

**دور جلسات العصف الذهنى فى تحسين مستوى
الشك المهنى للمراجع لمواجهة
خطر إدارة العميل لعملية المراجعة**

أستاذ دكتور
رضا إبراهيم صالح

الرفاعى إبراهيم مبارك

دكتورة
إيمان عبدالفتاح الجمهودى

هبه عثمان هنداوى

ملخص البحث :

يتمثل الهدف الرئيسي للبحث في التعرف على دور جلسات العصف الذهني في تحسين مستوى الشك المهني للمراجعين في ظل اتباع العميل لممارسات إدارة عملية المراجعة ، ودور هذه الجلسات في التغلب على ممارسات إدارة عملية المراجعة . وتم إجراء دراسة تجريبية على عينة مكونة من 60 مراجع من المراجعين العاملين في مكاتب المحاسبة بجمهورية مصر العربية في 6 مكاتب مراجعة منهم 3 مكاتب تابعة لمؤسسات دولية ، وتم تقسيم عينة الدراسة الى مجموعتين ، مجموعتان ضابطة لا تقوم بأداء العصف الذهني ومجموعات تجريبية تقوم بأداء العصف الذهني وطلب من مفردات عينة البحث تحديد الحسابات التي من المحتمل أن تحتوى على تحريفات جوهرية بسبب الغش ، والإجابة على بعض العبارات والتي تعكس مستوى الشك المهني لهم .

واعتمد البحث على قوائم مالية افتراضية (مقارنة لمدة ثلاث سنوات) مستقاه من القوائم المالية المنشورة لإحدى شركات المساهمة المصرية بعد تعديلها بما يتناسب مع الظاهرة محل البحث حيث يتم إدراج نوعين من الأخطاء الأول يهدف إلي التأثير علي رقم صافي الربح (أخطاء جوهرية ناتجة عن الغش) والثاني يهدف إلي لفت انتباه المراجع إلي مناطق لا تتضمن أخطاء مؤثرة علي صافي الربح (ممارسات إدارة المراجعة) .

وأشارت نتائج الدراسة التجريبية أن جلسة العصف الذهني تعتبر الحل الأمثل لمشكلة إدارة عملية المراجعة من قبل العميل ، حيث تعمل هذه الجلسات على الحد من التأثير السلبي لممارسات العميل لإدارة عملية المراجعة ، والمتمثلة في تخفيض مستوى الشك المهني للمراجعين ، وخصوصا المراجعين الأقل خبرة ، حيث تعمل هذه الجلسات على تحسين مستوى الشك المهني للمراجعين ، و أن جلسة العصف الذهني تعتبر فرصة لتدريب المراجعين الأقل خبرة وتعليمهم كيفية استخدام وتطبيق الشك المهني بشكل مناسب وهذا دليل لما أشار إليه معيار المراجعة الأمريكي SAS99 بأن هناك تأكيد في جلسة العصف الذهني على أهمية الشك المهني وضرورة المحافظة عليه طوال عملية المراجعة .

الكلمات المفتاحية :

العصف الذهني - إدارة عملية المراجعة - الشك المهني .

Abstract:

The main objective of this research is to identify the role of brainstorming sessions in improving the auditor skepticism when managers managing audits to manage earnings

An experimental study was conducted on a sample of 60 auditors. In 6 audit firms in Egypt , including 3 audit firms, of the Big Four, the study sample was divided into two groups: control groups that did not perform brainstorming and experimental groups performing brainstorming

The study found that brainstorming session is the best tool the auditor can use to face management practices to managing audits, as brainstorming session lets to improve the auditor skepticism, And that the brainstorming session is an opportunity to train the less experienced auditors and teach them how to use and apply professional skepticism appropriately.

Keywords:

Brainstorming-audit management (managing audits) professional skepticism.

مقدمة :

يعد الشك المهني من المفاهيم الأساسية والجوهرية في ممارسة مهنة المراجعة ويقصد بالشك المهني Professional skepticism اتجاه أو موقف يتضمن الذهن المتسائل والتقييم الانتقادي لأدلة المراجعة ، حيث يتطلب الشك المهني الإستفسار المستمر من خلال الذهن المتسائل عما إذا كانت المعلومات وأدلة المراجعة التي تم الحصول عليها تشير الى إمكانية وجود تحريف جوهري ناتج عن الغش أم لا " (SAS,99;ISA,240) وتعتبر إدارة عملية المراجعة Managing Audit أحد الأساليب الحديثة التي تتبعها منشآت الأعمال لإدارة الأرباح حيث تعتبر هي الطريقة التي تنجح من خلالها إدارة عميل المراجعة في منع المراجع من اكتشاف ممارسات إدارة الأرباح وتحريفات القوائم المالية الناتجة عن الغش (Luippold, 2009) .

وتهدف ممارسات العميل لإدارة عملية المراجعة إلى إضعاف مستوى الشك المهني للمراجع عند أداء عملية المراجعة إلى مستوى منخفض غير مقبول بما يؤثر سلباً على تقديراته وأحكامه ورأيه المهني عن مدى صدق وعدالة القوائم المالية محل المراجعة، وخصوصاً مع غياب الإرشادات المهنية بشأن مستوى الشك المهني للمراجع ومؤشرات إنخفاضه والعوامل المؤثرة عليه .

ويعتبر العصف الذهني أحد أساليب التفكير الإبداعي والمستمد في الأساس من علم النفس ، وهو مفهوماً مستحدثاً في الأدب المحاسبي ومتطلباً جديداً في كل عملية مراجعة طبقاً لمعايير المراجعة الحديثة . والذي يساعد المراجعين على النظر في كيف يمكن للإدارة ارتكاب وإخفاء الغش في القوائم المالية ، بما يمكنهم من تصميم إجراءات مراجعة فعالة لاكتشاف هذا الغش ، كما يعمل على تحسين قدرات وخبرات المراجعين في عملية المراجعة ككل .

وأشارت الدراسات السابقة في العصف الذهني إلي أهمية جلسات العصف الذهني لفريق المراجعة في تدعيم مستوى الشك المهني للمراجع عن طريق أداء هذه الجلسات بذهن متسائل ومتشكك كمحاولة لتأكيد مستوى الشك المهني الملائم، كما توفر هذه الجلسات الفرصة للمراجعين قليلي الخبرة للاستفادة من المراجعين ذوي الخبرة الكبيرة ومعرفة كيف يقوم هؤلاء المراجعين باستخدام وتطبيق الشك المهني بشكل مناسب.

طبيعة المشكلة :

إن ممارسة الشك المهني له أهمية كبيرة عند أداء كل عمليات المراجعة نظراً لأن فشل المراجعين في معظم عمليات المراجعة التي تضمنت جرائم الغش كان نتيجة ممارسة مستوى غير مناسب من الشك المهني ، ويعد ذلك السبب الرئيسي لعدم إكتشاف المراجعين التحريفات الجوهرية الناتجة عن الغش ، وهذا ما أكدته مجلس الإشراف المحاسبي على الشركات العامة (PCAOB) في تقاريره عام ٢٠٠٧ و ٢٠٠٨ ، كما أكدت دراسة Beasley et.al (2001) أن ٦٠% من حالات فشل المراجعين في إكتشاف التلاعب يرجع إلى عدم قدرة المراجعين على المحافظة على سلوك الشك المهني .

ولقد كشف الفكر المحاسبي مؤخراً عن قيام إدارة منشآت الأعمال التي تقوم بممارسات إدارة الأرباح وإعداد تقارير مالية مضللة إلي محاولة إدارة عملية المراجعة بهدف إخفاء هذه الممارسات وتحريفات التقرير المالي عند أدائهم لعملية المراجعة (Luippold, 2009; Luippold et et al, 2011) .

حيث يعتمد عميل المراجعة عند إدارة عملية المراجعة إلي استخدام سياسات لاهية مثل سياسة الطعم Baiting tactics لتشتيت انتباه المراجع عن طريق توجيه المراجع إلي مناطق مراجعة معينة باعتبارها ذات مخاطر تحريف عالية وهي في حقيقة الأمر خالية من

التحريفات وذلك لصرف انتباهه بعيداً عن مناطق المراجعة ذات مخاطر التحريف العالية مما يؤدي لفشل المراجع في اكتشاف هذه التحريفات .
وقدمت الدراسات السابقة في إدارة عملية المراجعة أدلة بشأن التأثير السلبي لممارسات إدارة المراجعة علي مستوى الشك المهني للمراجع، وأشارت بعض الدراسات مثل دراسة Knapp عام ٢٠١٠ أن هذه الممارسات تحدث فعلاً في الواقع العملي، حيث ذكر أن شركة ZZZZ Best Company استطاعت لفت انتباه المراجع إلي مشروع معاد تجديده باعتباره خالي من المخاطر والذي كان يتضمن تلاعباً ولم يكتشفه المراجع .
ويعتبر تحسين مستوى الشك المهني أحد النتائج الهامة لجلسة العصف الذهني باعتباره أحد الأسباب التي من أجلها طالبت معايير المراجعة ضرورة عقد جلسة العصف الذهني للتأكيد على أهمية تبني عقلية مناسبة للشك المهني المصحوب بالذهن المتسائل والتقييم الانتقادي لأدلة المراجعة طوال عملية المراجعة .
وعلى الرغم من أهمية ظاهرة إدارة العميل لعملية المراجعة إلا أننا نجد قلة عدد الدراسات التي تناولت هذه الظاهرة أو قامت بتقديم حلول لها ... لذا سوف يقوم هذا البحث بتقديم حل لهذه المشكلة من خلال تحسين مستوى الشك المهني للمراجعين عن طريق تطبيق جلسات العصف الذهني لفريق المراجعة
لذلك تتلخص مشكلة البحث في محاولة الإجابة علي السؤال البحثي الرئيسي التالي

هل تؤدي جلسات العصف الذهني إلي تحسين مستوى الشك المهني للمراجع في ظل إتباع العميل لممارسات إدارة عملية المراجعة؟

هدف البحث :

يتمثل الهدف الرئيسي للبحث في التعرف على دور جلسات العصف الذهني في تحسين مستوى الشك المهني في ظل اتباع العميل لممارسات إدارة عملية المراجعة .

فروض البحث :

في ضوء مشكلة وهدف البحث يمكن صياغة الفرض الرئيسي التالي :
تؤدي جلسات العصف الذهني إلي تحسين مستوى الشك المهني للمراجع في ظل إتباع العميل لممارسات إدارة عملية المراجعة .

أهمية البحث :

- ١- يعتبر هذا البحث محاولة لتقديم تفسير لأحد أسباب فشل المراجعة والقائم علي عدم إدراك المراجعين لخطر إدارة العميل لعملية المراجعة، وبالتالي محاولة لفت انتباه الجهات المهنية والتنظيمية للأثر المحتمل لهذا الخطر علي جودة المراجعة .
- ٢- يساهم هذا البحث في تقديم حل لتدعيم مستوى الشك المهني لتحسين جودة عملية المراجعة عن طريق تفعيل تطبيق جلسات العصف الذهني لفريق المراجعة لمواجهة خطر ادارة العميل لعملية المراجعة .

