات الجوهرية لتضييق فجوة توقعات التدقيق.

7-1- أنموذج الدراسة:



الشكل رقم (1): أنموذج الدراسة

المصدر: من إعداد الباحث

8-1- حدود الدراسة:

- ١- لم تتم الدراسة التحليلية على كافة مكاتب وشركات التدقيق المعتمدة من قبل هيئة الأوراق والأسواق المالية السورية، وإنما اقتصرت على الشركات السبع المعتمدة من قبل الهيئة كونها تحتوي أكبر عدد من المدققين وتتميز بتنوع خبرات مدققيها وتعدد عقودها.
- ٢- اقتصرت الدراسة على بيانات عمليات التدقيق التي نفذتها شركات التدقيق خلال ثلاث سنوات فقط (٢٠٢١-٢٠٢٢-٢٠٢٣).
- ٣- نظراً لوجود متغير وسيط في الدراسة متمثل بترشيد الحكم المهني للمدققين فقد تم دراسة سبعة أحكام مهنية وهي (تقييم مدى كفاية وفعالية نظام الرقابة الداخلية، تقييم أرصدة التقديرات المحاسبية، تنفيذ الإجراءات التحليلية، تقييم مدى كفاية وصلاحيّة أدلة الإثبات، تقييم مدى قدرة المنشأة على الاستمرارية، حدود الأهمية النسبية، تقييم مخاطر التحريفات الجوهرية)، ثم دراسة الأثر بين المتغيرات بالاعتماد على نظرية بارون وكنيني (Baron and Kenny, 1986).
- ٤- اقتصر قياس المتغير التابع المتمثل بتضييق فجوة توقعات التدقيق من جانب المدققين فقط بالاعتماد على الأسباب الستة المتعارف عليها التي تؤدي إلى حدوث فجوة التوقعات في التدقيق.

الفصل الثاني

مجالات استخدام جلسات العصف الذهني في تدقيق الحسابات
وأثرها في ترشيد الأحكام المهنية

المبحث الأول: طبيعة جلسات العصف الذهني وأساليبها وخطواتها

تمهيد

إن الدخول إلى الألفية الثالثة وما رافقه من ثورة معرفية وتكنولوجية في مختلف المجالات وما نتج عنها من تسارع في وسائل الاتصالات وتطورها، وفي خضم الكم الهائل من المشاكل التي بدأت تفرض نفسها نتيجة للانفجار المعرفي الهائل في مختلف المجالات التعليمية والسياسية والاقتصادية والاجتماعية، بالإضافة إلى تشابك المشكلات وتداخلها مع بعضها البعض أصبح التفكير والابداع ضرورة حتمية لمواكبة التطورات ومواجهة مواقف الحياة على نحو إيجابي للتمكن من حل المشاكل بصورة فعالة تتفق مع روح العصر وبما يسهم في اتخاذ القرارات بشكل أكثر فاعلية وجودة.

خلال العقود الماضية، أخذت المشاكل الاقتصادية تتطور وتتسع أكثر من غيرها في بقية العلوم نتيجة العولمة، وظهور الشركات العالمية ذات الانتشار الجغرافي الواسع، وحدثت الأزمات المالية العالمية التي أصبحت آثارها تخيم على كافة دول العالم والشركات والشعوب. وكون علم الاقتصاد هو علم اجتماعي يؤثر بالعلوم ويتأثر بها فكان من الضروري الاستعانة بالأساليب والنظريات التي ثبت نجاحها في بقية العلوم من أجل استخدامها في حل المشاكل الاقتصادية.

لم تتوقف منظمات الأعمال بمختلف أنواعها وضمنها شركات التدقيق عن اللجوء إلى الأساليب التي تساعدها في حل المشاكل التي تواجهها فقط بل أصبحت تبحث عن أساليب تمكّنها من زيادة كفاءة تفكير العاملين بها، واستثماره بشكل جيد من خلال حثهم على التفكير بطريقة إبداعية، حتى أصبح الإبداع والابتكار وتطوير الأفكار الشغل الشاغل لكافة شركات التدقيق في كل أنحاء العالم وأصبح حاجة يومية لها لكي تساعدها في اتخاذ أحكام مهنية سليمة تبقىها ضمن المنافسة وليس في سبيل التميز والريادة عن بقية المنظمات ، ومن أهم هذه الأساليب العلمية الحديثة التي بدأت شركات التدقيق باستخدامه بشكل كبير هو أسلوب جلسات العصف الذهني.

2-1-1- مفهوم جلسات العصف الذهني:

يعد أليكس أزيورن (Osborn,A.F) المخترع لأسلوب جلسات العصف الذهني في تنمية الفكر الإبداعي، فهو أول من استعمل هذا المصطلح سنة (١٩٣٨) كرد فعل منه لعدم رضاه عن الأسلوب التقليدي السائد آنذاك في اجتماعات العمل المعتادة التي كان يعقدها موظفي شركته الإعلانية بهدف زيادة المبيعات من خلال تحفيز القدرات التسويقية لديهم، بحيث يدلي كل منهم بدلوه في تعاقب أو تناوب، مع إتاحة الفرصة للمناقشة في نهاية الجلسة وذلك لما كُشف عن هذا الأسلوب التقليدي من قصور في التوصل إلى حل كثير من المشكلات الصعبة أو المعقدة، ثم قام بتطوير هذه الاستراتيجية في كتابه الخيال التطبيقي الذي نشره عام (١٩٥٧) والتي تعتمد على إنتاج الأفكار من جهة وتقويمها ومحاكمتها من جهة أخرى (الكساب، ٢٠١٣، ص ص ٢٢٣١-٢١٣٢).

تم استخدام مصطلح (Brainstorming) وترجمته إلى اللغة العربية من خلال عدة مرادفات منها: القصف الذهني، القدح الذهني، العصف الذهني، العصف الفكري، التفتق الذهني، التفكر، المفكرة، استمطار الأفكار، توليد الأفكار، تجاذب الأفكار، إطلاق الأفكار، تنشيط التفكير، وإثارة التفكير (الطير، ٢٠٢١، ص ٩٥)، إلا أن مصطلح العصف الذهني هو الأكثر انتشاراً وشيوعاً وتعبيراً عن هذا المصطلح لأن العقل يعصف بالمشكلة ويفحصها ويمحصها من كافة الجوانب بهدف الوصول إلى الحلول الابتكارية المناسبة لهذه المشكلة خلال فترة زمنية وجيزة (السويدان والعدلوني، ٢٠٠٤، ص ٩٩).

إن مصطلح العصف الذهني يعني تحفيز أو إثارة أو إمطار العقل حيث لا بد للعقل من الالتفاف حول المشكلة والنظر إليها من عدة جوانب، ومحاولة تطويرها واقتحامها بكل الحيل الممكنة. أما هذه الحيل فتتمثل في الأفكار التي تتولد بنشاط وسرعة تشبه العاصفة (نبهان، ٢٠٠٤، ص ٣).

إن ترجمة كلمة (Session) إلى اللغة العربية تعني جلسة وبالتالي فإن مصطلح Brainstorming Sessions يُقصد به جلسات العصف الذهني والتي تعرف على أنها:

"أسلوب يقوم على أساس تقديم الموضوع في صورة مشكلات تسمح للمشاركين بالتفكير الجماعي لإنتاج أكبر عدد ممكن من الأفكار وتوليدها أو الحلول التي تدور بأذهانهم مع إرجاء النقد أو التقييم إلى بعد الوقت المحدد لتناول المشكلة" (Osborn,2001,p152). أو أنها

نشاط تقوم به مجموعة أشخاص قبل أداء أي مهمة بغرض توليد عدد أكبر ممكن من الأفكار الخاصة بهذه المهمة بحيث يتم تجميع هذه الأفكار من قبل المشاركين أو من قبل شخص محدد من خلال قيام جميع المشاركين بالجلسة بالتعبير عن أفكارهم بشكل حر وديمقراطي وبعيداً عن النقد ليتم في النهاية اختيار أفضل الأفكار (Svenlin and Jusslin,2023,p.3).

هي طريقة أو أسلوب تستخدم في مجال التدريس أو التدريب تقوم على أساس طرح المشكلة بين الأعضاء المشاركين ليقوم كل منهم بالإجابة أو التعبير عن رأيه أو تقديم تعليقه حول المشكلة بهدف جمع أكبر كمية من الأفكار الإبداعية والغريبة من المشاركين بالجلسة في وقت قصير (Irmaningrum et. al,2023, pp:3-4).

إحدى أنواع المناقشات الجماعية التي تهدف إلى إيجاد حلول للمشكلات بحيث يطلب من كل مشارك في الجلسة التعبير عن كافة الأفكار الإبداعية التي تخطر له بشكل مباشر بهدف استكشافها وتجميعها ليتم بعد ذلك تحليلها وتقييمها واختيار الأنسب منها لتكون جوهرية في حل المشكلة المعروضة (Darningwati et. al,2020, p.57).

أسلوب علمي يساعد مجموعة من المشاركين على توليد وإنتاج مجموعة من الأفكار المبتكرة التي تعتمد على خبراتهم ومهاراتهم في عملهم المهني من خلال لقاءات منظمة يسمح فيها لكل فرد بإبداء رأي فني محايد بهدف حل مشكلة معينة أو وضع خطة لإنجاز الأعمال (Bean,2018,p.152).

وفي ضوء التعريفات السابقة يمكن وضع تعريف لجلسات العصف الذهني على أنها:

جلسات تعتمد على التفكير الجماعي في حل المشاكل بهدف إيجاد حلول إبداعية أكثر ابتكاراً كونها تضم أشخاصاً لديهم معرفة وخبرة وتخصص دقيق، وتعتمد على ضوابط وقواعد محددة من خلال

طرح المشكلة على شكل أسئلة للحصول على أكبر كمية من الأفكار حول أسباب المشكلة من الأعضاء المشاركين استناداً إلى خبرتهم وتجاربهم دون أن يتم نقدها أو تقييمها للإحاطة بجوانب المشكلة كلها من خلال إطلاق طاقاتهم الكامنة واستثارة أفكارهم لطرح الحلول والمعالجات التي يرونها تمهيداً لاختيار أنسبها وأكثرها جودة.

2-1-2- أهمية جلسات العصف الذهني:

تسهم جلسات العصف الذهني في حل المشكلات بشكل ابتكاري كونها خطة أو أداة مستخدمة لاستيعاب إبداع المجموعة من خلال ضمان مشاركة كافة الحاضرين بالجلسة وتشجيعهم على التفكير النقدي واحترام آراء الآخرين بدون تقييم، وبالتالي زيادة الحماس في الجلسة وخلق أجواء ممتعة للعمل على شكل أنشطة جماعية ينتج عنها توليد وتطوير أكبر كمية من الأفكار الإبداعية التي يبرحها، أو تقديم مقترحات تسمى أيضاً قائمة جرد الأفكار حول موضوع معين، علماً أنه يمكن استخدامها بمفردها أو كجزء من استراتيجيات أخرى (Rosdiana, 2023, p. 62).

وتعد من أهم التقنيات الفعالة والأكثر استخداماً في مجال التفكير الإبداعي لكونها تعتمد أسلوباً جماعياً أو فردياً في حل المشكلات والموضوعات العلمية والعملية في شتى المجالات بهدف الوصول لأفكار إبداعية جديدة تتميز بالتنوع والتباين وعدم التكرار من خلال تحفيز الأعضاء المشاركين في الجلسة على استخدام إمكانياتهم القصوى وتشجيعهم على التفكير خارج الصندوق واستكشاف طرق غير تقليدية لحل هذه المشكلات، والجمع بين الأفكار المطروحة وتطويرها، وبالتالي استنباط أكبر عدد من الأفكار الجديدة التي تفوق التوقعات والتي تتضمن اتجاهات غير مسبقة تتسم بالندرة والأصالة والمرونة (منصور، ٢٠٢٣، ص ٥٠٢).

وتفيد هذه الجلسات في إلغاء الحواجز التي تقف في وجه القدرة الخلاقة وتفتح الأبواب لجهد الفرد المبدع وإعطاء مجموعات من البدائل المناسبة لحل مشكلة ما وتسهم في إشعار المتدربين بذواتهم، وتسرع الوصول إلى حل المشكلة وتنمية قدرات التفكير الإبداعي، وتجعل الفرد أكثر مثابرة

واستعداداً وتصميماً على مواجهة الإخفاقات. كما أنها سهلة التطبيق فلا تحتاج إلى تدريب طويل من قبل مستخدميها، وهي جلسات اقتصادية ومبهجة، وتنمي عادة التفكير المفيدة والثقة بالنفس من خلال طرح الفرد آراءه بحرية دون خوف من نقد الآخرين (Son,2001,Pp:758-760).

كما تسهم هذه الجلسات في تدريب المشاركين على التفكير بشكل سريع ومنطقي وتحفيزهم على أن يكونوا مستعدين دائماً لإبداء الآراء المتعلقة بالمشكلات التي يتم طرحها، وتساعد الأعضاء الأقل نشاطاً وخبرة بالاستفادة من أصدقائهم الأذكى أو أصحاب الخبرة أو من رئيس الجلسة، بالإضافة لتوفير مناخ ديمقراطي ومنضبط يؤدي إلى حدوث منافسة عادلة بين المشاركين الأمر الذي يشعرهم بمزيد من الحرية والسعادة (Hawa,2023,pp128-129).

وتناولت دراسة Litcanu, Prosteian, Oros, and Mnerie (2015,p388) استخدام

هذه الجلسات والأهمية الكبيرة التي توفرها لمستخدميها ولخصت هذه الفوائد بمايلي:

١. وسيلة سهلة وسريعة للحصول على أفكار وحلول جديدة للمشاكل.
٢. انخفاض تكاليفها مقابل الفائدة المرجوة منها.
٣. يمكن تطبيق هذه الجلسات في مجالات واسعة في الحياة العملية وليس في جانب واحد.
٤. تعمل جلسات العصف الذهني على تحفيز الأفكار وخلق بيئة من التحفيز لتبادل الأفكار وإنتاجها.
٥. تعمل على تطوير الإبداع لدى الأفراد المشاركين وتعزيز الثقة لديهم من خلال تأجيل تقييم أفكارهم لحين الانتهاء من الجلسة.
٦. تعمل على تطوير مقدرة ومهارات الأفراد المشاركين من خلال تشجيعهم على العمل بروح الفريق بحيث يتم إعطاءهم فرص متساوية للتعبير عن آرائهم وأفكارهم.

إن استخدام هذه الجلسات يحقق أهمية كبيرة في تنمية الفكر الإبداعي للأعضاء المشاركين واستثمار

أفكارهم لما توفره من مزايا (نبيهان، ٢٠٠٤، ص ٣- ٤؛ لعياضي وبن سايح، ٢٠٢١، ص ٦٣٣ -

٦٣٤):

١-لها جاذبية بديهية (حدسية): حيث أن الحكم المؤجل على جودة الأفكار ينتج المناخ الإبداعي الأساسي

عندما يغيب النقد أو التدخل، مما يخلق مناخاً حراً للجاذبية البديهية بدرجة كبيرة.

٢- عملية بسيطة ومسلية: حيث لا توجد قواعد خاصة تقيد إنتاج الفكرة، كما أن مشاركة مجموعة من الأفراد

الآخرين في حل المشكلة بشكل جماعي يولد نوعاً من التسلية في المزج بين الأفكار الغريبة وتركيبها.

٣-عملية علاجية: لأن كل فرد من الأفراد المشاركين في المناقشة تكون له حرية الكلام دون أن يقوم أحد

برفض رأيه أو فكرته أو حله للمشكلة.

٤-عملية تدريبية: فهي طريقة هامة لاستثارة الخيال والمرونة والتدريب على التفكير الإبداعي والجماعي.

ويرى الباحث أن استخدام جلسات العصف الذهني أصبح حاجة ماسة لإيجاد أفضل الحلول

الإبداعية للمشاكل والعقبات التي تواجه الإنسان في مختلف مجالات الحياة والأعمال ولاسيما مع

ظهور المشاكل الجديدة غير التقليدية المتشعبة والمتداخلة مع بعضها البعض الأمر الذي يحتم علينا

تغيير وتعديل الممارسات المتبعة في إيجاد الحلول كوننا نعيش في عصر المعرفة والتكنولوجيا الذي

يتيح التنافس والبقاء للمتغير والمتجاوب ولمن يستطيع توفير المعلومات والأفكار الجديدة حول

المشكلة المعروضة بسرعة ودقة وكلفة أقل، وهذا ما توفره جلسة العصف الذهني باعتبارها أسلوب

عصري، منظم وشامل، يوفر التكلفة والوقت ويمكن تطبيقه في كافة الميادين. فالتفكير الجماعي حول

فكرة أو مشكلة معينة يولد لدينا كمية كبيرة من الحلول الإبداعية ممزوجة بتجربة وخبرة جميع

الأعضاء من خلال الإحاطة بكافة جوانب المشكلة، كما تسهم في تنمية العقل البشري من خلال

التمرس على سرعة التفكير وكسر الجمود، والعمل على التحفيز الابتكاري لإنتاج الأفكار خلال مدة

قصيرة باعتبارها الإنسان هو المولد الأول للمعرفة مما يسهم بتعزيز خبرة المشاركين وزيادة ثقتهم

بأنفسهم واكتسابهم الخبرة المتبادلة من خلال ضمان مشاركة جميع الحاضرين، وبالتالي مساعدتهم في

اتخاذ القرارات المناسبة وانتقاء أفضل الحلول والمفاضلة بين البدائل والخيارات المطروحة.

2-1-3- قواعد جلسات العصف الذهني:

وضع أزيورن مبدأين أساسيين لجلسات العصف الذهني تتفرع منها أربع قواعد رئيسية وهذا

ما أكد عليه كل من (العابد، ٢٠١٥، ص ص ١٦٥-١٦٦؛ محمود صالح، ٢٠١٩، ص ٣٦):

١- تأجيل الحكم على قيمة الأفكار (إرجاء التقييم): وهذا الأسلوب يجعل الأفكار أكثر تدفقاً وسيولة

لأن الحكم السريع على الأفكار يحدد عملية تدفقها وسيولتها، وهنا يتم التأكيد على أهمية تأجيل

الحكم على الأفكار المنبثقة من الأعضاء المشاركين بجلسة العصف الذهني وذلك في صالح

تلقائية الأفكار وبنائها، فإحساس الفرد بأن أفكاره ستكون موضعاً للنقد والرقابة منذ ظهورها يكون

عاملاً كافياً لوقف إصدار أية أفكار أخرى.

٢- كم الأفكار يُولد ويزيد النوعية (الكم قبل الكيف): يجب التركيز في الجلسة على توليد أكبر قدر

من الأفكار مهما تكن جودتها، لأنه كلما زادت الأفكار المطروحة زاد احتمال إنتاج أفكار إبداعية

خلاقة، وهذه القاعدة ترى أن الأفكار مرتبة في شكل هرمي وأن أكثر الأفكار احتمالاً للظهور في

البداية هي الأفكار العادية والشائعة والمألوفة، وبالتالي تساعد في التوصل إلى أفكار غير عادية

وأصلية، ثم أن الاختيار من قائمة أفكار أكبر أفضل من الاختيار من قائمة أفكار أقل.

والقواعد الرئيسية لجلسة العصف الذهني التي وضعهما أزيورن والمنبثقة من هذين المبدأين هي

(Gogatz and Azavedo, 2023, pp: 72-73):

١- توليد الكثير من الأفكار حيث أن تجميع وتراكم المزيد من الأفكار يُولد المزيد من البدائل.

٢- لا يسمح بتقييم أو نقد الأفكار أثناء إجراء جلسات العصف الذهني، وعليه فالحكم مستبعد لأن

النقد من شأنه أن يمنع البحث عن الأفكار.

٣- تشجيع الأفكار غير العادية مع ضرورة طرح الأفكار الغريبة وغير التقليدية والغير متوقعة.

٤- المزج والجمع بين الأفكار والبناء عليها ودمجها، فإضافةً إلى مساهمة المشاركين بالجلسة بأفكارهم الخاصة يجب عليهم أن يقترحوا كيف يمكن تحويل وتعميق أفكار الآخرين إلى أفكار أفضل وتطويرها من خلال إثارة الحماس لإضافة أفكار جديدة أو دمج فكرتين أو أكثر في فكرة أخرى.

ويمكن القول إن المبادئ والقواعد الرئيسية التي تنظم جلسات العصف الذهني يمكن دمجها وتحديدها في أربعة نقاط (شوري، ٢٠٢٣، ص ٩٢؛ هنانو، ٢٠٠٨، ص ١٤؛ الطير، ٢٠٢١، ص

ص ٩٥-٩٦ ; Argenta,2023,p.4):

١- ضرورة تجنب النقد والحكم على الأفكار: لأن ذلك من شأنه أن يجهض الأفكار قبل أن تظهر، وحتى لا تتصرف الطاقة الدماغية للمشاركة من عملية توليد الأفكار إلى عملية تقييمها قبل طرحها، وهو عائق يحول دون الحصول على الفائدة المرجوة من هذه الجلسات، كما أن الخوف من النقد والشعور بالتوتر يُعيقان التفكير الإبداعي.

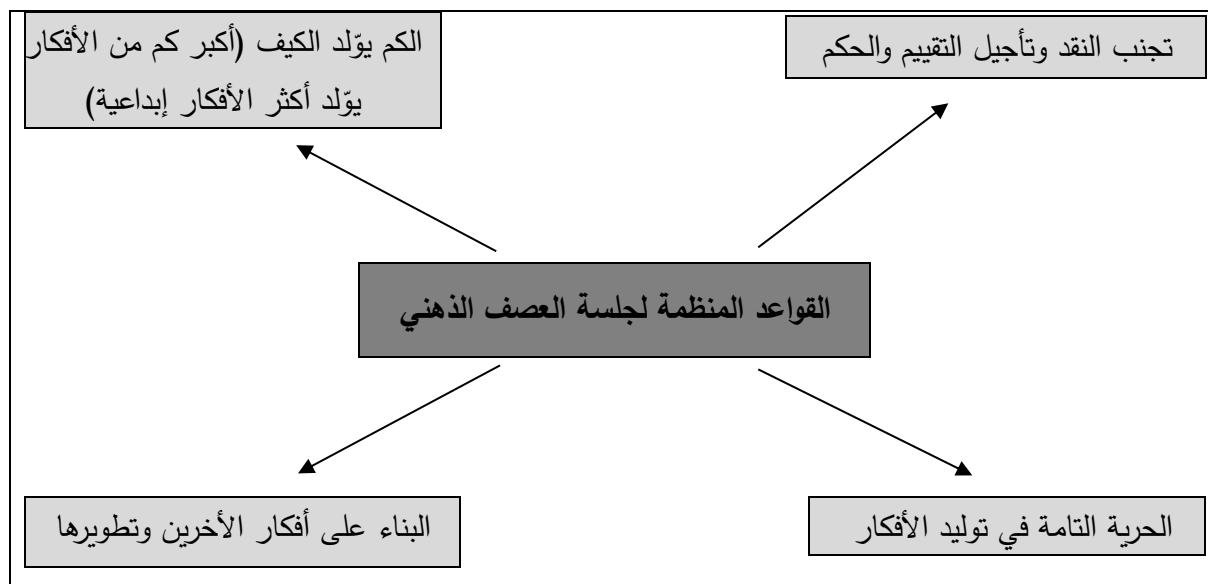
٢- إطلاق حرية التفكير واستقبال الأفكار مهما كان مستواها: من خلال الترحيب بجميع الأفكار مهما كان نوعها أو مستواها ما دامت متصلة بالمشكلة موضوع الاهتمام لأن الأفكار الإبداعية لا يمكن أن تنطلق إلا بعد أن تنفد الأفكار التقليدية التي ربما تصبح لا جدوى لها، وهذا بحد ذاته يعطي المشاركين القدرة المستقبلية على إنتاج الأفكار بحرية دون قيود. لأنه لا إبداع مع القيد.

٣- المطلوب هو أكبر عدد ممكن من الأفكار (الحكم قبل الكيف): لأن العضو المشارك بالجلسة عندما يرى البقية يشاركون في إعطاء الأفكار، يتولد لديه الحافز لإنتاج أفكار، وهذه الأفكار من الممكن أن تتولد من خلال الأفكار التي طرحت سابقاً خلال الجلسة. فالهدف من الكمية الكبيرة من الأفكار هو نفاذ الأفكار التقليدية والحصول على أفكار جديدة أو قيمة أو غير عادية متولدة من أفكار قديمة.

٤- البناء على أفكار الآخرين وتطويرها: إن كل فكرة موضوعة ومطروحة خلال جلسة العصف الذهني لا بد أن يكون لها مبدأ ومفهوم تستند إليه، وعدم الاستفادة من هذه الفكرة أو تلك قد يفوت

على العضو المشارك بالجلسة فرصاً ويهدر الوقت للوصول إلى أفكار أصيلة منتجة، فكما أن الأفكار الغريبة ممكن أن تتحول إلى أفكار صالحة فإنه في الغالب يكون عملية بناء الأفكار على أفكار الآخرين أسهل وأسرع من عملية توليد أفكار أصيلة جديدة.

ومما سبق يمكن تمثيل القواعد الرئيسية اللازمة لتنظيم جلسة العصف الذهني بالشكل التالي:



الشكل رقم (2): القواعد المنظمة لجلسة العصف الذهني

المصدر: من إعداد الباحث

يوضح الشكل (٢) أن القواعد الرئيسية لتنظيم جلسة العصف الذهني تتحدد من خلال أربعة قواعد وهي: عدم قيام أي عضو مشارك بانتقاد الأفكار المطروحة سواء التي يتم طرحها من الآخرين أو من العضو نفسه وتأجيل تقييمها أو الحكم عليها بهدف إزالة الرهبة والخوف لدى المشاركين ولضمان مشاركة الجميع، والتركيز على توليد أكبر كمية ممكنة من الأفكار حول الموضوع أو المشكلة المطروحة مما يساهم في توليد أكثر الأفكار إبداعية، والحرية التامة في طرح الأفكار مهما كان مستواها وبعيداً عن القيود الوظيفية بين المشاركين بعد قيام كل عضو بتجميع أفكاره، وأخيراً البناء على أفكار الآخرين وتطويرها لتوليد أفكار جديدة أكثر إبداعية، علماً أنه يجب أن يراعى تطبيق هذه القواعد مجتمعة لضمان الفائدة المرجوة من الجلسة ولا يمكن أن نقوم بتطبيق قاعدة واحدة أو بعض القواعد ونترك القواعد الأخرى.

2-1-4- خطوات جلسات العصف الذهني

إن تنظيم جلسة العصف الذهني لا يتم بشكل عشوائي أو ارتجالي بل تمر بمجموعة من الخطوات

والمراحل لكي تحقق الغاية المرجوة منها (Hawa,2023,p.128):

- ١- توفير المعلومات والدوافع من خلال عرض المشكلة التي سيتم مناقشتها وأسباب حدوثها.
- ٢- تحديد الهوية: من خلال دعوة المشاركين بالجلسة للمساهمة بأكبر عدد ممكن من الأفكار.
- ٣- التصنيف: وخلالها يتم تدوين جميع اقتراحات ومدخلات المشاركين، ثم تصنيفها بناءً على المعايير التي تم وضعها والاتفاق عليها من قبل المجموعة.
- ٤- التحقق: بمعنى أن كل اقتراح يتم اختباره من حيث صلته بالمشكلة.
- ٥- الإبرام (الاتفاق): بحيث يقوم رئيس الجلسة جنباً إلى جنب مع المشاركين الآخرين باستنتاج النقاط المتفق عليها لحل المشكلة.

أما دراسة al. Bolsonello et. (2023,p184) فقد تناولت الخطوات التي يجب أن تمر

بها جلسة العصف الذهني وهي:

- أ- الاتفاق على من سيكون الوسيط أو ما يسمى بميسر الجلسة.
- ب- التأكد من أن جميع المشاركين لديهم المعرفة الكافية بالمبادئ التوجيهية الأساسية.
- ج- اقتراح توزيع أقلام وأوراق على جميع الأعضاء حتى يتمكنوا من تسجيل أفكارهم.
- د- وصف المشكلة على لوح أو قالب من الورق حتى يتمكن الجميع من رؤيتها في جميع الأوقات.
- هـ- القيام بالتوضيح من خلال طرح سؤال للجميع عما إذا كانوا يفهمون المشكلة وما إذا كان هناك أي شيء يحتاج إلى شرح إذا لزم الأمر.
- و- التوصية بتعزيز المناقشة الجماعية حول المعايير التي سيتم اختيارها لاختيار الأفكار.
- ز- الطلب من الجميع تدوين أفكارهم، فكرة واحدة لكل ورقة وتسليمها إلى الوسيط الذي يلصقها على اللوح القالب، أو يُطلب من الأشخاص الإبلاغ عن أفكارهم بشكل فردي.

ح- عندما يتم الانتهاء من طرح الأفكار يتم أخذ صفحة متضمنة الرسم البياني للأفكار المطروحة ومن ثم دمج الأفكار المكررة والتصويت على أكثر الأفكار تفضيلاً بهدف اختيارها.

ط- التنفيذ: تطبيق الأفكار التي تم التوصل إليها.

ومن خلال العودة إلى مجموعة من الدراسات ومنها (Argenta,2023) و(رشيد والسقا، ٢٠١٥) التي تناولت مراحل تنظيم جلسة العصف الذهني لأسباب متنوعة في عدة ميادين ومجالات مختلفة فقد تم التأكيد أن الخطوات الأساسية التي تمر بها جلسة العصف الذهني هي:

١- **تحضير المجموعة:** التأكد من إعداد الغرفة التي ستعقد بها الجلسة بشكل جيد في الإضاءة والأدوات اللازمة للفريق، واختيار فريق ذي خلفية مختلفة في التفكير ومتقاربة من المستوى وباختصاصات متنوعة، وعند بداية الجلسة يتم اختيار شخص ليقوم بتدوين المعلومات والأفكار التي تطرح وعرضها في أماكن يستطيع جميع الحاضرين رؤيتها ومتابعتها (كالألواح البيضاء، أو كمبيوتر مع جهاز وشاشة عرض) (AlMutairi,2015,p137).

٢. **تحديد المشكلة ومناقشتها (الموضوع):** بعض المشاركين بالجلسة لديهم اطلاع تام وكاف بتفاصيل المشكلة وبعضهم الآخر لديه فكرة بسيطة، وبالتالي على رئيس الجلسة إعطاء الأعضاء المشاركين الحد الأدنى من المعلومات الضرورية واللازمة عن الموضوع (المشكلة) من خلال الوسائل المتاحة سواء كانت مرئية أو سمعية أو مقروءة والتأكد من استيعاب الجميع لها وتحديد المعايير والأهداف الواجب الوصول إليها، وبهذه العملية يُحد كثيراً من توحيد تفكيرهم ويحصره في مجالات ضيقة ومحددة (رشيد والسقا، ٢٠١٥، ص ٨).

٣. **إعادة صياغة الموضوع:** من خلال الطلب من المشاركين الخروج من نطاق الموضوع الذي عرف به وأن يقوموا بتحديد أبعاده وجوانبه المختلفة من جديد، فقد تكون له جوانب أخرى غير مطروقة، والمطلوب بهذه المرحلة ليس إيجاد الحلول بل إعادة صياغة الموضوع عن طريق طرح أسئلة متعلقة فيه وكتابتها في مكان واضح وظاهر للجميع (أبو سنيّة، ٢٠٠٨، ص ١٤٥٠).

٤. تهيئة جو الإبداع والعصف الذهني (تسخين الجلسة): جميع المشاركين في الجلسة بحاجة إلى تهيئتهم للجو الإبداعي وهذا يحتاج لوقت قصير يستغرق بحدود خمس دقائق لكي يتدربوا على الإجابة على سؤال أو أكثر يطرحه رئيس الجلسة (العبيدي، ٢٠١٣، ص ١٥٠).

٥. توليد الأفكار (عصف أذهان المشاركين): المطلوب خلال هذه المرحلة أكبر كمية من الأفكار حيث يقوم رئيس الجلسة بطرح الأسئلة التي وقع عليها الاختيار، ويطلب من المشاركين تقديم أفكارهم بحرية دون تبادل الاتهام أو النقد على أن يتم تدوينها بشكل كامل وبسرعة حسب تسلسل ورودها ليتم مناقشتها في النهاية حين التوصل إلى اجماع نهائي (Argenta,2023,p4).

٦. تحديد أغرب فكرة: عندما تبدأ فترة الصمت تسود أثناء الجلسة نظراً لنضوب الأفكار وضعف سيلانها لدى المشاركين، يقوم رئيس الجلسة بدعوة المشاركين لاختيار أغرب الأفكار تم طرحها وأبعدها عن الأفكار الواردة ويطلب منهم التفكير بكيفية تطوير أو تحويل هذه الأفكار والبناء عليها في سبيل الوصول إلى فكرة عملية مفيدة (عبيد، ٢٠١٢، ص ٢٤٢).

٧. جلسة التقييم (تقييم العملية): وهي المرحلة الأخيرة التي يتم فيها تقييم كل الأفكار وتحديد ما يمكن أخذه منها، وفي بعض الأحيان تكون الأفكار الجيدة بارزة وواضحة للغاية ولكن في الغالب تكون الأفكار الجيدة دفيئة ويصعب تحديدها ويخشى أن تُغفل بين العشرات من الأفكار الأقل أهمية، علماً أن عملية التقييم تحتاج نوعاً من التفكير الانكماشى الذي يبدأ بعشرات الأفكار ويلخصها حتى يصل إلى القلة الجيدة بحيث تصنف الأفكار (الكلابي، ٢٠٢١، ص ٥٦٤):

*أفكار مفيدة: وهي نوعين:

١-مفيدة وقابلة للتطبيق مباشرة.

٢- مفيدة وغير قابلة للتطبيق مباشرة لكونها تحتاج مزيد من البحث أو موافقة جهات مختصة

وذات علاقة بالموضوع.

*أفكار غير مفيدة: وهي نوعين:

١- طريقة ولكنها غير عملية.

٢- أفكار مستثناة أو أفكار غير مقبولة لكونها غير قابلة للتطبيق.

ويرى الباحث في ضوء ما تم عرضه سابقاً بأنه رغم اختلاف عدد الخطوات التي وضعتها كل دراسة إلا أنه يوجد إجماع بين جميع الدراسات المذكورة على أن جلسة العصف الذهني تمر بخطوات لا يمكن تجاوزها. فهي تبدأ بمرحلة التحضير والإعداد للجلسة واختيار الأعضاء المشاركين بعناية والذين لديهم خبرات سابقة وخلفيات معرفية وعلمية ومهنية يمكن الاستفادة منها في الجلسة عند توليد الأفكار مع إمكانية الاستعانة بخبراء تخصصيين عند الحاجة لإن العنصر البشري هو الأساس بتوليد الأفكار ولا يجوز إشراك أي أعضاء أو اختيارهم بشكل عشوائي، كما يجب أن يتم توفير كافة اللوازم المطلوبة لأداء الجلسة (أجهزة الكمبيوتر، الأقلام، الأوراق، أجهزة الصوت، وسائل العرض) وتحديد مكان وأوقات تنفيذ الجلسة والمدة الزمنية وعدد الجلسات المطلوبة دون إغفال تسمية رئيس الجلسة الذي سيديرها والذي يجب أن يكون على إطلاع كامل بجوانب المشكلة وما هو مطلوب من الجلسة، ثم يجب شرح المشكلة للأعضاء المشاركين والتعريف بقواعد جلسات العصف الذهني، لتأتي مرحلة العصف الذهني وتوليد الأفكار التي يتم التركيز بها على القواعد التي وضعها أزيورن من خلال التركيز على طرح أكبر كمية من الأفكار والابتعاد عن النقد، وتسجيل وتدوين جميع الأفكار المطروحة، لتنتهي الخطوات بمرحلة تقييم النتائج والأفكار التي تم التوصل إليها. وبالتالي فإن المرحلة الأولى تعد من أهم المراحل على الإطلاق فكلما تم التحضير بشكل جيد ومدرس لجلسات العصف الذهني من قبل القائمين عليها أدى ذلك لتنفيذ الخطوات المتبقية بدقة والوصول إلى النتيجة المطلوبة دون حدوث أي انحرافات أو أخطاء وتقليل ضياع الوقت والجهد بل استغلالهم بشكل أمثل وبناءً عليه تحقيق الهدف المطلوب من جلسة العصف الذهني.

2-1-5 أساليب جلسات العصف الذهني

بمراجعة أدبيات العصف الذهني وأساليب تنفيذ جلساته نجد أن الدراسات والأبحاث ومنها

(صالح وآخرون، ٢٠١٩) (Saravanan, et al., 2023) (سوهام، ٢٠١٩) قد ذكرت وتناولت

مجموعة مختلفة من الأساليب التي يمكن تقسيمها إلى عدة تصنيفات:

١ - أساليب جلسات العصف الذهني من حيث عدد الأعضاء: تنقسم أساليب جلسات العصف الذهني تبعاً لعدد

الأعضاء الذي تتضمنه الجلسة ويمكننا تمييز أسلوبين (سوهام، ٢٠١٩، ص ١٨):

أ- جلسات العصف الذهني الفردية **Individual Brainstorming Sessions** : تتجه نحو

إنتاج مدى واسع من الأفكار أكثر مما تقدمه مجموعة العصف الذهني، لكنها لا تهتم بتنمية

فاعلية هذه الأفكار ويرجع ذلك إلى أن الأفراد عندما يعتمدون على أنفسهم فإن نموهم يكون

سريع تجاه المشكلات التي لا يستطيعون حلها ويصبحون أحراراً في إنتاج الأفكار في الوقت

الملائم دون خوف من النقد الذي يوجه إليهم، ودون أي سيطرة من قبل الآخرين.

وفي ظل هذا الأسلوب يجلس كل فرد من أفراد فريق العصف الذهني بمفرده وفي صمت

تام ليكتب أكبر كم ممكن من الأفكار التي يقترحها بصرف النظر عن الأعضاء المشاركين معه،

وهذا يعني أن الأفكار تنتج بشكل فردي (Boddy, 2012, p10).

ب- جلسات العصف الذهني الجماعية **Group Brainstorming Sessions** : يقصد بها

قيام مجموعة من الأفراد بعملية العصف الذهني عن طريق تبادل الأفكار فيما بينهم من خلال

المناقشات المفتوحة، وهذا ما ينمي الأفكار بشكل أكثر عمقاً وفاعلية، فإذا ما واجه الفرد

صعوبات في تنمية فكرة معينة فإن خبرة وابتكارية فرد آخر يمكنها التغلب على هذه الصعوبات.

ومن عيوب هذا الأسلوب أن مجموعات العصف الذهني تميل لإنتاج أفكار أقل نظراً للوقت

الذي ينقضي في تنمية الأفكار من حيث العمق، كما أن قمع الأفكار قد يحدث عن طريق

الأفراد ذوي الصوت المرتفع وغير المبتكرين.

٢- أساليب جلسات العصف الذهني من حيث كيفية تبادل الأفكار: حيث تنقسم أساليب تنفيذ جلسات

العصف الذهني تبعاً لكيفية تبادل الأفكار خلال الجلسة وهي:

أ- جلسات العصف الذهني المفتوحة **open Brainstorming Sessions**: يتم من خلالها

تبادل الأفكار بين أعضاء فريق العصف الذهني بطريقة غير منتظمة فيكون النقاش في الجلسة

عشوائياً من عضو إلى آخر، والقواعد المنظمة وفقاً لهذا الأسلوب تكون محدودة، ويجب أن

يكون لدى المشاركين فكرة قوية وراسخة عن قواعد ومبادئ العصف الذهني، وأن يسمحوا لجميع

أعضاء الفريق بالمشاركة وخصوصاً الأعضاء الأقل خبرة الذين يخشون ويخافون على مكانتهم

الوظيفية وإلا قد يؤدي ذلك إلى توليد أفكار ليست ذات جودة عالية بسبب محدودية الإجراءات

والقواعد المنظمة للعصف الذهني (chen,charla,et al.,2015,P.196).

إن المناقشة الحرة والمفتوحة لتبادل الأفكار من المفترض أن تؤدي في كثير من الأحيان

إلى عدد من الأفكار ذات جودة أعلى من تلك الأفكار التي تقدمها المجموعات الاسمية، لأنها تعزز

الإبداع والعفوية والتلقائية لدى أعضاء الفريق، كما أنها تزيد من قدرة أعضاء الفريق المشارك في

الجلسة على الإبداع وتوليد الأفكار الجديدة والغريبة التي قد لا يتم التوصل إليها في حالة

المجموعات الاسمية (Hunton and Gold,2010,p914).

جلسات العصف الذهني المستديرة (الدائرية) **Round - robin Brainstorming Sessions**:

هو أسلوب منظم لمشاركة وتبادل الأفكار بحيث يساهم كل عضو بفكرة قبل تمريرها للمشارك الثاني

الذي يليه بحيث يتمتع الجميع بالمساواة ويتم بموجبه إتاحة الفرصة للجميع للمساهمة في طرح الأفكار

لإعطاء مجموعة متنوعة من وجهات النظر وبالتالي توليد أكبر كمية من الأفكار حول الموضوع

المطروح (Saravanan, et al.,2023,p566)، ويمتاز هذا الأسلوب بأنه يزيل هيمنة بعض

الأعضاء لأن جميع الأعضاء يعرضون أفكارهم ويتم نقاشها ويأخذون فرصة للمشاركة للتوصل إلى

أفكار جيدة وهذا مفيد بشكل خاص للمشاركين الذين يترددون في طرح أفكارهم لفظياً والذي بدوره

يساعدهم في إضافة أفكار جديدة قد تتبادر إلى أذهانهم بعد الإنصات وسماع أفكار باقي أعضاء الفريق المشاركين (Hunton and Gold,2010,p914).

وعند تطبيق أسلوب جلسة العصف الذهني المستديرة لدينا طريقتين يتم إتباع إحداهم أو الاثنتين معاً (Laisa,2019,p.28):

* **الدورات الحرة (عجلة حرة):** وبموجبها تعطي طريقة التدوير الحر الأولوية لحرية أعضاء المجموعة في التحدث علناً دون أي قيود حتى يمكن توجيه الآراء من خلال تخصيص نفس القدر من الوقت للمشاركين في كل موضوع يتم التحدث عنه وبحيث لا يحتكر أي مشارك المناقشة وإذا كان هناك مشاركون لم يحظوا بدورهم في الكلام فيجب تكرار الجولة لمنحهم فرصة الحديث.

* **الدوران العادي (روبن مستدير):** تعتمد هذه القاعدة على الجولات المنتظمة بحيث يتم تنظيم الدور لجميع أعضاء الجلسة في التحدث من خلال التعبير عن أفكارهم باتباع القواعد والمنعطفات. بحيث يُسمح للمشاركين فقط بالتوصل إلى فكرة واحدة في جولة المناقشة ومن ثم نقل الدور من اليمين إلى اليسار ستقوم هذه الطريقة بعدة جولات حتى يتم استكشاف أفكار جميع المشاركين. إذا لم يكن لدى أحد المشاركين في إحدى الجولات فكرة عندما يحين دوره، فيمكن تخطي هذا الشخص والترحيب به في المنعطف التالي.

ج- جلسات العصف الذهني الالكترونية: يجمع هذا الأسلوب بين جلسات العصف الذهني المفتوحة وبين تكنولوجيا البرمجيات، فتقوم الجلسة على أساس تبادل الأفكار بين أفراد الفريق إلكترونياً عن طريق البريد الإلكتروني أو الرسائل الفورية عن طريق وسائل التواصل الاجتماعية، أو برامج العصف الذهني الخاصة، ويمكن لأعضاء الفريق تبادل الأفكار التي تأتي إلى أذهانهم مباشرة ودون الحاجة لانتظار دور كل واحد منهم لتخلص التكنولوجيا من هذه المشكلة، ويتم تقديم هذه الأفكار إلكترونياً إلى باقي أعضاء الفريق، وبعد اكتمال توليد الأفكار، فإن لتبادل الأفكار برمجيات تساعد المشاركين على مناقشة وتوحيد أفكار المجموعة (محمد، ٢٠٢٢، ص ٤٩).

٣- أساليب جلسات العصف الذهني من حيث أسلوب تبادل الأفكار: يمكن تقسيم أساليب تنفيذ جلسات العصف الذهني تبعاً لأسلوب تبادل الأفكار بين الأعضاء المشاركين في الجلسة إلى أسلوبين (صالح وآخرون، ٢٠١٩، ص ٦٤١):

أ- جلسات العصف الذهني الشفوية **Verbal Brainstorming**: يقوم هذا الأسلوب على تبادل الأفكار فيما بين الأعضاء المشاركين من خلال إجراء مناقشات شفوية بينهم.

ب- جلسات العصف الذهني الكتابية (الكتابة الذهنية) **Brain writing**: يقوم هذا الأسلوب على تبادل الأفكار فيما بين الأعضاء المشاركين دون إجراء مناقشات شفوية ولكن يتم من خلال جلوس الأعضاء حول طاولة ويقوم كل عضو بكتابة أفكاره على ورقة ووضعها على الطاولة، ثم يتبادل الأعضاء الأوراق فيما بينهم لكي يتمكنوا من الدمج بين هذه الأفكار أو البناء عليها.

وبناءً عليه يرى الباحث أن لكل أسلوب من أساليب جلسات العصف الذهني إيجابياته وسلبياته وهذا يتوقف على طبيعة المشكلة المطروحة ودرجة تعقيدها والهدف المطلوب من الجلسة، ففي حين أن أسلوب جلسات العصف الذهني الفردية يسهم في توليد أكبر عدد من الأفكار حول المشكلة ويضمن مشاركة جميع الأعضاء إلا أنه يفتقد إلى فاعلية وبناء الأفكار وهو ما يوفره أسلوب جلسات العصف الذهني الجماعية الذي بدوره يؤدي استخدامه إلى ضياع التركيز على بعض الأفكار نتيجة إغفال تسجيلها والتفكير بها مسبقاً. وفي حين أن جلسات العصف الذهني المستديرة تتلافى هذه المشكلة وتجمع بين النوعين السابقين إلا أنه لا يعد اقتصادياً ومتاحاً في الشركات ذات الانتشار الجغرافي المتعدد وهو ما يوفره أسلوب جلسات العصف الذهني الالكترونية التي تحل هذه الإشكالية إلا أنها تفتقد إلى التفاعل الاجتماعي بين الأعضاء وتعليقاتهم المباشرة، كما أنها مكلفة وتتطلب مشاركين لديهم إدراك كبير في التعامل مع الأجهزة الالكترونية. وعليه يمكن أن القول إن استخدام أسلوب جلسات العصف الذهني الأمثل يتوقف على قرار القائمين على الجلسة بتحديد الأسلوب المناسب الذي يمكن تطبيقه دون إغفال اعتبارات التكلفة والعائد المتوقع من تطبيق كل أسلوب.

2-1-6- تقنيات جلسات العصف الذهني

إن توليد أكبر كمية من الأفكار الإبداعية أثناء تنفيذ جلسة العصف الذهني على اختلاف أساليبها يتناسب طرذاً مع التقنيات التي يستخدمها المشاركون بهدف تسهيل المناقشة لضمان تسجيل أفكارهم وبالتالي الحصول على أكبر كمية ممكنة من الأفكار الإبداعية، ومن هذه التقنيات التي يجب استخدامها وتطبيقها وفق دراسة (Darningwati et al.,2020,p57):

أ. **الكتابة الحرة:** تتم هذه التقنية عن طريق كتابة الأفكار الأصلية على قطعة من الورق، سواء كانت مكتوبة بخط اليد أو مطبوعة. وبالتالي لا داعي للقلق من مشكلة أفكار المشاركين سواء من محتوى الأفكار أو كتابتها حيث يتم تدوين الأفكار التي تظهر تلقائياً على الفور وتكييفها مع وقت محدد مسبقاً.

ب. **القوائم (النشرة):** يتم استخدام تقنية القائمة من خلال عمل قائمة بالأفكار الناشئة بحيث يتم ترتيب الأفكار على أساس مواضيع معينة بهدف توسيع وجهات النظر فيما يتعلق بكل موضوع.

ج. **التكعيب:** يمكن أن تتيح تقنيات التكعيب تطوير الموضوعات من ست اتجاهات، وهي أوصاف المشكلة، المقارنات، التعديلات، تحليل المشكلة، التطبيق، ووجود آراء إيجابية وسلبية تنشأ فيما يتعلق بحل المشكلات.

د. **القواميس وقواميس المرادفات والموسوعات:** تستخدم هذه التقنية بمساعدة القاموس أو قاموس المرادفات لتطوير الأفكار بناءً على آلاف الكلمات في القاموس، فالقواميس وقواميس المرادفات هي مجموعات من المفردات والكلمات والمصطلحات التي يمكن استخدامها ككلمات رئيسية لحل المشكلات، وتفسير الكلمة المفتاحية بواسطة القاموس وستتبعها كلمات بديلة أخرى في استخدامها.

هـ. **أسئلة صحفية:** تُستخدم أيضاً مبادئ W0 و H1 التي تغطي ماذا، ومن، ومتى، وأين، ولماذا وكيف التي يستخدمها الصحفيون في صنع الأخبار، وبوضع كل عنصر مكتوب على ورقة مختلفة يمكن للمشاركين إدخال أفكارهم الجديدة للإجابة على عناصر السؤال.

وتعد تقنية كابتنز (CAPTNS) من التقنيات المتقدمة التي يتم تطبيقها خلال الجلسة والتي تقوم على أساس توليد الأفكار حول ستة محاور رئيسية حول المشكلة المطروحة يتم الاتفاق عليها قبل بداية الجلسة، وبعد بداية الجلسة يقوم كل مشارك بتوليد ستة أفكار فرعية حول المحور الواحد ولذلك يطلق عليها (تقنية 6*6) وهذه المحاور هي (حسنين، ٢٠١٤، ص ص: ١٠٨-١١):

١- **محور المفاهيم (Concepts):** لكل مشكلة مجموعة مركزية من المفاهيم التي تميزها عن غيرها (مصطلحات وقضايا مركزية، عناوين رئيسية، محاور وركائز نظرية، مفردات ومنطلقات أساسية).

٢- **محور المعينات (Aide):** لكل مشكلة مجموعة من المعينات التي تستخدم لتحقيق لحها (التقنيات، الأجهزة، المعدات، المواد اللازمة، مصادر وتكنولوجيا التعلم، الأدوات، اللوازم).

٣- **محور المشكلات (Problems):** لكل شاغل وظيفة مجموعة من المشكلات والعوائق التي تواجهه (العقبات، الحواجز، النواقص، المعضلات)

٤- **محور الأساليب (Techniques):** كل شاغل وظيفة لديه أسلوب وطريقة لتحقيق الهدف ونقل المحتوى الذي يريد إيصاله (الطرق، المنهجيات، وسائل الاتصال، معابر، مداخل، آليات).

٥- **محور الاحتياجات (Needs):** لكل شاغل وظيفة حاجات كي يقوم بعمله بصورة فعالة (الاحتياجات، متطلبات، فجوات أدائية، نقاط ضعف أدائية).

٦- **محور المهارات (Skills):** لكل شاغل وظيفة مهارات تمثل كفايته الأدائية (الكفايات، القدرات).

وعليه فإن كل عضو مشارك بالجلسة سيولد (6 أفكار * 6 محاور = 36 فكرة) خلال الوقت المحدد مسبقاً وبافتراض أن عدد المشاركين بالجلسة هو (20) عضو وبالتالي سيكون تولد لدينا (20 عضو * 36 فكرة = 720 فكرة) حول المشكلة المطروحة.

ويمكن تطبيق تقنية الكلمات العشوائية كتنقية فعالة خلال الجلسة للتوصل إلى حلول إبداعية للمشاكل، حيث يتم طرح كلمات عشوائية ومبعثرة ولكن مرتبطة بالمشكلة المطروحة لتساعد الأعضاء

على التفكير خارج الصندوق وبالتالي استكشاف الأفكار التي لم يتم التفكير بها من قبل من خلال الوصول إلى أجزاء في الدماغ عادة ما تكون خاملة (Saravanan, et al.,2023,p566).

أما تقنية SCAMPER التي طرحت لأول مرة من قبل أوزبورن كقائمة لتوليد الأفكار تتألف من كلمات افتتاحية تشكل حروفها الأولى كلمة SCAMPER (Substitute = استبدال، Combine = دمج، Adapt = تكييف أو تأقلم ، Magnify = تعديل، Put to Other Uses = أعد استخدام، Eliminate = أزل، Rearrange or Reverse = أعد ترتيب)، ثم طورها بوب إبيرل في سنة ١٩٩٦ وتعد إحدى أهم طرق تنمية مهارات التفكير لتضمنها إجراءات إبداعية تُدمج في حلقات العصف الذهني بهدف التجديد وتكوين مجموعة من المثيرات تشجع على تكوين فرص غير محدودة للتفكير والإثارة والتحدي وتساعد على توليد أفكار جديدة ومتنوعة (محمود، ٢٠٢٠، ص ١٤٦).

وتوصلت دراسة (Farrokhnia, et al, 2023) التي طبقت هذه التقنية على جلسة عصف ذهني في مجال ريادة الأعمال أنها ساهمت بتوليد أفكار تجارية أكثر جودة ونوعية في مجال الأعمال (الفهم، المرونة، المثابرة، الأصالة) من الأفراد المشاركين بالجلسة وبشكل أكثر مما حققته جلسة العصف الذهني التقليدية بدون استخدام طريقة SCAMPER.

ويمكن الاستعانة بالخرائط الذهنية (Mind Mapping) خلال تنفيذ جلسة العصف الذهني التي تعد أداة حديثة وفعالة تستخدم لترتيب وتجميع الأفكار والحقائق والمعلومات بطريقة منظمة، حيث تتكون الخريطة الذهنية من مفهوم أساسي يتم تمثيله في المركز، ومنه تنبثق عدة مفاهيم فرعية تحدد بواسطة كلمات أو رسوم أو صور أو رموز. حيث أن الخريطة الذهنية تعكس طريقة عمل الدماغ وتستثمر قدراته الكاملة بين نصفه الأيمن والأيسر. كما تساهم في استدعاء المعلومات وزيادة التركيز والإبداع والتخيل، ويمكن تطبيقها بشكل فردي أو جماعي مما يساعد في جمع رؤى ومعارف مختلفة ومتباينة للتوصل إلى حلول أكثر إبداعية (فمغوسي، ٢٠٢٢، ص ٨٠٨).

ومن التقنيات الحديثة التي يمكن تطبيقها أثناء الجلسة تقنية الذكاء الاصطناعي الذي يمثل إحدى النتائج الهامة للثورة المعرفية والتكنولوجية ويعد أهم مجالات علم الكمبيوتر ويشابه العديد من قدرات الذكاء البشري ولكن باستخدام الآلة، حيث تتم برمجة الأنظمة لإنجاز المهام التي يقوم بها العقل البشري من خلال الإجراءات الذهنية التي يقوم بها العقل البشري أثناء عملية التفكير ويعالج المعلومات إلى عمليات حاسوبية تعزز قدرة الآلة على ماثلة العقل البشري في حل المشاكل المعقدة (منصور، ٢٠٢٣، ص ٥٠٣). مع العلم أنه يوجد أكثر من أداة وطريقة لتنفيذ الذكاء الاصطناعي تتيح تطبيقه في كافة المجالات والبيئات، كما أنه يعزز الإبداع أكثر من الأدوات التقنية العادية لأنه يجمع بين قدرات الإنسان وقوة المعالجة الحاسوبية وبالتالي فإن هذا الاتحاد يفتح آفاقاً جديدة للإبداع من خلال الاعتماد على خوارزميات مبرمجة مسبقاً من قبل المستخدم تسهم بتوليد أكبر كمية من الأفكار بالإضافة لسرعة التنفيذ وقلة الأخطاء (Radhakrihnan, 2023, p.103).

وبناءً على ما تم ذكره سابقاً يرى الباحث أن أسلوب جلسات العصف الذهني ليس تقنية أو أداة تكنولوجية بحد ذاتها بل هو نظرية أو استراتيجية لها منهجية واضحة، ولتطبيق هذه الاستراتيجية لا بد من وجود تقنيات أو أدوات تختلف نتائجها بمقدار تغطيتها لكافة جوانب المشكلة وقابلية تطبيقها ومدى حداتها وملائمتها لنوع الأسلوب المطبق والأهم مدى قدرتها على إلهام المشاركين على طرح أكبر كمية من الأفكار. إن التزام المشاركين بقواعد ومبادئ أزيورن لا يحقق الهدف المطلوب لوحدته فهو يخلق جو لطرح الأفكار الكمية والإبداعية أما طريقة جمع هذه الأفكار وحصرها في المجال المحدد والسرعة بتوليدها وتجميعها وضمان عدم فقدانها واختصار الوقت والمجهود والكلفة يعتمد على التقنيات التي يستخدمها المشاركون بالجلسة، وبالتالي لا يوجد تقنية محددة تنفذ بها أو عبرها جلسة العصف الذهني بل كلما تنوعت التقنيات المستخدمة كلما كان من السهل اختيار أنسبها لطبيعة الجلسة ولا سيما استخدام التقنيات التي تعتمد على المزج بين أفكار الإنسان كونه جوهر الإبداع وبين التقنيات الإلكترونية والرقمية بسبب قدرتها الهائلة على التخزين والمعالجة السريعة.

2-1-7- مقومات جلسات العصف الذهني

توجد مجموعة من المقومات والعوامل التي تساعد في نجاح استخدام وتطبيق جلسات العصف الذهني في مختلف المجالات بهدف الحصول على النتائج المرجوة منها وقد حددها (البارودي، ٢٠١٥، ص ٤٦؛ السويدان والعدلوني، ٢٠٠٤، ص ١٠٠؛ هنانو، ٢٠٠٨، ص ص: ١٨-١٩) بمجموعة من المقومات:

١. أن يسود الجلسة جو من خفة الظل والمتعة بشكل لا يؤثر على انضباط المشاركين.
٢. يجب قبول الأفكار غير المألوفة في أثناء الجلسة وتشجيعها حتى إذا كانت غير ذي مغزى.
٣. التمسك بالقواعد الرئيسية للعصف الذهني من خلال تجنب النقد والترحيب بالكم والنوع.
٤. يجب إتباع المراحل المختلفة لإعادة الصياغة وبلورة المشكلة.
٥. أن تكون الجلسة موضوعية وبعيدة عن الآراء والدفاعات الشخصية.
٦. إيمان المسؤول عن الجلسة بجدوى هذا الأسلوب في التوصل إلى حلول إبداعية.
٧. أن يقوم المسؤول عن إدارة الجلسة بالفصل بين استنباط الأفكار وبين تقييمها.
٨. تدوين وترقيم جميع الأفكار المنبثقة عن الجلسة وترقيمها ليراها جميع المشاركين.
٩. يجب أن تستمر الجلسة وعملية توليد الأفكار حتى يجف سيل الأفكار.
١٠. يجب أن يكون عدد المشاركين في الجلسة من ٦-١٢ شخصاً.
١١. ضرورة التمهيد لجلسات العصف الذهني وعقد جلسات متعددة لإزالة الحواجز بين المشاركين.
١٢. يجب توخي الحرص الشديد على ضرورة ألا يوجد مراقبون للجلسة، والتأكيد على أن يشارك جميع الحضور فيها وبأن يدلوا بكل ما بحوزتهم.
١٣. الانضباط والالتزام بالوقت، حتى لا يضيع الوقت في عملية استدرار الأفكار. فالعصف وسيلة مساعدة وليست هدفاً حتى تأخذ كل الوقت.

يعتمد نجاح جلسة العصف الذهني على مدى قوة التفاعل والتكامل بين مكونات وعناصر الجلسة التي تعد بمثابة مقومات لإنجاح الجلسة بهدف الوصول إلى درجة ملائمة من الجودة والفائدة المرجوة من تطبيقها (Yagolkovskiy,2016,p761; حسن، ٢٠١٣، ص ص ٤٢٠-٤٢١؛ محمود صالح، ٢٠١٩، ص ص: ٦٩١-٦٩٢; (Paulus,et al.,2013.p:332):

- ١- **النظام:** من خلال إتباع خطوات تنفيذية محددة ومنظمة، وفق قواعد ومراحل وأساليب معينة تبدأ بتحديد المشكلة وموضوعها والتي تمثل المدخلات ثم معالجتها من خلال الالتزام بقواعد العصف الذهني ومراحله وتبادل المعلومات والخبرات ليتم إنتاج أفكار خلاقة تمثل مخرجات هذا النظام.
- ٢- **الإبداع:** ضرورة الانطلاق نحو الأفكار الإبداعية دون الأفكار النمطية من قبل المشاركين في الجلسة من خلال تبادل الأفكار التحفيزية النادرة والتي لها أثر إيجابي على زيادة الإبداع.
- ٣- **الكم:** ويقصد به ضرورة الوصول إلى أكبر كمية من الأفكار الممكنة دون النظر إلى مدى ملاءمتها وجودتها ونوعيتها وخاصة في المرحلة الأولى من جلسة العصف الذهني.
- ٤- **التفاعل الاجتماعي:** إن تفاعل أعضاء الجلسة فيما بينهم وتبادل الخبرات والأفكار والمعلومات يسهم في تحفيزهم على البناء والدمج على أفكار بعضهم البعض لإنتاج أفكار جديدة لتحسين الأداء الإبداعي. وبالتالي بدون التفاعل لا يوجد إبداع.
- ٥- **الاستمطار:** وهو سرعة طرح الأفكار وسرعة استقبالها وهو يعتمد على التقنيات المطبقة خلال الجلسة لاستدراار الأفكار.

ويجب مراعاة عدة نقاط أساسية لضمان نجاح الجلسة تتعلق بتركيبة الجلسة ومواعيدها وعناصرها وهي (دليو، ٢٠٢٢، ص ١٤):

- أ- **اختيار عدد محدد من المشاركين:** بحيث يتراوح العدد عادة ما بين ١٠ إلى ١٥ شخصاً، والأمثل هو ٦ أو ٧ مشاركين، لأنه مع وجود عدد كبير من المشاركين يصبح هناك احتمال أن تضيق الأفكار وتكرر أكثر، كما أن صغر العدد قد يؤثر سلباً على نوعية النقاش وثرائه.

ب- **وجود هدف مركزي:** عادة ما يعكسه وجود سؤال واحد أو تحدّد واحد، تتم صياغته بدقة، وينصح بكتابته بخط كبير وفي مكان مرئي للجميع مع إمكانية إرفاقه بصور تديمية دالة.

ت- **الإطار الزمني المحدد:** يجب أن يتم العصف الذهني في إطار زمني يتراوح عند البعض من ٦٠ إلى ٩٠ دقيقة وعند البعض الآخر من ٣٠ إلى ٤٥ دقيقة، ويمكن تقسيم هذه الفقرة تبعاً للأنشطة المختلفة في الجلسة وتبعاً لكمية ونوعية المشاركات الخاصة بتوليد الأفكار والتوليف بينها.

ث- **وجود منسق ماهر:** يحول دون حدوث جو فوضوي ويحافظ على بيئة ممتعة ومنظمة مع منع تقييم أو انتقاد الآخر، وبالطبع يجب أن يتمتع بمهارات قيادية وعقل متفتح ومتسامح.

ويعد العنصر البشري الذي تتضمنه جلسة العصف الذهني المكون من رئيس الجلسة والأعضاء المشاركين من العوامل المؤثرة في نجاح الجلسة باعتبارهم حجر الأساس في توليد الأفكار الإبداعية، ولقد وضعت مجموعة من المهام والمسؤوليات والخصائص والوظائف التي يجب توفرها لديهم وهي (العابد، ٢٠١٥، ص ص: ١٢٩-١٣٠):

١- **رئيس الجلسة:** وهو أحد العناصر الرئيسية للجلسة حيث يجب أن يكون ملماً بالموضوع ولديه إطلاع كاف عما يطرح أثناء الجلسة، والقدرة على المحاكاة والابتكار وإثارة الأفكار وإغنائها، والإسهام في تقديم الأفكار عند تباطؤ التدفق الفكري للمشاركين وذلك بتوجيه أسئلة لهم، والتركيز على تشجيع أي فكرة وعدم التقليل من أهميتها، وعدم إصدار أي نقد أو أحكام أو نقد حول الأفكار المقدمة من المشاركين أثناء الجلسة.

وبرأي الباحث فإن قائد الجلسة هو العنصر الفصل في نجاح الجلسة فهو الأكثر دراية بالمشكلة وأبعادها والهدف المطلوب من الجلسة. وبالتالي يجب أن يكون ذو شخصية قيادية، قوية، مرنة، وقادرة على إدارة الحوار وضبط إيقاع الجلسة، والأهم لديه خبرة معرفية كبيرة ومهنية طويلة.

٢- **الأعضاء المشاركون:** يجب أن تتوفر فيهم الرغبة والاهتمام بالموضوع بشرط الالتزام بشروط الجلسة وقواعدها، ويجب تنوع الخبرات والتفاوت في التركيب العمري بينهم مع إمكانية الخلط بين الجنسين للحصول على أفكار متنوعة ووجهات نظر متباينة.

علماً أنه قد يتم إسناد مهمة تسجيل الأفكار المتولدة لشخص يسمى القائم بالتسجيل والذي تكون مهمته تدوين الأفكار التي يطرحها المشاركون وتجميعها وكتابتها بسرعة ووضوح.

وبناءً على تم ذكره سابقاً يرى الباحث أن مقومات نجاح جلسة العصف الذهني وزيادة فعاليتها والحصول على نتائج مفيدة وجعلها أكثر تنظيماً تتعلق بعاملين أساسيين:

العامل الأول: وضوح المشكلة المطروحة لدى الجميع وقيام رئيس الجلسة بتحديد الهدف الأساسي من الجلسة ونوع الأسلوب الأمثل استخدامه، وضمان توافر الأمور اللوجستية والمعدات المطلوبة كالألواح والكمبيوترات والإضاءة والأوراق وأجهزة الايضاح وأجهزة التسجيل اللازمة لتجميع الأفكار المطروحة وضمان عدم فقدانها، ومن ثم تحديد عدد الجلسات اللازمة لإتمام العملية ومدى فهم المشاركين لقواعد أزيورن والالتزام بالخطوات الضرورية لتنفيذ الجلسة من خلال إدراكهم بأن إجراء الجلسة ليس الهدف بل هو الوسيلة لتحقيق الهدف في تجميع أكبر كم من الأفكار الإبداعية حول المشكلة المطروحة.

العامل الثاني: يتعلق بتوزيع الأدوار خلال الجلسة وإلزام كل عضو مشارك بمهامه وواجباته وهذا مرتبط بطريقة انتقائهم من خلال التباين في تركيب وتكوين الأعضاء مع التركيز على عدة معايير كالخلفية العلمية والثقافية ومدى امتلاكهم للتأهيل العلمي والعملية والخبرة والتخصص الدقيق في بعض المجالات، أو بأن يتم الاستعانة بأشخاص تخصصين في المجال المطلوب وإشراكهم في الجلسة عندما يتطلب الموضوع تفاصيل تخصصية أو فنية معينة بعيدة عن مجال تخصص المشاركين. ولكي تكون أفكار الحاضرين أكثر تدفقاً يجب إزالة الحواجز الوظيفية بينهم وخاصة ما يخص علاقة المدراء بالموظفين أو الرؤساء بالمرؤوسين والمشاحنات والحساسية الموجودة بين الأقسام المشاركة. فالجلسة تتجح من خلال المبادرة وإطلاق أكبر كم من الأفكار وتشجيع روح التعاون بين المشاركين.

8-1-2- العوامل المؤثرة على جلسات العصف الذهني

هناك كثير من العوامل التي تؤثر على نجاح جلسة العصف الذهني وبالتالي تعيق الوصول إلى الأهداف والنتائج المتوقعة والمرجوة منها، وذكرت البارودي (٢٠١٥، ص ٤٥-٤٦) مجموعة من المعوقات التي تواجه جلسة العصف الذهني وهو ما أيدته دراسة (مجيد وحسن، ٢٠٢١، ص ١٠٧):

١- **المعوقات الإدراكية:** تتمثل بتبني الإنسان طريقة واحدة للنظر إلى الأشياء والأمور ثم يرتبط بهذا النمط مطولاً ولا يتخلى عنه، فهو لا يدرك الشيء إلا من خلال أبعاد تحددها النظرة المقيدة التي تخفي عنه الخصائص الأخرى لهذا الشيء، كذلك قد يسعى البعض إلى افتراض أن هناك حلاً معيناً للمشكلات يجب البحث عنه.

٢- **العوائق النفسية:** تتمثل في الخوف من الفشل، ويرجع هذا إلى عدم ثقة الفرد بنفسه وقدرته على ابتكار أفكار جديدة وإقناع الآخرين بها.

٣- **التركيز على ضرورة التوافق مع الآخرين:** يرجع ذلك إلى الخوف من أن يظهر الشخص أمام الآخرين بمظهر يدعو للسخرية لأنه أتى بشيء أبعد ما يكون عن المألوف بالنسبة لهم.

٤- **القيود المفروضة ذاتياً:** يعدّ من أكثر عوائق التفكير الإبداعي صعوبة، لأن الشخص يقوم من تلقاء نفسه بوعي أو دون وعي بفرض قيود لم تفرض عليه وقت تعامله مع المشكلات.

٥- **التسليم الأعمى للافتراضات:** وهي عملية يقوم بها العديد من الأشخاص بغرض تسهيل حل المشكلات وتقليل الاحتمالات المختلفة الواجب دراستها.

٦- **التسرع في تقييم الأفكار:** وهو من العوائق الاجتماعية الأساسية في عملية التفكير الإبداعي، ومن العبارات التي عادة ما تقتك بالفكرة في مهدها وتصيب صاحبها بالإحباط ما نسمعه كثيراً عند طرح فكرة جديدة: لقد جربنا هذه الفكرة من قبل وهي قديمة جداً، من ضمن نجاح هذه الفكرة، هذه الفكرة سابقة جداً لوقتها.

وتضيف دراسة Caeiro&Fernández (2020,pp:8-10) بعض الجوانب السلبية التي تؤثر

على جلسات العصف الذهني وهي:

أ- **السلوك الطفيلي مقابل السلوك المهيمن:** وهما نوعان من المشاركة المتطرفة غير المرغوب

فيها. فمن ناحية هناك المشاركون الذين لديهم العديد من الأفكار ولا يتوقفون عن الحديث. ومن

ناحية أخرى هناك من يستغل كون العمل جماعي فيميل إلى الراحة والاستماع فقط معتمداً على

أفكار الآخرين.

ب- **التعصب لآراء الشخصية:** في بعض الأحيان يتخذ كل مشارك موقفاً معيناً ويكرس نفسه للدفاع

عنه، دون الخوض في الخيارات الأخرى وإنكار أي بديل آخر. ويمكن أن يكون هذا الموقف

معتداً إذا كان لدى الشخص المعني موقع مسؤولية أو أفضلية ما على بقية المشاركين.

ت- **ضعف الأداء في السياقات الاجتماعية:** هناك أناس لا يعرفون كيف يتصرفون في سياق علني

عام مثل حالة جلسة العصف الذهني، وقد يواجه أولئك الذين يعانون من هذا السياق الاجتماعي

انسداداً شخصياً وبالتالي تنخفض قدرة إمكاناتهم إلى ما هو أقل من المتوقع.

ث- **عدم التحكم في سير النقاش:** حيث تتم بعض الجلسات بدون أي سيطرة على كيفية المشاركة،

فينتج عن ذلك فوضىّة وعدم تحكم في مدة جلسة النقاش، مما يؤدي في الغالب إلى وجود

اختلافات ملحوظة في نوعية مشاركة الأعضاء.

ويعتبر الشرود الذهني أثناء الجلسة من أكثر العوامل التي تؤثر على كمية الأفكار المتولدة

خلال الجلسة بسبب انشغال ذهن المشارك بموضوع لا يمت بصلة إلى الواقع الذي هو فيه وبالتالي

فالشرود وسيلة عقلية لرفض الواقع وله ثلاثة أسباب مرتبطة بعناصر الجلسة وفق ما تناولته

البارودي (٢٠١٣، ص ص: ١٧-١٨) وهي:

١-أسباب تعود إلى المتلقي: مثل انشغال ذهنه في مشاكل أخرى (عائلية، مالية، معيشية، اجتماعية، حياتية) يفكر بها بعقله الباطن، أو بسبب الإجهاد والإرهاق وعدم الاستعداد بدنياً للموضوع، أو الاتجاه السبي نحو مواضيع محددة أو تجاه المتحدث كنوع من أنواع عدم تقبله.

٢-أسباب تعود إلى المتحدث: كاستخدام لغة لا يفهما المتلقي، الإسهاب في الحديث وعدم تقدير الوقت المناسب للمستمع، سوء اختيار الزمان والمكان لطرح الموضوع، أو عدم اختيار الفريق المناسب.

٣-أسباب تعود إلى الموضوع: كغموض الموضوع، أو كثرة المصطلحات غير المفهومة، أو كثرة التفاصيل، أو عدم ملائمة الموضوع المطروح للمتلقي، أو عدم استعمال وسائل الايضاح المشوقة.

إن المواضيع والمشكلات التي تطرح خلال جلسات العصف الذهني وفق دراسة (Seelig, 2017) متعددة ومتنوعة وليست باتجاه واحد ولن يكون الأعضاء خبراء بشكل كافي بكل المواضيع، لكنهم سيقدمون وجهات نظر متعددة في وقت واحد تسهم بتوليد أفكار حول هذا الموضوع وأي مشاكل متعلقة به. وعليه فمن السذاجة توقع نتائج ذات مغزى من جلسة العصف الذهني عندما تمتلئ المجموعة بهواة لم يتم تدريبهم ولم يتقنوا المهارات، لأن النقطة المهمة هي أن العصف الذهني يشمل مجموعة مهارات وأخرى منفصلة عن مجموعة المهارات المهنية المعتادة للمشاركين.

بناء على ما تم ذكره سابقاً يرى الباحث أن هناك عدد من العوامل التي تؤثر سلباً على جلسة العصف الذهني وتحول دون تحقيق أهدافها ويمكن تلخيصها فيما يلي:

١. عدد الأفراد المشاركين في جلسة العصف الذهني: إذا زاد عدد المشاركين عن (٢٠) شخصاً أصبح ضبط الجلسة وتوجيه تركيز الجميع نحو الهدف أصعب لأن الأحاديث الجانبية تكثر، وعند حدوث أي موقف أو صدور أي صوت أو فكرة غريبة فنادرًا ما تمر بدون حدوث نقد أو استخفاف من بعض الحاضرين وبالتالي حدوث صخب يتطلب مزيد من الوقت لإعادة الصمت وغالباً ما يتكرر أكثر من مرة وهذا ما يؤثر على تدفق الأفكار، كما أن وجود هكذا عدد يتطلب

تجهيزاً لوجستياً كبيراً وقد ينتج عنه توليد عدد من الأفكار المكررة والبديئية، لذلك يجب تقسيمهم إلى مجموعات.

٢. **الإنسان بطبعه يكره النقد** إذا وجّه له من قبل شخص آخر خاصة في مجال عمله بل يسعى الغالبية منهم لفرض أفكارهم أو أفكار أصدقائهم ويضغطون لتطبيقها ولا سيما إذا كان لديهم مراكز وظيفية عالية، وهنا يمكن اللجوء إلى ما أوصى به أزيورن أن الأعضاء الذين يقومون بتقييم الأفكار لا يشاركون في وضعها.

٣. **غياب رئيس الجلسة الناجح:** من الصعب إيجاد قائد للجلسة لديه دراية كاملة في جوانب المواضيع وأبعادها، أو قدرته بالسيطرة على أذهان عدد محدد من الأفراد لفترة من الوقت بشكل محايد وبدون حدوث نقد، كما أن اختيار رئيس الجلسة غالباً ما يتم لأسباب اعتبارية وغير مهنية كالأكثر سناً أو الأقدم وظيفياً أو صاحب الشركة.

٤. **ضعف الحافز:** الناتج عن ضعف الإحساس بالمسؤولية والافتقار إليه، والمنافسة بين أعضاء الفريق للتحدث والكلام بهدف الظهور يعد من الأسباب الرئيسية لفقدان الإبداع بين الأعضاء.

٥. **التكاليف المادية المرتفعة:** تتطلب الجلسة معدات ولوازم وتجهيزات وأجهزة حاسوبية ووسائل عرض وقرطاسية وهذه ليست متوفرة ومتاحة دائماً لدى الشركات الصغيرة الحجم.

٦. **العمر:** إن التباين في الأعمار بين الأعضاء يؤثر على بناء الأفكار أثناء الجلسة فحين أن الشباب يتميزون بالحماس والاندفاع والسرعة وسهولة استخدام وسائل التكنولوجيا الأمر الذي يقل عند كبار السن في سبيل كمية الأفكار الغريبة المتعلقة بجوانب أخرى نتيجة الخبرة الحياتية.

٧. **التقارب المهني والعلمي:** يحد بشكل كبير من إنتاج أفكار غريبة كون هذا التقارب يُولد أفكار معروفة سلفاً حول الموضوع. بالتالي الحاجة إلى اختصاصيين في مجالات تخصصية والذي قد لا يكون متوفر بالمنطقة الجغرافية أو الزمنية نفسها، أو صعوبة وجود هذا من العدد الكبير من التخصص في نفس الشركة الواحدة.