منهج البحث :

في ضوء مشكلة البحث والهدف منه ، وفي إطار محاولة الإجابة على التساؤل البحثي الرئيسي ، تم استخدام المنهج الإستنباطي deductive approach لتأصيل مشكلة البحث وتحليل الدراسات السابقة وإستنباط الفرض الرئيسي للبحث ، كما تم استخدام المنهج الإستقرائي inductive approach لإختبار فرض البحث من خلال الدراسة التجريبية بإستخدام قائمة الإستقصاء .

حدود البحث :

يقتصر هذا البحث على استخدام العصف الذهني الجماعي الشفوي (العصف الذهني المفتوح (Open Brain Storming) كطريقة منظمة لاقتراح الأفكار حول كيفية ارتكاب الغش وإخفاؤه. دون التعرض لأساليب العصف الذهني الأخرى .

خطة البحث :

المبحث الأول : الدراسات السابقة

المبحث الثاني : الإطار النظري للبحث

المبحث الثالث : الدراسة التجريبية

المبحث الرابع : الخلاصة والنتائج والتوصيات

مراجع البحث

ملاحق البحث

الدراسات السابقة :

باستقراء أهم الدراسات التي أمكن الوصول إليها والمتعلقة بموضوع الدراسة تم تبويب هذه الدراسات إلي مجموعتين كما يلي :

المجموعة الأولى : تشمل الدراسات التي تناولت ممارسات إدارة عملية المراجعة.

المجموعة الثانية : تشمل الدراسات التي تناولت جلسات العصف الذهني لفريق المراجعة

١- الدراسات التي تناولت ممارسات إدارة عملية المراجعة :

١/١ دراسة (Luippold, 2009)

هدف الدراسة : التعرف على تأثير اثنان من سياسات الطعم وهما التوصيات اللاهية diversionsary sttements والأخطاء اللاهية distracting errors على قدرة المراجع على إكتشاف الأخطاء المحاسبية المستخدمة لإدارة الأرباح ، والتعرف على تأثير الشك المهني للمراجع على قدرته على إكتشاف ممارسات إدارة الأرباح عند قيام عميل المراجعة بتبنى ممارسات إدارة عملية المراجعة .

وتم إجراء الدراسة التجريبية على عينة مكونة من ٧٦ مراجع من شركات المراجعة الأربعة الكبرى بالولايات المتحدة بمتوسط عمر ٢٨ سنة ومتوسط خبرة ٤.٥ سنة .

نتائج الدراسة : وجود أدلة تؤيد انخفاض احتمال إكتشاف المراجع لممارسات إدارة الأرباح عند استخدام عميل المراجعة لسياسة الطعم كمحاولة لإدارة عملية المراجعة بطريقة إستراتيجية . كما وجدت الدراسة وجود فعالية أكبر لطريقة التوصيات اللاهية فى تخفيض قدرة المراجع على إكتشاف ممارسات إدارة الأرباح وإنخفاض فعالية طريقة الأخطاء اللاهية فى إدارة عملية المراجعة . حيث استطاع ٧٪ فقط من أفراد العينة إكتشاف ممارسات إدارة الأرباح فى ظل استخدام عميل المراجعة لطريقة التوصيات اللاهية ، بينما استطاع ٤٤٪ من أفراد العينة إكتشاف ممارسات إدارة الأرباح فى ظل استخدام عميل المراجعة لطريقة الأخطاء اللاهية . و بررت الدراسة انخفاض فعالية طريقة الأخطاء اللاهية فى منع المراجعين من إكتشاف ممارسات إدارة الأرباح بأن تضمين أخطاء فعالية فى مناطق مراجعة معينة يعتبر إشارات خطر red flags تزيد من حساسية المراجع للأخطاء فى مناطق مراجعة أخرى فتزفع من مستوى شكه المهني وتحثه على بذل جهد كلى أكبر ، كما كشفت الدراسة وجود علاقة إيجابية بين ممارسة المراجعين لنزعة الشك المهني وقدرتهم على إكتشاف ممارسات إدارة الأرباح عند قيام العميل بإدارة عملية المراجعة .

٢/١ دراسة (مبارك ، ٢٠١١) :

هدف الدراسة : دراسة تأثير استخدام الإدارة لأساليب إدارة عملية المراجعة على قدرة المراجع على إكتشاف الأخطاء التى تتعمدها الإدارة بهدف التأثير على رقم صافى الربح، ودراسة تأثير تبنى المراجعين لسياسة الحيطة والحذر ونزعة الشك المهني فى عمل الإدارة للتغلب على السياسات التى تتبناها الإدارة بهدف إدارة عملية المراجعة .
وتم إجراء دراسة تطبيقية على عينة مكونة من ٦٩ مراجع من المكاتب المراجعة بالمملكة العربية السعودية ٦٥٪ منهم من العاملين فى مكاتب المراجعة الأربعة الكبرى، بمتوسط خبرة ٥ سنوات .

نتائج الدراسة : توصلت الدراسة لوجود علاقة عكسية بين قدرة المراجع على إكتشاف الأخطاء التى تتعمدها الإدارة بهدف التأثير على صافى الربح واستخدام الإدارة لممارسات إدارة عملية المراجعة ، وأن سياسة الحيطة والحذر التى يتبناها المراجع تؤدي لزيادة نزعة الشك المهني لديه مما يجعله قادرا على التغلب على سياسة تشتيت الانتباه التى قد تتبناها الإدارة مما يؤثر إيجابيا على قدرة المراجع على إكتشاف إدارة الأرباح .

٣/١ دراسة (Luippold, 2013) :

هدف الدراسة : دراسة تأثير التوصيات اللاهية التى أدلى بها عميل المراجعة لتحديد مناطق الخطر (الوهمية) بالقوائم المالية، لتحويل انتباه المراجعين بعيدا عن المناطق الأخرى بالقوائم المالية والتى تحتوى على ممارسات إدارة الأرباح ، على قدرة المراجعين على إكتشاف ممارسات إدارة الأرباح وذلك حينما يتم تحويلهم الى :

أ- حسابات نظيفة (لا تحتوى على أخطاء) (error free)

ب- حسابات غير نظيفة (تحتوى على أخطاء)(contain errors)

وتم إجراء الدراسة التجريبية على عينة مكونة من ٧٦ مراجع من شركات المراجعة الأربعة الكبرى بالولايات المتحدة بمتوسط خبرة ٤ سنوات منهم ٨ مراجعين بدون خبرة ، وتم استخدام قائمة الاستبيان لقياس مستوى الشك المهني لأفراد العينة .

نتائج الدراسة : أن تحويل إنتباه المراجعين لحسابات نظيفة أو حسابات بها أخطاء له تأثيرات مختلفة على إكتشاف المراجعين لإدارة الأرباح فقد تكون التوصيات اللاهية وسيلة فعالة لإدارة عملية المراجعة عندما تكون إلى حسابات نظيفة وعلى العكس فإنها قد تأتي بنتائج عكسية وتزيد من قدرة المراجع على إكتشاف إدارة الأرباح وذلك عندما تكون إلى حسابات غير نظيفة ، وأن تحويل إنتباه المراجعين لحسابات نظيفة أقل فعالية فى الكشف عن ممارسات إدارة الأرباح ، مما يؤدي الى إنخفاض جودة المراجعة والتقارير المالية. بينما تحويل إنتباه المراجعين لحسابات غير نظيفة (تحتوى على أخطاء) يكون أكثر فعالية فى الكشف عن ممارسات إدارة الأرباح وأن المراجعين الأكثر شكا مهنيا أعلى احتمالا لإكتشاف إدارة الأرباح من المراجعين الأقل شكا مهني، انه على الرغم من أن الشك المهني يتم ممارسته على نطاق واسع من قبل المراجعين ، نجد أن التقلب فى الشكوك التى أباها المراجعين يشير الى أن هناك مجالا للتحسين لمزيد من النمو من خلال ممارسة وتدريب اضافي .

٤/١ دراسة (الإيبيرى ، ٢٠١٣) :

هدف الدراسة : تحليل ممارسات إدارة عميل المراجعة للفحص التحليلي ، وتحليل مستوى الشك المهني للمراجع عند أداء الفحص التحليلي فى وجود خطر إدارة العميل للفحص التحليلي ، ودراسة أثر ممارسات العميل لإدارة الفحص التحليلي على مستوى الشك المهني للمراجع ، واقتراح إطار للحد من التأثير السلبي لممارسات إدارة عميل المراجعة للفحص التحليلي على مستوى الشك المهني للمراجع ، واختبار مدى فعالية الإطار المقترح فى

تحسين مستوى الشك المهني للمراجع فى وجود خطر إدارة عميل المراجعة للفحص التحليلي .

وتم إجراء الدراسة التجريبية على عينة مكونة من ١٢٠ مراجع من مكاتب المراجعة المختلفة بجمهورية مصر العربية منهم ٥٣ مراجعاً من طلاب الدراسات العليا وآساتذة المراجعة الممارسين للمهنة .

نتائج الدراسة : إنخفاض مستوى الشك المهني للمراجع عند أداء الفحص التحليلي ، وإنخفاض قدرة المراجع على تحديد تقلبات القيم الغير عادية الناتجة عن ممارسات إدارة الأرباح، ووجود تأثير سلبي لممارسات العميل لإدارة الفحص التحليلي على مستوى الشك المهني للمراجع وعلى قدرته على أداء فحص تحليلي جيد . ووجود أثر إيجابي للإطار المقترح على تحسين قدرة أفراد البحث على تحديد تقلبات القيم الغير عاديه الناتجة عن ممارسات إدارة الأرباح، من خلال تحسين (زيادة) مستوى الشك المهني (المنخفض) للمراجع ، الأمر الذى يرجح من فعالية هذا الإطار المقترح فى الحد من ممارسات إدارة الأرباح بما تشمله من ممارسات إدارة العميل للفحص التحليلي .

٢- الدراسات التي تناولت جلسات العصف الذهني لفريق المراجعة :

١/٢ دراسة (Carpenter, 2004)

هدف الدراسة : التعرف على تأثير جلسات العصف الذهني لفريق المراجعة على أحكام المراجعين المتعلقة بالغش بما فى ذلك تقييم مخاطر الغش ،تحديد الأفكار حول الغش والشك المهني ، والتعرف على تأثير الشريك المسئول عن عملية المراجعة على جلسة العصف الذهني من خلال تأثيره على باقى أعضاء فريق المراجعة (وذلك سواء عند تفضيله للكفاءة على حساب الفعالية او عند تفضيله للفعالية على حساب الكفاءة) .

وتم إجراء الدراسة التجريبية على عينة مكونة من ٢٤٠ مراجع فى مكاتب المراجعة الأربعة الكبرى بالولايات المتحدة الأمريكية موزعة على ٨٠ فريق مراجعة .

نتائج الدراسة : وجدت الدراسة أن جلسات العصف الذهني لها دور فعال فى تحسين أحكام المراجعين المتعلقة بالغش حيث تعمل على زيادة تقييمات المراجعين لمخاطر الغش وتحسين مستوى الشك المهني من خلال زيادة التساؤل الفكرى للمراجعين questioning mind . كما اقترحت الفرق التي قامت بعملية العصف الذهني أفكار أقل من الأفكار التي إقترحتها المجموعة الإسمية nominal group والتي لا تقوم بعملية العصف الذهني ؛ إلا أنها أدت إلى زيادة فى عملية تقييم المخاطر من كل عضو من أعضاء الفريق عند عملهم بشكل فردي .مما يدعم تخمينات واضعى المعايير بأن العصف الذهني يذكر المراجعين بإمكانية وجود الغش فى كل عملية مراجعة بالإضافة الى توفير الفرصة لاكتشافه ، وأن التفاعل فى فريق المراجعة خلال عملية العصف الذهني بين مراجعى الحسابات مع مستويات مختلفة من الخبرة يوفر لفرصة للمراجعين الأقل خبرة للتعلم من المراجعين الأكثر خبرة .

٢/٢ دراسة (Bellovary &Johnstone,2008):

هدف الدراسة : التعرف على كيفية قيام المراجعين بتطبيق جلسات العصف الذهني طبقاً لمتطلبات معيار المراجعة الأمريكى رقم (٩٩) .

تم إجراء دراسة ميدانية ،على عينة مكونة من ٢٢ مراجع من سبع شركات مراجعة (بما فيهم الأربعة الكبرى) من مستويات وظيفية مختلفة (شريك ، رئيس قطاع ، مديرمراجعة ، كبير مراجعة ، مراجع مساعد) .

نتائج الدراسة : يوجد تباين بين عينة الدراسة بشأن أهمية التأكيد على ممارسة الشك المهني أثناء عملية العصف الذهني ، حيث أشارت معظم عينة الدراسة الى أنه يوجد مناقشة

واضحة للشك المهني اثناء الجلسة بالإضافة إلى وجود تأكيد على أهمية المحافظة على الشك المهني طوال عملية المراجعة ، بينما أشار البعض الآخر إلى أن الشك المهني يعد أمرا ضمنيا أثناء الجلسة أو أنه يتوقف على الشريك المسئول عن عملية المراجعة أو أعضاء فريق المراجعة. ، وأنه يجب على المراجعين القيام بأربع خطوات رئيسية لتطبيق جلسات العصف الذهني بشكل مناسب وهي :

- الخطوة الاولى: دراسة المعلومات المتعلقة بالعمل عن العام السابق .
الخطوة الثانية : أخذ مثلث الغش فى الاعتبار عند دراسة المعلومات المتعلقة بالعمل .
الخطوة الثالثة: تقييم إمكانية حدوث الغش فى ضوء نتائج الخطوتين الأولى والثانية معا .
الخطوة الرابعة: إعداد الإستجابات الملائمة لنتائج التقييم .

٣/٢ دراسة (Hunton & Gold, 2010) :

هدف الدراسة : دراسة تأثير الأساليب المختلفة للعصف الذهني (المجموعة الإسمية Nominal Group ، والمستدير Round Robin ، والمناقشة المفتوحة Open Discussion على ما يلي :

- أ- قدرة المراجعين على تحديد مخاطر الغش.
ب- قيام المراجعين بإجراء التعديلات اللازمة على طبيعة ، وتوقيت ، ومدى إجراءات المراجعة كاستجابة لمخاطر الغش.

تم إجراء تجربة ميدانية على عينة مكونة من :

✳ عدد ١٥٠ مكتب مراجعة من مكاتب المراجعة CPA بجميع أنحاء الولايات المتحدة الأمريكية ، وتم توزيع هذه المكاتب بالتساوى بين الأساليب الثلاثة للعصف الذهني .
✳ عدد ٢٦١ مراجعا للعمل كفرق مراجعة هرمية ، حيث يتكون كل فريق مراجعة من شريك المراجعة ، ومدير المراجعة ، وكبير المراجعة ، ومراجع مساعد. ويبلغ عدد الشركاء ١٥٠ ، المديرين ٣٣٧ ، والمراجعين ٦٧٩ ، والمراجعين المساعدين ١٤٤٨ .
نتائج الدراسة : تعتمد معظم مكاتب المراجعة على أسلوب المناقشة المفتوحة عند أداء جلسات العصف الذهني .

وتستغرق مجموعة المناقشة المفتوحة وقتا أثناء نشاط العصف الذهني الإسمى أقل من الوقت التى تستغرقه كل من المجموعة الإسمية ومجموعة العصف الذهني المستدير، كما أنها تقترح عدد من مخاطر الغش اثناء نشاط العصف الذهني الإسمى أقل من التى تقترحها كل من المجموعة الإسمية ومجموعة العصف الذهني المستدير. ، وكان عدد الأفكار الفريدة Unique Ideas حول مخاطر الغش التى تم إقترحها أثناء مرحلة التفاعل فى العصف الذهني المستدير أكبر من عدد الأفكار التى تم إقترحها أثناء العصف الذهني الإسمى وذلك اثناء مرحلة التحضير ، مما يشير إلى أن مكاسب العملية Process Gains للتفاعل فى العصف الذهني تفوق خسائر العملية Process Losses الناتجة عنه . بينما كانت خسائر العملية للمناقشة المفتوحة أكبر من مكاسب العملية الناتجة عنها وذلك بسبب انخفاض عدد الأفكار الفريدة المقترحة اثناء مرحلة التفاعل عن عدد الأفكار المقترحة أثناء مرحلة التحضير .

٤/٢ دراسة (الشاذلى ، ٢٠١١)

هدف الدراسة : دراسة الدور الذى تلعبه جلسات العصف الذهني لفريق المراجعة فى تقدير وإكتشاف الإستجابة لخطر تعرض القوائم المالية للغش وإنعكاس تقدير هذا الخطر (الغش) ، على تقدير الخطر النهائى لعملية المراجعة .

تم إجراء دراسة ميدانية باستخدام قائمة استقصاء على عينة مكونة من ٣٨٤ مفردة من مفردات مجتمع الدراسة من منشآت المراجعة وكليات التجارة فى مدن محافظات القاهرة الكبرى على اختلاف مستوياتهم الوظيفية .

نتائج الدراسة : يعتبر الهدف الأساسى لتطبيق جلسات العصف الذهنى لفريق المراجعة فى واقع مهنة المراجعة الخارجية هو تعليم المراجعين الأقل خبرة ودفعهم الى الاستفادة من المراجعين الأكثر خبرة فى كيفية استخدام الشك المهنى فى عملية المراجعة حيث توجد علاقة طردية بين تطبيق جلسات العصف الذهنى لفريق المراجعة فى المساعدة على تحسين قدرات المراجعين .

- خاصة حديثى العهد بالمهنة- المتعلقة بكل من تقدير احتمال تعرض القوائم المالية لخطر الغش ،تعريف البنود الأكثر عرضة لهذا الخطر ،وتحديد الأهمية النسبية لها ، وتحديد الوسائل والإجراءات المناسبة لإكتشاف هذا الغش ،وتحديد كيفية الإستجابة له فى حالة ظهوره أثناء عملية المراجعة. كما توجد علاقة طردية بين تطبيق جلسات العصف الذهنى فى عملية المراجعة الخارجية وبين تحسين قدرات وخبرات المراجعين فى عملية المراجعة ككل ، وذلك من حيث:التخطيط لعملية المراجعة ،وكيفية إختيار نوعية وكمية أدلة الإثبات ،وأىضا كيفية إستخدام الشك المهنى وخصوصا للمراجعين الأقل خبرة،كما توجد علاقة طردية بين تقدير خطر تعرض القوائم المالية للغش كجزء من تقديرات مخاطر المراجعة وبين تقدير فريق المراجعة للخطر النهائى فى عملية المراجعة .

- يوجد دليل ميدانى على أن تطبيق جلسات العصف الذهنى لفريق المراجعة يتم بالفعل فى بيئة مهنة المراجعة الخارجية المصرية ، وبشكل خاص فى منشآت المراجعة كبيرة الحجم التى تعمل كمراسل أو كوكيل لمنشأة مراجعة عالمية فى السوق المصرية حيث أن بعض المنشآت يتوافر لديها دليل مكتوب ،حول كيفية تطبيق جلسات العصف الذهنى فى عملية المراجعة ، وأنه يتم تطبيق جلسات العصف الذهنى على نطاق ضيق وليس فى كل ارتباط عملية مراجعة ويرجع ذلك لعدة أسباب منها :حجم منشأة العميل ،الوقت والتكلفة المتاحة لإرتباط المراجعة ، الأمر الذى يجعل مراجعين فى كثير من إرتباطات المراجعة لا يقومون بمناقشات بينهم البعض ، سواء فى مرحلة التخطيط أو أثناء أداء إجراءات المراجعة .

٥/٢ دراسة (مصطفى ، ٢٠١٢)

هدف الدراسة : وضع إطار مقترح لكيفية إستخدام العصف الذهنى عند دراسة مخاطر الغش ، ويتم التوصل لهذا الاطار من خلال تحليل نتائج الدراسات السابقة التى تناولت هذا الأسلوب سواء فى مجال المراجعة أو علم النفس ، ودراسة وقياس وتحليل مدى تأثير جلسات العصف الذهنى على تدعيم إستجابة المراجع لمخاطر الغش من منظور تجريبي ، مع إقتراح نموذج وصفي لقياس مدى تأثير هذه الجلسات على قدرة المراجع على إكتشاف الغش ، والتعرف على أبرز مكاسب وخسائر عملية العصف الذهنى عند دراسة مخاطر الغش وذلك من خلال إستطلاع آراء فرق المراجعة المشاركة فى الدراسة مع إقتراح نموذج وصفي لتحليل هذه المكاسب والخسائر .

وتم إجراء الدراسة التجريبية على عينة مكونة من ٦٦ من المراجعين العاملين فى مكاتب المحاسبة والمراجعة الخاصة ، ومراقبى الجهاز المركزى للمحاسبات .

نتائج الدراسة : يوجد تأثير جوهري لجلسات العصف الذهنى على كل من : مستوى الشك المهنى المطلوب لأداء عملية المراجعة ،دراسة وتحليل مثلث الغش والعوامل المرتبطة به ،تحديد وتقييم مخاطر الغش ، إعداد الاستجابة الملائمة لنتائج تقييم مخاطر الغش ، قدرة المراجع على إكتشاف الغش ، وينتج عن جلسات العصف الذهنى مكاسب تفوق الخسائر

النتيجة عنها وذلك عند دراسة أعضاء فريق المراجعة لمخاطر التحريفات الجوهرية الناتجة عن الغش، ومن ثم يعتبر أداء العصف الذهني إيجابيا ، وأنه تم قبول مزاوى المهنة بالبيئة المصرية للمنهج المقترح للعصف الذهني فى مجال المراجعة والذي يتضمن إطار مقترح لكيفية استخدام العصف الذهني عند دراسة مخاطر الغش ، ونموذجين وصفيين مقترحين لقياس متغيرات الدراسة .

يتناول هذا الجزء عرض لمفاهيم المصطلحات المستخدمة فى البحث وهى إدارة المراجعة ، والعصف الذهني ، والشك المهني .

١ - خطر إدارة العميل لعملية المراجعة :

يتناول هذا الجزء عرض لمفهوم وممارسات إدارة العميل لعملية المراجعة .