المبحث الثاني: أثر استخدام جلسات العصف الذهني في ترشيد الأحكام المهنية للمدققين

تمهيد

ازدادت التحديات التي تواجه مدقق الحسابات خلال القرون الماضية وكثرت مطالبات المجتمع المالي له ببذل المزيد من العناية المهنية خلال تدقيق البيانات المالية وتحميله كامل المسؤولية عند حدوث أي مكروه للشركات وخاصة من قبل مستخدمي هذه البيانات نظراً لحاجتهم الماسة لمعرفة الوضع الصحيح والدقيق للشركة وللحصول على رأي فني محايد في مدى عدالة القوائم المالية ومطابقتها للواقع بهدف مساعدتهم في اتخاذ القرارات بشكل سليم. بالتالي أصبح لزاماً على المدقق اللجوء إلى استخدام أساليب وأدوات تساعده خلال عملية التدقيق في الحصول على المزيد من الأدلة والقرائن الكافية والمناسبة التي تعزز رأيه وقناعاته حول معالجة بنود هذه القوائم وطريقة عرضها بما ينسجم مع معايير المحاسبة الدولية، ولاسيما إذا علمنا أن المدقق يقوم بتدقيق العينات من هذه البنود وليس القيام بالتدقيق الشامل وفق متطلبات معايير التدقيق الدولية، وعليه فهو بحاجة لأدوات تساعده في ترشيد حكمه المهني وتبنيه للرأي الذي سيصدره. ومن هنا يأتي استخدام جلسات العصف الذهني خلال عملية التدقيق ليس كنوع من الاستثناس والكماليات بل أصبح ضرورة ملحة طالبت بها الهيئات والمنظمات الدولية باعتبارها أسلوب حديث وعصري حققت الكثير من النجاحات في مجالات التدريب والتدريس من خلال توليدها لكمية من الأفكار الإبداعية وهذا ما يحتاج إليه مدقق الحسابات بغية مساعدته في ترشيد حكمه المهني وإخلاء مسؤولياته، وبالنتيجة رفع كفاءة وجودة عملية التدقيق. سنتناول في هذا المبحث:

2-2-1- استخدام جلسات العصف الذهني في مجال تدقيق الحسابات

2-2-2- الحكم المهني للمدققين

2-2-3- ترشيد الحكم المهني للمدققين

2-2-4- أثر استخدام جلسات العصف الذهني في ترشيد الحكم المهني للمدققين

2-2-1- استخدام جلسات العصف الذهني في مجال تدقيق الحسابات

تناولت المعايير المهنية ضرورة عقد جلسات العصف الذهني خلال مراحل عملية التدقيق واعتبارها جزء لا يتجزأ منها، فقد أصدر الاتحاد الدولي للمحاسبين IFAC معايير التدقيق الدولية المعيارين (ISA(240) ISA(315) اللذين طالبا المدققين بضرورة مناقشة مدى تعرض منشأة العميل للتحريفات الجوهرية، كما أصدر مجلس معايير المراجعة التابع للمعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين AICPA نشرة عن معيار التدقيق الأمريكي (SAS,NO,99) عام ٢٠٠٢ للاهتمام بنواحي الاحتيال التي قد تتضمنها القوائم المالية والذي حل محل المعيار (SAS,NO,82) حيث طالب المدققين باعتماد أسلوب جلسات العصف الذهني كوسيلة تهدف إلى زيادة فاعلية عملية التدقيق وتحسن من قدرة المدققين على تحديد أنواع التحريفات التي تتضمنها القوائم المالية وطرق الاستجابة لها.

2-2-1- أهمية استخدام جلسات العصف الذهني في مجال تدقيق الحسابات:

تكمن أهمية استخدام جلسات العصف الذهني في مهنة تدقيق الحسابات بوصفها عملية استباقية ومتوازنة تتم قبل الشروع بعملية التدقيق وأثناءها حيث تركز على التفكير الهادف والمنظم لحل المشكلات، ثم التفكير بالمهمة التي سيقوم فريق التدقيق بتنفيذها بالاعتماد على التفكير الاستدلالي الممزوج بالتفكير المنطقي وتوظيف الخبرة والمعرفة التي يملكها المدققين لربط وتطوير الأفكار المتولدة عنهم، وبالتالي تفسير الظواهر المختلفة المحيطة بالمنشأة والتي تؤدي إلى ولادة أفكار أكثر إبداعية (يعقوب، ٢٠١٦، ص ١٨٤).

ويدفع استخدام جلسات العصف الذهني إلى التفكير الاستراتيجي الذي يساعد المدققين على مواجهة الآثار السلبية لعملية التدقيق التقليدية التي تعيق إنتاج أفكار جديدة باعتبار هذه الجلسات أداة لنقل المعرفة ومصدراً مهماً لإنتاج نوعين من الأفكار، أولهما أفكار اسمية تنتج خلال مرحلة التقييم، وثانيهما أفكار تفاعلية تنتج من خلال تبادل الأفكار بين المدققين والاستفادة من الخبرات المتنوعة لكل منهم. بالتالي تحسين حكم المدققين واستجابتهم لمخاطر التدقيق (Chen,et al.,2022,p.95).

ويعد تنظيم جلسات العصف الذهني خلال مراحل التدقيق متنفساً للمدققين من ذوي الخبرة مع المدققين الأقل خبرة لتبادل ونقل الأفكار من واقع تجاربهم السابقة مع العميل أو مع عملاء آخرين من خلال فهم مخاطر العميل ونقاط الضعف وتقييمها، أو بتحديد المخاطر المحيطة بعملية التدقيق، مما يمكن للأعضاء المشاركة في تحديد الحسابات الأكثر عرضة للتلاعب وتقييم مدى وجود تحريفات جوهرية فيها، الأمر الذي يؤدي إلى توحيد رأي المدققين واقتناعهم بتقديرهم الشخصي لإصدار حكم مهني موحد يهدف لزيادة كفاءة عملية التدقيق والتأكيد على أهمية مهنة التدقيق في المجتمع ومبررات الحاجة إليها، وبما يبرهن على قوتها ومرونة إطارها وقدرتها على توفير أساليب تدقيق تتناسب مع العلوم الحديثة من خلال تدعيم إيجابيات التدقيق المشتركة وتقليص سلبياتها وزيادة قدرة المدققين على الوثوق بمهنة التدقيق ويعمل المدققين كمجموعة (الشعباني، ٢٠١٧، ص ص ١١٥٢-١١٦١).

ويرى الباحث أن إلزام المعايير الدولية للمدققين باستخدام جلسات العصف الذهني خلال مراحل عملية التدقيق بما تتضمنه من طرح للأفكار المتنوعة من قبل المشاركين حول البيانات المالية للعميل يساهم في تحديد الحسابات الأكثر عرضة للتحريفات الجوهرية وتحسين جودة عملية التدقيق من خلال الاستفادة من خبرة المدققين السابقة في تدقيق هذه البيانات أو بيانات مماثلة لها لشركات أخرى أو من خلال تخصصهم بمجال معين مما يعزز من أداء المدققين في تحليل هذه البيانات وزيادة مهارة المدققين الأقل خبرة لفهم قوائم العميل وطبيعة عمله والإلمام بشكل أكبر ببندود القوائم المالية وبالتالي تحديد البنود المهمة والاستناد إلى ما دعت إليه المعايير المهنية في تدقيق هذه البنود وذلك من أجل التأكيد على عدالتها ومصداقيتها ومطابقتها للواقع، كما أن لهذا الأسلوب أهمية كبيرة في سد الثغرات والفجوات خلال مراحل التدقيق من خلال مشاركة عدد من المدققين الذين يقومون بالتذكير بها في حال إغفالها أو نسيانها، مما يساهم في توفير الوقت اللازم والمخصص لتدقيق هذه البنود وعلى توقيت عملية التدقيق ككل، ويساعد أيضاً على الالتزام بشكل أكبر بتطبيق المعايير المهنية وبناء رأي أكثر دقة وموضوعية مما يعزز ويدعم جودة عملية التدقيق.

2-1-2-2- مقومات استخدام جلسات العصف الذهني في مجال تدقيق الحسابات

إن مقومات نجاح تطبيق جلسات العصف الذهني في مجال تدقيق الحسابات لا يختلف عن مقومات نجاحها في بقية الميادين من حيث عناصرها ومكوناتها ومراحلها، ولكن العامل الأهم في نجاح هذه الجلسات في مهنة التدقيق هو توقيت إجرائها حيث أنه يجب تطبيقها في كافة مراحل التدقيق (التخطيط، التنفيذ، التقرير) وليس عند مرحلة واحدة مع ضرورة أن تمر بالخطوات التالية (المر، ٢٠٢٤، ص ٥٩٨-٥٩٩):

الخطوة الأولى التحضير: حيث يقوم فريق التدقيق بالإعداد لجلسة العصف الذهني من خلال جمع البيانات والمعلومات اللازمة والمتعلقة بالعمل لتحديد العناصر التي سيتم مناقشتها في الجلسة.

الخطوة الثانية التفاعل: تعبر عن ضرورة التفاعل بين أعضاء فريق التدقيق لمناقشة الأفكار التي تم طرحها خلال مرحلة التحضير وتقييمها والنظر في الأفكار الجيدة حول عملية التحريفات المحتملة..

الخطوة الثالثة التقييم: يتم الاطلاع على كل الأفكار المتولدة ثم القيام بتقييمها وتقييمها ويترتب عن هذه الخطوة دمج الأفكار وتعديل خطة التدقيق وفقاً للأفكار الجديدة المقترحة أثناء الجلسة.

وفي هذا الصدد فقد انتقد مجلس الإشراف المحاسبي على الشركات العامة (PCAOB) في تقرير صادر عنه سنة ٢٠٠٧ عدم امتثال أعضاء فريق التدقيق لمتطلبات العصف الذهني، ومن هذه الانتقادات أن جلسات العصف الذهني تتم فقط بعد مرحلة التخطيط، وأيضاً بعد تنفيذ العمل الميداني (PCAOB, 2007, P5).

إن نجاح تطبيق الجلسة في مجال تدقيق الحسابات يتوقف على سمعة وحجم المكتب وعدد المدققين العاملين فيه ومهارتهم وخبرتهم وفهمهم لمتطلبات المعايير المهنية وحاجة مستخدمي القوائم المالية، علماً أن تخصص المدققين في صناعات ومجالات محددة يسهم بتوليد إدراك أعلى بنماذج التحريفات المرتبطة بذلك التخصص والصناعة، وهو ما يمكنهم من القيام بإجراءات أكثر كفاءة وفعالية لكونهم أكثر فهماً لبيئة العمل. بالتالي يكونوا أكثر تحفظاً في إصدار آرائهم، مع الإشارة إلى

أن الملكية العائلية للشركات تؤدي إلى زيادة التحفظ المحاسبي في التقارير المالية لعدة دواعي الأمر الذي يبعدهم عن المكاتب الكبيرة وذات السمعة العالية (السيد، ٢٠١٧، ص ص ٢٤٨-٢٤٩).

كما أن امتلاك مكاتب التدقيق للموارد الضخمة والمستثمرة التي يجب استخدامها لتطبيق جلسات العصف الذهني تعد من أهم مقومات نجاح هذا الأسلوب في مجال التدقيق، حيث تتمثل هذه الموارد بتكنولوجيا المعلومات، البرمجيات، الخبرة والمعرفة والتخصص الدقيق لأعضاء الفريق، القدرة على استشارة بعض الاختصاصيين، امتلاك شبكة علاقات وأفرع دولية، وانتشار واسع هي قليلة بل أن ذلك منحصر بشركات التدقيق العالمية والكبيرة فقط (مثال: شركات Big4). بالتالي احتكارها للعملاء الدوليين والشركات الكبرى (محمود صالح، ٢٠١٩، ص ص ٦٢-٦٣).

وبناء عليه يرى الباحث أن نجاح تطبيق جلسات العصف الذهني لدى منشآت التدقيق وتحقيق المنافع مرتبط بما يتطلبه من تجهيزات سوف تؤدي إلى زيادة ساعات التدقيق. بالتالي سترتفع تكاليف التدقيق وستكون أجور المنشآت التي تطبق هذا الأسلوب مرتفعة بشكل أكبر من المنشآت التي لا تطبقه، كما أن غالبية الشركات الأهلية تسعى للتهرب الضريبي من خلال عدم التصريح عن حجم أعمالها الحقيقي مما يجعلهم يفضلون المدققين ذوي الكفاءة الأقل والأرخص أو تكليف منشآت التدقيق المعروفة لديهم سلفاً والتي تنشأ بينهم علاقات شخصية نتيجة التعامل لمدة طويلة، ويمتد الأمر للشركات المساهمة الكبيرة والمعروفة أيضاً التي تلجأ لنفس الطرق عندما يغلب عليها الطابع الشخصي وذلك بامتلاك غالبية أسهمها من قبل عدة أشخاص فقط وسيطرتهم على قرارات الهيئة العامة والتي من صلاحياتها تكليف مكتب التدقيق. وكون عملية تدقيق البيانات المالية تحدث لمرة واحدة سنوياً وسعياً من المكاتب للسيطرة على تدقيق أكبر عدد من الشركات العاملة مما يجعلها توفر في تكاليف عملية التدقيق والوقت والأتعاب وخصوصاً في حال المضاربة والتسويق بين المنافسين، إضافة لتشعب حجم وأعمال الشركات وضيق فترة التدقيق واللجوء في معظم الأحيان لأسلوب تدقيق العينات يجعل استخدام هذا الأسلوب عبء على مكاتب التدقيق وتحاول التهرب من تطبيقه.

2-2-2- الحكم المهني للمدققين

2-2-2-1- مفهوم الحكم المهني للمدققين

تتم عمليات تدقيق الحسابات في بيئة اقتصادية معقدة وضمن أحداث غير مؤكدة وتهدف لإعطاء رأي فني محايد في بيانات شركات مختلفة في التخصصات والأعمال ومتفاوتة في الحجم والتعقيد الوظيفي والمحاسبي وتخضع لقوانين وتشريعات متباينة بحسب الدولة التي تمارس نشاطها ضمن حدودها. بالتالي من الصعب على معايير التدقيق الدولية أن تحدد إجراءات تدقيق تحيط بكل الصفقات الحالية والمحتملة أو الأحداث غير المالية التي تلبي حاجات مستخدمي بيانات هذه الشركات وهذا ما يجعل مهنة تدقيق الحسابات تعتمد على رأي المدقق الشخصي من أجل اتخاذ الحكم المهني المناسب والذي يعرف على أنه:

تطبيق ما هو ملائم من تدريب ومعرفة وخبرة، في السياق الذي توفره معايير المحاسبة والتدقيق الأخلاقية، عند اتخاذ قرارات مدروسة بشأن التصرفات التي تكون مناسبة في ظل الظروف المحيطة بارتباط التدقيق (IFAC, 2023, P.62). أو هو:

حالة من عدم التأكد والخطر والتعقيد في ظل عدم وجود معيار للقياس، يتطلب تقييم شخصي وتشغيل ذهني من قبل شخص مهني محايد لديه من الخبرة والمعرفة والمهارة ما يكفي لضمان بذل العناية المهنية اللازمة الواجبة، وذلك من خلال إدراك طبيعة خصائص ورموز ودلالات البدائل ومقارنتها لاستنتاج البديل الأمثل بغية اتخاذ القرار بما يتماشى مع المعايير المهنية والسلوكية والأخلاقية والتشريعات والقوانين ذات الصلة (علي، شحاته، والسيد، ٢٠٢٣، ص ١٠). أو يقصد به:

استخدام المهارات والخبرة والمعرفة في سياق معايير المحاسبة الدولية ومعايير التدقيق الدولية وقوانين الضرائب وأخلاقيات المهنة في اتخاذ القرارات المعقولة عند تنفيذ مهام التدقيق، وذلك بهدف تقديم معلومات دقيقة وملائمة لمستخدمي القوائم المالية (Len & Nekhai, 2016, p.22).

وبناء عليه يرى الباحث أن غموض وضبابية المعايير الدولية أو نقص وقصور الإرشادات والإجراءات التفصيلية أو التتويج بشكل عام تجاه معالجة بعض المواقف والأحداث التي تواجه مدقق الحسابات أثناء القيام بمهامه خلال كافة مراحل التدقيق تجعل من إضافة حكمه المهني المعتمد على خبرته وتجاربه العلمية والشخصية والمهنية أساساً مهماً وجوهرياً في إبداء رأيه حول عدالة البيانات المالية المعروضة والتأكيد على مدى مطابقتها للواقع.

2-2-2-2- أنواع الحكم المهني للمدققين:

قامت دراسة (Brown G., et al., 1993,p763) بتقسيم الحكم المهني الذي يحتاجه المدقق لإبداء رأيه في طريقة معالجة البيانات المالية وعرضها إلى ثلاثة أنواع:

١- **الحكم الدلالي Semantic judgment**: يعني أن تطبيق معايير المحاسبة الدولية ومعايير التدقيق الدولية ينطوي على مفاهيم غامضة بطبيعتها كالمعاملة والرقابة وأن تطبيقها على بعض الأحداث والبند يتطلب مسائلة عن دلالية العلاقات فيما بينها.

٢- **الحكم العملي Pragmatic judgment**: يقصد به اتخاذ قرارات حول كيفية تفاعل المستخدمين مع معلومات القوائم المالية، مع الأخذ بالاعتبار صعوبة تحديد حدود وظروف مفاهيم المحاسبة والتدقيق بمعزل عن الأهداف التي تخدمها تلك المفاهيم.

٣- **الحكم المؤسسي Institutional judgment**: هو امتلاك القدرة على الخروج من النظام وتحليله، حيث لا يوجد حد منطقي لعدد الظروف والشروط التي قد تتضمنها معايير التدقيق الدولية ومعايير المحاسبة الدولية.

أما دراسة الشرعي (٢٠١٢، ص ص: ٢٤ - ٢٦) وضعت مدخلين يمكن على أساسهما

تحديد أنواع الحكم المهني للمدققين وهي:

١- **الحكم المهني وفقاً للمدخل السلوكي**: من خلال التركيز على معلومات مدخلات ومخرجات الحكم المهني دون الاهتمام بالطريقة التي تتم بها معالجة المعلومات للوصول إلى الحكم، وذلك بقيام المدقق

بالاجتهاد وتطبيق معرفته بمعايير التدقيق والمحاسبة الدولية وقواعد السوك المهني بهدف اتخاذ الحكم الملائم لاختيار البديل الأنسب من بين البدائل المتاحة.

٢- **الحكم المهني وفقاً للمدخل الإدراكي:** يهدف هذا المدخل للتعرف على كيفية التوصل إلى الحكم في التدقيق من خلال التركيز على أثر عملية التشغيل الذهني للمعلومات التي يعتمد عليها المدقق في إصدار حكمه، فهو عملية إدراكية ذهنية يمارسه المدقق لتشغيل ما تم إدراكه من معلومات تتعلق بالموقف المطلوب اتخاذ الحكم تجاهه ثم دمجها مع رصيد المعرفة المتراكم في ذهنه (خبراته ومعلوماته) بغرض التوصل إلى حكم مهني سليم.

ويرى الباحث أن العلوم الاجتماعية والتي تندرج ضمنها مهنة تدقيق الحسابات تختلف عن العلوم التطبيقية في أسلوب معالجة المواضيع وطريقة اتخاذ القرار حولها، ففي حين تعتمد العلوم التطبيقية (الفيزياء والكيمياء والطب... إلخ) على قوانين ومعادلات ونماذج واضحة يتم تطبيقها وتجريبها، بالتالي الوصول إلى نتائج واضحة لا شكوك ولا جدل فيها الأمر الذي لا تملكه العلوم الاجتماعية بالرغم من استخدامها لبعض الأساليب الرياضية والمعادلات في كثير من الأحيان لإن الاختلاف يكمن في تفسير وتقييم هذه النتائج لكونها تعتمد على آراء ووجهات نظر منفذها وخصوصاً في الجوانب التي لا يمكن قياسها كمياً كتقييم نظام الرقابة الداخلية في الشركة مثلاً والذي يعتمد على حكم المدقق ومدى وثوقه فيه. والأهم من ذلك أن الحكم المهني للمدقق لا يكون مرهون عند نقطة أو موقف معين بل هو يشمل كافة مراحل التدقيق بدءاً من التعاقد مع العميل مروراً بتخطيط عملية التدقيق ليتوسع خلال تنفيذ إجراءات التدقيق وصولاً لمرحلة التقرير وتبني المدقق لرأيه. بالتالي فإن مهنة تدقيق الحسابات تنفرد عن بقية المهن في إعطاء الحكم المهني للمدقق الأهمية والأولوية الكبرى لأن المستفيدين من هذا الرأي الفني المحايد عدة جهات (الإدارة، المساهمين، المؤسسات الحكومية، المجتمع المالي) وكل منهم ينظر له من وجهة خاصة به.

2-2-3- ترشيد الحكم المهني للمدققين

2-2-3-1- مفهوم ترشيد الحكم المهني للمدققين:

تعتمد قوانين الكثير من الدول على تحديد عمر الثامنة عشر للإنسان باعتباره سناً للبلوغ أو سناً للرشد ويطلق على الشخص الذي يجتاز هذا السن مصطلح الانسان البالغ أو الراشد، أي اعتباره يمتلك قدرات مثالية ينتج عنها تصرفات منطقية وعقلانية يتحمل على أساسها المسؤولية، ولا تكون هذه التصرفات منطقية إلا بتوافر العديد من الاعتبارات كالعلم والنضوج وتحكيم العقل (القانون المدني السوري الصادر بالمرسوم التشريعي رقم ٨٤، ١٩٤٩، المادة ٤٦، ص ٥).

ويستخدم مصطلح الترشيح في مجالات متعددة، ويختلف المعنى المقصود به من مجال لآخر، ففي مجال الإنفاق والاستهلاك يُقصد به الاقتصاد فيما ينفقه الفرد أو يستهلكه، أما في مجال اتخاذ القرارات فهو الاختيار بين أفضل البدائل الذي يحقق أقصى المنافع الممكنة بأقل التكاليف، أي تقادي ضياع المكاسب نتيجة اختيار أحسن البدائل الأخرى (النعامي ومرتجي، ٢٠١٦، ص ٢٣٩).

أما ترشيد الحكم المهني للمدققين يعني تحسين الحكم المهني وتهذيبه حتى تصبح القرارات التي يتخذها المدققين على درجة عالية من الموضوعية، بهدف تحقيق أقصى المنافع الممكنة بأقل التكاليف من خلال الالتزام بالقواعد والتوصيات التي نصت عليها المعايير الدولية، وأن يكون هناك تناسب في التأهيل العلمي والعملية للمدققين بغية تقارب واتساق وجهة نظرهم تجاه الموضوع ولضمان عدم وجود اختلاف جوهري في حكمهم الشخصي (رشيد وكوثر، ٢٠١٨، ص ص: ٤٧٧-٤٧٨).

بناء على ما تم ذكره سابقاً يرى الباحث أن المقصود بترشيد الحكم المهني للمدققين هو إيجاد أساليب وإجراءات تهدف لإنتاج لغة مشتركة تُوحد وتقارب طريقة قراءة وإبداء رأي المدققين للحالات التي لا تغطيها المعايير الدولية والتي تسبب تفاوت في الحكم المهني الصادر عنهم والمرتبطة باختلاف تقديرهم الشخصي لنفس الموضوع أو لحالات مماثلة نتيجة تباين خبراتهم العلمية والمهنية

والمعرفية. بالتالي يجب تحقيق تقارب معرفي ومهني بين المدققين مع ضرورة الالتزام بالمبادئ المحاسبية ومعايير وأداء السلوك المهني للتدقيق.

2-3-2-2- مقومات ترشيد الحكم المهني للمدققين:

توجد مجموعة من العوامل التي تدعم ترشيد الحكم المهني للمدققين والمتمثلة بالخبرة المهنية التي يملكونها وتخصصهم الدقيق في مجال صناعة العميل، بالإضافة لممارسة للشك المهني وإجراء المزيد من الإجراءات التحليلية خلال مراحل التدقيق مع الحفاظ على الاستقلالية ومدى تحقيق التكامل بين التدقيق الداخلي والخارجي، وضرورة اجتياز فريق التدقيق لاختبارات وبرامج تدريبية معينة، وإمكانية الاستعانة بخبير قانوني ضمن فريق التدقيق (محمود، ٢٠٢٣، ص ٢٢٦).

وتوصلت دراسة عبد الوهاب (٢٠١٥، ص ص ١٩٤-١٩٥) لبلورة المقومات الأساسية للحكم المهني الرشيد للمدقق وحددتها في ثلاثة جوانب:

١. **الجانب المعرفي:** معرفة المدقق المتعلقة بمبادئ التدقيق وخطواته وفهمه للجوانب الأساسية التي تحكم جوانب الاعتراف والإفصاح والقياس المحاسبي في ظل الإطار المفاهيمي المبني على خصائص المعلومات المحاسبية.

٢. **الجانب المهاري:** يجب أن يكون لدى المدقق المهارات اللازمة لتطويع ما يمتلكه من معرفة للتوصل لحكم مهني مناسب وسليم، ويتضمن الجانب المهاري تنمية الثقة في النفس وتنمية القدرات الذاتية من خلال الاهتمام بالتفاصيل، ومواجهة الخطر، والقدرة على التحليل والنظر إلى تفاصيل الأرقام ومدلولاتها.

٣. **الجانب الأخلاقي والسلوكي:** الحصول على المال أحد أهم المحفزات للتصرفات السلبية للإنسان وكون مهنة تدقيق الحسابات ترتبط بشكل مباشر بالجوانب المالية للشركات، فعلى المدقق تقييم السلوك الأخلاقي والمهني لمعدي القوائم المالية عند تحديد الأصول والالتزامات نظراً لقصور

القوانين والتشريعات في تحقيق سلوك سليم موحد للجميع، وهنا تكمن أهمية الجانب السلوكي المدقق لإصدار حكم مهني سليم.

وتناولت دراسة **حبیبم** (٢٠٢٣، ص ص ٧١-٧٧) موضوع ترشيد الحكم المهني للمدققين

بالتأكيد على مجموعة من الآليات والمداخل التي تساعد المدققين في ترشيد حكمهم المهني ومنها:

١- التحليل الكمي: يعتمد على اتباع المدخل الكمي لتحقيق مستوى أعلى من الكفاءة ودرجة أكبر من الموضوعية بهدف إنجاز أهداف التدقيق من خلال استخدام النماذج الرياضية، البرمجة الخطية وتحليل المدخلات والمخرجات، استخدام النماذج الإحصائية كنظرية الاحتمالات، وأسلوب العينات الإحصائية.

٢- نظم الخبرة: برمجة المعرفة التي يملكها المدقق باستخدام الحاسوب (تقنية الذكاء الاصطناعي).

٣- الأحكام القضائية: التي تصدر للفصل بين أحد المدققين والغير وذلك لتحديد فيما إذا كان المدقق بذل العناية المهنية اللازمة خلال عمله أو هناك تقصير قدر ارتكبه.

وبناء عليه يرى الباحث أن الحكم المهني للمدققين من الصعب أن يتطابق حول المواضيع بشكل كامل ولا توجد آلية معينة تستطيع توحيد حكمهم، ويرجع ذلك لاختلاف السمات الشخصية للمدققين (المهارات المعارف والخبرة العلمية والعملية)، عوامل متعلقة ببيئة العمل وطبيعة صناعته، عوامل متعلقة ببيئة ممارسة المهنة وقصور معايير المحاسبة الدولية والمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية التي لا تستطيع منع الاعتماد على التقدير الشخصي للمحاسبين عند إعداد البيانات المالية (تقدير معدلات اهتلاك الأصول أو تقييم الأصول غير الملموسة). وهو ما يتطلب وضع إجراءات مهنية توجه المدققين في عملهم وتساعدهم في ترشيد حكمهم المهني وتقريب لغة الترشيح فيما بينهم، لذلك نجد أن المنظمات المهنية تصدر إصدارات دورية لمعايير التدقيق والمحاسبة الدولية في محاولة منها لتغطية أوجه القصور في الإصدارات السابقة أو لتعديل أو إضافة إرشادات تساعد المدققين في

معالجة حالات جديدة أو من خلال دعوة المدققين للجوء إلى استخدام أساليب وآليات مطبقة في بقية المجالات بهدف تخفيف خطر التدقيق والمسؤولية القانونية والقضائية التي قد تلاحق مدقق الحسابات.

2-2-4- أثر استخدام جلسات العصف الذهني في ترشيد الحكم المهني للمدققين

يسهم استخدام جلسات العصف الذهني في مكاتب التدقيق في تعزيز جودة الأداء المهني للمدققين كونها وسيلة للمشاركة والتحفيز المعرفي بينهم وأداة مهمة للحصول على أفكار فعّالة وإيجابية للكشف عن حالات الاحتيال وبالتالي زيادة فاعلية عملية التدقيق (Wallace,2016,pp22-23).

وتعمل جلسات العصف الذهني على تحسين الأداء المهني المدققين المشاركين بالجلسة وزيادة خبرتهم والحفاظ على جودة عملية التدقيق، فتتوسع الخبرات بين المدققين والخلفيات العلمية المتعددة يجعلها ضرورية ومهمة لتقييم المخاطر، الأمر الذي يساهم في إضفاء عمق المناقشة بين الفريق وخصوصاً في الأمور الجوهرية وبما يتماشى مع معايير التدقيق الدولية لكشف أماكن الاحتيال وبالتالي توليد أفضل الحلول للمشاكل التي تواجههم (Mohd-Nassir,et al.,2016,p.62).

ونؤكد دراسة (Wendemyer,2010) أن عملية اتخاذ القرار حول قبول التعاقد مع العميل هي المرحلة الأولى من مراحل عملية التدقيق وتساعد جلسات العصف الذهني في اتخاذ قرار أفضل حول قرار قبول التعاقد مع العميل من عدمه، حيث تظهر أهمية الحكم المهني في إطار التعاقد مع العميل، لما يرتبط بهذه الأحكام من أحكام لاحقة عن القوائم المالية للعميل.

لقد بينت الفقرة (A2) من معيار التدقيق الدولي رقم (٣٠٠) أنه لا يعد التخطيط مرحلة منفصلة عن عملية تدقيق البيانات المالية، بل هي عملية مستمرة ومتكررة، وتستمر حتى إكمال عملية ارتباط التدقيق الحالية، وعليه يجب الأخذ في عين الاعتبار مجموعة من الأمور لتعزيز وتقوية الشك

المهني للمدقق لبناء رأيه السليم وهي (IFAC,2023a,ISA300,Part.A2):

١- الإجراءات التحليلية التي ينبغي تطبيقها باعتبارها إجراءات لتقدير المخاطر.

٢- تحديد الأهمية النسبية لبعض البنود.

٣- فهم عام للإطار القانوني والتنظيمي المعمول به لدى المنشأة، وكيفية الالتزام بذلك الإطار.

٤- تحديد الحاجة إلى خبراء أو مختصين.

٥- أداء إجراءات أخرى لتقدير المخاطر عند الحاجة.

إن تنفيذ جلسات العصف الذهني يجب ألا يتم في مرحلة واحدة من مراحل التدقيق فقط بل يجب تطبيقها خلال كافة المراحل، بدايةً في مرحلة التخطيط بهدف مساعدة أعضاء الفريق على تفهم أعمال الشركة وبيئتها وطبيعة عملها ولتحديد الحسابات الأكثر عرضة للتحريفات، وفي مرحلة التنفيذ للتأكيد على كيفية أداء إجراءات التدقيق وإيجاد الحلول للمشاكل التي قد تظهر خلال هذه المرحلة، ثم أثناء مرحلة التقرير من خلال تقييم النتائج التي تم التوصل إليها وتدعيمها بهدف ترشيد حكمهم المهني في تقييم العرض النهائي للقوائم المالية (مصطفى، ٢٠١٥، ص ص: ١٠٣٥-١٠٣٦).

وبناءً عليه يرى الباحث أن اختلاف وتباين الحكم المهني للمدققين يظهر في كل مرحلة من مراحل التدقيق الثلاثة، وعليه فإن استخدام جلسات العصف الذهني من قبل أعضاء الفريق يساعدهم في تحسين حكمهم وترشيده، فحين تلعب هذه الجلسات دوراً مهماً ومحورياً في مرحلة التخطيط لعملية التدقيق بدءاً من قرار قبول التعاقد مع العميل وتحديد البنود ذات الأهمية والزمن والخطوات اللازمة لتحقيق المهمة، يستمر دورها الجوهرية في تحديد الإجراءات الواجب القيام بها لتنفيذ المهام الموضوعية بشكل فعال بما يتلاءم مع متطلبات المعايير المهنية وضمان تعزيز الشك المهني لدى الفريق ومطالبتهم ببذل المزيد من العناية للحصول على أدلة كافية لخفض مخاطر التدقيق بشكل مقبول، ليأتي تطبيقها خلال مرحلة التقرير كعنصر حاسم في توحيد مقاربة تقييم قراءة هذه القوائم وطريقة عرضها ومدى عدالتها وخصوصاً عند عدم التوصل إلى رأي موحد والذي سيؤدي إلى الاختلاف على كتابة التقرير وتأخير صدوره، بالتالي ترشيد بناء الرأي الفني لإصدار الحكم المهني السليم وفي الوقت المناسب، ولقد تناولت المعايير المهنية والعديد من الدراسات الأكاديمية الإجراءات التي يقوم بها المدققين لتحقيق هذا الغرض.

2-2-4-1- أثر جلسات العصف الذهني في ترشيد الحكم المهني للمدققين بتقييم مدى كفاية وفعالية

نظام الرقابة الداخلية:

يُقصد بالرقابة الداخلية بأنها مجموعة القواعد والممارسات التي تستخدمها الشركة للتأكد من أن طريقة تطبيق عملياتها التشغيلية تتم بشكل ناجح وفعال وبما يتوافق مع القوانين واللوائح ذات الصلة (Shah et al., 2023, p493)، أما نظام الرقابة الداخلية الفعال فهو مجموعة الإجراءات والعمليات ذات الأبعاد المحاسبية والإدارية والتشغيلية التي تهدف بشكل أساسي للتحكم بأنشطة الشركة وحماية أصولها من الاحتيال وسوء الاستخدام، والرقابة على استخدام الموارد المتاحة، والتأكد من دقة البيانات المحاسبية المسجلة، ووضع نظام للسلطات والمسؤوليات وتحديد الاختصاصات من خلال تحديد الإجراءات التنفيذية لضمان انسياب العمل (بوالقارة وبوشريبة، ٢٠٢٣، ص ١٣٨).

ولقد بيّن معيار التدقيق الدولي رقم (٣١٥) المدققين بضرورة دراسة وتقويم الرقابة الداخلية للشركة موضع التدقيق لكي يحددوا مدى إمكانية الاعتماد عليها، حيث تناولت الفقرات (٢١-٢٦) ضرورة قيام المدققين بفهم بيئة الرقابة وأنشطتها وآلية الشركة في تقييم المخاطر ذات الصلة بإعداد القوائم المالية لتحديد مدى اختبارات التدقيق وتوقيتها وطبيعتها للوصول بخطر الاكتشاف لأقل مستوى في ظل مستوى مقبول من خطر التدقيق (IFAC, 2023, ISA315)، وأكدت الفقرة (٧) من المعيار (٢٦٥) ضرورة قيام المدققين بتحديد ما إذا كان قد تم التعرف على وجه واحد أو أكثر من أوجه القصور في الرقابة الداخلية استناداً إلى أعمال التدقيق التي تم تنفيذها (IFAC, 2023, ISA265).

ويجب على المدققين إجراء مناقشات مع المستوى المناسب من الموظفين لتقييم فعالية الرقابة الداخلية لدى الشركة، والرجوع إلى الوثائق المختلفة كاللوائح المحاسبية والمالية التي تحدد الإجراءات المختلفة، والخرائط التنظيمية، وتوصيف الوظائف، وخرائط التدفق، وتقارير التدقيق الخاصة بالتدقيق الداخلي وأوراقه وبرامجه، ودراسة تتابع الإجراءات المستخدمة في معالجة مختلف أنواع العمليات الرئيسية (القاضي، دحدوح، قريط، ٢٠١٤، ص ص ٣١٤-٣١٥).

إن تحسين الاتصال بين المدققين وتبادل المعلومات وتوليد الأفكار الابتكارية الذي توفره جلسات العصف الذهني يسهم في تقييم الرقابة المحاسبية بشكل أكبر باعتبارها أحد العناصر الرئيسية للشركة من خلال التأكيد على دقة البيانات المحاسبية المسجلة التي بدورها تؤثر على عدالة محتوى القوائم المالية الختامية ودرجة إفصاحها وهو الهدف الرئيس الذي ترمي إليه مهنة التدقيق، وبالتالي إمكانية الاعتماد عليها والوثوق بها، لأن قصور وغياب هذا النوع من الرقابة سيؤدي لقيام المدقق بالمزيد من الاختبارات والتوسع في نطاق الدفاتر والسجلات (عواد، ٢٠٢٣، ص ٣٠-٣٥).

وبناءً عليه يرى الباحث أن ازدياد حجم الشركات وانتشار فروع خارجية لبعضها وتعدد الأقسام المنضوية تحت كل منها وتداخل أعمالها مع اختلاف الهيكل التنظيمي والمسؤوليات والصلاحيات والمهام لكل وظيفة وما رافقه من تشعب بالإجراءات وتعقيد بالأعمال المحاسبية يحتم على المدققين البدء بتقييم بيئة الرقابة الداخلية للشركة كونها كما سُميت خط الدفاع الرئيسي للوقاية من إصدار التقارير المالية الاحتياطية. وتأتي أهمية تنفيذ جلسات العصف الذهني من قبل المدققين عند تقييم نظام الرقابة الداخلية لتحقيق الفائدة بشكل أكبر مما تولده جلسات التدقيق الاعتيادية وذلك لما ينتج عنها من توليد كمية كبيرة ومتنوعة من الأفكار الإبداعية من قبل المشاركين والمستمدة من خبرتهم ومعرفتهم السابقة مع العميل أو مع شركات سابقة لتؤيد الرأي الفني حول مدى قوة هذا النظام وتحديد نقاط الضعف والقصور وإمكانية الاعتماد عليه وبالتالي ترشيد حكم المدققين بشكل أكبر وأكثر فعالية. وذلك بدراسة وتقييم بيئة وإجراءات الرقابة المرافقة لقيام الشركة بعملياتها التشغيلية، ومدى متانة هيكل النظام المحاسبي وفحص السجلات والدفاتر وكيفية معالجة المعلومات وإجراءات الفصل بين المهام، وتقييم فعالية الإدارة في الاستمرار في متابعة الأنشطة ومدى الالتزام وإمكانية التطوير لأنظمة الرقابة الداخلية عند حدوث أي خطر. لذلك كلما كان نظام الرقابة الداخلية فعال وقوي أسهم ذلك في اعتماد المدققين عليه وساعدهم في تحديد الاختبارات التي سيقومون بها وتجنب واختصار الكثير من الاختبارات غير الضرورية والتفصيلية.

2-4-2-2- أثر جلسات العصف الذهني في ترشيد الحكم المهني للمدققين المتعلق بتقييم أرصدة

التقديرات المحاسبية:

تعبّر التقديرات المحاسبية عن القيم المالية التقريبية لبعض عناصر القوائم المالية في ضوء محدودية المعلومات المتاحة عنهم وعدد العوامل المؤثرة فيهم وإمكانية تغييرها في المستقبل بالإضافة لوجود حالة من عدم التأكد تحيط بهذه القيم كونها تستند في تحديدها على الحكم المهني لواقع التقديرات المحاسبية أو معدي البيانات المالية في ضوء خبرتهم السابقة من خلال الاعتماد على أسس معينة بما يؤدي إلى تقليل درجة الخطأ في التقدير إلى أدنى حد ممكن (فرماوي، ٢٠١٨، ص ٤).

إن تحييز الإدارة عند تقدير هذه الأرصدة وممارستها للمحاسبة الإبداعية وأسلوب إدارة الأرباح بغية التلاعب في عناصر القوائم المالية لأهداف شخصية من خلال استغلال قلة إرشادات المعايير الدولية لكيفية إعداد التقديرات المحاسبية أو لجؤها لاستخدام أسلوب التحفظ المحاسبي يعد من أهم المشكلات التي تواجه دقة تحديد هذه التقديرات من قبل المدقق (جلال وآخرون، ٢٠٢١، ص ٢٩).

ولقد نصت المادة (١١) من معيار التدقيق الدولي رقم (٥٤٠) أنه يجب على المدقق أن يحدد وفقاً لحكمه المهني ما إذا كان أي من التقديرات المحاسبية التي قد تم التعرف عليها تحتوي على عدم تأكد مرتفع للتقدير ينشأ عنه مخاطر مهمة (IFAC, 2023, ISA540)، كما أكدت المادة (٥٠) من معيار المراجعة الأمريكي (٩٩) أن أحكام المدقق أكثر أهمية في تقييم المبادئ المحاسبية وخاصة المتعلقة بالقياسات غير الموضوعية والمعاملات المعقدة والتقييمات الشخصية لمعدي هذه القوائم (AICPA, 2002, SAS NO. 99)، وأشار معيار التدقيق الدولي رقم (٣١٥) أنه يجب على المدقق الحصول على فهم لنظام المعلومات بما في ذلك آلية التقرير المالي المستخدمة في إعداد القوائم المالية للمنشأة، بما في ذلك التقديرات المحاسبية لعناصر القوائم المالية المهمة والإفصاحات المرتبطة بها (IFAC, 2023, ISA315).

ويتعين على المدقق تقييم معقولية التقديرات المحاسبية للعميل من خلال تحديد فيما إذا كانت الإدارة قد حددت جميع الظروف التي تتطلب تقديرات جوهرية ثم مراجعة واختبار العمليات التي تمت في تحديد هذه التقديرات كاختبارات الرقابة، واختبار مدى ملائمة وموثوقية البيانات التي استخدمت لتقدير هذه الأرصدة ودقة الحسابات التي تم إجرائها ومراجعة الأحداث والمعاملات اللاحقة المتعلقة بهذه التقديرات من أجل توفير أدلة كافية حول معقوليتها (حدوت وآخرون، ٢٠٢٣، ص ٢٩٨).

ولذلك فإن حالة عدم التأكد التي تواجه المدققين بشأن التقديرات المحاسبية المعقدة والمداخل المستقبلية يؤدي إلى صعوبة إصدار حكم مهني موحد متعلق بهذه التقديرات مما يدعو إلى تغيير وتطوير الإطار التنظيمي للحكم المهني للمدققين (Peecher et al., 2013, p597). ونظراً لهذه الحاجة اللازمة لتوفير المزيد من الخبرة والمعرفة الضرورية لإصدار حكم مهني أكثر فاعلية فإنه يمكن الاستعانة بجلسات العصف الذهني من أجل مناقشة مدى وجود تحيزات في التقديرات المحاسبية، وتقييم معقولية التقديرات المحاسبية لبنود القوائم المالية، وكذلك تقدير العمليات والأحداث غير العادية الهامة (غالي، ٢٠١٦، ص ص ٤٦١-٤٦٢).

وبناء عليه يرى الباحث أن استخدام التقدير الشخصي لمعدي القوائم المالية في تقييم أرصدة التقديرات المحاسبية لبعض البنود الناتج عن نقص إرشادات المعايير الدولية لكيفية تقديرها وحسابها، أو كون هذه التقديرات تُعدّ لأحداث محتملة الحدوث في المستقبل ويتم تقديرها في حالة من عدم التأكد ونقص المعلومات الأمر الذي ينتج عنه أخطاء في قيمتها إما لقلة خبرة معديها في طريقة التقدير والحساب، أو كون ذلك يشكل ملعباً مهماً للإدارة لإخفاء الاحتيال (من خلال تعظيم القيم لرفع قيمة الأرباح بهدف إظهار كفاءتها أو بتخفيض القيم لخفض الأرباح لغايات التهرب الضريبي) وبالتالي تضليل القوائم المالية بطرق قد تبدو مشروعة وهو بدوره ما يشكل تحدياً كبيراً لدى المدققين لضرورة الاعتماد على حكمهم المهني عند تقييم مدى دقة ومعقولية هذه التقديرات لاسيما مع عدم وجود أي وسيلة دقيقة للقياس. وعليه فإن استخدام المدققين لجلسات العصف الذهني يسهم في ترشيد حكمهم

المهني المتعلق بتقييم أرصدة التقديرات المحاسبية بشكل أكبر من خلال توليد أفكار أكثر إبداعية مبنية على خبرتهم ومعرفتهم وتجاربهم وتخصصهم للتأكيد على مدى معقولية هذه القيم من خلال مقارنتها مع بيانات السنوات السابقة لنفس الشركة أو مع بيانات شركات مماثلة بالتخصص أو بربطها بالعوامل الاقتصادية المحيطة وخصوصاً في الحالات التي يصعب تقديرها وتتعدد وتختلف وجهات النظر حولها (كتقدير العمر الإنتاجي للأصول ونسب استهلاكها، تقدير قيمة المخصصات المشككة).

2-2-4-3- أثر جلسات العصف الذهني في ترشيد الحكم المهني للمدققين المتعلق بتنفيذ الإجراءات التحليلية:

إن التعقيد المتداخل للعمليات التجارية وتزايد حجم التقارير المالية والتحديات الكبيرة التي تواجه المدققين في ضمان دقة وكفاءة وموثوقية إجراءات التدقيق يجعل استخدام الإجراءات التحليلية جزء لا يتجزأ من عملية التدقيق (Onin&Prylutsky,2023,p318)، حيث أن هذه الإجراءات تعد من أهم الأدوات التي تساعد المدققين في التأكيد على خلو القوائم المالية من التحريفات الجوهرية من خلال اختبار وتقييم أدلة الإثبات التي يتم الحصول عليها وذلك بإخضاعها لتحليل النسب والمؤشرات المالية والرياضية والإحصائية وبحث التقلبات والعلاقات بين البيانات المالية وغير المالية، بالإضافة لإنها ضرورة تفرضها اعتبارات الوقت والتكلفة وخصوصاً مع الانتقال للاعتماد على العينات الإحصائية أثناء التدقيق (عويس وبواعنة، ٢٠٢١، ص ٤٣١).

تناولت معايير التدقيق الدولية مسؤولية المدققين في تنفيذ الإجراءات التحليلية كإجراءات لتقييم المخاطر كما تناولها المعيار (ISA(315)، وما قدّمه المعيار (ISA(330 من إرشادات بشأن طبيعة هذه الإجراءات وتوقيتها ومداهما استجابة للمخاطر المقيّمة، وكذلك المعيار (ISA(520 الذي حمل عنوان "الإجراءات التحليلية" والذي بدوره حدد مسؤولية المدققين في تنفيذ الإجراءات التحليلية لتكوين استنتاج عام عن القوائم المالية، حيث وضّحت الفقرة (A4) منه أن القرار المتعلق بتنفيذ الإجراءات التحليلية من قبل المدققين يتوقف على مستوى التأكيد لاختبارات التفاصيل، أو الإجراءات

التحليلية الأساسية أو مزيج من كليهما لتحديد حكم المدققين بشأن الفاعلية والكفاءة المتوقعة لإجراءات التدقيق المتاحة بهدف تخفيض خطر التدقيق إلى مستوى منخفض بدرجة يمكن قبولها (IFAC,2023,ISA520.A4). حيث يقوم المدققين بتطبيق الاختبارات الأساسية للكشف عن الأخطاء المادية على مستوى الأدلة كاستجابة لاحتمال حدوث المخاطر وتشمل هذه الاختبارات: اختبارات التفاصيل لفئات خاصة من المعاملات وأرصدة الحسابات والإفصاحات، والإجراءات التحليلية الأساسية. كما أنه يجب على المدقق تنفيذ إجراءات تدقيق أخرى بالتزامن مع الاستفسار للحصول على أدلة تدقيق حول الفعالية التشغيلية لأدوات الرقابة (IFAC,2023,ISA330).

وتأتي أهمية الإجراءات التحليلية التي يقوم بها المدققين خلال مراحل التدقيق باعتبارها إجراءات إضافية تساعدهم في اكتساب درجة معينة من الثقة في طريقة معالجة بيانات القوائم المالية دون الحاجة للتعمق في التفاصيل وذلك باختبار العمليات والأرصدة لتحديد المجالات ذات المخاطر المتوقعة والمرتبعة التي تحتاج لمزيد من الفحص بهدف تدعيم رأي المدققين بالنتيجة التي تم التوصل إليها بما يسهم في تقليل حجم الإجراءات الواجب القيام بها (الدليمي، ٢٠٢٣، ص ص ٤٩-٥٠).

واستناداً لما سبق يرى الباحث أن كمية الإجراءات التحليلية أو عدد الأساليب والاختبارات التي تتم خلال مراحل التدقيق غير محددة بدقة من قبل المعايير الدولية بل أنها تتيح إمكانية تنفيذ أي اختبارات يراها المدققين مناسبة في سبيل تكوين رأي موحد، حتى أن التقنيات التي تنفذ بها هذه الإجراءات متفاوتة النتائج ويختلف أسلوب تقديرها أو تطبيقها من مدقق لآخر خاصة عند تطبيق الأساليب الوصفية غير الكمية التي تعتمد على خبرة المدققين ومهاراتهم الشخصية، لذلك فإن استخدام جلسات العصف الذهني يساعد فريق التدقيق في تحديد أنواع الإجراءات التحليلية اللازمة والكافية، أو مدى الحاجة لتطبيق اختبارات إضافية تفصيلية على بعض الأرصدة، كما تسهم بإمكانية تطبيق أكبر كمية من الإجراءات والاختبارات الحديثة وذلك بالاستفادة من الخبرات والمهارات السابقة لأعضاء

فريق التدقيق بما يعزز من ترشيد الحكم المهني بشكل أكبر واختصار زمن التدقيق الذي يؤدي بدوره إلى تخفيض تكلفة عملية التدقيق.

2-2-4-4- أثر جلسات العصف الذهني في ترشيد الحكم المهني للمدققين المتعلق بتقييم مدى كفاية وصلاحيّة أدلة الإثبات:

يتمثل مفهوم أدلة الإثبات في الحقائق التي يلمسها المدققين أو التي تقع تحت نظرهم أو المعلومات التي يتحصلون عليها من خلال إجراءات التدقيق من مصادر داخل وخارج الشركة والتي ستؤثر على حكمهم عند تكوين الرأي وكتابة التقرير عن مدى سلامة عرض وعدالة محتوى القوائم المالية المطلوب إبداء الرأي بها (مطامير وآخرون، ٢٠٢١، ص: ٢٣-٢٤).

ولقد وضّحت الفقرة (A5) من معيار التدقيق الدولي رقم (٥٠٠) أن أدلة الإثبات ضرورية لدعم رأي المدققين وتقريرهم، فهي تراكمية بطبيعتها ويتم الحصول عليها بشكل أساسي من إجراءات التدقيق التي يتم تنفيذها، وتعد السجلات المحاسبية ومصادر المعلومات داخل المنشأة، والمعلومات التي يتم الحصول عليها من مصادر أخرى، والمعلومات التي يتم إعدادها من قبل خبير خارجي، والمصادقات، والاستفسارات أهم المصادر التي تساعد المدققين في الحصول على أدلة الإثبات، كما أكدت الفقرة (A8) أن كفاية أدلة الإثبات ومناسبتها عاملان مرتبطان ببعضهما، وتعد الكفاية مقياساً لكمية الأدلة. وتتأثر كمية أدلة الإثبات المطلوبة بتقييم المدققين لمخاطر التحريفات الجوهرية (كلما ارتفعت المخاطر المقيّمة، زادت أدلة الإثبات التي يجب الحصول عليها). وبجودة الأدلة (كلما زادت الجودة، قلّت الأدلة المطلوبة) غير أن الحصول على المزيد من أدلة الإثبات قد لا يعوّض عن ضعف جودتها (IFAC,2023,ISA500).

يجب على المدققين تطوير عمليات إجراءات التدقيق الصحيحة وفقاً للمواقف التي يتعرضون لها من خلال جمع أدلة كافية وذات صلة، وتتمثل خصائص أدلة الإثبات الكافية بحجم البيانات التي يتم جمعها ومدى تنوعها وتوافرها في الوقت المناسب وصلتها وملائمتها بتقييم مخاطر التحريفات

بالتالي إمكانية الاعتماد عليها في تكوين الرأي، أما إذا كانت ذات مستوى منخفض من الموثوقية والأهمية سيكون هناك حاجة دائمة لجمع بيانات أخرى (Fidiana& Retnani,2023,p.93).

ويمكن الاعتماد على جلسات العصف الذهني في تقييم مدى صلاحية وكفاية أدلة الإثبات ككل لما توفره من تبادل الأفكار وخبرات الأعضاء بما يتعلق بالحصول على الأدلة الكافية والمناسبة، وتحديد طبيعة إجراءات التدقيق الملائمة، والموازنة بين التكلفة والمنفعة وتحديد المناطق التي يحتمل أن يوجد بها ثغرات بالتالي الحاجة إلى أدلة إضافية حتى يستطيع المدققين التوصل إلى استنتاجات معقولة يبنون عليها رأيهم وإصدار حكمهم المهني (غالي، ٢٠١٦، ص ٤٦٣).

وبناء على ما سبق يرى الباحث أن استخدام المدققين لاختبار العينات يجعل من الصعب إيجاد نموذج أو صيغة رياضية يمكن اعتمادها كأساس ومنهج لتحديد أدلة الإثبات الكافية أو لتوحيد طرق جمع هذه الأدلة بشكل يتناسب مع محتويات القوائم المالية لجميع الشركات نتيجة اختلاف بيئة الأعمال وطبيعة أهمية عناصر هذه القوائم بالتالي فهو يخضع للتقدير الشخصي للمدققين. لذلك فإن استخدام جلسات العصف الذهني يساعد فريق التدقيق في مرحلة التخطيط من خلال اختيار العينة الإحصائية الكافية والمكونة من العناصر الضرورية للاختبارات والتي تمثل المجتمع الحقيقي أو البنود التي من المحتمل أن تتعرض لتحريفات جوهرية مما يسهم في تخفيض بعض الاختبارات التفصيلية غير المهمة وتقليل زمن وتكلفة عملية التدقيق، ثم تسهم بمساعدة المدققين أثناء عملية التدقيق من خلال الاختبارات التي يقوم بها المدققين للأدلة التي تم جمعها وتبادل الأفكار والخبرات حول دقة وعدالة عرضها ومعالجتها ومدى إمكانية الاعتماد عليها والحاجة للحصول على أدلة إضافية، وأخيراً خلال مرحلة التقرير من خلال مساهمتها في تبني المدققين لرأيهم المهني والحصول على تأكيد معقول في ضوء ما تم الحصول عليه من أدلة كافية من وجهة نظرهم باعتبارها مرضية وليست حاسمة تسهم في ترشيد حكمهم المهني وبالتالي إصدار تقرير يعبر بدقة عن الحكم المهني المحايد للمدققين حول القوائم المطلوب إبداء الرأي بها.

2-2-4-5- أثر جلسات العصف الذهني في ترشيد الحكم المهني للمدققين المتعلق بتقييم مدى قدرة

المنشأة على الاستمرارية:

يعد فرض الاستمرارية من أهم الفروض المحاسبية التي تحكم عمليات القياس والتسجيل والتلخيص لنتائج الأحداث الاقتصادية المستخدمة في إعداد القوائم المالية والتي تقتض أن المنشأة مستمرة وستظل تعمل بالأنشطة التي أنشأت من أجلها في المستقبل المنظور، ولا يوجد نية لدى الإدارة في التصفية أو تقليص حجم العمليات وفي حالة العكس يجب أن تُعد البيانات المالية على أساس مختلف ويجب الإفصاح عن ذلك (هارون، ٢٠٢٢، ص ٤١٤).

ولقد أصدر اتحاد الدولي للمحاسبين معيار التدقيق رقم (٥٧٠) الخاص بفرض الاستمرارية والذي يهدف إلى توفير إرشادات حول مسؤولية المدققين عند تدقيق القوائم المالية بملائمة الاستمرارية كأساس لإعداد البيانات المالية، حيث نصت الفقرة (١٨) منه أنه استناداً إلى أدلة الإثبات التي تم الحصول عليها، يجب على المدقق أن يستنتج طبقاً لحكمه المهني، ما إذا كان يوجد عدم تأكيد جوهري ذو علاقة بأحداث أو ظروف والتي بمفردها أو في مجموعها قد تُلقي شكاً كبيراً بشأن قدرة المنشأة على البقاء كمنشأة مستمرة (IFAC, 2023, ISA570).

إن إحدى أهم مسؤوليات مدقق الحسابات تتركز في الحكم على مدى ملائمة تطبيق الإدارة لفرض الاستمرارية عند إعداد القوائم المالية لفترة زمنية مستقبلية لا تقل عن السنة، مع الأخذ بعين الاعتبار جميع المعلومات المتاحة بشأن الاستمرارية حتى تاريخ إعداد تقرير التدقيق والحصول على الأدلة التي تدعم هذه الاستنتاجات، والقيام بتقييم خطط الإدارة لمواجهة أي أحداث مستقبلية سلبية قد تؤثر على استمرارية الشركة ومدى الإفصاح عن ذلك في تلك القوائم (رزق، ٢٠٢٣، ص ٣٢٨).

ويجب على المدققين التركيز على تقييم مجموعة من المؤشرات المالية وغير المالية التي يمكن أن تمثل شكاً جوهرياً حول قدرة المنشأة على الاستمرارية كنقص السيولة ومدى قدرة المنشأة على تسديد التزاماتها، والتدفقات النقدية السالبة الناتجة من الأنشطة التشغيلية، وانخفاض قدرتها على

الحصول على التمويل نظراً لانخفاض أدائها (أمين، ٢٠٢٣، ص ٦١٣)، وبذل المزيد من العناية المهنية بإجراء المزيد من الاختبارات الرياضية والحسابية بخصوص تحليل البيانات الضخمة للشركة كونها تمثل مجالاً كبيراً في عدم قدرة على الاستمرار (Ditkaew& Suttipun,2023,p.272).

إن تنفيذ جلسات العصف الذهني في دراسة ملف الشركة خلال مرحلة التخطيط بالاعتماد على الذكاء التجميعي للأعضاء من أجل تحديد الظروف والأحداث التي قد تؤثر على استمرارية الشركة لفترة زمنية مناسبة وتحديد إجراءات التدقيق اللازمة للاستجابة لهذه الظروف والأحداث، ثم القيام بتجميع أدلة التدقيق حول هذه الظروف السابقة والتنبه لأية ظروف قد تحدث أثناء تنفيذ مهام التدقيق، ليتم تقييم إجراءات الاستجابة المنفذة فيما إذا كانت قد أزلت الشكوك المتعلقة بالاستمرارية يسهم بترشيد حكم المدققين حول تقييم قدرة الشركة على الاستمرارية بشكل أفضل وبالتالي مدى الحاجة للحفاظ والإفصاح عنه في التقرير النهائي (شاذلي، وعشماوي، ٢٠١٨، ص ٤٩).

واستناداً إلى ما سبق يرى الباحث أن تقييم قدرة المنشأة على الاستمرارية يشكل تحدياً كبيراً يواجه المدققين كونه مرتبط بفقدان العميل وخاصة لدى الشركات المتعثرة أو نتيجة الخوف من المقاضاة، أو بسبب الأحداث والتغيرات العالمية التي تؤثر بشكل كبير على نتائج أعمال الشركات ويمكنها إنهاء وجودها ونشاطها في غضون أيام قليلة خصوصاً في المرحلة الحالية التي تتغير فيها الظروف السياسية، وتتبدل بموجبها المتغيرات الاقتصادية نتيجة التضخم والكساد الحالي، أو بسبب الظروف الطارئة (حدوث جائحة كورونا وظروف الحجر التي تسببت بتعطيل حركة التجارة العالمية والتي نتج عنها إغلاق الكثير من الشركات في كل دول العالم وفقدان استمراريته بالرغم من نجاح وسلامة عملياتها علماً أن تبعات هذه الجائحة ما تزال مستمرة حتى اليوم). بالتالي فإن استخدام جلسات العصف الذهني خلال مراحل التدقيق تسهم بشكل أفضل في تقييم الأحداث أو الظروف الحالية المرتبطة ببيئة عمل الشركة أو بمحتوى بياناتها التي تم الإفصاح عنها والتي يمكن أن تشكل شكاً جوهرياً يؤثر على قدرة المنشأة على الاستمرارية وذلك بما توفره من منظومة متكاملة من الأفكار

المبدعة تنتج عن العقلية المتسائلة والمشككة للأعضاء والتي تكسب المدققين خبرة ومهارة للحصول أدلة كافية من خلال إجراء المزيد من الاختبارات والإجراءات التحليلية لتقييم المخاطر بشكل فعال، والتعمق في تحليل نسب المديونية والربحية والتشغيل، ودراسة احتمالية حدوث دعاوى قضائية ضد الشركة، والحصول على إقرارات من الإدارة عن خططها ومعلوماتها وإجراءاتها المستقبلية ومدى قدرتها على سداد التزاماتها في مواعيد استحقاقها بهدف الوصول إلى قناعة كافية تسهم في ترشيد حكمهم المهني بشكل أكثر كفاءة حول قدرة الشركة على الاستمرار.

2-2-4-6- أثر جلسات العصف الذهني في ترشيد الحكم المهني للمدققين المتعلق بحدود الأهمية النسبية:

تعد المعلومات المحاسبية جوهرية إذا كان حذفها أو التلاعب بها يمكن أن يؤثر على القرارات التي يتخذها المستخدمون في ضوء الظروف المحيطة لشركة معينة، وتعتمد على حجم أو طبيعة بنود التقرير المالي أو كليهما (FASB,2018,NO.8, pp: 2-3).

أما فيما يتعلق بإجراءات تنفيذ عملية التدقيق تجاه الأهمية النسبية فقد وضع معيار التدقيق الدولي رقم (٣٢٠) أن تحديد المدقق للأهمية النسبية هو مسألة حكم مهني، ففي ضوء تخطيط وتنفيذ عملية التدقيق، يستخدم المدقق مفهوم الأهمية النسبية، ويتأثر بإدراكه لاحتياجات مستخدمي القوائم المالية من المعلومات المالية، ويطبق مفهوم الأهمية النسبية بمعرفة المدقق في كل من مراحل تخطيط وتنفيذ عملية التدقيق (IFAC,2023,ISA320). أما المعيار (٤٥٠) فقد تناول تقييم التحريفات التي تم تحديدها أثناء عملية التدقيق والمرتبطة بعوامل نوعية مع الأهمية النسبية بهدف مساعدة المدققين في تقييم النتائج التي توصلوا إليها (IFAC,2023,ISA450).

ويعد التحديد الصحيح للأهمية النسبية من قبل المدققين عنصراً هاماً في إبداء الرأي وأداة رئيسية في تخطيط وتنفيذ عملية التدقيق كونه يساعد المدققين في تحديد طبيعة توقيت إجراءات التدقيق، ولكن أكبر مشكلة تواجه المدققين هي كيفية تحديد حد أو قيمة لهذه الأهمية لا سيما في ظل

غياب الإرشادات التوجيهية الموحدة والاعتماد على الحكم الشخصي، بالتالي يمكن اعتماد مقياس كمي لتحديد مدى الأهمية النسبية وهو عبارة عن نسبة مئوية تتراوح بين (٥%) إلى (١٠%) من الدخل قبل الضريبة (شرف، ٢٠٢٠، ص ص: ٩-١١). ويجب ألا يستند الحكم المهني الخاص بتحديد الأهمية النسبية إلى مقاييس كمية فقط، بل يجب أن يأخذ بعض المحددات النوعية بعين الاعتبار كالبنود التي يمكن التلاعب بها، أو التي تؤثر على الالتزام بالمتطلبات التنظيمية أو التعاقدية، أو بعض البنود التي تؤثر على التدفقات النقدية والأرباح المتوقعة، أو التي تسبب فعل غير قانوني وتعرض الشركة لملاحقة قضائية، أو البنود التي يمكن أن تؤثر على القرارات الاقتصادية لمستخدمي القوائم المالية (Choudhary et al., 2017).

واستناداً إلى ما سبق يرى الباحث أن مفهوم الأهمية النسبية هو مفهوم نسبي وليس مطلق ويختلف تقديره وتحديده بين المدققين حيث أنه من الصعب جداً تطابق رؤية المدققين حوله فهو يعتمد على حكمهم المهني بشكل كامل نتيجة غياب إرشادات معايير التدقيق الدولية في تحديد مقياس كمي لتحديد حدود الأهمية النسبية لبنود القوائم المالية وذلك لسببين، الأول هو الخوف من تكاسل بعض المدققين واعتمادهم المقياس بشكل حرفي وتقليل بذل المزيد من العناية المهنية، والثاني لأن تحديد رقم محدد قد يكون جوهرياً لقوائم شركة معينة ولكنه لا يكون جوهرياً لشركة أخرى بنفس المجال فكيف الحال لشركات تعمل بصناعات ومجالات أخرى، والأمر الآخر الواجب أخذه بعين الاعتبار أن هناك بنود قد لا تشكل قيمها نسبة مهمة من إجمالي القائمة ولكن لها تأثير كبير على الشركة أو على قرارات المستخدمين النهائيين. بالتالي فإن استخدام جلسات العصف الذهني في مكاتب التدقيق يساعد المدققين في تحديد حدود الأهمية النسبية لبنود القوائم المالية لشركة العميل في مرحلة مبكرة بالاعتماد على كثرة الأفكار المتولدة في الجلسة من فهم المدققين لبيانات وصناعة العميل وتعاملهم السابق معه أو من خلال تدقيقهم لشركات مماثلة، وهو ما يؤثر في نطاق وخطة وتوقيت عملية التدقيق وأداء

وإجراءات وطريقة جمع الأدلة اللازمة واختصار التعب والجهد الواجب تنفيذه بشكل أكثر فاعلية حول كفاية الإجراءات التي تم تنفيذها والأدلة التي تم الحصول عليها بهدف ترشيد حكمهم المهني.

2-2-4-7- أثر جلسات العف الذهني في ترشيد الحكم المهني للمدققين المتعلق بتقييم مخاطر

التحريفات الجوهرية:

إن التحريفات الجوهرية في القوائم المالية تكون ناتجة إما عن الخطأ (تحريف غير متعمد) أو ناتجة عن الاحتيال (تحريف متعمد)، ويتم التمييز بين الأخطاء والاحتيال على أساس القصد والعمد "Intentional"، فالأخطاء تشير إلى التحريف أو التصرفات غير المقصودة في القوائم المالية، أما الاحتيال فيشير إلى التصرف العمدي المقصود (AICPA, SAS 99.2020, Par.5, P.6).

ولقد وضّحت الفقرة (١٠) من معيار التدقيق الدولي رقم (٣١٥) بأنه يجب على الشريك المسؤول عن الارتباط بعملية التدقيق والأعضاء الآخرين الرئيسيين في فريق التدقيق مناقشة قابلية تعرض البيانات الواردة في القوائم المالية للشركة لتحريف جوهري وتطبيق إطار تقديم البيانات المالية الملائم على حقائق وظروف الشركة (IFAC, 2023, ISA315, p.280). كما طالبت الفقرتين (A24-A44) من معيار التدقيق الدولي رقم (٢٤٠) بأنه يجب على المدققين تحديد عوامل خطر الاحتيال عند تقدير مخاطر التحريفات الجوهرية بسبب الاحتيال وأن يمارسوا حكمهم المهني في تحديد طبيعة، وتوقيت، ومدى اختبارات الكشف عن الاحتيال (IFAC, 2023, ISA240, p.280).

ويسعى المدققين الحصول على تأكيد معقول بأن القوائم المالية بمجملها تخلو من التحريفات الجوهرية سواء الناتجة عن الاحتيال أو الخطأ، حيث يسهم تنفيذهم لجلسات العصف الذهني على تحقيق منافع كبيرة متعلقة بالتفكير الاستراتيجي حول الاحتيال وإجراء اختبارات لا يمكن التنبؤ بها من قبل الإدارة وتوقع كيفية قيامها به وإخفائه عن إجراءات التدقيق الاعتيادية، ثم ربط تقييمهم لمخاطر الاحتيال المرتفعة بإجراءات التدقيق الأكثر فاعلية (رشيد، والسقا، ٢٠١٥، ص ص ١٥-١٩).

كما تسهم هذه الجلسات في تعزيز الشك المهني للمدققين حول فهم نشاط الشركة الخاضعة للتدقيق ومجال صناعيتها وبنية ومكونات قوائمها المالية، وتوليد أفكار كبيرة ومتنوعة حول البنود التي يمكن أن تتعرض للتحريف، والتعمق بشكل أكبر في دراسة عوامل الاحتيال أو ما يعرف بمثلث الاحتيال (الفرص، التبريرات، الضغوط) والتركيز على المعاملات غير العادية والنسب المئوية المشكوك فيها والتفسيرات غير المعقولة للإدارة والموظفين (الكعبي، والعاني، ٢٠٢٠، ص ص ٤٣٤-٤٣٥). ويجب على المدققين في البداية تقدير خطر الاحتيال المرتبط بهذه البنود كونها ترتبط معه بعلاقة طردية فكلما زاد الخطر توجب جمع أدلة أكثر حول هذه البنود ويجب الاطلاع على نتائج عمليات التدقيق السابقة التي تمت عليها ثم القيام بالاختبارات والإجراءات التحليلية لتبديد الشكوك حول احتوائها على الاحتيال (Marei et al.,2022,p.11). كما توفر هذه الجلسات استجابة أكبر من قبل المدققين لمخاطر الاحتيال من خلال طبيعة إجراءات التدقيق اللازمة، ونوعية وكمية الكادر البشري المشارك، وتوقيت إجراءات التدقيق اللازمة، ومدى كفاية حجم المعينة المأخوذة وعدد ساعات العمل المطلوبة (Brazel et.al,2010,P.1277).

وتأكيداً لما سبق يرى الباحث أن المنفعة والعائد الذي توفره جلسات العصف الذهني التي يجريها فريق التدقيق تسهم بشكل أكبر في تحديد مدى تعرض القوائم المالية للتحريفات الجوهرية الناتجة عن الخطأ (غير المتعمد) أو الاحتيال (الحذف المتعمد، تعمد الخطأ في تطبيق المبادئ المحاسبية، وإثبات العمليات الوهمية، وتعديل الافتراضات بشكل غير مناسب، وإغفال الاعتراف أو تقديمه أو تأخيرها) من خلال تحديد الحسابات الأكثر عرضة للتحريف والطريقة التي يمكن أن يستغلها معدي القوائم المالية في إخفائه بحما توفره من أفكار إبداعية تعزز نزعة الشك المهني لدى المدققين وتبادل الأفكار والخبرات في تقييم المخاطر، وهو الأمر الذي لا يمكن لأي مهني التأكيد عليه بشكل كامل وقطعي خصوصاً مع استغلال ظروف معينة وظهور أساليب جديدة ومتنوعة يمكن اللجوء إليها ولا سيما مع زيادة حاجة مستخدمي هذه القوائم إلى التأكيد على عدالة عرضها ومطابقتها للواقع.

بالتالي يجب أن يحتوي فريق التدقيق على أعضاء ذوي خبرة ومهارة ومعرفة سابقة أو الاستعانة باختصاصيين عند الحاجة للقيام والحصول على أدلة كافية ومناسبة تبدد هذه الشكوك وتعطيهم قناعة كافية تسهم بترشيد حكمهم المهني بشكل أكبر حول خلو هذه القوائم من التحريفات الجوهرية.

الفصل الثالث

فجوة توقعات التدقيق وأثر أحكام المدققين في تضيقها

المبحث الأول: مفهوم فجوة توقعات التدقيق وأسبابها وأنواعها

تمهيد

تعد المعلومات التي تنتجها الأنظمة المحاسبية والتي يتم عرضها والإفصاح عنها ضمن القوائم المالية الختامية للشركات العامل الأساسي في عملية اتخاذ القرارات من قبل مستخدمي القوائم المالية، ويأتي دور مدقق الحسابات في إضفاء الثقة حول عدالة عرض هذه القوائم ومدى مطابقتها للواقع والتأكيد على سلامة الإجراءات المحاسبية التي تم تنفيذها لإصدار هذه القوائم كعامل معزز وداعم لهؤلاء المستخدمين في تعزيز اتخاذ قراراتهم الاستثمارية والمالية كونه يصدر عن جهة مهنية محايدة. إلا أن حدوث الأزمات المالية العالمية في كافة أنحاء العالم خلال العقود الماضية والتي أدت إلى انهيار وإفلاس عدد كبير من الشركات وما رافقها من اتهام الملاك والمستفيدين من خدمات التدقيق للمدققين بالتقصير في عملهم وتحميلهم نتائج الخسائر التي تعرضوا لها نتيجة عدم إخبارهم وإبلاغهم عن حدوث ذلك لا سيما وأن الكثير من الشركات التي أفلسست كان قدر صدر لها تقرير مدقق حسابات نظيف وغير متحفظ. الأمر الذي أدى زيادة الانتقادات الحادة لمهنة التدقيق وبدأت المهنة تفقد ثقة المستخدمين في قدرتها على حماية حقوقهم والحفاظ على أموالهم وتبع ذلك الكثير من الدعاوي التي طالت شركات التدقيق وأسهمت في إغلاق بعضها. وبالنتيجة حدوث أزمة ثقة بين المستخدمين والمهنة كما نالت هذه القضايا من المدققين ومن سمعتهم ومكانتهم في المجتمع.

إن تعدد جهات المجتمع المالي المرتبطة بمهنة التدقيق (الملاك، المساهمين، الإدارة، الموظفين، الجهات الرقابية والحكومية، المحللين الماليين، المستثمرين) وتنوع حاجاتهم واختلاف توقعات كل منهم لتقرير التدقيق باعتباره الأداة الهامة التي تبدد مخاوفهم وتلبي احتياجاتهم وتعزز توقعاتهم دون الأخذ بعين الاعتبار حدود مهنة التدقيق وما يستطيع أو ما يمكن أو ما ينبغي على المدققين أن يقوموا به من إجراءات تتطابق مع إرشادات المعايير التي تنظم المهنة أدى إلى حدوث فجوة في المهنة سميت بفجوة توقعات التدقيق.

3-1-1- مفهوم فجوة توقعات التدقيق:

لا يوجد تاريخ محدد لظهور فجوة توقعات التدقيق، ولكن يرى البعض أنها ظهرت سنة (١٨٨٥) عندما أدعى رئيس معهد المحاسبين القانونيين في إنجلترا وويلز بضرورة إبداء الرأي للمجتمع حول عملية التدقيق وطبيعة مسؤولية المدقق، وقد تم التطرق لها بشكل مباشر سنة (١٩٣٧) في الاجتماع الذي عُقد لتحديد أسباب تعرض شركة (Mckesson and Robbins) للاحتيال، إلا أن أول من استخدم هذا المصطلح على الصعيد الأدبي هو (Liggio) سنة (١٩٧٤) من خلال مقاله التي كتبها وحملت عنوان "فجوة التوقعات هزيمة قانونية للمدقق" لوصف الفشل الظاهر لمهنة التدقيق في تحذير المستفيدين من خدمات مدققي الحسابات من احتمال الانهيار المالي للشركات (ابراهيم، وشيخ، ٢٠٢٣، ص ١٧). وأصبحت فجوة توقعات التدقيق واضحة بشكل كبير في سبعينات القرن الماضي بعد حدوث العديد من الإخفاقات التجارية والفضائح المالية بما فيها إفلاس شركة تمويل الأسهم الأمريكية وانهيار السكك الحديدية المركزية في بنسلفانيا، وظهر تباین بين التوقعات الهائلة للجمهور العام من أداء مهنة التدقيق في منع الاحتيال المالي وما استطاع المدققين تقديمه ضمن نطاق عملهم ومواردهم المحدودة والقيود الكامنة في عملية التدقيق والتي أصبحت تحدياً كبيراً مواكب للمهنة يصعب على المدققين إدارته بشكل كامل بالرغم من كل الجهود التي يبذلونها (Kamau, 2023, p.26). ومنذ ذلك الوقت بدأت المنظمات المهنية بالاهتمام بهذا المصطلح وتوصلت اللجنة التي شكلها المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين والمعروفة باسم لجنة كوهين سنة (١٩٧٨) إلى وجود فجوة في التدقيق، حيث أن المستخدمين لتقارير مدقق الحسابات يتوقعون من المدققين أن يتغلغلوا داخل أنشطة الشركة وعملياتها، وأن يعدّوا تقارير عن أداء الإدارة، وأن يكتشفوا العمليات غير القانونية والاختلاسات، وإن عدم تلبية مدققي الحسابات لتوقعات المستخدمين في تلك الأوجه أدى إلى ظهور فجوة التوقعات في التدقيق.

يتم التعبير عن مفهوم فجوة توقعات التدقيق بأنها الفرق بين ما يقوم به المدقق أو ما يمكن أن يقوم به على أساس معايير التدقيق المتعارف عليها وبين ما ينبغي أو ما يتوقع أن يقوم به وتوقعات المجتمع المطلوبة من المدققين، ولكن تباين استخدام هذا المصطلح بين الأكاديميين والباحثين فمنهم من يراها أن تدل على التباين في مسؤوليات المدققين وتفسير تقارير التدقيق بين المدقق ومستخدمي القوائم المالية، ويراهم آخرون بأنها التباين في الأداء المهني لمهنة التدقيق مما يحقق فجوة بين الرغبات الإدارية والجهد المبذول من المدقق، بينما يراها طرف ثالث بأنها التباين في فهم أهداف مهنة التدقيق بين المدققين ومستخدمي القوائم المالية (الهواري، ٢٠٢٠، ص ١٩٩).

وبناءً عليه يرى الباحث أن موضوع فجوة توقعات التدقيق لا يعد مشكلة حديثة العهد تواجهها مهنة تدقيق الحسابات بل هي مسألة رافقت مهنة التدقيق منذ زمن طويل، ولكن بدأت بالظهور بشكل علني وواضح مع التطور الكبير والتغيرات الجذرية في أهداف المهنة خلال فترة التسعينات من القرن الماضي نظراً لزيادة التشعب بحجم وأعمال الشركات، وانتقالها لاستبدال أسلوب التدقيق الشامل لكافة بنود القوائم المالية والاستعاضة عنه باستخدام أسلوب العينات للحصول على تأكيد معقول يعزز قناعة المدققين في ضوء ما تم الاطلاع عليه على خلو هذه القوائم من التحريفات الجوهرية، وعليه أصبحت هذه الظاهرة من أهم التحديات التي تواجه المهنة وتؤثر على مدى قبولها لدى المجتمع كونها ناتجة عن تعدد الأطراف المرتبطة بالمهنة الأمر الذي يترتب عليه اختلاف في توقعاتهم المعقولة وغير المعقولة من نتائج عملية التدقيق الفعلية، أو كونها تحدث نتيجة التباين في الأداء المهني للمدققين لما يجب أن يكون عليه مع ما تم تنفيذه بالفعل، وقد لا يكون لتوقعات المستخدمين وإجراءات المدققين المنفذة أي صلة بحدوثها بل أنها تحدث نتيجة أسباب تتعلق بالقيود المفروضة على المهنة وقصور المعايير المنظمة لها في تلبية احتياجات كافة الأطراف وتوحيد أهدافهم وتطابق غاياتهم، لذلك تبرز الجهود الكبيرة من المنظمات والهيئات المهنية لتطوير المهنة وإصدار التحديثات التي تواكب حاجة المستخدمين بغية تضيق هذه الفجوة إلى أدنى حد ممكن.