١/١ مفهوم إدارة عملية المراجعة :

يتم تعريف إدارة المراجعة بأنها إستراتيجية تتبناها الإدارة تتطوى على استخدام أساليب وسياسات معينة خلال عملية المراجعة مثل سياسة الطعم Baiting Tactics وهى عبارة عن سياسات إلهاء تعمل على تشتيت انتباه المراجع وتحويله بعيدا عن ممارسات إدارة الأرباح وتحريفات القوائم المالية مما يؤثر سلبا على قدرته على إكتشاف هذه التحريفات (مبارك ، ٢٠١١) .

حيث يعتمد عميل المراجعة عند إدارة عملية المراجعة الى إلهاء المراجع وتشتيت إنتباهه بوضع أخطاء معينة (طعم) للمراجع فى مناطق مختلفة من المراجعة، لتوجيه انتباه المراجع إلى هذه المناطق بإعتبارها ذات مخاطر تحريف عالية وهى فى حقيقة الأمر خالية من التحريفات ، وذلك لصرف إنتباهه بعيدا عن مناطق المراجعة الأخرى ذات مخاطر التحريف العالية ، بحيث يقضى المراجع وقت أطول فى مراجعة هذه المناطق وبالتالي يقل الوقت المخصص لمراجعة المناطق الأخرى والتي تمكنت إدارة العميل من إدارة الأرباح فيها، مما يؤدي لفشل المراجع فى إكتشاف هذه التحريفات.

٢/١ ممارسات إدارة عملية المراجعة :

يقوم العميل بإدارة عملية المراجعة باستخدام عدة أساليب وفى مراحل مختلفة من عملية المراجعة كما يلى :

١/٢/١ فى مرحلة التخطيط لعملية المراجعة :

يقوم العميل بإدارة عملية المراجعة فى هذه المرحلة وذلك قبل إكتشاف المراجع للتحريفات الموجودة بالقوائم المالية والنتيجة عن الغش ، ويتم ذلك من خلال نوعين من الممارسات هما الأخطاء اللاهية Distracting Errors والتوصيات اللاهية Diversionary Statemen (الإيبارى ، ٢٠١٣؛ Luippold,2011) .

أ - الأخطاء اللاهية (المضللة) Distracting Errors : تتمثل فى قيام العميل بوضع طعم للمراجعين عن طريق نشر أخطاء سهلة الإكتشاف فى القوائم المالية وذلك من خلال إحدى الطريقتين الآتيتين :

✳️ نشر أخطاء غير مؤثرة نسبياً : وهنا يقوم العميل بنشر أخطاء ليس لها تأثير على رقم صافى الربح مثل الأخطاء المعوضة كإدماج خطأ بالزيادة فى إهلاك الأصول الثابتة، يقابله خطأ بالنقص بنفس القيمة فى استنفاد الأصول المعنوية والأخطاء الحسابية كأخطاء الترحيل ، والنقل ، والأخطاء فى عرض القيم المقارنة للسنة السابقة .

✦ **نشر أخطاء مؤثرة نسبياً :** وهنا يقوم العميل بنشر أخطاء لها تأثير على رقم صافى الربح ولكنها ذات اتجاه يختلف عن اتجاه التحريفات المتعمدة من إدارة العميل والموجودة بالقوائم المالية مثل الأخطاء المحاسبية (المعالجات غير الصحيحة) ، مثل تعمد إدارة العميل التي قامت بزيادة الربح المحاسبى من خلال ممارسات إدارة الأرباح إلى نشر أخطاء تخفض الربح فى قوائمها المالية وبالتالي يترتب على إكتشافها وتصحيحها زيادة الربح ، بما يوحى للمراجع ان الإدارة تعمد إلى تخفيض الربح فتدفع بإنتباه المراجع نحو البحث عن الأخطاء الأخرى التي من شأنها أن تخفض الربح وتصرف انتباهه عن تحريفات وممارسات زيادة الربح ، وأيضاً الأخطاء التي يخشاها المراجع فى المقام الأول وهى الأخطاء بالنقص بالنسبة للأصول والإيرادات والأخطاء بالزيادة بالنسبة للخصوم والمصروفات .

✦ **إحداث تقلبات دفترية حقيقية :** كتعمد المغالاة أو التدنية لبعض البنود بالقوائم المالية بشكل فعلى بما يثير شك المراجع تجاهها، مثل قيام العميل بالتوسع فى عمليات البيع الأجل بما يحدث تقلب غير عادى فى إيرادات المبيعات وصافى الربح ، أو قيام العميل بإدارة بنود الموازنة التخطيطية مثل إيراد المبيعات ومصروفات البيع والصيانة والخصومات وغيرها .

ب- **التوصيات اللاهية (المضللة) Diversionsary Statement :** تتمثل التوصيات اللاهية فى قيام عميل المراجعة بتوجيه انتباه المراجع لمناطق مراجعة معينة (بنود وحسابات وعمليات) من خلال توصيات مباشرة أو غير مباشرة أثناء الاستفسارات والمناقشات بين المراجع والعميل من خلال احدى الطريقتين الآتيتين :

✦ **توجيه المراجع لمناطق مراجعة نظيفة (خالية من التحريفات) Clean financial statement accounts (error free) :** وهنا يتم توجيه انتباه المراجع لمناطق مراجعة نظيفة لا تحتوى على تحريفات ،فعلى سبيل المثال يمكن للعميل توجيه إنتباه المراجع للأصول طويلة الأجل من خلال إبلاغه أن الشخص المسئول عن صيانتها فى أجازة مرضية طويلة ، وتم إحلال أحد العاملين من غير ذوى الخبرة محله لحين عودته، وعندما يتبين للمراجع عند الفحص انها لا تتضمن تحريفات مؤثرة ، تكون النتيجة إستنفاد جهده ووقته فى حسابات نظيفة ، فضلاً عن احتمال الإستنتاج بسلامة العمليات الأخرى للأصول طويلة الأجل .

✦ **توجيه المراجع لمناطق مراجعة غير نظيفة (تحتوي علي تحريفات) Unclean financial statement accounts (contain errors) :** وهنا يتم توجيه انتباه المراجع الى مناطق مراجعة تحتوى على أخطاء لاهية وتحريفات ولكنها غير هامة نسبياً وذات اتجاه يختلف عن اتجاه التحريفات المتعمدة من ادارة العميل والموجودة بالقوائم المالية، مثل توجيه انتباه المراجع لمناطق بها أخطاء بالنقص لصرف إنتباهه عن الأخطاء بالزيادة والعكس.

٢/٢/١ **فى نهاية عملية المراجعة :** يمكن للعميل إدارة نتائج عملية المراجعة وذلك بعد إكتشاف المراجع للتحريفات الموجودة بالقوائم المالية والناجمة عن الغش عن طريق إستخدام سياسات أخرى بخلاف سياسة الطعم أو الإلهاء تسمى سياسة الإقناع Persuasion Tactics والتي تهدف إلي إقناع المراجع بأن ما اكتشفه من تحريفات هو نتيجة أخطاء ولا تخفي غش أو تحريف متعمد بالقوائم المالية (الإيبارى ، ٢٠١٣ ، Luippold et al., 2013). وتشتمل خطط الإقناع على كل من خطة تسليم الإدارة بالتحريف Concession Tactics وخطة الإنكار Denials Tactics ، وتتمثل منافع خطة تسليم الإدارة بالتحريف بالنسبة لإدارة العميل فى زيادة ثقة المراجع فى الإدارة نتيجة قبولها للمساءلة ، حيث يزيد

التسليم (مقابل الإنكار) من إدراك المراجع لكفاية تفسيرات الإدارة ويخفض من احتمال اتهامه لإدارة العميل بالتقصير مما يؤثر سلبا على مستوى شكه المهني (Wolf et al 2008).

٢ - العصف الذهني في مجال المراجعة :

تزايد الاهتمام بجلسات العصف الذهني في الآونة الأخيرة بوجه خاص في عام ٢٠٠٢ عند قيام مجلس معايير المراجعة (ASB) التابع للمجمع الأمريكي للمحاسبين القانونيين (AICPA) في أكتوبر ٢٠٠٢ بإصدار معيار المراجعة الأمريكي رقم ٩٩ (SAS 99) بعنوان "دراسة الغش عند مراجعة القوائم المالية" والذي حل محل معيار المراجعة الأمريكي رقم ٨٢ (SAS 82) والذي يحمل نفس العنوان، والذي يسلط الضوء على جلسات العصف الذهني كشرط جديد لفرق المراجعة حيث يتطلب من المراجعين إجراء جلسة عصف ذهني أو أكثر في كل عملية مراجعة وذلك للتعرف على مخاطر الغش المحتملة، حيث يقوم المراجعون بتبادل الأفكار حول أين يمكن أن تتعرض القوائم المالية للمنشأة للغش وكيف يمكن للإدارة ارتكاب الغش وإخفاؤه في القوائم المالية .

هذا فضلاً عن قيام هيئة سوق المال المصرية عام ٢٠٠٨ بإصدار معايير المراجعة المصرية والصادرة بقرار وزير الاستثمار رقم ١٦٦ لسنة ٢٠٠٨ والتي تعتبر بمثابة ترجمة حرفية لمعايير المراجعة الدولية ISA ، ويتطلب معيار المراجعة المصري (الدولي ISA) رقم ٢٤٠ من أعضاء فريق المراجعة مناقشة إمكانية تعرض القوائم المالية للشركة للتحريفات الجوهرية الناتجة عن الغش بالإضافة إلى كيفية إخفاءها، ولكن لم ينص صراحة على إجراء هذه المناقشة من خلال جلسات العصف الذهني .

١/٢ مفهوم العصف الذهني :

يعتبر العصف الذهني أحد أساليب التفكير الإبداعي والمستمد في الأساس من علم النفس ، وهو مفهوما مستحدثا في الأدب المحاسبي ومتطلبا جديدا في كل عملية مراجعة طبقا لمعايير المراجعة الحديثة. والذي يساعد المراجعين على النظر في كيف يمكن للإدارة ارتكاب وإخفاء الغش في القوائم المالية ، بما يمكنهم من تصميم إجراءات مراجعة فعالة لاكتشاف هذا الغش ، كما يعمل على تحسين قدرات وخبرات المراجعين في عملية المراجعة ككل .

ويعتبر أوزبورن أول من قام بتعريف العصف الذهني في كتابه (الابتكار التطبيقي) بأنه "أسلوب يقوم من خلاله مجموعة من الأفراد في شكل فريق، بمحاولة إيجاد حل لمشكلة محددة، باستخدام مجموعة من الأفكار التي يساهم بها أو يقوم بطرحها أعضاء الفريق تلقائياً (Osborn, 1956).

أما في مجال المراجعة فيمكن تعريف العصف الذهني بأنه جلسات مناقشة مفتوحة وحررة بين أعضاء فريق المراجعة يبحثون فيها إمكانية تعرض القوائم المالية للمنشأة للتحريفات الجوهرية الناتجة عن الغش، بالإضافة إلى تصور الطريقة التي تتم بها وكيفية إخفاءها وذلك قبل البدء في اداء عملية المراجعة . (مصطفى ، ٢٠١٣)

ومن هنا قام الباحثون بوضع تعريف عملي وإجرائي للعصف الذهني بما يتناسب مع ما هو وارد بالمعيار الأمريكي (SAS 99) كما يلي :

العصف الذهني عبارة عن جلسات مناقشة مفتوحة فيما بين أعضاء فريق المراجعة تساعد المراجعين في فهم وتوقع السلوك الإستراتيجي للإدارة لمعرفة كيف يمكن ارتكاب الإدارة للغش وإخفاؤه في القوائم المالية ، كما تمكنهم من تطوير أفكار إبداعية عالية الجودة لتصميم إجراءات فعالة وغير متوقعة لكشف هذا الغش الذي تم إخفاؤه .

٢/٢ أساليب العصف الذهني :

بمراجعة أدبيات العصف الذهني نجد أن هناك أساليب عديدة للعصف الذهني والتي يمكن تقسيمها إلى عدة تصنيفات :
(أ) أساليب العصف الذهني من حيث عدد الأعضاء : تنقسم أساليب العصف الذهني تبعاً لعدد الأعضاء إلى أسلوبين :

✦ **العصف الذهني الفردي Nominal Brainstorming :** يقصد به انخراط الفرد في التفكير الاستراتيجي بشكل فردي دون تفاعل مع أفراد آخرين لتبادل الأفكار.

✦ **العصف الذهني الجماعي Group Brainstorming :** يقصد به قيام مجموعة من الأفراد بعملية العصف الذهني عن طريق تبادل الأفكار فيما بينهم من خلال المناقشات المفتوحة.

(ب) أساليب العصف الذهني من حيث كيفية تبادل الأفكار : يمكن تقسيم أساليب العصف الذهني تبعاً لكيفية تبادل الأفكار إلى ثلاث أساليب :

✦ **العصف الذهني المفتوح Open Brainstorming :** يعتمد هذا الأسلوب على تبادل الأفكار فيما بين الأعضاء المشاركين في جلسة العصف الذهني بطريقة غير منظمة حيث تنتقل المناقشة من عضو لآخر عشوائياً مع وجود قدر محدود من الإجراءات المنظمة للجلسة ، لذلك يجب عند استخدام هذا الأسلوب ترسيخ قواعد العصف الذهني بين الأعضاء .

✦ **العصف الذهني المستدير Round-robin Brainstorming :** يعتمد هذا الأسلوب على تبادل الأفكار فيما بين الأعضاء المشاركين في الجلسة بطريقة منظمة ، حيث يقوم كل عضو في بداية الجلسة بالقيام بالعصف الذهني الذاتي (الفردي) لاقتراح حوالي خمسة أفكار حول موضوع الجلسة، ثم يقوم كل عضو بعرض أفكاره على باقي الأعضاء بالتناوب. ويمتاز هذا الأسلوب بأنه يقضي على هيمنة أحد الأعضاء على المناقشة من خلال إعطاء فرص متساوية لجميع الأعضاء بالمشاركة بالتناوب ، ولكن يعاب عليه الخسارة في الإبداع وعدد الأفكار المقترحة.

✦ **العصف الذهني الإلكتروني Electronic Brainstorming :** يجمع هذا الأسلوب بين العصف الذهني المفتوح وتكنولوجيا البرمجيات Software technology ، ويتم طرح الأفكار بين الأعضاء عن طريق البريد الإلكتروني Email ، أو الرسائل الفورية Instant messaging ، أو برامج العصف الذهني الخاصة Special Brainstorming Software ، وبعد الانتهاء من عملية اقتراح الأفكار تقوم هذه البرامج على مساعدة الأعضاء على تبادل الأفكار ومناقشتها .

ج- أساليب العصف الذهني من حيث أسلوب تبادل الأفكار : يمكن تقسيم أساليب العصف الذهني من حيث أسلوب تبادل الأفكار إلى أسلوبين :

✦ **العصف الذهني الشفوي Verbal Brainstorming :** يقوم هذا الأسلوب على تبادل الأفكار فيما بين الأعضاء المشاركين من خلال إجراء مناقشات شفوية بينهم.

✦ **العصف الذهني الكتابي (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 وقيام 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 .

٣- الشك المهني للمراجع :

يتناول هذا الجزء عرض لمفهوم الشك المهني وأثر كل من ممارسات إدارة عملية المراجعة، وجلسات العصف الذهني لفريق المراجعة على مستوى الشك المهني للمراجع .

١/٣ مفهوم الشك المهني :

تعنى نزعة الشك المهني لدي المراجع أن يكون لدى المراجع دائما حيطة وحذر وأن لا يفترض حسن النية في الإدارة بل يكون لديه شك دائم في عمل الإدارة . وكلما زادت درجة الشك المهني لدي المراجع تزداد قدرته على اكتشاف الأخطاء المتعمدة من قبل الإدارة والتي تهدف من خلالها إلى التأثير على رقم صافي الأرباح (مبارك ، ٢٠١١) .

وينبغي على المراجع عند أداء عملية المراجعة أن يمتلك عقلية تعترف بإمكانية وجود تحريف جوهرى ناتج عن الغش وبغض النظر أيضا عن أى خبرة سابقة له مع الشركة محل المراجعة وبغض النظر عن إعتقاده بخصوص أمانة ونزاهة الإدارة ، بحيث لا يكتفى بدليل اقل إقناعا بناء على إعتقاده بأمانة ونزاهة الإدارة .

كما ينبغي على المراجع أن يدرك عند تقييم إستجابات الإدارة للاستفسارات ان الإدارة فى أفضل وضع لإرتكاب الغش لذلك يجب عليه أن يستخدم حكمه المهني عند تحديد مدى الإتساق بين إستجابات الإدارة للاستفسارات والمعلومات الأخرى ، وفى حالة عدم الإتساق ينبغي عليه الحصول على دليل مراجعة إضافي للحد من عدم الإتساق (مصطفى، ٢٠١٣) .

كما أن هناك وجهتى نظر لتحديد مفهوم الشك المهني، وجهة النظر الاولى قد تبنتها معايير المراجعة وهى النظرية الحيادية للشك Natural View ، والتي تنطوى على سلوك العقل المفتوح وضرورة عدم إفتراض المراجع أن الإدارة غير أمينة أو ان امانتها غير قابلة للتساؤل، اما وجهة النظر الثانية فقد تبنتها العديد من الدراسات الأكاديمية وهى نظرية الشك الإفتراضى Presumptive Doubt View ، ووفقا لتلك النظرية فإن المراجعين الأكثر شكاً هم المراجعين الأكثر ميلا للإعتقاد بأن القوائم المالية يوجد بها تحريف جوهرى ، والأكثر حساسية للأدلة السلبية وهى الأدلة التى تؤدى لتخفيض خطر الفشل فى إكتشاف التحريفات الجوهرية فى القوائم المالية ، أو هم المراجعين الذين يقومون بجمع أدلة أكثر قبل قبول مزاعم الإدارة ، وقبل استنتاج أن القوائم المالية خالية من التحريف (Peecher,1996;Turner,2001) .

وتعتبر النظرية الأفضل لتحقيق الهدف من وراء الشك المهني هى نظرية الشك الإفتراضى وذلك لأن النظرية الحيادية سوف تفقد قيمتها إذا كانت الإدارة تتمتع بقدر من الكفاءة يساعدها فى إخفاء التلاعب مما يؤدى لعدم قدرة المراجع على إكتشاف هذا التلاعب بسهولة (بديع ، ٢٠١٤) .

٢/٣ الأثر السلبي لممارسات إدارة عملية المراجعة على مستوى الشك المهني :

تعمل ممارسات العميل لإدارة عملية المراجعة على إضعاف مستوى الشك المهني للمراجع عند أداء عملية المراجعة إلى مستوى منخفض غير مقبول بما يؤثر سلبا على تقديراته وأحكامه ورأيه المهني عن مدى صدق وعدالة القوائم المالية محل المراجعة ، وخصوصا مع غياب الإرشادات المهنية بشأن مستوى الشك المهني للمراجع ومؤشرات إنخفاضه والعوامل المؤثرة عليه وغيرها. ويعنى إضعاف مستوى الشك المهني حث المراجع على ممارسة الشك المهني عند مستوى منخفض أقل من المستوى المقبول مما يؤدى لتغاضى المراجع عن إشارات الخطر (التقلبات غير العادية) ، التى تكشف عنها إجراءات المراجعة مما يهدد فعالية المراجعة ، بينما يؤدى ممارسة الشك المهني للمراجع

عند مستوى مرتفع إلى إهدار موارد المراجعة (الوقت والجهد) بما يؤثر سلبا على كفاءة المراجعة .

وتأتى فعالية هذه الممارسات التى يتبعها العميل لإدارة عملية المراجعة فى التأثير على مستوى الشك المهني من قدرتها على إختراق توازن الإنتباه للمراجع ، حيث تقوم على إفتراض وجود سعة أو طاقة محددة لانتباه المراجع ، وبالتالي يمكن التأثير على عملية تخصيصها لمهام المراجعة بشكل غير متوازن من خلال إضعاف مستوى الشك المهني للمراجع بما يؤدي إلى إستهلاك بعض هذه المهام لقدر كبير من هذه السعة لتخفيض القدرة على أداء المهام الأخرى (Kahneman, 1973; Sagarin et al., 2003)

كما تقوم هذه الممارسات بإضعاف مستوى الشك المهني للمراجع من خلال تخفيض وهمى للقلق ، مما يؤدي إلى توزيع غير متوازن لانتباه المراجع عند أداء المراجعة ، والقلق فى علم النفس نمط يشير إلى نوع من الإستعداد الفكرى يسبق الأداء ، والقلق يسبق الإنتباه ويؤثر عليه، فإذا كان القلق عالياً يكون الإنتباه مشوشاً وإذا كان القلق معتدلاً أو منخفضاً فإن الإنتباه يكون كافي (Wolverton and Salmon, 1991) ، ويؤدي توجيه إنتباه المراجع لمناطق خالية من التحريف وابعاده عن تحريفات العميل بشأن التقرير المالى إلى تحسين وهمى لمستوى الشك المهني .

كما تقوم هذه الممارسات بزيادة ثقة المراجع فى إدارة العميل إلى مستوى مقبول من خلال إضعاف تدريجى لمستوى الشك المهني فالثقة تعطل الشك حسب قدرها ومستواها (Mollering, 2005) ، وبالتالي فإنه إذا كان على المراجع أن يحتفظ بمستوى كافي من الثقة فى إدارة العميل للقيام بمهام المراجعة فإن عليه أيضا ممارسة الشك المهني وبشكل متزامن مع هذه الثقة وإنحراف المراجع تجاه الثقة يسمح للعميل بإدارة عملية المراجعة .

وتتحقق جودة أداء المراجعة عند ممارسة المراجع للشك المهني عند المستوى المقبول ، مما يؤدي إلى التغلب على تشتيت الانتباه ويزيد من القدرة على تركيز الانتباه على مناطق المراجعة ذات مخاطر التحريف المرتفعة وتجاهل المناطق ذات مخاطر التحريف المنخفضة ، وبالتالي التغلب على ممارسات إدارة المراجعة التى تتبعها إدارة العميل .