تناولت العديد من الدراسات ومنها (عيسي وآخرون، ٢٠٢٢) (Ghandour,2023) (Muzurura et al.,2023) موضوع فجوة توقعات التدقيق، إلا أنه وعلى الرغم من الاستخدام الشائع والمنتشر لهذا المصطلح لا يوجد تعريف محدد وموحد بين الباحثين. ومن هذه التعاريف:

الفرق بين جودة ومستويات الأداء المهني للتدقيق كما يتوقعها المستفيدين من خدمات مدققي الحسابات، وبين جودة ومستويات الأداء المهني كما يراه المدققين أنفسهم (Liggio,1974,p.27).

ضعف الثقافة في مجال التدقيق الذي ينتج عنه سوء المحاذاة بين واجبات المدققين وتوقعات المستخدمين النهائيين فيما يتعلق بالقوائم المالية (Aloudat et al.,2023,p.236).

الاختلاف الكبير بالتصورات فيما يعتقده الجمهور المستفيد من التدقيق بشأن ما يجب أن يفعله وما يفعله أفراد شركة التدقيق فعلياً أثناء تنفيذ عملية التدقيق (Muzurura et al.,2023,p558).

التباين فيما يتوقعه مستخدمي التقارير المالية من أدوار وواجبات مدقق الحسابات، وما كشفتته مهنة التدقيق عن الأدوار الملموسة والمسائلة لهؤلاء المدققين المستقلين (Ghandour,2023,p.20).

التباين في الأداء المهني لعملية التدقيق عما هو متوقع، واختلاف المدققين والمجتمع حول هدف عملية التدقيق، أو التباين حول تفسير القوانين والمعايير المحددة لمسؤوليات ومهام مدقق الحسابات الأمر الذي يحدث اختلاف في توقع أصحاب المصالح فيما يتعلق بالمسؤوليات والمهام التي يقوم بها المدققين أو المعلومات التي تصل من خلال تقاريرهم، كونهم يتوقعون الحصول على معلومات معينة والتي تختلف عن توقعات المدققين أنفسهم (عيسي وآخرون، ٢٠٢٢، ص ١٢٨).

هي فجوة ديناميكية ساكنة بطبيعتها لأنها محددة بمتغيرين وهما: طلب المستخدمين للقوائم المالية النامي بقوة على ما يرغبه من المدقق من جهة، وعرض وظائف وأدوار المدقق المتمثل في القوائم المالية وفقاً لمعايير المحاسبة والتدقيق المتعارف عليها من جهة أخرى، بالتالي فهي فجوة غير صفيرية بمعنى أن القضاء عليها نهائياً غير منطقي، وأن تضيقها هو الأمر المنطقي مع العلم أنها تتسع بسبب تأثرها بطبيعة بيئة الأعمال الحديثة والمعقدة (الشيخ، ٢٠١٧، ص ص ٦٦٧-٦٦٨).

وفي ضوء التعريفات السابقة يمكن تعريف لفجوة توقعات التدقيق على أنها: التباين والاختلاف الجوهرى بين ما يقوم به أو ما يمكن أن يقوم به مدققي الحسابات وفقاً لمتطلبات معايير التدقيق الدولية التي توضح أهداف عملية التدقيق وبين ما ينبغي أو ما يتوقع أن يقوم به المدققين بناء على توقعات ورغبات مستخدمي القوائم المالية.

3-1-2- مكونات فجوة توقعات التدقيق:

لا يمكن التعرف على أسباب حدوث فجوة توقعات التدقيق والوصول إلى حلول ممكنة تساعد في تضيقها قبل تحديد مكوناتها، ويعدّ (Porter) أول من تعرف على مضمون هذه الفجوة وحدد مكوناتها بفجوتين (Porter, 1993, p50):

١- **فجوة المعقولة:** تعني التباين بين توقعات المجتمع (المستفيدين من خدمة التدقيق) من المدقق إنجازهِ وبين ما يستطيع المدقق إنجازهِ بصورة معقولة.

إن مغالات المستخدمين في توقعاتهم إما بسبب عدم إلمامهم بطبيعة وحدود التدقيق، أو بسبب الرغبة في الحصول على أقصى ما يمكن من الخدمات التي يقدمها المدققين وما يستطيع المدققين أدأؤه بصورة معقولة وفقاً لمعايير التدقيق يسبب حدوث فجوة في التدقيق، حيث أن لديهم توقعات غير واقعية ولا يمكن للمدقق أن يحققها نظراً لطبيعة وحدود مهنة التدقيق، ومنها اكتشاف كل حالات الاحتيال، واكتشاف كل التصرفات والأحداث غير القانونية وإبلاغهم بها، وتقييم إنذار مبكر في حالة توقع خسائر بالملاك (مفتاح، ٢٠٢٣، ص ٥٤).

٢- **فجوة الأداء:** تنشأ نتيجة التباين في التوقعات المعقولة من جانب المجتمع (المستفيدين من خدمة التدقيق) لما يجب أن يقوم به مدقق الحسابات وبين الأداء الفعلي الذي بنجزه المدقق.

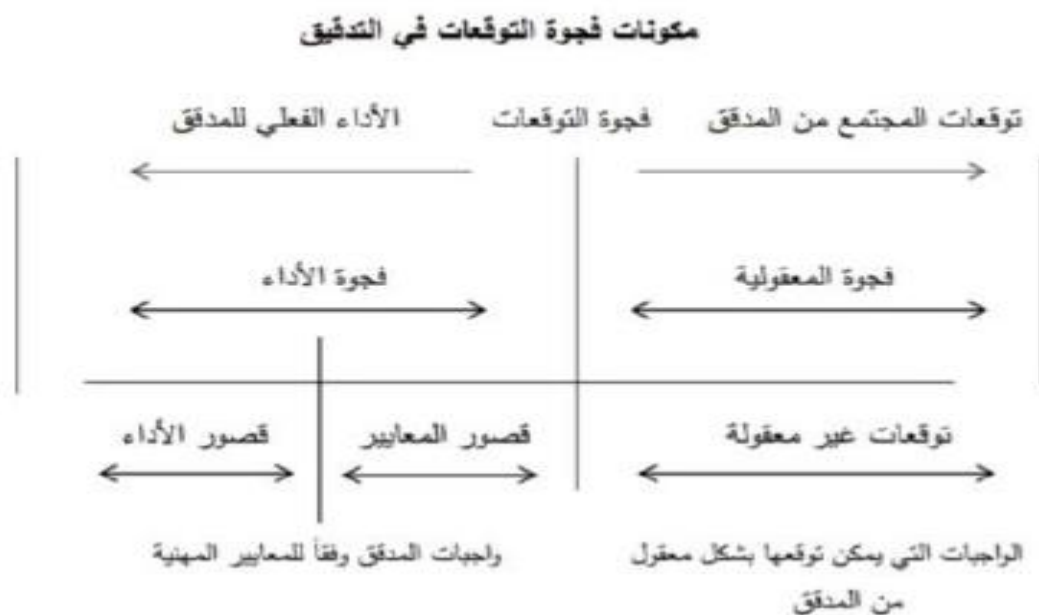
وتنقسم فجوة الأداء إلى نوعين (Kose, & Erdogan, 2015, P.195):

أ- **فجوة قصور أو عدم كفاية المعايير:** الاختلاف في الواجبات المتوقعة من قبل المجتمع بشكل معقول لأداء المدقق وبين واجبات المدقق وفقاً لمعايير التدقيق الدولية والنشرات المهنية.

ب- فجوة قصور أو عدم كفاية الأداء : الاختلاف بين واجبات المدقق المتوقعة من قبل المجتمع بشكل معقول وفقاً لمعايير التدقيق الدولية وبين الأداء الفعلي للمدقق.

ووضح (Porter) العاملين الرئيسيين لمكونات فجوة توقعات التدقيق (فجوة المعقولة، فجوة

الأداء التي يكون لها نوعين) وقام بتحديد الفرق بينهم وفق الشكل التالي:



الشكل (3): مكونات فجوة توقعات التدقيق

المصدر: (Porter,1993,p.50)

ويرى الباحث أن الشكل (٣) يوضح لنا اعتماد (Porter) على تفسير مفهوم فجوة توقعات التدقيق على أنها التباين بين توقعات المجتمع من المدقق وأداء المدققين كما يراه المجتمع، وعليه يوجد شكلين أساسيين للفجوة. أولهما عندما تكون توقعات المجتمع غير واقعية مع ما يستطيع المدقق تنفيذه وهنا تظهر فجوة المعقولة وهنا المشكلة ليست من المدقق بل بطلبات وتوقعات المجتمع غير المعقولة، وثانيهما أن توقعات ومتطلبات المجتمع معقولة ولكن المدقق لا يستطيع تحقيقها لسببين إما لأن معايير التدقيق لا تلبي هذه المتطلبات وهنا تنتج فجوة أداء ناتجة عن قصور المعايير، أو أن معايير التدقيق تغطي وتلبي توقعات المجتمع إلا أن عدم مراعاة تطبيقها بشكل سليم من قبل المدقق خلال تأديته لواجباته ومهامه يؤدي إلى حدوث فجوة ناتجة عن قصور الأداء .

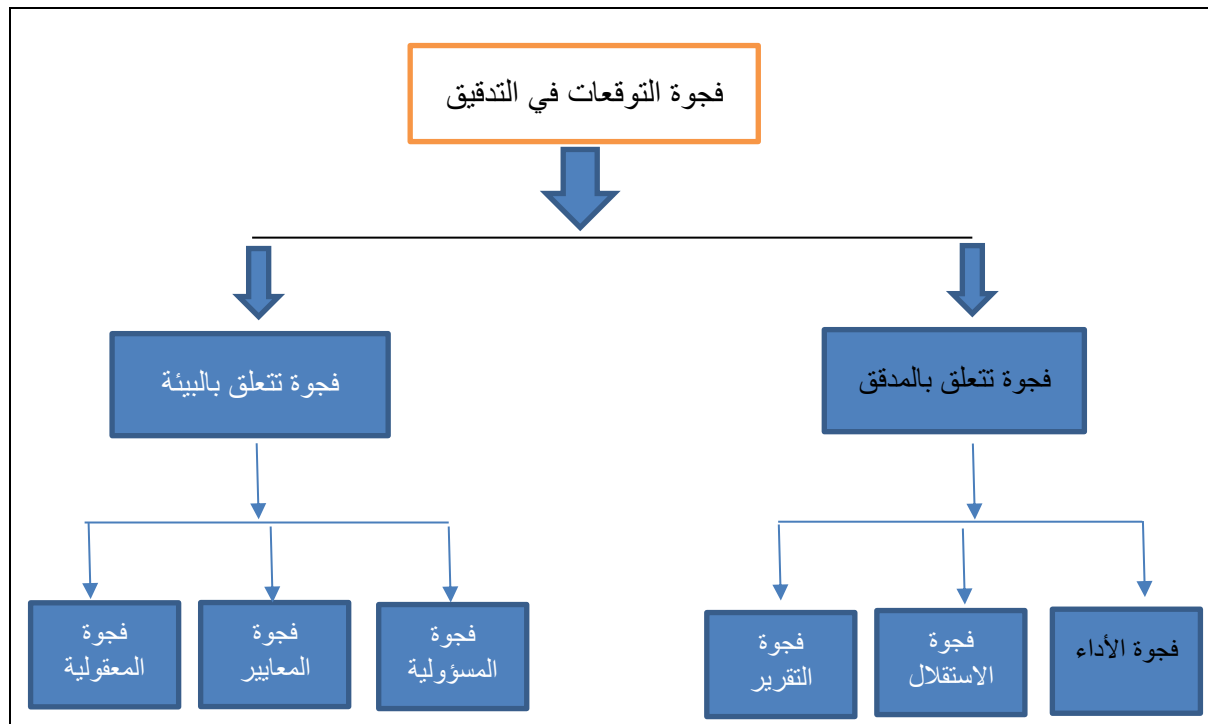
وتوسعت دراسة (الباز، ١٩٩٩) في تصنيف Porter لمكونات فجوة توقعات التدقيق، ووضعت أنواع أخرى للفجوة بناءً على الأسباب الكامنة وراء حدوثها، فهناك فجوة توقعات بالتدقيق متعلقة بمدقق الحسابات (فجوة الأداء، فجوة الاستقلال، فجوة التقرير)، وأخرى متعلقة بالبيئة الخارجية المرتبطة بعملية التدقيق (فجوة المعقولية، فجوة المعايير، فجوة المسؤولية). ويقصد بالأنواع الجديدة من مكونات فجوة توقعات التدقيق (أمين، ومحمد، ٢٠٢٠، ص ٢٠١):

١- **فجوة الاستقلال**: تعني انحراف الاستقلال الفعلي للمدقق عن الاستقلال المتوقع منه وفقاً لقواعد السلوك المهني وتوقعات المجتمع المالي.

٢- **فجوة التقرير**: الاختلاف بين توقعات مستخدمي التقارير المالية لرأي المدقق، ورأي المدقق الوارد فعلاً في تقريره عن نتائج تدقيق تلك القوائم.

٣- **فجوة المسؤولية**: الاختلاف في مدى فهم مستخدمي القوائم المالية والمجتمع للواجبات والمسؤوليات الملقة على عاتق المدقق، مع إدراك المدقق لتلك المسؤوليات وأدائه لواجباته.

ومثلت دراسة (الباز، ١٩٩٩، ص ٧٠) هذه المكونات لفجوة توقعات التدقيق وفق الشكل التالي:



الشكل (4): مكونات فجوة توقعات التدقيق بناءً على أسباب حدوثها. المصدر: (الباز، ١٩٩٩، ص ٧٠).

ويرى الباحث أن تحديد مكونات فجوة توقعات التدقيق الذي وضّحه الشكل (٤) بحسب الجهة المرتبطة بالفجوة (مدقق الحسابات، البيئة المرتبطة بعملية التدقيق) هو فكرة مهمة وجيدة من حيث المبدأ، ولكنها غير كاملة بسبب وجود أنواع أخرى من الفجوات المتفرعة والمرتبطة بالجهتين، كما أنه قد يوجد تداخل بين الجهتين المسببتين للفجوة عند وجود فجوة المعايير مثلاً والتي تم إدراجها من ضمن البيئة المحيطة بعملية التدقيق مع العلم أنها قد تؤدي إلى حدوث فجوة في أداء المدقق ناتجة عن قصور في المعايير كما بين (Porter). ولذلك نجد أن الكثير من الدراسات بدأت بتحديد أنواع إضافية وجديدة من مكونات فجوة توقعات التدقيق ومنها (يسرى، وعفاف، ٢٠٢٣، ص ١١؛ Manglaris & Brewitz, 2020, p.16).

١- **فجوة الكفاءة والتأهيل:** مدى حصول المدقق على التأهيل العلمي والعملية الكافي الذي يمكنه من اكتشاف التحريفات الجوهرية والتصرفات غير القانونية.

٢- **فجوة الجودة:** شعور المجتمع أو المستخدمين النهائيين أن نتائج التدقيق نتجت عن أداء يغيب عنه الاتصال والتواصل مع الأطراف الأخرى بالصورة التي يتوقعها هؤلاء المستخدمين.

٣- **فجوة التوصيل:** الاختلاف بين ما يصل إلى المستفيدين من معلومات وبين توقعاتهم ونقص محتوى التقرير وغموضه وضعف قناة الاتصال بين المدققين والمستفيدين من خدمات التدقيق.

٤- **فجوة التطور:** عندما توجد حاجة إلى تطوير معايير التدقيق والقوانين المنظمة للمهنة، ولا يتم الاستجابة إلى هذا التطوير، دون الأخذ بعين الاعتبار التطورات في متطلبات مستخدمي القوائم والتقارير المالية والتقدم التكنولوجي المستمر.

بالنهاية يمكن القول إن تقسيم بورتر هو الأكثر شمولية واتساع لكونه حدد مكونات الفجوة بطرفين أساسيين هما توقعات مستخدمي القوائم المالية عندما تكون مبالغ فيها وغير واقعية، والأداء المهني للمدققين عندما يكون غير كاف ولا يلبي التوقعات المقبولة للمستخدمين، وأما بقية المكونات والمسميات فهي تندرج تحت هذين الطرفين وتمثل الجانب التفصيلي الذي حدث به الاختلاف فقط.

3-1-3- أسباب حدوث فجوة توقعات التدقيق:

تختلف أسباب حدوث فجوة التوقعات في مهنة التدقيق بسبب تعدد الجهات المرتبطة بها، فهناك أسباب خاصة بمستخدمي القوائم المالية، وأسباب متعلقة بمدقق الحسابات، وأخرى ناتجة عن التنظيمات المهنية وما يصدر عنها من إرشادات ومعايير. وفيما يلي نستعرض أهم الأسباب التي أدت إلى حدوث فجوة توقعات التدقيق:

1-3-1-3- الشك في استقلال وحياد مدققي الحسابات:

يعد استقلال مدقق الحسابات السبب الرئيس في الحاجة إلى خدمات التدقيق، وذلك لوجود تعارض في المصالح بين المساهمين وإدارة الشركة، وبالتالي فإن مهنة التدقيق تفقد مصداقيتها في المجتمع إذا فقد المدققون استقلاليتهم. ولذلك حرصت المنظمات المهنية على دعم استقلالية المدققين إلا أن الشك في مدى استقلاليتهم ما يزال مستمر في أذهان المستخدمين وخصوصاً عندما يقوم المدقق بتقديم خدمات أخرى للشركة غير عمليات التدقيق (كالخدمات الضريبية وتصميمي النظم المحاسبية والاستشارات الإدارية والمساعدة في اختيار المديرين) الأمر الذي يثير الريبة والشك لدى المستخدمين حول استقلالية المدقق بل اتهامه بالتواطؤ مع الإدارة للاستمرار في الحصول على هذه الخدمات وهو الأمر الذي يؤدي لحدوث فجوة توقعات (علي، ٢٠٢١، ص ١٦٤).

إن استمرار تعاقد المدقق مع الشركة لأكثر من دورة مالية مسألة تثير الشكوك حول استقلالية المدقق من قبل المساهمين والمستخدمين النهائيين للقوائم المالية لأن ذلك يسمح بنشوء علاقة مع إدارة الشركة وبالتالي مجاملة الإدارة وغيض النظر عن بعض التصرفات التي تمارسها، أو الخضوع لضغوطها للحفاظ على علاقات طويلة الأمد ولتأمين ارتباطات التدقيق المستقبلية مع الشركة أو أي خدمات أخرى يمكن تقديمها (Deliu&Olariu,2023,p.6).

كما أن هيمنة الإدارة على قرار تعيين المدقق واستغلالها إهمال أو عدم اكتراث أو تفويض الهيئة العامة لها بتعيين مدقق الحسابات يؤثر على استقلالية مدقق الحسابات، وبالتالي عدم الحصول

على التوقعات المنتظرة من دور المدقق ورأيه. لأن معظم الإدارات في الغالب ستعتمد عند اختيارها للمدقق على شخص من معارفها والذي قد تربطه بها أو ببعض أفرادها علاقات مالية أو اجتماعية بشكل مباشر أو غير مباشر، مما يؤثر على مجريات عمله وعدم قيامه بالكشف والإبلاغ عن التصرفات غير القانونية والمخالفات الجوهرية التي تهم المستخدمين النهائيين والتي قد يجدها في القوائم المالية التي أعدتها الإدارة نفسها (صالح، ٢٠٢١، ص ص: ٥٧٦-٥٧٧).

ويؤيد الباحث ما تم ذكره سابقاً فلا يوجد جهة تدقيق (مكتب، شركة، مدقق) تمارس خدمات التدقيق لوحدها، بل أن الغالبية العظمى منهم تقوم بممارسة مجموعة أنشطة وتقديم عدد كبير ومتنوع من الخدمات المالية والمحاسبية للشركات (كالاستشارات الإدارية والمساهمة في تعيين وتدريب المدراء والموظفين، إعداد الدراسات المالية ودراسات الجدوى الاقتصادية وتقديم الاستشارات الضريبية، وإعداد الأنظمة المالية ومعالجة البيانات المحاسبية، والخدمات التي تقدم في حالات التصفية والاندماج)، وإن تقديم مثل هذه الخدمات للشركات التي يتم تدقيقها يمثل تهديداً حقيقياً لاستقلالية المدقق كونها تخلق تعارض بين تقديم هذه الخدمات وخدمات التدقيق في نفس الوقت، وتجعّل المدقق يخضع لطلبات وضغوط الإدارة كونها تمتلك الصلاحيات والنفوذ في تكليفهم بهذه الخدمات. كما يعدّ موضوع المنافسة بين مكاتب التدقيق أو تخفيض قيمة الأتعاب للحصول على أكبر عدد من العملاء عاملاً مؤثراً في استقلالية المدققين، حيث يجعلهم يترددون في التحفظ في تقريرهم بسبب الخوف من فقدان العملاء وبالتالي حدوث فجوة توقعات في مهنة التدقيق.

3-1-3-2- نقص الكفاءة المهنية للمدققين:

إن الكفاءة المهنية للمدققين تتطلب توفر التأهيل العلمي والعملية والخبرة المهنية والفنية لديهم بحيث يتم إجراء عمليات التدقيق بأعلى مستويات الجودة وبما يتوافق مع المواصفات التي حددتها المنظمات المهنية من خلال الالتزام بإرشادات وتعليمات معايير التدقيق الدولية حول الاستقلالية والأمانة والموضوعية والسرية والسلوك المهني (نشوان، ٢٠١٩، ص ٣٥٢).

ويجب على المدققين فحص البيانات المالية بعناية وإبداء الرأي الفني المحايد بصفقتهم خبراء متخصصين من خلال التأكيد على عدالة عرض المركز المالي للشركة ونتيجة أعمالها، ولا يتم ذلك إلا بامتلاكهم الخبرة في شؤون التدقيق والمحاسبة الأمر الذي يفرض عليهم الحصول على شهادة جامعية في المحاسبة ومن ثم شهادة الزمالة المهنية من الجهات المسؤولة عن تنظيم المهنة والتي عادةً ما تتطلب اجتياز مجموعة من الاختبارات بهدف مساعدة المدققين ببذل الجهد والعناية المهنية المعقولة في الحصول على أدلة التدقيق الكافية والمناسبة. بالتالي تقديم رأيهم المهني المبني على أساس علمي وعملي سليم (حيدر وآخرون، ٢٠٢٣، ص ٣٢٥).

وإن عدم امتلاك المدققين للمهارات والمعرفة المطلوبة والكافية، وضعف أو غياب التمرس في التدريب المستمر والخبرة العملية باعتبارهم أحد أهم أبعاد جودة الأداء المهني الرئيسية غالباً ما يؤدي إلى اتهام وانتقاد تقرير المدقق عندما يفشل في اكتشاف الاحتيال في القوائم المالية، وتكون هذه الانتقادات مدفوعة بحقيقة أن المستخدمين النهائيين لديهم توقعات محددة لنطاق التدقيق القانوني وخدمات المدقق التي تتجاوز أداء مهنة التدقيق، وبالتالي تحدث فجوة توقع من خلال تصورات متنوعة تشير إلى نقص الكفاءة المهنية للمدققين (Quik,2020,pp:5-6).

ويرى الباحث أن الكثير من مكاتب التدقيق تضم مدققين لا يتوفر لديهم التأهيل العلمي والعملية الكافي بل أن غالبيتهم يستقطبون موظفين لأسباب اجتماعية وشخصية وليس بسبب الكفاءة، مع ملاحظة قلة عدد موظفي هذه الشركات مقارنة ببقية الشركات العاملة في الشؤون المالية والمحاسبية، ووجود دوران كبير في العنصر البشري لدى مكاتب التدقيق بسبب ضعف الرواتب التي يمنحونها. كما أنه من النادر أن تقوم مكاتب التدقيق (باستثناء شركات التدقيق الكبيرة) بإتباع إجراء دورات تدريبية لموظفيهم للتعرف على أحدث التطورات في مجال المحاسبة أو بالأدوات والأساليب الحديثة في مجال التدقيق لإتباعهم سياسة توفير النفقات الأمر الذي يجعل المجتمع يوجه انتقاداته للمدققين وعدم الوثوق بحكمهم واتهامهم بالتقصير في امتلاكهم الكفاءة المهنية والفنية الكافية.

3-3-1-3- عدم التحديد الواضح لدور المدقق في المجتمع ومسؤولياته:

يوجد فهم خاطئ لدى مستخدمي القوائم المالية حول دور مدقق الحسابات وواجباته ومسؤولياته، حيث أن قسم كبير منهم لا يزال يرى أن المدقق هو المسؤول عن إعداد القوائم المالية للشركة التي يقوم بتدقيقها وعن دقة ومدى صحة محتوياتها، وبالإضافة لاعتقادهم بأن المدققين يقومون بتدقيق شامل لكافة العمليات والبنود المالية وغير المالية بنسبة ١٠٠٪ بدلاً من أسلوب فحص العينة. بالتالي مطالبتهم لهم بكشف كافة جوانب الاحتيال الذي تتعرض لها هذه القوائم وتحملهم المسؤولية، والنظر لتقارير التدقيق على أنها يجب أن تكون إشارة وإنذار مبكر عن المشاكل والضائقة التي ستعرض لها الشركة (السبعة وآخرون، ٢٠١٧، ص ١٢).

وإن عدم لجوء المستثمرين إلى خدمات المدققين إلا إذا كانت شركاتهم تعاني من مشاكل معينة أو تحقق خسائر يعتبر مؤشراً ثابتاً على عدم وضوح دور المدققين، فكلما كان هذا الدور غير محدد بوضوح كلما اعتبره الكثير من مستخدمي القوائم المالية مسؤولاً عن أشياء تخرج عن نطاق مسؤوليته المهنية المتعارف عليها والتي يذكر المدققين مسؤوليتهم عنها ولعل ذلك أحد أهم الأسباب في الحالات التي يتم اللجوء فيها للقضاء ضد المدققين (الشافعي، وعبدالقادر، ٢٠١٩، ص ٤١٥).

ويرى الباحث أن قصور دور المنظمات المهنية في نشر الوعي لدى مستخدمي القوائم عن مفاهيم وأساسيات عملية التدقيق ودور المدققين وواجباتهم ومسؤولياتهم وطبيعة إجراءاتهم خاصة عند معالجة البنود التي تناولتها معايير التدقيق بشكل عام وغير تفصيلي (تحديد الأهمية النسبية مثلاً)، بالإضافة إلى أن تعليمات وإرشادات المعايير لا تلقى الاهتمام نفسه في كل دول العالم بل تختلف درجة تطبيقها واعتمادها والالتزام بها بين الدول، حتى أن بعض الدول لها تشريعات وقوانين ومعايير خاصة بها وربما قد تتعارض مع المعايير الدولية الصادرة عن المنظمات المهنية، وهذا ما يشكل عقبة كبيرة تواجه مهنة التدقيق لغاية اليوم، ونتيجة لذلك مازالت تشغل في تحديد الدور الذي يتوقع المجتمع منها أن تلعبه.

3-1-3-4- قصور نظام الرقابة الذاتية في مهنة التدقيق:

إن عدم فهم المجتمع لنظام الرقابة الذاتية الخاص بمهنة التدقيق وعدم إدراكهم لكيفية تطبيقه يجعلهم يطلقون الاتهامات عليه، مما يضعف ثقة الجمهور بخدمات المهنة ونتيجة لذلك تحدث فجوة توقعات التدقيق (مقراوى، ومحمد لعربي، ٢٠٢٣، ص ٢٦٦).

وأكدت دراسة **Nawi& Zakaria (2023,p2511)** أن غموض المناخ التنظيمي والهيكل الإداري وإجراءات الرقابة السائدة لأي شركة فيما يتعلق بآلية وكيفية متابعة تطبيق الإجراءات وصحتها، ومدى الالتزام بتطبيق المعايير والأهداف التنظيمية والأخلاقية المحددة يرتبط بشكل مباشر بدرجة ثقة المجتمع والمتعاملين مع الشركة. وكون مهنة التدقيق لها خصوصية معقدة مرتبطة بطبيعتها الذاتية بما تتضمنه من مصطلحات ومفاهيم وإجراءات تلبي أطراف متعددة، الأمر الذي يؤدي إلى عدم إدراك كافة أفراد المجتمع لهذه التفاصيل والأدوار المتضاربة في تقديم خدمات غير معتمدة للعملاء، ويجعلها متهمه بتطبيق نظام الرقابة الذاتية بطريقة سرية لا يتم الإعلان عنه للجمهور بحجة المحافظة على أسرار العملاء. وعليه تضعف إمكانية مساءلة المدققين وتقييم مدى استقلاليتهم ومهاراتهم وأدائهم، وكفاية أدلة التدقيق التي تم الحصول عليها، وإجراءاتهم المنفذة في كشف الاحتيال ومدى الصدق والنزاهة المتبع عند كتابة محتوى التقرير وهو ما يسبب اتساع فجوة توقعات التدقيق التنظيمية والمعرفية لدى الجمهور (Deepal& Jayamaha,2022,pp:5-6).

بالإضافة إلى ما سبق يرى الباحث أن قصور الرقابة الذاتية لمهنة التدقيق مرتبط بغياب المنظمات المهنية القوية التي يجب أن تسيطر على المهنة في كل دول العالم بحيث تضع القواعد التي تنظم عمل المدققين وتلزمهم بها ثم تراقبهم، وأن يكون لديها السلطة المطلقة في المحاسبة والمساءلة عند الإخلال بهذه القواعد، وهذا الغياب يفسح المجال لسيطرة مكاتب التدقيق الكبيرة على المهنة والتحكم فيها وتوجيهها بحسب مصالحهم. وإن هذه الاتهامات للمهنة وطريقة مراقبتها لنفسها تقلل من الثقة من جمهور المستفيدين من خدمات المدققين وعليه تزداد فجوة توقعات التدقيق اتساعاً.

3-1-3-5- عدم اكتشاف المدققين للاحتيال والأخطاء ووجود عقود وارتباطات غير نظامية:

بحسب قانون ساربنز أوكسلي، يجب أن يكون لكل شركة عامة لجنة تدقيق تشرف على نزاهة التقارير المالية ومحتوياتها ودرجة إفصاحها وتحكيمها داخل الشركة، وهي التي تشرف على عمل المدققين الداخليين وتتواصل مع المدقق الخارجي، بالتالي لا يمكن للمدققين إنشاء أو إضافة إجراءات جديدة للشركة. وتكمن مسؤولياتهم حسب معايير مهنهم في تقديم آراء وتقييم الأنظمة الحالية بهدف تحديد الأدلة المناسبة ثم إجراء اختبارات على القوائم وفحص المعاملات الكبيرة وغير العادية بهدف الحصول على تأكيد معقول بأن البيانات ككل خالية من التحريفات الجوهرية الناتجة عن الاحتيال أو الخطأ (الجبول، ٢٠٢٢، ص ص: ٨٨٢-٨٨٣).

ولأن طبيعة عمل المدققين وحدود مسؤولياتهم وواجباتهم تحددها المعايير والقوانين المنظمة للمهنة، إلا أن مستخدمي القوائم المالية غير ملمين بطبيعة عمل المدققين ولديهم العديد من التوقعات غير المعقولة التي ينتظرون الحصول عليها كنتيجة لأداء المدققين، وإن هذه التوقعات تفوق بكثير حدود مسؤوليات مدققي الحسابات وفق ما حددتها المعايير مما يؤدي إلى حدوث فجوة توقعات في التدقيق (بابكر، ٢٠٢٣، ص ٨٨).

وتذهب ظنون الكثير من مستخدمي تقارير التدقيق لاعتبار المدققين مسؤولين عن البحث والتعرف على كافة أشكال الاحتيال والأخطاء في القوائم المالية ومنعها وتجنب الوقوع فيها، وأن يكون تقرير المدققين وثيقة تقدم لهم ضمانات سليمة وتتعهد بنظافة كل القوائم من أي شكل من أشكال الاحتيال والخطأ، وعدم اختلاس الأموال، واستخدام الموارد العامة بشكل فعال وعم التصرف بها من قبل طرف آخر، ومنع أي أعمال أخرى غير نظامية كالفساد. ويعد هذا الفهم والتقييم الخاطئ لمسؤولية وواجبات المدققين سبب مهم في حدوث فجوة توقعات التدقيق، وتضع المدققين في معضلة ظرفية بحيث عليهم الاختيار بين أداء واجباتهم حسب ما تقتضيه معاييرهم المهنية واللوائح أو حسب ما يراه الجمهور أو ما يتوقعه منهم أطراف ثالثة (Conteh&Hamidah,2021,p130).

وبناء عليه يرى الباحث أن اكتشاف الاحتيال أو الخطأ في القوائم المالية من أكثر المواضيع حساسية وأهمية لدى مستخدمي القوائم المالية ولذلك ينتظرون تقرير المدققين لتأكيد خلو قوائمهم المالية منها بشكل كامل، ولكن مهام وأداء المدققين بحسب معايير التدقيق الدولية فيما يخص هذه التحريفات مختلف تماماً عما يتوقعه المستخدمون، فلقد طالبت المعايير المدققين بالحصول على تأكيد معقول حول خلو هذه القوائم من التحريفات الجوهرية وليس البحث والفحص الكامل، وبالنسبة للارتباطات غير القانونية التي تقدم عليها الإدارة فالمدققين مطالبون بدراسة هذه الارتباطات غير العادية والكبيرة في سبيل التأكيد على مدى إمكانية تعرضها للتحريفات وبالتالي مدى الحاجة للحصول على أدلة تدقيق كافية وليس في سبيل الحكم على قانونيتها أو تقييمها. وإن هذا الاختلاف يسبب حدوث فجوة توقعات بالتدقيق

3-1-3-6- انخفاض جودة الأداء في التدقيق:

قد تحدث الفجوة نظراً لتباين تصورات المجتمع المالي مع نتيجة الأداء المعيب وانخفاض الجودة عند قيام المدققين لأعمالهم وعدم التزامهم بالمعايير المهنية، وبالتالي عدم شعورهم بمصلحة المستخدمين الذين يحدث لديهم خيبة أمل من الدور الرئيسي للمدققين. وينتج ذلك بعدم التزام المدققين وضعف أدائهم خاصة بالجوانب التي تهم مستخدمي القوائم المالية بشكل كبير كالاعتراف على الاحتيال بالبيانات واحتمالية وجوده، ومتابعة موضوع السرقات النقدية واختلاس الأصول التي تحدث بسبب تقصير الموظفين، أو عدم الإفصاح عن الأفعال غير القانونية التي تقوم بها الإدارة، وعدم القيام بتقرير عن الفحص المستمر عند كافة المستويات، وفحص الزبائن الحاليين على أساس دوري وتقييم الزبائن المرتقبين للشركة ومدى الاحتفاظ بالزبائن (محمد، والطائي، ٢٠٢٣، ص ٦٢).

وتعد الجهود المبذولة من قبل المدققين أثناء ممارسة عملية التدقيق ذات أهمية كبيرة لا تقل عن أهمية امتلاكهم للكفاءة المهنية والفنية، فقد يتمتع المدققين بمهارات علمية وفنية كافية ولكنهم لا يبذلون جهداً كافياً عند تنفيذ التدقيق الأمر الذي يضيّع الحصول على أدلة تدقيق مهمة. وبالتالي

إصدار آراء غير صحيحة تسهم في حدوث فجوة توقعات التدقيق ويعرّضهم للمساءلة أمام المحاكم بتهمة الإهمال وعدم بذل العناية المهنية اللازمة في أداء وظيفة التدقيق ويتم تحميلهم المسؤولية عن تلك الأضرار على شكل عقوبات وتعويضات (Sahidan et al.,2023,p.45).

ولأن عملية التدقيق ترتبط بعقد له مجال زمني محدد يُلزم المدققين باحترامه والعمل ضمنه، وهو ما يشكل عائق لديهم في ممارسة الشك المهني وأداء مجموعة من الاختبارات التفصيلية لبعض البنود التي قد تكون جوهرية الأمر الذي يترتب عليه إصدار أحكام متسريعة، بالإضافة إلى أن عدم توافر الخبرة والمعرفة بالمعايير المهنية وكيفية تطبيقها يحول دون تحديد نقاط الضعف والقوة والمواطن التي تتطلب بذل عناية مهنية أكثر بدلاً من إضاعة الوقت في فحص بنود قد تكون سليمة ولا تحتوي أخطاءً أو تحريفات، وليست مهمة لمستخدمي القوائم المالية الأمر الذي لا يلبي متطلبات هؤلاء المستخدمين واعتبارهم لأداء المدققين على أنه ذو جودة ضعيفة ولا يقدم المطلوب منه (الفضلي، ٢٠٢٢، ص ١٢٦٤-١٢٦٥).

وبناء عليه يرى الباحث أن ضعف جودة أداء المدققين مرتبط بعاملين أساسيين:

الأول: نقص كفاءة المدققين وخبرتهم وتخصصهم، وعدم الالتزام بمعايير التدقيق الدولية والإرشادات التي تنظم عملهم، وضعف تأدية المهارات المطلوبة منهم في استخدام اختبارات التدقيق المناسبة، واختيار العينة الملائمة التي ينتج عنها فقدان الأدلة الحاسمة والفشل في اختيار طريقة التدقيق اللازمة التي تؤدي إصدار آراء غير سليمة.

الثاني: رغبة المدققين في الحصول على أكبر عمليات من التدقيق حتى ولو كانت ذات أتعاب قليلة نتيجة المنافسة في السوق مما يجعلهم يبذلون جهداً يتناسب مع قيمة هذه الأتعاب، أو التصديق على القوائم وبدون بذل أي جهد وعدم الإفصاح عن الاستمرارية في حال تهديدها لإرضاء إدارة هذه الشركات لرغبتهم في تجديد تعيينهم للسنوات القادمة. وهذان العاملان يؤديان إلى حدوث فجوة توقعات بالتدقيق ناتجة عن ضعف وقصور أداء المدققين.

3-1-4- سبل تضيق فجوة توقعات التدقيق:

لا يزال موضوع فجوة توقعات التدقيق عقبة كبيرة تواجهها مهنة التدقيق، حيث أنها تؤثر على مدى قبول خدمات المهنة والوثوق بها من قبل الجميع، كونها ترتبط بتوقعات عدة أطراف مستفيدة من تلك الخدمات. بالتالي لا يمكن تلبية وتغطية هذه الاحتياجات بشكل كامل، ولذلك تبحث الدراسات في سبل تضيق وتقليص هذه الفجوة من خلال مجموعة من الطرق التي يمكن أن تعالج الأسباب التي أدت إلى حدوث هذه الفجوة من خلال:

3-1-4-1- تدعيم استقلال المدقق الخارجي:

إن الاستقلال هو مفتاح التدقيق. وفي حالة عدم وجود استقلالية، لا يمكن الاعتماد على رأي المدققين، ويصبح التدقيق الخارجي غير ضروري. لذلك يجب التأكيد على قبول كافة الأطراف لدور المدقق كأداة لمساءلة الشركة. ولكي يحافظ المدقق على استقلاليته على الرغم من ضغوط الممارسة عليه يجب أن يبقى على دراية بكل التأثيرات السلبية على تخطيطه وعمله (Bebeji, 2022, p6)، حيث أن نزاهة وسلامة البيانات المالية مرتبط بشكل أساسي بمدى استقلالية المدقق. والذي يجب أن ينعكس في حياد المدققين وعدم وجود أي تأثير عليهم من قبل أطراف معينة خصوصاً التي لها سلطة في صنع القرارات أو إعداد القوائم، لذلك تميل الكثير من الشركات لتبديل مدقق الحسابات كل ثلاث سنوات للحفاظ على الاستقلالية لأنه إذا تم استخدام المدقق لأكثر من ثلاث سنوات سوف تنشأ علاقة بينه وبين الإدارة والموظفين الأمر الذي من شأنه أن يهدد الاستقلالية وبالتالي ثقة المستثمرين في رأي الصادر عن المدقق (Indah et al., 2023, p.14).

ويعدّ تبديل المدققين والاعتماد على شركات تدقيق جديدة موضوع مهم في تدعيم فكرة استقلالية التدقيق كونه يجلب ما هو جديد من وجهات النظر وأساليب تدقيق عملية مختلفة تؤدي إلى إجراءات تدقيق شاملة وفعالة. وهذا يمكن أن يكون مفيد بشكل خاص في حل المشاكل والتحديات التي تواجه الشركة والتي لم تستطع عمليات التدقيق السابقة اكتشافها ومعالجتها. كما أن تناوب

ودوران المدققين يساهم بتوفير الفرص لشركات التدقيق الصغيرة لاكتساب الخبرة في مجال التدقيق وتقديم الأفضل، وهذا يمكن أن يساعد في تعزيز المنافسة الايجابية في مجال التدقيق وتوفير فرص متكافئة لجميع الشركات ومن جميع الأحجام (DELIU& OLARIU,2023,p.6).

ويؤيد الباحث ما ذكرته الدراسات السابقة حول أثر الاستقلالية لدى المدققين في تضيق فجوة توقعات التدقيق باعتبارها أهم الصفات والسمات اللازمة لوظيفة مهنة التدقيق، ولعل أبرز العوامل اللازمة في تعزيز الاستقلالية هو تبديل المدققين باعتباره أداة مهمة تحد من نشوء علاقات شخصية بين المدققين والإدارة التي ينتج عنها علاقات مالية ومهنية لاحقة وإتباع المدققين لأسلوب متساهل ومتراخي في بذل العناية المهنية اللازمة والمطلوبة في تقييم ممارسات الإدارة وأدائها وبالتالي عدم التحفظ في التقرير النهائي بهدف إرضائها، كما يساهم تبديل المدققين بتخفيف المنافسة الشديدة بين مكاتب التدقيق للحصول على العملاء أو القبول بأتعاب منخفضة خوفاً من خسارة الخدمات مستقبلاً. ومن الضروري ألا يكون قرار تعيين المدققين وعزلهم بيد الإدارة لتجنب أن يقع المدققين تحت ضغوط الإدارة بل يجب أن يكون بيد الهيئة العاملة أو لجنة التدقيق على أن يتم التعاقد مع مكاتب تدقيق مشهود لها بأدائها وتخصصها وأن تكون ذات سمعة طيبة، وألا يكون لديها دعاوي قضائية مع شركات قامت بتدقيقها. بالإضافة إلى أن دوران المدققين يجب ألا يكون اختياريًا بل إلزاميًا ولذلك نجد أن قانون الشركات في كل دول العالم نص على أن يكون تعيين وتحديد أتعاب وعزل المدقق بيد لجنة التدقيق الخارجية في الشركة، كما ينص على منع استمرار المدقق مع الشركة لأكثر من مدة محددة بل ذهبت بعض القوانين إلى ضرورة تحديد نسبة معينة من إجمالي الأتعاب المهنية لمكتب التدقيق لا يجوز أن يحصل عليها من عميل واحد حتى لا يكون معتمداً كثيراً في دخله على عميل واحد مما يهدد استقلاله تجاه هذا العميل، وقد أصبح هذا الاقتراح واقعاً عملياً في معظم الدول المتقدمة وحددت نسبة ١٥٪ في بعض هذه البلدان كبريطانيا وإيرلندا.

3-1-4-2- تدعيم دور المنظمات المهنية وهيمنتها على مهنة المحاسبة والتدقيق:

يجب على المنظمات المهنية وضع الأطر والمسؤولية القانونية لمدقي الحسابات وتحديد العواقب المترتبة على عدم الالتزام بالمتطلبات التنظيمية. بحيث يُلزم المدققين باتباع تطبيق المعايير المهنية وممارسة العناية الواجبة في عملهم للتخفيف من مخاطر المسؤولية القانونية. كما يجب أن تشمل هذه المتطلبات القانونية ضرورة احتفاظ المدققين بالوثائق الكافية وبسجلات التدقيق لفترات محددة، وتوفير الوصول إلى أوراق العمل عند الطلب. وينبغي أن تتضمن هذه المتطلبات مسؤولية المدققين عن عملهم وأن توفر أساساً للجوء القانوني في حالات الإهمال المهني أو سوء الممارسة. وإنشاء آليات الرقابة وبرامج التفتيش على استقلالية المدققين وموضوعيتهم والتزامهم بالمعايير المهنية لضمان جودة ممارسات التدقيق ومحتوى تقرير التدقيق وهيكله وكيفية عرضه، حيث أن لهذه العوامل تأثير كبير على ممارسات التدقيق كمنهجيات أخذ العينات، أو الإجراءات التحليلية، أو إدراج المتخصصين في عملية التدقيق، والاتساق وقابلية المقارنة في تقارير التدقيق، مما يمكن أصحاب المصلحة من اتخاذ قرارات مستنيرة (Hung,2023,p1141)

ويجب على هذه المنظمات وضع سياسات رقابة جودة التدقيق وإجراءاتها في مكاتب وشركات التدقيق من خلال تصميم نظام رقابة، والتأكد من كفايته وملائمته وإنتاج أساليب تدقيق الجودة كالتدقيق النظير وغيرها من الأساليب لتحديد أوجه القصور في المهنة والتعرف عليها بهدف تقديم اقتراحات لمعالجتها (إبراهيم، وشيخ، ٢٠٢٣، ص ١٧).

وتوصلت دراسة Ewa (2023,P268) إلى ضرورة إصدار المنظمات المسؤولة عن مهنة التدقيق للقوانين التي تلزم شركات التدقيق بعرض محتوى تكوين فريق التدقيق، وخبراتهم وتحصيلهم العلمي والمهني مع ضرورة أن تشترط تعدد وتنوع الاختصاصات وإجراء تدقيق الأداء السنوي لهم، والتأكيد على ضرورة تعزيز التدريب المهني المستمر للمدققين على التقنيات الحديثة في المحاسبة والتدقيق المتعلقة بمكافحة طرق الاحتيال والفساد، وتوفير الضمان الاجتماعي وحماية الموظفين

لتجنب تخوفهم من إصدار التقارير السلبية ضد أصحاب السلطة في الشركة، مع ضرورة أن تُلزم هذه القوانين الشركات بتفعيل دور لجان التدقيق، والحظر الرسمي على المدققين لتقديم خدمات أخرى غير التدقيق على نفس الشركة ونفس الوقت.

ونتيجة التطورات وأزمة الثقة التي ترافق المهنة تزداد الحاجة يومياً لحوكمة مهنة التدقيق من خلال وجود مرجعية تضع إجراءات رسمية وغير رسمية مهمتها تطبيق أحكام رقابية على أداء مدققي الحسابات، والتأكيد على التزامهم المهني والأخلاقي بالمعايير والقوانين المنظمة للمهنة، وزيادة مستوى الإفصاح والشفافية، ودعم مصداقية تقارير التدقيق من خلال رفع مستوى الطمأنينة والثقة لدى المستفيدين من خدمات التدقيق وبالنتيجة تحسين مستوى جودة الأداء المهني وتحقيق مصالح الأطراف المتعاملة مع الشركة (محمد، والطائي، ٢٠٢٣، ص ٥٦).

وتأكيداً على ما سبق يؤيد الباحث ضرورة قيام المنظمات المهنية والقوانين المنظمة لمهنة التدقيق بضرورة إلزام شركات ومكاتب التدقيق بوجود قسم لمراقبة الجودة، وقسم لمراقبة الجودة في الشركة المهنية الخاضعة للتدقيق كي يقوم بمراقبة الأعمال المهنية لمكاتب التدقيق. بالإضافة لتفعيل معايير المحاسبة والتدقيق الدولية ومعايير السلوك المهني ومراقبة الالتزام بها من جانب الممارسين للمهنة من خلال برامج لمراقبة جودة الأداء المهني لمكاتب التدقيق، ووضع النظم الكفيلة لمعاقبة من يخرج عن تطبيق تلك المعايير على أن يكون لهذه المعايير اعتراف عالمي ومقبول لدى جميع الدول وليس نسبي، وأن يلزم قانون الشركات في كل دول العالم جميع الشركات العاملة بموجبه بضرورة احتوائها على قسم للتدقيق الداخلي وقسم للمراقبة الداخلية وتفعيل دورهم بشكل كامل مع تحديد الهيكل التنظيمي والملاك العددي والاختصاصات والخبرات المطلوبة لمن يشغل هذه الأقسام مع التأكيد على إلغاء تبعيتها للإدارة التنفيذية وإتباعها للجان من خارج الشركة وضرورة تفعيل العلاقة بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي.

3-4-1-3- دراسة تلبية توقعات المجتمع المالي وتلبية تلك التوقعات:

يجب على المدققين تحسين مستوى الاتصال من أجل معالجة توقعات المستخدمين وفهمهم الخاطئ لخدمات التدقيق ووظيفته، من خلال توسيع الواجبات والمسؤوليات الحالية لعملهم وخاصة التي تلبي طلب الجمهور فيما يتعلق بمنع واكتشاف الأخطاء والاحتيال والإبلاغ عن أي سلوك خطير من قبل الإدارة وتقييم مدى التزامها بالقوانين واللوائح والمسائل المرتبطة بها مع إمكانية إطلاق نموذج جديد لتقرير التدقيق يحتوي على مزيد من المعلومات غير المالية التي تهم مستخدمي القوائم المالية

(Emmanuel,2023,pp:272-273).

ويجب على المدققين العمل على إرضاء مستخدمي القوائم المالية من خلال تغطية التوقعات غير المعقولة المتعلقة باكتشاف التصرفات غير القانونية ومدى قدرة المنشأة على الاستمرار التي تعد من مسؤولية الإدارة وخارج نطاق عملهم ومسؤولياتهم، حيث أن قيام المدققين بهذه الإجراءات بشرط أن لا تكون تهدد استقلالياتهم يسهم في تقليل فجوة التوقعات ويسهم في وثوق المجتمع بمهنة التدقيق خاصة بعد انهيار عدد كبير من الشركات وعدم صدور تقارير متحفظة بهذا الخصوص ومع ظهور تهديدات حديثة كتسوق رأي المدققين وتقديمهم خدمات أخرى على نفس الشركة بخلاف خدمات التدقيق (خالدي، ٢٠٢١، ص ١٠٨).

وتأييداً لما سبق يرى الباحث ضرورة أن يقوم المدققين بتحديد المستفيدين من القوائم المالية ومن خدمات التدقيق ومدى أحقيتهم في هذه المطالبات، فمثلاً الملاك والمساهمين لهم الحق في المطالبة على عكس الدائنين، وبعد ذلك يجب تحديد المطالب والتوقعات لاختيار التوقعات التي يمكن تنفيذها والوفاء بها، وبناءً عليه يجب توسيع الدور المتوقع من المدققين وأن يتحملوا مسؤوليات أكثر لتلبية توقعات المستفيدين من تقارير التدقيق، فإذا كانت هذه التوقعات متعلقة بتحمل المدققين مسؤولية اكتشاف الخطأ والغش والحكم على مدى استمرارية الشركة فلا بد أن يتحملوا هذه المسؤوليات، وأن

تدخل في نطاق عملهم وأن يؤخذ ذلك في الاعتبار ضمن معايير التدقيق بغية تقليل فجوة توقعات التدقيق وزيادة الثقة بقدرة المهنة على مواكبة التغييرات وإعطاء التأكيدات اللازمة لطالبيها.

3-4-1-4- زيادة فاعلية الاتصال والإعلام عن دور المدقق ومسؤولياته في المجتمع:

يجب على المدققين تحسين وسائل الاتصال والتواصل مع مستخدمي البيانات المالية والمستفيدين من خدمات التدقيق من خلال زيادة الشفافية بهدف إزالة العتامة والضبابية التي تلف دور المهنة وذلك بتوضيح أوجه القصور وسوء الفهم عن دور ومسؤوليات المدققين في نظرهم الناتج غالباً عن صعوبة فهم تقارير التدقيق وكيفية التأكد من صحة وطبيعة إجراءات التدقيق المنفذة بعد قراءة التقرير والتي تعد عاملاً مثبطاً في فعالية التواصل بين المدققين والمجتمع، علاوة على ذلك مدى حصول المدققين على معلومات ذات خبرة فنية عالية للتقديرات المحاسبية غير المؤكدة مثل اختبار انخفاض القيمة. كما أنه من الصعب على عامة الناس فهم لغة التدقيق المستخدمة وكيفية توصل المدققين لحكمهم كونهم يتعاملون مع بيانات سرية للمعلومات المالية لا يمكن الكشف عنها بسهولة للجمهور، بالإضافة لذلك لا يمكنهم إدراك قيود التدقيق كما يجدها ممارسو التدقيق ومن الصعب إيصال هذه الظروف إلى الجمهور عن طريق التقرير فقط (Budiarto,2022,pp54-55).

ويتوجب على المدققين توسيع نطاق تقارير التدقيق، وتحديد دور ومسؤوليات الإدارة في إعداد القوائم المالية وواجبات ومهام المدققين تجاه ذلك من خلال تغيير محتوى التقرير، والالتزام بإبلاغ الجمهور بطريقة عادلة ومفهومة حول لوائح ومعايير التدقيق ليصبحوا أكثر رضى ومعرفة. مع الاعتماد على تحديد المخاطر المقدرة لبيانات كل عميل والمتضمنة طبيعة وبيئة الأعمال وحجم المعاملات والذي يجب ألا يكون موحد لكل الشركات. والتأكيد على ضرورة وجود هيئة مستقلة عن إدارة الشركة تتولى مهام التواصل مع المدققين وتشرف على تعيين مدققي الحسابات وتنظم أتعاب التدقيق (Massicame et al.,2023,p.7).

وبناءً على ما سبق يرى الباحث أن تقرير التدقيق يعد سبباً مهماً في عدم فهم المجتمع لواجبات ودور المدققين ومسؤولياتهم لما يتضمنه من اعتبارات عامة ولغة نمطية، في حين أن أفراد المجتمع المالي يتوقعون منهم الخوض في التفاصيل وإجراء الاختبارات لكل العمليات لتأكيد صدقها ودقتها. بالتالي يجب على المدققين إزالة هذا الفهم الخاطئ للمهنة وإعلام المستفيدين وتوعيتهم عن خدمات التدقيق وعن دور المدقق ومسؤوليته حسب ما تقتضيه معايير التدقيق الدولية المنظمة لعمله. وعليهم زيادة فعالية الاتصال للتقارير المالية ولتقارير التدقيق وكتابة تقريرهم بأسلوب يمكن فهمه حتى من قبل غير المختصين مع إمكانية إضافة التعليق على القضايا الجوهرية والابتعاد عن إبداء الرأي. كما يتطلب من المدققين الحصول على إقرارات من الإدارة بمسؤوليتها عن إعداد القوائم المالية وفقاً للمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية وعن مدى اكتمالها وخلوها من الخطأ أو الاحتيال، وأن إعدادها تم على أساس ملائمة قدرة المنشأة على الاستمرارية وتأكيدا على فعالية ومتانة نظام الرقابة الداخلية ثم القيام بعرض ذلك ضمن التقرير النهائي.

بالنتيجة إن فجوة توقعات التدقيق هي فجوة غير صفرية ومرتبطة حدوثها بآراء وتوقعات غير كمية وأداء مهني للمدققين مستند إلى إرشادات عامة وليست تفصيلية وهي أيضاً غير كمية ولا يمكن قياسها. وعليه فمن المستحيل إلغاء فجوة توقعات التدقيق والقضاء عليها بشكل كامل، وكونها تعد اليوم من أكبر التحديات التي تواجه موثوقية مهنة التدقيق. لذلك يجب السعي دائماً في سبيل تضيقها (تقليصها) لأدنى حد ممكن وإبقائها عند مستويات مقبولة حتى تستمر مهنة التدقيق بتقديم خدماتها لعملائها بجودة وكفاءة.

المبحث الثاني: أثر أداء المدققين في ترشيد الأحكام المهنية لتضييق فجوة توقعات التدقيق

تمهيد

إن إحدى المكونات الرئيسية لفجوة توقعات التدقيق مرتبطة بالأداء المهني للمدققين نتيجة عدم تلبية المتطلبات والتوقعات المقبولة لمستخدمي القوائم المالية الذين ينتظرون حكمهم المهني لهذه القوائم بفارغ الصبر، والنظر لما سيفصح عنه المدققين في تقريرهم النهائي من تحفظات وملاحظات على أنه الضامن لاتخاذ قراراتهم الاستثمارية باعتبارهم المدققين جهة مهنية فنية وتخصصية. ولكن تبين أن سوء أداء المدققين وعدم تحقيقهم لهذه التوقعات سبب ما يسمى بفجوة الأداء والنتيجة من سببين. الأول، ضعف الخبرات المهنية والمعرفية للمدققين التي نتج عنها ما عرف بفجوة قصور الأداء بسبب قلة بذلهم للعناية المهنية الكافية، وعدم ممارستهم للشك المهني الذي دعت إليه معايير التدقيق الدولية. والثاني، مرتبط بتطبيق المدققين لإرشادات وتعليمات المعايير المهنية إلا أن قصور هذه المعايير عن تغطية كافة الاحتياجات التي تلبي حاجة مستخدمي القوائم المالية أو عدم خوضها في تفاصيل الإجراءات الواجب تنفيذها وإتباعها من قبل المدققين أدى إلى ما عُرف بفجوة الأداء نتيجة قصور المعايير. وفي كلا الحالتين يعاني المدققين من صعوبة توحيد رأيهم واتخاذ حكم مهني موحد بسبب اختلاف طبيعة عمل الشركات ومحتويات قوائمها المالية، وتفاوت أسلوبهم في ممارسة التدقيق المعتمد على خلفياتهم المعرفية والعلمية، والأهم هو طبيعة الحكم المهني الذي يصدر كونه يعتبر إبداء رأي يعتمد على أخذ عينات وليس على الفحص الشامل، الأمر الذي يستحيل تطابق نتائجه لدى جميع المدققين. وعليه يسعى المدققين بشكل حثيث ومستمر لتضييق فجوة توقعات التدقيق المرتبطة بتحميلهم المسؤولية عن سوء الأداء من أجل الحفاظ على دورهم المهني الطائعي والوحيد القادر على إعطاء الحكم المهني المناسب في عدالة القوائم المالية ومدى مطابقتها للواقع ولاستمرار زيادة ثقة المجتمع وأفراده بالمهنة وضرورتها.

3-2-1- أثر ترشيد الحكم المهني للمدققين في تضيق فجوة توقعات التدقيق

يسعى المدققين لتطوير أدائهم المهني وزيادة مسؤولياتهم في معالجة بعض البنود المهمة لمستخدمي القوائم المالية التي ينتج عن تدقيقها تباينات كبيرة مع توقعات ومتطلبات هؤلاء المستخدمين، ولذلك يحاول المدققين تلبية هذه التوقعات وبذل المزيد من العناية المهنة بهدف ترشيد الحكم المهني بشكل أكبر لإصدار الرأي الحقيقي حول عدالة هذه القوائم وبالتالي تضيق هذه الفجوة، ومن هذه الأحكام المؤثرة:

3-2-1-1- أثر ترشيد الحكم المهني للمدققين المتعلق بتقييم مدى كفاية وفعالية نظام الرقابة

الداخلية في تضيق فجوة توقعات التدقيق

يمكن للمدققين قياس نظام الرقابة الداخلية الفعال من خلال ثمانية مكونات رئيسية مدمجة مع إدارة المخاطر (البيئة الداخلية، وتحديد الأهداف، وتحديد الأحداث، وتقييم المخاطر، والاستجابة للمخاطر، وأنشطة المراقبة، والمعلومات والاتصالات، والمراقبة)، وذلك للتأكد من صحة إدارة الأصول وتأمينها، ومنع أو اكتشاف الاستحواذ والاستخدام والإيداع غير المصرح به، وإدارة السجلات التفصيلية لحماية التقارير الدقيقة والعدالة عن الأصول، وتوفير معلومات دقيقة وإعداد التقارير المالية وفقاً للمعايير المعمول بها، وتعزيز تحسين الكفاءة التشغيلية، وتعزيز الامتثال لسياسات الإدارة الموسوعة، والامتثال للقوانين واللوائح المعمول بها (Mursyida&Maulina,2023,p698).

كما يمكن للمدققين التوسع في تقييم نظام الرقابة الداخلية بهدف التأكيد على فعاليته ومتانته وقدرته بمنع حدوث طرق الاحتيال المحاسبي والتغلب عليها من خلال إجراءات اختبارات إضافية في مدى توفر النزاهة والقيم الأخلاقية، والكفاءة، ومشاركة مجلس المفوضين أو لجنة التدقيق، وفلسفة الإدارة وأسلوب التشغيل، وشكل وجودة الهيكل التنظيمي، ومنح السلطات والمسؤولية، وممارسات الموارد البشرية. ومن ثم القيام بالرقابة القياسية على أنشطة الرقابة (مراجعة الأداء، معالجة المعلومات، الرقابة المادية)، وتقييم كيفية تنفيذ الضوابط الداخلية المتعلقة ب(تقييم المخاطر، تصميم

التحكم، اختبار التحكم، المراقبة، وإعداد التقارير). والبحث في كيفية تأثير الضوابط الداخلية على الفعالية التشغيلية، وعلى الامتثال، وعلى الأداء المالي. (Wilensi Zega,2023,p40).

يجب تقييم فاعلية نظام المعلومات المحاسبي ومدى احتوائه على مجموعة متكاملة من الدفاتر والسجلات المحاسبية، بما يراعي في تصميمه إعداد القوائم المالية بأقل جهد ممكن وبأكثر دقة من خلال وجود مستندات داخلية كافية لتغطية كافة أوجه النشاط، ووجود دليل الإجراءات والسياسات المحاسبية الذي يوضح طرق تتبع معالجة العمليات، وإعداد موازنات تفصيلية للعمليات، ومتابعة تنفيذها، ووجود نظام تكاليف فعال لقياس الأداء الفعلي، ومدى وجود عمل تسلسلي للوظائف ووجود رقابة ذاتية أو تلقائية أثناء تنفيذ العملية من خلال رقابة موظف على موظف آخر (سليمان، والسيد أحمد، ٢٠١٩، ص ص ٢٨٥-٢٨٨).

ويرى الباحث أنه بالرغم من أن فحص الرقابة الداخلية الإدارية والتنظيمية والتأكد من فاعليتها وجودتها وملائمتها ليس من مهام ومسؤوليات المدققين ولا تعد من خدمات التدقيق، حيث أن معايير التدقيق طالبت المدققين بفهم بيئة الرقابة وطبيعة أنشطتها وآلياتها والإبلاغ عن أوجه القصور التي يتم التعرف عليها وإن قبول المدققين لفعالية هذا النظام في تقريرهم يجعل المستخدمين النهائيين لهذه القوائم يعتقدون أن المدققين قاموا بفحص شامل لهذا النظام وتم تدقيق كافة مراحل وخطواته وهذا ما يسبب فجوة توقعات في التدقيق. لذلك فإن توسع المدققين في فحص نظام الرقابة الداخلية وتفاصيله يسهم في تحسين عملهم باعتباره نقطة الانطلاق الأولى في قياس مخاطر التدقيق اللازمة لتحديد الإجراءات الواجب تنفيذها وأدلة الإثبات اللازمة ومصادر الحصول عليها لتساعد في تنبؤ رأي واضح ودقيق من جهة، وبما يسهم في طمأننة مستخدمي هذه القوائم عن صحة ودقة العمليات التي يتم بموجبها تشغيل أموالهم والتي تشكل لديهم تخوف وتوجس كبير من جهة أخرى. وعليه يمكن المساهمة بتضييق فجوة توقعات التدقيق بشكل أكبر.

3-2-1-2- أثر ترشيد الحكم المهني للمدققين المتعلق بتقييم أرصدة التقديرات المحاسبية في

تضييق فجوة توقعات التدقيق

بالرغم من أن معايير المحاسبة والإبلاغ المالي الدولية تمثل مجموعة متكاملة من المعايير التي تنشأ قوائم مالية قد تبدو متشابهة من بلد لآخر، إلا أنه قد يترتب بسببها اختلافات عند تطبيق هذه المعايير نتيجة الظروف الاقتصادية والاجتماعية والقانونية، وإن سماح المعايير لإتباع التقديرات أدى إلى زيادة الاعتماد على التقديرات المحاسبية عند إعداد القوائم المالية ونتج عنها زيادة تعقيدها، فضلاً عن ظهور احتمالية التلاعب بها مما أدى لتشكيك المستثمرين والدائنين والأطراف الخارجية في دقة الأرقام والتقديرات الواردة. بالتالي فإن زيادة الغموض أدى إلى انخفاض الثقة في جودة هذه البيانات خاصة في ظل مرونة المعايير التي يساء استخدامها بشكل يخالف القواعد والمبادئ التي تضمنتها ومنها (طرق وأساليب استهلاك الأصول الثابتة للفترة الحالية والتدفقات النقدية المستقبلية المتوقعة) (Khaghaany&Jaber,2023,pp:11-12).

وبحسب دراسة Holt (2012,p.67) فإن هذه الحسابات التي تخضع لتقديرات معدي القوائم المالية تتمثل في تقديرات الديون المعدومة، تقييم المخزون، تقدير المخصصات، تحقق الإيراد، الضمانات، الأصول غير الملموسة، تكاليف البحث والتطوير، نسب الاهتلاك، الأدوات المالية، الإفصاح في الإيضاحات المتممة، تقييم الأصول الثابتة، تقدير العمر الإنتاجي، والانخفاض في قيمة الأصول. بالتالي فإن عدد الحسابات التي يتم اعتماد الحكم المهني عند إعدادها ليس بالقليل بالإضافة للوزن النسبي لقسم كبير منها ضمن القوائم المالية والتي تهم مستخدمي هذه القوائم وتؤثر على قراراتهم الأمر الذي يتطلب معرفة حكم المدققين على مدى صحتها ومعقوليتها.

ويجب على المدققين التوسع في تقييم معقولية التقديرات المحاسبية وإعطائها أهمية أكبر والقيام بمجموعة موسعة من الاختبارات لا سيما مع ازدياد حالات عدم اليقين في هذه التقديرات المحاسبية وازدياد حالات النفاضي مع المدققين وتحميلهم مسؤولية الإهمال كونها تتطلب مستويات

عالية من عدم اليقين لتقييم الأخطاء الواردة فيها والتي قد لا تكتشفها عمليات التدقيق، حيث أن إجراءات المدققين التقليدية لا تكفي وحدها في كشف كل التحريفات التي قد تتضمنها التقديرات ولذلك يجب اتباع برامج تدقيق أكثر ملائمة (Piercey et al, 2023, p). حيث يجب العودة إلى إرشادات المرجع أو المعيار المحاسبي المعتمد في عملية التقدير ومدى الالتزام به والتعرف على أهواء وميول ورغبات المقيدين لها، والأحداث والمعاملات والظروف التي يمكن أن تؤدي إلى الحاجة للتقدير، والمعطيات التي على أساسها تم إعداد هذه التقديرات والكيفية التي تم تحديدها بها واختبار الفرضيات التي شكلت أساس التقدير والاستعانة بخبير الإدارة وخبراء آخرون عند الحاجة مع ضرورة إعادة قياس هذه القيم وفق نماذج حسابية أو بحسب القيم السوقية في لحظة التقييم من خلال الرجوع للدفاتر المحاسبية ومتابعة قيود تسجيلها للتأكد من دقة الافتراضات وموضوعية التقييم ومقارنة هذه التقديرات مع تقديرات السنوات السابقة وكيفية قيام الإدارة في تقييم الآثار المترتبة عن حالة عدم اليقين المرتبطة بتقييم بعض التقديرات (قرن، ٢٠٢٣، ص ص: ٢٩١-٢٩٣).

وبالاستناد إلى ما سبق يرى الباحث أن حرية التطبيق التي أفسحتها معايير المحاسبة الدولية لمعدي التقارير المالية عند إعداد التقديرات المحاسبية وعمومية الإجراءات التي حددتها معايير التدقيق الدولية في التحقق من موضوعية هذه التقديرات سبب تفاوت بحكم المدققين واختلافه بين مدقق وآخر. وفي سبيل ترشيد الحكم المهني للمدققين يجب عليهم الحصول على استفسارات حول الظروف التي قد تؤدي إلى تقديرات محاسبية جديدة ومراجعة التقديرات المحاسبية الحالية، وتحديد المخاطر المتعلقة بهذه التقديرات، وتقييم مدى كفاية الإفصاح عن عدم اليقين في التقارير المالية، وتصميم وتنفيذ إجراءات تدقيق إضافية للحصول على ما يكفي من أدلة الإثبات المناسبة للتحقق من معقولية التقديرات المحاسبية والبيانات التي بنيت عليها، والظروف التي دعت إليها، والافتراضات المستخدمة في إعدادها، و تقييم طريقة التقدير المستخدمة وأسس اختيارها، ومدى خبرة المسؤولين عنها وفحص فعالية أدوات الرقابة عليهم. بالتالي زيادة ثقة المستخدمين بهذه القيم وتضييق فجوة توقعات التدقيق.

3-1-2-3- أثر ترشيد الحكم المهني للمدققين المتعلق بتنفيذ الإجراءات التحليلية في تضيق فجوة توقعات التدقيق

يمكن للمدققين الاعتماد على مزيج من الإجراءات التحليلية لمساعدتهم في فهم القوائم المالية بشكل أكثر وضوحاً والوصول إلى رأي يدعم حكمهم المهني بشكل أكثر دقة من خلال حل الكثير من المشاكل التي تعد مهمة لمستخدمي القوائم والتي تؤدي بنهاية المطاف إلى تقريب وجهات النظر بين المدققين ومستخدمي هذه القوائم المالية وبالتالي تضيق فجوة التوقعات بينهم. ومن هذه الإجراءات:

١- الأساليب الوصفية غير الكمية: جمع العديد من المعلومات والاستفسار حول طبيعة الشركة ومراجعة أنظمتها الداخلية، وعقد التأسيس ومحاضر اجتماعات مجلس الإدارة، ليتمكن المدققين من التوصل لفهم علاقة الإدارة بموظفيها وبمنافسيها (أمين ومحمد، ٢٠٢٠، ص ٢٠٢-٢٠٣).

٢- الأساليب الكمية البسيطة: إجراء المقارنات بين البيانات الاقتصادية كالمؤشرات الاقتصادية، ومؤشر أسعار المستهلكين والجملة، ومقارنة هذه البيانات بفترات سابقة أو مع بيانات شركات مماثلة، والعلاقات التي تربط بنود القوائم المالية ببعضها البعض (أمين ومحمد، ٢٠٢٠، ص ٢٠٣).

٣- الأساليب الكمية المتطورة: استخدام الأساليب الإحصائية المتضمنة نماذج رياضية تسند على البيانات السابقة في التنبؤ بقيمة الأرصدة موضع التدقيق، والتركيز على الأخطاء المشكوك فيها، بحيث تساعد المدققين في بناء توقعاتهم لما يجب أن تكون عليه بنود القوائم المالية، كما تعد هذه الأساليب حديثة وموضوعية وتقترب إلى حد كبير من قيم الواقع ومنها (تحليل الانحدار، تحليل السلاسل الزمنية، أسلوب التخطيط المالي، التدفق النقدي) (الدليمي، ٢٠٢٣، ص ٥٠).

ويجب على المدققين زيادة الاعتماد على استخدام التقنيات الرقمية المتعلقة باستخدام الحاسب عند تنفيذ الإجراءات التحليلية في التدقيق في ظل التحول الرقمي الكبير والتقدم التكنولوجي، كونها تضمن الكفاءة والدقة والموثوقية لإجراءات التدقيق بشكل أكثر دقة، كما تسرع تلك الإجراءات وتحدد أوجه القصور في التقارير المالية بشكل أكثر فاعلية من خلال تحقيقها للتكامل بين الإنسان والآلة. ومن هذه التقنيات الأساليب الرياضية كطريقة المربعات الصغرى، والتحليل الأفقي والرأسي والنسب

المالية ونسب الصياغة، ويجب أن يراعى عند تطبيقها خصوصية صناعة العميل ونوعها في سبيل توليد رأي كافي لدى المدققين حول الحكم الذي سيتم اتخاذه (IONIN,2023,p318).

ويمكن التوسع في تنفيذ الإجراءات التحليلية للتأكد من صحة العمليات المنفذة من خلال مقارنة بيانات العملاء مع بيانات النشاط كونها توفر مؤشراً مهماً لاحتمال الفشل المالي، ومع توقعات العميل، ومع توقعات المدقق نفسه، ومع البيانات المقابلة لها في الفترات السابقة. مع إمكانية تنفيذ مقارنة أسلوب السلاسل الزمنية لتحديد المتغيرات الإيجابية والسلبية وذلك باختيار سنة الأساس التي يجب أن تكون من سنوات الاستقرار المالي والاقتصادي ومن ثم قياس عناصر التقارير المالية من خلال مقارنة حجم المعلومات المحاسبية الواردة في هذه التقارير (نسبة كل عنصر من عناصر التكاليف إلى إجمالي التكاليف، نسبة كل عنصر من عناصر المصاريف الإدارية والعمومية إلى الإجمالي، نسبة كل عنصر من عناصر الدخل إلى إجمالي الإيرادات، نسبة كل عنصر من عناصر المخزون إلى الأصول، نسبة كل عنصر من عناصر الالتزامات الطويلة الأجل وقصيرة الأجل إلى إجمالي الالتزامات)، وعندما يقوم المدققين بهذه المقارنة لأكثر من سنة يستطيعون أن يحددوا أي تغيرات إيجابية أو سلبية فيها والحكم على أداء الشركة في تنفيذ عملياتها وبالتالي مساعدة مستخدمي هذه القوائم في اتخاذ قراراتهم بشكل أدق (Al- Hamad,2023,pp:6-7).

وبناءً على ما سبق يرى الباحث أن رأي المدققين مبني على النتائج التي توصلوا إليها من خلال الإجراءات التحليلية المنفذة على بنود القوائم المالية والتي تحدد حكمهم المهني النهائي. لذلك يجب على المدققين التوسع بتنفيذ الإجراءات التحليلية واستخدام أنواع متخلفة منها في كافة مراحل التدقيق (التخطيط، التنفيذ، التقرير)، وإضافة أو تغيير هذه الإجراءات عند حدوث أي تغيرات تواجههم الأمر الذي يساعدهم على ترشيد حكمهم المهني بجودة أكبر، كما يساهم في تلبية رغبات المستفيدين من خدمات التدقيق وزيادة الاطمئنان لديهم بخصوص صحة هذه القوائم كونها خضعت لاختبارات مختصين وبالتالي المساهمة في تقليص فجوة توقعات التدقيق.

3-2-1-4- أثر ترشيد الحكم المهني للمدققين المتعلق بتقييم مدى كفاية وصلاحيّة أدلة الإثبات في تضيق فجوة توقعات التدقيق

إن إصدار المدققين لحكمهم المهني يستند بشكل أساسي على كمية ونوعية أدلة الإثبات التي تم الحصول عليها والتي تؤيد ما توصلوا إليه من استنتاجات تساعد في الدفاع عن أنفسهم في حال الفشل والمسائلة من قبل الأطراف المرتبطة معهم والمستفيدة من عملية التدقيق كون معظم انتقاداتهم للتدقيق مبنية على أساس ضعف وعدم صلاحية أدلة الإثبات التي حصل عليها المدققين.

ولذلك يجب على المدققين التنويع في جمع أدلة الإثبات ذات الصلة الوثيقة بأهداف عملية التدقيق التي تكون ملائمة وكافية لهم في اتخاذ حكمهم المهني السليم، على أن يتم جمع الأدلة من ثمانية مصادر كالاختبارات المادية (الجرد المادي)، والمصادقات الخارجية مع أطراف أخرى خارج الشركة ومرتبطة بها، ووثائق وسجلات الشركة، الإجراءات التحليلية (مقارنة النسب المالية بالسنوات السابقة)، والاستفسارات من خلال الأسئلة التي توجه شفهاً وكتابياً لإدارة وموظفي الشركة، وعمليات المراجعة الحسابية ووثائقها التي أنتجت الأرصدة، وإعادة أداء العمليات والتأكد من صحة سيرها وسلامتها، والملاحظات من خلال القيام بزيارات ميدانية لمختلف أقسام الشركة لفهم طريقة سير العمليات فيها ومعاينته على أرض الواقع (عبد الماجد، ٢٠١٩، ص ٣٥٤).

كما يمكن للمدققين الاستفادة من استخدام أساليب التكنولوجيا الحديثة في جمع أدلة الإثبات كداعم تكميلي لأدلة الإثبات التقليدية ومنها (تحليل البيانات الضخمة، والذكاء الاصطناعي، والتعلم الآلي، وتحليل النصوص، blockchain)، حيث يسمح استخدام هذه التقنيات خلال مراحل عملية التدقيق بأتمتة وتحرير وقت المدققين، والتركيز على المجالات الأكثر تعقيداً والمتطلبة حكماً أدق، وتسهم في اتساق وتوحيد إجراءات التدقيق عبر عمليات التدقيق المختلفة مما يقلل من احتمالية التباين والتحيز في حكم المدققين النهائي، كما تساعد في تحليل البيانات وتزايد إمكانية الوصول إلى البيانات الضخمة، وتحديد المعاملات والأنماط غير العادية والاتجاهات في البيانات المالية بشكل أكثر كفاية

وملاءمة من الطرق اليدوية التي تستغرق وقتًا طويلاً، كما تسهم في جمع الأدلة من البيانات بشكل أكثر شمولاً بدلاً من الاعتماد على أساليب أخذ العينات كونها توفر إطار متعدد الأبعاد يسهم في اختيار بيانات التدقيق اللازمة، وتحديد القيم المتطرفة للبيانات وخاصة في البنود المرتبطة بمخاطر أعلى لوقوع التحريفات الجوهرية (Barr-Pulliam et al.,2023,pp:11-12).

ويمكن استخدام البرمجيات الذكية لتطوير عملية جمع وإعادة صياغة أدلة الإثبات على شكل برامج حاسوبية تواكب تطور الأنظمة المحاسبية مما يسهم في الحصول على الأدلة الكافية والملائمة من خلال التحكم في البحث عن الأدلة المطلوبة داخل قواعد البيانات كونها تستخدم لغات برمجية ونماذج رياضية متطورة تعتمد على الحاسب وتوفر أدلة أشمل أودق يمكن حفظها في القاعدة المعرفية لنظام التدقيق لتكون متاحة للمستخدمين للتعرف عليها (Al-Sayyed,2021,pp286-287).

وبناءً عليه يرى الباحث أن كمية ونوعية أدلة الإثبات التي يتم الحصول عليها تلعب دوراً حاسماً في ترشيد الحكم المهني للمدققين خاصة في ظل المشاكل التي تواجه المدققين والمرتبطة بضيق وقت عملية التدقيق، وصعوبة الوصول إلى المعلومات المادية وطبيعة العمليات المعقدة. وبالرغم من أن المعايير الدولية وضعت إرشادات توضح وسائل وطرق لجمع هذه الأدلة إلا أن هذه الإرشادات تتبع لغة العموميات ولا تتدخل بتفاصيل بيانات الشركات ولا تراعي طبيعة ومجال عملها، لذلك يجب على المدققين التخطيط بشكل جيد لتحديد الأدلة المطلوبة واستخدام أسلوب الشك المهني لتحديد أكثر البنود التي تتطلب إثباتات وأدلة، وطلب الحصول على المزيد منها في حال عدم اليقين وتنويع مصادر جمع الأدلة والتركيز على مصادر الأطراف الخارجية، واستخدام وسائل التكنولوجيا الحديثة في جمعها وتحليلها لما توفره من جمع كمية كافية من الأدلة واختصار الوقت الأمر الذي يتطلب توفر فريق مختص ومتدرب بشكل كافٍ قادر على القيام بفهم طبيعة البيانات ويستطيع جمع أكبر كمية من الأدلة الكافية والملائمة في ظل التوجيهات القائمة على المبادئ بحيث تكون هذه

الأدلة مقنعة لهم في تبني الرأي الفني السليم وبما يسهم تعزيز ثقة مستخدمي هذه القوائم بأداء المدققين من خلال التفهم لتقييم المدققين لهذه الأدلة. بالتالي تقليل فجوة توقعات التدقيق.

3-2-1-5- أثر ترشيد الحكم المهني للمدققين المتعلق بتقييم مدى قدرة المنشأة على الاستمرارية

في تضيق فجوة توقعات التدقيق

يمثل الحكم المهني للمدققين في تقييم قدرة الشركة على الاستمرارية أحد أهم الأمور لأصحابها والمستفيدين من قوائمها المالية، حيث أن حكم المدققين الخاطئ بخصوص استمرارية الشركة وإبداء رأي غير متحفظ بخصوص هذا الفرض وفي حال تبع ذلك إفلاس هذه الشركة خلال عام مالي على الأقل يترتب عليه خسائر كبيرة لمستخدمي هذه القوائم تترافق مع دعاوي قضائية تطال المدققين والإضرار بسمعتهم (Jan,2021,p10)، إلا أن معالجة فرض الاستقلالية وفق معايير التدقيق الدولية يحدد بقيام المدققين بإبداء حكمهم الفني المحايد في مدى قدرة الشركة على الاستمرار وهو الأمر الذي اعتبره الكثير من المدققين غير مناسب نظراً للعمل في ظل ظروف عدم التأكد المحيطة بهذا الافتراض كونه يستند إلى أن ينظر المدققين إلى الشركة على أنها مستمرة مالم توجد أدلة تشير إلى عكس ذلك وهذا متعلق بشرط وجود أدلة تشير إلى أن الشركة لن تضطر أو تختار تصفية أنشطتها في المستقبل المنظور (Chi & Shen, 2022, Pp.1-4) وهو الأمر الذي ينتج عنه فجوة توقعات في التدقيق.

ولترشيد حكم المدققين بشكل أكبر بما يخص ممارسة الشكوك حول قدرة الشركة على الاستمرار نتيجة ظروف أو أحداث معينة يجدونها مهمة، يجب عليهم بذل المزيد من العناية والاهتمام من خلال الحصول على خطط الإدارة بشأن تخفيف الآثار العكسية لتلك الظروف ومدى كفاءتها ومعقوليتها، ثم القيام بإجراءات تدقيق متخصصة متعلقة بخطط الإدارة في التخلص من الأصول (القيود المفروضة على التصرف بالأصول، الرهونات على الأصول، ومدى القدرة على بيع الأصول، ودراسة التأثير المباشر وغير المباشر للتصرف في هذه الأصول)، ثم القيام بتقييم مدى

إمكانية توافر التمويل بالديون، وتقييم ضمانات سداد القروض، والأثار المحتملة لخطط الاقتراض، وترتيبات إعادة هيكلة الديون، ودراسة جدوى ومخاطر زيادة حقوق الملكية والنتائج المترتبة على زيادة رأس المال، وتقييم خطط خفض النفقات وتحليل جدوى تأجيل صيانة الأصول وإتباع أسلوب الاستئجار بدل الشراء (الأشول، ٢٠٢٤، ص ص ١١٩٦-١١٩٧).

ويجب على المدققين بذل جهد واختبار بعض الظروف الداخلية التي قد تعطي مؤشرات مهمة وأولية حول مدى قدرة الشركة على الاستمرار الناتجة عن عجز أو ضعف أسلوب إدارة المخاطر لديها، ومنها ظهور صافي رأس المال العامل بالسالب، عدم وجود توقعات واقعية لسداد القروض والالتزام بشروط الاتفاقيات، فقدان سوق هام أو حق امتياز، عدم القدرة على سداد مستحقات الدائنين في تواريخها، عجز في التدفقات النقدية التشغيلية، المحددة والاعتماد على القروض قصيرة الأجل، وجود خسائر تشغيلية كبيرة، عدم الامتثال للمتطلبات القانونية، ومدى وجود دعوي قضائية ضد الشركة، ووجود نسبة مالية مهمة عكسية (عبد العزيز، ٢٠٢١، ص ٢١٦).

كما يجب على المدققين تطوير إجراءات التدقيق بما يتناسب مع الأحداث الخارجية والظروف الطارئة التي تهدد الشركات والمرتبطة بمخاطر رئيسية على التقارير المالية وعلى تقرير التدقيق، لذلك يجب إتباع أساليب جديدة وبذل عناية مهنة أكبر للتأكد من سلامة تطبيق الإدارة لفرض الاستمرارية عند إعداد القوائم المالية وتقييم مدى كفاية الإفصاح عن أثر تلك الظروف وتأثيرها في القوائم المالية ومنها هذه الأحداث أثار جائحة كوفيد-19 الذي ما تزال نتائجه قائمة حتى اليوم ومن الممكن استمرار هذه الآثار حتى فترة قادمة طويلة من الزمن (حبیب، ودحوح، ٢٠٢٣، ص ٩).

واستناداً إلى ما سبق يرى الباحث العمل أن غياب القواعد المحددة التي تلزم المدققين بتنفيذ إجراءات خاصة مرتبطة بفرض الاستمرارية واقتصارها على إرشادات عامة دون تحديد إجراءات وقواعد محددة للمدققين تلزمهم بها في حال تولد لديهم شكوك تهدد استمرارية الشركة الأمر الذي يختلف حوله رأي وحكم المدققين بشأن هذه القواعد من جهة وبطريقة التعرف على هذه الظروف

والأحداث من جهة ثانية لاختلاف رؤية وحكم كل مدقق مما أحدث فجوة في مهنة التدقيق كون مشكلة استمرارية الشركة في أداء عملها من أكثر المواضيع التي تهم مستخدمي القوائم المالية بسبب تخوفهم من الإفلاس وفقدان استثماراتهم، مما يجعلهم بحاجة دائمة لجهة تولد لديهم الطمأنينة وتؤكد لهم قدرة الشركة في الاستمرار ومتابعة نشاطها خلال السنوات القادمة ولعل أبرز هذه الجهات هم المدققين، لذا يتوجب على المدققين الغوص أكثر في التفاصيل الداخلية والخارجية المؤثرة على عمل الشركة والتي يمكن أن تهدد وجودها وكيانها وإجراء المزيد من الاختبارات والإجراءات التحليلية حول مدى تأثير هذه العوامل بشكل مباشر أو غير مباشر وفي المدى القريب أو البعيد ومدى إفصاح القوائم عن ذلك أو إعدادها بما يراعي هذه الآثار المتوقعة من هذه الظروف وذلك لترشيد حكمهم بشكل أكبر والتأكيد على صحته وتحمل المسؤولية تجاه مهنتهم وتجاه المستفيدين مما يسهم في تقليص فجوة توقعات التدقيق.

3-2-1-6- أثر ترشيد الحكم المهني للمدققين المتعلق بحدود الأهمية النسبية في تضيق فجوة

توقعات التدقيق

لا توجد مقاييس محددة يمكن بموجبها تحديد مستويات الأهمية النسبية بدقة، كونها قد تكون مرتبطة بعوامل مالية أو غير مالية أو قد يتم النظر إليها كمياً (القيمة المطلقة أو النسبية للعنصر) أو وصفاً (طبيعة العنصر والظروف الداخلية والخارجية المحيطة به)، لذلك فإن هذا المفهوم يتطور تدريجياً مع مرور الوقت حيث تسمح الطبيعة المرنة له بإعادة تنظيمه وتطويره لتلبية الأولويات والتحديات المتغيرة في بيئة الأعمال كونه يلعب دوراً مهماً في عملية صنع القرارات. حتى أن المعايير الدولية لم تستطع إصدار قواعد تحدد مستويات تقدير الأهمية النسبية بشكل دقيق وتركت الموضوع متروكاً للحكم المهني للمدققين والذي قد يختلف عن حكم المستخدمين النهائيين للقوائم المالية (عبد التواب، ٢٠٢٠، ص ٥٣٣-٥٦٠).

ويوجد اختلاف في تقدير مستويات الأهمية النسبية ليس بين المدققين ومستخدمي تقارير التدقيق فقط بل تختلف هذه المستويات من مدقق لآخر ومن مستخدم لآخر، حيث يميل المدققون بصفة عامة إلى تخطيط مستويات مرتفعة من الأهمية النسبية وبالتالي يكون الخطأ المقبول مرتفع كونه يؤدي لتضييق نطاق الفحص وتخفيض تكاليف عملية التدقيق، بينما يميل مستخدمي هذه التقارير لتفضيل مستويات أهمية نسبية منخفضة وبالتالي خطأ مقبول منخفض بهدف الحصول على أكبر تأكيد ممكن بخلو هذه القوائم من الأخطاء الهامة نسبياً، وإن هذا الاختلاف في تقدير مستويات الأهمية النسبية أدى لاتساع فجوة توقعات التدقيق (مبارك، ٢٠٠٢، ص ص ٥٨-٥٩).

ويمكن للمدققين الاعتماد على ثلاثة محددات رئيسية في اختيار الحسابات ذات الأهمية النسبية في سبيل تضييق هذه الفجوة وهي النسب المئوية التي يطبقها المدققون على بعض البنود وأهميتها ضمن القوائم المالية والذي يعتمد معدل النسبة المئوية للاستخدام المقصود للأموال، وثانياً التركيز على البنود التي يتم إعدادها بطرق لا تتوافق مع المبادئ المحاسبية المقبولة عموماً أو مع المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية بما في ذلك استبعادات البنود غير المتكررة والمتكررة، والثالث متعلق باختيارات مرجعية متعلقة بالمدققين وبمقياس أداء البيانات المالية واختيارها على أساس مخاطر التدقيق وطبيعة الشركة (شركة عامة / خاصة)، والخطط المستقبلية للشركة، واحتياجات مستخدمي البيانات المالية كون طبيعة مهمة التدقيق ترتبط بشكل إيجابي مع الأداء المالي للعميل ومع تقلبات الأرباح. (Dwyer et al.,2023,pp31-35)

ولابد من وجود دعائم رئيسية يعتمد عليها المدققين في ضبط وتوجيه الحكم المهني المرتبط بتحديد مستويات الأهمية النسبية ومنها الاعتماد على منظور المستثمرين ومستخدمي القوائم المالية واحتياجاتهم وبذل العناية المهنية للبنود التي يمكن أن تحدث فرق بقراراتهم، والاستفادة من التقارير غير المالية من خلال تحديد نطاق وغرض التقرير والمستفيدين منه لبناء مؤشرات تسهم في عملية التقييم وتحديد أهمية الموضوعات والأولويات، والمواضيع التي يمكن أن تكون هامة، وتصنيف

المواضيع بالمرحلة السابقة، وتجميع المعلومات عن أثر ومستوى أهمية المعلومات في تلك المرحلة نظراً لما حققته هذه التقارير من انتشار وقدرة مميزة على تلبية حاجات المستخدمين النهائيين وبالتالي تضيق فجوة توقعات التدقيق (الأرضي، ٢٠٢١، ص ص ٢١٧-٢٢٠).

وبناءً عليه يرى الباحث أن صعوبة تحديد مستويات محددة للأهمية النسبية ناتج عن عدم وجود مقاييس كمية دقيقة ومتفق عليها والذي غالباً ما يقابله سوء فهم المستخدمين لأداء المدققين وإدارتهم لهذه المستويات نظراً لاختلاف تقدير كل منهم لهذا المفهوم، لذلك يعد التخطيط السليم لعملية التدقيق هو الخطوة الأولى في مسألة تضيق هذه الفجوة كونه يحدد حجم الاهتمام الي سوف يوجهه المدققين نحو كل بند من بنود القوائم المالية لتحديد كمية أدلة الإثبات المطلوب جمعها على أن يراعي هذا التخطيط التركيز على معالجة البنود التي تهم مستخدمي القوائم المالية إما كمياً من خلال النسب المئوية للبنود من إجمالي الأصول أو الالتزامات أو حقوق الملكية أو من صافي الدخل أو بشكل غير كمي في مدى ارتباط هذه البنود بمتطلبات قانونية أو تنظيمية أو تشريعية أو تشغيلية، مع ضرورة بذل مزيد من العناية المهنية عند توقع احتواء أرصدة معينة على تحريفات أكثر من غيرها، أو الزيادة والنقص الكبير في بعض الأرصدة، أو طبيعة بعض الأرصدة والآثار المترتبة عليها اقتصادياً واجتماعياً وعلى قرارات المستخدمين كون الموضوع مرتبط فقط بالحكم الشخصي للمدققين وبخبرتهم ومهاراتهم، فكلما تم دراسة هذه العوامل وأخذها بعين الاعتبار كلما أسهم ذلك في مساعدة المدققين بتحديد مسار عملية التدقيق وتوجيه العمل، واختصار الوقت واختيار الأدلة الكافية وترشيد الحكم المهني بشل أكبر من جهة، وتعزيز ثقة المستخدمين بعمل المدققين وأدائهم وتحقيق النتائج المرجوة من المهنة من جهة ثانية. بالتالي تضيق فجوة توقعات التدقيق.

3-2-1-7- أثر ترشيد الحكم المهني للمدققين المتعلق بتقييم مخاطر التحريفات الجوهرية في تضيق

فجوة توقعات التدقيق

تهدف عملية التدقيق إلى توفير تأكيدات معقولة للمدققين بأن التقارير المالية بشكل عام خالية من أي تحريف جوهري متعمد أو غير متعمد، وإن هذه التأكيدات المعقولة هي مفهوم يتعلق بالقرائن وأدلة الإثبات التي توضح الإجراءات التي يجب القيام بها لاتخاذ الحكم المهني المناسب المبني على الاستنتاج بأن هذه التقارير غير محتوية أي من هذه التحريفات. ومن هنا ينشأ خطر لا يمكن تفاديه متعلق ببقاء بعض الأمور الهامة التي أدرجت ضمن التقارير بصورة خاطئة غير مكتشفة، حيث تعد مسؤولية المدققين عن اكتشاف التحريفات الجوهرية الناتجة عن الخطأ أو الاحتيال من أكثر الأمور إثارة للنقاش والجدل في أدبيات التدقيق (القاضي وآخرون، ٢٠١٤، ص ٢١٥). الأمر الذي أحدث فجوة توقعات بالتدقيق لأن هذا التأكيد المعقول لا يلبي تطلعات مستخدمي هذه التقارير كونهم مازالوا ينظرون لتقرير التدقيق على أنه وسيلة حاسمة في نظافة وخلو التقارير المالية من كافة التحريفات الجوهرية من جهة، واختلاف حكم المدققين الناتج عن اختلاف أدائهم وإجراءاتهم في التعرف على هذه التحريفات والإبلاغ عنها في ظل أسلوب سحب العينات من جهة ثانية.

ونظراً لأن التحريفات الجوهرية في البيانات المالية خاصة المرتبطة بالاحتيال هي عملية ديناميكية متغيرة ذات طبقات متعددة كونها تغلغل في إجراءات الشركات في ضوء ما يجده المرتكبون من أساليب حديثة لارتكاب هذه التحريفات وإخفاءها. لذلك يجب على المدققين البحث بشكل أكبر في مدى توفر خمسة عناصر والمسماة عناصر الاحتيال الخماسية وهي الضغط (الأهداف المالية، الاستقرار المالي، الملكية المؤسسية والضغط الخارجي)، والفرص (المراقبة غير الفعالة وطبيعة الصناعة)، والترشيد (تبديل مدققي الحسابات المتكرر وتغيير المدراء)، والكفاءة (التغييرات الإدارية في الشركة ونسبة المديرين المستقلين في مجلس الإدارة)، والخطورة (كثرة عدد صور الرئيس التنفيذي وازدواجية الرئيس التنفيذي). حيث أن البحث والتعمق في هذا النموذج يعطي أدلة كافية وموثوقة في الكشف عن احتمالية تعرض البيانات المالية لتحريف متعمد والذي يؤثر بشكل كبير على صحة

البيانات المالية المعروضة وبالتالي يساعد المدققين في اتخاذ حكمهم المهني المناسب الذي يلبي رغبات مستخدمي هذه البيانات المالية (Humphrey et al.,2023,104).

ويجب على المدققين تقييم الضوابط الداخلية للشركة المتعلقة بإعداد التقارير المالية ومدى وجود علاقات غير طبيعية تؤدي لزيادة حدوث تحريفات مالية جوهرية من خلال إجراء اختبارات على كافة بنود القوائم المالية، فحين تساعد الميزانية العمومية وقائمة التدفقات النقدية المستثمرين كونها تعطي معلومات وآثار جميع المعاملات منذ تاريخ تأسيس الشركة وبالتالي تغطية أكبر نطاق للبيانات، إلا أن قائمة الدخل تعطي صورة عن فترة زمنية قصيرة ومحددة كونها أداة الإبلاغ عن أرباح الشركة مما يجعلها أكثر عرضة للخطر وإدارة الأرباح. وعليه يجب النظر في عوامل الخطر على مستوى كل حساب لتحديد مستوى الأدلة الواجب الحصول عليها أثناء اختيار الحكم حيث أن هناك حسابات ذات طبيعة مماثلة من الخطر (الإيرادات والمصروفات والأصول والالتزامات وحقوق الملكية) ومن المرجح أن تشترك بعوامل الخطر المماثلة، كما يجب اتباع نفس المنطق مع بقية البيانات المالية مع ضرورة سحب عينة من السنوات المالية السابقة للشركة التي وقع بها تحريفات مالية، حيث أن اكتشاف نقاط الضعف يساهم في تقييم واكتشاف التحريفات بشكل أكبر (Calvin,2023,pp1-2).

ويجب ممارسة الشك المهني طوال عملية التدقيق خاصة عند النظر في مخاطر التحريفات الجوهرية كونه يتيح تحديد عوامل خطر الاحتيال واستجابات التدقيق المرتبطة بها والذي لا يفترض أن الإدارة غير أمينة أو أنها صادقة بما لا يقبل الجدل. لذلك تعد الشجاعة الأخلاقية والمهنية للمدققين وإتباعهم التشكيك المهني أداة فعالة في تقييم مخاطر هذه التحريفات بالرغم من اختلافهم في تحديد مستوى معين من التحيز الإداري أو بنوعية الإجراءات اللازمة للتأكيد على صحة التقارير

المعروضة إلا أنها مهمة في تقييم مخاطر التحريفات الجوهرية (Janssen et al.,2020,pp:7-8).

وبناءً عليه يرى الباحث أن الهدف الأساسي لمهنة التدقيق تحول من كونها أداة تقوم بالفحص الشامل لاكتشاف كل التحريفات الجوهرية الناتجة عن الخطأ أو الاحتيال لتصبح أداة رقابة

مهنية تقوم بإبداء رأي فني محايد حول عدالة التقارير المالية، حيث أن المعايير المهنية لم تلزم المدققين بكشف كافة التحريفات الجوهرية التي تتعرض لها التقارير المالية إلا أنها طالبتهم ببذل المزيد من العناية المهنية للتعرف على مدى وجود مؤشرات تدل على هذه التحريفات نظراً للحاجة الماسة لمستخدمي هذه التقارير بتوفير الحكم المهني السليم والطمأنينة الكافية خاصة في ظل تطور أساليب حدوث التحريفات الأمر الذي يجب أن يقابله تطوير أساليب المدققين لاكتشافها والمبني على التخطيط الجيد لعملية التدقيق وتقييم المخاطر المتعلقة بنشاط الشركة وبيئتها ونظامها الداخلي، وتحملهم لمسؤوليات أكبر في تقييم أنظمة الشركة وتطبيق إجراءات تضمن اكتشاف كل التحريفات الهامة، مع ضرورة إتباع العقليّة المشككة خلال مراحل التدقيق وعند معالجة كافة البنود، والحصول على الاستفسارات اللازمة، والقيام بالمزيد من الاختبارات للبنود المالية وغير المالية، وتوسيع نطاق الفحص، والحصول على أكبر عدد من الأدلة الكافية والملائمة، والإبلاغ عن كافة المسائل التي يتولد لديهم الشك بشأنها والتي لم يتوصلوا على الإجابات المقنعة بهدف تقريب وجهات نظرهم واقتناعهم باتخاذ الحكم الفني الصحيح بغية ترشيد حكمهم المهني بشكل أكثر دقة وإبداء الرأي المناسب الذي يليب تطلعات هؤلاء المستخدمين والمساهمة في تضيق فجوة توقعات التدقيق لأدنى حد.

3-2-2- أثر استخدام جلسات العصف الذهني من قبل المدققين في تضيق فجوة توقعات التدقيق

توصلت جميع الدراسات التي تم استعراضها سابقاً إلى الأثر الكبير الذي يحدثه استخدام جلسات العصف الذهني في مجال تدقيق الحسابات لما توفره هذه الجلسات من تبادل للأفكار والاستفادة من تجارب وخبرات ومعارف المدققين السابقة في تعزيز الشك المهني والتخطيط الجيد لعملية التدقيق والتعرف بشكل أكبر على مخاطر العميل للحصول على أدلة الإثبات الكافية وبالتالي تحسين جودة الأداء المهني للمدققين وترشيد حكمهم المهني بشكل أكبر والمتعلق بتقييم مدى كفاية وفعالية نظام الرقابة الداخلية، تقييم أرصدة التقديرات المحاسبية، تنفيذ الإجراءات التحليلية، تقييم مدى

كفاية وصلاحيّة أدلة الإثبات، تقييم مدى قدرة المنشأة على الاستمرارية، حدود الأهمية النسبية، تقييم مخاطر التحريفات الجوهرية.

إن فجوة توقعات التدقيق موضوع قديم حديث يأخذ أبعاداً وأشكال جديدة ومتطورة نتيجة التطور والأحداث والظروف المالية المتسارعة والمتشابكة والذي ينتج عنها اختلاف دائم بين رغبات المستفيدين من خدمات التدقيق وتوقعاتهم من أداء المدققين وما يستطيع المدققين أدائه بصورة معقولة وفق إرشادات معايير التدقيق الدولية التي تنظم عملهم وخصوصاً في معالجة البنود التي تخضع للتقدير والحكم الشخصي في ظل غياب قواعد واضحة للتأكيد على صدقها وصحتها. وبعد التعرف على الأثر الواضح للحكم المهني للمدققين في تضيق هذه الفجوة، بالإضافة إلى الدور الذي يجب على المدققين تحمله في سبيل تطوير أدواتهم وأساليبهم لمواكبة هذه التطورات والقدرة على إضفاء الثقة والمصداقية على القوائم المالية وتعزيز ثقة المجتمع بدور المهنة وعدم التخلي عنها ومن أهم الأدوات التي تساعد المدققين في هذه المهمة هو استخدام جلسات العصف الذهني.

وقد توصلت دراسة (حسانين، ٢٠١٨) بأن استخدام جلسات العصف الذهني من قبل المدققين خلال مراحل التدقيق يسهم في اكتشاف ومعالجة التحريفات الجوهرية الناتجة عن الخطأ أو الاحتيال بالدفاتر والقوائم المالية بما يلبي دقة تنبؤات المحللين الماليين من خلال تغطيتها لحاجات المحللين الماليين من معلومات مالية وغير مالية والتي تساعدهم في اتخاذ قراراتهم الاستثمارية بشكل أفضل من تقارير التدقيق التي صدرت عن مدققين لم ينفذوا جلسات العصف الذهني.

أما دراسة (العبيدي، ٢٠٢٣) فقد تناولت الحاجة لمعالجة الأشكال الجديدة من فجوة توقعات التدقيق والناتجة عن قصور معايير التدقيق الدولية في تغطية كافة الأحداث والعمليات والذي ينتج عنها ضعف بأداء المدققين، ولتفادي هذه المشكلة يجب تعزيز العمليات التعليمية وبرامج التدريب وتحديث السياسات والإجراءات والأدوات التي يؤديها المدققين في عملهم بما ينسجم مع معايير التدقيق الدولية لتضييق فجوة توقعات التدقيق.

ويرى الباحث أن المعلومات التي يمكن أن تكون محل نقاش المدققين بجلسة العصف الذهني أثناء مراحل التدقيق والتي لها تأثير واضح على حكمهم المهني الذي يلبي رغبات وتطلعات المستفيدين من خدمات التدقيق وبالتالي تضيق فجوة توقعات التدقيق:

- تقييم تطبيق نظام الرقابة الداخلية وفهمه، وآلية التقرير المالي المستخدمة في إعداد القوائم وإدارة المخاطر لمنشأة العميل لأثرهما في الحد من التلاعب في المعلومات المعلنة في التقارير المالية ومدى إمكانية الاعتماد عليه بهدف تحديد الإجراءات التحليلية الكافية لبنود القوائم المالية ومعرفة مخاطر وجود التحريفات وهذا ما يعزز ترشيد الحكم المهني لأعضاء فريق التدقيق بشكل أكبر وبالتالي تضيق فجوة توقعات التدقيق.

- مناقشة وتقييم معقولية التقديرات المحاسبية لبنود القوائم المالية، وتقدير العمليات والأحداث غير العادية المهمة، وتحليل أثر التغيرات في السياسات المحاسبية المطبقة وكيفية معالجتها ومدى الإفصاح عنها، وكيفية الإفصاح عن المعلومات غير المالية وطرق معالجة الأصول غير الملموسة بسبب الأثر الكبير لهذه الأصول في زيادة قيمة الشركة وخصوصاً أنه يقل الاعتراف بها نتيجة تعقيد المعالجات المحاسبية المرتبطة بها.

- تحديد أنواع الإجراءات التحليلية اللازمة والكافية للتدقيق من أساليب كمية أو وصفية غير كمية، ومدى الحاجة لتطبيق اختبارات إضافية تفصيلية على بعض الأرصدة، ومدى الحاجة للاستعانة ببعض الخبراء والاختصاصيين لتغطية تدقيق كامل القوائم واختصار زمن التدقيق.

- تحديد مدى كفاية وملائمة الأدلة، وموثوقية مصادر جمع الأدلة والوسائل اللازمة لجمعها وتحليلها، وتحديد الفريق المختص والقادر على القيام بفهم طبيعة البيانات، والمصادر المناسبة لجمع أكبر كمية من الأدلة الكافية.

- مناقشة الظروف والأحداث الداخلية والخارجية التي تؤثر على استمرارية الشركة في أداء عملها ومدى تأثير هذه العوامل بشكل مباشر أو غير مباشر وفي المدى القريب أو البعيد،

ومدى إفصاح القوائم عن ذلك أو إعدادها بما يراعي هذه الآثار المتوقعة من هذه الظروف وذلك لترشيد حكمهم بشكل أكبر.

- تحديد الأهمية النسبية لبندود القوائم المالية التي تهتم المستخدمون النهائيين بصورة أكبر والتي يتطلب تدقيقها بذل المزيد من العناية والشك المهني لإمكانية احتوائها على تحريفات جوهرية وتحديد أثر هذه التحريفات على صدق القوائم المالية وعدالتها وذلك بالاعتماد على كثرة الأفكار المتولدة في الجلسة من فهم المدققين وتحديد مفهوم الأهمية النسبية للبندود المالية وغير المالية التي تلبي حاجة مستخدمي القوائم المالية.

- مناقشة تطبيق إجراءات تضمن اكتشاف كل التحريفات الهامة والتصرفات غير العادية التي يمكن أن تؤدي لحدوث تحريفات جوهرية، ودراسة عوامل الاحتيال وتحديد عوامل الاستجابة لمخاطر الاحتيال، ومدى الحاجة للحصول على الاستفسارات اللازمة، وتحديد الاختبارات اللازمة للبندود المالية وغير المالية التي يحتمل تعرضها للتحريف، ومدى الحاجة لتوسيع نطاق الفحص، والحصول على أكبر عدد من الأدلة الكافية والملائمة حول خلو القوائم من التحريفات بما يلبي تطلعات المستخدمين النهائيين في تضيق فجوة توقعات التدقيق.

وانطلاقاً من هدف الدراسة المتمثل في دراسة أثر استخدام جلسات العصف الذهني من قبل فريق التدقيق في ترشيد حكمهم المهني لتضيق فجوة توقعات التدقيق ومن خلال ما تم عرضه سابقاً في تحديد الأثر الكبير الذي تسهم به جلسات العصف الذهني في زيادة قدرة فريق التدقيق على ترشيد حكمهم المهني بشكل أدق وبالتالي اتخاذ الرأي المهني السليم. ومن خلال ما تم عرضه أيضاً عن مفهوم فجوة توقعات التدقيق والسبل المستخدمة لتضييقها ومن ضمنها ترشيد الحكم المهني للمدققين. وبالتالي يمكن تحديد الأثر الذي يؤديه استخدام جلسات العصف الذهني من قبل فريق التدقيق في تضيق فجوة توقعات التدقيق وهذا ما سيتم دراسة دلالاته الإحصائية في الفصل الرابع من هذه الدراسة.

الفصل الرابع

الدراسة التحليلية

تمهيد

هدف هذا الفصل إلى دراسة أثر استخدام جلسات العصف الذهني في ترشيد الحكم المهني للمدققين المتعلق بـ (تقييم مدى كفاية وفعالية نظام الرقابة الداخلية، تقييم أرصدة التقديرات المحاسبية، تنفيذ الإجراءات التحليلية، تقييم مدى كفاية وصلاحيّة أدلة الإثبات، تقييم مدى قدرة المنشأة على الاستمرارية، حدود الأهمية النسبية، تقييم مخاطر التحريفات الجوهرية) في تضيق فجوة توقعات التدقيق. وقام الباحث بتخصيص الفصل الرابع للدراسة التحليلية من حيث توصيف متغيراتها، وتحديد مجتمع الدراسة وعينتها، ومصادر جمع البيانات، والخطوات المنهجية التي تم اتباعها عند إجراء الدراسة التحليلية والأساليب الإحصائية المستخدمة في قياس متغيرات الدراسة وتحليل بياناتها، ثم اختبار فروضها وصولاً إلى النتائج والتوصيات.

سيتضمن هذا الفصل المباحث الثلاثة التالية:

المبحث الأول: مجتمع الدراسة وعينتها ومتغيراتها

المبحث الثاني: تحليل نتائج بيانات الدراسة

المبحث الثالث: اختبار فروض الدراسة

المبحث الرابع: النتائج والتوصيات

المبحث الأول: مجتمع الدراسة وعينتها ومتغيراتها

4-1-1- مجتمع الدراسة وعينتها:

تمثل مجتمع الدراسة بالمدققين العاملين في شركات تدقيق الحسابات المعتمدة لتدقيق حسابات الجهات الخاضعة لرقابة هيئة الأوراق والأسواق المالية السورية لعام ٢٠٢٤، حيث حددت القرارات رقم (٢٥/م - ٣٣/م - ٤٨/م) الصادرة عن هيئة الأوراق والأسواق المالية السورية عددها بـ (٧) شركات تدقيق، حيث أن اعتماد شركات التدقيق لدى الهيئة يخضع لشروط ومعايير محددة بالإضافة لالتزامهم بمعايير التدقيق الدولية وامتلاكهم أكبر عدد من عقود تدقيق البيانات المالية للشركات المساهمة العامة المالية وغير المالية التي تخضع لإشراف هيئة الأوراق والأسواق المالية وعمليات تدقيق أخرى لشركات صناعية وتجارية كبيرة، فضلاً عن امتلاكهم أكبر عدد من المدققين متنوعي الخبرة والمعرفة والمؤهلات العلمية والتخصص الدقيق في مجال تدقيق الحسابات، حيث تم الحصول على الوثائق وأوراق العمل الموجودة والمحتفظ بها لدى تلك الشركات ودراسة كيفية تطبيق تلك الشركات لجلسات العصف الذهني خلال مراحل عملية التدقيق وتحديد عدد وأساليب وتقنيات تطبيقها والكادر البشري المشارك بها والتقنيات المستخدمة وأثر الأفكار والنتائج المتولدة عن تلك الجلسات في ترشيد الحكم المهني للمدققين لإصدار أحكام مهنية دقيقة وصحيحة وأثرها في تضيق فجوة توقعات التدقيق في بيئة الأعمال السورية، أما عينة الدراسة فقد تمثلت بالعاملين بشركتين إحداهما يساهم فيها شريك أجنبي (شركة تدقيق دولية)، وقد تحليل بيانات عمليات التدقيق المنفذة من قبل عينة الدراسة على بيانات الأعوام (٢٠٢١-٢٠٢٢-٢٠٢٣) بمجموع إجمالي (٢٤) عملية تدقيق خلال فترة الدراسة (أربعة عمليات تدقيق سنوية لكل شركة تدقيق).

ونظراً لسرية البيانات وخصوصيتها وتعهد الباحث لدى شركات التدقيق بعدم الإفصاح عن الأسماء، فلن يتم الإفصاح عن أسماء شركتي التدقيق (عينة الدراسة) أو عن أسماء عملاءهم بل

سيتم ترميز أسماء شركتي التدقيق D-G وعملاء التدقيق Y1-Y2-Y3,Y4.. كما هو موضح في الجدول الآتي:

الجدول رقم (1) توزيع عينة الدراسة

شركة التدقيق	العميل	سنوات التدقيق	عدد عقود التدقيق
D	D, Y1	2023	12
	D, Y2	2022	
	D, Y3	2021	
G	G, Y4	2023	12
	G, Y5	2022	
	G, Y6	2021	
الإجمالي	6 عملاء	عدد العقود 24	

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على بيانات الدراسة

4-1-2- منهجية الدراسة:

في سبيل تحقيق أهداف الدراسة واختبار فروضها اتبع الباحث ما يلي:

* **المنهج الوصفي:** كونه الأكثر استخداماً في دراسة الظواهر الاجتماعية والإنسانية الذي يعتمد على وصف الظاهرة كما هي في الواقع دون تدخل الباحث في مجرياتها، ويعبر عنها تعبيراً كيفياً وكمياً، فالتعبير الكيفي يصف الظاهرة ويوضح خصائصها، أما التعبير الكمي فيعطينا وصفاً رقمياً يوضح مقدار الظاهرة أو حجمها ودرجات ارتباطها مع الظواهر الأخرى، فهو لا يقتصر على وصف الظاهرة بل يتعداه إلى التفسير والتحليل للوصول إلى حقائق عن الظروف القائمة من أجل تطويرها وتحسينها على أرض الواقع والتعبير عنها كمياً وكيفياً، وقد تم الرجوع إلى الكتب والدوريات، والأبحاث العلمية، والإصدارات المهنية المتخصصة من أجل تحديد الأسس والمنطلقات التي يقوم عليها الإطار النظري والوقوف عند أهم الدراسات السابقة التي تشكل ذلك الإطار.

* **المنهج التحليلي:** تم استخدامه في اختبار فروض الدراسة وذلك باتباع الخطوات التالية:

١. تطوير نموذج لقياس مستوى استخدام جلسات العصف الذهني من قبل مدققي الحسابات العاملين لدى شركات تدقيق الحسابات المعتمدة من قبل هيئة الأوراق والأسواق المالية السورية ملحق رقم (١)، ويتضمن النموذج درجات تتراوح من (١) حتى (٦) تعطى لكل عبارة، ويعد الحد الأدنى لنتائج إجابات المدققين (٣٠) درجة، والحد الأقصى لنتائج إجابات المدققين (١٨٠) درجة، حيث تمثل الإجابات التي تقع في المدى الأقل من (٩٠) درجة استخدام جلسات العصف الذهني بشكل غير فعال ، والإجابات التي تقع في المدى بين (٩٠) حتى (١٦٠) درجة استخدام جلسات العصف الذهني بشكل جيد، والإجابات التي تقع في المدى أكثر من (١٦٠) وحتى (١٨٠) درجة استخدام جلسات العصف الذهني بشكل فعال.

٢. دراسة وتحليل الأحكام المهنية التي تم التوصل إليها من قبل شركتي التدقيق محل الدراسة بحيث اعتمد الباحث بشكل أساسي على أوراق العمل الخاصة بشركتي التدقيق المحتفظ بها لديهم والمتمثلة في الوثائق والمستندات وأدلة الإثبات والمصادقات والإقرارات وبرامج التدقيق وخطة عملية التدقيق واستمارة فهم العميل ومخرجات برامج التدقيق التي تستخدمها الشركة أثناء تدقيق البيانات المالية.

٣. تطوير نموذج لقياس فجوة توقعات التدقيق في بيئة الأعمال السورية ملحق رقم (٢)، بحيث يتضمن النموذج درجات تتراوح من (١) حتى (٦) تعطى لكل عبارة، ويعد الحد الأدنى لنتائج إجابات المدققين (٣٠) درجة، والحد الأقصى لنتائج إجابات المدققين (١٨٠) درجة، حيث تمثل الإجابات التي تقع في المدى الأقل من (٩٠) درجة وجود فجوة توقعات بالتدقيق كبيرة، والإجابات التي تقع في المدى بين (٩٠) حتى (١٦٠) درجة وجود فجوة توقعات بالتدقيق مقبولة، والإجابات التي تقع في المدى أكثر من (١٦٠) وحتى (١٨٠) درجة وجود فجوة توقعات تدقيق تم تقليصها إلى أدنى حد ممكن.

٤. اختبار ومقارنة فاعلية استخدام جلسات العصف الذهني وأساليبها وتقنياتها خلال مراحل عملية التدقيق في ترشيد الأحكام المهنية الصادرة عن المدققين العاملين في شركتي التدقيق وانعكاس ذلك على فجوة توقعات التدقيق في البيئة السورية من خلال إجراء مجموعة من الاختبارات الإحصائية للمقارنة بينهم، ثم اختبار فروض الدراسة إحصائياً ليتم تعميم النتائج التي يتم التوصل إليها واقتراح التوصيات اللازمة لذلك.

3-1-4- متغيرات الدراسة:

يمكن توصيف متغيرات الدراسة على النحو الآتي:

المتغير المستقل: يتمثل في "جلسات العصف الذهني" حيث تم الاعتماد على نموذج (Hurtt,2010) لقياس مستوى فعالية ونجاح استخدام جلسات العصف الذهني، وهو مقياس نفسي يعتمد على تفاصيل مأخوذة من علم النفس من خلال ستة خصائص لجلسات العصف الذهني الفعالة وقد تضمن النموذج (٣٠) استفسار مقسم إلى ست مجموعات وهي:

١- قواعد جلسات العصف الذهني

٢- خطوات جلسات العصف الذهني

٣- أساليب جلسات العصف الذهني

٤- تقنيات جلسات العصف الذهني

٥- مقومات جلسات العصف الذهني

٦- تدريب المدققين وحل المشاكل

ويسجل لها درجات من ستة نقاط بهيئة عبارات يمكن أن يستخدمها الشخص لوصف نفسه بحيث تتراوح الردود بين واحد وست درجات، وتتراوح درجات النموذج الإجمالية لكل شخص بين (٣٠) و (١٨٠) درجة. وعليه قام الباحث بتحويل وتعديل طريقة صياغة الأسئلة بحيث تكون خاصة في مجال

تدقيق الحسابات وليس بشكل عام كما هي موجودة في نموذج (Hurttt,2010) بهدف تحديد مدى فعالية ونجاح جلسات العصف الذهني المنفذة في شركات التدقيق (غير فعالة، جيدة، فعالة).

تم تقسيم النموذج إلى ثلاثة أجزاء:

الجزء الأول: البيانات الديمغرافية للمستجيب: (الجنس - المؤهل العلمي - التوصيف الوظيفي - عدد سنوات الخبرة في مجال تدقيق الحسابات).

الجزء الثاني: عبارات تقيس قواعد جلسات العصف الذهني وخطواتها وأساليبها وتقنياتها ومقوماتها وتدريب المدققين وحل المشاكل.

الجزء الثالث: عبارات تقيس مستوى استخدام جلسات العصف الذهني.

تم توزيع النموذج على الشركات السبعة المعتمدة من هيئة الأوراق والأسواق المالية وقياس وتحليل فاعلية استخدام جلسات العصف الذهني المنفذة من قبل المدققين في تلك الشركات خلال مراحل عملية التدقيق، ومن خلال المعلومات التي تم الحصول عليها قام الباحث باختيار عينة الدراسة المكونة من شركتي تدقيق ملتزمين بمبادئ وقواعد أزيورن وإجراء وتنفيذ تلك الجلسات بشكل مختلف بحيث إحداها تطبقها بشكل جيد والثانية بشكل فعال.

المتغير الوسيط: يتمثل في "ترشيد الحكم المهني للمدققين" المتعلق بـ (تقييم مدى كفاية وفعالية نظام الرقابة الداخلية، تقييم أرصدة التقديرات المحاسبية، تنفيذ الإجراءات التحليلية، تقييم مدى كفاية وصلاحيات أدلة الإثبات، تقييم مدى قدرة المنشأة على الاستمرارية، حدود الأهمية النسبية، تقييم مخاطر التحريفات الجوهرية) ثم اختبار ترشيد الحكم المهني بين المدققين من خلال مقارنة الأحكام المهنية التي يتم اتخاذها بناء على جلسات العصف الذهني التي تطبق بشكل جيد والأحكام التي يتم اتخاذها عند تطبيق جلسات العصف الذهني بشكل فعال.

المتغير التابع: ويتمثل في "تضييق فجوة توقعات التدقيق" حيث تم الاعتماد على نموذج (Hurttt,2010) الذي استخدم لقياس المتغير المستقل وقد تم اتباع نفس الخطوات بحيث تضمن

النموذج (٣٠) استفسار مقسم إلى ست مجموعات بحسب أسباب حدوث فجوة توقعات التدقيق وهي:

١- الشك في استقلال وحياد مدققي الحسابات

٢- نقص الكفاءة المهنية للمدققين

٣- عدم التحديد الواضح لدور المدقق في المجتمع ومسؤولياته

٤- قصور نظام الرقابة الذاتية في مهنة التدقيق

٥- عدم اكتشاف المدققين للاحتيال والأخطاء ووجود عقود وارتباطات غير نظامية

٦- انخفاض جودة الأداء في التدقيق

4-1-4- مصادر جمع بيانات الدراسة:

قام الباحث بالحصول على البيانات اللازمة لقياس المتغير المستقل والتابع من خلال الزيارات الميدانية وإجراء المقابلات، والمناقشة مع مدققي الحسابات العاملين في شركات التدقيق السبعة المعتمدة من هيئة الأوراق والأسواق المالية السورية لعام ٢٠٢٤ وطرح الأسئلة عليهم، ومن ثم استخدام نموذج (Hurtt,2010) للوصول لقياس أثر استخدام جلسات العصف الذهني لدى تلك الشركات وقياس فجوة توقعات التدقيق في ضوء الأسباب المتعارف عليها لحدوث الفجوة، أما فيما يخص قياس المتغير الوسيط فقد تم الاعتماد على أوراق العمل الخاصة بشركتي التدقيق (عينة الدراسة)، حيث تم تفرغها وتصنيفها بما يخدم أغراض الدراسة.

المبحث الثاني: تحليل نتائج بيانات الدراسة

تم إجراء اختبارات التحقق من مدى ملائمة بيانات الدراسات للتحليل الإحصائي، باستخدام البرنامج الإحصائي SPSS الإصدار 26، بعد الاطلاع على الدراسات السابقة حول الموضوع والنتائج التي توصلت إليها والمقاييس التي تم استخدامها، وانسجاماً مع أهداف الدراسة تم تحليل نتائج الدراسة، وذلك على مرحلتين:

الأولى: بدأت بالتحقق من صلاحية البيانات للتحليل الإحصائي، باستخدام اختبار التداخل الخطي لبيانات المتغير المستقل والتابع (Multicollinearity Test)، ثم اختبار الارتباط الذاتي (Durbin Watson)، ومصفوفة الارتباط (Correlations).

الثانية: تناولت عرض الإحصاءات الوصفية لمتغيرات الدراسة (Descriptive Statistics) من خلال: الوسط الحسابي، والانحراف المعياري، وذلك لوصف متغيرات الدراسة وصفاً يعكس واقع البيانات، فضلاً عن معامل الاختلاف لمعرفة مقدار التشتت بين الشركات.

4-2-1- اختبار صحة البيانات للتحليل الإحصائي:

4-2-1-1- اختبار التداخل الخطي Multicollinearity Test

تعتمد قوة النموذج الخطي أساساً على فرضية استقلال مكونات المتغير المستقل واستقلال مكونات المتغير التابع، ولذلك تم استخدام اختبار التداخل الخطي لاختبار صلاحية البيانات للتحليل الإحصائي، الذي تم اقتراحه من قبل العالم (Marquardt, 1970)، وقد تم فحص التداخل الخطي من خلال مقياس (Variance Inflation Factor-VIF)، حيث يمكن التكهن بوجود التداخل الخطي عند زيادة قيمة مقياس معالم تضخم التباين (VIF) عن ١٠، ثم تم فحص التداخل الخطي من خلال احتساب معامل (Tolerance) لكل من مكونات المتغير المستقل من جهة ومكونات المتغير التابع من جهة أخرى، ومن ثم إيجاد معامل (Variance Inflation Factor-VIF) حيث يعدّ بمثابة قياس لتأثير الارتباط بين مكونات كل من المتغيرين التابع والمستقل كما هو في الجدول التالي:

الجدول رقم (2) اختبار التداخل الخطي بين مكونات المتغير المستقل

Coefficients ^a			
Collinearity Statistics		Model	
Tolerance	VIF		
.703	1.331	قواعد جلسات العصف الذهني	1
.261	3.375	خطوات جلسات العصف الذهني	2
.213	4.846	أساليب جلسات العصف الذهني	3
.493	2.117	تقنيات جلسات العصف الذهني	4
.644	1.653	مقومات جلسات العصف الذهني	5
.688	1.612	تدريب المدققين وحل المشاكل	6

يبين الجدول (٢) أنَّ قيمة (VIF) لم تتجاوز قيمة (١٠) لكافة المتغيرات المستقلة الخاضعة للدراسة. بالتالي فإن نموذج الدراسة لا يعاني من مشكلة التداخل الخطي، والارتباط بين المتغيرات ليس له دلالة احصائية، وهذا يدل على قوة نموذج الدراسة في تفسير أثر المتغيرات المستقلة على المتغير الوسيط المتمثل بترشيد الحكم المهني للمدققين والمتغير التابع المتمثل بتضييق فجوة توقعات التدقيق.

الجدول رقم (3) اختبار التداخل الخطي بين مكونات المتغير التابع

Coefficients ^a			
Collinearity Statistics		Model	
Tolerance	VIF		
.686	1.411	الشك في استقلال وحياد مدققي الحسابات	1
.460	2.341	نقص الكفاءة المهنية للمدققين	2
.202	4.713	عدم التحديد الواضح لدور المدقق في المجتمع ومسؤولياته	3
.222	3.193	قصور نظام الرقابة الذاتية في مهنة التدقيق	4
.623	1.574	عدم اكتشاف المدققين للاحتيالات والأخطاء ووجود عقود وارتباطات غير نظامية	5
.642	1.551	انخفاض جودة الأداء في التدقيق	6

يبين الجدول رقم (٣) أن قيمة (VIF) لم تتجاوز قيمة (١٠) لكافة المتغيرات التابعة الخاضعة للدراسة. بالتالي فإن نموذج الدراسة لا يعاني من مشكلة التداخل الخطي، والارتباط بين المتغيرات ليس له دلالة احصائية، وهذا يدل على قوة نموذج الدراسة في تفسير أثر المتغيرات التابعة على المتغير الوسيط المتمثل بترشيد الحكم المهني للمدققين والمتغير المستقل المتمثل بجلسات العصف الذهني.

4-2-1-2- اختبار الارتباط الذاتي (Autocorrelation Test)

تم إجراء هذا الاختبار للتأكد من عدم وجود مشكلة الارتباط الذاتي في النموذج، وذلك بإجراء اختبار (Durbin Watson) حيث تظهر المشكلة إذا كانت القيم المتجاوزة للمتغيرات مترابطة مما يؤثر في صحة النموذج، حيث سيظهر أثر غير حقيقي للمتغيرات المستقلة في المتغير التابع بدرجة كبيرة جراء ذلك الارتباط، حيث تتراوح قيمة هذا الاختبار ما بين (٠ - ٤)، فإذا اقتربت قيمة (D.W) من الصفر يكون هناك ارتباط ذاتي موجب، والعكس إذا اقتربت قيمته من (٤) فإنه يكون هناك ارتباط سالب قوي، وينعدم وجوده عند القيمة الوسطية للمعاملة وقد تم التأكد من عدم وجود ارتباط ذاتي بين المتغيرات، وذلك بإجراء اختبار (Durbin Watson) وقد أظهرت نتائج الاختبار ما يلي:

الجدول رقم (4) نتائج اختبار Durbin Watson للارتباط الذاتي

Model Summary
Durbin-Watson
1.83 ^a

يبين الجدول رقم (٤) أن قيمة Durbin-Watson قد بلغت (1.83) وهي قيمة قريبة من القيمة الوسطية لمعاملة دارين (2) مما يدل على عدم وجود ارتباط ذاتي يؤثر في صحة النتائج، وللتحقق من عدم وجود مشكلة الارتباط الخطي المتعدد بين كل زوجين من المتغيرات المستقلة والمتغيرات التابعة تم الاعتماد على معامل الارتباط بيرسون الذي يدل على وجود هذه المشكلة إذا كان معامل بيرسون يساوي أو يزيد عن ٨٠٪، وتظهر الجداول رقم (5) و(6) مصفوفة ارتباط بيرسون لمتغيرات الدراسة المستقلة والتابعة.

الجدول رقم (5) معامل ارتباط بيرسون بين فقرات خصائص جلسات العصف الذهني

Correlations							
		قواعد جلسات العصف الذهني	خطوات جلسات العصف الذهني	أساليب جلسات العصف الذهني	تقنيات جلسات العصف الذهني	مقومات جلسات العصف الذهني	تدريب المدققين وحل المشاكل
قواعد جلسات العصف الذهني	Pearson Correlation	1					
خطوات جلسات العصف الذهني	Pearson Correlation	.543**	1				
أساليب جلسات العصف الذهني	Pearson Correlation	.368**	.775**	1			
	Sig. (2-tailed)	.003	.000				
تقنيات جلسات العصف الذهني	Pearson Correlation	.288*	.594**	.679**	1		
	Sig. (2-tailed)	.024	.000	.000			
مقومات جلسات العصف الذهني	Pearson Correlation	.116	.180	.443**	.127	1	
	Sig. (2-tailed)	.310	.146	.000	.298		
تدريب المدققين وحل المشاكل	Pearson Correlation	.238	.464**	.582**	.434**	.467**	1
	Sig. (2-tailed)	.091	.000	.000	.001	.000	

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

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

أظهرت مصفوفة الارتباط وجود ارتباط متوسط بين المتغيرات المستقلة، وهو ما يؤيد نتيجة اختبار الارتباط الذاتي بين المتغيرات المستقلة، ويُلاحظ من الجدول أعلاه عدم وجود ارتباط خطي عالٍ بين المتغيرات المستقلة، حيث بلغ أعلى ارتباط بين أي متغيرين من المتغيرات المستقلة (٠.٧٧٥) الذي يمثل أساليب جلسات العصف الذهني وخطوات جلسات العصف الذهني، وهذا يدل على سلامة نموذج الدراسة من مشكلة الارتباط الخطي.

الجدول رقم (6) معامل ارتباط بيرسون بين فقرات خصائص فجوة توقعات التدقيق

Correlations							
		الشك في استقلال وحياد مدقي الحسابات	نقص الكفاءة المهنية للمدققين	عدم التحديد الواضح لدور المدقق في المجتمع ومسؤولياته	قصور نظام الرقابة الذاتية في مهنة التدقيق	عدم اكتشاف المدققين للاحتيال والأخطاء ووجود عقود وارتباطات غير نظامية	انخفاض جودة الأداء في التدقيق
AV- X							

الشك في استقلال وحياد مدققي الحسابات	Pearson Correlation	1						
نقص الكفاءة المهنية للمدققين	Pearson Correlation	.528**	1					
عدم التحديد الواضح لدور المدقق في المجتمع ومسؤولياته	Pearson Correlation	.372**	.784**	1				
	Sig. (2-tailed)	.003	.000					
قصور نظام الرقابة الذاتية في مهنة التدقيق	Pearson Correlation	.261*	.583**	.679**	1			
	Sig. (2-tailed)	.022	.000	.000				
عدم اكتشاف المدققين للاحتيال والأخطاء	Pearson Correlation	.146	.198	.464**	.142	1		
وجود عقود وارتباطات غير نظامية	Sig. (2-tailed)	.360	.167	.000	.312			
انخفاض جودة الأداء في التدقيق	Pearson Correlation	.238	.441**	.566**	.431**	.449**	1	
	Sig. (2-tailed)	.073	.000	.000	.001	.000		

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

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

أظهرت مصفوفة الارتباط وجود ارتباط متوسط بين المتغيرات التابعة، وهو ما يؤيد نتيجة اختبار الارتباط الذاتي بين المتغيرات التابعة، ويُلاحظ من الجدول أعلاه عدم وجود ارتباط خطي عالٍ بين المتغيرات المستقلة، حيث بلغ أعلى ارتباط بين أي متغيرين من المتغيرات المستقلة (٠.٧٨٤) الذي يمثل الارتباط بين عدم التحديد الواضح لدور المدقق في المجتمع ومسؤولياته ونقص الكفاءة المهنية للمدققين، وهذا يدل على سلامة نموذج الدراسة من مشكلة الارتباط الخطي.

4-2-2- الإحصاءات الوصفية لمتغيرات الدراسة:

بعد التحقق من صلاحية البيانات لإجراء التحليل الإحصائي، تم إجراء التحليل الوصفي للبيانات الديموغرافية و لمتغيرات الدراسة: (المتغير المستقل، والمتغير التابع) وذلك باستخدام عدد من المقاييس الإحصائية الوصفية التي تلائم متغيرات الدراسة، وتخدم أهدافها في التوصل إلى النتائج، وهي:

١- مقاييس النزعة المركزية: حيث تم اختبار الوسط الحسابي؛ لأنه من أشهر مقاييس النزعة

المركزية وأكثرها شيوعاً واستخداماً.

٢- **مقاييس التشتت:** تم استخدام مقياس متميز بكثرة الاستخدام وصلاحيته في كثير من الحالات، وهو: الانحراف المعياري.

٣- **معامل الاختلاف:** أحد مقاييس التشتت النسبي الذي يُستخدم لمقارنة التشتت النسبي أو التجانس لمجموعة بيانات مختلفة، فالبيانات ذات معامل الاختلاف الأكبر يكون تشتتها النسبي أكبر، أي: أنها تكون أقل تجانساً، والعكس بالعكس، ويُقاس بنسبة الانحراف المعياري إلى الوسط الحسابي.

4-2-2-1- تحليل الخصائص الديموغرافية لمجتمع الدراسة:

قام الباحث بتحليل بعض الخصائص الديموغرافية لمجتمع الدراسة، والمتمثلة في كل من: الجنس، المؤهل العلمي، التوصيف الوظيفي، عدد سنوات الخبرة في مجال تدقيق الحسابات وأثرها على مستوى استخدام جلسات العصف الذهني وتضييق فجوة توقعات التدقيق كما هو موضح في الجداول التالية:

4-2-2-1-1- توزيع مجتمع الدراسة حسب الجنس:

جدول (7) يوضح توزيع الجنس حسب مجتمع الدراسة

الجنس	المتوسط	التكرار	النسبة المئوية	الانحراف المعياري
ذكور	4.7128	30	57.7%	.4865
إناث	4.8433	22	42.3%	.6986
الإجمالي	4.7780	52	100%	.5925

نلاحظ توزيع أفراد مجتمع الدراسة إلى أناث وذكور بنسب مختلفة حيث بلغت نسبة الإناث 42.3% في حين بلغت نسبة الذكور 57.7%. وأن متوسط مستوى استخدام جلسات العصف الذهني ومتوسط تضييق فجوة توقعات التدقيق بين الإناث والذكور متقارب، مما يدل أن المتغير المستقل والتابع لا يتأثران بحسب جنس المدقق في بيئة التدقيق السورية.

4-2-2-2-1-2-2-4- توزيع مجتمع الدراسة حسب المؤهل العلمي:

جدول رقم (8) يوضح المؤهل العلمي لأفراد مجتمع الدراسة

المؤهل العلمي	المتوسط	التكرار	النسبة المئوية	الانحراف المعياري
إجازة جامعية	4.522	25	48.08%	.4112
ماجستير	4.814	18	34.61%	.6653
دكتوراه	5.587	9	17.31%	.3202
الإجمالي	4.974	52	100%	.4655

يُلاحظ اختلاف المؤهلات الأكاديمية العلمية لأفراد المجتمع حيث بلغت نسبة حملة الدكتوراه 17.31% من إجمالي المجتمع، وحملة الماجستير 34.61%، بينما بلغت نسبة حملة الإجازة الجامعية 48.08%، مما يجعل مجتمع الدراسة ممثل بكافة المؤهلات العلمية، وبعد احتساب المتوسط الحسابي يلاحظ أن حملة الدكتوراه يتمتعون بمستوى أعلى من حملة الماجستير والبيكالوريوس في فاعلية استخدام جلسات العصف الذهني وفي تضيق فجوة توقعات التدقيق، أي أن المستوى التعليمي للمدقق يؤثر إلى حد ما على فاعلية استخدام جلسات العصف الذهني وعلى تضيق فجوة توقعات التدقيق.

4-3-1-2-2-2-4- توزيع مجتمع الدراسة حسب المركز الوظيفي:

جدول رقم (9) توزيع مجتمع الدراسة حسب المركز الوظيفي

التوصيف الوظيفي	المتوسط	التكرار	النسبة المئوية	الانحراف المعياري
مدقق	4.205	34	65.38%	.593
مدقق رئيسي	4.913	11	21.15%	.486
مدير تدقيق	5.120	5	9.61%	.299
شريك	5.324	2	3.86%	.226
الإجمالي	4.890	52	100%	.401

يوضح الجدول السابق أن نسبة المدققين بلغت 65.38% من مجتمع الدراسة، في حين بلغت نسبة المدققين الرئيسيين 21.15%، أما مدراء التدقيق فقد بلغت نسبتهم 9.61%، وكانت النسبة الأقل لشركاء التدقيق حيث بلغت 3.86% من مجتمع الدراسة، بالتالي فإن مستوى فاعلية استخدام جلسات

العصف الذهني ومستوى تضيق فجوة التوقعات يزداد مع الترفع الوظيفي وتوسع صلاحيات المدقق ومسؤولياته.

4-1-2-2-4- توزيع مجتمع الدراسة حسب عدد سنوات الخبرة في مجال تدقيق الحسابات:

جدول رقم (10) توزيع مجتمع الدراسة حسب عدد سنوات الخبرة في مجال تدقيق الحسابات

عدد سنوات الخبرة	المتوسط	التكرار	النسبة المئوية	الانحراف المعياري
أقل من ٥ سنوات	3.683	6	11.53%	1.061
أكثر من ٥ وأقل من ١٠ سنوات	4.543	14	26.93%	0.329
أكثر من ١٠ وأقل من ٢٠ سنة	5.164	24	46.15%	0.371
أكثر من ٢٠ سنة	5.553	8	15.39%	0.269
الإجمالي	4.735	52	100%	0.507

نلاحظ اختلاف سنوات الخبرة بين أفراد مجتمع الدراسة حيث كانت النسبة الأكبر للأفراد الذين لديهم سنوات خبرة أكثر من ١٠ وأقل من ٢٠ سنة بنسبة 46.15%، يليها مدققي الحسابات الذين خبرتهم أكثر من ٥ وأقل من ١٠ سنوات بنسبة 26.93%، ثم الذين خبرتهم أكثر من ٢٠ سنة بنسبة 15.39%، وأخيراً من كانت سنوات خبرته أقل من ٥ سنوات بنسبة 11.53%. ونجد أنه كلما ازدادت سنوات الخبرة للمدقق ارتفع مستوى فعالية استخدام جلسات العصف الذهني وقدرته على تضيق فجوة توقعات التدقيق، حيث بلغ المتوسط للمدققين الذين أمضوا أكثر من ٢٠ سنة في مجال التدقيق 5.553 أما المدققين الذين لم يمضوا أكثر من ٥ سنوات بلغ متوسط ممارستهم 3.683.

وبناءً عليه وبعد تحليل المتغيرات الديموغرافية لمجتمع الدراسة يتبين لدينا أن جنس المدقق لا يؤثر بشكل جوهري على مستوى فاعلية استخدام جلسات العصف الذهني وعلى تضيق فجوة توقعات التدقيق، ولكن سنوات الخبرة في مجال تدقيق الحسابات والموقع الوظيفي يؤثران بشكل كبير على مستوى فاعلية استخدام جلسات العصف الذهني وعلى تضيق فجوة توقعات التدقيق عند المدقق، أما المستوى التعليمي فيؤثر بشكل طفيف حيث كانت الاختلافات بين أفراد المجتمع وفقاً للمستوى التعليمي بسيطة.

4-2-2-2- التحليل الوصفي للمتغير المستقل والوسيط ووالتابع والفقرات التابعة لكل منهم:

4-1-2-2-2- التحليل الوصفي للمتغير المستقل والفقرات التابعة له:

4-1-1-2-2-2- التحليل الوصفي لخصائص جلسات العصف الذهني:

جدول رقم (11) مدى توافر خصائص جلسات العصف الذهني لدى أفراد مجتمع الدراسة

الترتيب	معامل الاختلاف %	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	العدد	خصائص جلسات العصف الذهني
2	11%	0.633	4.936	52	قواعد جلسات العصف الذهني
1	9%	0.539	5.166	52	خطوات جلسات العصف الذهني
3	12%	0.691	4.867	52	أساليب جلسات العصف الذهني
6	21%	0.963	4.631	52	تقنيات جلسات العصف الذهني
4	14%	0.751	4.801	52	مقومات جلسات العصف الذهني
5	15%	0.790	4.784	52	تدريب المدققين وحل المشاكل
	14%	0.728	4.864	52	متوسط إجمالي خصائص جلسات العصف الذهني

يلاحظ من الجدول السابق توافر خصائص جلسات العصف الذهني بدرجة كبيرة لدى أفراد مجتمع الدراسة، فقد بلغ المتوسط الحسابي لإجمالي خصائص جلسات العصف الذهني الستة (٤.٨٦٤)، مع ملاحظة الاختلاف بدرجات الخصائص الستة حيث أن خاصية خطوات تنفيذ جلسات العصف الذهني تعتبر أكثر الخصائص توفراً فقد بلغ متوسطها الحسابي (٥.١٦٦)، وخاصية تقنيات جلسات العصف الذهني أقل الخصائص توفراً حيث بلغ متوسطها الحسابي (٤.٦٣١) بين مدققي الحسابات في سورية.

ولدى حساب معامل الاختلاف لخصائص جلسات العصف الذهني تبين أن معامل الاختلاف لخاصية قواعد جلسات العصف الذهني بلغ ١١٪، ومعامل الاختلاف لخاصية خطوات جلسات العصف الذهني بلغ ٩٪، وكذلك معامل الاختلاف لخاصية أساليب جلسات العصف الذهني قد بلغ ١٢٪، أما خاصية تقنيات جلسات العصف الذهني فقد بلغ معامل الاختلاف ٢١٪، وخاصية مقومات جلسات العصف الذهني ١٤٪، وأخيراً خاصية تدريب المدققين وحل المشاكل ١٥٪ وهذا يعكس وجود تشتت في مقدرة المدققين على تنفيذ جلسات العصف الذهني في الشركات محل التدقيق.

وبناءً عليه يرى الباحث أنه من الطبيعي أن يوجد اختلاف في فاعلية تنفيذ جلسات العصف الذهني بين المدققين، نتيجة الاختلاف في الجانب التعليمي والعملية والتخصصي والتقنيات التي يتم استخدامها أثناء الجلسة، حيث أن خبرة المدقق ومهاراته تلعب دوراً جوهرياً في تدريب المدققين على تنفيذ تلك الجلسات بفاعلية.

4-2-2-2-2-2- التحليل الوصفي لخاصية قواعد جلسات العصف الذهني على مستوى كل شركة:

الجدول رقم (12) التحليل الوصفي لخاصية قواعد جلسات العصف الذهني على مستوى كل شركة

المتوسط الحسابي لمجتمع الدراسة							خاصية قواعد جلسات العصف الذهني	
شركة G	شركة F	شركة E	شركة D	شركة C	شركة B	شركة A		
4.62	5.49	5.42	5.23	4.29	5.02	5.85	ضرورة تجنب النقد الموجه للمدققين المشاركين بالجلسة والتقييم والحكم المبكر على الأفكار المطروحة.	1
3.81	4.39	4.35	5.00	4.88	4.79	5.02	إطلاق حرية المدققين المشاركين بالجلسة واستقبال كل الأفكار مهما كان مستواها خاصة الأفكار غير العادية.	2
4.55	5.42	4.64	5.74	4.89	5.05	5.62	توليد أفكار أكثر إبداعية من خلال التركيز على توليد أكبر عدد من الأفكار (الكم قبل الكيف).	3
3.73	4.65	4.03	4.38	3.51	4.32	4.87	التركيز على بناء الأفكار وتطويرها من خلال المزج والدمج والجمع بين الأفكار لتوليد أفكار أصيلة.	4
4.18	4.99	4.61	5.08	4.39	4.79	5.34	الإجمالي	

نلاحظ من الجدول السابق أن الشركة **A** تتوفر لديها خاصية الالتزام بقواعد جلسات العصف الذهني أكثر من الشركات الأخرى، حيث بلغ متوسط توافر تلك الخاصية (٥.٣٤)، في حين بلغ أقل متوسط (٤.١٨) للشركة **G**، أما متوسط توافر الخاصية لبقية الشركات فكان مستواه بين الشريكتين **A, G**.

4-2-2-2-3- التحليل الوصفي لخاصية خطوات جلسات العصف الذهني على مستوى كل شركة:

الجدول رقم (13) التحليل الوصفي لخاصية خطوات جلسات العصف الذهني على مستوى كل شركة

	خطوات جلسات العصف الذهني	المتوسط الحسابي لمجتمع الدراسة					
		شركة A	شركة B	شركة C	شركة D	شركة E	شركة F
1	تحضير المستلزمات الضرورية للجلسة وتحديد المشكلة المطروحة ومناقشتها مع المدققين المشاركين ليكون لديهم اطلاع تام وكاف بتفاصيل المشكلة وأبعادها.	5.35	5.41	5.23	5.70	5.23	4.72
2	إعادة صياغة الموضوع والطلب من المدققين المشاركين الخروج عن الجوانب المطروقة للمشكلة.	5.43	5.52	5.60	5.74	5.24	5.34
3	توليد الأفكار وعصف أذهان المدققين المشاركين والطلب تقديم الأفكار بحرية ودون نقد.	5.59	5.48	5.24	5.35	5.13	5.60
4	تحديد أغرب الأفكار المطروحة وتجميعها ومحاولة البناء عليها لإنتاج أفكار مفيدة.	5.79	4.59	5.30	5.85	5.22	5.02
5	جلسة تقييم كل الأفكار المطروحة وتحديد الأفكار الجيدة والمهمة.	4.84	4.53	4.14	4.90	3.44	3.68
	الإجمالي	5.40	5.11	5.10	5.51	4.85	4.87
		4.08					

نلاحظ من الجدول السابق أن الشركة D تتوافر لديها خاصية تنفيذ خطوات جلسات العصف الذهني أكثر

من الشركات الأخرى حيث بلغ متوسط توافر تلك الخاصية (٥.٥١)، في حين بلغ أقل متوسط (٤.٠٨) للشركة

G، أما بقية الشركات فكان مستوى توافر الخاصية بين الشركتين D, G، وذلك لأنه كلما ازداد الالتزام بخطوات

تنفيذ الجلسة كلما زاد فاعلية تنفيذها واختصار الوقت والحصول على الأفكار المطلوبة.

4-2-2-2-4- التحليل الوصفي لخاصية أساليب جلسات العصف الذهني على مستوى كل شركة:

الجدول رقم (14) التحليل الوصفي لخاصية أساليب جلسات العصف الذهني على مستوى كل شركة

	خاصية أساليب جلسات العصف الذهني	المتوسط الحسابي لمجتمع الدراسة					
		شركة A	شركة B	شركة C	شركة D	شركة E	شركة F
1	استخدام جلسات العصف الذهني الفردية التي ينفذها كل مدقق بمفرده ليكتب أكبر كم من الأفكار بصرف النظر عن الأعضاء المشاركين بالجلسة.	4.55	5.23	4.15	4.73	4.61	4.37
		4.13					

2	استخدام جلسات العصف الذهني الجماعية المتمثلة بقيام المدققين بتبادل الأفكار من خلال جلسات مناقشة مفتوحة.	5.38	5.11	5.15	5.78	5.05	5.43	5.02
3	استخدام جلسات العصف الذهني الجماعية المستديرة المتمثلة بتبادل الأفكار بين المدققين وإلزام الجميع بتوليد أفكار.	5.50	5.30	5.12	5.88	5.40	5.31	4.88
4	استخدام أساليب جلسات العصف الذهني الالكترونية التي تستخدم تكنولوجيا البرمجيات في تبادل الأفكار بين المدققين.	4.38	4.12	5.20	5.91	4.33	4.53	3.50
5	استخدام مزيج من أساليب جلسات العصف الذهني الفردية والجماعية والمستديرة والالكترونية.	5.38	5.03	4.35	5.76	4.65	5.46	4.55
	الإجمالي	5.04	4.96	4.80	5.61	4.81	5.02	4.42

نلاحظ من الجدول السابق أن الشركة D تتوافر لديها خاصية استخدام أساليب جلسات العصف

الذهني أكثر من الشركات الأخرى حيث بلغ متوسط توافر تلك الخاصية (٥.٦١)، في حين بلغ أقل

متوسط (٤.٤٢) للشركة G، أما بقية الشركات فكان مستوى توافر الخاصية بين الشركتين D, G.

4-2-2-2-5- التحليل الوصفي لخاصية تقنيات جلسات العصف الذهني على مستوى كل شركة:

الجدول رقم (15) التحليل الوصفي لخاصية تقنيات جلسات العصف الذهني على مستوى كل شركة

	تقنيات جلسات العصف الذهني	المتوسط الحسابي لمجتمع الدراسة						
		شركة A	شركة B	شركة C	شركة D	شركة E	شركة F	شركة G
1	استخدام تقنيات تضمن تسجيل الأفكار كالكتابة الحرة والكلمات العشوائية والقوائم والنشرات والقواميس والمرادفات.	4.75	4.89	4.83	5.88	4.30	4.61	4.89
2	استخدام تقنية (CAPTNS) التي تقوم بتوليد أفكار حول ست محاور أساسية (المفاهيم، المعينات، المشكلات، الأساليب، الاحتياجات، المهارات).	3.63	4.50	4.88	5.44	3.50	3.63	4.11
3	استخدام تقنية (SCAMBER) لتوليد الأفكار (استبدال، دمج، تكيف، تعديل، إعادة استخدام، إزالة، إعادة ترتيب)	4.45	4.03	4.75	5.75	3.44	4.69	4.78
4	استخدام تقنية الخرائط الذهنية لترتيب وتجميع الأفكار والمعلومات بطرق منظمة.	4.88	4.19	4.80	5.63	4.51	4.50	3.89
5	استخدام تقنيات التحول الرقمي المعتمدة على المعالجة الحاسوبية ووسائل التكنولوجيا الحديثة.	4.88	4.33	4.89	5.93	4.75	4.50	3.78

6	استخدام مزيج من التقنيات اليدوية والالكترونية والرقمية.	5.13	4.33	4.88	5.99	4.70	4.53	4.78
	الإجمالي	4.62	4.38	4.84	5.77	4.20	4.41	4.37

نلاحظ من الجدول السابق أن الشركة D تتوافر لديها خاصية تنفيذ تقنيات مختلفة خلال

جلسات العصف الذهني بشكل أكثر من الشركات الأخرى حيث بلغ متوسط توافر تلك الخاصية

(٥.٧٧)، في حين بلغ أقل متوسط (٤.٢٠) للشركة E، أما بقية الشركات فكان مستوى توافر

الخاصية بين الشركتين D,E.

4-2-2-2-6- التحليل الوصفي لخاصية مقومات جلسات العصف الذهني على مستوى كل شركة:

الجدول رقم (16) التحليل الوصفي لخاصية مقومات جلسات العصف الذهني على مستوى كل شركة

	خاصية مقومات جلسات العصف الذهني	المتوسط الحسابي لمجتمع الدراسة						
		شركة A	شركة B	شركة C	شركة D	شركة E	شركة F	شركة G
1	الحرص على مشاركة جميع المدققين بطرح الأفكار مع الالتزام بالوقت المحدد والانضباط وتحديد عدد الجلسات ومدتها.	4.75	4.65	4.38	5.44	4.40	4.75	3.90
2	انتقاء عدد لا يتجاوز ٧ مشاركين من فريق التدقيق ممن لديهم الشهادات العلمية والخبرات المهنية والتخصص الدقيق.	3.63	4.52	4.28	5.52	3.53	3.63	5.19
3	توفر رئيس الجلسة بحيث يكون ذو خبرة مهنية ومعرفية كبيرة وله شخصية قيادية، وقوية وقادر على إدارة الحوار وضبط الجلسة.	5.00	5.03	4.15	5.77	4.32	4.63	4.68
4	تحديد الهدف المركزي من الجلسة بالإضافة لوضوح المشكلة المطلوب تنفيذ الجلسة بخصوصها.	4.88	4.00	4.84	5.88	4.15	4.50	3.28
5	تجنب النقد وتشجيع روح التعاون بين المدققين المشاركين وإزالة الحواجز الوظيفية فيما بينهم.	3.63	4.33	4.82	5.56	3.41	3.63	5.36
	الإجمالي	4.38	4.51	4.49	5.63	3.96	4.23	4.48

نلاحظ من الجدول السابق أن الشركة D تتوافر لديها خاصية توفر مقومات جلسات العصف

الذهني أكثر من الشركات الأخرى حيث بلغ متوسط توافر تلك الخاصية (٥.٦٣)، في حين بلغ أقل

متوسط (٣.٩٦) للشركة E، أما بقية الشركات فكان مستوى توافر الخاصية بين الشركتين D,E.

4-2-2-1-7- التحليل الوصفي لخاصية تدريب المدققين وحل المشاكل على مستوى كل شركة:

الجدول رقم (17) التحليل الوصفي لخاصية تدريب المدققين وحل المشاكل على مستوى كل شركة

	خاصية تدريب المدققين وحل المشاكل	المتوسط الحسابي لمجتمع الدراسة						
		شركة A	شركة B	شركة C	شركة D	شركة E	شركة F	شركة G
1	تسهم في حل المشاكل التي تواجه المدققين بتوليدها لكمية كبيرة من الأفكار الإبداعية الجديدة المتباينة وغير المكررة.	4.75	4.63	4.88	5.38	4.50	4.75	3.89
2	تدريب المدققين على التفكير السريع وتطوير الإبداع لديهم وزيادة خبراتهم ومهاراتهم من خلال تشجيعها على العمل بروح الفريق.	3.63	4.50	4.88	5.50	3.50	3.63	5.11
3	سهولة الاستخدام وسريعة وتسهم بتعزيز أداء المدققين وسد الثغرات التي يمكن نسيانها أو إغفالها وتوفير الوقت اللازم لإتمام عملية التدقيق.	5.00	5.00	4.75	5.75	4.38	4.63	4.78
4	تساعد المدققين على تخطيط وتنفيذ عملية التدقيق وتخفيض مخاطرها كونه يمكن تطبيقها في كافة المراحل.	4.88	4.13	4.88	5.75	4.75	4.50	3.78
5	تعد تقنيات مهنية متخصصة ومتطورة لنقل المعرفة بين أعضاء فريق التدقيق وتقديم طرق غير تقليدية في حل المشاكل التي تواجه المدققين.	3.63	4.50	4.88	5.50	3.50	3.63	5.11
	الإجمالي	4.38	4.55	4.85	5.58	4.13	4.23	4.53

نلاحظ من الجدول السابق أن الشركة D تتوافر لديها خاصية تدريب المدققين وحل المشاكل

التي تواجههم في عملهم أكثر من الشركات الأخرى حيث بلغ متوسط توافر تلك الخاصية (٥.٥٨)،

في حين بلغ أقل متوسط (٤.١٣) للشركة E، أما بقية الشركات فكان مستوى توافر الخاصية بين

الشركتين D, E.

4-2-2-2-1-8- قياس فاعلية جلسات العصف الذهني لمجتمع الدراسة على مستوى الخصائص كافة:

جدول رقم (18) قياس فاعلية جلسات العصف الذهني لمجتمع الدراسة

قياس مستوى فاعلية جلسات العصف الذهني						
الشركة التي يتبع لها الموظف	المتوسط	عدد الموظفين	الانحراف المعياري	أقل درجة	أعلى درجة	التقييم
A	145.05	7	14.899	125	168	جلسة عصف ذهني جيدة
B	141.06	7	13.963	124	169	جلسة عصف ذهني جيدة
C	142.82	7	13.258	119	160	جلسة عصف ذهني جيدة
D	166.62	7	9.736	160	175	جلسة عصف ذهني فعالة
E	132.38	7	19.643	106	164	جلسة عصف ذهني جيدة
F	138.15	8	17.069	122	156	جلسة عصف ذهني جيدة
G	130.51	9	20.189	89	156	جلسة عصف ذهني جيدة
الإجمالي	142.37	52	15.537	89	175	جلسة عصف ذهني جيدة

تشير النتائج السابقة إلى وجود تقارب في مستوى فاعلية استخدام جلسات العصف الذهني بين شركات التدقيق الممثلة لمجتمع الدراسة، حيث بلغ متوسط الدرجات (١٤٢.٣٧) بمتوسط فاعلية تتراوح بين (١٣٠.٧٧) و (١٦٦.٦٢) في حين بلغت أعلى درجة تم تسجيلها 175 في شركة D، وأدنى درجة تم تسجيلها ٨٩ في الشركة G.