كما أن هناك اتجاه معارض لنظرية إدارة عملية المراجعة حيث يرى أن الخبرة المهنية وممارسة الشك المهني عند المستوى المقبول يحد من فعالية سياسات التشتيت والإلهاء التى يتبناها العميل للتأثير على عمل المراجع (مبارك ، ٢٠١١ ، luippold, 2009; Ng, 2009) حيث تعمل ممارسة الشك المهني عند المستوى المقبول على الحد من التأثير بسياسات الإلهاء التى يتبعها العميل لإدارة عملية المراجعة، ويجعل الشك المهني عند المستوى المقبول من سياسات الإلهاء إشارات خطر Red Flags تزيد من إنتباه المراجع وترفع من احتمال إكتشاف ممارسات الغش وتحريفات القوائم المالية

٣/٣ الأثر الإيجابي للعصف الذهنى على مستوى الشك المهني :

بمراجعة أدبيات العصف الذهنى يتضح أن تحسين مستوى الشك المهني هو أحد النتائج الهامة لجلسة العصف الذهنى باعتباره أحد الأسباب التى من أجلها طالبت معايير المراجعة ضرورة عقد جلسة العصف الذهنى (2010, CQA) كما يعتقد (Nelson, 2009) أن جلسات العصف الذهنى للغش تعتبر أحد ترتيبات التشاور التى تعزز الشك المهني ، ويشترط أن يتم أداء جلسات العصف الذهنى باتجاه يتضمن ذهن متشكك كمحاولة لتأكيد مستوى الشك المهني الملائم، وخلق ثقافة معينة لأداء عملية المراجعة والتي تجعل إجراءات المراجعة أكثر فعالية وكفاءة .

ومن حيث التأكيد على الشك المهني خلال الجلسة فهناك وجهتي نظر ، حيث ترى وجهة النظر الأولى أن هناك نقاش واضح وصريح أثناء جلسة العصف الذهنى حول التأكيد

على أهمية الشك المهني ، وتوجيه أعضاء فريق المراجعة نحو كيفية الحفاظ على الشك المهني طوال عملية المراجعة من خلال بقائهم متوقفي الذهن، والتفكير في كيف وأين يمكن أن يرتكب الغش ، كما يتم التأكيد عليهم أثناء الجلسة بالألا يعتبروا ما تم إخبارهم به بواسطة عميل المراجعة صحيح، بينما تشير وجهة النظر الأخرى إلى أن الشك المهني يعتبر من أساسيات عملية المراجعة، وبالتالي قد يتم التأكيد عليه أثناء الجلسة بناء على رغبة شريك المراجعة . (Bellovary, 2008)

وأيضاً تشير الدراسات الأكاديمية إلى أن الشك المهني يتم تدعيمه خلال الجلسة عن طريق التدريب، حيث توفر جلسات العصف الذهني الفرصة للمراجعين قليلي الخبرة للاستفادة من المراجعين ذوي الخبرة المرتفعة خلال الجلسة في معرفة نوعية المعلومات التي تدعم الشك المهني لديهم، كما تتيح لهم الفرصة للاستفادة من هؤلاء المراجعين في معرفة كيفية استخدام وتطبيق الشك المهني بشكل مناسب (Carpenter, 2007; Brazel et al; 2010).

ولذلك يرى الباحثون أن جلسات العصف الذهني تعتبر حلاً محتملاً لمشكلة إدارة المراجعة ، حيث من الممكن أن تعمل على الحد من التأثير السلبي لممارسات العميل لإدارة عملية المراجعة، والمتمثل في تخفيض مستوى الشك المهني للمراجع وخصوصاً المراجعين قليلي الخبرة ، وهذا ما سوف يتم تناوله في الدراسة التجريبية .

الدراسة التجريبية :

ينقسم هذا المبحث إلى قسمين يتناول القسم الأول عرضاً لمنهج الدراسة التجريبية بينما يتناول القسم الثاني عرضاً وتحليل لنتائج الدراسة التجريبية ..

١ - منهج الدراسة التجريبية :

يتضمن هذا الجزء عرضاً لتصميم الدراسة التطبيقية والذي يشتمل على المتغيرات والفروض ، وبيانات الدراسة ، والمجتمع والعينة ، والأساليب الإحصائية .

١/١ المتغيرات والفروض :

المتغير المستقل : العصف الذهني

وسيتيم قياس العصف الذهني باعتباره متغير وصفي قيمته ١ صحيح في حالة قيام المراجعين بأداء جلسات العصف الذهني (المجموعات التجريبية) ، وقيمته صفر في حالة عدم قيام المراجعين بأداء هذه الجلسات (المجموعات الضابطة) .
لم يتضمن المعيار الأمريكي إطاراً للإجراءات التي ينبغي إتباعها عند أداء جلسات العصف الذهني ، ولذلك إعتمدت الباحثة عند تطبيق العصف الذهني على مجموعة من القواعد والإرشادات التي وضعها كل من المعيار الأمريكي رقم (٩٩) والمعيار المصري (الدولي) رقم ٢٤٠ ، والتي يجب إتباعها في كل جلسة عصف ذهني بالإضافة إلى بعض البيانات الخاصة بكيفية تطبيق هذه الجلسات من الدراسات السابقة مثل دراسة مصطفى ، ٢٠١٢ ، و Dennis,2014 .
Johnstone&Bellovary,2008 ، Desai,2008 ، 2009 Trotman et al .

المتغير التابع : مستوى الشك المهني للمراجعين :

يتمثل المتغير التابع لهذه الدراسة في مستوى الشك المهني للمراجعين ، واعتمد الباحثون في قياس هذا المتغير على إرشادات كل من الإيضاح الأمريكي SAS رقم (٩٩) ، ومعيار المراجعة المصري (الدولي ISA) رقم (٢٤٠) ، ويتضمن هذا

المقياس ١٣ عبارة ويتم الإجابة عليها باستخدام مقياس ليكرت ذي الخمس درجات لقياس هذا المتغير لدى المشاركين فى الدراسة فى المجموعات الضابطة والتجريبية .

٢/١ المجتمع والعينة :

يتمثل مجتمع الدراسة فى المراجعين المزاولين للمهنة فى السوق المصرية والعاملين فى مكاتب المحاسبة والمراجعة الخاصة على اختلاف أحجامها ، وقد تم اختيار عينة الدراسة بصورة تحكومية وليس عشوائية نظرا لظروف وطبيعة جمع بيانات الدراسة ولقد راعت الباحثة تحقيق أكبر قدر من الملاءمة والتجانس من حيث عدد المشاركين فى الدراسة التجريبية ، والمؤهل الدراسى ، والمستوى الوظيفى ، ومستوى الخبرة ، وجهة العمل وذلك بين المجموعات الضابطة والمجموعات التجريبية .

لتحديد مفردات العينة تم اختيار ستة مكاتب محاسبة ومراجعة ولقد تم اختيار هذه الجهات بصورة تحكومية بحيث شملت ٣ مكاتب تابعة لمؤسسات مراجعة دولية ، استنادا إلى أن توافر هذا المعيار يشير إلى أن المكتب يعد مكتبا كبيرا الحجم على مستوى السوق المصرية، أما باقى المكاتب التى تم إختيارها وعددها ثلاثة مكاتب فنتراوح ما بين متوسطة وصغيرة الحجم فى ضوء إعتبرات عدد الشركاء فيها ، وعدد المراجعين العاملين بها . كما هو موضح بالجدول رقم (١) ..

جدول (١)

التصنيف النوعى لمكتب المحاسبة والمراجعة التى شاركت فى الدراسة

بيان مكتب المحاسبة والمراجعة	عدد مكتب المحاسبة والمراجعة	%
مكاتب كبيرة	٣	٥٠
	٣	٥٠
مكاتب متوسطة وصغيرة	٦	١٠٠

٣/١ بيانات الدراسة :

واعتمد قياس هذا المتغير على قوائم الاستقصاء على ثلاث طرق رئيسية للاتصال بالمشاركين ، والحصول على إجاباتهم وهى :

- المقابلات الشخصية Personal Interviews
- المقابلات التليفونية Telephone Interviews

• استيفاء قوائم الإستقصاء بمعرفة المشاركين وإرسالها بالبريد Mailed and Self-administered Questionnaires

٤/١ إعداد قائمة الإستقصاء :

بلغ عدد القوائم الموزعة على مراجعى المجموعات الضابطة ٣٦ قائمة وبلغت عدد القوائم التى تم استلامها ٣٦ قائمة بنسبة رد ١٠٠%، وبفحص هذه القوائم تم استبعاد ٦ قوائم لعدم استيفائها بالطريقة المطلوبة ، وبذلك أصبح عدد قوائم الإستقصاء المقبولة ٣٠ قائمة وبذلك بلغت نسبة الردود المقبولة ٨٣.٣% ، كما هو موضح بالجدول رقم (٢)

وبلغ وقد بلغ عدد القوائم الموزعة على مراجعى المجموعات التجريبية ٣٠ قائمة وبلغت عدد القوائم التى تم استلامها ٣٠ قائمة بنسبة رد ١٠٠% ، وبفحص هذه القوائم لم يتم استبعاد أية قوائم نظرا لاستيفائها بالطريقة المطلوبة ، وبذلك أصبح عدد قوائم الإستقصاء المقبولة ٣٠ قائمة وبذلك بلغت نسبة الردود المقبولة ١٠٠%. كما هو موضح بالجدول رقم (٢) .

جدول (٢)
عدد قوائم الاستقصاء الموزعة على مكتب المحاسبة و المراجعة
وعدد ونسبة الردود المقبولة

بيان مكاتب المحاسبة والمراجعة	عدد قوائم الاستقصاء المرسله		عدد قوائم الاستقصاء المقبولة		النسبة المئوية للرد المقبول	
	مجموعات ضابطة	مجموعات تجريبية	مجموعات ضابطة	مجموعات تجريبية	مجموعات ضابطة	مجموعات تجريبية
مكاتب كبيرة	٢٠	٢١	٢٠	٢١	%١٠٠	%١٠٠
مكاتب متوسطة وصغيرة	١٦	٩	١٠	٩	%٦٢.٥	%١٠٠
الإجمالي	٣٦	٣٠	٣٠	٣٠	%٨٣.٣	%١٠٠

وتضمنت الدراسة التجريبية قائمتين وفيما يلي محتويات كل قائمة :

القائمة الأولى : القائمة الموزعة على المجموعات الضابطة

تقع القائمة فى ١٩ صفحة وبدأت ببعض البيانات النوعية المتعلقة بالمشاركين ، وتضمنت حالة إفتراضية لشركة الشروق وهى شركة صناعية تعمل فى مجال صناعة الزجاج عن السنة المالية المنتهية فى ٢٠١٦/١٢/٣١ بالإضافة إلى قوائمها المالية المقارنه لمدة ثلاثة سنوات ، والمراجعة التحليلية لهذه القوائم.وتهدف إلى تحديد الحسابات التى تحتوى على أخطاء جوهرية ناتجة عن الغش (من كل مشارك على حدة) بالإضافة إلى بعض الأسئلة التى تستخدم فى تحديد مستوى الشك المهنى للمراجعين المشاركين فى الدراسة .

القائمة الثانية : القائمة الموزعة على المجموعات التجريبية

تقع فى ٢٣ صفحة وبدأت ببعض البيانات النوعية المتعلقة بالمشاركين ، وتضمنت نفس الحالة الإفتراضية التى تضمنتها قائمة الإستقصاء للمجموعة الضابطة لشركة الشروق وهى شركة صناعية تعمل فى مجال صناعة الزجاج عن السنة المالية المنتهية فى ٢٠١٦/١٢/٣١ بالإضافة إلى قوائمها المالية المقارنه لمدة ثلاثة سنوات ، والمراجعة التحليلية لهذه القوائم.وتهدف إلى أداء جلسة عصف ذهنى فيما بين أعضاء كل فريق من خلال الرد على مجموعة من الأسئلة التى تشمل على ما يلى :

- كيف يمكن أن تتعرض القوائم المالية للشركة محل الحالة الإفتراضية (شركة الشروق) للتحريفات الجوهرية الناتجة عن الغش،بالإضافة إلى كيفية إخفائها ؟
- تقدير مستوى الشك المهنى المطلوب لأداء عملية المراجعة .
- دراسة وتحليل مدى توافر عناصر مثلث الغش (الدوافع / الضغوط ، الفرص ، الإتجاهات /التبريرات) والعوامل المرتبطة به .
- تحديد وتقييم مخاطر التحريفات الجوهرية الناتجة عن الغش التى من الممكن ان تتعرض لها الشركة محل الحالة الإفتراضية .
- إعداد الإستجابات الملائمة لنتائج تقييم مخاطر التحريفات الجوهرية الناتجة عن الغش التى من المحتمل أن تتعرض لها الشركة محل الحالة الإفتراضية .
- ثم تحديد الحسابات التى تحتوى على أخطاء جوهرية ناتجة عن الغش (من كل مشارك على حدة) بالإضافة إلى بعض الأسئلة التى تستخدم فى تحديد مستوى الشك المهنى للمراجعين المشاركين فى الدراسة .

٥/١ الأساليب الإحصائية :

تم استخدام حزمة البرامج الإحصائية SPSS الإصدار (٢٢) لتحليل بيانات الدراسة التجريبية ، واختبار فروضها وذلك اعتماداً على المقاييس الآتية :
مقاييس النزعة المركزية والتشتت :

تشمل مقاييس النزعة المركزية على الوسط الحسابى والوسيط والمنوال ، بينما تشمل مقاييس التشتت على الإنحراف المعياري ، والمدى ، والحد الأدنى ، والحد الأعلى وإعتمدت الباحثة على هذه المقاييس لتوصيف المشاركين فى الدراسة وتحديد الملامح العامة لهم .

تحليل الثبات (الإعتدالية Reliability) :

ليبان مدى ثبات قائمة الإستقصاء المستخدمة فى قياس مستوى الشك المهني، تم تحليل الثبات باستخدام اختبار ألفا كرونباخ Cronpach' Alpha بهدف التأكد من تجانس متغيرات الدراسة وعباراتها المستخدمة فى قائمة الإستقصاء .

إختبار T-test لعينتين مستقلتين :

يستخدم هذا الاختبار المعلمى للمقارنة بين عينتين مستقلتين عندما تكون البيانات غير اسمية ، وإستخدمت الباحثة هذا الإختبار لتحديد مدى معنوية (جوهرية) الفروق بين متوسط إجابات المشاركين فى المجموعات التجريبية ومتوسط إجابات المشاركين فى المجموعات الضابطة تجاه مستوى الشك المهني للمراجع .
اختبار مان ويتنى "U-Mann-Whitney" : تم استخدام هذا الاختبار اللامعلمى للمقارنة بين عينتين مستقلتين وذلك تأكيداً للنتائج التى توصلت إليها الباحثة من اختبار T-test لعينتين مستقلتين .

تحليل نتائج الدراسة :

١/٢ تحليل الثبات (الإعتدالية Reliability) :

تم إجراء اختبار الثبات (معامل ألفا) ، وبينت نتائج تحليل الثبات أن معامل ألفا يبلغ (٠.٨٧٢) ، ومن المتعارف عليه إحصائياً أنه يمكن قبول معامل ألفا إذا كانت قيمته ٠.٦ أو أكثر الأمر الذى يتضح معه مدى التناسق الداخلى بين إجابات كل سؤال مع الأسئلة الأخرى ، وبالتالي يمكن الإعتدال على البيانات المجمعة عن طريق قائمة الإستقصاء وإستخدامها فى التحليل الإحصائى .

٢/٢ إختبار وتحليل الفرض الخاص بالدراسة التجريبية :

حتى يمكن تحديد مدى تأثير العصف الذهنى لفريق المراجعة على مستوى الشك المهني للمراجع فى ظل اتباع العميل لممارسات إدارة عملية المراجعة، تطلب الأمر صياغة وإختبار الفرض الرئيسى البديل التالى :

الفرض البديل : " توجد فروق جوهرية ، بين المجموعات التجريبية ، والمجموعات الضابطة بشأن مستوى الشك المهني للمراجع فى ظل اتباع العميل لممارسات إدارة عملية المراجعة لصالح المجموعة التجريبية " .

الفرض العدمى : " لا توجد فروق جوهرية ، بين المجموعات التجريبية ، والمجموعات الضابطة بشأن مستوى الشك المهني للمراجع فى ظل اتباع العميل لممارسات إدارة عملية المراجعة " .

لإختبار الفرض البديل تم مقارنة متوسط إجابات المجموعات التجريبية بمتوسط إجابات المجموعات الضابطة وذلك بإستخدام اختبار T-test لعينتين مستقلتين للتعرف على مدى وجود فروق فيما بينهما بشأن مستوى الشك المهني للمراجع ، بالإضافة لتحديد معنوية هذه الفروق سواء كانت عشوائية وترجع لعامل الصدفة ، أم غير عشوائية ولا يمكن تجاهلها .

إذا كان هناك إختلاف بين المتوسطين ،فهذا يعنى وجود فروق بين المجموعات التجريبية والضابطة، ولتحديد ما إذا كانت هذه الفروق جوهرية أم ترجع لعامل الصدفة ،

فمن المتعارف عليه إحصائيا أنه إذا كانت قيمة مستوى المعنوية أقل من ٥% فهذا يعنى أن هذه الفروق جوهرية ولا يمكن تجاهلها ، الأمر الذى يؤدى بدوره إلى قبول الفرض البديل ، والعكس صحيح .

جدول (٣)

دلالة الفروق بين متوسطى إجابات المجموعت التجريبية والمجموعت لضابطة بشأن مستوى شك المهني للمراجع

المجموعات	حجم العينة	الوسط الحسابى	قيمة ت	مستوى المعنوية
المجموعات التجريبية	٣٠	٣.٥٤	١٣	٠.٠٠٠
المجموعات الضابطة	٣٠	٢.٤١		

وبدراسة وتحليل البيانات المعروضة فى الجدول السابق رقم (٣) تم الوصول للملاحظات التالية :

* أن هناك إختلاف بين متوسطى إجابات المجموعات التجريبية وإجابات المجموعات الضابطة بشأن مستوى شك المهني للمراجع، حيث أن الوسط الحسابى لإجابات المشاركين فى المجموعات التجريبية قد بلغ (٣.٥٤) ، بينما بلغ الوسط الحسابى لإجابات المشاركين فى المجموعات الضابطة (٢.٤١) .

* أن هناك فروق جوهرية بين متوسطى إجابات المجموعات التجريبية ، وإجابات المجموعات الضابطة بشأن مستوى شك المهني للمراجع فى ظل اتباع العميل لممارسات إدارة عملية المراجعة عند مستوى معنوية (٠.٠٠٠) لصالح المجموعات التجريبية. وتأكيدا للنتيجة التى توصلت إليها الباحثة من إختبار الفرض البديل باستخدام إختبار اختبار T-test لعينتين مستقلتين ، فقد قامت الباحثة بإجراء إختبار ماى ويتنى على البيانات الخاصة بهذا الفرض، بإعتبار أن هذا الإختبار يناسب البيانات اللامعلمية . ويوضح الجدول رقم (٤) نتيجة هذا الإختبار .

جدول (٤)

دلالة الفروق بين متوسطى إجابات المجموعت التجريبية والمجموعت لضابطة بشأن مستوى شك المهني للمراجع

المجموعات	حجم العينة	قيمة Z	مستوى المعنوية
المجموعات التجريبية	٣٠	١٢,٢٣	٠,٠٠٠
المجموعات الضابطة	٣٤		

ويوضح من الجدول السابق أن هناك فروق جوهرية بين إجابات المجموعات التجريبية وإجابات المجموعات الضابطة بشأن مستوى شك المهني للمراجع فى ظل اتباع العميل لممارسات إدارة عملية المراجعة عند مستوى معنوية (٠.٠٠٠) لصالح المجموعات التجريبية، ومن هنا نجد تطابق بين هذه النتائج مع تلك التى أظهرها إختبار T-test لعينتين مستقلتين .

وفى ضوء ما سبق يمكن رفض الفرض الرئيسى والعمى وقبول الفرض الرئيسى البديل :

" توجد فروق جوهرية بين المجموعات التجريبية والمجموعات الضابطة بشأن مستوى الشك المهني للمراجع في ظل اتباع العميل لممارسات إدارة عملية المراجعة لصالح المجموعات التجريبية " .

٣/٢ اختبار الفروق بين متوسطي إجابات المستويات الوظيفية للمشاركين في الدراسة التجريبية بشأن مستوى الشك المهني

استخدم الباحثون اختبارات تحليل التباين ANOVA F-test لاختبار الفروق بين متوسطي إجابات المستويات الوظيفية للمشاركين في المجموعات التجريبية وإجابات المستويات الوظيفية للمشاركين في المجموعات الضابطة لمعرفة دور العصف الذهني في تحسين مستوى الخبرة للمراجعين قليلي الخبرة .

جدول (٥)

دلالة الفروق بين متوسطي إجابات المستويات الوظيفية للمشاركين في المجموعات التجريبية والمجموعات الضابطة

المستوى المعنوية	قيمة ف	مراجع مساعد		مراجع		مدير مراجعة		المستوى الوظيفي المجموعات	المستوى الشك المهني
		حجم العينة	المتوسط	حجم العينة	المتوسط	حجم العينة	المتوسط		
٠.٨٨٩	٠.١١	٣.٣٤	١٠	٣.٣٦	١٠	٣.٤٠	١٠	المجموعات التجريبية	مستوى الشك المهني
٠.٠٠٠	٣٢	١.٩٩	٩	٢.١٢	١١	٣.١٢	١٠	المجموعات الضابطة	

* أن هناك فروق جوهرية بين متوسط إجابات المستويات الوظيفية للمشاركين في المجموعات الضابطة بشأن مستوى الشك المهني عند مستوى معنوية (٠.٠٠٠) ، بينما لا توجد فروق جوهرية بين متوسط إجابات المستويات الوظيفية للمشاركين في المجموعات التجريبية بشأن مستوى الشك المهني عند مستوى معنوية (٠.٨٨٩) حيث أن مستوى المعنوية أكبر من ٥% ، وهذا دليل على أن جلسة العصف الذهني تعمل تعليم المراجعين الأقل خبرة كيفية أداء الشك المهني والمحافظة عليه طوال عملية المراجعة .