وبناءً على النتائج السابقة تم اختيار عينة الدراسة والمتمثلة بشركتي التدقيق D, G وذلك لأن تحليل نموذج فاعلية جلسات العصف الذهني للشركة D أظهر أن مدققي الحسابات في هذه الشركة يطبقون جلسة العصف الذهني بفاعلية خلال عملية التدقيق، كما تم اختيار الشركة G لأن مدققيها يمارسون مستوى جيد في تنفيذ جلسات العصف الذهني كون أقل مستوى ممارسة ظهر في تحليل بياناتها.

وبناءً عليه يرى الباحث أن توفر خصائص تنفيذ جلسات العصف الذهني بشكل جيد من قبل أفراد المجتمع ناتج عن التزامهم بمعايير التدقيق الدولية التي ألزمتهم بضرورة إجراء جلسات العصف الذهني خلال مراحل عملية التدقيق، بالإضافة لتوفر المؤهلات العلمية والعملية في مجال التدقيق.

4-2-2-2-2-قياس المتغير الوسيط والمتغيرات التابعة له:

قام الباحث بتحليل وقياس المتغير الوسيط المتمثل بترشيد الحكم المهني للمدققين المتعلق بـ (تقييم مدى كفاية وفعالية نظام الرقابة الداخلية، تقييم أرصدة التقديرات المحاسبية، تنفيذ الإجراءات التحليلية، تقييم مدى كفاية وصلاحية أدلة الإثبات، تقييم مدى قدرة المنشأة على الاستمرارية، حدود الأهمية النسبية، تقييم مخاطر التحريفات الجوهرية) من خلال دراسة المنهجية التي تم إتباعها أثناء تنفيذ جلسات العصف الذهني خلال مراحل عملية التدقيق لكل من المدققين العاملين في شركة التدقيق (D) الذين لديهم مستوى فعال في تنفيذ جلسات العصف الذهني والمدققين العاملين في شركة التدقيق (G) الذين لديهم مستوى جيد في تنفيذ جلسات العصف الذهني:

4-2-2-2-1- ترشيد الحكم المهني المتعلق بتقييم مدى كفاية وفعالية نظام الرقابة الداخلية
الرقابة الداخلية:

قام المدققين العاملون في شركتي التدقيق بفهم بيئة الرقابة الداخلية وإمكانية الاعتماد عليها في عملية التدقيق تنفيذاً للمعيار الدولي رقم ٣١٥ على النحو الآتي:

١. قام المدققين العاملين في شركة التدقيق (D) الذين لديهم مستوى فعال في تنفيذ جلسات العصف الذهني بفهم بيئة الرقابة الداخلية، ثم تقييمها من خلال إجراء اختبارات تعقب، أي أنهم قاموا بإعادة تنفيذ إجراءات عينة من العمليات الرئيسية الهامة، وتتبعها من بدايتها لنهايتها حتى إثباتها في الدفاتر والسجلات الرئيسة والمساعدة، أي بدراسة المسار المستندي لها للتأكد من دقة تنفيذ العاملين لأعمالهم وفقاً للسياسات النافذة.

٢. اكتفى المدققين العاملين في شركة التدقيق (G) الذين لديهم مستوى جيد في تنفيذ جلسات العصف الذهني بفهم بيئة الرقابة الداخلية، من خلال مناقشة العاملين والاستفسار منهم عن كيفية أداء الأعمال والواجبات والمهام المنوطة بهم للتوصل إلى الأدلة من الأفراد المصرح لهم بذلك. وملاحظة نشاط العاملين بالشركة من خلال المشاهدة الفعلية للتحقق من تطبيقهم

وتنفيذهم لإجراءات الرقابة المحددة. وبفحص المستندات والسجلات والتقارير المتعلقة بجميع

أعمال الشركة للتحقق من صحة مستنداتها، ودقة إجراءاتها.

وفيما يلي الجداول التي تظهر نتائج تقييم شركتي التدقيق (D) و (G) لمدى كفاية وفعالية نظام

الرقابة الداخلية وإمكانية الاعتماد عليه في عملية التدقيق على النحو الآتي:

الجدول رقم (19) نتائج اختبارات نظام الرقابة الداخلية للمصرف Y1 المنفذة من قبل المدققين العاملين لدى شركة التدقيق (D) الذين لديهم مستوى فعال في تنفيذ جلسات العصف الذهني

أهداف التدقيق	أولاً: الهيكل الإداري للمصرف	عدد الأفكار المتولدة	عدد الانحرافات المكتشفة
تقييم عام لمدى فعالية ومثانة نظام الرقابة الداخلية	إجراءات الرقابة المرافقة لقيام البنك بعملياته التشغيلية	63	5
	إجراءات فصل المهام بين الموظفين	59	2
	مثانة النظام المحاسبي المطبق في عمليات البنك	62	3
	فعالية قسم التدقيق الداخلي للبنك	57	1
	إجمالي عدد الانحرافات المكتشفة لكافة الأهداف	241	11
نتائج إعادة تنفيذ إجراءات عينة من العمليات الرئيسية، وتتبعها من بدايتها لنهايتها حتى إثباتها في الدفاتر والسجلات			
أهداف التدقيق	ثانياً: دورة الودائع والتأمينات النقدية	عدد الأفكار المتولدة	عدد الانحرافات المكتشفة
الوجود	١- الوجود الفعلي للودائع والتأمينات النقدية المسجلة عند استلامها. ٢- فحص الموافقة المسبقة على فتح الحساب من قبل الجهة المختصة بعمليات الإيداع والتقييد بالتسجيل لأشخاص الذين يفتحون حسابات محفوظة في دليل المصرف. ٣- فحص تسجيل النقدية المستلمة للتحقق من إرسال كشوف دورية لأصحاب الحسابات. ٤- التأكد من الربط بين الصناديق الفرعية والصندوق الرئيسي ومطابقة اليومية بين حركة النقدية وحركة الحسابات والرصيد اليومي	40	4
الكامل	١- التأكد من كافة العمليات المتعلقة بالودائع والتأمينات النقدية قد تمت بالكامل سواء تعبئة الطلب من قبل العميل وإدخاله على برنامج الحاسوب من خلال كلمة سر يستخدمها الموظف المستلم ومن ثم الحصول على الموافقة الإلكترونية. ٢- التأكد من صحة تسلسل العمليات للتحقق من أن العمليات النقدية مرقمة ولا يمكن حذف أي منها.	44	2

		٣- فحص التوقعات على الشيكات الواردة والمحولة للحسابات للتأكد من تسجيل الحسابات على أرقامها. ٤- الاطلاع على أي عمليات خاطئة أو مرفوضة للتحقق من الموافقة الالكترونية.	
2	53	١- تسجيل النقود المودعة بالكامل وأن النقود الموجودة لدى أمين الصندوق تساوي كامل المقبوضات ناقصاً المسحوبات سواء كان ذلك يومياً أو دورياً. ٢- إدخال المعلومات إلى البرنامج الحاسوبي بما يتفق مع العقود الخاصة بفتح الحسابات لدراسة الاعتراضات. ٣- التأكد من صحة حساب العوائد حسب نوع الوديعة للتحقق من التحديد الملائم لمعدلات العائد على الاستثمار. ٤- تسجيل الفوائد في مواعيدها للتأكد من إرسال الكشوف الدورية.	الدقة
2	50	١- عمليات التسجيل والترحيل تمت في لحظة القبض أو الصرف وأن العوائد المستحقة قد تم الاعتراف بها في نهاية الفترة ولا يوجد فوائد غير مسجلة على الفترة المختصة. ٢- فحص المستندات الإلكترونية والورقية المؤيدة للتأكد من أن التسجيل في حسابات المودعين أو في الحسابات الجارية يتم فور استلام النقدية أو استحقاق العوائد	التوقيت
1	40	١- تسجيل العملية وفق التصنيف الملائم في دفتر الأستاذ الذي يميز أنواع الإيداع عن بعضها بعضاً ٢- التأكد من ملائمة الدليل للحسابات العامة والفردية ٣- حصر أي اختلافات في الأرصدة من خلال التحقق من فتح حسابات الصناديق وإقفالها يومياً	التبويب
2	38	١- الإدراج الملائم لكافة العمليات المالية الخاصة بالودائع والتأمينات النقدية ضمن نوع الوديعة الملائم. ٢- فحص أرصدة دفتر الأستاذ وفحص العوائد المسجلة. ٣- مقارنة الملف الرئيسي للنقدية مع ملفات الصناديق الفرعية للوقوف على أي اختلافات بين أرصدة السجلات والواقع. ٤- مقارنة الحركة اليومية للنقدية مع السجلات الفردية والإجمالية. ٥- إرسال الكشوف في البريد للتأكد من إرسال الكشوف الدورية للعملاء.	الترحيل والتلخيص
13	265	إجمالي عدد الانحرافات المكتشفة لكافة الأهداف	
عدد الانحرافات المكتشفة	عدد الأفكار المتولدة	ثالثاً: دورة النقدية	أهداف التدقيق
5	55	١- كل ما يرد في السجلات اليومية أو التقارير الدورية من أرصدة نقدية هي موجودة في الصناديق بالفعل أو أنها مودعة لدى المصارف والمؤسسات المالية أو المصرف المركزي. ٢- التحقق من الكشوف اليومية التي تبين رصيد النقدية في كل صندوق للتحقق من وجود كشف يومي من الحسابات. ٣- التحقق من وجود لجان جرد من أشخاص على خبرة عالية بجرد النقدية من غير العاملين بأي أمانة صندوق أو محاسبة للتأكد من عد النقدية الموجودة فعلاً يومياً.	الوجود

		٤- التحقق من الأشخاص الذين يمتلكون مفاتيح الصناديق والمهام المكلفون بها للتحقق من إن من لديهم مفاتيح الصناديق لا يمسكون السجلات المحاسبية. ٥- التحقق من وجود غرفة مسلحة ومزودة بحراسة خارجية لحفظ النقدية الموجودة في المصرف. ٦- التحقق من إرسال مصادقات إلى المصارف لتتبع الايداعات المرسله للمصارف.	
2	49	١- كافة العمليات النقدية المسجلة في السجلات قد مثلت حركة نقدية فعلية ٢- المحاسبة عن تسلسل العمليات النقدية للتحقق من الترتيب المُسبق والمحاسبة عن العمليات النقدية. ٣- الاطلاع على أي عمليات خاطئة أو مرفوضة للتأكد من وجود الموافقة الإلكترونية. ٤- فحص التوقيعات على الشيكات الواردة والمحولة للحسابات للتأكد من صحة تسجيل الحسابات على أرقامها.	الكمال
2	51	١- النقدية الموجودة تمثل محصلة حسابات وموازن مراجعة متوازنة. ٢- فحص الملف الخاص بالإجماليات للتعرف على وجود توقيع مُسجل مراقبة البيانات والمقارنة مع تقارير الملخصات للتحقق من وجود عملية مقارنة القيمة الإجمالية للعمليات النقدية مع التقارير للملخصات بالحاسب. ٣- فحص وجود التراخيص عند المستوى الإداري المناسب للتأكد من الترخيص بمعدلات العوائد على النقدية. ٤- فحص التسويات مع البنك وملاحظة إعدادها للتأكد من الإعدادات الشهرية للتسويات المصرفية بواسطة شخص مستقل. ٥- فحص تأشير التدقيق الداخلي على المستندات المُسجلة للتأكد من القيام بالتحقق الداخلي من العمليات الحسابية والقيم ودقة إثباتها. ٦- فحص عملية المطابقة الدورية من قبل شخص مستقل للتحقق من مطابقة كشوفات أمين الصندوق تتم مع السجلات المحاسبية الإلكترونية.	الدقة
2	40	١- الحركة النقدية اليومية تمثل كافة المبالغ التي تم استلامها أو تسليمها ولا توجد عمليات استملت وسجلت في يوم تالي. ٢- فحص تأشير التدقيق الداخلي على المستندات التي يتم التأشير عليها للتأكد من وجود التحقق الداخلي لتوقيت عملية التسجيل النقدية المحاسبية. ٣- فحص الإجراءات وملاحظة متى يتم التسجيل للتحقق من أن تسجيل النقدية اليومية يتم في الفترة المناسبة. ٤- فحص سجل النقدية ومطابقته مع الملف الرئيسي لعمليات النقدية للتحقق من أن النقدية وعوائدها قد سُجلت في الفترة المناسبة.	التوقيت
1	38	١- كافة العمليات النقدية تمثل قبض أو دفع تم تسجيله في الحسابات الأساسية والمساعدة وبحسب الصناديق التي تمثل هذه العمليات. ٢- فحص كتيب الإجراءات ودليل الحسابات للتحقق من وجود دليل ملائم لحسابات النقدية. ٣- فحص تأشير التدقيق الداخلي على المستندات الخاصة بالنقدية للتأكد من وجود التحقق الداخلي من تبويب النقدية بالشكل الملائم.	التبويب

2	33	١- ترحيل العمليات النقدية وتلخيصها يتم فور إنهاء العمليات وبحسب شجرة الحسابات المبوبة التي تشمل الحسابات الفرعية والحسابات العامة. ٢- فحص ما يشير إلى وجود التحقق الداخلي للتأكد من التحقق الداخلي من محتويات الملف الرئيسي للنقدية. ٣- فحص ما يشير إلى ملاءمة عملية الترحيل للتحقق من أن عملية ترحيل العمليات النقدية تتم تلقائياً إلى الملف الرئيسي للنقدية والأستاذ العام. ٤- فحص ما يشير إلى إجراء عملية المطابقة بصفة دورية للتأكد من أن عملية مطابقة الملف الرئيسي للنقدية وإجمالي ميزان التدقيق تتم مع الرصيد بالأستاذ العام.	الترحيل والتلخيص
14	266	إجمالي عدد الانحرافات المكتشفة لكافة الأهداف	
عدد الانحرافات المكتشفة	عدد الأفكار المتولدة	رابعاً: دورة الموجودات	أهداف التدقيق
4	50	١- تسجيل عمليات الحيازة للموجودات التي تم استلامها فعلاً بما يتفق مع مصالح المصرف. ٢- التحقق من حق المصرف في استعمال الموجودات المسجلة للتأكد من أن كل الموجودات المسجلة قابلة للاستعمال المنتج. ٣- فحص وجود طلب شراء، وأمر الشراء، وتقرير الاستلام وفاتورة المورد ضمن مجموعة إيصالات للتعرف على مدى وجودها. ٤- فحص ما يشير إلى وجود التحقق الداخلي لكل من الفاتورة، والعقد، تقارير الاستلام، وطلبات الحيازة. ٥- فحص ما يشير إلى وجود الموافقة للتحقق من عمليات حيازة الموجودات تتم عند المستوى الملائم. ٦- التحقق من فحص المستندات الداعمة قبل التوقيع على الشيكات من قبل شخص مُرخَّص له بذلك. ٧- التحقق من الإضافات التي تمت على الموجودات للتأكد من انها قد سجلت. ٨- التحقق من كل الاستبعادات التي تمت على الموجودات قد سجلت. ٩- التحقق من طريقة رسملة عقود الإيجار بما ينسجم مع المبادئ المقبولة محاسبياً. ١٠- التحقق من طريقة معالجة الموجودات المرهونة للتأكد من أنها تتم بشكل صحيح.	الوجود
3	52	١- تسجيل جميع العمليات المالية للحيازة الفعلية للموجودات قد سجلت في يومية الموجودات. ٢- المحاسبة عن تسلسل أوامر الشراء للتأكد من الترتيب المُسبق والمحاسبة عن أوامر الشراء. ٣- المحاسبة عن تسلسل تقارير الاستلام للتحقق من الترتيب المُسبق والمحاسبة عن تقارير الاستلام.	الكمال
2	50	١- تسجيل العمليات المالية لحيازة الموجودات بشكل دقيق. ٢- فحص ما يشير إلى وجود التحقق الداخلي من العمليات الحسابية والكميات والقيم. ٣- التحقق من الحساب الدقيق لمصروف الاستهلاك.	الدقة

		٤- التحقق من عدم رسملة مصاريف الصيانة والإصلاح التي تمت على الموجودات. ٥- فحص ملف إجمالي مجموعة العمليات على توقيعات مُسجّل مراقبة البيانات ومقارنة الإجماليات مع تقارير الملخصات.	
2	48	١- تسجيل العمليات المالية المتعلقة بحيازة الموجودات في التواريخ الصحيحة. ٢- فحص الإجراءات والتعليمات وملاحظة ما إذا كان هناك فواتير للموردين لم يتم تسجيلها. ٣- فحص تأشير التدقيق الداخلي على المستندات التي يتم التأشير عليها للتحقق من توقيت عملية التسجيل في الدفاتر المحاسبية.	التوقيت
2	38	١- تبويب العمليات المالية لحيازة الموجودات بشكل ملائم. ٢- فحص كُتَيْب الإجراءات ودليل الحسابات للتحقق من وجود دليل ملائم لحسابات الموجودات. ٣- فحص تأشير التدقيق الداخلي على المستندات الخاصة بدورة الموجودات للتأكد من التحقق الداخلي من تبويب الموجودات بالشكل الملائم	التبويب
2	44	١- إدراج العمليات المالية للموجودات على نحو ملائم في الملف الرئيسي للموجودات وتمّ تلخيصها بشكل ملائم. ٢- فحص ما يشير إلى وجود التحقق الداخلي من محتويات الملف الرئيسي للموجودات. ٣- فحص ما يشير إلى إجراء عملية مطابقة الملف الرئيسي للموجودات وإجمالي ميزان التدقيق مع الرصيد بالأستاذ العام بصفة دورية.	الترحيل والتلخيص
15	282	إجمالي عدد الانحرافات المكتشفة لكافة الأهداف	
عدد الأفكار المتولدة	عدد الانحرافات المكتشفة	خامساً: دورة الإيرادات	أهداف التدقيق
3	48	١-التأكد من أن الإيرادات المُسجّلة هي لأموال تمّ استلامها فعلاً بواسطة المصرف. ٢- التأكد من صحة المستندات المرفقة وموثوقية واستيفائها للشروط. ٣- فحص مخرجات العمليات المالية التي رفضها الحاسب لعدم وجود أرقام خاصة بالعملاء. ٤- مطابقة كشوف الشهرية للعملاء وكيفية معالجة الشكاوى المستلمة. ٥-التحقق من إعداد التسويات المستقلة لحسابات البنك مع البنوك الأخرى.	الوجود
2	49	١- تسجيل جميع عمليات الإيرادات المالية في يومية الإيرادات. ٢- استكمال التواقيع والأختام الضرورية على الشيكات الواردة. ٣- فحص التأشير المتعلق بالتحقق الداخلي من تسجيل المعاملات النقدية المحصلة. ٤- مقارنة إجمالي الإيرادات مع تقارير الملخصات ببيانات الحاسب الإلكتروني.	الكمال
1	48	١- تسجيل الإيرادات بالقيمة الفعلية وتمّ إيداع وتسجيل المعاملات النقدية المستلمة بالقيم التي تمّ استلامها. ٢- فحص قائمة العوائد للتأكد من دقتها ووجود الترخيص المناسب لتحديد معدلات العوائد المناسبة للخدمات المقدمة.	الدقة

		٣- فحص تأشيرات التدقيق الداخلي على المستندات المُسجّلة في الدفاتر للتأكد من قيمة العوائد حسابياً ودقة إثباتها في الدفاتر . ٤- فحص مخرجات الحاسب التي تمّ الموافقة عليها الخاصة بقيمة العوائد للتأكد من أنه يتم إدخال معدل عائد واحد لجميع الحالات المشابهة.	
3	41	١- تسجيل الإيرادات المحصلة في التاريخ الصحيح. ٢- فحص المستندات الخاصة بالإيرادات التي لم يتم تسجيلها للتحقق من اتباع إجراءات تثبت تسجيل الإيرادات يومياً في وقت استحقاقه. ٣-التأكد من التحقق الداخلي لتوقيت التسجيل في الدفاتر المحاسبية. ٤- فحص تأشيرات التحقق الداخلي على المستندات التي يتم التأشير عليها للتأكد من الإجراءات الخاصة بالتسجيل اليومي والإيداع للنقدية المحصلة.	التوقيت
2	40	١- تبويب العمليات المالية للإيرادات المحصلة بشكل ملائم. ٢- فحص مدى ملائمة دليل حسابات الإيرادات. ٣- التأكد من تبويب كل ايراد ضمن الحساب المرتبط به. ٤- فحص تأشير التدقيق الداخلي على المستندات الخاصة بدورة الإيرادات.	التبويب
1	30	١- التأكد من الإدراج الملائم للعمليات المالية للإيرادات المحصلة في الملف الرئيسي للإيرادات مع التلخيص الملائم. ٢- فحص ملائمة عملية الترحيل إلى الملف الرئيسي للإيرادات والأستاذ العام. ٣- أجراء مطابقة بين ملف الإيرادات الرئيس مع الملف الرئيس للعملاء . ٤- إجراء عملية المطابقة الملف الرئيسي للإيرادات وإجمالي ميزان التدقيق مع الرصيد بالأستاذ العام بصفة دورية.	الترحيل والتلخيص
12	256	إجمالي عدد الانحرافات المكتشفة لكافة الأهداف	
عدد الانحرافات المكتشفة	عدد الأفكار المتولدة	سادساً: دورة المصروفات	أهداف التدقيق
5	50	١-تسجيل المصروفات التي تمّ صرفها فعلاً بما يتفق مع مصالح المصرف. ٢- فحص توفر المستندات الضرورية للمصرف مثل: وجود طلب شراء، وأمر الشراء، وقرار الاستلام وفاتورة المورد ضمن مجموعة الايصالات للتعرف على مدى وجودها ٣- فحص ما يشير إلى وجود الإلغاء لمستندات لمنع إعادة استخدامها ٤- فحص إجراءات التدقيق الداخلي على كل من فاتورة المورد، وتقارير الاستلام، وأوامر الشراء وطلبات الشراء ٥- التحقق من الفصل بين الواجبات في التعامل في أرصدة الدائنين ومسؤولية توقيع وصرف الشيكات ٦- فحص المستندات الداعمة قبل التوقيع على الشيكات من قبل شخص مُرخّص له بذلك. ٧- التأكد من وجود الموافقة على الدفع وفقاً للمستندات الداعمة في الوقت الذي يتم فيه توقيع الشيكات واستخدام خاتم السداد للشيكات.	الوجود

3	44	١-التأكد من تسجيل جميع العمليات المالية للمصروفات التي تم دفعها وتسجيلها في يومية النقدية المدفوعة. ٢- المحاسبة عن تسلسل ترقيم أوامر الصرف. ٣- المحاسبة عن تسلسل ترقيم تقارير الاستلام ٤- المحاسبة عن تسلسل ترقيم الشيكات ٥- فحص مذكرات تسوية البنك بواسطة شخص مستقل من خلال تسجيل المدفوعات النقدية وملاحظة طرق إعدادها.	الكمال
2	52	١- العمليات المالية للمصروفات تم تسجيلها بشكل دقيق. ٢-التأكد من وجود التدقيق الداخلي للعمليات الحسابية والكميات والقيم. ٣- التأكد من صحة الموافقة على الصرف من قبل الإدارة المختصة. ٤- مطابقة أوامر الصرف مع سجل المشتريات. ٥- مطابقة كشوفات الصندوق مع السجلات في الدفاتر المحاسبية الدورية من قبل شخص محايد.	الدقة
3	53	١- تسجيل العمليات المالية المتعلقة بالمصروفات في التواريخ الصحيحة. ٢- التحقق من الإجراءات والتعليمات وملاحظة ما إذا كان هناك فواتير للموردين لم يتم تسجيلها. ٣- فحص تأشيريات التدقيق الداخلي على المستندات التي يتم التأشير عليها للتأكد من توقيت عملية التسجيل في الدفاتر المحاسبية.	التوقيت
2	48	١- تبويب العمليات المالية للمصروفات بشكل ملائم ضمن الحسابات المرتبطة بها. ٢- فحص كُتَيْب الإجراءات ودليل لحسابات المصروفات. ٣- فحص تأشيريات التدقيق الداخلي على المستندات الخاصة بدورة المصروفات	التبويب
2	50	١- إدراج العمليات المالية للمصروفات على نحو ملائم في الملف الرئيسي للمصروفات وتم تلخيصها بشكل ملائم. ٢- التأكد من وجود التدقيق الداخلي على محتويات الملف الرئيسي للمصروفات. ٣- إجراء عملية مطابقة الملف الرئيسي للمصروفات وإجمالي ميزان التدقيق مع الرصيد بالأستاذ العام بصفة دورية.	الترحيل والتلخيص
17	297	إجمالي عدد الانحرافات المكتشفة لكافة الأهداف	
عدد الانحرافات المكتشفة	عدد الأفكار المتولدة	سابعاً: دورة التمويل	أهداف التدقيق
2	35	١- تسجيل عمليات التمويل التي حدثت بالفعل. ٢- التحقق من استخدام المعدلات المنصوص عليها بالأنظمة الخاصة للاحتفاظ بالاحتياطيات لدى البنك. ٣- فحص محاضر اجتماعات مجلس الإدارة للتحقق من الموافقة على عمليات التمويل. ٤- فحص نسخ من مستندات حقوق الملكية وتوزيع الأرباح للتحقق من وجود التراخيص المناسبة.	الوجود

		٥- التأكد من أن سجلات أوراق الدفع محفوظة لدى شخص غير مسموح له توقيع أوراق دفع أو شيكات. ٦- فحص هيكل البنك، وإجراء مناقشة مع الموظفين، وملاحظة الواجبات التي يتم تنفيذها للتحقق من الفصل الملائم للواجبات بين سجلات حقوق الملكية وعمليات الاقتراض ومن يتعامل مع المعاملات التمويلية وشهادات الأسهم.	
1	36	١- التأكد من تسجيل العمليات المالية للتمويل الفعلية. ٢- التأكد من إلغاء جميع أوراق الدفع المدفوعة والاحتفاظ بها عند شخص مسؤول ومرخص له بذلك وملاحظة آلية الأرشفة. ٣- المحاسبة عن التابع الرقمي للمستندات الداعمة للتحقق من التقييم المسبق لها. ٤- التحقق من وجود السجلات وكفاية المستندات الداعمة التأكد من وجود سجل تفصيلي لكل من أوراق الدفع، وحملة أسهم رأس المال.	الكمال
2	35	العمليات المالية للتمويل تتم تسجيلها بشكل دقيق فحص ما يُشير إلى وجود التحقق الداخلي من العمليات الحسابية الخاصة بالتمويل ومعدلات العوائد مقارنة أوراق الدفع مع كشوف البنك لتحديد مدى وجود التزامات غير مسددة فحص الملف الخاص بالإجماليات للتعرف على مدى وجود توقيع مسجل مراقبة البيانات ومقارنة الإجماليات مع تقارير الملخصات التأكد من الموافقة على تفاصيل وشروط عمليات إعادة جدولة أوراق الدفع تتم عند المستوى الملائم والترخيص الملائم	الدقة
1	30	١- تسجيل العمليات المالية للتمويل في التواريخ الصحيحة. ٢- فحص الإجراءات وملاحظة متى يتم تسجيل السندات وشهادات الأسهم وأوراق الدفع الجديدة في الفترة المناسبة. ٣- فحص سجل التمويل ومطابقته مع الملف الرئيسي لعمليات التمويل للتأكد من العوائد قد سُجلت في الفترة المناسبة.	التوقيت
1	28	١- تبويب العمليات المالية للتمويل على نحو مناسب. ٢- التأكد من مدى ملاءمة دليل الحسابات. ٣- التأكد من وجود التدقيق الداخلي لتبويب عمليات التمويل بالشكل الملائم.	التبويب
2	30	١- إدراج العمليات المالية للتمويل على نحو ملائم في الملفات الرئيسية ذات الصلة وتلخيصها بشكل ملائم. ٢- القيام بعملية مطابقة سجل أوراق الدفع مع الملف الرئيسي للتمويل. ٣- فحص التوقعات على الحسابات بالأستاذ العام بما يُشير إلى إجراء مقارنة للملف الرئيسي لكل من التمويل وإجمالي ميزان التدقيق مع الرصيد بدفتر الأستاذ العام.	الترحيل والتلخيص
9	194	إجمالي عدد الانحرافات المكتشفة لكافة الأهداف	

المصدر: من إعداد الباحث استناداً إلى أوراق عمل المصرف Y1 قيد التدقيق

يوضح الجدول رقم (١٩) أن الانحرافات التي تم اكتشافها من قبل المدققين عبارة عن انحرافات غير مقصودة ناتجة عن أخطاء وإهمال العاملين للتعليمات والمبادئ والمعايير المحاسبية وسوء فهمهم لتطبيقها وعدم اكتمال المستندات، وهي انحرافات شائعة تتسم بكونها تحدث بصورة منفردة وغير متكررة، وليس لها أي تأثير نقدي. أي أنه لا يوجد أي مظهر من مظاهر الاحتيال. ويمكن القول أن إجراءات الرقابة الداخلية موجودة وتعمل كما هو مخطط لها. ولهذا فإن النتائج تبين بأن نظام الرقابة الداخلية موثوق به، ويمكن الاعتماد عليه، وهذا من شأنه أن يبرر إجراء اختبارات جوهرية محدودة دون التوسع في تفاصيل الأرصدة الناتجة عن هذه الإجراءات الرقابية.

الجدول رقم (20) ملخص نتائج اختبارات الالتزام بنظام الرقابة الداخلية المنفذة للمصرف Y1 من قبل المدققين العاملين لدى شركة التدقيق (D) الذين لديهم مستوى فعال في تنفيذ جلسات العصف الذهني

نتائج اختبارات الالتزام بنظام الرقابة الداخلية المنفذة للمصرف Y1 من قبل المدققين العاملين لدى شركة التدقيق (D) الذين لديهم مستوى فعال في تنفيذ جلسات العصف الذهني							
عناصر نظام الرقابة	عدد المدققين المشاركين بالتقييم	عدد الأفكار المتولدة	النسبة المئوية للأفكار	عدد الانحرافات المكتشفة	النسبة المئوية للمنوبة للانحرافات	أسباب الانحراف	الحكم المهني
الهيكل الإداري للمصرف	7	241	%13.38	11	%12.09	أخطاء	متين
دورة الودائع والتأمينات النقدية	7	265	%14.71	13	%14.29	أخطاء	متين
دورة النقدية	7	266	%14.77	14	%15.38	أخطاء	متين
دورة الموجودات	7	282	%15.66	15	%16.48	أخطاء	متين
دورة الإيرادات	7	256	%14.21	12	%13.19	أخطاء	متين
دورة المصروفات	7	297	%16.50	17	%18.68	أخطاء	متين
دورة التمويل	7	194	%10.77	9	%9.89	أخطاء	متين
الإجمالي	7	1801	100%	91	100		

المصدر: من إعداد الباحث استناداً إلى أوراق عمل المصرف Y1 قيد التدقيق

يبين الجدول رقم (٢٠) أن المدققين المشاركين في تقييم مدى فعالية وفعالية عناصر نظام الرقابة الداخلية كانوا (7) مدققين من ذوي الخبرة والتخصص الذين أسهموا في توليد (١٨٠١) فكرة حول عناصر نظام الرقابة الداخلية الخاصة بالمصرف (Y1) مما أدى إلى اكتشاف (٩١) انحراف، حيث

بلغت أكبر نسبة أفكار متولدة حول دورة المصروفات بـ (٢٩٧) فكرة وهي تشكل نسبة (١٦.٥٠) % والتي أدت إلى اكتشاف (١٧) انحراف بنسبة (١٨.٦٨) % من إجمالي الانحرافات المكتشفة. أما أقل نسبة أفكار متولدة كانت حول دورة التمويل بـ (١٩٤) فكرة وهي تشكل نسبة (١٠.٧٧) % والتي أدت إلى اكتشاف (٩) انحرافات بما يشكل (٩.٨٩) % من إجمالي الانحرافات المكتشفة. أما بقية العناصر فقد تراوحت نسبها بين النسبتين السابقتين. مع ملاحظة أنه كلما كثرت الأفكار المتولدة حول عنصر كان هناك زيادة في عدد الانحرافات المكتشفة.

الجدول رقم (21) نتائج اختبارات نظام الرقابة الداخلية للمصرف Y4 المنفذة من قبل المدققين العاملين لدى شركة التدقيق (G) الذين لديهم مستوى جيد في تنفيذ جلسات العصف الذهني

أهداف التدقيق	أولاً: الهيكل الإداري للمصرف		عدد الأفكار المتولدة	عدد الانحرافات المكتشفة
تقييم عام لمدى فعالية ومثانة نظام الرقابة الداخلية	إجراءات الرقابة المرافقة لقيام البنك بعملياته التشغيلية	60	4	
	إجراءات فصل المهام بين الموظفين	55	1	
	متانة النظام المحاسبي المطبق في عمليات البنك	57	2	
	فعالية قسم التدقيق الداخلي للبنك	48	1	
	إجمالي عدد الانحرافات المكتشفة لكافة الأهداف	220	8	
نتائج إعادة تنفيذ إجراءات عينة من العمليات الرئيسية، وتتبعها من بدايتها لنهايتها حتى إثباتها في الدفاتر والسجلات				
أهداف التدقيق	ثانياً: دورة الودائع والتأمينات النقدية		عدد الأفكار المتولدة	عدد الانحرافات المكتشفة
الوجود	الوجود الفعلي للودائع والتأمينات النقدية والاستثمارات المطلقة المسجلة عند استلامها.		42	2
الكمال	كافة العمليات المتعلقة بالودائع والتأمينات النقدية قد جرى تمت بالكامل سواء تعبئة الطلب من قبل العميل وإدخاله على برنامج الحاسوب من خلال كلمة سر يستخدمها الموظف المستلم ثم الحصول على الموافقة الإلكترونية على العملية مما يعني ضمناً أنها أضيفت إلى صندوق محدد وسجلات دائنة لحساب عميل محدد له رقم حساب معروف.		35	1
الدقة	تسجيل النقود المودعة بالكامل وأن النقود الموجودة لدى أمين الصندوق تساوي كامل المقبوضات ناقصاً المسحوبات سواء كان ذلك يومياً أو دورياً		40	2

1	38	عمليات التسجيل والترحيل تمت في لحظة القبض أو الصرف وأن العوائد المستحقة قد تم الاعتراف بها في نهاية الفترة ولا يوجد فوائد غير مسجلة على الفترة المختصة.	التوقيت
0	32	تسجيل العملية وفق التصنيف الملائم في دفتر الأستاذ الذي يميز أنواع الإيداع عن بعضها بعضاً	التبويب
1	33	الإدراج الملائم لكافة العمليات المالية الخاصة بالودائع والتأمينات النقدية ضمن نوع الوديعة الملائم	الترحيل والتلخيص
7	210	إجمالي عدد الانحرافات المكتشفة لكافة الأهداف	
عدد الانحرافات المكتشفة	عدد الأفكار المتولدة	ثالثاً: دورة النقدية	أهداف التدقيق
1	38	كل ما يرد في السجلات اليومية أو التقارير الدورية من أرصدة نقدية هي موجودة في الصناديق بالفعل أو أنها مودعة لدى المصارف والمؤسسات المالية أو المصرف المركزي	الوجود
1	30	كافة العمليات النقدية المسجلة في السجلات قد مثلت حركة نقدية فعلية	الكمال
2	40	النقدية الموجودة تمثل محصلة حسابات وموازن مراجعة متوازنة	الدقة
1	34	الحركة النقدية اليومية تمثل كافة المبالغ التي تم استلامها أو تسليمها ولا توجد عمليات استملت وسجلت في يوم تالي	التوقيت
1	30	كافة العمليات النقدية تمثل قبض أو دفع تم تسجيله في الحسابات الأساسية والمساعدة وبحسب الصناديق التي تمثل هذه العمليات	التبويب
0	28	ترحيل العمليات النقدية وتلخيصها يتم فور إنهاء العمليات وبحسب شجرة الحسابات المبوبة التي تشمل الحسابات الفرعية والحسابات العامة	الترحيل والتلخيص
6	200	إجمالي عدد الانحرافات المكتشفة لكافة الأهداف	
عدد الانحرافات المكتشفة	عدد الأفكار المتولدة	رابعاً: دورة الموجودات	أهداف التدقيق
0	30	تسجيل عمليات الحيازة للموجودات التي تم استلامها فعلاً بما يتفق مع مصالح المصرف	الوجود
0	26	تسجيل جميع العمليات المالية للحيازة الفعلية للموجودات قد سجلت في يومية الموجودات	الكمال
2	39	تسجيل العمليات المالية لحيازة الموجودات بشكل دقيق	الدقة
1	29	تسجيل العمليات المالية المتعلقة بحيازة الموجودات في التواريخ الصحيحة	التوقيت
1	33	تبويب العمليات المالية لحيازة الموجودات بشكل ملائم	التبويب
1	35	إدراج العمليات المالية للموجودات على نحو ملائم في الملف الرئيسي للموجودات وتم تلخيصها بشكل ملائم	الترحيل والتلخيص
5	192	إجمالي عدد الانحرافات المكتشفة لكافة الأهداف	
عدد الانحرافات المكتشفة	عدد الأفكار المتولدة	خامساً: دورة الإيرادات	أهداف التدقيق
1	28	الإيرادات المسجلة هي لأموال تم استلامها فعلاً بواسطة المصرف	الوجود
0	20	تسجيل جميع العمليات المالية للإيرادات في يومية الإيرادات	الكمال

الدقة	تسجيل الإيرادات بالقيمة الفعلية وتمّ إيداع وتسجيل المعاملات النقدية المستلمة بالقيم التي تمّ استلامها	19	0
التوقيت	تسجيل الإيرادات المحصلة في التاريخ الصحيح	23	1
التبويب	تبويب العمليات المالية للإيرادات المحصلة بشكل ملائم	21	0
الترحيل والتلخيص	تم الإدراج الملائم للعمليات المالية للإيرادات المحصلة في الملف الرئيسي للإيرادات مع التلخيص الملائم	19	0
	إجمالي عدد الانحرافات المكتشفة لكافة الأهداف	130	2
أهداف التدقيق	سادساً: دورة المصروفات	عدد الأفكار المتولدة	عدد الانحرافات المكتشفة
الوجود	تسجيل عمليات المصروفات التي تمّ صرفها فعلاً بما يتفق مع مصالح الشركة	48	3
الكمال	تسجيل جميع العمليات المالية للمصروفات التي تمّ دفعها وقد سجلت في يومية النقدية المدفوعة	44	2
الدقة	العمليات المالية للمصروفات تمّ تسجيلها بشكل دقيق	42	1
التوقيت	تسجيل العمليات المالية المتعلقة بالمصروفات في التواريخ الصحيحة	40	1
التبويب	تبويب العمليات المالية للمصروفات بشكل ملائم	35	1
الترحيل والتلخيص	إدراج العمليات المالية للمصروفات على نحو ملائم في الملف الرئيسي للمصروفات وتمّ تلخيصها بشكل ملائم	33	1
	إجمالي عدد الانحرافات المكتشفة لكافة الأهداف	242	9
أهداف التدقيق	سابعاً: دورة التمويل	عدد الأفكار المتولدة	عدد الانحرافات المكتشفة
الوجود	تمّ تسجيل عمليات التمويل التي حدثت بالفعل بما يتفق مع مصالح الشركة	29	0
الكمال	تمّ تسجيل العمليات المالية للتمويل الفعلية	40	2
الدقة	العمليات المالية للتمويل تمّ تسجيلها بشكل دقيق	30	1
التوقيت	تمّ تسجيل العمليات المالية للتمويل في التواريخ الصحيحة	23	0
التبويب	تمّ تبويب العمليات المالية للتمويل على نحو ملائم	26	0
الترحيل والتلخيص	تمّ إدراج العمليات المالية للتمويل على نحو ملائم في الملفات الرئيسية ذات الصلة وتمّ تلخيصها بشكل ملائم	32	1
	إجمالي عدد الانحرافات المكتشفة لكافة الأهداف	180	4

المصدر: من إعداد الباحث استناداً إلى أوراق عمل المصرف Y4 قيد التدقيق

يوضح الجدول رقم (٢١) أن الانحرافات التي تم اكتشافها في نظام الرقابة الداخلية للمصرف (Y4)

من قبل المدققين العاملين في شركة التدقيق (G) الذين لديهم مستوى جيد في تنفيذ جلسات العصف

الذهني عبارة عن انحرافات غير مقصودة ناتجة عن إهمال العاملين للتعليمات والمبادئ والمعايير المحاسبية وسوء فهمهم لتطبيقها وعدم اكتمال المستندات، وهي انحرافات شائعة تتسم بكونها تحدث بصورة منفردة وغير متكررة، وليس لها أي تأثير نقدي. أي أنه لا يوجد أي مظهر من مظاهر الاحتيال. ويمكن القول أن إجراءات الرقابة الداخلية موجودة وتعمل كما هو مخطط لها. ولهذا فإن النتائج تبين بأن نظام الرقابة الداخلية موثوق به، ويمكن الاعتماد عليه، وهذا من شأنه أن يبرر إجراء اختبارات جوهرية محدودة دون التوسع في تفاصيل الأرصدة الناتجة عن هذه الإجراءات الرقابية.

الجدول رقم (22) ملخص نتائج اختبارات الالتزام بنظام الرقابة الداخلية المنفذة للمصرف Y4 من قبل المدققين العاملين لدى شركة التدقيق (G) الذين لديهم مستوى جيد في تنفيذ جلسات العصف الذهني

نتائج اختبارات الالتزام بنظام الرقابة الداخلية المنفذة للمصرف Y4 من قبل المدققين العاملين لدى شركة التدقيق (G) الذين لديهم مستوى جيد في تنفيذ جلسات العصف الذهني							
عناصر نظام الرقابة	عدد المدققين المشاركين بالتقييم	عدد الأفكار المتولدة	النسبة المئوية للأفكار	عدد الانحرافات المكتشفة	النسبة المئوية للانحرافات	أسباب الانحراف	الحكم المهني
الهيكل الإداري للمصرف	9	220	16.01%	8	19.51%	أخطاء	متين
دورة الودائع والتأمينات النقدية	9	210	15.28%	7	17.07%	أخطاء	متين
دورة النقدية	9	200	14.55%	6	14.63%	أخطاء	متين
دورة الموجودات	9	192	13.98%	5	12.20%	أخطاء	متين
دورة الإيرادات	9	130	9.46%	2	4.88%	أخطاء	متين
دورة المصروفات	9	242	17.62%	9	21.95%	أخطاء	متين
دورة التمويل	9	180	13.10%	4	9.76%	أخطاء	متين
الإجمالي	9	1374	100%	41	100%		

يبين الجدول رقم (٢٢) أن المدققين المشاركين في تقييم مدى فعالية وكفاية عناصر نظام الرقابة الداخلية كانوا (٩) مدققين من ذوي الخبرة والتخصص الذين أسهموا في توليد (١٣٧٤) فكرة حول عناصر نظام الرقابة الداخلية الخاص بالبنك (Y4) مما أدى إلى اكتشاف (٤١) انحراف، حيث بلغت أكبر نسبة أفكار متولدة حول دورة المصروفات بـ (٢٤٢) فكرة وهي تشكل نسبة (١٧.٦٢) % والتي أدت إلى اكتشاف (٩) انحرافات بما يشكل (٢١.٩٥) % من إجمالي الانحرافات المكتشفة. أما أقل

نسبة أفكار متولدة كانت حول دورة الإيرادات بـ (١٣٠) فكرة وهي تشكل نسبة (٩.٤٦) % والتي أدت إلى اكتشاف (٢) انحراف بما يشكل (٤.٨٨) % من إجمالي الانحرافات المكتشفة. أما بقية العناصر فقد تراوحت نسبها بين النسبتين السابقتين. مع ملاحظة أنه كلما كثرت الأفكار المتولدة حول عنصر كان هناك زيادة في عدد الانحرافات المكتشفة.

وبناء على النتائج السابقة يمكن وضع الملاحظات التالية:

١. قيام شركتي التدقيق بالتركيز على تقييم نظام الرقابة الداخلية للمصارف والتأكد من كفايته وفعاليته باعتباره خط الدفاع الرئيس للشركة والذي يمنع إصدار تقارير مضللة بالإضافة لكونه من سيحدد طبيعة الإجراءات التي سيقوم بها المدققون ودرجة الاعتماد على إجراءات المصرف بغية تحديد كمية الأدلة التي سيتم الحصول عليها ونوعية الاختبارات التي سيتم تنفيذها.

٢. بالرغم من اكتشاف انحرافات في نظام الرقابة الداخلية لكلا المصرفين من قبل شركتي التدقيق إلا أنها كانت غير جوهرية وناتجة عن أخطاء غير مقصودة لذلك كان حكم المدققين عليها باعتبار نظام الرقابة الداخلية متين ويمكن الوثوق به وهذا يعود لكون المصارف ملتزمة بوجود قسم خاص للتدقيق الداخلي الذي يطبق معايير التدقيق الداخلي الدولية.

٣. نلاحظ أن عدد الأفكار التي تم توليدها خلال جلسات العصف الذهني من المدققين السبعة العاملين في شركة التدقيق (D) بخصوص عناصر الرقابة الداخلية للمصرف (Y1) بلغ (١٨٠١) فكرة أدت إلى اكتشاف (٩١) انحراف بينما كان عدد الأفكار المتولدة بخصوص عناصر الرقابة الداخلية للمصرف (Y4) في الشركة (G) يساوي (١٣٧٤) وأدى لاكتشاف (٤١) انحراف بالرغم من أن عدد المدققين المشاركين بتلك الجلسات كان (تسعة) مدققين وهذا يعود إلى مدى فاعلية استخدام الجلسات لدى كل من الشركتين.

٤. إن التوسع في فهم عناصر الرقابة الداخلية وتوليد عدد أكبر من الأفكار بما يخص إجراءاتها يؤدي لزيادة التأكيد على متانة النظام وفعاليته ومتانته من خلال كشف الانحرافات.

4-2-2-2-2- ترشيد الحكم المهني المتعلق بتقييم أرصدة التقديرات المحاسبية:

تنفيذاً لمتطلبات المعيار الدولي رقم (٥٤٠) الذي طالب المدققين بأن يحددوا وفقاً لحكمهم المهني فيما إذا كانت أي من التقديرات المحاسبية التي قد تم التعرف عليها تحتوي على عدم تأكيد مرتفع للتقدير ينشأ عنها مخاطر وتحريفات مهمة، والمعيار (٣١٥) الذي طالبهم بفهم نظام المعلومات في آلية التقرير المالي المستخدمة في إعداد القوائم المالية بما في ذلك التقديرات المحاسبية لعناصر القوائم المالية المهمة والإفصاحات المرتبطة بها. وفي سبيل ذلك قام المدققين العاملين في شركتي التدقيق بما يلي:

الجدول رقم (23) نتائج اختبارات تقييم أرصدة التقديرات المحاسبية للمصرف Y1 من قبل المدققين العاملين لدى شركة التدقيق (D) الذين لديهم مستوى فعال في تنفيذ جلسات العصف الذهني

اسم الحساب	قيمة الحساب المشكل لسنة ٢٠٢٤ في بيانات ٢٠٢٣	قيمة الحساب المشكل لسنة ٢٠٢٣ في بيانات ٢٠٢٢	عدد الأفكار المتولدة	عدد الانحرافات المكتشفة	سبب الانحراف
مخصص الخسائر الائتمانية المتوقعة	34,681,913,672	68,399,301,937	92	14	مغالة
مخصص استهلاكات وإطفاءات	3,646,597,780	2,181,012,922	62	6	خطأ بالحساب
مخصص استهلاك حق استخدام أصول مستأجرة	6,377,473,802	6,015,585,390	48	4	خطأ بالحساب
مصاريف أخرى	46,282,793,939	17,232,805,399	88	11	مغالة
مخصصات متنوعة	17,439,700,265	7,332,796,056	75	8	مغالة
مخصص ضريبة الدخل	8,665,307,921	14,428,335,444	47	4	خطأ بالحساب
مخصص ضريبة مؤجلة	1,415,823,664	2,151,539,264	69	7	خطأ بالحساب
احتياطي معدل الأرباح المشكل	1,891,640,973	1,536,607,645	59	6	مغالة
احتياطي مخاطر الاستثمار	8,223,506,236	5,447,438,533	51	5	مغالة
احتياطي قانوني	7,500,000,000	7,500,000,000	41	0	لا يوجد

احتياطي خاص	15,000,000,000	12,193,869,667	42	0	لا يوجد
احتياطي معدل الأرباح	7,319,023,833	266,864,895	76	8	مغالة
أرباح مدورة غير محققة	568,075,899,510	108,115,043,985	84	10	مغالة
الإجمالي			834	83	

المصدر: من إعداد الباحث استناداً إلى أوراق عمل المصرف Y1 قيد التدقيق

الجدول رقم (24) نتائج اختبارات تقييم أرصدة التقديرات المحاسبية للمصرف Y2 من قبل المدققين العاملين لدى شركة التدقيق

(D) الذين لديهم مستوى فعال في تنفيذ جلسات العصف الذهني

اسم الحساب	قيمة الحساب المشكل لسنة ٢٠٢٤ في بيانات ٢٠٢٣	قيمة الحساب المشكل لسنة ٢٠٢٣ في بيانات ٢٠٢٢	عدد الأفكار المتولدة	عدد الانحرافات المكتشفة	سبب الانحراف
القيمة العادلة للأدوات المالية	3,284,633,996	0	42	3	مغالة
مخصص الكسب أو الصرف المخالف للشرعية الإسلامية	7,995,233	56,309,000	48	6	خطأ بالحساب
مخصص الخسائر الائتمانية المتوقعة	6,172,679,880	1,117,141,647	55	10	خطأ بالحساب + مغالة
مخصصات متنوعة	6,537,880,262	1,676,432,409	50	8	مغالة
مخصص فروقات القطع التشغيلي	452,797,521	113,247,521	49	6	مغالة
مخصص لمواجهة أعباء محتملة	2,943,979,014	782,582,130	75	14	خطأ بالحساب + مغالة
مخصص احتجاز تعويض صراف	10,662,500	6,857,500	70	13	خطأ بالحساب + مغالة
مخصص مخاطر نقل الأموال	1,839,964,253	517,608,042	63	12	مغالة
مخصص ضريبة الدخل	5,708,229,579	69,441,711	60	11	خطأ بالحساب
مخصص ضريبة مؤجلة	4,735,885	1,003,595,999	44	5	خطأ بالحساب
احتياطي معدل الأرباح	9,081,744,115	1,387,779,891	88	16	مغالة
احتياطي مخاطر الاستثمار	1,593,036,506	681,429,867	79	15	مغالة
احتياطي القيمة العادلة للاستثمارات العقارية	17,771,941,696	6,386,201,576	93	19	مغالة
احتياطي قانوني	3,000,000,000	1,290,620,993	33	0	لا يوجد

احتياطي خاص	5,555,374,853	1,290,620,993	40	1	خطأ بالحساب
متوسط العائد على المبلغ الخاضع للاستثمار	13.03% سوري 1.52% دولار 0.76% يورو	11.84% سوري 1.84% دولار 0.83% يورو	41	1	مغالاة
الإجمالي			930	140	

المصدر: من إعداد الباحث استناداً إلى أوراق عمل المصرف Y2 قيد التدقيق

يبين الجدول رقم (٢٣) أن المدققين العاملين في الشركة (D) الذين ينفذون جلسات العصف الذهني بشكل فعال والمشاركين في تقييم أرصدة التقديرات المحاسبية للمصرف (Y1) أسهموا في توليد (٨٣٤) فكرة حول معقولية ودقة التقديرات المحاسبية المعدة من قبل إدارة المصرف مما أدى إلى اكتشاف (٨٣) انحراف ناتج إما عن المغالاة في طريقة التقدير أو بالاعتماد على بيانات غير موضوعية في القياس أو لأسباب متعلقة بأخطاء بعملية الحساب، حيث بلغت أكبر نسبة أفكار متولدة حول مخصص الخسائر الائتمانية بـ (٩٢) فكرة التي أدت إلى اكتشاف (١٤) انحراف. أما أقل نسبة أفكار متولدة كانت حول تقييم الاحتياطي القانوني بـ (٤١) فكرة ولم تؤدي لاكتشاف أي انحراف. كما نلاحظ أن الشركة (D) قامت بتقييم كافة التقديرات المحاسبية للمصرف (Y1) وإعادة حسابها لتحديد دقتها وسلامة طريقة القياس المتبعة في إعدادها وتقديرها بالإضافة لتتبع بياناتها خلال عدة سنوات.

كما يبين الجدول رقم (٢٤) أن المدققين العاملين في الشركة (D) الذين ينفذون جلسات العصف الذهني بشكل فعال والمشاركين في تقييم أرصدة التقديرات المحاسبية للمصرف (Y2) أسهموا في توليد (٩٣٠) فكرة حول معقولية ودقة التقديرات المحاسبية المعدة من قبل إدارة المصرف مما أدى إلى اكتشاف (١٤٠) انحراف ناتج إما عن المغالاة في طريقة التقدير أو بالاعتماد على بيانات غير موضوعية في القياس أو لأسباب متعلقة بأخطاء بعملية الحساب، حيث بلغت أكبر نسبة أفكار متولدة حول احتياطي القيمة العادلة للاستثمارات العقارية بـ (٩٣) فكرة التي أدت إلى اكتشاف (١٩) انحراف. أما أقل نسبة أفكار متولدة كانت حول تقييم الاحتياطي القانوني بـ (٣٣) فكرة ولم تؤدي لاكتشاف أي انحراف. كما نلاحظ أن الشركة (D) قامت بتقييم كافة التقديرات المحاسبية للمصرف (Y2) وإعادة

حسابها لتحديد دقتها وسلامة طريقة القياس المتبعة في إعدادها وتقديرها بالإضافة لتتبع بياناتها خلال عدة سنوات.

الجدول رقم (25) نتائج اختبارات تقييم أرصدة التقديرات المحاسبية للمصرف Y4 من قبل المدققين العاملين لدى شركة التدقيق (G) الذين لديهم مستوى جيد في تنفيذ جلسات العصف الذهني

اسم الحساب	قيمة الحساب المشكل لسنة ٢٠٢٤ في بيانات ٢٠٢٣	قيمة الحساب المشكل لسنة ٢٠٢٣ في بيانات ٢٠٢٢	عدد الأفكار المتولدة	عدد الانحرافات المكتشفة	سبب الانحراف
مخصصات متنوعة	55,899,445,017	12,639,307,137	51	5	مغالة
احتياطي معدل الأرباح	8,845,588,585	1,594,590,523	48	4	مغالة
احتياطي مخاطر الاستثمار	7,510,495,739	2,412,349,487	44	2	خطأ بالحساب
احتياطي قانوني	15,000,000,000	7,500,000,000	33	0	لا يوجد
احتياطي خاص	22,935,170,161	13,458,941,675	32	0	لا يوجد
الإجمالي			208	11	

المصدر: من إعداد الباحث استناداً إلى أوراق عمل المصرف Y4 قيد التدقيق

الجدول رقم (26) نتائج اختبارات تقييم أرصدة التقديرات المحاسبية للمصرف Y5 من قبل المدققين العاملين لدى شركة التدقيق (G) الذين لديهم مستوى جيد في تنفيذ جلسات العصف الذهني

اسم الحساب	قيمة الحساب المشكل لسنة ٢٠٢٤ في بيانات ٢٠٢٣	قيمة الحساب المشكل لسنة ٢٠٢٣ في بيانات ٢٠٢٢	عدد الأفكار المتولدة	عدد الانحرافات المكتشفة	سبب الانحراف
مخصصات متنوعة	63,783,441,243	16,654,214,171	65	7	مغالة + خطأ بالحساب
مخصص فروق القطع الأجنبي	541,322,818	124,620,403	42	3	مغالة
احتياطي معدل الأرباح	7,154,452,114	2,541,785,498	52	5	مغالة
احتياطي مخاطر الاستثمار	6,345,161,871	2,461,842,434	45	4	خطأ بالحساب + مغالة
احتياطي قانوني	12,000,000,000	6,500,000,000	36	0	لا يوجد
احتياطي خاص	21,200,191,412	11,331,218,632	38	1	خطأ بالحساب
الإجمالي			278	20	

المصدر: من إعداد الباحث استناداً إلى أوراق عمل المصرف Y5 قيد التدقيق

يبين الجدول رقم (٢٥) أن المدققين العاملين في الشركة (G) الذين ينفذون جلسات العصف الذهني بشكل جيد والمشاركين في تقييم أرصدة التقديرات المحاسبية للمصرف (Y4) أسهموا في توليد (٢٠٨) فكرة حول معقولية ودقة التقديرات المحاسبية المعدة من قبل إدارة المصرف مما أدى إلى اكتشاف (١١) انحراف ناتج إما عن المغالاة في طريقة التقدير أو بالاعتماد على بيانات غير موضوعية في القياس أو لأسباب متعلقة بأخطاء بعملية الحساب، حيث بلغت أكبر نسبة أفكار متولدة حول مخصص متنوعة بـ (٥١) فكرة التي أدت إلى اكتشاف (٥) انحرافات. أما أقل نسبة أفكار متولدة كانت حول تقييم الاحتياطي الخاص بـ (٣٢) فكرة ولم تؤدي لاكتشاف أي انحراف. كما نلاحظ ان الشركة (G) قامت بتقييم عينة من التقديرات المحاسبية للمصرف (Y4) وإعادة حسابها لتحديد دقتها وسلامة طريقة القياس المتبعة في إعدادها وتقديرها بالإضافة لتتبع بياناتها خلال عدة سنوات.

كما يبين الجدول رقم (٢٦) أن المدققين العاملين في الشركة (G) الذين ينفذون جلسات العصف الذهني بشكل جيد والمشاركين في تقييم أرصدة التقديرات المحاسبية للمصرف (Y5) أسهموا في توليد (٢٧٨) فكرة حول معقولية ودقة التقديرات المحاسبية المعدة من قبل إدارة المصرف مما أدى إلى اكتشاف (٢٠) انحراف ناتج إما عن المغالاة في طريقة التقدير أو بالاعتماد على بيانات غير موضوعية في القياس أو لأسباب متعلقة بأخطاء بعملية الحساب، حيث بلغت أكبر نسبة أفكار متولدة حول المخصصات متنوعة بـ (٦٥) التي أدت إلى اكتشاف (٧) انحرافات. أما أقل نسبة أفكار متولدة كانت حول تقييم الاحتياطي القانوني بـ (٣٦) فكرة ولم تؤدي لاكتشاف أي انحراف. كما نلاحظ ان الشركة (G) قامت بتقييم عينة التقديرات المحاسبية للمصرف (Y5) وإعادة حسابها لتحديد دقتها وسلامة طريقة القياس المتبعة في إعدادها وتقديرها بالإضافة لتتبع بياناتها خلال عدة سنوات.

الجدول رقم (27) ملخص نتائج اختبارات تقييم أرصدة التقديرات المحاسبية المنفذة للمصارف (Y1-Y2-Y4-Y5) من قبل المدققين الذين لديهم مستوى (فعال – جيد) في تنفيذ جلسات العصف الذهني العاملين لدى شركة التدقيق (D) و (G)

شركة التدقيق G			شركة التدقيق D			تقييم أرصدة التقديرات المحاسبية
الإجمالي	Y5	Y4	الإجمالي	Y2	Y1	
24	14	10	29	16	13	الحسابات المرتبطة بالتقديرات المحاسبية لدى المصرف
11	6	5	29	16	13	عدد الحسابات المرتبطة بالتقديرات المحاسبية التي تم تقييمها
	%42.85	%50		%100	%100	النسبة المئوية لحسابات التقديرات المحاسبية التي تم تقييمها
486	278	208	1764	930	834	عدد الأفكار المتولدة
%100	%57.2	%42.8	%100	%52.72	%47.28	النسبة المئوية للأفكار المتولدة
31	20	11	223	140	83	عدد الانحرافات المكتشفة
%100	%64.52	%35.48	%100	%62.78	%37.22	النسبة المئوية للانحرافات المكتشفة

المصدر: من إعداد الباحث استناداً إلى أوراق عمل المصارف قيد التدقيق

يبين الجدول رقم (٢٧) أن المدققين العاملين في الشركة (D) الذين ينفذون جلسات العصف الذهني بشكل فعال والمشاركين في تقييم أرصدة التقديرات المحاسبية للمصرفين (Y1-Y2) أسهموا في توليد (١٧٦٤) فكرة حول معقولية ودقة التقديرات المحاسبية المعدة من قبل إدارة المصرفين مما أدى إلى اكتشاف (٢٢٣) انحراف منها (٨٣) انحراف بنسبة (٣٧.٢٢%) لحسابات المصرف (Y1) من خلال توليد (٨٣٤) فكرة وهي ما مثلت (٤٧.٢٨%) من الأفكار و (١٤٠) انحراف بنسبة (٦٢.٧٨%) لحسابات المصرف (Y2) من خلال توليد (٩٣٠) فكرة وهي ما مثلت (٥٢.٧٢%) من الأفكار. كما يتبين لنا أن المدققين العاملين في الشركة (G) الذين ينفذون جلسات العصف الذهني بشكل جيد والمشاركين في تقييم أرصدة التقديرات المحاسبية للمصرفين (Y4-Y5) أسهموا في توليد (٤٨٦) فكرة حول معقولية ودقة التقديرات المحاسبية المعدة من قبل إدارة المصرفين مما أدى إلى اكتشاف (٣١)

انحراف منها (١١) انحراف بنسبة (٣٥.٤٨) % لحسابات المصرف (٧٤) من خلال توليد (٢٠٨) فكرة وهي ما مثلت (٤٢.٨) % من الأفكار و(٢٠) انحراف بنسبة (٦٤.٥٢) % لحسابات المصرف (٧٥) من خلال توليد (٢٧٨) فكرة وهي ما مثلت (٥٧.٢٠) % من الأفكار.

وبناء على النتائج السابقة يمكن القول أنه كلما زاد عدد الأفكار حول الحسابات التي تخضع للتقديرات المحاسبية كما أسهم ذلك في التأكد من دقتها ومعقوليتها وموضوعيتها ومطابقتها للواقع من خلال اكتشاف أكبر قدر من الانحرافات وهو ما تمثله نتائج عمل المدققين العاملين في شركة التدقيق (D) الذين ينفون جلسات العصف الذهني بشكل فعال خاصة إذا علمنا أن الأسعار في البيئة السورية متقلبة بشكل كبير نتيجة التضخم الحاصل في البلد.

4-2-2-2-2-3- ترشيد الحكم المهني المتعلق بتنفيذ الإجراءات التحليلية:

تنفيذاً لمتطلبات المعيار الدولي رقم (٥٢٠) الذي ينص على ضرورة استخدام الإجراءات التحليلية عند تدقيق البيانات المالية لتكوين استنتاج عام عنها بهدف تخفيض خطر التدقيق إلى مستوى مقبول من خلال مساعدة المدققين في توفير أدلة إثبات ملائمة وموثوقة تمكنهم من الخروج بنتائج جوهرية، بحيث يتم القيام بتحليل العلاقة بين بنود القوائم المالية، وإجراء المقارنات لفترات متتالية لتحديد مدى مطابقة تلك البيانات للواقع، ودراسة أي فروقات أو انحرافات أو علاقات غير متوقعة، لاكتشاف الأرصدة غير العادية، والقيام بتحديد سبب تلك الانحرافات، ومن ثم تكوين حكمهم المهني.

ولذلك فقد اتبع أعضاء فريق التدقيق العاملين في شركتي التدقيق الإجراءات التالية:

١. استخدام المدققين العاملين لدى شركة التدقيق (D) الذين لديهم مستوى فعال في تنفيذ جلسات العصف الذهني عند قيامهم بمهمة التدقيق للمصرف (٧١) أسلوب المقارنات والنسب المالية المصرفية ومقارنتها مع السنوات السابقة لنفس المصرف.

٢. استخدم المدققين العاملين لدى شركة التدقيق (G) الذين لديهم مستوى جيد في تنفيذ جلسات العصف الذهني

عند قيامهم بمهمة التدقيق للمصرف (Y4) أسلوب المقارنة مع السنوات السابقة لنفس المصرف فقط.

وتعرض الجداول التالية نتائج الإجراءات التحليلية المستخدمة من قبل شركتي التدقيق وفق دورات النظام

المحاسبي على النحو الآتي:

الجدول رقم (28) نتائج الإجراءات التحليلية المنفذة للمصارف (Y1) من قبل المدققين العاملين لدى شركة التدقيق (D) الذين

لديهم مستوى (فعال) في تنفيذ جلسات العصف الذهني

عدد الإجراءات المنفذة	عدد الأفكار المتولدة	2021	2022	2023	طريقة الحساب	نوع النسبة	
3	50	262,453,280,664	462,453,280,664	1,108,937,712,548	الودائع	مقارنة أداء السنة الحالية للمصرف مع السنوات السابقة	أولاً: دورة الودائع والتأمينات النقدية
3	40	702,330,824,631	811,645,934,624	1,771,378,764,382	التأمينات النقدية		
4	42	312,654,341,220	426,655,395,584	800,674,580,059	حسابات الاستثمارات المطلقة		
3	41	451,336,171,064	753,541,132,684	1,651,920,221,531	الودائع	مقارنة أداء السنة الحالية للمصرف مع أداء المصرف في النشاط	
3	55	994,121,832,050	1,251,122,331,500	2,262,345,761,123	التأمينات النقدية		
4	56	519,741,369,522	826,456,387,512	1,331,258,741,569	حسابات الاستثمار المطلقة		
2	38	7.52%	9.83%	11.99%	صافي الربح بعد الضريبة / إجمالي الودائع * ١٠٠	معدل العائد على الودائع	
3	42	%15.66%	22.42%	48.03%	حقوق الملكية / مجموع الودائع ١٠٠*	ملاءة المصرف	ثانياً: دورة النقدية
2	41	4,456,852,753	6,521,753,357	12,123,124,521	نقد في الخزينة	مقارنة أداء السنة الحالية للمصرف مع السنوات السابقة	
5	55	975,151,174,978	1,770,600,594,965	4,340,396,951,741	نقد وأرصدة لدى المصرف المركزي		
2	47	223,147,551,281	420,615,456,032	650,621,474,121	حسابات جارية وتحت الطلب لدى المصارف فترة استحقاقها الأصلية لمدة ثلاثة أشهر أو أقل		

3	61	23,974,147,723	37,922,602,858	47,741,258,456	حسابات استثمار مطلقة لدى البنوك فترة استحقاقها الأصلية أكثر من ثلاثة أشهر		مقارنة أداء السنة الحالية للمصرف مع أداء المصرف المماثل في النشاط
1	18	5,987,881,456	8,147,654,753	15,852,321,147	نقد في الخزينة		
2	52	993,754,750,111	3,789,999,244,910	7,245,786,963,766	نقد وأرصدة لدى المصرف المركزي		
2	36	363,258,951,470	520,312,702,171	860,631,474,888	حسابات جارية وتحت الطلب لدى المصارف مع أداء المصرف فترة استحقاقها الأصلية لمدة ثلاثة أشهر أو أقل		
2	41	30,487,024,717	46,332,412,864	59,742,441,951	حسابات استثمار مطلقة لدى البنوك فترة استحقاقها الأصلية أكثر من ثلاثة أشهر		
3	23	%0.9	% 1.4	% 2.6	نسبة السيولة		
2	25	% 0.86	% 1.10	%2.8	نسبة السيولة السريعة		
1	22	1,421,753,125	2,811,816,956,437	7,892,518,176,729	إجمالي قيمة الموجودات	مقارنة أداء السنة الحالية للمصرف مع السنوات السابقة	ثالثاً: دورة الموجودات
1	47	2,312,759,321	5,147,852,456	12,751,215,456	إجمالي قيمة الموجودات	مقارنة أداء السنة الحالية للمصرف مع أداء المصرف المماثل في النشاط	

2	32	%2.64	%8.12	%7.31	صافي الربح بعد الضريبة / الموجودات* ١٠٠	معدل العائد على الموجودات	
2	42	1030.82	736.89	733.51	إجمالي الموجودات / حقوق الملكية ١٠٠*	الرافعة المالية	
3	23	%1.10	%1.22	%1.45	الأصول المتداولة/ الخصوم المتداولة	نسبة التداول	
4	42	91,654,125,710	161,656,633,572	641,821,421,905	إجمالي الإيرادات	مقارنة أداء السنة الحالية للمصرف مع السنوات السابقة	رابعاً: دورة الإيرادات
2	32	161,684,784,619	318,321,012,456	961,654,420,751	مقارنة أداء السنة الحالية للمصرف مع أداء المصرف المماثل في النشاط		
2	42	%14.93	%11.74	%9.16	نسبة إجمالي الإيرادات إلى إجمالي الموجودات		
2	35	88,120,178,726	104,829,555,540	135,302,446,549	إجمالي المصروفات	مقارنة أداء السنة الحالية للمصرف مع السنوات السابقة	خامساً: دورة المصروفات
1	38	33,754,954,450	131,750,320,891	310,852,125,723	إجمالي المصروفات	مقارنة أداء السنة الحالية للمصرف مع أداء المصرف المماثل في النشاط	

1	42	66,122,430,058	91,654,456,852	184,456,421,123	إجمالي قيمة التمويل	مقارنة أداء السنة الحالية للمصرف مع السنوات السابقة	سادساً: دورة التمويل
1	38	83,481,346,180	132,520,456,751	264,521,951,145	إجمالي قيمة التمويل	مقارنة أداء السنة الحالية للمصرف مع أداء المصرف المماثل في النشاط	
3	21	%28.63	%54.52	%61.15	صافي الربح بعد الضريبة / حقوق الملكية ١٠٠ *	معدل العائد على حقوق الملكية	
1	18	%8.56	%11.94	%14.70	حقوق الملكية / إجمالي الموجودات ١٠٠*	مؤشر مخاطرة حقوق الملكية	
3	16	%4.84	%2.33	%1.22	رأس المال/ إجمالي الموجودات	مؤشر مخاطرة رأس المال	
78	723	الإجمالي					

المصدر: من إعداد الباحث استناداً إلى أوراق عمل المصرف Y1 قيد التدقيق

يبين الجدول رقم (٢٨) أن المدققين العاملين في الشركة (D) الذين لديهم مستوى فعال في تنفيذ جلسات العصف الذهني والمشاركين في تقييم تنفيذ الإجراءات التحليلية لبيانات المصرف (Y1) أسهموا في توليد (٧٢٣) فكرة حول عناصر الدورات التشغيلية لعمل المصرف والتي أدت إلى تنفيذ (٧٨) إجراء واختبار تحليلي من خلال إجراء المقارنات واحتساب النسب المالية المصرفية ومقارنتها مع السنوات السابقة لنفس المصرف ومع البيانات المماثلة لمصرف منافس الأمر الذي توصل من خلاله المدققين إلى تقييم الحالة المالية للمصرف بأنها جيدة، إضافة لعدم وجود نقاط ضعف جوهري،

مع عدم وجود تقلبات غير عادية أو انحرافات تشير إلى حدوث احتيال بالرغم من أن التضخم الحاصل في البلاد خلال هذه الفترة أدى لارتفاع قيمة بنود الحسابات في عام ٢٠٢٣ بشكل كبير إلا أن هناك مؤشرات مهمة توصل إليها المدققين حول الأدلة اللازمة لتقييم عمل الإدارة وطريقة قيامها بأعمالها ومدى قدرتها على تحقيق الأرباح ومواجهة مخاطر السيولة وسداد الالتزامات بتواريخها.

الجدول رقم (29) نتائج الإجراءات التحليلية المنفذة للمصارف (Y4) من قبل المدققين العاملين لدى شركة التدقيق (G) الذين لديهم مستوى (جيد) في تنفيذ جلسات العصف الذهني

عدد الإجراءات المنفذة	عدد الأفكار المتولدة	2021	2022	2023	طريقة الحساب	نوع النسبة	
2	25	281,751,745,522	420,781,421,251	880,737,128,174	الودائع	مقارنة أداء السنة الحالية للمصرف مع السنوات السابقة	أولاً: دورة الودائع والتأمينات النقدية
2	24	411,420.127,915	633,751.214.756	1,066,652,124,851	التأمينات النقدية		
2	23	241,412,751,632	400,514,471,642	752,741,120,147	حسابات الاستثمارات المطلقة		
1	25	333,451,021,751	711,201,469,444	1,201,301.124,029	الودائع	مقارنة أداء السنة الحالية للمصرف مع أداء المصرف	
2	26	880,311,424,470	1,014,751,452,731	1,412,751,158,649	التأمينات النقدية	المماثل في النشاط	
3	22	420,154,720,912	780,142,214,320	1,255,411,645,458	حسابات الاستثمارات المطلقة		
1	28	1,899,120,203	4.225,140,410	7,521,332,125	نقد في الخزينة	مقارنة أداء السنة الحالية للمصرف مع السنوات السابقة	ثانياً: دورة النقدية
1	26	444,320,156,630	880,141,650,751	1,210,120,451,808	نقد وأرصدة لدى المصرف المركزي		
1	30	89,751,151,801	150,521,751,365	440,513,320,120	حسابات جارية وتحت الطلب لدى المصارف لفترة استحقاقها الأصلية لمدة ثلاثة أشهر أو أقل		
1	25	19,547,375,612	28,746,951,473	41,201,420,320	حسابات استثمار مطلقة لدى البنوك فترة استحقاقها الأصلية أكثر من ثلاثة أشهر		

1	22	4,992,401,257	9,546,840,423	17,212,321,450	نقد في الخزينة	مقارنة أداء السنة الحالية للمصرف مع أداء المصرف المماثل في النشاط	
1	13	730,150,502,102	1,665,481,761,134	3,145,021,321,750	نقد وأرصدة لدى المصرف المركزي		
1	20	231,620,798,223	380,879,321,753	770,145,750,970	حسابات جارية وتحت الطلب لدى المصارف فترة استحقاقها الأصلية لمدة ثلاثة أشهر أو أقل		
1	18	22,321,325,766	33,512,420,362	61,920,321,120	حسابات استثمار مطلقة لدى البنوك فترة استحقاقها الأصلية أكثر من ثلاثة أشهر		
1	15	989,745,652,125	1,502,641,645,444	4,642,794,315,021	إجمالي قيمة الموجودات	مقارنة أداء السنة الحالية للمصرف مع السنوات السابقة	ثالثاً: دورة الموجودات
1	24	996,450,951,420	3,320,652,212,369	8,310,621,422,620	إجمالي قيمة الموجودات	مقارنة أداء السنة الحالية للمصرف مع أداء المصرف المماثل في النشاط	
2	27	80,521,750,321	169,510,34,750	430,621,753,321	إجمالي الإيرادات	مقارنة أداء السنة الحالية للمصرف مع السنوات السابقة	رابعاً: دورة الإيرادات

1	25	165,840,749,957	322,650,427,759	770,950,423,842	مقارنة أداء السنة الحالية للمصرف مع أداء المصرف المماثل في النشاط		
1	23	53,912,750,341	96,798,458,300	140,952,751,450	إجمالي المصروفات	مقارنة أداء السنة الحالية للمصرف مع السنوات السابقة	خامساً: دورة المصروفات
1	26	79,201,796,692	118,961,420,381	325,650,749,854	إجمالي المصروفات	مقارنة أداء السنة الحالية للمصرف مع أداء المصرف المماثل في النشاط	
1	22	58,951,374,834	85,741,620,133	170,987,125,941	إجمالي قيمة التمويل	مقارنة أداء السنة الحالية للمصرف مع السنوات السابقة	سادساً: دورة التمويل
1	20	91,595,996,743	142,147,675,423	285,632,852,741	إجمالي قيمة التمويل	مقارنة أداء السنة الحالية للمصرف مع أداء المصرف المماثل في النشاط	
29	419	الإجمالي					

المصدر: من إعداد الباحث استناداً إلى أوراق عمل المصرف ٧٤ قيد التدقيق

يبين الجدول رقم (٢٩) أن المدققين العاملين في الشركة (G) الذين لديهم مستوى جيد في تنفيذ جلسات العصف الذهني والمشاركين في تقييم تنفيذ الإجراءات التحليلية لبيانات المصرف (٧٤) أسهموا في توليد (٤١٩) فكرة حول عناصر الدورات التشغيلية لعمل المصرف والتي أدت إلى تنفيذ (٢٩) إجراء واختبار تحليلي من خلال إجراء المقارنات مع السنوات السابقة لنفس المصرف ومع البيانات المماثلة لمصرف منافس فقط الأمر الذي توصل من خلاله المدققين إلى تقييم الحالة المالية للمصرف بأنها جيدة، إضافة لعدم وجود نقاط ضعف جوهري، مع عدم

وجود تقلبات غير عادية أو انحرافات تشير إلى حدوث احتيال بالرغم من أن التضخم الحاصل في البلاد خلال هذه الفترة أدى لارتفاع قيمة بنود الحسابات في عام ٢٠٢٣ بشكل كبير إلا أن هناك مؤشرات مهمة توصل إليها المدققين حول الأدلة اللازمة لتقييم عمل الإدارة وطريقة قيامها بأعمالها ومدى قدرتها على تحقيق الأرباح ومواجهة مخاطر السيولة وسداد الالتزامات بتواريخها.

وبالنتيجة يمكن القول أن المدققين العاملين في الشركة (D) كان لديهم الغوص الأكبر في بيانات المصرف (Y1) من خلال توليد كمية أكبر من الأفكار المتعلقة بتنفيذ مزيج من الإجراءات التحليلية لتقييم بنود القوائم المالية وتحديد مخاطر تعرضها للتحريف حيث أسهموا بتوليد (٧٢٣) فكرة حول عناصر الدورات التشغيلية لعمل المصرف والتي أدت إلى تنفيذ (٧٨) إجراء واختبار تحليلي من خلال إجراء المقارنات واحتساب النسب المالية المصرفية ومقارنتها مع السنوات السابقة لنفس المصرف ومع البيانات المماثلة لمصرف منافس الأمر الذي توصل من خلاله المدققين إلى تقييم الحالة المالية للمصرف بأنها جيدة وهو الذي لم يتوفر لدى الشركة (G) بنفس الدرجة حيث أنها قاموا بتوليد (٣٧٨) فكرة حول عناصر الدورات التشغيلية لعمل المصرف (Y4) والتي أدت إلى تنفيذ (٢٩) إجراء واختبار تحليلي من خلال إجراء المقارنات مع السنوات السابقة لنفس المصرف ومع البيانات المماثلة لمصرف منافس فقط. أي أن الحكم المهني للشركة (D) أدق وأشمل.

4-2-2-2-4- ترشيد الحكم المهني المتعلق بتقييم مدى كفاية وصلاحيّة أدلة الإثبات:

تنفيذاً لمتطلبات المعيار الدولي رقم (٥٠٠) الذي ينص على أن أدلة الإثبات ضرورية لدعم رأي المدققين وتقريرهم على أن يتم الحصول عليها من عدة مصادر داخل الشركة أو خارجها خلال مراحل عملية التدقيق، حيث تتأثر كمية الأدلة المطلوبة بمدى تقييم المدققين لمخاطر التحريفات الجوهرية فكلما زادت المخاطر زاد عدد الأدلة المطلوب الحصول عليها على أن تكون تلك الأدلة كافية ومناسبة وذات جودة عالية وذلك بهدف تكوين الحكم المهني للمدققين بشكل أكثر دقة.

وفيما يلي نعرض نتائج اختيار شركتي التدقيق لأدلة الإثبات التي تم الحصول عليها:

الجدول رقم (30) نتائج تقييم مدى كفاية وصلاحيّة أدلة الإثبات للمصرف (Y1) من قبل المدققين العاملين لدى شركة التدقيق (D) الذين لديهم مستوى (فعال) في تنفيذ جلسات العصف الذهني

اسم الحساب	القيمة	عدد الأفكار المتولدة	عدد أدلة الإثبات
نقد وأرصدة لدى المصرف المركزي	4,340,396,951,741	14	6
إيداعات وحسابات استثمار لدى مصارف أو مؤسسات مصرفية لمدة ثلاثة أشهر أو أقل	650,621,474,121	16	9
إيداعات وحسابات استثمار لدى مصارف أو مؤسسات مصرفية لمدة ثلاثة أشهر أو أقل	47,741,258,456	18	7
ذمم البيوع المؤجلة وأرصدة الأنشطة التمويلية	839,050,631,400	23	20
موجودات مالية بالقيمة العادلة	3,284,633,996	20	12
صافي موجودات قيد الاستثمار	1,485,502,647	22	5
موجودات مقتناة بغرض المراجعة	1,430,092,647	44	8
موجودات مقتناة بغرض الإجازة التشغيلية	71,154,400	25	5
موجودات آلت للبنك وفاء لديون مستحقة	55,410,000	30	4
استثمارات عقارية	17,570,000,000	38	9
موجودات ثابتة	48,997,474,396	30	2
أراضي ومباني	4,513,997,213	30	3
تحسينات على العقارات	4,261,181,749	30	5
تجهيزات المكاتب	5,539,278,337	33	14
أجهزة الكمبيوتر	1,580,154,543	35	12
سيارات	180,493,619	44	6
مشاريع قيد التنفيذ	32,922,333,339	46	26
موجودات غير ملموسة	759,929,466	46	13
أصول حق استخدام	1,327,253,271	44	12
موجودات ضريبية مؤجلة	4,735,271	40	4
موجودات أخرى	18,796,897,707	40	20
مصاريف مدفوعة مقدماً	9,713,715,932	42	7
دفعات مقدمة لشراء أصول	1,432,938,412	41	6
مدينون مختلفون	979,706,128	40	5
إيرادات برسم القبض	6,560,257,339	35	11
مخزون طوابع وقرطاسية	100,107,390	33	6
تأمينات مدفوعة للغير	3,500,000	30	15
وديعة مجمدة لدى مصرف سورية المركزي	55,198,743,564	18	2
إيداعات وحساب استثمار مصارف ومؤسسات مالية	2,050,711,755,651	17	6
حسابات جارية وتحت الطلب داخل سورية	1,408,468,906,463	22	8
حسابات استثمار للبنوك والمؤسسات المالية داخل سورية	638,286,286,210	24	2
حسابات جارية وتحت الطلب خارج سورية	4,056,562,978	13	6
الحسابات الجارية للعملاء	404,239,448,802	16	7
تأمينات نقدية	2,262,345,761,123	28	11
تأمينات اعتمادات وكفالات وسحوبات واردة	1,668,130,659,348	30	9
تأمينات مقابل اعتمادات وكفالات صادرة	26,506,942,609	32	8
تأمينات ذمم البيوع المؤجلة وذمم التمويلات	1,555,127,636	31	2
تأمينات تعهدات التصدير - مشتركة	564,889,708,061	35	11
تأمينات أخرى	1,263,323,469	40	13
مخصصات متنوعة	17,439,700,265	30	12
مخصصات ضريبية	8,665,307,921	30	6

20	22	159,035,640,426	مطلوبات أخرى
41	22	36,852,148,366	حوالات وأوامر الدفع
18	20	28,809,159,434	نفقات مستحقة غير مدفوعة
22	25	3,013,546,714	موردين
7	23	87,181,724,756	مبالغ معلقة مع بنوك أخرى
9	12	1,121,119,788	مستحق لجهات حكومية
2	22	17,838,723	ذمم دائنة لشبكة الصراف الآلي
3	24	187,347,208	مستحقات أرباح المساهمين
31	30	1,830,601,316	ذمم دائنة أخرى
3	35	800,674,580,059	حسابات الاستثمار المطلقة
2	34	239,770,472,990	حسابات التوفير لأجل
3	36	204,736,807,976	الوكالات الاستثمارية
2	33	8,223,506,236	احتياطي مخاطر الاستثمار
3	34	7,319,023,833	احتياطي معدل الأرباح
2	30	12,000,000,000	رأس المال المكتتب
1	26	17,771,941,696	احتياطي القيمة العادلة للاستثمارات العقارية
1	28	15,000,000,000	احتياطي خاص
1	32	7,500,000,000	احتياطي قانوني
2	25	568,075,899,510	الأرباح المدورة غير المحققة
3	30	29,390,896,085	الأرباح المدورة المحققة
4	35	26,032,244,082	إيرادات ذمم البيوع المؤجلة وأرصدة التمويلات /شركات/
1	20	5,146,991,821	إيرادات ذمم البيوع المؤجلة وأرصدة التمويلات /تجزئة/
2	18	2,875,758,577	إيرادات من المصارف والمؤسسات المالية (محلية)
3	20	4,291,026,355	إيرادات من المصارف والمؤسسات المالية (خارجية)
2	22	35,514,770,831	إيرادات الخدمات المصرفية (عمولات ورسوم)
3	34	5708704838	إيرادات الخدمات المصرفية (أعباء العمولات والرسوم)
6	20	28,202,627,953	أرباح فروقات القطع الأجنبي
4	20	374,239,676,984	أرباح ناتجة عن تقييم مركز القطع البنوي
11	22	12,327,655	إيرادات أخرى
18	33	19,025,914,014	رواتب ومنافع وعلاوات الموظفين
11	22	161,689,768	مساهمة البنك في الضمان الاجتماعي
20	32	44328168	مصاريف تدريب وسفر
11	32	313464707	نفقات طبية
15	32	2,247,336,810	استهلاكات وإطفاءات
10	20	5,012,097	مصاريف إدارية - صرافات آلية
6	21	71,826,223	مصاريف أنظمة معلومات
8	30	2,650,867,693	مصاريف استشارات
11	18	1,808,800,874	إطفاء أصول حق استخدام
22	25	904,759,398	مصاريف التنظيف والضيافة
42	23	3,396,598,157	مصاريف وقود
30	32	1,120,825,053	مصاريف صيانة
11	12	637,986,809	مصاريف طباعة وقرطاسية
10	14	442,624,449	مصاريف إعلان ومعارض
8	20	1,935,155,707	تعويضات مجلس الإدارة ومصاريف الهيئة العامة
6	18	232,549,695	مصاريف تأمين
5	20	638,138,837	رسوم وأعباء حكومية

4	14	245,087,719	تعويضات هيئة الرقابة الشرعية
4	16	354,070,625	مصاريف بريد وهاتف
3	13	182,545,872	تبرعات
5	14	184,545,500	مصاريف كهرباء ومياه
2	20	1,624,289,534	مصاريف قضائية
3	18	556,056,959	مصاريف سفر ومواصلات واستضافة
2	17	6,873,591,030	مصرف ضريبة الدخل
2	15	425,326,997	ضريبة ريع رؤوس الأموال الناجمة عن أعمال البنك في الخارج
836	2540		الإجمالي

المصدر: من إعداد الباحث استناداً إلى أوراق عمل المصرف ٢١ قيد التدقيق

يبيّن الجدول رقم (٣٠) أن المدققين العاملين في الشركة (D) الذين لديهم مستوى فعال في تنفيذ جلسات العصف الذهني والمشاركين في تقييم مدى كفاية وصلاحيّة أدلة الإثبات وجودتها خلال مراحل تدقيق بيانات المصرف (٢١) أسهموا في توليد (٢٥٤٠) فكرة حول عناصر بنود القوائم المالية المصرف والتي أدت إلى الحصول على (٨٣٦) دليل إثبات من مصادر متنوعة منها ما تم الحصول عليه من داخل المصرف أو من خارجه كالمصادقات والمطابقات مع الأطراف الأخرى، ونلاحظ أن كمية أدلة الإثبات التي تم الحصول عليها كانت شاملة لكافة بنود البيانات المالية ومرتبطة بمدى تقييم المدققين لمخاطر التحريفات الجوهرية في تلك البيانات لإمكانية احتوائها على الخطأ أو الاحتيال ومدى دقة عرضها أو ضعف وفقدان الوثائق التي تؤيد تلك الحسابات وأرقامها. ونلاحظ أن الأفكار التي تم تدوينها خلال الجلسات كانت متقاربة بين الأعضاء في تحديد كمية الأدلة اللازمة والكافية لتقييم تلك البنود وهي نتيجة الخبرة المهنية والكفاءة التي يتمتع بها المدققين. وهو ما أسهم في اتخاذ حكم مهني حول بيانات المصرف لم يتضمن أي تحفظات جوهرية أو مهمة على تلك الحسابات.

الجدول رقم (31) نتائج تقييم مدى كفاية وصلاحيّة أدلة الإثبات للمصرف (٢4) من قبل المدققين العاملين لدى شركة التدقيق (G) الذين لديهم مستوى (جيد) في تنفيذ جلسات العصف الذهني

اسم الحساب	القيمة	عدد الأفكار المتولدة	عدد أدلة الإثبات
نقد وأرصدة لدى المصرف المركزي	1,210,120,451,808	10	2
إيداعات وحسابات استثمار لدى مصارف أو مؤسسات مصرفية لمدة ثلاثة أشهر أو أقل	440,513,320,120	14	2
إيداعات وحسابات استثمار لدى مصارف أو مؤسسات مصرفية لمدة ثلاثة أشهر أو أقل	41,201,420,320	16	2
ذمم البيوع الموجلة وأرصدة الأنشطة التمويلية	321,125,420,036	20	3
موجودات ثابتة	51,521,678,651	21	3

11	33	66,632,125,945	مشاريع قيد التنفيذ
13	30	932,842,360	موجودات غير ملموسة
20	20	17,751,456,951	موجودات أخرى
7	33	6,521,457,845	مصاريف مدفوعة مقدماً
5	20	621,745,854,120	مدينون مختلفون
1	17	44,984,102,450	وديعة مجمدة لدى مصرف سورية المركزي
2	16	1,512,654,781,023	إيداعات وحساب استثمار مصارف ومؤسسات مالية
6	15	312,451,751,469	الحسابات الجارية للعملاء
6	14	1,066,652,124,851	تأمينات نقدية
11	13	962,141,125	تأمينات أخرى
7	14	63,783,441,243	مخصصات متنوعة
2	15	4,346,461,374	مخصصات ضريبية
7	20	178,612,521,489	مطلوبات أخرى
6	18	2,078,981,174	موردين
3	21	73,850,369,258	مبالغ معلقة مع بنوك أخرى
2	11	1,021,717,321	مستحق لجهات حكومية
5	32	551,852,743,620	حسابات الاستثمار المطلق
6	30	120,741,621,125	حسابات التوفير لأجل
2	30	114,621,452,487	الوكالات الاستثمارية
1	28	14,000,000,000	رأس المال المكتتب
3	24	14,851,025,341	احتياطي القيمة العادلة للاستثمارات العقارية
2	26	11,000,000,000	احتياطي خاص
1	20	6,500,000,000	احتياطي قانوني
2	18	18,620,651,147	أرباح فروقات القطع الأجنبي
3	23	512,124,521,369	أرباح ناتجة عن تقييم مركز القطع البنوي
6	24	87,951,125,753	إيرادات أخرى
13	20	16,651,452,258	رواتب ومنافع وعلاوات الموظفين
10	19	212,320,253	مساهمة البنك في الضمان الاجتماعي
2	19	34,152,620	مصاريف تدريب وسفر
3	28	28,154,641	نفقات طبية
8	26	1,117,451,032	استهلاكات وإطفاءات
4	24	83,851,141	مصاريف أنظمة معلومات
9	20	2,696,501,851	مصاريف وقود
8	15	321,451,002	مصاريف طباعة وقرطاسية
5	21	283,458,320	مصاريف تأمين
2	13	335,410,212	تعويضات هيئة الرقابة الشرعية
3	11	364,417,321	مصاريف بريد وهاتف
5	12	192,780,632	تبرعات
3	14	177,701,641	مصاريف كهرباء ومياه
4	16	1,116,714,096	مصاريف قضائية
1	17	3,951,430,747	مصرف ضريبة الدخل
232	921	6,965,363,084,748	الإجمالي

المصدر: من إعداد الباحث استناداً إلى أوراق عمل المصرف Y4 قيد التدقيق

يبين الجدول رقم (٣١) أن المدققين العاملين في الشركة (G) الذين لديهم مستوى جيد في تنفيذ جلسات العصف الذهني والمشاركين في تقييم مدى كفاية وصلاحيّة أدلة الإثبات وجودتها خلال مراحل تدقيق بيانات المصرف (٧٤) أسهموا في توليد (٩٢١) فكرة حول عناصر بنود القوائم المالية المصرف والتي أدت إلى الحصول على (٢٣٢) دليل إثبات من مصادر متنوعة تم الحصول على أغلبها من داخل المصرف وبعض المصادر الخارجية كالمصادقات والمطابقات مع الأطراف الأخرى، ونلاحظ أن كمية أدلة الإثبات التي تم الحصول عليها كانت حول البنود ذات الأهمية النسبية لبنود البيانات المالية وبعض الحسابات التفصيلية المرتبطة بإمكانية تعرضها لمخاطر التحريفات الجوهرية الناتجة عن الخطأ أو الاحتيال. كما نلاحظ أن الأفكار التي تم تدوينها خلال الجلسات كانت متقاربة بين الأعضاء في تحديد كمية الأدلة اللازمة والكافية والأساس الذي تم بموجبه اتخاذ حكم مهني حول بيانات المصرف (٧٤) لم يتضمن أي تحفظات جوهرية أو مهمة على تلك الحسابات.

وبالنتيجة يمكن القول بالرغم من أن الحكم المهني المتخذ من قبل شركتي التدقيق حول بيانات المصرفين كان متقارب وخالي من أي تحفظ جوهرية. إلا أن الشركة (D) كان لديها الغوص الأكبر في بيانات العميل (٧١) من خلال توليد كمية أكبر من الأفكار متعلقة بتقييم بنود القوائم المالية وتحديد مخاطر تعرضها للتحريف وبالتالي جمع أكبر عدد من أدلة الإثبات المتنوعة من مصادر داخلية وخارجية الأمر الذي يدعم حكم المدقق بشكل أكثر دقة وموضوعية وهو الذي لم يتوفر لدى الشركة (G) بنفس الدرجة حيث أنها قامت بجمع العدد اللازم من الأدلة الذي ولّد القناعة العامة لدى مدققيها حول عدالة بيانات المصرف (٧٤).

4-2-2-2-5- ترشيد الحكم المهني المتعلق بتقييم مدى قدرة المنشأة على الاستمرارية:

تنفيذاً لمتطلبات المعيار الدولي رقم (٥٧٠) الذي يهدف إلى توفير إرشادات حول مسؤولية المدققين عند تدقيق القوائم المالية بملائمة الاستمرارية كأساس لإعداد البيانات المالية استناداً إلى أدلة الإثبات التي تم الحصول عليها، وأن يستنتج المدقق طبقاً لحكمه المهني ما إذا كان هناك عدم تأكد

جوهري ذو علاقة بأحداث أو ظروف التي بمفردها أو في مجموعها قد تلقي شكاً كبيراً بشأن قدرة المنشأة على البقاء كمنشأة مستمرة.

وفيما يلي نعرض نتائج اختيار شركتي التدقيق لتقييم مدى قدرة العملاء على الاستمرارية:

الجدول رقم (32) نتائج مدى القدرة على الاستمرارية للمصرف (Y1) من قبل المدققين العاملين لدى شركة التدقيق (D) الذين لديهم مستوى (فعال) في تنفيذ جلسات العصف الذهني

نوع الحكم	الاكتشافات	عدد الأفكار	الإجراءات
غير متحفظ	1	35	تقييم مدى تطبيق إدارة المصرف لفرض الاستمرارية عند إعداد القوائم المالية
غير متحفظ	0	38	إفصاح الإدارة عن الأحداث المستقبلية التي تمثل شك جوهري يؤثر على عمل المصرف وتضمينها ضمن الإيضاحات.
غير متحفظ	1	36	تقييم قدرة المصرف على الوفاء بالتزاماته للعملاء والموردين والمصارف والجهات الحكومية والأطراف الأخرى.
غير متحفظ	2	38	تقييم قدرة المصرف على الحفاظ على موارده وتشغيلها بشكل صحيح
غير متحفظ	1	38	تقييم قدرة المصرف على مواجهة مخاطر السيولة المفاجئة
غير متحفظ	1	40	تقييم التدفقات النقدية السالبة الناتجة من الأنشطة التشغيلية ومدى تأثيرها على عمل المصرف.
غير متحفظ	2	32	تقييم قدرة المصرف على تخفيض ومعالجة القروض المتعثرة
غير متحفظ	0	37	تقييم مخاطر تغير أسعار الفوائد العالمية وأثرها على أعمال المصرف
غير متحفظ	1	35	تقييم مخاطر تغيرات أسعار صرف الليرة السورية وأثرها على أرباح ونتائج أعمال المصرف
غير متحفظ	0	28	تقييم قدرة المصرف على معالجة الخسائر الاستثمارية
غير متحفظ	1	30	تقييم قدرة المصرف على الاستمرار وممارسة أعماله في ظل عوامل التضخم الحاصلة في سورية.
غير متحفظ	1	35	تقييم قدرة المصرف على تقديم خدماته وزيادة عملائه في ظل منافسة المصارف الإسلامية الأخرى في السوق السورية
غير متحفظ	0	35	تقييم قدرة المصرف على الاستمرار في ظل الظروف السياسية والأمنية الراهنة في الشرق الأوسط.
غير متحفظ	1	38	دراسة الدعاوي القضائية المقامة على المصرف وتقييمها ومدى تأثيرها على سياسة عمل المصرف واستمراريتها
غير متحفظ	0	36	تقييم أمثال المصرف لسياسات وتعليمات مصرف سورية المركزي ومجلس النقد والتسليف والتزامه بدفع الضريبة المفروضة عليه.
غير متحفظ	1	30	تقييم قدرة المصرف على الالتزام بتعليمات الشريعة الإسلامية ومعايير المحاسبة والمراجعة المالية الإسلامية في أداء مهامه.
غير متحفظ	0	38	تحليل نتائج نسب المديونية في المصرف وأثرها على عمل المصرف
غير متحفظ	0	38	تحليل نتائج نسب التشغيل في المصرف وأثرها على عمل المصرف

تحليل نتائج نسب الربحية في المصرف وأثرها على عمل المصرف	38	0	غير متحفظ
الإجمالي	675	13	

المصدر: من إعداد الباحث استناداً إلى أوراق عمل المصرف Y1 قيد التدقيق

يبين الجدول رقم (٣٢) أن المدققين العاملين في الشركة (D) الذين لديهم مستوى فعال في تنفيذ جلسات العصف الذهني والمشاركين في تقييم مدى قدرة المصرف (Y1) على الاستمرار في أداء أعماله قد أسهموا في توليد (٦٧٥) فكرة حول مجموعة من العوامل المحاسبية أو التشغيلية أو الأمنية أو الاقتصادية أو العالمية التي يمكن أن تمثل شكاً جوهرياً قد يؤثر على استمرارية المصرف ونتج عن ذلك (١٣) اكتشاف ولكنهم جميعهم لم يكونوا ذو أثر جوهري كبير على البيانات المالية للمصرف وقد تم إبلاغ إدارة المصرف بها لمعالجتها أو للإفصاح عن ذلك ضمن فقرة الإيضاحات مع العلم أن هناك مجموعة من العوامل التي لا يمكن قياسها بدقة إلا أن الكمية الكبيرة من الأفكار المتولدة عن المدققين أسهمت في توليد حكم مهني غير متحفظ على قدرة المصرف (Y1) على الاستمرار.

الجدول رقم (33) نتائج مدى القدرة على الاستمرارية للمصرف (Y4) من قبل المدققين العاملين لدى شركة التدقيق (G) الذين

لديهم مستوى (جيد) في تنفيذ جلسات العصف الذهني

نوع الحكم	الاكتشافات	عدد الأفكار	الإجراءات
غير متحفظ	1	30	تقييم مدى تطبيق إدارة المصرف لفرض الاستمرارية عند إعداد القوائم المالية
غير متحفظ	0	32	إفصاح الإدارة عن الأحداث المستقبلية التي تمثل شك جوهري يؤثر على عمل المصرف وتضمينها ضمن الإيضاحات.
غير متحفظ	1	30	تقييم قدرة المصرف على الوفاء بالتزاماته للعملاء والموردين والمصارف والجهات الحكومية والأطراف الأخرى.
غير متحفظ	1	35	تقييم قدرة المصرف على مواجهة مخاطر السيولة المفاجئة
غير متحفظ	2	30	تقييم قدرة المصرف على تخفيض ومعالجة القروض المتعثرة
غير متحفظ	0	25	تقييم مخاطر تغير أسعار الفوائد العالمية وأثرها على أعمال المصرف
غير متحفظ	1	34	تقييم مخاطر تغيرات أسعار صرف الليرة السورية وأثرها على أرباح ونتائج أعمال المصرف
غير متحفظ	0	22	تقييم قدرة المصرف على معالجة الخسائر الاستثمارية
غير متحفظ	1	21	تقييم قدرة المصرف على الاستمرار وممارسة أعماله في ظل عوامل التضخم الحاصلة في سورية.

دراسة الدعاوي القضائية المقامة على المصرف وتقييمها ومدى تأثيرها على سياسة عمل المصرف واستمراريته	28	0	غير متحفظ
تقييم امثال المصرف لسياسات وتعليمات مصرف سورية المركزي ومجلس النقد والتسليف والتزامه بدفع الضريبة المفروضة عليه.	22	0	غير متحفظ
الإجمالي	309	7	

المصدر: من إعداد الباحث استناداً إلى أوراق عمل المصرف Y4 قيد التدقيق

يبيّن الجدول رقم (٣٣) أن المدققين العاملين في الشركة (G) الذين لديهم مستوى جيد في تنفيذ جلسات العصف الذهني والمشاركين في تقييم مدى قدرة المصرف (Y4) على الاستمرار في أداء أعماله قد أسهموا في توليد (٣٠٩) فكرة حول مجموعة من العوامل المحاسبية أو التشغيلية أو الأمنية أو الاقتصادية أو العالمية التي تشكل يمكن أن تمثل شكاً جوهرياً يؤثر على استمرارية المصرف ونتج عن ذلك (٧) اكتشاف ولكنهم جميعهم لم يكونوا ذو أثر جوهري كبير على البيانات المالية للمصرف وقد تم إبلاغ إدارة المصرف بها لمعالجتها أو للإفصاح عن ذلك ضمن فقرة الإيضاحات مع العلم أن هناك مجموعة من العوامل التي لا يمكن قياسها بدقة إلا أن كمية الأفكار المتولدة عن المدققين أسهمت في توليد حكم مهني غير متحفظ على قدرة المصرف (Y4) على الاستمرار.

وبالنتيجة يمكن القول إن الحكم المهني المتخذ من قبل شركتي التدقيق حول بيانات المصرفين كان متقارب وخالي من أي تحفظ جوهري حول قدرتهم على الاستمرار في أداء وظائفهم.

إلا أن الشركة (D) كان لديها الغوص الأكبر في العوامل التي يمكن أن تؤثر على استمرارية المصرف (Y1) من خلال توليد كمية أكبر من الأفكار متعلقة بتقييم تلك العوامل والقيام بمجموعة من الإجراءات لتبديد تلك الشكوك تمثلت باكتشاف (١٣) انحراف وهو الذي لم يتوفر لدى الشركة (G) بنفس الدرجة حيث أنها قامت بفحص مجموعة من أقل العوامل والأحداث مرتبطة بقدرة المصرف (Y4) على الاستمرار وأدت لاكتشاف (٧) انحرافات، إلا أن موضوع الاستمرارية لا يمكن البت فيه بشكل دقيق وخاصة في البيئة السورية التي تشهد الكثير من التطورات السياسية والاقتصادية والأمنية.

4-2-2-2-6- ترشيد الحكم المهني المتعلق بتقييم حدود الأهمية النسبية:

تنفيذاً لمتطلبات معيار التدقيق الدولي رقم (٣٢٠) الذي اعتبر أن الأهمية النسبية للمدقق هي حكم مهني يستخدمه المدقق في ضوء تخطيط وتنفيذ عملية التدقيق بحيث يتأثر بإدراكه لاحتياجات مستخدمي القوائم المالية من المعلومات المالية وبما يساعد المدققين في تقييم النتائج التي توصلوا إليها. وفيما يلي عرض نتائج إجراءات شركتي التدقيق لتقييم حدود الأهمية النسبية:

الجدول رقم (34) نتائج تقييم حدود الأهمية النسبية للمصرف (Y1) من قبل المدققين العاملين لدى شركة التدقيق (D)

الذين لديهم مستوى (فعال) في تنفيذ جلسات العصف الذهني

اسم الحساب	القيمة	الحكم على حدود الأهمية النسبية	عدد الأفكار المتولدة	الأسلوب
نقد وأرصدة لدى المصرف المركزي	4,340,396,951,741	43,403,969,517	14	1% من الموجودات
إيداعات وحسابات استثمار لدى مصارف أو مؤسسات مصرفية لمدة ثلاثة أشهر أو أقل	650,621,474,121	6,506,214,741	16	1% من الموجودات
إيداعات وحسابات استثمار لدى مصارف أو مؤسسات مصرفية لمدة ثلاثة أشهر أو أقل	47,741,258,456	477,412,585	18	1% من الموجودات
ذمم البيوع المؤجلة وأرصدة الأنشطة التمويلية	839,050,631,400	8,390,506,314	23	1% من الموجودات
موجودات مالية بالقيمة العادلة	3,284,633,996	32,846,340	20	1% من الموجودات
صافي موجودات قيد الاستثمار	1,485,502,647	14,855,026	22	1% من الموجودات
موجودات مكتتة بغرض المراجعة	1,430,092,647	14,300,926	44	1% من الموجودات
موجودات مكتتة بغرض الإجازة التشغيلية	71,154,400	711,544	25	1% من الموجودات
موجودات آلت للبنك وفاء لديون مستحقة	55,410,000	554,100	30	1% من الموجودات
استثمارات عقارية	17,570,000,000	175,700,000	38	1% من الموجودات
موجودات ثابتة	48,997,474,396	489,974,744	30	1% من الموجودات
أراضي ومباني	4,513,997,213	45,139,972	30	1% من الموجودات
تحسينات على العقارات	4,261,181,749	42,611,817	30	1% من الموجودات
تجهيزات المكاتب	5,539,278,337	55,392,783	33	1% من الموجودات
أجهزة الكمبيوتر	1,580,154,543	15,801,545	35	1% من الموجودات
سيارات	180,493,619	1,804,936	44	1% من الموجودات
مشاريع قيد التنفيذ	32,922,333,339	329,223,333	46	1% من الموجودات
موجودات غير ملموسة	759,929,466	7,599,295	46	1% من الموجودات
أصول حق استخدام	1,327,253,271	13,272,533	44	1% من الموجودات
موجودات ضريبية مؤجلة	4,735,271	47,353	40	1% من الموجودات

1% من الموجودات	40	187,968,977	18,796,897,707	موجودات أخرى
1% من الموجودات	42	97,137,159	9,713,715,932	مصاريف مدفوعة مقدماً
1% من الموجودات	41	14,329,384	1,432,938,412	دفعات مقدمة لشراء أصول
1% من الموجودات	40	9,797,061	979,706,128	مدينون مختلفون
1% من الموجودات	35	65,602,573	6,560,257,339	إيرادات برسم القبض
1% من الموجودات	33	1,001,074	100,107,390	مخزون طوابيع وقرطاسية
1% من الموجودات	30	35,000	3,500,000	تأمينات مدفوعة للغير
1% من الموجودات	18	551,987,436	55,198,743,564	وديعة مجمدة لدى مصرف سورية المركزي
1% من الموجودات	17	20,507,117,557	2,050,711,755,651	إيداعات وحساب استثمار مصارف ومؤسسات مالية
1% من الموجودات	22	14,084,689,065	1,408,468,906,463	حسابات جارية وتحت الطلب داخل سورية
1% من الموجودات	24	6,382,862,862	638,286,286,210	حسابات استثمار للبنوك والمؤسسات المالية داخل سورية
1% من الموجودات	13	40,565,630	4,056,562,978	حسابات جارية وتحت الطلب خارج سورية
1% من الموجودات	16	4,042,394,488	404,239,448,802	الحسابات الجارية للعملاء
1% من الموجودات	28	22,623,457,611	2,262,345,761,123	تأمينات نقدية
1% من الموجودات	30	16,681,306,593	1,668,130,659,348	تأمينات اعتمادات وكفالات وسحوبات واردة
1% من الموجودات	32	265,069,426	26,506,942,609	تأمينات مقابل اعتمادات وكفالات صادرة
1% من الموجودات	31	15,551,276	1,555,127,636	تأمينات ذمم البيوع المؤجلة وذمم التمويلات
1% من الموجودات	35	5,648,897,081	564,889,708,061	تأمينات تعهدات التصدير - مشتركة
1% من الموجودات	40	12,633,235	1,263,323,469	تأمينات أخرى
1% من الموجودات	30	174,397,003	17,439,700,265	مخصصات متنوعة
1% من الموجودات	30	86,653,079	8,665,307,921	مخصصات ضريبية
1% من الموجودات	22	1,590,356,404	159,035,640,426	مطلوبات أخرى
1% من الموجودات	22	368,521,484	36,852,148,366	حوالات وأوامر الدفع
1% من الموجودات	20	288,091,594	28,809,159,434	نفقات مستحقة غير مدفوعة
1% من الموجودات	25	30,135,467	3,013,546,714	موردين
1% من الموجودات	23	871,817,248	87,181,724,756	مبالغ معلقة مع بنوك أخرى
1% من الموجودات	12	11,211,198	1,121,119,788	مستحق لجهات حكومية
1% من الموجودات	22	178,387	17,838,723	ذمم دائنة لشبكة الصراف الآلي
1% من الموجودات	24	1,873,472	187,347,208	مستحقات أرباح المساهمين
1% من الموجودات	30	18,306,013	1,830,601,316	ذمم دائنة أخرى
1% من الموجودات	35	8,006,745,801	800,674,580,059	حسابات الاستثمار المطلقة
1% من الموجودات	34	2,397,704,730	239,770,472,990	حسابات التوريد لأجل

الوكالات الاستثمارية	204,736,807,976	2,047,368,080	36	1% من الموجودات
احتياطي مخاطر الاستثمار	8,223,506,236	82,235,062	33	1% من الموجودات
احتياطي معدل الأرباح	7,319,023,833	73,190,238	34	1% من الموجودات
رأس المال المكتتب	12,000,000,000	120,000,000	30	1% من الموجودات
احتياطي القيمة العادلة للاستثمارات العقارية	17,771,941,696	177,719,417	26	1% من الموجودات
احتياطي خاص	15,000,000,000	150,000,000	28	1% من الموجودات
احتياطي قانوني	7,500,000,000	75,000,000	32	1% من الموجودات
الأرباح المدورة غير المحققة	568,075,899,510	5,680,758,995	25	1% من الموجودات
الأرباح المدورة المحققة	29,390,896,085	293,908,961	30	1% من الموجودات
إيرادات ذمم البيوع المؤجلة وأرصدة التمويلات /شركات/	26,032,244,082	260,322,441	35	1% من الموجودات
إيرادات ذمم البيوع المؤجلة وأرصدة التمويلات /تجزئة/	5,146,991,821	51,469,918	20	1% من الموجودات
إيرادات من المصارف والمؤسسات المالية (محلية)	2,875,758,577	28,757,586	18	1% من الموجودات
إيرادات من المصارف والمؤسسات المالية (خارجية)	4,291,026,355	42,910,264	20	1% من الموجودات
إيرادات الخدمات المصرفية (عمولات ورسوم)	35,514,770,831	355,147,708	22	1% من الموجودات
إيرادات الخدمات المصرفية (أعباء العمولات والرسوم)	570,870,483	57,087,048	34	1% من الموجودات
أرباح فروقات القطع الأجنبي	28,202,627,953	282,026,280	20	1% من الموجودات
أرباح ناتجة عن تقييم مركز القطع البنوي	374,239,676,984	3,742,396,770	20	1% من الموجودات
إيرادات أخرى	12,327,655	123,277	22	1% من الموجودات
رواتب ومنافع وعلوات الموظفين	19,025,914,014	190,259,140	33	1% من الموجودات
مساهمة البنك في الضمان الاجتماعي	161,689,768	1,616,898	22	1% من الموجودات
مصاريف تدريب وسفر	44,328,168	443,282	32	1% من الموجودات
نفقات طبية	313,464,707	3,134,647	32	1% من الموجودات
استهلاكات وإطفاءات	2,247,336,810	22,473,368	32	1% من الموجودات
مصاريف إدارية - صرافات آلية	5,012,097	50,121	20	1% من الموجودات
مصاريف أنظمة معلومات	71,826,223	718,262	21	1% من الموجودات
مصاريف استشارات	2,650,867,693	26,508,677	30	1% من الموجودات
إطفاء أصول حق استخدام	1,808,800,874	18,088,009	18	1% من الموجودات
مصاريف التنظيف والصيانة	904,759,398	9,047,594	25	1% من الموجودات
مصاريف وقود	3,396,598,157	33,965,982	23	1% من الموجودات
مصاريف صيانة	1,120,825,053	11,208,251	32	1% من الموجودات
مصاريف طباعة وقرطاسية	637,986,809	6,379,868	12	1% من الموجودات
مصاريف إعلان ومعارض	442,624,449	4,426,244	14	1% من الموجودات

1% من الموجودات	20	19,351,557	1,935,155,707	تعويضات مجلس الإدارة ومصاريف الهيئة العامة
1% من الموجودات	18	2,325,497	232,549,695	مصاريف تأمين
1% من الموجودات	20	6,381,388	638,138,837	رسوم وأعباء حكومية
1% من الموجودات	14	2,450,877	245,087,719	تعويضات هيئة الرقابة الشرعية
1% من الموجودات	16	3,540,706	354,070,625	مصاريف بريد وهاتف
1% من الموجودات	13	1,825,459	182,545,872	تبرعات
1% من الموجودات	14	1,845,455	184,545,500	مصاريف كهرباء ومياه
1% من الموجودات	20	16,242,895	1,624,289,534	مصاريف قضائية
1% من الموجودات	18	5,560,570	556,056,959	مصاريف سفر ومواصلات واستضافة
1% من الموجودات	17	68,735,910	6,873,591,030	مصروف ضريبة الدخل
1% من الموجودات	15	4,253,270	425,326,997	ضريبة ريع رؤوس الأموال الناجمة عن أعمال البنك في الخارج
	2540	179,077,590,744	17,907,759,074,527	الإجمالي = 95

المصدر: من إعداد الباحث استناداً إلى أوراق عمل المصرف Y1 قيد التدقيق

يبين الجدول رقم (٣٤) أن قيام المدققين العاملين في شركة التدقيق (D) الذين لديهم مستوى فعال في تنفيذ جلسات العصف الذهني بتحديد مستويات الأهمية النسبية بناءً على خبرتهم السابقة، واستناداً إلى الإجراءات التحليلية، مما دفعهم لرفع نسبة الأهمية النسبية المنفذة ب ١٪ من إجمالي قيمة موجودات المصرف، ثم القيام بتخصيص قيمة الأهمية النسبية على عدد كبير من بينات القوائم المالية استناداً إلى الوزن النسبي لرصيد كل حساب واختيار بعض الحسابات التي يمكن أن لا تشكل قيمتها نسبة مهمة من إجمالي القائمة ولكن لها تأثير على عمل المصرف أو على قرارات المساهمين. حيث أسهموا بتوليد (٢٥٤٠) فكرة حول حسابات تم اعتبارها مهمة نسبياً حيث بلغ عدد تلك الحسابات (٩٥) حساب.

الجدول رقم (35) نتائج تقييم حدود الأهمية النسبية للمصرف (Y4) من قبل المدققين العاملين لدى شركة التدقيق (G)

الذين لديهم مستوى (جيد) في تنفيذ جلسات العصف الذهني

اسم الحساب	القيمة	الحكم على حدود الأهمية النسبية	عدد الأفكار المتولدة	الأسلوب
نقد وأرصدة لدى المصرف المركزي	1,210,120,451,808	24,202,409,036	10	2% من الموجودات

إيداعات وحسابات استثمار لدى مصارف أو مؤسسات مصرفية لمدة ثلاثة أشهر أو أقل	440,513,320,120	8,810,266,402	14	2% من الموجودات
إيداعات وحسابات استثمار لدى مصارف أو مؤسسات مصرفية لمدة ثلاثة أشهر أو أقل	41,201,420,320	824,028,406	16	2% من الموجودات
ذمم البيوع المؤجلة وأرصدة الأنشطة التمويلية	321,125,420,036	6,422,508,401	20	2% من الموجودات
موجودات ثابتة	51,521,678,651	1,030,433,573	21	2% من الموجودات
مشاريع قيد التنفيذ	66,632,125,945	1,332,642,519	33	2% من الموجودات
موجودات أخرى	17,751,456,951	355,029,139	20	2% من الموجودات
مصاريف مدفوعة مقدماً	6,521,457,845	130,429,157	20	2% من الموجودات
مدينون مختلفون	621,745,854,120	12,434,917,082	20	2% من الموجودات
وديعة مجمدة لدى مصرف سورية المركزي	44,984,102,450	899,682,049	17	2% من الموجودات
إيداعات وحساب استثمار مصارف ومؤسسات مالية	1,512,654,781,023	30,253,095,620	16	2% من الموجودات
الحسابات الجارية للعملاء	312,451,751,469	6,249,035,029	25	2% من الموجودات
تأمينات نقدية	1,066,652,124,851	21,333,042,497	24	2% من الموجودات
مخصصات متنوعة	63,783,441,243	1,275,668,825	33	2% من الموجودات
مخصصات ضريبية	4,346,461,374	86,929,227	18	2% من الموجودات
مطلوبات أخرى	178,612,521,489	3,572,250,430	20	2% من الموجودات
مبالغ معلقة مع بنوك أخرى	73,850,369,258	1,477,007,385	21	2% من الموجودات
مستحق لجهات حكومية	1,021,717,321	20,434,346	11	2% من الموجودات
حسابات الاستثمار المطلقة	551,852,743,620	11,037,054,872	22	2% من الموجودات
حسابات التوفير لأجل	120,741,621,125	2,414,832,423	20	2% من الموجودات
الوكالات الاستثمارية	114,621,452,487	2,292,429,050	23	2% من الموجودات
رأس المال المكتتب	14,000,000,000	280,000,000	18	2% من الموجودات
احتياطي القيمة العادلة للاستثمارات العقارية	14,851,025,341	297,020,507	20	2% من الموجودات
أرباح فروقات القطع الأجنبي	18,620,651,147	372,413,023	18	2% من الموجودات
أرباح ناتجة عن تقييم مركز القطع البنوي	512,124,521,369	10,242,490,427	17	2% من الموجودات
رواتب ومنافع وعلاوات الموظفين	16,651,452,258	333,029,045	20	2% من الموجودات
مساهمة البنك في الضمان الاجتماعي	212,320,253	4,246,405	24	2% من الموجودات
إيرادات من المصارف والمؤسسات المالية (محلية)	2,451,569,152	49,031,383	10	2% من الموجودات
إيرادات من المصارف والمؤسسات المالية (خارجية)	22,742,984,951	454,859,699	12	2% من الموجودات
إيرادات مستحقة	21,851,745,021	437,034,900	15	2% من الموجودات
إيرادات الخدمات المصرفية (أعباء العمولات والرسوم)	2,951,456,752	59,029,135	14	2% من الموجودات
مصاريف سفر ومواصلات واستضافة	1,891,152,141	37,823,043	16	2% من الموجودات
مصاريف قضائية	16,651,452,258	333,029,045	17	2% من الموجودات
ضريبة ريع رؤوس الأموال الناجمة عن أعمال البنك في الخارج	99,154,415,454	1,983,088,309	15	2% من الموجودات
مصاريف مستحقة	99,745,584,456	1,994,911,689	17	2% من الموجودات

مصاريف وقود	2,696,501,851	53,930,037	20	2% من الموجودات
مصاريف قضائية	1,116,714,096	22,334,282	16	2% من الموجودات
مصروف ضريبة الدخل	3,951,430,747	79,028,615	27	2% من الموجودات
الإجمالي = 38	7,674,371,250,753	153,487,425,012	720	

المصدر: من إعداد الباحث استناداً إلى أوراق عمل المصرف Y4 قيد التدقيق

يبين الجدول رقم (٣٥) قيام المدققين الذين لديهم مستوى جيد في تنفيذ جلسات العصف الذهني العاملين في شركة التدقيق (G) بتحديد مستويات الأهمية النسبية بناءً على خبرتهم السابقة بالمصرف قيد التدقيق واستناداً إلى الإجراءات التحليلية المنفذة ب ٢٪ من إجمالي قيمة موجودات المصرف ثم القيام بتخصيص قيمة الأهمية النسبية على عينة عشوائية من بيانات القوائم المالية استناداً إلى الوزن النسبي لرصيد كل حساب حيث أسهموا بتوليد (٧٢٠) فكرة حول حسابات تم اعتبارها مهمة نسبياً وبلغ عدد تلك الحسابات (٣٨) حساب.

وبالنتيجة يمكن القول إن المدققين العاملين في شركة التدقيق (D) الذين لديهم مستوى فعال في تنفيذ جلسات العصف الذهني بتحديد مستويات الأهمية أكثر دقة حيث أسهموا بتوليد (٢٥٤٠) فكرة حول حسابات تم اعتبارها مهمة نسبياً والبالغ عددها (٩٥) حساب، أما المدققين العاملين في شركة التدقيق (G) الذين لديهم مستوى جيد في تنفيذ جلسات العصف الذهني أسهموا بتوليد (٧٢٠) فكرة حول حسابات تم اعتبارها مهمة نسبياً وبلغ عدد تلك الحسابات (٣٨) حساب. أي أن الحكم المتخذ في الشركة هو أدق وأشمل.

4-2-2-2-7- ترشيد الحكم المهني المتعلق بتقييم مخاطر التحريفات الجوهرية:

تنفيذاً لمتطلبات معيار التدقيق الدولي رقم (٣١٥) الذي ألزم المدققين بمناقشة قابلية تعرض البيانات الواردة في القوائم المالية لتحريف جوهري ناتج عن الخطأ أو الاحتيال وتطبيق إطار تقييم البيانات المالية الملائم على حقائق وظروف الشركة، بالإضافة لما جاء في المعيار (٢٤٠) بضرورة قيام المدققين بتحديد عوامل خطر الاحتيال عند تقدير مخاطر التحريفات الجوهرية من خلال ممارسة

حكمهم المهني في تحديد طبيعة وتوقيت ومدى اختبارات الكشف عن الاحتيال. وفيما يلي نعرض نتائج إجراءات شركتي التدقيق لتقييم مخاطر التحريفات الجوهرية:

الجدول رقم (36) نتائج مخاطر التحريفات الجوهرية للمصرف (Y1) من قبل المدققين العاملين لدى شركة التدقيق (D)

الذين لديهم مستوى (فعال) في تنفيذ جلسات العصف الذهني

اسم الحساب	القيمة	عدد الأفكار المتولدة	نوع التحريف
موجودات مالية بالقيمة العادلة	3,284,633,996	22	إمكانية وجود احتيال
صافي موجودات قيد الاستثمار	1,485,502,647	23	إمكانية وجود احتيال
موجودات مقتناة بغرض المراجعة	1,430,092,647	44	إمكانية وجود احتيال
استثمارات عقارية	17,570,000,000	38	إمكانية وجود خطأ
تحسينات على العقارات	4,261,181,749	30	إمكانية وجود احتيال
تجهيزات المكاتب	5,539,278,337	33	إمكانية وجود احتيال
أجهزة الكمبيوتر	1,580,154,543	35	إمكانية وجود احتيال
مشاريع قيد التنفيذ	32,922,333,339	46	إمكانية وجود احتيال
موجودات غير ملموسة	759,929,466	46	إمكانية وجود خطأ
أصول حق استخدام	1,327,253,271	44	إمكانية وجود خطأ
موجودات ضريبية مؤجلة	4,735,271	40	إمكانية وجود خطأ
مخزون طوابع وقرطاسية	100,107,390	33	إمكانية وجود احتيال
تأمينات مدفوعة للغير	3,500,000	30	إمكانية وجود خطأ
حسابات جارية وتحت الطلب خارج سورية	4,056,562,978	13	إمكانية وجود احتيال
الحسابات الجارية للعملاء	404,239,448,802	16	إمكانية وجود خطأ
تأمينات نقدية	2,262,345,761,123	26	إمكانية وجود خطأ
تأمينات اعتمادات وكفالات وسحوبات واردة	1,668,130,659,348	22	إمكانية وجود خطأ
تأمينات مقابل اعتمادات وكفالات صادرة	26,506,942,609	30	إمكانية وجود خطأ
تأمينات ذمم البيوع المؤجلة وذمم التمويلات	1,555,127,636	34	إمكانية وجود احتيال
تأمينات تعهدات التصدير - مشتركة	564,889,708,061	22	إمكانية وجود احتيال
تأمينات أخرى	1,263,323,469	36	إمكانية وجود خطأ
مخصصات متنوعة	17,439,700,265	41	إمكانية وجود احتيال
حوالات وأوامر الدفع	36,852,148,366	38	إمكانية وجود احتيال
نفقات مستحقة غير مدفوعة	28,809,159,434	26	إمكانية وجود احتيال
مبالغ معلقة مع بنوك أخرى	87,181,724,756	26	إمكانية وجود احتيال
مستحق لجهات حكومية	1,121,119,788	18	إمكانية وجود خطأ
مستحقات أرباح المساهمين	187,347,208	23	إمكانية وجود احتيال
ذمم دائنة أخرى	1,830,601,316	22	إمكانية وجود خطأ
حسابات الاستثمار المطلقة	800,674,580,059	36	إمكانية وجود احتيال
الوكالات الاستثمارية	204,736,807,976	30	إمكانية وجود احتيال
احتياطي مخاطر الاستثمار	8,223,506,236	41	إمكانية وجود احتيال
احتياطي معدل الأرباح	7,319,023,833	39	إمكانية وجود احتيال
رأس المال المكتتب	12,000,000,000	22	إمكانية وجود خطأ
احتياطي القيمة العادلة للاستثمارات العقارية	17,771,941,696	38	إمكانية وجود احتيال
احتياطي خاص	15,000,000,000	22	إمكانية وجود خطأ
احتياطي قانوني	7,500,000,000	22	إمكانية وجود خطأ

الأرباح المدورة غير المحققة	568,075,899,510	39	إمكانية وجود احتيال
الأرباح المدورة المحققة	29,390,896,085	38	إمكانية وجود احتيال
أرباح فروقات القطع الأجنبي	28,202,627,953	40	إمكانية وجود احتيال
أرباح ناتجة عن تقييم مركز القطع البنوي	374,239,676,984	30	إمكانية وجود احتيال
إيرادات أخرى	12,327,655	22	إمكانية وجود احتيال
رواتب ومنافع وعلاوات الموظفين	19,025,914,014	21	إمكانية وجود خطأ
مساهمة البنك في الضمان الاجتماعي	161,689,768	23	إمكانية وجود احتيال
مصاريف تدريب وسفر	44,328,168	40	إمكانية وجود احتيال
نفقات طبية	313,464,707	31	إمكانية وجود احتيال
استهلاكات وإطفاءات	2,247,336,810	22	إمكانية وجود خطأ
مصاريف إدارية - صرافات آلية	5,012,097	40	إمكانية وجود خطأ
مصاريف أنظمة معلومات	71,826,223	25	إمكانية وجود خطأ
مصاريف استشارات	2,650,867,693	22	إمكانية وجود احتيال
إطفاء أصول حق استخدام	1,808,800,874	20	إمكانية وجود احتيال
مصاريف التنظيف والضيافة	904,759,398	30	إمكانية وجود احتيال
مصاريف وقود	3,396,598,157	33	إمكانية وجود احتيال
مصاريف صيانة	1,120,825,053	38	إمكانية وجود احتيال
مصاريف طباعة وقرطاسية	637,986,809	38	إمكانية وجود احتيال
مصاريف إعلان ومعارض	442,624,449	40	إمكانية وجود احتيال
تعويضات مجلس الإدارة ومصاريف الهيئة العامة	1,935,155,707	36	إمكانية وجود احتيال
مصاريف تأمين	232,549,695	32	إمكانية وجود احتيال
رسوم وأعباء حكومية	638,138,837	35	إمكانية وجود خطأ
تعويضات هيئة الرقابة الشرعية	245,087,719	36	إمكانية وجود احتيال
تبرعات	182,545,872	20	إمكانية وجود احتيال
مصاريف قضائية	1,624,289,534	34	إمكانية وجود احتيال
مصاريف سفر ومواصلات واستضافة	556,056,959	36	إمكانية وجود احتيال
مصرف ضريبة الدخل	6,873,591,030	22	إمكانية وجود خطأ
ضريبة ريع رؤوس الأموال الناجمة عن أعمال البنك في الخارج	425,326,997	188	إمكانية وجود خطأ
الإجمالي = 64	7,295,370,102,372	2138	

المصدر: من إعداد الباحث استناداً إلى أوراق عمل المصرف Y1 قيد التدقيق

يبين الجدول رقم (٣٦) قيام المدققين العاملين في شركة التدقيق (D) الذين لديهم مستوى فعال في تنفيذ جلسات العصف الذهني بتقييم مخاطر التحريفات الجوهرية الناتجة عن الخطأ أو الاحتيال التي يمكن أن تحتويها البيانات المالية للمصرف (Y1) بناءً على خبرتهم السابقة بالمصرف قيد التدقيق واستناداً إلى خبرتهم ومعرفتهم السابقة بتدقيق بيانات مماثلة بالإضافة لممارستهم لمستويات مرتفعة من الشك المهني من خلال تبادل الأفكار في تقييم تلك المخاطر حيث بلغت إجمالي الأفكار التي تم توثيقها خلال عملية التدقيق ب (٢١٣٨) فكرة أدت إلى اختيار (٦٤) حساب تم تقييم إمكانية

تعرضهم لمخاطر تحريفات جوهرية، منها (٢٢) حساب مرتبط بإمكانية احتوائه على أخطاء ومنها (٤٢) مرتبط بإمكانية احتوائه على احتيال ناتج عن استغلال ظروف وفرص ودوافع معينة.

الجدول رقم (37) نتائج مخاطر التحريفات الجوهرية للمصرف (Y4) من قبل المدققين العاملين لدى شركة التدقيق (G)

الذين لديهم مستوى (جيد) في تنفيذ جلسات العصف الذهني

اسم الحساب	القيمة	عدد الأفكار المتولدة	نوع التحريف
نقد وأرصدة لدى المصرف المركزي	1,210,120,451,808	10	إمكانية وجود خطأ
إيداعات وحسابات استثمار لدى مصارف أو مؤسسات مصرفية لمدة ثلاثة أشهر أو أقل	440,513,320,120	14	إمكانية وجود خطأ
إيداعات وحسابات استثمار لدى مصارف أو مؤسسات مصرفية لمدة ثلاثة أشهر أو أقل	41,201,420,320	16	إمكانية وجود خطأ
ذمم البيوع المؤجلة وأرصدة الأنشطة التمويلية	321,125,420,036	20	إمكانية وجود احتيال
موجودات ثابتة	51,521,678,651	21	إمكانية وجود احتيال
مشاريع قيد التنفيذ	66,632,125,945	33	إمكانية وجود احتيال
موجودات أخرى	17,751,456,951	20	إمكانية وجود خطأ
مصاريف مدفوعة مقدماً	6,521,457,845	33	إمكانية وجود احتيال
مدينون مختلفون	621,745,854,120	20	إمكانية وجود خطأ
وديعة مجمدة لدى مصرف سورية المركزي	44,984,102,450	17	إمكانية وجود خطأ
إيداعات وحساب استثمار مصارف ومؤسسات مالية	1,512,654,781,023	16	إمكانية وجود احتيال
الحسابات الجارية للعملاء	312,451,751,469	15	إمكانية وجود خطأ
تأمينات نقدية	1,066,652,124,851	14	إمكانية وجود احتيال
مخصصات متنوعة	63,783,441,243	14	إمكانية وجود احتيال
مخصصات ضريبية	4,346,461,374	15	إمكانية وجود احتيال
مطلوبات أخرى	178,612,521,489	20	إمكانية وجود احتيال
مبالغ معلقة مع بنوك أخرى	73,850,369,258	21	إمكانية وجود احتيال
مستحق لجهات حكومية	1,021,717,321	11	إمكانية وجود خطأ
حسابات الاستثمار المطلقة	551,852,743,620	32	إمكانية وجود احتيال
حسابات التوفير لأجل	120,741,621,125	30	إمكانية وجود خطأ
الوكالات الاستثمارية	114,621,452,487	30	إمكانية وجود احتيال
رأس المال المكتتب	14,000,000,000	28	إمكانية وجود خطأ
احتياطي القيمة العادلة للاستثمارات العقارية	14,851,025,341	24	إمكانية وجود احتيال
أرباح فروقات القطع الأجنبي	18,620,651,147	18	إمكانية وجود احتيال
أرباح ناتجة عن تقييم مركز القطع البنوي	512,124,521,369	23	إمكانية وجود احتيال
رواتب ومنافع وعلاوات الموظفين	16,651,452,258	20	إمكانية وجود خطأ
مساهمة البنك في الضمان الاجتماعي	212,320,253	19	إمكانية وجود احتيال
مصاريف وقود	2,696,501,851	20	إمكانية وجود احتيال
مصاريف قضائية	1,116,714,096	16	إمكانية وجود احتيال
مصروف ضريبة الدخل	3,951,430,747	17	إمكانية وجود خطأ
الإجمالي = 30	7,405,815,293,186	607	

المصدر: من إعداد الباحث استناداً إلى أوراق عمل المصرف Y4 قيد التدقيق

يبين الجدول رقم (٣٧) قيام المدققين العاملين في شركة التدقيق (G) الذين لديهم مستوى جيد في تنفيذ جلسات العصف الذهني بتقييم مخاطر التحريفات الجوهرية الناتجة عن الخطأ أو الاحتيال التي يمكن أن تحتويها البيانات المالية للمصرف (Y4) بناءً على خبرتهم السابقة بالمصرف قيد التدقيق واستناداً إلى خبرتهم ومعرفتهم السابقة بتدقيق بيانات مماثلة بالإضافة لممارستهم لمستويات جيدة من الشك المهني من خلال تبادل الأفكار في تقييم تلك المخاطر حيث بلغت إجمالي الأفكار التي تم توثيقها خلال عملية التدقيق ب (٦٠٧) فكرة أدت إلى اختيار (٣٠) حساب تم تقييم إمكانية تعرضهم لمخاطر تحريفات جوهرية، منها (١٢) حساب مرتبط بإمكانية احتوائه على أخطاء ومنها (١٨) مرتبط بإمكانية احتوائه على احتيال ناتج عن استغلال ظروف وفرص ودوافع معينة واعتمد المدققين في تقييم مخاطر التحريفات الجوهرية بناءً على الأهمية النسبية لكل بند من البيانات.

وبالنتيجة يمكن القول إن الأفكار المتولدة من المدققين العاملين في الشركة (D) وبالبالغة (٢١٣٨) فكرة بما يخص تعرض البيانات لمخاطر التحريفات الجوهرية أدت لاختيار (٦٤) حساب أما الأفكار المتولدة عن المدققين العاملين في شركة التدقيق (G) وبالبالغة (٦٠٧) فكرة أدت لاختيار (٣٠) حساب أي أن حكم المدققين في الشركة (D) سيكون أدق وأشمل.

من خلال نتائج التحليل السابقة فإنه يمكننا تحديد مقارنة الحكم المهني الصادر عن شركتي التدقيق

جدول رقم (38) نتائج مساهمة الشركة (D) و (G) في توليد الأفكار والنتائج المتحصل عليها بالنسبة لكل حكم مهني

نتائج شركة التدقيق G			نتائج شركة التدقيق D			نوع الحكم
النسبة المئوية للأفكار	النتائج المتحصل عليها	عدد الأفكار المتولدة	النسبة المئوية للأفكار	النتائج المتحصل عليها	عدد الأفكار المتولدة	
30.14%	41	1374	16.01%	91	1801	تقييم مدى كفاية وفعالية نظام الرقابة الداخلية
4.56%	11	208	7.41%	83	834	تقييم أرصدة التقديرات المحاسبية
9.19%	29	419	6.43%	78	723	تنفيذ الإجراءات التحليلية
20.21%	232	921	22.58%	836	2,540	تقييم مدى كفاية وصلاحيّة أدلة الإثبات
6.78%	7	309	5.99%	13	675	تقييم مدى قدرة المنشأة على الاستمرارية

تقييم حدود الأهمية النسبية	2,540	95	%22,58	720	38	%15.8
تقييم مخاطر التحريفات الجوهرية	2138	64	%19,00	607	30	%13.32
الإجمالي	11,251	1,260	%100	4,558	388	%100

المصدر من إعداد الباحث

يوضح الجدول رقم (٣٨) نتائج مساهمة الشركة الشركتين (D) و (G) في توليد الأفكار والنتائج المتحصل عليها بالنسبة لكل حكم مهني وفق الآتي:

١- بالنسبة لتقييم مدى كفاية وفعالية نظام الرقابة الداخلية: أسهم المدققين الذين لديهم مستوى فعال في تنفيذ جلسات العصف الذهني والعاملين في شركة التدقيق (D) في توليد (١٨٠١) فكرة حول عناصر الرقابة الداخلية مما أدى لاكتشاف (٩١) انحراف بينما أسهم المدققين الذين لديهم مستوى جيد في تنفيذ جلسات العصف الذهني والعاملين في شركة التدقيق (G) في توليد (١٣٧٤) فكرة حول عناصر الرقابة الداخلية مما أدى لاكتشاف (٤١) انحراف وبالتالي فالحكم الصادر عن الشركة (D) أدق وأشمل.

٢- بالنسبة لتقييم أرصدة التقديرات المحاسبية: أسهم المدققين الذين لديهم مستوى فعال في تنفيذ جلسات العصف الذهني والعاملين في شركة التدقيق (D) في توليد (٨٣٤) فكرة حول عناصر معقولة أرصدة التقديرات المحاسبية مما أدى لاكتشاف (٨٣) انحراف بينما أسهم المدققين الذين لديهم مستوى جيد في تنفيذ جلسات العصف الذهني والعاملين في شركة التدقيق (G) في توليد (٢٠٨) فكرة حول معقولة أرصدة التقديرات المحاسبية مما أدى لاكتشاف (١١) انحراف وبالتالي فالحكم الصادر عن الشركة (D) أدق وأشمل.

٣- بالنسبة لتنفيذ الإجراءات التحليلية: أسهم المدققين الذين لديهم مستوى فعال في تنفيذ جلسات العصف الذهني والعاملين في شركة التدقيق (D) في توليد (٧٢٣) فكرة حول الإجراءات التحليلية مما أدى لتنفيذ (٧٨) إجراء بينما أسهم المدققين الذين لديهم مستوى جيد في تنفيذ جلسات العصف الذهني والعاملين في شركة التدقيق (G) في توليد (٤١٩) فكرة حول

الإجراءات التحليلية مما أدى لتنفيذ (٢٩) إجراء وبالتالي فالحكم الصادر عن الشركة (D) أدق وأشمل لأنه تم استخدام عدد أكبر من الإجراءات التي تؤكد دقة وصحة القوائم المعروضة.

٤- بالنسبة لتقييم مدى كفاية وصلاحيّة أدلة الإثبات: أسهم المدققين الذين لديهم مستوى فعال في تنفيذ جلسات العصف الذهني والعاملين في شركة التدقيق (D) في توليد (٢٥٤٠) فكرة حول أدلة الإثبات المطلوب جمعها مما أدى لجمع (٨٣٦) دليل بينما أسهم المدققين الذين لديهم مستوى جيد في تنفيذ جلسات العصف الذهني والعاملين في شركة التدقيق (G) في توليد (٩٢١) فكرة حول أدلة الإثبات المطلوب جمعها مما أدى لجمع (٢٣٢) دليل وبالتالي فالحكم الصادر عن الشركة (D) أدق وأشمل لأنه جمع كميات كبيرة ومتنوعة من الأدلة ومن عدة مصادر.

٥- بالنسبة لتقييم مدى قدرة المنشأة على الاستمرارية: أسهم المدققين الذين لديهم مستوى فعال في تنفيذ جلسات العصف الذهني والعاملين في شركة التدقيق (D) في توليد (٦٧٥) فكرة حول قدرة المنشأة قيد التدقيق على الاستمرار بعملها مما أدى لتحديد (١٣) خطر يهدد استمراريّتها بينما أسهم المدققين الذين لديهم مستوى جيد في تنفيذ جلسات العصف الذهني والعاملين في شركة التدقيق (G) في توليد (٣٠٩) فكرة حول قدرة المنشأة قيد التدقيق على الاستمرار بعملها مما أدى لتحديد (٧) أخطار يهدد استمراريّتها وبالتالي فالحكم الصادر عن الشركة (D) أدق وأشمل لأنه تناول عدد أكبر من الظروف والأحداث.

٦- بالنسبة لتقييم حدود الأهمية النسبية: أسهم المدققين الذين لديهم مستوى فعال في تنفيذ جلسات العصف الذهني والعاملين في شركة التدقيق (D) في توليد (٢٥٤٠) فكرة حول تقييم البنود ذات الأهمية النسبية للمدقق وللجمهور مما أدى لتحديد (٩٥) حساب ذو أهمية نسبية، بينما أسهم المدققين الذين لديهم مستوى جيد في تنفيذ جلسات العصف الذهني والعاملين في شركة التدقيق (G) في توليد (٧٢٠) فكرة حول تقييم البنود ذات الأهمية النسبية للمدقق

وللجمهور مما أدى لتحديد (٣٨) حساب ذو أهمية نسبية وبالتالي فالحكم الصادر عن الشركة (D) أدق وأشمل لأنه حدد الأهمية النسبية لعدد أكبر من البنود.

٧- بالنسبة لتقييم مخاطر التحريفات الجوهرية: أسهم المدققين الذين لديهم مستوى فعال في تنفيذ جلسات العصف الذهني والعاملين في شركة التدقيق (D) في توليد (٢١٣٨) فكرة حول تقييم مخاطر التحريفات الجوهرية الناتجة عن الخطأ أو الاحتيال مما أدى لتحديد (٦٤) حساب يمكن تعرضها لتلك المخاطر، بينما أسهم المدققين الذين لديهم مستوى جيد في تنفيذ جلسات العصف الذهني والعاملين في شركة التدقيق (G) في توليد (٦٠٧) فكرة لتقييم مخاطر التحريفات الجوهرية الناتجة عن الخطأ أو الاحتيال مما أدى لتحديد (٣٠) حساب يمكن تعرضها لتلك المخاطر وبالتالي فالحكم الصادر عن الشركة (D) أدق وأشمل لأنه حدد عدد أكبر من الحسابات التي سيتم بذل المزيد من الشك المهني في تدقيقها والأكيد على صدق عرضها.

بناء على ما سبق يمكن القول أن كل نوع من أنواع الأحكام المهنية السابقة كان ترشيده ودقة اتخاذه مرتبط بكمية الأفكار المتولدة من فريق التدقيق كونها تساعد المدققين في التعرف على عدة جوانب مرتبطة بذلك الحكم من خلال الاستفادة من خبرات المدققين ومهاراتهم ومعارفهم.

جدول رقم (39) مساهمة الشركة (D) و (G) في النتائج الكاملة لتوليد الأفكار والنتائج المتحصل عليها بالنسبة لإجمالي الأحكام المهنية

مساهمة الشركة في عدد النتائج المتحصل عليها		مساهمة الشركة في توليد الأفكار		النتائج المتحصل عليها	كمية الأفكار الكلية	نوع الحكم
G	D	G	D			
%31.06	%68.94	%43.28	%56.72	132	3175	تقييم مدى كفاية وفعالية نظام الرقابة الداخلية الرقابة الداخلية
%11.70	%88.30	%19.96	%80.04	94	1,042	تقييم أرصدة التقديرات المحاسبية
%27.10	%72.90	%36.69	%63.31	107	1,142	تنفيذ الإجراءات التحليلية
%21.72	%78.28	%26.61	%73.39	1,068	3,461	تقييم مدى كفاية وصلاحيّة أدلة الإثبات
%35	%65	%31.40	%68.60	20	984	تقييم مدى قدرة المنشأة على الاستمرارية

تقييم حدود الأهمية النسبية	3,260	133	%77.91	%22.09	%71.43	%28.57
تقييم مخاطر التحريفات الجوهرية	2,745	94	%77.89	%22.11	%68.08	%31.92
الإجمالي	15,809	1,648				

المصدر من إعداد الباحث

يوضح الجدول رقم (٣٩) نتائج مساهمة الشركتين (D) و (G) في النتائج الكاملة لتوليد الأفكار والنتائج المتحصل عليها بالنسبة لإجمالي الأحكام المهنية لدى المصرفين (Y1-Y4):

١- بالنسبة لتقييم مدى كفاية وفعالية نظام الرقابة الداخلية: تم جمع (٣١٧٥) فكرة من كلا الشركتين حول عناصرها واحتلت المركز الثالث من حيث عدد الأفكار المتولدة خلال مراحل عمليات التدقيق حيث أنتجت الشركة (D) نسبة (٥٦,٧٢%) منها أدت إلى المساهمة ب(٦٨.٩٤%) من النتائج المتحصل عليها بينما أسهمت الشركة (G) ب (٤٣,٢٨%) من الأفكار و (٣١,٠٦%) من النتائج.

٢- بالنسبة لتقييم أرصدة التقديرات المحاسبية: تم جمع (١٠٤٢) فكرة من كلا الشركتين حول عناصرها واحتلت المركز السادس من حيث عدد الأفكار المتولدة خلال مراحل عمليات التدقيق حيث أنتجت الشركة (D) نسبة (٨٠,٠٤%) منها أدت إلى المساهمة ب (٨٨.٣٠%) من النتائج المتحصل عليها بينما أسهمت الشركة (G) ب (١٩,٩٦%) من الأفكار و (١١,٧٠%) من النتائج.

٣- بالنسبة لتنفيذ الإجراءات التحليلية: تم جمع (١١٤٢) فكرة من كلا الشركتين حول عناصرها واحتلت المركز الخامس من حيث عدد الأفكار المتولدة خلال مراحل عمليات التدقيق حيث أنتجت الشركة (D) نسبة (٦٣,٣١%) منها أدت إلى المساهمة ب (٧٢.٩٠%) من النتائج المتحصل عليها بينما أسهمت الشركة (G) ب (٣٦,٦٩%) من الأفكار و (٢٧,١٠%) من النتائج.

٤- بالنسبة لتقييم مدى كفاية وصلاحيّة أدلة الإثبات: تم جمع (٣٤٦١) فكرة من كلا الشركتين حول عناصرها واحتلت المركز الأول من حيث عدد الأفكار المتولدة خلال مراحل عمليات التدقيق حيث أنتجت الشركة (D) نسبة (٧٣,٣٩%) منها أدت إلى المساهمة ب (٧٨.٢٨%) من

النتائج المتحصل عليها بينما أسهمت الشركة (G) ب (٢٦,٦١%) من الأفكار و (٢١,٧٢%) من النتائج.

٥- بالنسبة لتقييم مدى قدرة المنشأة على الاستمرارية: تم جمع (٩٨٤) فكرة من كلا الشركتين حول عناصرها واحتلت المركز السابع من حيث عدد الأفكار المتولدة خلال مراحل عمليات التدقيق حيث أنتجت الشركة (D) نسبة (٦٨,٦٠%) منها أدت إلى المساهمة ب (٦٥%) من النتائج المتحصل عليها بينما أسهمت الشركة (G) ب (٣١,٤٠%) من الأفكار و (٣٥%) من النتائج.

٦- بالنسبة لتقييم حدود الأهمية النسبية: تم جمع (٣٢٦٠) فكرة من كلا الشركتين حول عناصرها واحتلت المركز الثاني من حيث عدد الأفكار المتولدة خلال مراحل عمليات التدقيق حيث أنتجت الشركة (D) نسبة (٧٧,٩١%) منها أدت إلى المساهمة ب (٧١,٤٣%) من النتائج المتحصل عليها بينما أسهمت الشركة (G) ب (٢٢,٠٩%) من الأفكار و (٢٨,٥٧%) من النتائج.

٧- بالنسبة لتقييم مخاطر التحريفات الجوهرية: تم جمع (٢٧٤٥) فكرة من كلا الشركتين حول عناصرها واحتلت المركز الثالث من حيث عدد الأفكار المتولدة خلال مراحل عمليات التدقيق حيث أنتجت الشركة (D) نسبة (٧٧,٨٩%) منها أدت إلى المساهمة ب (٦٨,٠٨%) من النتائج المتحصل عليها بينما أسهمت الشركة (G) ب (٢٢,١١%) من الأفكار و (٣١,٩٢%) من النتائج.

بناء على ما سبق يمكن القول أن دقة اتخاذ القرار بخصوص كل نوع من أنواع الأحكام المهنية السابقة مرتبط بفاعلية تنفيذ جلسات العصف الذهني من قبل فريق التدقيق في كلا الشركتين كون توليد أكبر كمية من الأفكار تساعد المدققين في التعرف على عدة جوانب مرتبطة بذلك الحكم من خلال الاستفادة من خبرات المدققين ومهاراتهم ومعارفهم وهذا ما هو واضح من نتائج الشركة (D) التي تنفذها بشكل فعال.

4-2-2-2-3- التحليل الوصفي للمتغير التابع والفقرات التابعة له:

4-2-2-2-1- التحليل الوصفي لخصائص وجود فجوة توقعات التدقيق:

جدول رقم (40) مدى توافر خصائص وجود فجوة توقعات التدقيق لدى أفراد مجتمع الدراسة

الترتيب	معامل الاختلاف %	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	العدد	خصائص وجود فجوة توقعات التدقيق
3	13%	0.698	4.83	52	الشك في استقلال وحياد مدققي الحسابات
6	20%	0.863	4.30	52	نقص الكفاءة المهنية للمدققين
1	8%	0.539	5.52	52	عدم التحديد الواضح لدور المدقق في المجتمع ومسؤولياته
4	16%	0.722	4.44	52	قصور نظام الرقابة الذاتية في مهنة التدقيق
2	12%	0.623	4.97	52	عدم اكتشاف المدققين للاحتيال والأخطاء ووجود عقود وارتباطات غير نظامية
5	18%	0.819	4.33	52	انخفاض جودة الأداء في التدقيق
	15%	0.710	4.73	52	متوسط خصائص وجود فجوة توقعات التدقيق

نلاحظ من الجدول السابق توافر خصائص وجود فجوة توقعات التدقيق لدى أفراد مجتمع الدراسة، فقد بلغ المتوسط الحسابي لإجمالي خصائص وجود فجوة توقعات التدقيق الستة (٤.٧٣)، مع ملاحظة الاختلاف بدرجات الخصائص الستة حيث أن خاصية عدم التحديد الواضح لدور المدقق في المجتمع ومسؤولياته تعتبر أكثر الخصائص توفراً فقد بلغ متوسطها الحسابي (٥.٥٢)، وخاصية نقص الكفاءة المهنية للمدققين أقل الخصائص توفراً حيث بلغ متوسطها الحسابي (٤.٣٠) بين مدققي الحسابات في سورية.

ولدى حساب معامل الاختلاف لخصائص وجود فجوة توقعات التدقيق تبين أن معامل الاختلاف لخاصية الشك في استقلال وحياد مدققي الحسابات بلغ ١٣٪، ومعامل الاختلاف لخاصية نقص الكفاءة المهنية للمدققين بلغ ٢٠٪، وكذلك معامل الاختلاف لخاصية عدم التحديد الواضح لدور المدقق في المجتمع ومسؤولياته قد بلغ ٨٪، أما خاصية قصور نظام الرقابة الذاتية في مهنة التدقيق فقد بلغ معامل الاختلاف ١٦٪، وخاصية عدم اكتشاف المدققين للاحتيال والأخطاء ووجود عقود

وارتباطات غير نظامية ١٢٪، وأخيراً خاصية انخفاض جودة الأداء في التدقيق ١٥٪ وهذا يعكس وجود تشتت في مقدرة المدققين على تضيق فجوة توقعات التدقيق في الشركات محل التدقيق.

وبناءً عليه يرى الباحث أنه من الطبيعي أن يوجد اختلاف في تضيق فجوة توقعات التدقيق بين المدققين والمستفيدين من خدماتهم، إضافة لتباين مهارات المدققين واختلافهم في الجانب التعليمي والعملية والتخصصي، حيث أن خبرة المدقق ومهاراته وبذل العناية المهنية اللازمة والالتزام بمعايير التدقيق الدولية وقواعد السلوك المهني يلعب دوراً جوهرياً في تضيق هذه الفجوة إلى أدنى حد ممكن.

4-2-2-2-3-2- التحليل الوصفي لخاصية الشك في استقلال وحياد مدققي الحسابات على مستوى كل شركة:

الجدول رقم (41) التحليل الوصفي لخاصية الشك في استقلال وحياد مدققي الحسابات على مستوى كل شركة

	المتوسط الحسابي لمجتمع الدراسة							خاصية الشك في استقلال وحياد مدققي الحسابات	
	شركة G	شركة F	شركة E	شركة D	شركة C	شركة B	شركة A		
1	3.72	4.49	4.40	5.85	4.29	4.77	5.01	عدم القيام بخدمات أخرى للعميل غير عمليات التدقيق (كالخدمات الضريبية وتصميم النظم المحاسبية والاستشارات).	
2	3.84	4.31	4.35	5.02	4.30	4.21	5.00	لا أقبل تفسيرات إدارة العميل إذا كانت تتناقض مع بعضها حتى لو تم منحي مزايا أو فرص استثمارية ذات منافع حالية أو مستقبلية.	
3	4.56	5.42	4.60	5.62	4.89	5.05	4.99	تعيين المدقق وعزله وتحديد أتعابه يتم عن طريق لجان التدقيق أو الهيئات العامة للشركة ولا يوجد علاقة للإدارة التنفيذية بذلك.	
4	3.99	4.65	4.03	4.87	3.51	4.32	4.87	حرية المدققين في اختيار إجراءات التدقيق وعدم القبول بتخفيض قيمة أتعاب التدقيق في سبيل الحصول على عقود التدقيق.	
5	4.12	4.31	4.98	5.34	4.25	4.18	4.80	عدم الاستجابة لضغوط إدارة العميل، وعدم وجود علاقات قرابة بين أفراد شركة التدقيق معها فضلاً عن عدم امتلاكهم لأسهم في الشركة موضع التدقيق.	
	4.05	4.64	4.47	5.34	4.25	4.51	4.93	الإجمالي	

نلاحظ من الجدول السابق أن الشركة **D** تتوافر لديها خاصية الاستقلالية لمدققي الحسابات أكثر من الشركات الأخرى، حيث بلغ متوسط توافر تلك الخاصية (٥.٣٤)، في حين بلغ أقل متوسط (٤.٠٥) للشركة **G**، أما متوسط توافر الخاصية لبقية الشركات فكان مستواه بين الشركتين **D, G**.

4-2-2-3- التحليل الوصفي لخاصية نقص الكفاءة المهنية للمدققين على مستوى كل شركة:

الجدول رقم (42) التحليل الوصفي لخاصية نقص الكفاءة المهنية للمدققين على مستوى كل شركة

	خاصية نقص الكفاءة المهنية للمدققين	المتوسط الحسابي لمجتمع الدراسة						
		شركة A	شركة B	شركة C	شركة D	شركة E	شركة F	شركة G
1	امتلاك شركة التدقيق لفريق من المدققين من ذوي التأهيل العلمي الأكاديمي والمهني.	5.40	5.39	5.22	5.70	5.18	4.93	4.54
2	امتلاك فريق التدقيق للمهارات والمعرفة والتخصص الدقيق في مجال صناعة العميل.	4.43	4.33	4.18	4.91	4.00	4.01	4.15
3	إلزام شركات التدقيق لمدققيها بإجراء دورات تدريبية بشكل مستمر في مجال المحاسبة والتدقيق.	5.02	5.00	4.29	5.57	4.71	4.10	4.32
4	امتلاك فريق التدقيق لشهادات مهنية دولية مثل (CPA-CMA-CIA).	4.43	4.41	4.30	4.99	4.26	4.18	3.11
5	استمرار فريق التدقيق مع شركة التدقيق لمدة أكثر من ٧ سنوات.	4.18	4.21	4.10	4.66	3.89	3.71	3.33
	الإجمالي	4.69	4.67	4.42	5.17	4.41	4.19	3.89

نلاحظ من الجدول السابق أن الشركة **D** تتوافر لديها خاصية الكفاءة المهنية للمدققين أكثر من الشركات الأخرى حيث بلغ متوسط توافر تلك الخاصية (٥.١٧)، في حين بلغ أقل متوسط (٣.٨٩) للشركة **G**، أما بقية الشركات فكان مستوى توافر الخاصية بين الشركتين **D, G**، أي أن زيادة كفاءة المدققين مرتبطة بحصولهم على شهادات علمية ومهنية وفهم لبيئة وتخصص العميل بالإضافة لتطوير الذات المستمر لمواكبة كافة الأساليب والتغيرات في مهنة المحاسبة والتدقيق.

4-3-2-2-2-4- التحليل الوصفي لخاصية عدم التحديد الواضح لدور المدقق في المجتمع ومسؤولياته على مستوى كل شركة:

الجدول رقم (43) التحليل الوصفي لخاصية عدم التحديد الواضح لدور المدقق في المجتمع ومسؤولياته على مستوى كل شركة

	خاصية عدم التحديد الواضح لدور المدقق في المجتمع ومسؤولياته	المتوسط الحسابي لمجتمع الدراسة						
		شركة A	شركة B	شركة C	شركة D	شركة E	شركة F	شركة G
1	فهم عملاء شركة التدقيق والمستفيدين من تقرير التدقيق لمهام المدققين وواجباتهم ومسؤولياتهم.	5.35	4.99	4.85	5.22	4.63	4.73	4.53
2	كتاب الارتباط مع عملاء على التدقيق يتضمن بنود واضحة تحدد واجبات ومهام شركة التدقيق بشكل كامل ومفهوم.	5.33	5.90	4.81	5.88	4.76	4.11	4.22
3	الالتزام بإرشادات الجهات الإشرافية على مهنة التدقيق في سورية حول دور مدقق الحسابات وواجباته.	5.50	5.30	5.12	5.30	5.40	3.91	4.89
4	الامتناع عن ارتباطات عمليات تدقيق بسبب سوء فهم الجهة الطالبة لخدمات التدقيق لدور ومسؤولية مدقق الحسابات.	4.38	4.33	5.20	4.88	4.33	3.53	3.90
5	عدم تلبية طلبات عملاء التدقيق لخدمات التدقيق في حال كانت لاعتبارات قانونية إلزامية فقط.	4.38	5.03	4.35	5.76	4.65	4.41	4.53
	الإجمالي	4.99	5.11	4.87	5.41	4.75	4.14	4.41

نلاحظ من الجدول السابق أن عقود وعملاء الشركة D تتوافر لديهم خاصية التحديد والفهم الواضح

لدور المدقق في المجتمع ومسؤولياته أكثر من الشركات الأخرى حيث بلغ متوسط توافر تلك الخاصية

(٥.٤١)، في حين بلغ أقل متوسط (٤.١٤) للشركة F، أما بقية الشركات فكان مستوى توافر

الخاصية بين الشركتين D, F.

4-3-2-2-2-5- التحليل الوصفي لخاصية قصور نظام الرقابة الذاتية في مهنة التدقيق على مستوى كل شركة:

الجدول رقم (44) التحليل الوصفي لخاصية قصور نظام الرقابة الذاتية في مهنة التدقيق على مستوى كل شركة

	خاصية قصور نظام الرقابة الذاتية في مهنة التدقيق	المتوسط الحسابي لمجتمع الدراسة						
		شركة A	شركة B	شركة C	شركة D	شركة E	شركة F	شركة G
1	امتلاك شركة التدقيق قسم لمراقبة جودة الأداء المهني للمدققين.	3.85	3.77	4.00	4.33	3.77	4.18	3.00

2	امتلاك شركة التدقيق قسم لمراقبة التزام المدققين بقواعد السلوك المهني وبتطبيق معايير التدقيق الدولية بشكل دقيق.	3.69	4.00	4.01	5.00	3.59	3.87	3.18
3	امتلاك الجهات الإشرافية على مهنة التدقيق في سورية على قسم خاص بها داخل شركة التدقيق لمراقبة جودة أداها.	3.45	3.03	3.75	3.81	3.44	3.69	3.02
4	احتفاظ شركة التدقيق بأوراق العمل وسجلات التدقيق والوثائق والمستندات والمصادقات الخاصة بالعملاء وأرشفتها بحيث يمكن الوصول إليها والحصول عليها عند الطلب.	4.88	4.31	4.21	5.89	4.51	4.22	3.89
5	قيام شركة التدقيق بالإفصاح عن محتوى تكوين فريق التدقيق واختصاصاتهم والإجراءات التي تم تنفيذها بحيث يمكن التأكد من دقتها وسلامتها.	5.24	4.85	4.64	5.25	4.70	4.75	4.06
	الإجمالي	4.22	3.99	4.12	4.86	4.00	4.14	3.43

نلاحظ من الجدول السابق أن الشركة D تتوافر لديها خاصية توفر نظام الرقابة الذاتية في المهنة بشكل أكثر من الشركات الأخرى حيث بلغ متوسط توافر تلك الخاصية (٤.٨٦)، في حين بلغ أقل متوسط (٤.٢٠) للشركة G، أما بقية الشركات فكان مستوى توافر الخاصية بين الشركتين D, G.

4-2-2-3-6- التحليل الوصفي لخاصية عدم اكتشاف المدققين للاحتيال والأخطاء ووجود عقود وارتباطات غير نظامية على مستوى كل شركة:

الجدول رقم (45) التحليل الوصفي لخاصية عدم اكتشاف المدققين للاحتيال والأخطاء ووجود عقود وارتباطات غير نظامية على مستوى كل شركة

	خاصية عدم اكتشاف المدققين للاحتيال والأخطاء ووجود عقود وارتباطات غير نظامية	المتوسط الحسابي لمجتمع الدراسة						
		شركة A	شركة B	شركة C	شركة D	شركة E	شركة F	شركة G
1	القيام بتدقيق شامل للقوائم المالية بهدف اكتشاف كل حالات الغش والخطأ.	4.00	4.01	3.87	5.21	4.01	3.65	3.41
2	العمل على اكتشاف التحريفات الجوهرية في البيانات المالية ومنع الخطأ والاحتيال والإبلاغ عن حالات التحريفات البسيطة.	4.73	4.00	4.00	4.99	4.03	4.23	3.19
3	القيام باكتشاف التصرفات غير القانونية للشركة والتي لا تؤثر على الحسابات والإبلاغ عنها والتي تعد خارج نطاق ومهام التدقيق.	4.61	4.12	3.84	4.59	4.01	3.99	3.22
4	الإبلاغ عن أي سلوك خطير للإدارة وتقييم مدى التزامها بالقوانين واللوائح والمسائل المرتبطة بها.	4.52	4.01	4.00	5.01	4.15	4.11	3.98

5	القيام بتدقيق البنود غير المالية والعقود التي تقوم بها الإدارة.	3.63	4.13	4.21	5.00	3.78	4.21	4.36
	الإجمالي	4.30	4.05	3.98	4.96	4.00	4.04	3.63

نلاحظ من الجدول السابق أن الشركة **D** تتوافر لديها خاصية اكتشاف المدققين للاحتيال والأخطاء ووجود عقود وارتباطات غير نظامية أكثر من الشركات الأخرى حيث بلغ متوسط توافر تلك الخاصية (٤.٩٦)، في حين بلغ أقل متوسط (٣.٦٣) للشركة **G**، أما بقية الشركات فكان مستوى توافر الخاصية بين الشركتين **D, G**. ونجد أن هذا المتوسط عالي لدى مجتمع الدراسة ويعود ذلك لإن غالبية الشركات التدقيق تلتزم بالتدقيق المرحلي مع العملاء وتقوم بسحب العينات بشكل دوري حتى أن بعضها قد يتوصل لسحب كامل للعينات والوصول للتدقيق الشامل عندما يجد أن العينات المسحوبة تحتوي أخطاء بهدف الحكم بشكل أدق على القوائم المالية وعد تحميله أي مسؤوليات قانونية من جهة ولإرضاء العميل من جهة أخرى.

4-2-2-2-3-7- التحليل الوصفي لخاصية انخفاض جودة الأداء في التدقيق على مستوى كل شركة:

الجدول رقم (46) التحليل الوصفي لخاصية انخفاض جودة الأداء في التدقيق على مستوى كل شركة

	خاصية انخفاض جودة الأداء في التدقيق	المتوسط الحسابي لمجتمع الدراسة						
		شركة A	شركة B	شركة C	شركة D	شركة E	شركة F	شركة G
1	ممارسة الشك المهني خلال كامل مراحل عملية التدقيق والقيام بالفحص المستمر عند كافة المستويات وتنويع مصادر الحصول على أدلة الإثبات الكافية والمناسبة.	4.99	4.68	4.88	5.88	4.51	4.75	4.00
2	القيام بتنفيذ مزيج من الإجراءات التحليلية الكمية وغير الكمية التي تسمح بإجراء عدد متنوع من الاختبارات.	4.77	4.50	4.88	5.59	4.54	4.34	4.11
3	استخدام وسائل تكنولوجيا المعلومات الحديثة في تنفيذ عملية التدقيق كونها توفر الوقت وتعالج أكبر كمية من العمليات وبدقة.	5.03	5.02	4.40	5.73	4.38	4.64	4.55

4	تحليل العلاقات المنطقية بين البيانات المالية وغير المالية والتركيز على الأمور الجوهرية وعدم إضاعة الوقت في الأمور غير الجوهرية.	4.28	4.19	4.18	5.29	4.73	4.50	4.78
5	زيادة فاعلية الاتصال مع مستخدمي البيانات المالية من خلال توسيع نطاق التقرير وزيادة الشفافية والتعليق على القضايا الجوهرية التي تهمهم والابتعاد عن إبداء الرأي.	4.63	4.56	4.99	5.19	4.50	4.23	4.12
	الإجمالي	4.74	4.59	4.67	5.54	4.53	4.49	4.31

نلاحظ من الجدول السابق أن الشركة **D** تتوافر لديها خاصية جودة الأداء في التدقيق أكثر من الشركات الأخرى حيث بلغ متوسط توافر تلك الخاصية (٥.٥٤)، في حين بلغ أقل متوسط (٤.٣١) للشركة **G**، أما بقية الشركات فكان مستوى توافر الخاصية بين الشركتين **D, G**.

4-2-2-2-8- قياس فاعلية تضيق فجوة توقعات التدقيق لمجتمع الدراسة على مستوى الخصائص كافة:

جدول رقم (47) قياس فاعلية تضيق فجوة توقعات التدقيق لمجتمع الدراسة

قياس مستوى فاعلية تضيق فجوة توقعات التدقيق						
الشركة التي يتبع لها الموظف	المتوسط	عدد الموظفين	الانحراف المعياري	أقل درجة	أعلى درجة	التقييم
A	139.37	7	14.899	123	162	فجوة توقعات بالتدقيق مقبولة
B	134.60	7	13.963	121	158	فجوة توقعات بالتدقيق مقبولة
C	131.52	7	13.258	112	150	فجوة توقعات بالتدقيق مقبولة
D	156.33	7	9.736	145	173	فجوة توقعات بالتدقيق مقبولة
E	130.82	7	19.643	106	160	فجوة توقعات بالتدقيق مقبولة
F	128.16	8	17.069	122	151	فجوة توقعات بالتدقيق مقبولة
G	118.62	9	20.189	89	148	فجوة توقعات بالتدقيق مقبولة
الإجمالي	134.20	52	15.537	89	173	فجوة توقعات بالتدقيق مقبولة

تشير النتائج السابقة إلى وجود تقارب في مستوى وجود فجوة توقعات التدقيق لدى شركات التدقيق الممثلة لمجتمع الدراسة، حيث بلغ متوسط درجات (١٣٤.٢٠) بمتوسط درجات فاعلية تتراوح بين

(١١٨.٦٢) و(١٥٦.٣٣) أي أن هذه الفجوة تقع ضمن مستوى مقبولة، حيث بلغت أعلى درجة تم

تسجيلها ١٧٣ في شركة D، وأدنى درجة تم تسجيلها ٨٩ في الشركة G.

وبناءً عليه يرى الباحث أن وجود فجوة توقعات التدقيق في مجتمع الدراسة أمر حتمي ليس في سورية فقط بل في كل دول العالم كون المستفيدين من خدمات التدقيق عدة أطراف وكل منهم ينظر إلى مخرجات ونتائج عمليات التدقيق بالطريقة التي تناسبه وتلبي متطلباته ورغباته ومن المستحيل تطابق هذه الرغبات والمتطلبات. بالتالي فإن هذه الفجوة هي فجوة غير صفرية لا يمكن إغلاقها بل يتم العمل دائماً على تقليصها قدر الإمكان. ومن خلال النتائج التي تحصلنا عليها ووفقاً لمقياس (Hurrt,2010) الذي تم اعتماده لقياسها استناداً على الأسباب الستة المتعارفة لحدوثها فإننا نجد أن مستوى وجودها ضمن البيئة السورية كانت ضمن مستوى مقبولة وهذا يدل على أن شركات التدقيق السبعة تحاول بشكل حثيث تضيق هذه الفجوة.

وبناءً على النتائج السابقة ومن خلال التحليل لعينة الدراسة المتمثلة بشركتي التدقيق D,G:

إن المدققين العاملين في الشركة (D) تتوفر لديهم خصائص تنفيذ جلسات العصف الذهني بفاعلية، وكانت أحكامهم المهنية الناتجة عن تنفيذ تلك الجلسات أدق وأشمل، بالإضافة لامتلاكهم خصائص تضيق فجوة توقعات التدقيق استناداً إلى الأسباب التي تؤدي لحدوثها بشكل أكبر. أي أن جلسات العصف الذهني تؤثر بشكل واضح من خلال ترشيد الحكم المهني للمدققين المتعلق ب (تقييم مدى كفاية وفعالية نظام الرقابة الداخلية، تقييم أرصدة التقديرات المحاسبية، تنفيذ الإجراءات التحليلية، تقييم مدى كفاية وصلاحيّة أدلة الإثبات، تقييم مدى قدرة المنشأة على الاستمرارية، حدود الأهمية النسبية، تقييم مخاطر التحريفات الجوهرية) في تضيق فجوة توقعات التدقيق وهذا ما سنجد أثره في المبحث الثالث.

المبحث الثالث: اختبار فروض الدراسة

يهدف هذا المبحث إلى اختبار فروض الدراسة التي تركز على تأثير استخدام جلسات العصف الذهني من قبل فريق التدقيق في ترشيد الحكم المهني للمدققين، وبالتالي تضيق فجوة توقعات التدقيق. وسيتم استخدام منهجية Baron and Kenny, 1986 لاختبار هذه الفروض، والتي تتضمن عدة خطوات إحصائية للتحقق من وجود علاقة سببية بين المتغيرات المدروسة، ودور المتغير الوسيط (ترشيد الحكم المهني) في هذه العلاقة. كما سيتم الاعتماد على برنامج AMOS لتحليل المسارات، والذي يُمكن من بناء نماذج إحصائية تُمثل العلاقات بين المتغيرات، وتقدير معاملات الانحدار، وتحديد نوع الوساطة (كاملة أو جزئية). ويهدف هذا الاختبار إلى تقديم دليل إحصائي يدعم أو يُفند صحة الفروض المطروحة، وبالتالي تحديد مدى فعالية استخدام جلسات العصف الذهني كأداة لتضييق فجوة توقعات التدقيق.

نستخدم منهجية Baron and Kenny وهي إحدى الطرق المستخدمة لاختبار الفرضيات التي تتضمن متغيرات وسيطة، حيث تتبع هذه المنهجية عدة خطوات لتحديد ما إذا كان المتغير الوسيط يعزز التأثير، كما تتضمن الخطوات النظرية مع المعادلات الرياضية المستخدمة وفق التالي:

١. التحقق من العلاقة الأساسية: يجب أن يكون هناك تأثير معنوي ل (جلسات العصف الذهني) على (تضييق فجوة توقعات التدقيق).

$$Y = cX + e_1$$

حيث (c) هو معامل الانحدار للمتغير المستقل، و(e_1) هو الخطأ العشوائي.

٢. التحقق من العلاقة بين المتغير المستقل والوسيط: يجب أن يكون هناك تأثير معنوي للمتغير

المستقل (جلسات العصف الذهني) على المتغير الوسيط (M).

$$M = aX + e_2$$

حيث (a) هو معامل الانحدار للمتغير الوسيط، و(e_2) هو الخطأ العشوائي.

٣. التحقق من العلاقة بين المتغير الوسيط والتابع: يجب أن يكون هناك تأثير معنوي للمتغير الوسيط (M) على المتغير التابع (تضييق فجوة توقعات التدقيق)، مع ثبات في المتغير المستقل (جلسات العصف الذهني).

$$Y = bM + c'X + e_3$$

حيث (b) هو معامل الانحدار للمتغير الوسيط على المتغير التابع، و(c') هو معامل الانحدار للمتغير المستقل على المتغير التابع بعد التحكم بالمتغير الوسيط، و(e₃) هو الخطأ العشوائي.

٤. اختبار الوساطة: يتم اختبار الوساطة من خلال مقارنة معامل الانحدار (c) من الخطوة الأولى مع (c') من الخطوة الثالثة. إذا كان (c') أكبر من (c) ومعنوي، فهذا يشير إلى وجود وساطة كاملة. إذا كان (c') أقل من (c) ولكنه ما زال معنوياً، فهذا يشير إلى وساطة جزئية.

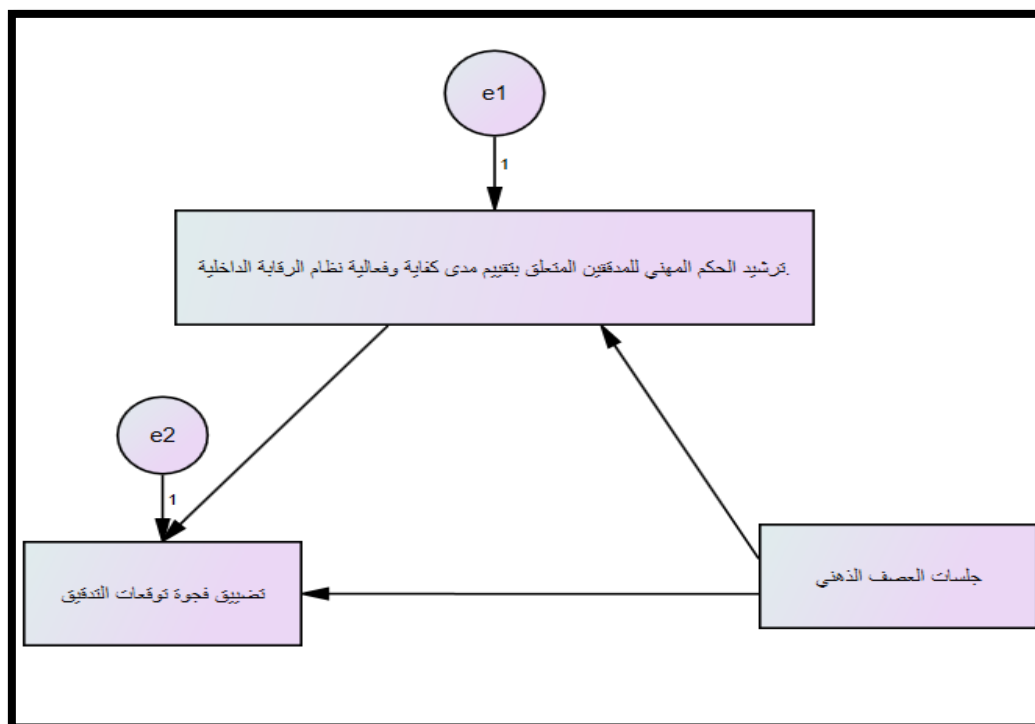
يمكن دمج جميع هذه الخطوات من خلال المعادلات الهيكلية، لإن برنامج AMOS يُستخدم لنمذجة المعادلات الهيكلية كما يمكن استخدامه لتطبيق منهجية بارون وكييني من خلال تحديد النموذج الإحصائي وتحليل المسارات. يوفر البرنامج أدوات رسومية لتحديد النموذج وتحليل البيانات بشكل بصري، مما يسهل فهم العلاقات بين المتغيرات.

الفرضية الرئيسية: يؤثر استخدام جلسات العصف الذهني من قبل فريق التدقيق في ترشيد الحكم المهني للمدققين وبالتالي تضييق فجوة توقعات التدقيق ويتفرع هذا الفرض إلى مجموعة من الفروض الفرعية:

أ- يؤثر استخدام جلسات العصف الذهني من قبل فريق التدقيق في ترشيد الحكم المهني للمدققين

المتعلق بتقييم مدى كفاية وفعالية نظام الرقابة الداخلية لتضييق فجوة توقعات التدقيق.

الشكل (5): نموذج تحليل المسار للفرضية الفرعية الاولى



المصدر: مخرجات برنامج AMOS

جدول رقم (48): تقدير نموذج تحليل المسار للفرضية الفرعية الاولى

		Estimate	S.E.	C.R.	P
جلسات العصف الذهني	ترشيد الحكم المهني للمدققين المتعلق بتقييم مدى كفاية وفعالية نظام الرقابة الداخلية <---	.742	.073	10.101	***
ترشيد الحكم المهني للمدققين المتعلق بتقييم مدى كفاية وفعالية نظام الرقابة الداخلية	تضييق فجوة توقعات التدقيق <---	.578	.082	6.749	***
جلسات العصف الذهني	تضييق فجوة توقعات التدقيق <---	.204	.074	2.404	.007

المصدر: مخرجات برنامج AMOS

تُظهر نتائج اختبار الفرضية الفرعية الأولى وجود تأثير إيجابي قوي لـ "جلسات العصف الذهني" على

"ترشيد الحكم المهني المتعلق بتقييم مدى كفاية وفعالية نظام الرقابة الداخلية". كما يتبين وجود تأثير إيجابي متوسط

لـ "ترشيد الحكم المهني المتعلق بتقييم مدى كفاية وفعالية نظام الرقابة الداخلية" على "تضييق فجوة توقعات التدقيق"

حتى مع التحكم في تأثير "جلسات العصف الذهني". يشير ذلك إلى وجود دور وسيط لـ "ترشيد الحكم المهني

المتعلق بتقييم مدى كفاية وفعالية نظام الرقابة الداخلية" في العلاقة بين "جلسات العصف الذهني" و "تضييق فجوة توقعات التدقيق". بمعنى آخر، فإنّ تطبيق "جلسات العصف الذهني" يؤثر بشكل إيجابي وقوي على "ترشيد الحكم المهني المتعلق بتقييم مدى كفاية وفعالية نظام الرقابة الداخلية" الذي بدوره يؤثر بشكل إيجابي متوسط على "تضييق فجوة توقعات التدقيق".

تؤكد هذه النتائج الأرقام التالية:

معامل الانحدار (Path Coefficient) للعلاقة بين "جلسات العصف الذهني" و "ترشيد الحكم المهني" هو ٠.٧٤٢ مع قيمة (P-value) أقل من ٠.٠٠١ (***) .

معامل الانحدار للعلاقة بين "ترشيد الحكم المهني المتعلق بتقييم مدى كفاية وفعالية نظام الرقابة الداخلية" و "تضييق فجوة توقعات التدقيق" هو ٠.٥٧٨ مع قيمة (P-value) أقل من ٠.٠٠١ (***) .

معامل الانحدار للعلاقة المباشرة بين "جلسات العصف الذهني" و "تضييق فجوة توقعات التدقيق" هو ٠.٢٠٤ مع قيمة (P-value) تساوي ٠.٠٠٠٧ .

نوع الوساطة (كاملة أو جزئية):

للتحقق من نوع الوساطة (كاملة أو جزئية) نقارن معامل الانحدار (c) للعلاقة المباشرة بين "جلسات العصف الذهني" و "تضييق فجوة توقعات التدقيق" (قبل إضافة المتغير الوسيط) مع (c') (بعد إضافة المتغير الوسيط). قيمة (c) هي ٠.٢٠٤ .

قيمة (c') هي ٠.٥٧٨ .

نلاحظ أن قيمة (c') أكبر من قيمة (c) وتظل معنوية ($P < 0.001$). يشير ذلك إلى وجود وساطة كاملة. يعني هذا أنّ "ترشيد الحكم المهني المتعلق بتقييم مدى كفاية وفعالية نظام الرقابة الداخلية" يفسّر بشكل كامل تأثير "جلسات العصف الذهني" على "تضييق فجوة توقعات التدقيق". بمعنى آخر، فإنّ تطبيق "جلسات العصف الذهني" يؤثر على "تضييق فجوة توقعات التدقيق" فقط من خلال "ترشيد الحكم المهني المتعلق بتقييم مدى كفاية وفعالية نظام الرقابة الداخلية".

جدول رقم (49): مؤشرات تشخيص جودة النموذج للفرضية الفرعية الاولى

Model	NFI Delta1	RFI rho1	IFI Delta2	TLI rho2	CFI
model	.843	.942	.946	.952	.939

المصدر: مخرجات برنامج AMOS

تُظهر مؤشرات جودة النموذج المُقاسة بمعايير (NFI, RFI, IFI, TLI, CFI) ملائمة جيدة للبيانات، مما يشير إلى أنّ النموذج المُقترح يُمثل بشكل جيد العلاقة بين المتغيرات المُدرسة حيث أن جميع قيم هذه المعايير تتجاوز ٠.٨٠ وتقرب من ٠.٩٠، مما يُشير إلى جودة ملائمة النموذج للبيانات. يعني هذا أنّ النموذج قادر على تفسير نسبة كبيرة من التباين في المتغير التابع وأنّ العلاقات بين المتغيرات كما هو مُحدّد في النموذج مدعومة بأدلة إحصائية.

جدول رقم (50): مؤشر أداء النموذج للفرضية الفرعية الاولى

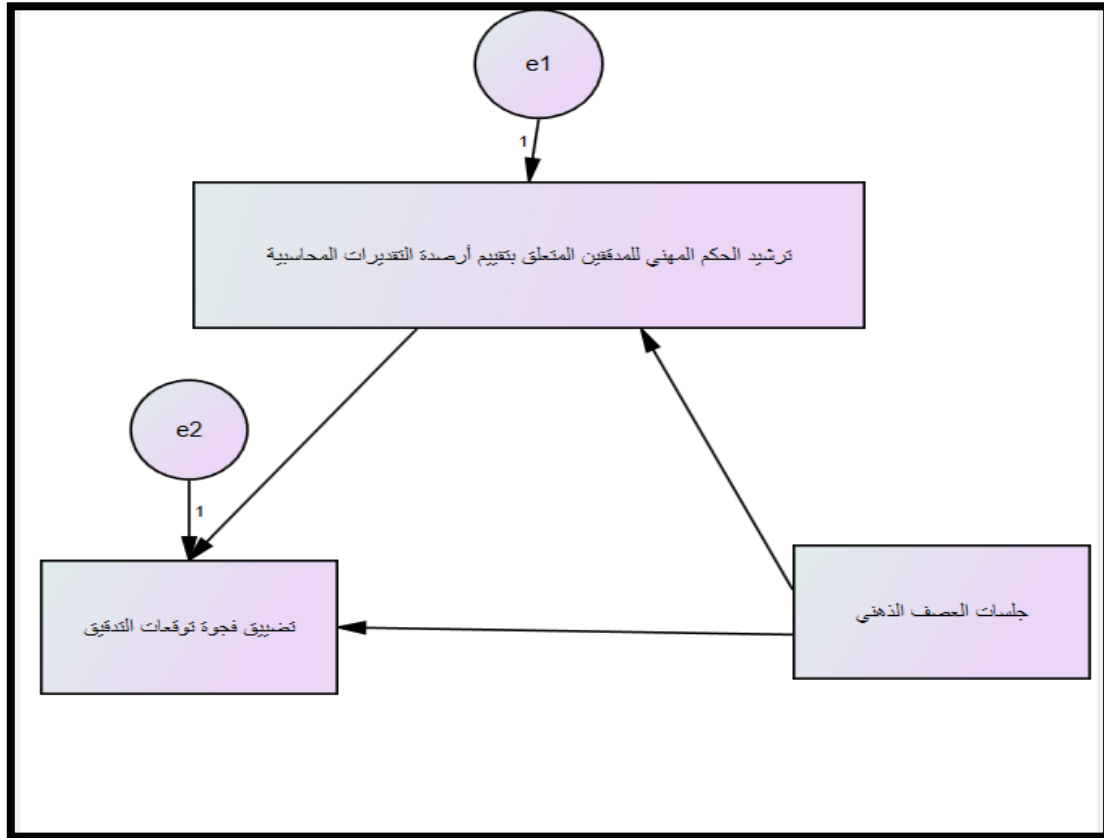
Model	RMSEA	LO 90	HI 90	PCLOSE
model	.036	.012	.061	.294

المصدر: مخرجات برنامج AMOS

يشير مؤشر RMSEA الذي يقيس متوسط الخطأ التقريبي في النموذج إلى ملائمة جيدة للنموذج للبيانات. فقيمة RMSEA تساوي ٠.٠٣٦، وهي أقل من العتبة المقبولة ٠.٠٥٠، مما يدل على أنّ النموذج لديه خطأ تقريبي منخفض. كما يقع فاصل الثقة ٩٠٪ لقيمة RMSEA بين ٠.٠١٢ و ٠.٠٦١، وهذا يدعم أيضاً جودة ملائمة النموذج. بالإضافة إلى ذلك، فإنّ قيمة PCLOSE تساوي ٠.٢٩٤، وهي أكبر من ٠.٠٥، مما يشير إلى قبول فرضية أنّ قيمة RMSEA للأخطاء تساوي أو تقل عن ٠.٠٥ بالتالي يُعزز من ثقة الباحث في ملائمة النموذج المُقترح للبيانات.

ب- يؤثر استخدام جلسات العصف الذهني من قبل فريق التدقيق في ترشيد الحكم المهني للمدققين
المتعلق بتقييم أرصدة التقديرات المحاسبية لتضييق فجوة توقعات التدقيق.

الشكل (6): نموذج تحليل المسار للفرضية الفرعية الثانية



المصدر: مخرجات برنامج AMOS

جدول رقم (51): تقدير نموذج تحليل المسار للفرضية الفرعية الثانية

		Estimate	S.E.	C.R.	P
جلسات العصف الذهني	<--- ترشيد الحكم المهني للمدققين المتعلق بتقييم أرصدة التقديرات المحاسبية	.678	.105	6.460	***
ترشيد الحكم المهني للمدققين المتعلق بتقييم أرصدة التقديرات المحاسبية	<--- تضييق فجوة توقعات التدقيق	.347	.103	3.654	.002
جلسات العصف الذهني	<--- تضييق فجوة توقعات التدقيق	.802	.104	7.707	***

المصدر: مخرجات برنامج AMOS

تُظهر النتائج وجود تأثير معنوي إيجابي قوي لـ "جلسات العصف الذهني" على كل من "ترشيد الحكم المهني المتعلق بتقييم أرصدة التقديرات المحاسبية" و "تضييق فجوة توقعات التدقيق". حيث بلغ معامل الانحدار (Path Coefficient) 0.678 في العلاقة بين "جلسات العصف الذهني" و "ترشيد الحكم المهني" و 0.802 في العلاقة بين "جلسات العصف الذهني" و "تضييق فجوة توقعات التدقيق" مع قيمة (P-value) أقل من 0.001 (***) في كلا العلاقتين، مما يدل على معنوية عالية جداً. كما يتبين وجود تأثير معنوي إيجابي متوسط لـ "ترشيد الحكم المهني المتعلق بتقييم أرصدة التقديرات المحاسبية" على "تضييق فجوة توقعات التدقيق" حتى مع التحكم في تأثير "جلسات العصف الذهني"، حيث بلغ معامل الانحدار 0.347 مع قيمة (P-value) تساوي 0.002 مما يدل أيضاً على معنوية عالية، ويدل ذلك على وجود دور وسيط لـ "ترشيد الحكم المهني المتعلق بتقييم أرصدة التقديرات المحاسبية" في العلاقة بين "جلسات العصف الذهني" و "تضييق فجوة توقعات التدقيق". بمعنى آخر، فإنّ تطبيق "جلسات العصف الذهني" يؤثر بشكل إيجابي وقوي على "ترشيد الحكم المهني المتعلق بتقييم أرصدة التقديرات المحاسبية" الذي بدوره يؤثر بشكل إيجابي ومتوسط على "تضييق فجوة توقعات التدقيق".

نوع الوساطة (كاملة أو جزئية):

للتحقق من نوع الوساطة (كاملة أو جزئية) نقارن معامل الانحدار (c) للعلاقة المباشرة بين "جلسات العصف الذهني" و "تضييق فجوة توقعات التدقيق" (قبل إضافة المتغير الوسيط) مع (c') (بعد إضافة المتغير الوسيط).

قيمة (c) هي 0.802.

قيمة (c') هي 0.347.

نلاحظ أن قيمة (c') أقل من قيمة (c) ولكنها ما زالت معنوية (P=0.002). يشير ذلك إلى

وجود وساطة جزئية. أي أنّ "ترشيد الحكم المهني المتعلق بتقييم أرصدة التقديرات المحاسبية" يفسّر

جزءاً من تأثير "جلسات العصف الذهني" على "تضييق فجوة توقعات التدقيق"، لكن ليس كله. بمعنى آخر، فإنّ تطبيق "جلسات العصف الذهني" لا يؤثر على "تضييق فجوة توقعات التدقيق" فقط من خلال "ترشيد الحكم المهني المتعلق بتقييم أرصدة التقديرات المحاسبية"، بل هناك مسارات أخرى غير مباشرة تؤثر على هذه العلاقة.

جدول رقم (52): مؤشرات تشخيص جودة النموذج للفرضية الفرعية الثانية

Model	NFI Delta1	RFI rho1	IFI Delta2	TLI rho2	CFI
model	.922	.891	.966	.891	.951

المصدر: مخرجات برنامج AMOS

تُظهر مؤشرات جودة النموذج المُقاسة بمعايير (NFI, RFI, IFI, TLI, CFI) ملائمة جيدة للبيانات، مما يشير إلى أنّ النموذج المُقترح يُمثل بشكل جيد العلاقة بين المتغيرات المدروسة. فجميع قيم هذه المعايير تتجاوز ٠.٨٠ وتقترب من ٠.٩٠، مما يُشير إلى جودة ملائمة النموذج للبيانات. وذا يعني أنّ النموذج قادر على تفسير نسبة كبيرة من التباين في المتغير التابع وأنّ العلاقات بين المتغيرات كما هو مُحدّد في النموذج مدعومة بأدلة إحصائية.

جدول رقم (53): مؤشر أداء النموذج للفرضية الفرعية الثانية

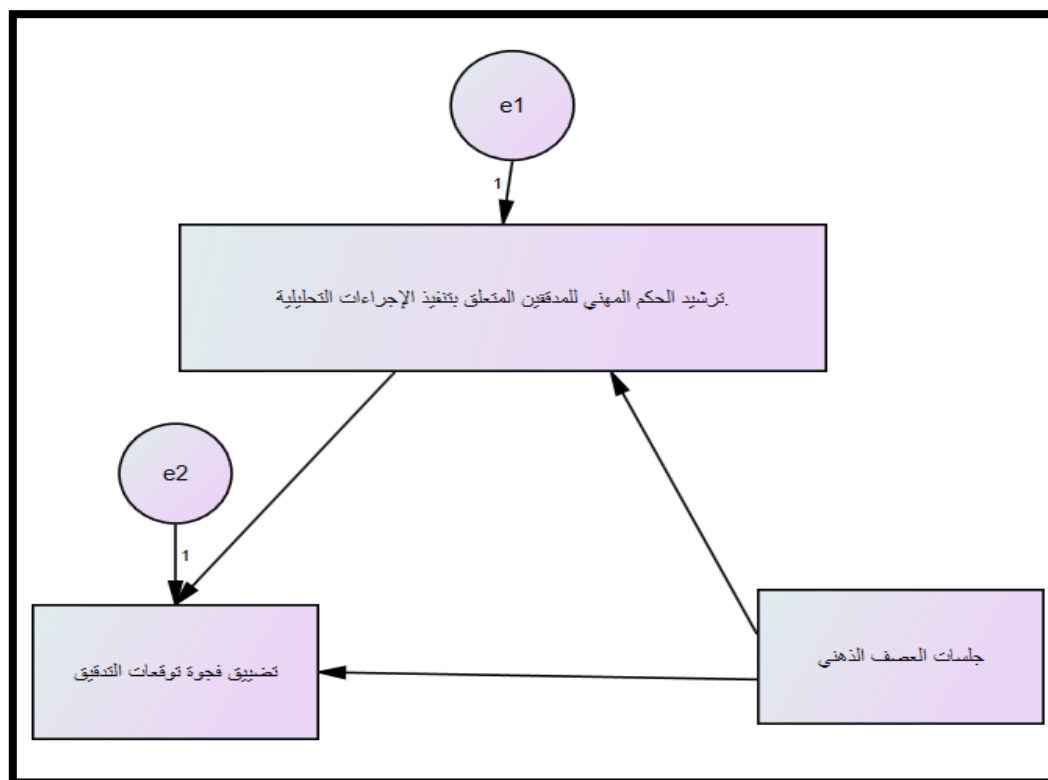
Model	RMSEA	LO 90	HI 90	PCLOSE
model	.016	.009	.024	.422

المصدر: مخرجات برنامج AMOS

إن قيمة RMSEA تساوي ٠.٠١٦، وهي أقل من العتبة المقبولة ٠.٠٥، مما يدل على أنّ النموذج لديه خطأ تقريبي منخفض. كما يقع فاصل الثقة ٩٠٪ لقيمة RMSEA بين ٠.٠٢٤ و ٠.٠٠٩، وهذا يدعم أيضاً جودة ملائمة النموذج. بالإضافة إلى ذلك، فإنّ قيمة PCLOSE تساوي ٠.٤٢٢، وهي أكبر من ٠.٠٥، مما يشير إلى قبول فرضية أنّ قيمة RMSEA للأخطاء تساوي أو تقل عن ٠.٠٥. يُعزز هذا من ثقة الباحث في ملائمة النموذج المُقترح للبيانات.

ت- يؤثر استخدام جلسات العصف الذهني من قبل فريق التدقيق في ترشيد الحكم المهني للمدققين
المتعلق بتنفيذ الإجراءات التحليلية لتضييق فجوة توقعات التدقيق.

الشكل (7): نموذج تحليل المسار للفرضية الفرعية الثالثة



المصدر: مخرجات برنامج AMOS

جدول رقم (54): تقدير نموذج تحليل المسار للفرضية الفرعية الثالثة

		Estimate	S.E.	C.R.	P
جلسات العصف الذهني	ترشيد الحكم المهني للمدققين المتعلق بتنفيذ الإجراءات التحليلية <---	.417	.113	3.689	***
ترشيد الحكم المهني للمدققين المتعلق بتنفيذ الإجراءات التحليلية	تضييق فجوة توقعات التدقيق <---	.444	.096	5.002	***
جلسات العصف الذهني	تضييق فجوة توقعات التدقيق <---	.756	.087	8.670	***

المصدر: مخرجات برنامج AMOS

تشير النتائج إلى وجود تأثير معنوي إيجابي متوسط لـ "جلسات العصف الذهني" على كل

من "ترشيد الحكم المهني المتعلق بتنفيذ الإجراءات التحليلية" و "تضييق فجوة توقعات التدقيق". حيث

بلغ معامل الانحدار 0.417 (Path Coefficient) في العلاقة بين "جلسات العصف الذهني" و"ترشيد الحكم المهني" و 0.756 في العلاقة بين "جلسات العصف الذهني" و "تضييق فجوة توقعات التدقيق" مع قيمة (P-value) أقل من 0.001 في كلا العلاقتين، مما يدل على معنوية عالية جداً. كما نلاحظ وجود تأثير معنوي إيجابي متوسط لـ "ترشيد الحكم المهني المتعلق بتنفيذ الإجراءات التحليلية" على "تضييق فجوة توقعات التدقيق" حتى مع التحكم في تأثير "جلسات العصف الذهني"، حيث بلغ معامل الانحدار 0.444 مع قيمة (P-value) أقل من 0.001 مما يدل أيضاً على معنوية عالية جداً. ويدل ذلك على وجود دور وسيط لـ "ترشيد الحكم المهني المتعلق بتنفيذ الإجراءات التحليلية" في العلاقة بين "جلسات العصف الذهني" و "تضييق فجوة توقعات التدقيق". بمعنى آخر، فإن تطبيق "جلسات العصف الذهني" يؤثر بشكل إيجابي متوسط على "ترشيد الحكم المهني المتعلق بتنفيذ الإجراءات التحليلية" الذي بدوره يؤثر بشكل إيجابي متوسط على "تضييق فجوة توقعات التدقيق".

نوع الوساطة (كاملة أو جزئية):

للتحقق من نوع الوساطة (كاملة أو جزئية) نقارن معامل الانحدار (c) للعلاقة المباشرة بين "جلسات العصف الذهني" و "تضييق فجوة توقعات التدقيق" (قبل إضافة المتغير الوسيط) مع (c') (بعد إضافة المتغير الوسيط).

قيمة (c) هي 0.756.

قيمة (c') هي 0.444.

نلاحظ أن قيمة (c') أقل من قيمة (c) ولكنها ما زالت معنوية ($P < 0.001$) وهذا يشير إلى وجود وساطة جزئية. أي أن "ترشيد الحكم المهني المتعلق بتنفيذ الإجراءات التحليلية" يفسر جزءاً من تأثير "جلسات العصف الذهني" على "تضييق فجوة توقعات التدقيق"، لكن ليس كله. بمعنى آخر، فإن تطبيق "جلسات العصف الذهني" لا يؤثر على "تضييق فجوة توقعات التدقيق" فقط من خلال "ترشيد

الحكم المهني المتعلق بتنفيذ الإجراءات التحليلية"، بل هناك مسارات أخرى غير مباشرة تؤثر على هذه العلاقة.

جدول رقم (55): مؤشرات تشخيص جودة النموذج للفرضية الفرعية الثالثة

Model	NFI Delta1	RFI rho1	IFI Delta2	TLI rho2	CFI
model	.994	.928	.988	.911	.879

المصدر: مخرجات برنامج AMOS

تُظهر مؤشرات جودة النموذج المُقاسة بمعايير (NFI, RFI, IFI, TLI, CFI) ملائمة جيدة للبيانات، مما يشير إلى أن النموذج المُقترح يُمثل بشكل جيد العلاقة بين المتغيرات المُدروسة. فجميع قيم هذه المعايير تتجاوز ٠.٨٠ وتقرب من ٠.٩٠، مما يُشير إلى جودة ملائمة النموذج للبيانات. يعني هذا أن النموذج قادر على تفسير نسبة كبيرة من التباين في المتغير التابع وأن العلاقات بين المتغيرات كما هو مُحدّد في النموذج مدعومة بأدلة إحصائية.

جدول رقم (56): مؤشر أداء النموذج للفرضية الفرعية الثالثة

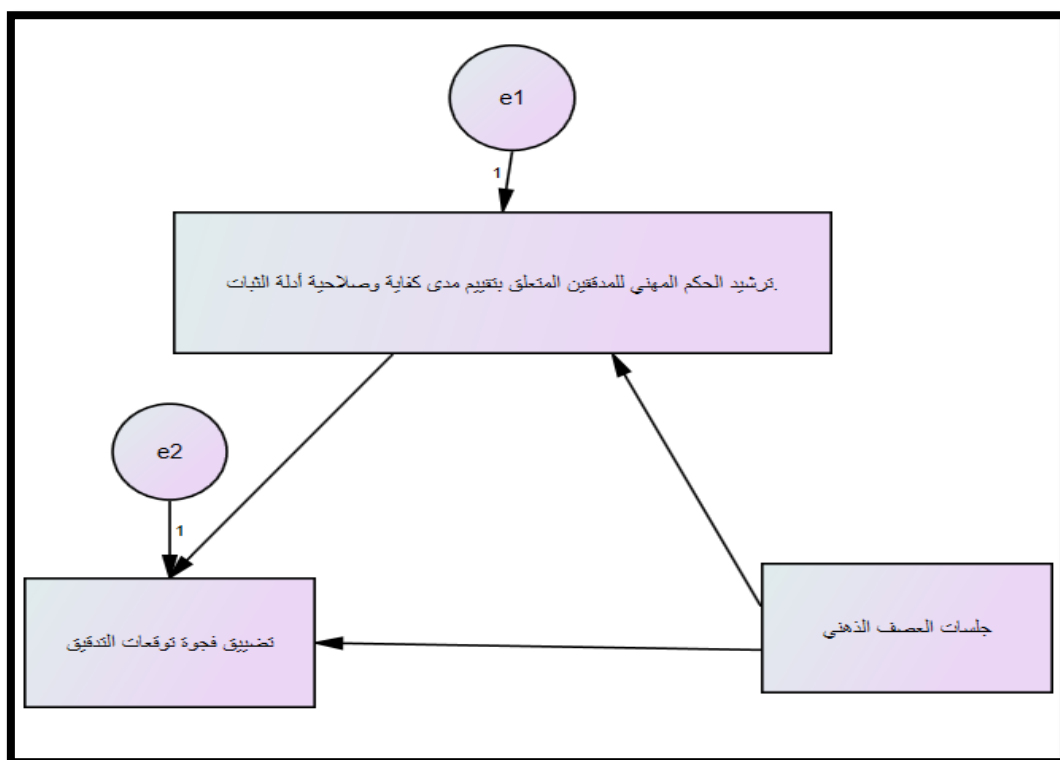
Model	RMSEA	LO 90	HI 90	PCLOSE
model	.025	.011	.039	.212

المصدر: مخرجات برنامج AMOS

إن قيمة RMSEA تساوي ٠.٠٢٥، وهي أقل من العتبة المقبولة ٠.٠٥، مما يدل على أن النموذج لديه خطأ تقريبي منخفض. كما يقع فاصل الثقة ٩٠٪ لقيمة RMSEA بين ٠.٠١١ و ٠.٠٣٩، وهذا يدعم أيضاً جودة ملائمة النموذج. بالإضافة إلى ذلك، فإن قيمة PCLOSE تساوي ٠.٢١٢، وهي أكبر من ٠.٠٥، مما يشير إلى قبول فرضية أن قيمة RMSEA للأخطاء تساوي أو تقل عن ٠.٠٥. يُعزز هذا من ثقة الباحث في ملائمة النموذج المُقترح للبيانات.

ث- يؤثر استخدام جلسات العصف الذهني من قبل فريق التدقيق في ترشيد الحكم المهني للمدققين
المتعلق بتقييم مدى كفاية وصلاحيّة أدلة الإثبات لتضييق فجوة توقعات التدقيق.

الشكل (8): نموذج تحليل المسار للفرضية الفرعية الرابعة



المصدر: مخرجات برنامج AMOS

جدول رقم (57): تقدير نموذج تحليل المسار للفرضية الفرعية الرابعة

		Estimate	S.E.	C.R.	P
جلسات العصف الذهني	ترشيد الحكم المهني للمدققين المتعلق بتقييم مدى كفاية وصلاحيّة أدلة الإثبات <---	.644	.084	7.673	***
ترشيد الحكم المهني للمدققين المتعلق بتقييم مدى كفاية وصلاحيّة أدلة الإثبات <---	تضييق فجوة توقعات التدقيق	.942	.125	9.958	***
جلسات العصف الذهني	تضييق فجوة توقعات التدقيق <---	.972	.110	10.39	***

المصدر: مخرجات برنامج AMOS

تظهر نتائج اختبار الفرضية الرابعة ضمن منهجية بارون وكني وجود تأثير إيجابي قوي لـ "جلسات العصف الذهني" على كل من "ترشيد الحكم المهني المتعلق بتقييم مدى كفاية وصلاحية أدلة الإثبات" و "تضييق فجوة توقعات التدقيق". كما يتبين وجود تأثير إيجابي قوي لـ "ترشيد الحكم المهني المتعلق بتقييم مدى كفاية وصلاحية أدلة الإثبات" على "تضييق فجوة توقعات التدقيق" حتى مع التحكم في تأثير "جلسات العصف الذهني". يشير ذلك إلى وجود دور وسيط لـ "ترشيد الحكم المهني المتعلق بتقييم مدى كفاية وصلاحية أدلة الإثبات" في العلاقة بين "جلسات العصف الذهني" و "تضييق فجوة توقعات التدقيق". بمعنى آخر، فإن تطبيق "جلسات العصف الذهني" يؤثر بشكل إيجابي وقوي على "ترشيد الحكم المهني المتعلق بتقييم مدى كفاية وصلاحية أدلة الإثبات" الذي بدوره يؤثر بشكل إيجابي وقوي على "تضييق فجوة توقعات التدقيق".

تؤكد هذه النتائج الأرقام التالية:

معامل الانحدار (Path Coefficient) للعلاقة بين "جلسات العصف الذهني" و "ترشيد الحكم المهني" هو ٠.٦٤٤ مع قيمة (P-value) أقل من ٠.٠٠١ (***) .

معامل الانحدار للعلاقة بين "جلسات العصف الذهني" و "تضييق فجوة توقعات التدقيق" هو ٠.٩٧٢ مع قيمة (P-value) أقل من ٠.٠٠١ (***) .

معامل الانحدار لـ "ترشيد الحكم المهني المتعلق بتقييم مدى كفاية وصلاحية أدلة الإثبات" على "تضييق فجوة توقعات التدقيق" هو ٠.٩٤٢ مع قيمة (P-value) أقل من ٠.٠٠١ (***) .

نوع الوساطة (كاملة أو جزئية):

للتحقق من نوع الوساطة (كاملة أو جزئية) نقارن معامل الانحدار (C) للعلاقة المباشرة بين "جلسات العصف الذهني" و "تضييق فجوة توقعات التدقيق" (قبل إضافة المتغير الوسيط) مع (C') (بعد إضافة المتغير الوسيط).

قيمة (C) هي ٠.٩٧٢ .

قيمة (C') هي ٠.٩٤٢ .

نلاحظ أن قيمة (c) أقل من قيمة (c) ولكنها ما زالت معنوية ($P < .001$). يشير ذلك إلى وجود وساطة جزئية. يعني هذا أن "ترشيد الحكم المهني المتعلق بتقييم مدى كفاية وصلاحية أدلة الإثبات" يفسر جزءاً من تأثير "جلسات العصف الذهني" على "تضييق فجوة توقعات التدقيق"، لكن ليس كله. بمعنى آخر، فإن تطبيق "جلسات العصف الذهني" لا يؤثر على "تضييق فجوة توقعات التدقيق" فقط من خلال "ترشيد الحكم المهني المتعلق بتقييم مدى كفاية وصلاحية أدلة الإثبات"، بل هناك مسارات أخرى غير مباشرة تؤثر على هذه العلاقة.

جدول رقم (58): مؤشرات تشخيص جودة النموذج للفرضية الفرعية الرابعة

Model	NFI Delta1	RFI rho1	IFI Delta2	TLI rho2	CFI
model	.914	.913	.926	.869	.900

المصدر: مخرجات برنامج AMOS

تُظهر مؤشرات جودة النموذج المُقاسة بمعايير (NFI, RFI, IFI, TLI, CFI) ملائمة جيدة للبيانات، مما يشير إلى أن النموذج المقترح يُمثل بشكل جيد العلاقة بين المتغيرات المدروسة. فجميع قيم هذه المعايير تتجاوز ٠.٨٠ وتقترب من ٠.٩٠، مما يُشير إلى جودة ملائمة النموذج للبيانات. أي أن النموذج قادر على تفسير نسبة كبيرة من التباين في المتغير التابع وأن العلاقات بين المتغيرات كما هو مُحدد في النموذج مدعومة بأدلة إحصائية.

جدول رقم (59): مؤشر أداء النموذج للفرضية الفرعية الرابعة

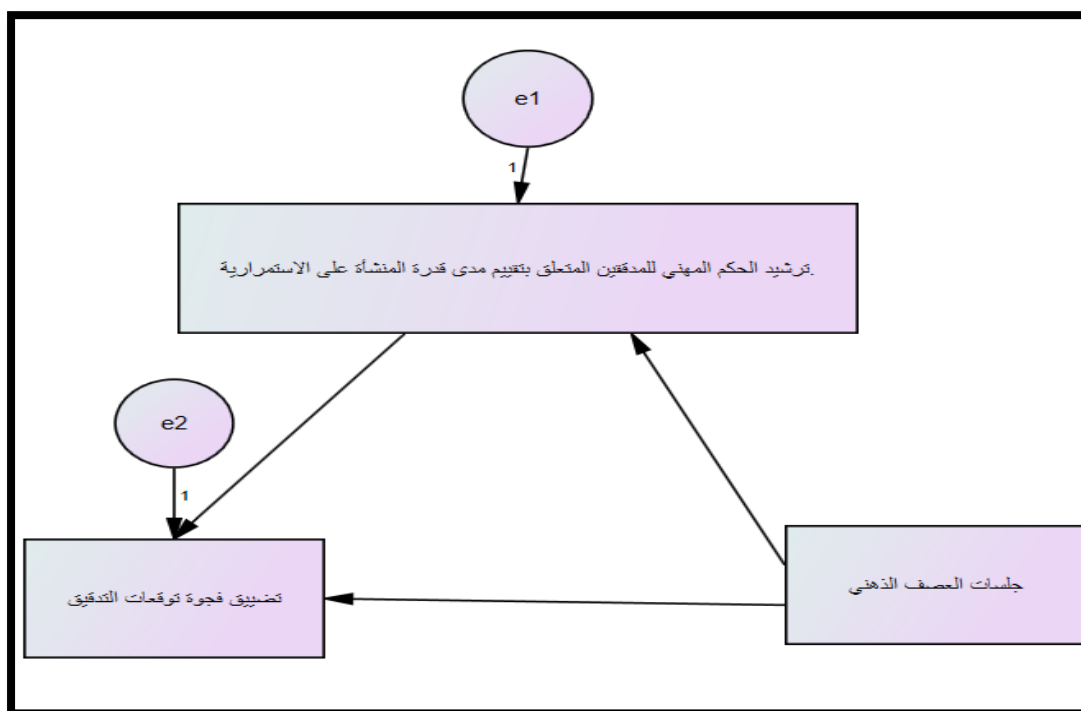
Model	RMSEA	LO 90	HI 90	PCLOSE
model	.009	.004	.014	.162

المصدر: مخرجات برنامج AMOS

إن قيمة RMSEA تساوي ٠.٠٠٩، وهي أقل من العتبة المقبولة ٠.٠٠٥، مما يدل على أن النموذج لديه خطأ تقريبي منخفض. كما يقع فاصل الثقة ٩٠٪ لقيمة RMSEA بين ٠.٠٠٤ و ٠.٠١٤، وهذا يدعم أيضاً جودة ملائمة النموذج. بالإضافة إلى ذلك، فإن قيمة PCLOSE تساوي ٠.١٦٢، وهي أكبر من ٠.٠٥، مما يشير إلى قبول فرضية أن قيمة RMSEA للأخطاء تساوي أو تقل عن ٠.٠٠٥. يُعزز هذا من ثقة الباحث في ملائمة النموذج المقترح للبيانات.

ج- يؤثر استخدام جلسات العصف الذهني من قبل فريق التدقيق في ترشيد الحكم المهني للمدققين
المتعلق بتقييم مدى قدرة المنشأة على الاستمرارية لتضييق فجوة توقعات التدقيق.

الشكل (9): نموذج تحليل المسار للفرضية الفرعية الخامسة



المصدر: مخرجات برنامج AMOS

جدول رقم (60): تقدير نموذج تحليل المسار للفرضية الفرعية الخامسة

		Estimate	S.E.	C.R.	P
جلسات العصف الذهني	ترشيد الحكم المهني للمدققين المتعلق بتقييم مدى قدرة المنشأة على الاستمرارية <---	.428	.110	3.890	***
جلسات العصف الذهني	تضييق فجوة توقعات التدقيق المتعلق بتقييم مدى قدرة المنشأة على الاستمرارية <---	.261	.098	2.623	0.005
جلسات العصف الذهني	تضييق فجوة توقعات التدقيق <---	.782	.088	8.902	***

المصدر: مخرجات برنامج AMOS

تظهر نتائج اختبار الفرضية الفرعية الخامسة وجود تأثير إيجابي متوسط لـ "جلسات العصف الذهني" على كل من "ترشيد الحكم المهني المتعلق بتقييم مدى قدرة المنشأة على الاستمرارية" و "تضييق فجوة توقعات التدقيق". كما يلاحظ وجود تأثير إيجابي ضعيف لـ "ترشيد الحكم المهني

المتعلق بتقييم مدى قدرة المنشأة على الاستمرارية" على "تضييق فجوة توقعات التدقيق" حتى مع التحكم في تأثير "جلسات العصف الذهني". ويشير ذلك إلى وجود دور وسيط لـ "ترشيد الحكم المهني المتعلق بتقييم مدى قدرة المنشأة على الاستمرارية" في العلاقة بين "جلسات العصف الذهني" و "تضييق فجوة توقعات التدقيق". بمعنى آخر، فإن تطبيق "جلسات العصف الذهني" يؤثر بشكل إيجابي متوسط على "ترشيد الحكم المهني المتعلق بتقييم مدى قدرة المنشأة على الاستمرارية" الذي بدوره يؤثر بشكل إيجابي ضعيف على "تضييق فجوة توقعات التدقيق".

تؤكد هذه النتائج الأرقام التالية:

معامل الانحدار (Path Coefficient) للعلاقة بين "جلسات العصف الذهني" و "ترشيد الحكم المهني" هو ٠.٤٢٨ مع قيمة (P-value) أقل من ٠.٠٠١ (***) .

معامل الانحدار للعلاقة بين "جلسات العصف الذهني" و "تضييق فجوة توقعات التدقيق" هو ٠.٧٨٢ مع قيمة (P-value) أقل من ٠.٠٠١ (***) .

معامل الانحدار لـ "ترشيد الحكم المهني المتعلق بتقييم مدى قدرة المنشأة على الاستمرارية" على "تضييق فجوة توقعات التدقيق" هو ٠.٢٦١ مع قيمة (P-value) تساوي ٠.٠٠٠٥ .

نوع الوساطة (كاملة أو جزئية):

للتحقق من نوع الوساطة (كاملة أو جزئية) نقارن معامل الانحدار (C) للعلاقة المباشرة بين "جلسات العصف الذهني" و "تضييق فجوة توقعات التدقيق" (قبل إضافة المتغير الوسيط) مع (C') (بعد إضافة المتغير الوسيط).

قيمة (C) هي ٠.٧٨٢ .

قيمة (C') هي ٠.٢٦١ .

نلاحظ أن قيمة (C') أقل من قيمة (C) ولكنها ما زالت معنوية ($P=0.005$). يشير ذلك إلى وجود وساطة جزئية. يعني هذا أن "ترشيد الحكم المهني المتعلق بتقييم مدى قدرة المنشأة على الاستمرارية"

يفسر جزءاً من تأثير "جلسات العصف الذهني" على "تضييق فجوة توقعات التدقيق"، لكن ليس كله. بمعنى آخر، فإنّ تطبيق "جلسات العصف الذهني" لا يؤثر على "تضييق فجوة توقعات التدقيق" فقط من خلال "ترشيد الحكم المهني المتعلق بتقييم مدى قدرة المنشأة على الاستمرارية"، بل هناك مسارات أخرى غير مباشرة تؤثر على هذه العلاقة.

جدول رقم (61): مؤشرات تشخيص جودة النموذج للفرضية الفرعية الخامسة

Model	NFI Delta1	RFI rho1	IFI Delta2	TLI rho2	CFI
model	.891	.801	.967	.843	.924

المصدر: مخرجات برنامج AMOS

تُظهر مؤشرات جودة النموذج المُقاسة بمعايير (NFI, RFI, IFI, TLI, CFI) ملائمة جيدة للبيانات، مما يشير إلى أنّ النموذج المُقترح يُمثل بشكل جيد العلاقة بين المتغيرات المدروسة. فجميع قيم هذه المعايير تتجاوز ٠.٨٠ وتقترب من ٠.٩٠، مما يُشير إلى جودة ملائمة النموذج للبيانات. أي أنّ النموذج قادر على تفسير نسبة كبيرة من التباين في المتغير التابع وأنّ العلاقات بين المتغيرات كما هو مُحدّد في النموذج مدعومة بأدلة إحصائية.

جدول رقم (62): مؤشر أداء النموذج للفرضية الفرعية الخامسة

Model	RMSEA	LO 90	HI 90	PCLOSE
model	.047	.031	.064	.112

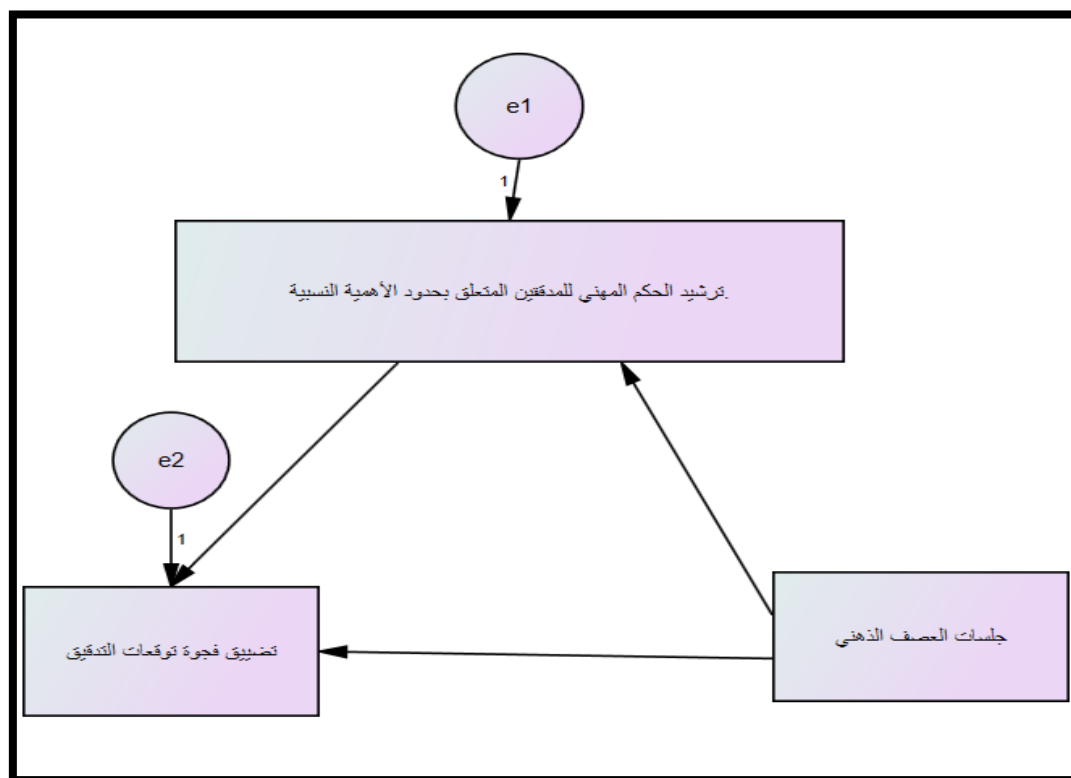
المصدر: مخرجات برنامج AMOS

إنّ قيمة RMSEA تساوي ٠.٠٤٧، وهي أقل من العتبة المقبولة ٠.٠٥٥، مما يدل على أنّ النموذج لديه خطأ تقريبي منخفض. كما يقع فاصل الثقة ٩٠٪ لقيمة RMSEA بين ٠.٠٣١ و ٠.٠٦٤، وهذا يدعم أيضاً جودة ملائمة النموذج. بالإضافة إلى ذلك، فإنّ قيمة PCLOSE تساوي ٠.١١٢، وهي أكبر من ٠.٠٥، مما يشير إلى قبول فرضية أنّ قيمة RMSEA للأخطاء تساوي أو تقل عن ٠.٠٥. يُعزز هذا من ثقة الباحث في ملائمة النموذج المُقترح للبيانات.

ح- يؤثر استخدام جلسات العصف الذهني من قبل فريق التدقيق في ترشيد الحكم المهني للمدققين

المتعلق بحدود الأهمية النسبية لتضييق فجوة توقعات التدقيق.

الشكل (10): نموذج تحليل المسار للفرضية الفرعية السادسة



المصدر: مخرجات برنامج AMOS

جدول رقم (63): تقدير نموذج تحليل المسار للفرضية الفرعية السادسة

		Estimate	S.E.	C.R.	P
جلسات العصف الذهني	← ترشيد الحكم المهني للمدققين المتعلق بحدود الأهمية النسبية	.683	.104	6.572	***
ترشيد الحكم المهني للمدققين المتعلق بحدود الأهمية النسبية	← تضييق فجوة توقعات التدقيق	.640	.103	7.369	***
جلسات العصف الذهني	← تضييق فجوة توقعات التدقيق	.852	.103	8.240	***

المصدر: مخرجات برنامج AMOS

تُظهر نتائج اختبار الفرضية الفرعية السادسة وجود تأثير إيجابي قوي لـ "جلسات العصف الذهني" على كل من "ترشيد الحكم المهني المتعلق بحدود الأهمية النسبية" و "تضييق فجوة توقعات التدقيق". كما يتبين وجود تأثير إيجابي قوي لـ "ترشيد الحكم المهني المتعلق بحدود الأهمية النسبية" على "تضييق فجوة توقعات التدقيق" حتى مع التحكم في تأثير "جلسات العصف الذهني". ويشير ذلك إلى وجود دور وسيط لـ "ترشيد الحكم المهني المتعلق بحدود الأهمية النسبية" في العلاقة بين "جلسات العصف الذهني" و "تضييق فجوة توقعات التدقيق". بمعنى آخر، فإن تطبيق "جلسات العصف الذهني" يؤثر بشكل إيجابي وقوي على "ترشيد الحكم المهني المتعلق بحدود الأهمية النسبية" الذي بدوره يؤثر بشكل إيجابي وقوي على "تضييق فجوة توقعات التدقيق".

تؤكد هذه النتائج الأرقام التالية:

معامل الانحدار (Path Coefficient) للعلاقة بين "جلسات العصف الذهني" و "ترشيد الحكم المهني" هو ٠.٦٨٣ مع قيمة (P-value) اقل من ٠.٠٠٠١ (***) .

معامل الانحدار للعلاقة بين "جلسات العصف الذهني" و "تضييق فجوة توقعات التدقيق" هو ٠.٨٥٢ مع قيمة (P-value) اقل من ٠.٠٠٠١ (***) .

معامل الانحدار لـ "ترشيد الحكم المهني المتعلق بحدود الأهمية النسبية" على "تضييق فجوة توقعات التدقيق" هو ٠.٦٤٠ مع قيمة (P-value) اقل من ٠.٠٠٠١ (***) .

نوع الوساطة (كاملة أو جزئية):

للتحقق من نوع الوساطة (كاملة أو جزئية) نقارن معامل الانحدار (C) للعلاقة المباشرة بين "جلسات العصف الذهني" و "تضييق فجوة توقعات التدقيق" (قبل إضافة المتغير الوسيط) مع (C') (بعد إضافة المتغير الوسيط).

قيمة (C) هي ٠.٨٥٢ .

قيمة (C') هي ٠.٦٤٠ .

نلاحظ أن قيمة (c) أقل من قيمة (c) ولكنها ما زالت معنوية ($P < .001$)، ويشير ذلك إلى وجود وساطة جزئية. يعني هذا أن "ترشيد الحكم المهني المتعلق بحدود الأهمية النسبية" يفسر جزءاً من تأثير "جلسات العصف الذهني" على "تضييق فجوة توقعات التدقيق"، لكن ليس كله. بمعنى آخر، فإن تطبيق "جلسات العصف الذهني" لا يؤثر على "تضييق فجوة توقعات التدقيق" فقط من خلال "ترشيد الحكم المهني المتعلق بحدود الأهمية النسبية"، بل هناك مسارات أخرى غير مباشرة تؤثر على هذه العلاقة.

جدول رقم (64): مؤشرات تشخيص جودة النموذج للفرضية الفرعية السادسة

Model	NFI Delta1	RFI rho1	IFI Delta2	TLI rho2	CFI
model	.919	.888	.805	.889	.923

المصدر: مخرجات برنامج AMOS

تُظهر مؤشرات جودة النموذج المُقاسة بمعايير (NFI, RFI, IFI, TLI, CFI) ملائمة جيدة للبيانات، مما يشير إلى أن النموذج المُقترح يُمثل بشكل جيد العلاقة بين المتغيرات المدروسة. فجميع قيم هذه المعايير تتجاوز ٠.٨٠ وتقترب من ٠.٩٠، مما يُشير إلى جودة ملائمة النموذج للبيانات. أي أن النموذج قادر على تفسير نسبة كبيرة من التباين في المتغير التابع وأن العلاقات بين المتغيرات كما هو مُحدّد في النموذج مدعومة بأدلة إحصائية.

جدول رقم (65): مؤشر أداء النموذج للفرضية الفرعية السادسة

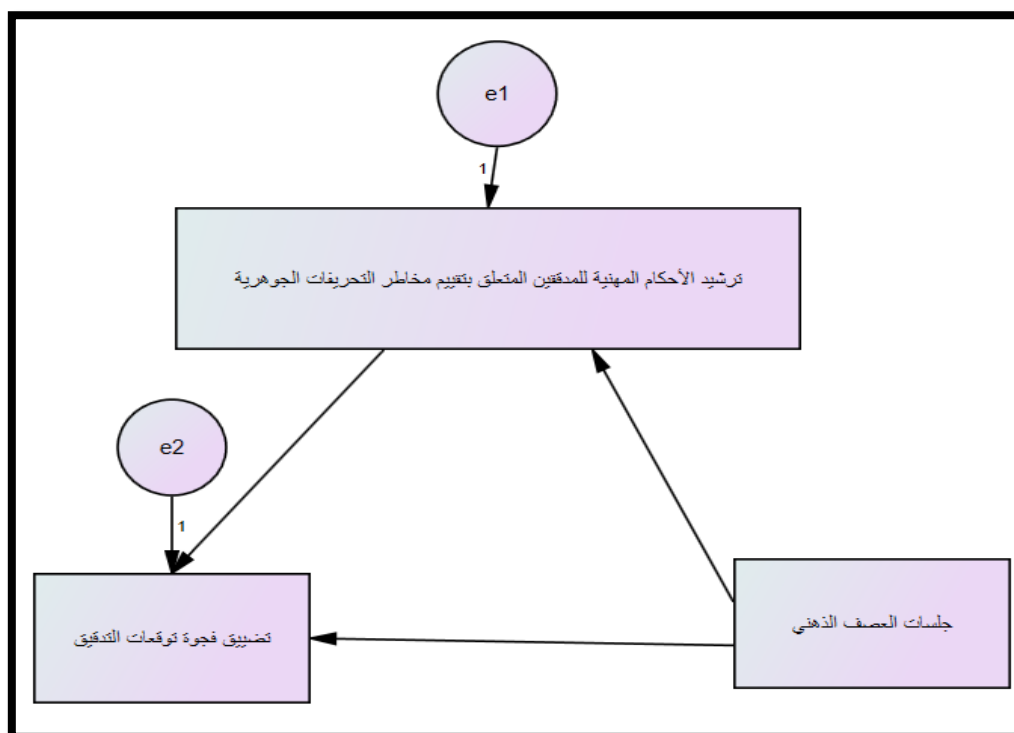
Model	RMSEA	LO 90	HI 90	PCLOSE
model	.034	.010	.059	.432

المصدر: مخرجات برنامج AMOS

إن قيمة RMSEA تساوي ٠.٠٣٤، وهي أقل من العتبة المقبولة ٠.٠٥، مما يدل على أن النموذج لديه خطأ تقريبي منخفض. كما يقع فاصل الثقة ٩٠٪ لقيمة RMSEA بين ٠.٠١٠ و ٠.٠٥٩، وهذا يدعم أيضاً جودة ملائمة النموذج. بالإضافة إلى ذلك، فإن قيمة PCLOSE تساوي ٠.٤٣٢، وهي أكبر من ٠.٠٥، مما يشير إلى قبول فرضية أن قيمة RMSEA للأخطاء تساوي أو تقل عن ٠.٠٥. يُعزز هذا من ثقة الباحث في ملائمة النموذج المُقترح للبيانات.

خ- يؤثر استخدام جلسات العصف الذهني من قبل فريق التدقيق في ترشيد الحكم المهني للمدققين
المتعلق بتقييم مخاطر التحريفات الجوهرية لتضييق فجوة توقعات التدقيق.

الشكل (11): نموذج تحليل المسار للفرضية الفرعية السابعة



المصدر: مخرجات برنامج AMOS

جدول رقم (66): تقدير نموذج تحليل المسار للفرضية الفرعية السابعة

		Estimate	S.E.	C.R.	P
جلسات العصف الذهني	ترشيد الأحكام المهنية للمدققين المتعلق بتقييم مخاطر التحريفات الجوهرية <---	.514	.116	4.429	***
جلسات العصف الذهني	تضييق فجوة توقعات التدقيق <---	.830	.089	9.315	***
ترشيد الأحكام المهنية للمدققين المتعلق بتقييم مخاطر التحريفات الجوهرية	تضييق فجوة توقعات التدقيق <---	.543	.091	6.564	***

المصدر: مخرجات برنامج AMOS

تُظهر نتائج اختبار الفرضية الفرعية السابعة وجود تأثير إيجابي متوسط لـ "جلسات العصف الذهني" على كل من "ترشيد الأحكام المهنية للمدققين المتعلق بتقييم مخاطر التحريفات الجوهرية" و "تضييق فجوة توقعات التدقيق". كما يتبين وجود تأثير إيجابي متوسط لـ "ترشيد الأحكام المهنية للمدققين المتعلق بتقييم مخاطر التحريفات الجوهرية" على "تضييق فجوة توقعات التدقيق" حتى مع التحكم في تأثير "جلسات العصف الذهني".

العصف الذهني". ويشير ذلك إلى وجود دور وسيط لـ "ترشيد الأحكام المهنية المتعلق بتقييم مخاطر التحريفات الجوهرية" في العلاقة بين "جلسات العصف الذهني" و "تضييق فجوة توقعات التدقيق". بمعنى آخر، فإنّ تطبيق "جلسات العصف الذهني" يؤثر بشكل إيجابي متوسط على "ترشيد الأحكام المهنية المتعلق بتقييم مخاطر التحريفات الجوهرية" الذي بدوره يؤثر بشكل إيجابي متوسط على "تضييق فجوة توقعات التدقيق".

تؤكد هذه النتائج الأرقام التالية:

معامل الانحدار (Path Coefficient) للعلاقة بين "جلسات العصف الذهني" و "ترشيد الأحكام المهنية" هو ٠.٥١٤ مع قيمة (P-value) أقل من ٠.٠٠١ (***) .

معامل الانحدار للعلاقة بين "جلسات العصف الذهني" و "تضييق فجوة توقعات التدقيق" هو ٠.٨٣٠ مع قيمة (P-value) أقل من ٠.٠٠١ (***) .

معامل الانحدار لـ "ترشيد الأحكام المهنية المتعلق بتقييم مخاطر التحريفات الجوهرية" على "تضييق فجوة توقعات التدقيق" هو ٠.٥٤٣ مع قيمة (P-value) أقل من ٠.٠٠١ (***) .

نوع الوساطة (كاملة أو جزئية)

للتحقق من نوع الوساطة (كاملة أو جزئية) نقارن معامل الانحدار (c) للعلاقة المباشرة بين "جلسات العصف الذهني" و "تضييق فجوة توقعات التدقيق" (قبل إضافة المتغير الوسيط) مع (c') (بعد إضافة المتغير الوسيط).

قيمة (c) هي ٠.٨٣٠ .

قيمة (c') هي ٠.٥٤٣ .

نلاحظ أن قيمة (c') أقل من قيمة (c) ولكنها ما زالت معنوية ($P < .001$). يشير ذلك إلى وجود وساطة جزئية.

يعني هذا أنّ "ترشيد الأحكام المهنية المتعلق بتقييم مخاطر التحريفات الجوهرية" يفسّر جزءاً من تأثير "جلسات العصف الذهني" على "تضييق فجوة توقعات التدقيق"، لكن ليس كلّه. بمعنى آخر، فإنّ تطبيق "جلسات العصف

الذهني" لا يؤثر على "تضييق فجوة توقعات التدقيق" فقط من خلال "ترشيد الأحكام المهنية المتعلق بتقييم مخاطر التحريفات الجوهرية"، بل هناك مسارات أخرى غير مباشرة تؤثر على هذه العلاقة.

جدول رقم (67): مؤشرات تشخيص جودة النموذج للفرضية الفرعية السابعة

Model	NFI Delta1	RFI rho1	IFI Delta2	TLI rho2	CFI
model	.888	.893	.805	.986	.996

المصدر: مخرجات برنامج AMOS

تُظهر مؤشرات جودة النموذج المُقاسة بمعايير (NFI, RFI, IFI, TLI, CFI) ملائمة جيدة للبيانات، مما يشير إلى أن النموذج المُقترح يُمثل بشكل جيد العلاقة بين المتغيرات المدروسة. فجميع قيم هذه المعايير تتجاوز ٠.٨٠ وتقترب من ٠.٩٠، مما يُشير إلى جودة ملائمة النموذج للبيانات. أي أن النموذج قادر على تفسير نسبة كبيرة من التباين في المتغير التابع وأن العلاقات بين المتغيرات كما هو مُحدّد في النموذج مدعومة بأدلة إحصائية.

جدول رقم (68): مؤشر أداء النموذج للفرضية الفرعية السابعة

Model	RMSEA	LO 90	HI 90	PCLOSE
model	.018	.008	.029	.868

المصدر: مخرجات برنامج AMOS

إن قيمة RMSEA تساوي ٠.٠١٨، وهي أقل من العتبة المقبولة ٠.٠٥، مما يدل على أن النموذج لديه خطأ تقريبي منخفض. كما يقع فاصل الثقة ٩٠٪ لقيمة RMSEA بين ٠.٠٠٨ و ٠.٠٢٩، وهذا يدعم أيضاً جودة ملائمة النموذج. بالإضافة إلى ذلك، فإن قيمة PCLOSE تساوي ٠.٨٦٨، وهي أكبر من ٠.٠٥، مما يشير إلى قبول فرضية أن قيمة RMSEA للأخطاء تساوي أو تقل عن ٠.٠٥. يُعزز هذا من ثقة الباحث في ملائمة النموذج المُقترح للبيانات.

اختبار الفرضية الرئيسية:

أظهرت نتائج اختبار الفرضية الرئيسية، التي تنص على أنَّ "استخدام جلسات العصف الذهني من قبل فريق التدقيق يؤثر في ترشيد الحكم المهني للمدققين وبالتالي تضيق فجوة توقعات التدقيق"، أنَّ جميع الفروض الفرعية السبع مدعومة. وتشير النتائج إلى أنَّ استخدام جلسات العصف الذهني يُسهم بشكل كبير في ترشيد الحكم المهني للمدققين في مختلف أبعاد عملية التدقيق، مما يؤدي بالتالي إلى تضيق فجوة توقعات التدقيق. وتُظهر النتائج أنَّ أقوى تأثير لجلسات العصف الذهني على ترشيد الحكم المهني كان في "تقييم مدى كفاية وصلاحيّة أدلة الإثبات" (الفرضية الرابعة) حيث بلغ معامل الانحدار ٠.٩٤٢ (جدول ٥٧). يلي ذلك في المرتبة الثانية "تقييم حدود الأهمية النسبية" (الفرضية السادسة) بمعامل انحدار ٠.٦٤٠ (جدول ٦٣). أما المرتبة الثالثة فكانت لـ "تقييم مدى وفعالية نظام الرقابة الداخلية" (الفرضية الأولى) بمعامل انحدار ٠.٥٧٨ (جدول ٤٨). ثم تأتي في المرتبة الرابعة "تقييم مخاطر التحريفات الجوهرية" (الفرضية السابعة) بمعامل انحدار ٠.٥٤٣ (جدول ٦٦). وفي المرتبة الخامسة "تنفيذ الإجراءات التحليلية" (الفرضية الثالثة) بمعامل انحدار ٠.٤٤٤ (جدول ٥٤). يلي ذلك "تقييم ارصدة التقديرات المحاسبية" (الفرضية الثانية) في المرتبة السادسة بمعامل انحدار ٠.٣٤٧ (جدول ٥١). وأخيراً، كان أقلّ تأثير لجلسات العصف الذهني على ترشيد الحكم المهني في "تقييم مدى قدرة المنشأة على الاستمرارية" (الفرضية الخامسة) بمعامل انحدار ٠.٢٦١ (جدول ٦٠). وتشير هذه النتائج مجتمعةً إلى أنَّ استخدام جلسات العصف الذهني يُعدّ أداةً فعالةً لتحسين وترشيد دقّة الأحكام المهنية للمدققين، وبالتالي تضيق فجوة توقعات التدقيق.

المبحث الرابع: النتائج والتوصيات

أولاً- النتائج:

بناءً على الدراسة التحليلية وبعد اختبار الفروض، يمكن تلخيص النتائج على الشكل التالي:

١- توصل الباحث من خلال استخدام مقياس (Hurrt,2010) أن شركات التدقيق المعتمدة من قبل

هيئة الأوراق والأسواق المالية السورية تتوفر لديهم خصائص تنفيذ جلسات العصف الذهني بشكل

جيد حيث أثبتت الدراسة أن (٦) شركات تنفذ تلك الجلسات بشكل جيد وواحدة تنفذها بشكل فعال

وهذا ناتج عن التزامهم بمعايير التدقيق الدولية التي ألزمتهم بضرورة إجراء تلك الجلسات خلال

مراحل عملية التدقيق.

٢- توصل الباحث من خلال استخدام مقياس (Hurrt,2010) أن شركات التدقيق المعتمدة من قبل

هيئة الأوراق والأسواق المالية السورية تتوفر لديهم خصائص تضيق فجوة توقعات التدقيق بشكل

مقبول بناءً على دراسة وتحليل الأسباب الستة لحدوث فجوة توقعات التدقيق وباعتبارها فجوة غير

صفيرية فنجد أن شركات التدقيق السبعة تحاول بشكل حثيث تضيق هذه الفجوة لأقصى حد.

٣- إن سنوات الخبرة في مجال تدقيق الحسابات والموقع الوظيفي لمدقق الحسابات يؤثران بشكل كبير

على مستوى فاعلية استخدام جلسات العصف الذهني وعلى تضيق فجوة توقعات التدقيق، أما

المستوى التعليمي فيؤثر بشكل طفيف في ظل غياب أي أثر لجنس المدقق على ذلك.

٤- يوجد أثر لاستخدام جلسات العصف الذهني من قبل فريق التدقيق في ترشيد حكمهم المهني

المتعلق بتقييم مدى كفاية وفعالية نظام الرقابة الداخلية لإن توليد عدد أكبر من الأفكار بما يخص

إجراءات النظام ودقته يسهم في التأكيد على فعاليته ومدى الاعتماد عليه وتحديد إجراءات التدقيق

الواجب إتباعها وبالتالي تضيق فجوة توقعات التدقيق.

٥- يوجد أثر لاستخدام جلسات العصف الذهني من قبل فريق التدقيق في ترشيد حكمهم المهني المتعلق بتقييم أرصدة التقديرات المحاسبية من خلال تبادل الأفكار والنقاشات حول معقولية ودقة تلك التقديرات المعدة من قبل الإدارة وسلامة أرقامها وبالتالي تضيق فجوة توقعات التدقيق.

٦- يوجد أثر لاستخدام جلسات العصف الذهني من قبل فريق التدقيق في ترشيد حكمهم المهني المتعلق بتنفيذ الإجراءات التحليلية من خلال توليد المزيد من الأفكار حول تطبيق مزيج من الإجراءات التي تؤكد بشكل أدق على خلو القوائم من التحريفات وبالتالي تضيق فجوة توقعات التدقيق.

٧- يوجد أثر لاستخدام جلسات العصف الذهني من قبل فريق التدقيق في ترشيد حكمهم المهني المتعلق بتقييم مدى كفاية وصلاحيّة أدلة الإثبات من خلال طرح الأفكار التي تساعد في تحديد الأدلة المناسبة وكميتها ومصادر جمعها باعتبارها الحجر الأساس الذي يبني عليه المدقق رأيه وبالتالي تضيق فجوة توقعات التدقيق.

٨- يوجد أثر لاستخدام جلسات العصف الذهني من قبل فريق التدقيق في ترشيد حكمهم المهني المتعلق بتقييم مدى قدرة المنشأة على الاستمرارية من خلال طرح أكبر كمية من الأفكار الإبداعية والمتنوعة المستمدة من خبرة المدققين وتحليلهم للظروف المحيطة بالشركة والتي قد تهدد استمراريّتها وبالتالي تضيق فجوة توقعات التدقيق.

٩- يوجد أثر لاستخدام جلسات العصف الذهني من قبل فريق التدقيق في ترشيد حكمهم المهني المتعلق بحدود الأهمية النسبية من خلال تحديد بنود القوائم المالية الكمية والنوعية التي يمكن أن تحتوي تحريفات أو التي تهم المدقق أو المستفيدين من تقرير التدقيق لإجراء تدقيق معمق لها وبالتالي تضيق فجوة توقعات التدقيق.

١٠- يوجد أثر لاستخدام جلسات العصف الذهني من قبل فريق التدقيق في ترشيد حكمهم المهني المتعلق بتقييم مخاطر التحريفات الجوهرية الناتجة عن الخطأ أو الاحتيال التي يمكن أن تحتويها

البيانات المالية استناداً إلى خبرتهم ومعرفتهم السابقة بتدقيق بيانات مماثلة بالإضافة لممارستهم لمستويات مرتفعة من الشك المهني التي يتيحها تبادل الأفكار وبالتالي تضيق فجوة توقعات التدقيق.

ثانياً- التوصيات:

١- العمل على إصدار إرشادات إضافية وتفصيلية لإعداد البيانات المالية التي تجنب استخدام الحكم الشخصي لمعديها بالإضافة لمعالجة المشكلات المحاسبية الجديدة والتي تسهم في الحد من استخدام الأحكام المهنية للمدققين مع ضرورة قيام الجهات المشرفة على مهنة المحاسبة والتدقيق في سورية بتبني تلك الإرشادات وتطبيقها.

٢- قيام المنظمات المهنية بإصدار تفاصيل وإرشادات وأسس ونماذج وإطار تطبيقي لآلية إصدار وترشيد الأحكام المهنية في مهنة التدقيق والابتعاد عن الحكم والتحيز الشخصي لأقصى حد ممكن، مع ضرورة قيام الجهات المشرفة على مهنة التدقيق في سورية بممارسة الرقابة على أداء المدققين وفرض العقوبات اللازمة في حال حدوث المخالفات.

٣- قيام المنظمات المهنية بنشر الوعي لدى مستخدمي القوائم عن مفاهيم وأساسيات عملية التدقيق ودور المدققين وواجباتهم ومسؤولياتهم وطبيعة إجراءاتهم، وإصدار معايير تدقيق دولية تدرس رغبات وتطلعات المجتمع المالي والمستفيدين من خدمات التدقيق واحتياجاتهم من مهنة التدقيق وإمكانية تلبيتها وبالتالي تضيق الفجوة في مهنة التدقيق.

٤- تشجيع أعضاء مهنة تدقيق الحسابات في سورية لاعتماد أسلوب جلسات العصف الذهني خلال كافة مراحل عملية التدقيق (التخطيط- التنفيذ- التقرير) للوصول إلى حكم مهني موحد وخاصة المدققين غير المعتمدين من هيئة الأوراق والأسواق المالية السورية وذلك لتطوير واقع المهنة في الجمهورية العربية السورية.

٥- ضرورة قيام شركات التدقيق في السعي لإيجاد نماذج وأساليب علمية حديثة من شأنها أن تساعد في تحليل البيانات المالية بشكل أعمق وأدق وإجراء عمليات تدقيق أشمل بما يسهم في إصدار أحكام مهنية تلقائية غير قابلة للتحيز والتي تلبي تطلعات المجتمع ورغباته وللتأكيد على أهمية دور المدقق ومسؤولياته.

٦- إجراء دورات تدريبية وتأهيلية لأعضاء مكاتب وشركات التدقيق العاملة في بيئة الأعمال السورية للتعرف على الأساليب التقنية والرقمية الحديثة التي تساعد في تنفيذ إجراءات تدقيق أشمل وأكثر دقة وبالتالي إصدار أحكام مهنية رشيدة تحمي المدقق وتلبي تطلعات ورغبات مستخدمي القوائم المالية.

٧- ضرورة امتلاك شركات التدقيق لأعضاء ذوي كفاءة مهنية وعلمية بالإضافة للخبرة والتخصص الدقيق في مجال تدقيق الحسابات لما له من دور كبير في تحسين جودة الأداء المهني وتطبيق وتنفيذ برامج التدقيق بجودة أعلى.

قائمة المراجع:

أولاً: باللغة العربية:

١- الكتب:

١. البارودي، منال أحمد. (٢٠١٥). العصف الذهني وفن صناعة الأفكار. ط: ١. القاهرة: مصر. المجموعة العربية للتدريب والنشر.
٢. البارودي، منال أحمد. (٢٠١٥). تنمية مهارات العصف الذهني. ط: ١. القاهرة: مصر. المجموعة العربية للتدريب والنشر.
٣. حسنين، حسين محمد. (٢٠١٤). أساليب العصف الذهني. الأردن. دار مجدلاوي للنشر والتوزيع.
٤. السويدان، طارق محمد؛ والعدلوني، محمد أكرم. (٢٠٠٤). مبادئ الإبداع. ط: ٣. بدون ناشر.
٥. العابد، فاطمة أحمد. (٢٠١٥). العصف الذهني والتفكير المبدع. الأردن. دار أمجد للنشر والتوزيع.
٦. القاضي، حسين يوسف؛ دحود، حسين أحمد؛ وقريط، عصام نعمة. (٢٠١٤). أصول المراجعة - الجزء الأول. منشورات جامعة دمشق.
٧. نبهان، يحيى محمد. (٢٠٠٤). العصف الذهني وحل المشكلات. الأردن. دار اليازوري العلمية.

٢- الرسائل العلمية:

١. حبيب، علا محمد فايز. (٢٠٢٣). أثر ممارسة الشك المهني في ترشيد الأحكام المهنية في عملية التدقيق - دراسة تطبيقية. أطروحة دكتوراه غير منشورة. قسم المحاسبة. كلية الاقتصاد. جامعة دمشق. سورية. ص: ٢٠٨.
٢. حسنين، هالة حمدي أحمد. (٢٠١٨). إطار مقترح لاستخدام العصف الذهني الإلكتروني في اكتشاف ومعالجة الأخطاء المحاسبية بالدفاتر والقوائم المالية وأثره على دقة تنبؤات المحليين الماليين في سوق الأوراق المالية مع دراسة ميدانية. أطروحة دكتوراه غير منشورة. قسم المحاسبة والمراجعة. كلية التجارة بالإسماعيلية. جامعة قناة السويس. مصر. ص: ٢١٧.
٣. الشرعي، محمد سيف قحطان. (٢٠١٢). قصور الحكم المهني لمراجع الحسابات وترشيده باستخدام الشبكات العصبية الاصطناعية والمنطق الضبابي - دراسة تحليلية في الجمهورية اليمنية. أطروحة دكتوراه غير منشورة. قسم المحاسبة. كلية الاقتصاد. جامعة دمشق. سورية. ص: ٢٩٦.

٤. فرماوي، عبد الرحمن مصطفى عبد العظيم. (٢٠١٨). تقييم دور الشبكات العصبية الاصطناعية في ترشيد التقديرات المحاسبية في المحاسبة المالية- دراسة تطبيقية. رسالة دكتوراه غير منشورة. كلية التجارة. جامعة حلوان.

٥. محمود صالح، صافيناز محمود محمد. (٢٠١٩). دور برامج العصف الذهني الإلكتروني لهيكل فريق المراجعة في تحسين جودة المراجعة المشتركة. رسالة دكتوراه غير منشورة. قسم المحاسبة والمراجعة. كلية التجارة. جامعة قناة السويس. ص: ١٨٩.

٣-الدوريات العلمية:

١. الأشول، محمد حسن فهمي محمد. (٢٠٢٤). دور الإفصاح عن المعلومات المستقبلية في تحسين جودة الحكم المهني لمراقب الحسابات بشأن الاستمرارية- دراسة تطبيقية على الشركات المقيدة بالبورصة المصرية. المجلة العلمية للدراسات والبحوث المالية والتجارية. مج: ٥. عدد: ١. الجزء الثاني. ص- ص: ١١٧٩ - ١٢٣٤. مصر. جامعة دمياط. كلية التجارة.

٢. أبو سنينة، عودة. (٢٠٠٨). أثر استخدام طريقة العصف الذهني في تنمية التحصيل والتفكير الناقد في مادة الجغرافية لدى طلبة كلية العلوم التربوية الأونروا في الأردن. مجلة جامعة النجاح للأبحاث (العلوم الإنسانية). مج: ٢٢. عدد: ٥. ص- ص: ١٤٤٧ - ١٤٨٠. الأردن.

٣. الأرضي، محمد وداد. (٢٠٢١). الحد من مشاكل تطبيق الأهمية النسبية في ضوء تعديل تعريف الأهمية والتوجيه المهني المقترح- دراسة اختبارية. المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة. مج: ٥. عدد: ١. الجزء الثاني. ص- ص: ١٨٧ - ٢٤٢.

٤. أمين، عثمان عبد القادر حمه؛ محمد، كولاله عاصي. (٢٠٢٠). أثر الإجراءات التحليلية على تقليص فجوة التوقعات في بيئة التدقيق- دراسة استطلاعية لآراء عينة من الأكاديميين والمدققين الخارجيين في إقليم كردستان/ العراق. المجلة العلمية لجامعة جيهان- السلیمانية. مج: ٤. عدد: ٢. ص ص: ١٩٥ - ٢١٥. العراق.

٥. أمين، عصام حمدي مصطفى. (٢٠٢٣). أثر اعتماد مراقب الحسابات على نموذج هجين من أدوات الذكاء الاصطناعي على تحسين جودة حكمه بشأن الاستمرارية: دراسة تطبيقية على الشركات المقيدة بالبورصة المصرية. مجلة الإسكندرية للبحوث المحاسبية. مج: ٧. عدد: ١. ص- ص: ٦٠١ - ٦٥٩. مصر. جامعة الإسكندرية. كلية التجارة.

٦. ابراهيم، دريا حربي؛ شيخ، ارشد صديق عبد الله. (٢٠٢٣). دور معيار التدقيق الدولي رقابة الجودة لتدقيق القوائم المالية (ISA220) في تضيق فجوة التوقعات/ دراسة استطلاعية لآراء

- عينة من المحاسبين القانونيين ومراقبي الحسابات في إقليم كردستان/ العراق. مجلة بوليتكنيك للعلوم الإنسانية والاجتماعية. مج: ٤. عدد: ١. ص- ص: ١- ١٩. العراق.
٧. بابكر، بشير بكري عجيب. (٢٠٢٣). دور المراجعة المشتركة في الحد من فجوة التوقعات للمراجعة- دراسة ميدانية. مجلة العلوم الاقتصادية والإدارية والقانونية. مج: ٧. عدد: ٣. ص- ص: ٨١- ٩٨.
٨. الباز، مصطفى علي. (١٩٩٩). استخدام نظرية السببية في التنبؤ بفجوة التوقعات بين مراجعي الحسابات ومستخدمي التقارير المالية: دراسة ميدانية على محافظات القناة في جمهورية مصر العربية. المجلة العربية للمحاسبة. مج: ٣. عدد: ١. ص- ص: ٦٥- ١٠٦. البحرين.
٩. بوالقارة، آمنة؛ بوشريبة، محمد. (٢٠٢٣). دور نظام الرقابة الداخلية الفعال في تقييم مخاطر التدقيق- دراسة ميدانية لعينة من محافظي الحسابات والخبراء المحاسبين لولاية قسنطينة. مجلة الاقتصاد والمالية. مج: ٩. عدد: ١. ص- ص: ١٣٦- ١٥١. الجزائر.
١٠. الجبول، ميسر منيزل. (٢٠٢٢). مسؤولية المدقق عن اكتشاف الغش والخطأ وأثرها على جودة التدقيق في ضوء معايير التدقيق الدولية دراسة ميدانية على مكاتب التدقيق العاملة في الأردن. المجلة العربية للنشر العلمي. عدد: ٤٠. ص- ص: ٨٧٨- ٨٩٦. الأردن.
١١. جلال، أمل رمضان نعمان؛ غطاس، برنس ميخائيل؛ أبو الوفا، ناصر محمد أنور. (٢٠٢١). دور الاتجاهات السلوكية والحكم المهني في إعداد التقديرات المحاسبية: دراسة تحليلية. المجلة العلمية. عدد: ٧١. ص- ص: ١٥- ٤٦. جامعة أسيوط. كلية التجارة. مصر.
١٢. حبيب، علا؛ دحدوح، حسين. (٢٠٢٣). أثر جائزة كوفيد 19 على الحكم المهني للمدقق حول تقييم مقدرة المنشأة على الاستمرارية- دراسة ميدانية. مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والسياسية. مج: ٣٩. عدد: ٤. ص- ص: ٣٦- ٥٦. سورية.
١٣. حدوت، محمد محفوض محمد؛ لطفي، أمين السيد أحمد؛ ارسانيوس، بدر نبيه. (٢٠٢٣). إطار مقترح للأحكام المهنية لمراجعة التقديرات المحاسبية في ضوء تطبيق منظمات الأعمال للمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية (IFRS) دراسة تطبيقية. مجلة الدراسات المالية والتجارية. عدد: ٢. ص- ص: ٢٨٩- ٣١٢. مصر.
١٤. حسون، أحمد فاضل؛ وزين، حيدر عطا. (٢٠٢١). أثر التدقيق المشترك في تضيق فجوة التوقعات- دراسة تحليلية لوجهات نظر مراقبي الحسابات. مجلة الريادة للمال والأعمال. مج: ٢. عدد: ٤. ص- ص: ١٩٩- ٢٠٩. العراق.

١٥. حسن، أماني هاشم السيد. (٢٠١٣). الدور التفاعلي لجلسات العصف الذهني لفريق المراجعة في تقييم نظم الرقابة الداخلية. المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة. عدد: ٤. ص- ص: ٣٩٧-٤٩٠. مصر. جامعة عين شمس. كلية التجارة.
١٦. حسن، محمد جاسم؛ فرج، هاني خليل؛ وقاسم، محمد وليد مصطفى. (٢٠٢٣). أثر استخدام مدقق الحسابات الحكومي للعصف الذهني على جودة التدقيق الحقيقية في الوحدات الحكومية العراقية- دراسة تجريبية. مجلة الإسكندرية للعلوم المحاسبية. مج: ٧. عدد: ١. ص- ص: ٧١-١٢١. مصر. جامعة الاسكندرية. كلية التجارة.
١٧. حيدر، ثاريان دلشاد؛ نجم الدين، يوسف ابراهيم؛ أحمد، ناسو كوردو؛ كاملا، هيوا جمه زياد سليم. (٢٠٢٣). دور مراقب الحسابات في التقليل من فجوة التوقعات لدى مستخدمي القوائم المالية. مجلة جامعة كركوك للشؤون الإدارية والعلوم الاقتصادية. مج: ١٣. عدد: ٢. ص- ص: ٣٢٣-٣٣٨. العراق.
١٨. خالدي، رشيدة. (٢٠٢١). المعقول والغير معقول في توقعات مستخدمي القوائم المالية من مراجع الحسابات (دراسة واقتراح الحلول). مجلة الدراسات المالية والمحاسبية. مج: ١٢. عدد: ١. ص- ص: ٩٧-١٠٩. الجزائر.
١٩. الدليمي، محمد هادي هاشم. (٢٠٢٣). دور استخدام الإجراءات التحليلية في تحسين جودة عملية التدقيق- دراسة ميدانية على عينة من شركات ومكاتب التدقيق في العراق. مجلة العلوم التربوية والإنسانية. عدد: ٢٧. ص- ص: ٤٥-٦٠. العراق.
٢٠. دليو، فضيل. (٢٠٢٢). بعض أدوات جمع البيانات التشاركية في البحوث الكيفية دلفي- العصف الذهني- سوات. مجلة جامعة قسنطينة 3. ص- ص: ١-٢٦. الجزائر.
٢١. رزق، علاء أحمد إبراهيم. (٢٠٢٣). مدى ملائمة تطبيق الإدارة لفرض الاستمرارية في زيادة القدرة التفسيرية لرأي مراقبي الحسابات وانعكاس ذلك على كفاءة الاستثمار. مجلة البحوث المالية والتجارية. مج: ٢٤. عدد: ٢. ص- ص: ٣٠٧-٣٧١. مصر. جامعة بور سعيد. كلية التجارة.
٢٢. رشيد، ناظم حسن؛ وكوثر، بشرى ابراهيم. (٢٠١٨). تأثير استخدام العصف الذهني في ترشيد الحكم المهني للمدقق لتقييم استمرارية الشركة. مجلة جامعة كركوك للعلوم الإدارية والاقتصادية. مج: ٨. عدد: ٢. ص- ص: ٤٦٢-٥٠٦.
٢٣. رشيد، ناظم حسن؛ والسقا، زياد هاشم. (٢٠١٥). أثر استخدام العصف الذهني في دعم كشف الاحتيال عند تدقيق القوائم المالية- دراسة لآراء عينة من مراقبي الحسابات في العراق. مجلة كلية بغداد للعلوم الاقتصادية الجامعة. عدد: ٤٣. ص- ص: ١-٢٨. الموصل.
٢٤. زيد، هالة زيد نصار؛ وشاهين، عبد الحميد أحمد. (٢٠٢٢). مدى التزام مراقبي الحسابات بأخلاقيات المهنة على تضيق فجوة التوقعات في بيئة المراجعة- دراسة نظرية. المجلة

- العلمية للدراسات والبحوث المالية والإدارية. مج: ١٣. عدد: ٢. ص- ص: ٩٣٨ - ٩٥٣. مصر. جامعة مدينة السادات. كلية التجارة.
٢٥. السبعة، علياء عادل عنتر؛ صقر، أحمد علي غازي؛ حافظ، سماح طارق أحمد. (٢٠١٦). أثر الممارسات الاحتياطية في المحاسبة على فجوة التوقعات في المراجعة. المجلة المصرية للدراسات التجارية. مج: ٤٠. عدد: ٢. ص- ص: ٤٥١ - ٤٨١. مصر.
٢٦. سوهايم، بادي. (٢٠١٩). العصف الذهني وتنمية التفكير الإبداعي لدى العاملين في المكتبات ومراكز المعلومات. مجلة العلوم الاجتماعية والانسانية. عدد: ٨. ص- ص: ١١ - ٣٠.
٢٧. السيد، محمد فوزي محمد. (٢٠١٧). العلاقة بين جودة المراجعة الخارجية ووجود الغش بالقوائم المالية: دراسة تطبيقية على الشركات العائلية المقيدة بالبورصة المصرية. مجلة الفكر المحاسبي. مج: ٢١. عدد: ٣. الجزء الأول. ص ص: ٢١٥ - ٢٧١. جامعة عين شمس. كلية التجارة. قسم المحاسبة والمراجعة. مصر.
٢٨. شانلي، مؤمن عبد الله؛ وعشماوي، كامل السيد. (٢٠١٨). استخدام العصف الذهني الالكتروني لفريق المراجعة مدعوما بنظام الذكاء التجميعي عند تقييم الاستمرارية: دراسة تجريبية. مجلة التجارة والتمويل. عدد: ٢. ص ص: ٣٣ - ٦٤. مصر. جامعة طنطا. كلية التجارة.
٢٩. الشافعي، ياسر زكريا؛ عبد القادر، سمر حسن طه. (٢٠١٩). أثر مراقب الحسابات ولجنة المراجعة على فجوة التوقعات - دراسة ميدانية في بيئة الأعمال المصرية. مجلة الدراسات التجارية المعاصرة. عدد: ٨. ص- ص: ٤٠٥ - ٤٣٧. مصر.
٣٠. شحاتة، السيد شحاتة؛ فضالي، دينا؛ وعصمت، محمد سعيد. (٢٠٢٢). أثر عوامل قياس الجودة والعصف الذهني على زيادة فاعلية جودة المراجعة الخارجية - دراسة ميدانية على مكاتب المراجعة في مصر. مجلة الإسكندرية للبحوث المحاسبية. مج: ٦. عدد: ٢. ص- ص: ١ - ٣٣. مصر. جامعة الإسكندرية. كلية التجارة.
٣١. شرف، إبراهيم أحمد إبراهيم. (٢٠٢٠). أثر العوامل النوعية على تنقيح مراقب الحسابات لحكمه الكمي على الأهمية النسبية في سياق مراجعته للقوائم المالية - دراسة تجريبية على مراقبي حسابات الشركات المقيدة بالبورصة المصرية. مجلة البحوث المحاسبية. عدد: ١. ص ص: ٣٤ - ٩١. مصر. جامعة طنطا. كلية التجارة.
٣٢. الشعباني، منى محمد علي. (٢٠١٧). دور جلسات العصف الذهني الالكتروني لفريق المراجعة في تحسين جودة أداء المراجعة المشتركة: دراسة استكشافية في البيئة المصرية. مجلة الفكر المحاسبي. مج: ٢١. عدد: ١. ص- ص: ١١٤٧ - ١٢٠٤. جامعة عين شمس. كلية التجارة. قسم المحاسبة والمراجعة. مصر.

٣٣. شوري، جواهر عثمان محمد علي. (٢٠٢٣). فاعلية استراتيجية العصف الذهني في تنمية مهارات التفكير العليا والتفكير الإبداعي من خلال تدريس مقرر الحديث والسيرة للصف السادس الابتدائي. مجلة الفنون والأدب وعلوم الانسانيات والاجتماع. عدد: ٩١. ص- ص: ٨٤-١١٣. المملكة العربية السعودية.
٣٤. الشيخ، هدى محمد محمد. (٢٠١٧). تأثير مدخل المراجعة الخارجية المشتركة على الحد من فجوة التوقعات لتحسين جودة عملية المراجعة- دراسة ميدانية. مجلة الفكر المحاسبي. مج: ٢١. عدد: ٣. ص- ص: ٦٥٤-٦٩٥. جامعة عين شمس. كلية التجارة. قسم المحاسبة والمراجعة. مصر.
٣٥. صالح، بكر أيوب. (٢٠٢١). أثر التدقيق المشترك على استقلالية مراقبي الحسابات دراسة ميدانية لعينة من مكاتب مراقبي الحسابات في العراق. مجلة مركز دراسات الكوفة. عدد: ٦٣. ص- ص: ٥٦٧-٥٨٣. العراق.
٣٦. صالح، رضا إبراهيم؛ الجمهودي، ايمان عبد الفتاح؛ وهنداوي، هبه عثمان. (٢٠١٩). دور جلسات العصف الذهني في تحسين مستوى الشك المهني للمراجع لمواجهة خطر إدارة العميل لعملية المراجعة. مجلة الدراسات التجارية المعاصرة. عدد: ٦. ص- ص: ٦٣٠-٦٦٠.
٣٧. الطير، أحمد محمد عبد الرحمن. (٢٠٢١). أثر استخدام طريقة العصف الذهني على تنمية مهارة التحدث لدى طالبات جامعة العلوم والتكنولوجيا بالجمهورية اليمنية. مجلة العلوم التربوية والنفسية. مج: ٥. عدد: ٢٠. ص- ص: ٩٢-١٠٧. اليمن.
٣٨. عبد التواب، محمد عزت. (٢٠٢٠). أثر الإرشادات الصادرة عن مجلس معايير المحاسبة الدولية IASB على تحسين قرارات الإدارة بشأن تطبيق مفهوم الأهمية النسبية في التقارير المالية. المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة. عدد: ١. ص- ص: ٥٢١-٥٦٦. مصر. جامعة عين شمس. كلية التجارة.
٣٩. عبد العزيز، غريب محمد محمد. (٢٠٢١). معوقات الإفصاح المحاسبي عن فرض الاستمرارية في ظل حدث جائحة فيروس كورونا (COVID-19). مجلة البحوث المالية والتجارية. مج: ٢٢. عدد: ٢. ص- ص: ٢٠١-٢٤٤. مصر. جامعة بور سعيد. كلية التجارة.
٤٠. عبد الماجد، بوركايب محمد. (٢٠١٩). قيود اعتماد مدقق الحسابات في الجزائر على أدلة الإثبات الالكترونية- دراسة وصفية. مجلة الاقتصاد الجديد. مج: ١٠. عدد: ٣. ص- ص: ٣٥١-٣٦٦. الجزائر.
٤١. عبيد، محمد عبد الله. (٢٠١٢). فاعلية استخدام إستراتيجية العصف الذهني في تدريس حساب الإنشاءات على التحصيل وتنمية التفكير الإبداعي لدى طلاب التعليم الثانوي الصناعي. مجلة كلية التدريس بالسويس. مج: ٥. عدد: ٦. ص- ص: ٢٣٠-٢٨٤. مصر.

٤٢. عبد الوهاب، وائل محمد. (٢٠١٥). المدخل القائم على المبادئ والحكم المهني كأساس لتطوير منظومة التعليم المحاسبي بالجامعات المصرية. مجلة التجارة والتمويل. مج: ٣٥. عدد: ١. ص ص: ١٨٢-٢٢٤. مصر.
٤٣. العبيدي، علي جاسم؛ جمال، دينا حامد؛ وخضير، أرادن حاتم. (٢٠١٣). أثر استخدام أسلوب العصف الذهني في نقل المعرفة (دراسة حالة في مصرف الرافدين فرع شارع فلسطين). مجلة الإدارة والاقتصاد. عدد: ٩٥. ص- ص: ١٤٤-١٦٢. العراق.
٤٤. العبيدي، علي قاسم حسن؛ فؤاد، زينب أنور. (٢٠٢٣). انعكاس عملية الالتزام بمعياري التخطيط الدولي في إدارة فجوة توقعات التدقيق: تطبيق في ديوان الرقابة المالية الاتحادي. مجلة كلية دجلة الجامعة. مج: ٦. عدد: ٤. ص ص: ١٥٩-١٧٥. العراق.
٤٥. عرموش، أحمد محمد سعيد. (٢٠٢٢). دور العصف الذهني في تقييم مخاطر التدقيق لرفع كفاءة وفعالية عملية التدقيق- دراسة ميدانية في سورية. مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والسياسية. عدد: ٤٨٣٩. ص ص: ١-٤٢. سورية.
٤٦. علي، سحر السيد محمود. (٢٠٢١). آليات حوكمة الشركات ودورها في تضيق فجوة التوقعات في المراجعة- دراسة ميدانية على بيئة المراجعة في جمهورية مصر العربية). المجلة العلمية. عدد: ٧١. ص- ص: ١٥٥-١٩٢. مصر. جامعة أسيوط. كلية التجارة.
٤٧. علي، عبد الوهاب نصر؛ شحاته، شحاته السيد؛ السيد، محمود محمد. (٢٠٢٣). أثر درجة الملاءمة المهنية لمنشأة مراقب الحسابات على جودة أحكامه المهنية بشأن أمور المراجعة الأساسية: دليل من مصر- دراسة تجريبية. مجلة الإسكندرية للبحوث المحاسبية. مج: ٧. عدد: ١. ص- ص: ٩٤-١. كلية التجارة. جامعة الإسكندرية. مصر.
٤٨. عواد، سري رباح. (٢٠٢٣). دور العصف الذهني في تطوير أداء الرقابة الداخلية: دراسة تطبيقية في عدد من المؤسسات الحكومية وشركات القطاع الخاص في بغداد. مجلة تكريت للعلوم الإدارية والاقتصادية. مج: ١٩. عدد: ٦٣. ص- ص: ٢٦-٤٥. العراق.
٤٩. عويس، وليد عمر؛ وبوعنة، أحمد علي. (٢٠٢١). أثر الإجراءات التحليلية في تعزيز الحكم المهني لمصدق الحسابات القانوني في الأردن. المجلة الأردنية في إدارة الأعمال. مج: ١٧. عدد: ٣. ص- ص: ٤٢٨-٤٥٧. الأردن.
٥٠. عيسي، محمد داود كمال؛ صالح، رضا إبراهيم عبد القادر؛ نخال، أيمن صبري. (٢٠٢٢). أثر الإفصاح عن تقارير الشفافية المهنية على فجوة التوقعات في المراجعة- مع دراسة ميدانية. مجلة الدراسات التجارية المعاصرة. مج: ٧. عدد: ١٢. الجزء الأول. ص- ص: ١٠٥-١٥٥. مصر. جامعة كفر الشيخ. كلية التجارة.
٥١. غالي، أشرف أحمد محمد. (٢٠١٦). مدخل مقترح لتخطيط وتنفيذ جلسات العصف الذهني الالكتروني بهدف جودة الأحكام المهنية لفريق المراجعة: دراسة استطلاعية في البيئة

- المصرية. مجلة البحوث المحاسبية. عدد: ١. ص- ص: ٤٢٧-٤٩٥. مصر. جامعة طنطا. كلية التجارة.
٥٢. الفضلي، علي حامد كميل. (٢٠٢٢). دور الشك المهني في تحسين جودة المراجعة الخارجية في ظل رقمنة العمليات. المجلة العلمية للدراسات والبحوث المالية والإدارية. مج: ١٣. عدد: ٢. ص- ص: ١٢٥٨-١٢٧٠. مصر. جامعة مدينة السادات. كلية التجارة.
٥٣. فمعوسي، عبد القادر. (٢٠٢٢). استراتيجية الخريطة الذهنية وأثرها الحجاجي في العملية التعليمية. مجلة دراسات. مج: ١١. عدد: ١. ص- ص: ٧٩٠-٨٢٧.
٥٤. قزون، محمد العري. (٢٠٢٣). إشكالية الإثبات عند استخدام القياس وفق القيمة العادلة. مجلة الدراسات الاقتصادية الكمية. مج: ٩. عدد: ١. ص- ص: ٢٨٣-٢٩٦. الجزائر.
٥٥. الكساب، علي (٢٠١٣). أثر استخدام إستراتيجية العصف الذهني في تحصيل طلبة كليات التربية في الجامعات الأردنية في مساق التربية الوطنية واتجاهاتهم نحوها. مجلة جامعة النجاح للأبحاث (العلوم الإنسانية). مج: ٢٧. عدد: ١٠. ص- ص: ٢١٢٩-٢١٥٦. السعودية.
٥٦. الكعبي، جعفر عبد الحسين حلو؛ والعاني، صفاء أحمد محمد. (٢٠٢٠) تأثير العصف الذهني في جودة التدقيق وانعكاسه على اكتشاف مخاطر الاحتيال. مجلة الاقتصاد والعلوم الإدارية. مج: ٢٦. عدد: ١٢٢. ص- ص: ٥٠١-٥١٦. العراق.
٥٧. الكلابي، أمير نعمة؛ جاسب، بشار طارق. (٢٠٢١). تطبيق استراتيجية العصف الذهني لحل مشاكل الأداء التنظيمي. مجلة مركز دراسات الكوفة. عدد: ٦٠. ص- ص: ٥٥٥-٥٨٠. العراق.
٥٨. لعياضي، عصام؛ بن سايج، سمير. (٢٠٢١). استخدام أسلوب العصف الذهني وعلاقته بالتفكير الإبداعي من وجهة نظر الطلبة الجامعيين- دراسة ميدانية بمعهد علوم وتقنيات النشاطات البدنية والرياضية- جامعة سوق أهراس. مجلة الرسالة للدراسات والبحوث السكانية. مج: ٦. عدد: ٣. ص- ص: ٦٣٠-٦٤٣. الجزائر.
٥٩. مبارك، الرفاعي إبراهيم. (٢٠٠٢). دور التقدير الشخصي لمستويات الأهمية النسبية في تفسير فجوة التوقعات في المراجعة- دراسة تطبيقية على المحيط المهني في جمهورية مصر العربية. مجلة التجارة والتمويل. عدد: ٢. ص- ص: ٥٧-١٢٨. مصر. جامعة طنطا. كلية التجارة.
٦٠. مجيد، سمية عباس؛ حسن، هبة هادي. (٢٠٢١). دور العصف الذهني في تعزيز مقدرات الإبداع الاستراتيجي- دراسة تحليلية في وزارة الموارد المائية / مركز الدراسات والتصاميم الهندسية. مجلة الإدارة والاقتصاد. عدد: ١٣١. ص- ص: ١٠٠-١١٥. جامعة المستنصرية. مصر.

٦١. محمد، حسين علي؛ الطائي، بشرى فاضل. (٢٠٢٣). دور حوكمة مهنة التدقيق في تقليص فجوة توقع أداء مراقبي الحسابات- دراسة تحليلية لآراء عينة من الجهات المنظمة لمهنة التدقيق في العراق. مجلة اقتصاديات الأعمال. مج: ٥. عدد: ٢. ص- ص: ٤٩- ٧٠. العراق.

٦٢. محمد، عمر إبراهيم. (٢٠٢٢). أثر العصف الذهني في تفعيل التدقيق المشترك: دراسة تحليلية لآراء عينة من مراقبي الحسابات والأكاديميين في إقليم كردستان- العراق. مجلة تكريت للعلوم الإدارية والاقتصادية. مج: ١٨. عدد: ٥٧. ص- ص: ٤٦- ٦١. العراق.

٦٣. محمد، محمود محمد هارون؛ فارس، زين العابدين سعيد؛ الغنام، صابر حسن. (٢٠٢٢). إطار مقترح لدعم أداء مراقب الحسابات في الحكم على استمرارية المنشأة. مجلة البحوث المالية والتجارية. مج: ٢٣. عدد: ٤. ص- ص: ٤٠٦- ٤٤٣. مصر. جامعة بور سعيد. كلية التجارة.

٦٤. محمود، جيهان فؤاد محمد. (٢٠٢٠). تفعيل طريقة SCAMPER لتنمية التفكير الابداع في التصميم الصناعي. مجلة الفنون والعلوم التطبيقية. مج: ٧. عدد: ٤. ص- ص: ١٤٣- ١٦٢. مصر. جامعة دمياط.

٦٥. محمود، حسن شلقامي. (٢٠٢٣). تحليل آثار التكامل بين أسلوب المراجع الخارجي ومدعمات حكمه المهني على جودة مراجعة القيمة العادلة- دراسة اختبارية. المجلة العلمية للبحوث والدراسات التجارية. مج: ٣٧. عدد: ١. ص- ص: ٢٢١- ٣٠٩. مصر.

٦٦. محمود صالح، صافيناز محمود محمد. (٢٠١٩). دور برامج العصف الذهني الالكتروني في الارتقاء في الأداء المهني لفريق المراجعة. المجلة العلمية للدراسات التجارية والبيئية. مج: ١٠. عدد: ٣. ص- ص: ٦٨٦- ٧١٠. مصر.

٦٧. المر، نرمين علي محمد. (٢٠٢٤). استخدام البيانات الضخمة في جلسات العصف الذهني للمراجع الخارجي وأثر ذلك على اكتشاف الاحتيال المالي- دراسة تجريبية. المجلة العلمية للدراسات والبحوث المالية والتجارية. مج: ٥. عدد: ١. ص- ص: ٥٨٣- ٦٣٠. مصر. جامعة دمياط. كلية التجارة.

٦٨. مطاوع، أحمد كمال؛ حافظ، سماح طارق؛ العمري، صالح علي عبده أحمد. (٢٠٢١). أثر تطبيق معايير المراجعة الدولية الخاصة بأدلة الإثبات على جودة المعلومات المحاسبية: دراسة ميدانية في بيئة الأعمال اليمنية. المجلة المصرية للدراسات التجارية. مج: ٤٥. عدد: ٣. ص- ص: ٥١- ١١٠. مصر.

٦٩. مصطفى، محمود حسن مصطفى. (٢٠١٥). إطار مقترح لكيفية استخدام مراقبي الحسابات للعصف الذهني عند دراسة مخاطر الغش: دراسة نظرية. مجلة الفكر المحاسبي. مج: ١٩. عدد: ٤. ص- ص: ١٠١٥- ١٠٥٦. مصر. جامعة عين شمس. كلية التجارة.

٧٠. مصطفى، محمود حسن مصطفى. (٢٠١٩). منهج مقترح لقياس تأثير جلسات العصف الذهني على تدعيم استجابة المراجع لمخاطر الغش: دراسة تجريبية. مجلة الفكر المحاسبي. مج: ٢٣. عدد: ٢. ص- ص: ١- ٤٧. مصر. جامعة عين شمس. كلية التجارة.
٧١. مفتاح، عبد السلام أبو القاسم. (٢٠٢٣). آليات الحوكمة وأثرها على تضيق فجوة التوقعات في المراجعة. مجلة الإدارة والمنظمات والاستراتيجية. مج: ٥. عدد: ١. ص- ص: ٤٤- ٦٤.
٧٢. منصور، سهى محمد شريف. (٢٠٢٣). التصميم الجرافيكي الذكي: فعالية ميدجيري كمشارك في جلسة عصف ذهني إبداعية. مجلة التصميم العالمية. مج: ١٣. عدد: ٥. ص- ص: ٥٠١- ٥١٢. السعودية.
٧٣. مقرأوى، بثينة بن حاج جيلالي؛ لعربي، محمد. (٢٠٢٣). أثر التخصص الصناعي للمدقق الخارجي على تضيق فجوة التوقعات في التدقيق - دراسة ميدانية لممارسي مهنة المحاسبة والتدقيق في الجزائر. مجلة التنمية والاستشراف للبحوث والدراسات. مج: ٨. عدد: ١. ص- ص: ٢٦٢- ٢٨٠. الجزائر.
٧٤. النعامي، علي؛ مرتجي، أحمد كمال. (٢٠١٦). دور معايير المراجعة الدولية في ترشيد الحكم المهني للمراجعين في قطاع غزة- دراسة تطبيقية. مجلة جامعة القدس المفتوحة للأبحاث والدراسات. عدد: ٣٩. ص- ص: ٢٢٧- ٢٥٢.
٧٥. الهواري، محمد عبد العزيز عبد المعطي. (٢٠٢٠). أثر تطبيق الشركات لقواعد الحوكمة على العلاقة بين جودة المراجعة الداخلية وفجوة التوقعات: دراسة انتقادية ميدانية. المجلة العلمية للدراسات والبحوث المالية والتجارية. مج: ١. عدد: ٢. الجزء الثاني. ص- ص: ١٩١- ٢٤٢. مصر. جامعة دمياط. كلية التجارة.
٧٦. هنانو، عبد الله محمد. (٢٠٠٨). مهارات العصف الذهني ودورها في تنمية التفكير الإبداعي عند الطلاب. مجلة أبحاث كلية التربية الأساسية. مج: ٤. عدد: ٢. ص- ص: ١- ٢٨.
٧٧. نشوان، إسكندر محمود. (٢٠١٩). الصفات الشخصية وتأثيرها على جودة الأحكام المهنية لمدقق الحسابات الخارجي- دراسة ميدانية. المجلة الأردنية في إدارة الأعمال. مج: ١٥. عدد: ٣. ص- ص: ٣٤٩- ٣٧٢. الأردن. الجامعة الأردنية.
٧٨. يعقوب، ابتهاج إسماعيل. (٢٠١٦). استعمال إستراتيجية العصف الذهني لتعزيز الحكم المهني لمراقب الحسابات في تقييم استمرارية الوحدة الاقتصادية- دراسة لآراء عينة من مراقبي الحسابات في البيئة العراقية. مجلة الإدارة والاقتصاد. عدد: ١٠٩. السنة التاسعة والثلاثون. ص- ص: ١٧٨- ١٩٤. العراق.
٧٩. يسري، عياشي؛ وعفاف، زهراوي. (٢٠٢٣). دراسة تطبيق معايير التدقيق الجزائرية في تقليص فجوة التوقعات- دراسة تحليلية. مجلة الدراسات والبحوث التسويقية. عدد: ٤١. ص- ص: ١- ٢٠. الجزائر. جامعة قسنطينة ٢.

A- Books:

- Osborn, A. F., (2001). **Applied Imagination: Principles and Procedures of Creative problem- solving**. 3rd Ed. Ny: Charles Scribnerls Sons. New York: United States of America.

B-Periodicals

1. Aloudat, A. A., Hamza, Y., Mahmoud, M. A., Nsour, S. A., Aljishi, S. A., Alghamdi, B. A., Alsuwaidi, S. Q., & Alotaishan, S. S. (2023). The Impact of Applying Institutional Governance Mechanisms on The Expectations Gap In The External Audit Offices In The Kingdom Of Saudi Arabia: A Field Study. **Journal of Positive School Psychology**. Vol. 7. No. 6. pp: 231- 247.
2. Argenta, J. M. (2023). O PERIGO DO BRAINSTORMING THE DANGER OF BRAINSTORMING EL PELIGRO DE LA LLUVIA DE IDEAS. **REVISTA CIENTÍFICA MULTIDISCIPLINAR**. Vol. 4. No. 7. pp: 1- 12.
3. Altass, S. M. O., & ALardi, M. W. (2022). The Role OF Materiality Guidance in Rationalizing Professional Judgments Associated with Materlality Decisions. **European Journal of Accounting, Auditing and Finance Research**. Vol. 10. No. 1. pp: 71- 112.
4. Barr-Pulliam, D., Calvin, C. G., Eulerich, M., & Maghakyan, A. (2023). Audit evidence, technology, and judgement: A review of the literature in response to ED- 500. **Journal of International Financial Management & Accounting**. Vol. 35. No. 1. pp: 1- 32.
5. Baron, R. M., & Kenny, D. A. (1986). The moderator–mediator variable distinction in social psychological research: Conceptual, strategic, and statistical considerations. **Journal of personality and social psychology**. Vol. 51. No. 6. pp: 1170- 1176.
6. Bean, L., (2018). Brainstorming an Audit. **The Journal of Corporate Accounting & Finance**. Wiley Periodicals, Inc. Vol. 19. No. 4. pp: 150- 167.
7. Bebeji, A., Okpanachi, J., Nyor, T., & Ahmed, M. N. (2022). Independence factors influencing audit expectation gap in listed deposit money Banks in Nigeria. **Journal of Accounting and Taxation**. Vol. 14. No. 1. pp: 1- 12.
8. Boddy, C. (2012). The Nominal Group Technique: an aid to Brainstorming ideas in research. **Qualitative Market Research: An International Journal**. Vol. 15. No. 1. pp: 6- 18.
9. Bolsonello, J., Barbosa da Silva, M. T., Lara, A. M., & Macuch, R. S. (2023). USING BRAINSTORMING AS A LEARNING TOOL. **Conhecimento & Diversidade, Niterói**. Vol. 15. No. 36. pp: 175- 191.

10. Brown, G. A., Collins, R., Thornton, D. B. (1993). Professional judgment and accounting standards. **Accounting, Organizations and Society**. Vol. 18. No. 4. pp: 275- 289.
11. Budiarto, A. Y., (2022). Audit Expectation Gap Debates: To What Extent Audit Expectation Gap Defence Auditors?. **Jurnal Becoss (Business Economic, Communication, and Social Sciences)**. Accounting, Organizations and Society
12. 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**. Vol. 85. No. 4. pp: 1273- 1301.
13. Calvin, C. G. (2023). Where's the risk? Material weakness detection in advance of financial misstatement discovery. **International Journal of Auditing**. Vol. 85. No. 4. pp: 1- 19.
14. Chen, C. X., Trotman, K. T., & Zhou, F. (2015). Nominal versus Interacting Electronic Fraud Brainstorming in Hierarchical Audit Teams. **The Accounting Review**. Vol. 90. No. 1. pp: 175- 198.
15. Chen, W., Trotman, K. T., & Zhang, X. (2022). The impact of a Structured Electronic Interacting Brainstorming Platform Auditing. **A Journal of Practice & Theory**. Vol. 41. No. 2. pp: 93- 111.
16. Conteh, S., & Hamidah. (2021). Audit expectation GAP in the public sector of the Gambia. **The Indonesian Accounting Review**. Vol. 11. No.1. pp: 127- 141.
17. Darningwati, Lestari, Y., & Sulisty, B. (2020). KEEFEKTIFAN PENERAPAN METODE BRAINSTORMING UNTUK MENINGKATKAN KEMAMPUAN MAHASISWA DALAM MENULIS TEKS BERITA. **Jurnal Kredo**. Vol. 4. No.1. pp: 52- 66.
18. Deepal, A. G. & Jayamaha, A. (2022). Audit expectation gap: a comprehensive literature review. **Asian Journal of Accounting Research**. Vol. 1. No.1. pp: 1- 12.
19. Deliu, D., & Olariu, A. M., (2023). The Orbital Dynamics of Auditor Firm Rotation: Implications for Auditor Independence and Audit Quality. **Journal of Accounting and Auditing: Research & Practice**. Vol. 2023. pp: 1- 18.
20. Dewi, Y., Suharman, H., Koeswayo, P. S., & Tanzil, N. D., (2023). What is the key determinant of the credit card fraud risk assessment in Indonesia? An idea for brainstorming. **Banks and Bank Systems**. Vol. 18. No. 1. pp: 26- 37.
21. Ditkaew, K., & Suttipun. M. (2023). The impact of audit data analytics on audit quality and audit review continuity in Thailand. **Asian Journal of Accounting Research**. Vol. 8. No. 3. pp: 269- 278.
22. Dwyer, K. M., Brennan, N. M. & Kirwan, C. E. (2023). Auditor Materiality in Expanded Audit Reports: More (Disclosure) is Less. **Australian Accounting Review**. Vol. 33. No. 103. pp: 31- 45.
23. Emmauel, G. B. (2023). CONSIDERATIONS FOR BRIDGING THE AUDIT EXPECTATION GAP: AN EMPIRICAL DESK REVIEW IN NORTH EAST TERTIARY INSTITUTIONS. **INTERNATIONAL**

JOURNAL OF FINANCIAL RES. AND BUSINESS DEVELOPMENT.

Vol. 2. No. 1. pp: 259- 274.

24. Ewa, U. E. (2023). Perception on Audit Expectation Gap of Public Sector Audit in Nigeria. **Scholars Journal of Economics, Business and Management**. Vol. 10. No. 10. pp: 259- 269.
25. Farrokhnia, M., Noroozi, O., Baggen, Y., & Biemans. H. J. A. (2023). Sparking creativity in Entrepreneurship courses: The effect of using the SCAMPER technique in Brainstorming sessions. **3E Conference– ECSB Entrepreneurship Education Conference**. No. 3. pp: 64- 76. Denmark.
26. Fidiana, F., Retnani, E. D. (2023). Reliability of Audit Evidence during Pandemic Restrictions. **Journal of Accounting and Strategic Finance**. Vol. 6. No. 1. pp: 90- 106.
27. Ghandour, D. A. M. (2023). A Blueprint for Minimizing Audit Anticipation Gap in a Developing Country: Stakeholders Perceptions. **International Journal of Business Administration**. Vol. 14. No. 1. pp: 20- 35.
28. Gogatz, A., & Azavedo, M. (2023). Brainstorming: The Need for Professionalization of Facilitators and Participants. **Journal of Business and Management Studies (JBMS)**. Vol. 5. No. 2. pp: 72- 82.
29. Hawa, S. (2023). Penerapan Metode Brainstorming melalui Media dari YouTube pada Layanan Bimbingan Klasikal untuk Meningkatkan Pemahaman. **Jurnal Pendidikan dan Pembelajaran Indonesia (JPPI)**. Vol. 3. No. 1. pp: 124- 134.
30. Holt, G. (2012). A matter of professional judgment. **Accounting & Business**. Vol. 15. No. 9. pp: 60- 108.
31. Humphrey, E. A., Isenmilia, P. A., & Omoye, A. S. (2023). Fraud Pentagon: Detection of Financial Statement Fraud in a Firm. **Mediterranean Journal of Social Sciences**. Vol. 14. No. 6. pp: 102- 113.
32. Hung, P. H. (2023). The Influence of Cultural, Legal and Institutional Factors on Auditors' Roles, Responsibilities and Perceptions of Audit Quality. **European Journal of Theoretical and Applied Sciences**. Vol. 1. No. 5. pp: 1131- 1145.
33. Hunton, J. E., & Gold, A., (2010). A Field Experiment Comparing the Outcomes of Three Fraud Brainstorming Procedures Nominal Group, Round Robin, and: Open Discussion. **The Accounting Review**. Vol. 85. No. 3. pp: 911- 935.
34. Indah, S., Sulistiyowati, Y., Mukoffi, A., & Himawan, S. (2023). The influence of independence, corporate governance, and audit quality on the integrity of financial statements. **Priviet Social Sciences Journal**. Vol. 3. No. 11. pp: 10- 16.
35. Іонін Є., Прилуцький С. (2023). Комп'ютерні технології в аналітичних процедурах аудиту. **Економічний аналіз**. 2023. Vol 33. No: 3. Pp.318- 326.
36. Irmaningrum, R. N., Zativalen, O., & Hidayat, A. N. (2023). ANALISIS METODE BRAINSTORMING DALAM KEMAMPUAN BERPIKIR KRITIS PADA MATA KULIAH LANDASAN PEDAGOGIK

- MAHASISWA PGSD. **Primary Education Journal**. Vol. 4. No. 1. pp: 1-10.
37. Irwansyah, W. Z. (2023). The Influence of Good Corporate Governance, The Role of Internal Audit, The Effectiveness of Internal Controls and The Appropriateness of Compensation on Fraud Trends. **International Business and Accounting Research Journal**. Vol. 7. No. 1. pp: 37- 51.
 38. Kamau, C. G., Kavure, B. M., & Lokuta, J. E. (2023). Audit Expectation Gap in Kenya: Literature Review of Causes and Remedies. **EAST AFRICAN FINANCE JOURNAL(EAFJ)**. Vol. 2. No. 1. pp: 25- 31.
 39. Khaghaany, M., & Jaber, A.I., (2023). The Impact of Mandatory Adoption of International Accounting Standards (IAS/IFRS) on the Relationship Between Accounting Estimates and Cashflows: AN Empirical Study. **Russian law Journal**. Vol. 11. No. 9. pp: 1- 23.
 40. Kose, Y., & Erdogan, S. (2015). The Audit Expectations Gap in Turkey. **The Journal of Accounting and Finance**. Vol. 2. No. 4. pp: 193- 214.
 41. Laissa, D., (2019). Students' Strategic Planning and Strategy use during creative Problem Solving: the importance of Perspective-taking. **International Journal of Educational Research**. Vol. 34. No. 1. pp: 1- 49.
 42. Liggio, C., (1974). The Expectation Gap: The Accountant's legal Waterloo?. **Journal of contemporary business**. Vol. 13. No.3. pp: 27- 44.
 43. Litcanu, M., Prostean, O., Oros, C. & Mnerie, A. V. (2015). Brain-Writing Vs. Brainstorming Case Study For Power Engineering Education. **Procedia - Social and Behavioral Sciences**. Vol. 191. pp: 387- 390.
 44. Massicame, O., Inácio, H. C., & Bastos, M. A. (2023). Audit Expectation Gap in the External Audit of Banks in Mozambique. **International Journal of Financial Studies**. Vol. 11. No. 138. pp: 1- 22.
 45. Matrood, A. K., Abd alrazaq, D. N., & Khilkhal, N. S. (2019). The Impact of Applying Analytical Procedures By External Auditor in Accordance with ISA 520 on Audit Performance Improvement: An Exploratory Study in the Iraqi Audit Firms and Companies. **Academy of Accounting and Financial Studies Journal**. Vol. 23. No. 1. pp: 1- 21.
 46. Mohd-Nassir, M. D., Sanusi, Z. M., & Ghani, E. K. (2016). Effect of Brainstorming and Expertise on Fraud Risk Assessment. **International Journal of Economics, and financial Issues**. Vol. 6. No. S4. pp: 62- 67.
 47. Mursyida, I., & Maulina, R. (2023). The Role of Internal Audit and Internal Control on the Quality of Financial Reports at PT. ABC. **Jurnal Ilmiah Manajemen Kesatuan**. Vol. 11. No. 3. pp: 695- 702.
 48. 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**. Vol. 6. No. 3. pp: 136- 145.
 49. Muzurura, J., Mutambara, E., & Mataruka, L., (2023). Straitening the Audit Expectation Gap in Zimbabwe's Public Sector: Doing Things Right Versus Doing the Right Things. **Journal of Namibian Studies**. Vol. 33. No. 3. pp: 556-575.

50. Nawi, N. A., Zakaria, M. (2023). The Impact of Organizational, Individual and Social Influence Characteristics on Auditors' Ethical Judgements. **Medan International Conference Economics and Business**. Vol. 1. pp: 2509-2515.
51. Paulus, B. P., Kohn, N. W., Arditti, L. E., & Korde, R. M. (2013). Understanding the Group Size Effect in Electronic Brainstorming. **Small Group Research**. Vol. 44. No. 3. P. 332.
52. Peecher, M. E., Solomon, I., & Trotman, K. T. (2013). An accountability framework for financial statement auditors and related research questions. **Accounting, Organization and Society**. Vol. 38. No. 8. Pp. 596-620.
53. Piercey, M. D., Pickerd, J. S., & Fingland, S. G. (2023). How Does High Uncertainty in Accounting Estimates Impact Auditor Litigation Risk? Opposite Effects in Jury Trials and Attorneys' Out-of-Court Settlements. **American Accounting Association**. Vol. 17. No. 2. pp: 18-25.
54. Porter, B. (1993). An Empirical study of the Audit Expectation "performance Gap". **Accounting and Business Research**. Vol. 24. No. 93. Pp. 49-68.
55. Quick, R. (2020). The audit expectation gap: A review of the academic literature. **Journal of Maandblad voor Accountancy en Bedrijfseconomie**. Vol. 1. No. 2. PP:5-25.
56. Radhakrishnan, M. (2023). Is Midjourney-AI a New Anti-Hero Of Architectural Imagery And Creativity?: An Atypical Era Of AI-Based Representation & Its effect On Creativity In The Architectural Designprocess. **Global Scientific Journals (GSJ)**. Vol. 11. No. 1. pp: 94-104.
57. Rosdiana. (2023). The Analysis of Brainstorming Learning Method Implementation in The Teacher Professional Ethics Subject. **Jurnal Ilmu Tarbiyah dan Keguruan**. Vol. 26. No. 1. pp: 60-71.
58. Sahidan, S. N. S., Sadique, R. B. M., Alias, N., & Haron, N. H. (2023). The Determinants of Audit Expectation Gap in Malaysia. **Accounting and Finance Research**. Vol. 12. No. 4. pp: 43-53.
59. Sayedahmed, N. (2023). The Role of Analytical Procedures in Minimizing Audit Expectation Gap (AEG): A Survey of Academics and External Auditors in Palestine. **British Journal of Multidisciplinary and Advanced Studies**. Vol. 6. No. 6. pp: 18-28.
60. Al-Sayyed, S. M., Al-Aroud, S. F., & Zayed, L. M. (2021). The effect of artificial intelligence technologies on audit evidence. **Licensee Growing Science**. Vol. 7. PP:281-288. AL Isra University- Amman – Jordan.
61. Shah, A. A., Azmat, M., Rasheed, Q. U., & Arshad, A. (2023). Impact Evaluation of Factors of Internal Audit on Intrnal Audit Effectiveness: The Moderating and Mediating Effect of Ethical Culture and Internal Controls. **Pakistan Journal of Humanities and Social Sciences**. Vol. 11. No. 1. pp: 490-506.
62. Son, J. B., (2001). Call and Vocabulary Learning: A review. **Journal of The English Linguistic Science Association**. Grad Science Activity: A Vygotskian Perspective. Science Education. Vol. 83. No. 5.

63. Saravanan, R., Selvan, C., & Ajay, A. (2023). Unleashing Creative Potential: Reconnoitering the Power of Brainstorming in Education and Research. **Perspective of ICT Tools in Education**. Vol. 27. No. 6. pp: 561-567.
64. Svenlin, M., & Jusslin, S. (2023). Thinking brainstorming as otherwise in collaborative writing: A rhizoanalysis. **Linguistics and Education**. No. 77. pp: 1- 13.
65. Wallace, C. K., (2016). Brainstorming Today and Tomorrow. **Quality Journal**. Vol. 55. Iss. 8. pp: 22- 23.
66. Wedemeyer, P. D. (20210). A discussion of auditor judgment as the critical component in audit quality- a practitioner's perspective. **International journal of Disclosure & Governance**. Vol. 7. Iss. 4. pp: 320- 333.
67. Yagolkovskiy, S. R. (2016). Stimulation of Individual Creativity in Electronic Brainstorming: Cognitive and Social Aspects. **Journal Social Behavior and Personality**. Vol. 44. No. 5. Pp: 181-191.

C- Professional Issues:

1. American Institute of Certified Public Accountants (AICPA). (2020). **Statement on Auditing Standards No. 99: Consideration Of Fraud in a Financial Statement Audit**. New York: USA. NY: AICPA.
2. FASB, SFAC, No. 8. (2018). **"Qualitative Characteristics of Accounting Information"** Chapter 3. pp: 1-19.
3. International Federation of Accountants (IFAC), (2023), **"Handbook of International Quality Control, Auditing Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements.."** IFAC, New York:USA.
4. Public Company Accounting Oversight Board (PCAOB). (2007). **Observations on Auditors' Implementation of PCAOB Standards Relating to Auditors' Responsibilities with Respect to Fraud**. PCAOB Release No. 2007- 001. pp: 1- 14.USA.

D- Internet:

1. Caeiro, R. M., & Fernández I. M. J. (2020). **Buscando soluciones innovadoras: de la tormenta de ideas al desarrollo de concepto**. At: https://www.researchgate.net/publication/342551253_Buscando_soluciones_innovadoras_de_la_tormenta_de_ideas_al_desarrollo_de_concepto. <https://www.asjp.cerist.dz/en/downArticle/627/1/1/122081>
2. Chi, D. J., & Shen, Z. D. (2022)., **Using Hybrid Artificial Intelligence and Machine Learning Technologies for Sustainability in Going-Concern Prediction.** **Sustainability** (Switzerland), 143, <https://doi.org/10.3390/su14031810>. Pp.1-18.
3. Choudhary, P., Merkley, K., & Schipper, K. (2017). **Direct Measures of Auditors' Quantitative Materiality Judgments: Properties, Determinants and Consequences for Audit Characteristics and Financial Reporting Reliability**. Working paper, Cornell University. DOI:[10.2139/ssrn.2958405](https://doi.org/10.2139/ssrn.2958405). Pp.1-30.

4. Jan, C. L. (2021). **Using deep learning algorithms for CPAs' going concern prediction. Information (Switzerland),12(2).** <https://doi.org/10.3390/info12020073>. Pp:1-22.
5. Janssen, S., Hardies, K., Vanstraelen, A., Zehms, K. M., (2020). **Professional Skepticism Traits and Fraud Brainstorming Quality.** available at: <https://ssrn.com/abstract=3719155>. pp:1-37.
6. Marei, Y., Abu Afifa, M., Abdallah, A., Ayoush, M., & Amoush, A., (2022). **Big Data and Big Data Analytics in Audit Brainstorming Sessions: A Canadian Qualitative Research.** available at: https://doi.org/10.1007/978-3-031-05258-3_51. pp:657-671
7. McAllister, M., Kadous, K., & Blay, A. (2020). **Fraud Brainstorming Group Composition: The Persuasive Power of a Skeptical Minority.** pp:1-42. available at: <https://ssrn.com/abstract=3105566>
8. Hurtt, E. M. & Plumlee, D. (2010) .**“Linking Professional Skepticism To Auditors’ Behaviors”.** Working paper, Baylor University and The University of Utah.

الملاحق

ملحق رقم (1)

نموذج قياس جلسات العصف الذهني المطور

م	العبارة	غير موافق جداً	غير موافق	موافق إلى حد ما	موافق جداً
	خاصية قواعد جلسات العصف الذهني				
1	ضرورة تجنب النقد الموجه للمدققين المشاركين بالجلسة والتقييم والحكم المبكر على الأفكار المطروحة.				
2	إطلاق حرية المدققين المشاركين بالجلسة واستقبال كل الأفكار مهما كان مستواها خاصة الأفكار غير العادية.				
3	توليد أفكار أكثر إبداعية من خلال التركيز على توليد أكبر عدد من الأفكار (الكثير قبل الكيف).				
4	التركيز على بناء الأفكار وتطويرها من خلال المزج والدمج والجمع بين الأفكار لتوليد أفكار أصيلة.				
	خاصية خطوات جلسات العصف الذهني				
5	تحضير المستلزمات الضرورية للجلسة وتحديد المشكلة المطروحة ومناقشتها مع المدققين المشاركين ليكون لديهم اطلاع تام وكاف بتفاصيل المشكلة وأبعادها.				
6	إعادة صياغة الموضوع والطلب من المدققين المشاركين الخروج عن الجوانب المطروقة للمشكلة.				
7	توليد الأفكار وعصف أذهان المدققين المشاركين والطلب تقديم الأفكار بحرية ودون نقد.				
8	تحديد أغرب الأفكار المطروحة وتجميعها ومحاولة البناء عليها لإنتاج أفكار مفيدة.				
9	جلسة تقييم كل الأفكار المطروحة وتحديد الأفكار الجيدة والمهمة.				
	خاصية أساليب جلسات العصف الذهني				
10	استخدام جلسات العصف الذهني الفردية التي ينفذها كل مدقق بمفرده ليكتب أكبر كم من الأفكار بصرف النظر عن الأعضاء المشاركين بالجلسة.				
11	استخدام جلسات العصف الذهني الجماعية المتمثلة بقيام المدققين بتبادل الأفكار من خلال جلسات مناقشة مفتوحة.				

					استخدام جلسات العصف الذهني الجماعية المستديرة المتمثلة بتبادل الأفكار بين المدققين وإلزام الجميع بتوليد أفكار.	12
					استخدام أساليب جلسات العصف الذهني الالكترونية التي تستخدم تكنولوجيا البرمجيات في تبادل الأفكار بين المدققين.	13
					استخدام مزيج من أساليب جلسات العصف الذهني الفردية والجماعية والمستديرة والالكترونية.	14
					خاصية تقنيات جلسات العصف الذهني	
					استخدام تقنيات تضمن تسهيل الأفكار كالكتابة الحرة والكلمات العشوائية والقوائم والنشرات والقواميس والمرادفات.	15
					استخدام تقنية (CAPTNS) التي تقوم بتوليد أفكار حول ست محاور أساسية (المفاهيم، المعينات، المشكلات، الأساليب، الاحتياجات، المهارات).	16
					استخدام تقنية (SCAMBER) لتوليد الأفكار (استبدال، دمج، تكييف، تعديل، إعادة استخدام، إزالة، إعادة ترتيب)	17
					استخدام تقنية الخرائط الذهنية لترتيب وتجميع الأفكار والمعلومات بطرق منظمة.	18
					استخدام تقنيات التحول الرقمي المعتمدة على المعالجة الحاسوبية ووسائل التكنولوجيا الحديثة.	19
					استخدام مزيج من التقنيات اليدوية والالكترونية والرقمية.	20
					خاصية مقومات جلسات العصف الذهني	
					الحرص على مشاركة جميع المدققين بطرح الأفكار مع الالتزام بالوقت المحدد والانضباط وتحديد عدد الجلسات ومدتها.	21
					انتقاء عدد لا يتجاوز ٧ مشاركين من فريق التدقيق ممن لديهم الشهادات العلمية والخبرات المهنية والتخصص الدقيق.	22
					توفر رئيس الجلسة بحيث يكون ذو خبرة مهنية ومعرفية كبيرة وله شخصية قيادية، وقوية وقادر على إدارة الحوار وضبط الجلسة.	23
					تحديد الهدف المركزي من الجلسة بالإضافة لوضوح المشكلة المطلوب تنفيذ الجلسة بخصوصها.	24
					تجنب النقد وتشجيع روح التعاون بين المدققين المشاركين وإزالة الحواجز الوظيفية فيما بينهم.	25

						خاصية تدريب المدققين وحل المشاكل	
						تسهم في حل المشاكل التي تواجه المدققين بتوليدها لكمية كبيرة من الأفكار الإبداعية الجديدة المتباعدة وغير المكررة.	26
						تدريب المدققين على التفكير السريع وتطوير الإبداع لديهم وزيادة خبراتهم ومهاراتهم من خلال تشجيعها على العمل بروح الفريق.	27
						سهولة الاستخدام وسريعة وتسهم بتعزيز أداء المدققين وسد الثغرات التي يمكن نسيانها أو إغفالها وتوفير الوقت اللازم لإتمام عملية التدقيق.	28
						تساعد المدققين على تخطيط وتنفيذ عملية التدقيق وتخفيض مخاطرها كونه يمكن تطبيقها في كافة المراحل.	29
						تعد تقنيات مهنية متخصصة ومتطورة لنقل المعرفة بين أعضاء فريق التدقيق وتقديم طرق غير تقليدية في حل المشاكل التي تواجه المدققين.	30

ملحق رقم (2)

نموذج قياس تضيق فجوة توقعات التدقيق المطور

م	العبارة	غير موافق جداً	غير موافق	موافق إلى حد ما	موافق جداً
	خاصية الشك في استقلال وحياد مدققي الحسابات				
1	عدم القيام بخدمات أخرى للعميل غير عمليات التدقيق (كالخدمات الضريبية وتصميم النظم المحاسبية والاستشارات).				
2	لا أقبل تفسيرات إدارة العميل إذا كانت تتناقض مع بعضها حتى لو تم منحي مزايا أو فرص استثمارية ذات منافع حالية أو مستقبلية.				
3	تعيين المدقق وعزله وتحديد أتعابه يتم عن طريق لجان التدقيق أو الهيئات العامة للشركة ولا يوجد علاقة للإدارة التنفيذية بذلك.				
4	حرية المدققين في اختيار إجراءات التدقيق وعدم القبول بتخفيض قيمة أتعاب التدقيق في سبيل الحصول على عقود التدقيق.				
5	عدم الاستجابة لضغوط إدارة العميل، وعدم وجود علاقات قرابة بين أفراد شركة التدقيق معها فضلاً عن عدم امتلاكهم لأسهم في الشركة موضع التدقيق.				
	خاصية نقص الكفاءة المهنية للمدققين				
6	امتلاك شركة التدقيق لفريق من المدققين من ذوي التأهيل العلمي الأكاديمي والمهني.				
7	امتلاك فريق التدقيق للمهارات والمعرفة والتخصص الدقيق في مجال صناعة العميل.				
8	إلزام شركات التدقيق لمدققيها بإجراء دورات تدريبية بشكل مستمر في مجال المحاسبة والتدقيق.				
9	امتلاك فريق التدقيق لشهادات مهنية دولية مثل (CPA-CMA-CIA).				
10	استمرار فريق التدقيق مع شركة التدقيق لمدة أكثر من ٧ سنوات.				

						خاصية عدم التحديد الواضح لدور المدقق في المجتمع ومسؤولياته	
						فهم عملاء شركة التدقيق والمستفيدين من تقرير التدقيق لمهام المدققين وواجباتهم ومسؤولياتهم.	11
						كتاب الارتباط مع عملاء على التدقيق يتضمن بنود واضحة تحدد واجبات ومهام شركة التدقيق بشكل كامل ومفهوم.	12
						الالتزام بإرشادات الجهات الإشرافية على مهنة التدقيق في سورية حول دور مدقق الحسابات وواجباته.	13
						الامتناع عن ارتباطات عمليات تدقيق بسبب سوء فهم الجهة الطالبة لخدمات التدقيق لدور ومسؤولية مدقق الحسابات.	14
						عدم تلبية طلبات عملاء التدقيق لخدمات التدقيق في حال كانت لاعتبارات قانونية إلزامية فقط.	15
						خاصية قصور نظام الرقابة الذاتية في مهنة التدقيق	
						امتلاك شركة التدقيق قسم لمراقبة جودة الأداء المهني للمدققين.	16
						امتلاك شركة التدقيق قسم لمراقبة التزام المدققين بقواعد السلوك المهني وبتطبيق معايير التدقيق الدولية بشكل دقيق.	17
						امتلاك الجهات الإشرافية على مهنة التدقيق في سورية على قسم خاص بها داخل شركة التدقيق لمراقبة جودة أدائها.	18
						احتفاظ شركة التدقيق بأوراق العمل وسجلات التدقيق والوثائق والمستندات والمصادقات الخاصة بالعملاء وأرشفتها بحيث يمكن الوصول إليها والحصول عليها عند الطلب.	19
						قيام شركة التدقيق بالإفصاح عن محتوى تكوين فريق التدقيق واختصاصاتهم والإجراءات التي تم تنفيذها بحيث يمكن التأكد من دقتها وسلامتها.	20
						خاصية عدم اكتشاف المدققين للاحتيال والأخطاء ووجود عقود وارتباطات غير نظامية	
						القيام بتدقيق شامل للقوائم المالية بهدف اكتشاف كل حالات الغش والخطأ.	21

					العمل على اكتشاف التحريفات الجوهرية في البيانات المالية ومنع الخطأ والاحتيايل والإبلاغ عن حالات التحريفات البسيطة.	22
					القيام باكتشاف التصرفات غير القانونية للشركة والتي لا تؤثر على الحسابات والإبلاغ عنها والتي تعد خارج نطاق ومهام التدقيق.	23
					الإبلاغ عن أي سلوك خطير للإدارة وتقييم مدى التزامها بالقوانين واللوائح والمسائل المرتبطة بها.	24
					القيام بتدقيق البنود غير المالية والعقود التي تقوم بها الإدارة.	25
					خاصية انخفاض جودة الأداء في التدقيق	
					ممارسة الشك المهني خلال كامل مراحل عملية التدقيق والقيام بالفحص المستمر عند كافة المستويات وتنويع مصادر الحصول على أدلة الإثبات الكافية والمناسبة.	26
					القيام بتنفيذ مزيج من الإجراءات التحليلية الكمية وغير الكمية التي تسمح بإجراء عدد متنوع من الاختبارات.	27
					استخدام وسائل تكنولوجيا المعلومات الحديثة في تنفيذ عملية التدقيق كونها توفر الوقت وتعالج أكبر كمية من العمليات وبدقة.	28
					تحليل العلاقات المنطقية بين البيانات المالية وغير المالية والتركيز على الأمور الجوهرية وعدم إضاعة الوقت في الأمور غير الجوهرية.	29
					زيادة فاعلية الاتصال مع مستخدمي البيانات المالية من خلال توسيع نطاق التقرير وزيادة الشفافية والتعليق على القضايا الجوهرية التي تهمهم والابتعاد عن إبداء الرأي.	30

The Effect of using Brainstorming Sessions in Rationalizing The Professional Judgment of Auditors To Narrow The Audit Expectations Gap- An analytical study

Preparation by
Zein Alaabedin Abdulhamid

Supervised by
Prof. Hussain Dahdouh

Abstract

This study aimed to test the effect of using brainstorming sessions in rationalizing auditors' professional judgment related to (assessing the adequacy and effectiveness of the internal control system, evaluating accounting estimate balances, implementing analytical procedures, evaluating the adequacy and validity of evidence, evaluating the entity's ability to continue, relative importance limits, evaluating the risks of material misstatements) to narrow the audit expectations gap. It is an analytical study that relied on the descriptive analytical approach by using a number of statistical methods represented by the scale (Hurrt, 2010) and the Baron and Kenny method (Baron and Kenny, 1986)) and simple linear regression to test the effect between variables and determine the causal relationship between them. The study community was represented by auditors working in auditing firms accredited to audit the accounts of entities subject to the supervision of the Syrian Securities and Markets Commission for the year 2024, which numbered seven companies. As for the study sample, it was represented by two companies, one of which has a foreign partner (an international auditing firm), and data for the years (2023-2022-2021) were analyzed with a total of (24) audit operations during the study period (four annual audit operations for each auditing firm).

The study reached a set of results, the most important of which are: the existence of a significant relationship for the use of brainstorming sessions by the audit team during the stages of the audit process, with the various creative ideas it produces that contribute to rationalizing the auditor's professional judgment through a more accurate assessment of the adequacy and effectiveness of the internal control system, evaluating the objectivity and integrity of the accounting estimates balances for the financial statement items, implementing a combination of analytical procedures during the audit process, evaluating the adequacy and validity of the necessary and sufficient evidence from various sources to issue a judgment, and evaluating the facility's ability to continue in light of the surrounding circumstances, in addition to auditing items of relative quantitative and qualitative importance for the financial statement items that concern the auditor and beneficiaries, in addition to evaluating the risks of material misstatements that may be contained in the financial statement items resulting from error or fraud, thus narrowing the audit expectations gap to the maximum extent possible.

Keywords: (Brainstorming sessions - rationalizing professional judgment - audit expectations gap - auditor - auditing)

Syrian Arab Republic
Damascus University
Faculty of Economics
Department of Accounting



**The Effect of using Brainstorming Sessions in Rationalizing the
Professional Judgment of Auditors to Narrow the Audit
Expectations Gap- An analytical study**

Thesis Proposed for a Phd Degree in Audit

Prepared by
Zein Alaabedin A. Abdulhamid

Supervised by
Prof. Hussein Ahmad Dahdouh

2024