مما سبق نستنتج أن جلسة العصف الذهني توفر الفرصة للمراجعين قليلي الخبرة بالتعلم من المراجعين الأكثر خبرة في الفريق، حيث يقوم الأعضاء الأكثر خبرة بمشاركة باقي الأعضاء بأفكار حول كيف وأين يمكن أن يرتكب الغش في القوائم المالية ، كما توفر لهم الفرصة للتدريب على كيفية استخدام الشك المهني بشكل مناسب ، ولذلك كانت الفروق في إجابات كل من مدير المراجعة والمراجع والمراجع المساعد في المجموعات التجريبية قليلة جداً .

الخلاصة والنتائج والتوصيات :

(١) الخلاصة :

استهدف البحث التعرف على دور جلسات العصف الذهني في تحسين مستوى الشك المهني في ظل اتباع العميل لممارسات إدارة عملية المراجعة وفي سبيل تحقيق ذلك تم تقسيم البحث إلى المباحث التالية :

المبحث الأول : الدراسات السابقة .. وفيه تم استقراء وتحليل الدراسات السابقة العربية والأجنبية التي تناولت موضوع البحث ، والمتعلقة بكل من جلسات العصف الذهني لفريق المراجعة وممارسات العميل لإدارة عملية المراجعة .

المبحث الثاني : الإطار النظري للبحث .. وفيه تم عرض مفهوم إدارة عملية المراجعة ، ودوافع العميل لإدارة عملية المراجعة و ممارسات العميل لإدارة عملية المراجعة وأثرها السلبي على مستوى الشك المهني ، وكذلك مفهوم وطبيعة العصف الذهني، وأساليبه، وأثره الإيجابي على مستوى الشك المهني .

المبحث الثالث : الدراسة التجريبية : وفيه تم عرض منهج الدراسة التجريبية من حيث توصيف الحالة محل الدراسة ، وإعداد قائمة الاستقصاء ، ومتغيرات الفرض الخاص بالدراسة التجريبية ، ومجتمع وعينة الدراسة التجريبية ، وبيانات الدراسة التجريبية ، والأساليب الإحصائية للدراسة التجريبية .

كما تم تحليل نتائج الدراسة التجريبية من حيث ، الإحصاءات الوصفية للبيانات ، وتحليل الثبات (الإعتدالية Reliability) ، وإختبار وتحليل الفرض الخاص بالدراسة التجريبية واختبار الفروق بين متوسطي إجابات كل مستوى وظيفي للمشاركين في الدراسة التجريبية

(٢) النتائج :

توصل الباحثون من خلال الدراسة التجريبية إلى مجموعة من النتائج الهامة وهي

أولاً : تعتبر جلسة العصف الذهني الحل الأمثل لمشكلة إدارة عملية المراجعة من قبل العميل ، حيث تعمل هذه الجلسات على الحد من التأثير السلبي لممارسات العميل لإدارة عملية المراجعة ، والمتمثلة في تخفيض قدرة المراجعين على اكتشاف الغش وتخفيض مستوى الشك المهني لهم ، وخصوصا المراجعين الأقل خبرة .

ثانياً : تعمل جلسات العصف الذهني على تحسين مستوى الشك المهني للمراجعين بالرغم من محاولات عميل المراجعة بإضعاف مستوى الشك المهني لهم بإستخدام ممارسات إدارة عملية المراجعة، حيث بلغ متوسط مستوى الشك المهني للمراجعين المشاركين في المجموعات الضابطة (٢.٤١) ، بينما بلغ متوسط مستوى الشك المهني للمراجعين المشاركين في المجموعات التجريبية (٣.٥٤) ، وهذا دليل لما أشار إليه معيار المراجعة الأمريكي بأن هناك تأكيد في جلسة العصف الذهني على أهمية الشك المهني وضرورة المحافظة عليه طوال عملية المراجعة .

ثالثاً : هناك فروق كبيرة في متوسط إجابات المستويات الوظيفية المختلفة (المدير - المراجع - المراجع المساعد) بشأن مستوى الشك المهني في المجموعات الضابطة فكانت على التوالي (٣.١٢) ، (٢.١٢) ، (١.٩٩) ، بينما هناك فروق قليلة في متوسط إجابات المستويات الوظيفية المختلفة في المجموعات التجريبية فكانت على التوالي (٣.٤) ، (٣.٣٦) ، (٣.٣٤) ، وهذا دليل على أن جلسة العصف الذهني تعتبر فرصة لتدريب المراجعين الأقل خبرة وتعليمهم كيفية إستخدام وتطبيق الشك المهني بشكل مناسب .

رابعاً : بلغ متوسط الوقت الذي استغرقه المشاركون في المجموعات الضابطة لإكتشاف الغش ٢٦ دقيقة ، بينما بلغ متوسط الوقت الذي استغرقه المشاركون في المجموعات التجريبية لإكتشاف الغش ١١.٥ دقيقة ، وهذا دليل على أن جلسة العصف الذهني تعمل على تقليل الوقت الذي يستغرقه المراجعين في إكتشاف الغش .

خامسا : بلغ متوسط الوقت المستغرق فى أداء جلسة العصف الذهنى ٢٣.٥ دقيقة ، بينما استغرقت أقصر جلسة عصف ذهنى ١٠ دقائق ، واستغرقت أطول جلسة عصف ذهنى ٣٥ دقيقة .

(٣) التوصيات :

فى ضوء النتائج التى تم الوصول إليها من الدراسة التجريبية يوصى الباحثون بمجموعة من التوصيات :

- ١- إعادة تقييم معايير المراجعة المصرية فى ضوء خطر إدارة العميل لعملية المراجعة بإعتباره أحد عناصر مكونات خطر المراجعة ، بما يضمن تحقيق جودة عملية المراجعة .
- ٢- مساندة معايير المراجعة الأمريكية، وإلزام معايير المراجعة المصرية والخاصة بمسئولية المراجع عن إكتشاف الغش المراجعين بأداء جلسة عصف ذهنى عند التخطيط لكل عملية مراجعة .
- ٣- وجود إرشاد شامل لممارسى مهنة المراجعة فى البيئة المصرية حول أليات ومتطلبات تطبيق جلسة العصف الذهنى فى مجال المراجعة، وضرورة تعاون الهيئات المهنية والتنظيمية لتفعيل هذه الأليات للحد من ممارسات العميل لإدارة عملية المراجعة .
- ٤- تنمية إدراك وفهم ممارسى مهنة المراجعة لممارسات إدارة العميل لعملية المراجعة وأثرها السلبى على عملية المراجعة، وتنمية قدراتهم ومهاراتهم للتعامل مع هذه الممارسات .
- ٥- قيام جمعية المحاسبين والمراجعين المصرية بتنظيم دورات تدريبية لتدريب المراجعين على كيفية إستخدام العصف الذهنى عند دراسة مخاطر الغش .
- ٦- إعادة النظر فى برامج التعليم المحاسبى الجامعى لمساندة متطلبات واحتياجات الواقع العملى ، والإهتمام بتدريس مفهوم العصف الذهنى ومبادئه ومتطلباته فى مجال المراجعة .
- ٧- وأخيرا يرى الباحثون بالحاجة لمزيد من البحوث والدراسات المستقبلية سواء فى العصف الذهنى أو خطر إدارة عملية المراجعة ، بإعتبار كلا منهما مجالا خصبا وجديدا ونافعا للمراجعين ومستخدمى التقارير المالية .

(٤) مجالات البحث المقترحة :

- على ضوء ما تم الوصول إليه ، فإن هناك العديد من الموضوعات ذات الصلة بموضوع البحث يمكن أن تتطرق إليها البحوث المستقبلية وهى :
- ١- دور العصف الذهنى الإلكتروني لمواجهة خطر إدارة عملية المراجعة .
 - ٢- تأثير العصف الإلكتروني على تحسين مستوى الشك المهنى للمراجعين .
 - ٣- تأثير تفعيل أليات حوكمة الشركات للحد من ممارسات إدارة العميل لعملية المراجعة .
 - ٤- دراسة استكشافية للصور الأخرى لممارسات إدارة عملية المراجعة من قبل منشآت الأعمال المختلفة .
 - ٥- اقتراح أطر مختلفة لتحسين مستوى الشك المهنى للمراجع ودورها فى مواجهة خطر إدارة عملية المراجعة .

المراجع

أولاً : المراجع العربية

أ - الكتب :

- ١- حماد ، طارق عبدالعال (٢٠٠٧) ، موسوعة معايير المراجعة - شرح معايير المراجعة الدولية والأمريكية والعربية ، الجزء الأول ، الدار الجامعية ، الإسكندرية .
- ٢- عامر ، طارق عبدالرؤوف (٢٠٠٥) ، الإبداع (مفاهيمه- أساليبه- نظرياته) ، الدار العلمية للنشر والتوزيع ، القاهرة .
- ٣- لطفى ، أمين السيد (٢٠٠٥) ، مسئوليات المراجع فى التقرير عن الغش والممارسات المحاسبية الخاطئة ، الدار الجامعية ، الإسكندرية .

ب- الدوريات العلمية :

- ١- الإبيارى ، هشام فاروق (٢٠١٣) ، " نحو إطار مقترح لتحسين مستوى الشك المهني للمراجع فى مواجهة خطر إدارة عميل المراجعة للفحص التحليلي - دراسة تحليلية وتجربة ميدانية " ، *مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية* ، كلية التجارة ، جامعة الإسكندرية ، المجلد الخمسون ، العدد الأول .
- ٢- حسن ، أماني هاشم (٢٠١٣) ، " الدور التفاعلى لجلسات العصف الذهنى لفريق المراجعة فى تقييم أنظمة الرقابة الداخلية " ، *المجلة العلمية للإقتصاد والتجارة* ، كلية التجارة ، جامعة الأزهر .
- ٣- حسين ، محمود فؤاد (٢٠٠٠) ، " إستخدام أسلوب العصف الذهنى فى تنشيط المبيعات " ، *المجلة المصرية للدراسات التجارية* ، كلية التجارة ، جامعة المنصورة ، المجلد الرابع والعشرون ، العدد الثانى ، ص ص ٢٩٩ : ٣٤٣ .
- ٤- درويش ، عبدالناصر محمد (٢٠٠٤) ، " دراسة إختبارية للأثار الإيجابية للمعيار الأمريكى رقم (SAS 99) فى تضييق فجوة التوقعات فى المراجعة بالتطبيق على البيئة المصرية " ، *مجلة الدراسات المالية والتجارية* ، كلية التجارة ، جامعة بنى سويف ، العدد الثانى ، ص ص ١٠١ : ١٣٩ .
- ٥- مبارك ، الرفاعى إبراهيم (٢٠١١) ، " تأثير ممارسات العميل لإدارة عملية المراجعة على قدرة المراجع على إكتشاف إدارة الأرباح - دراسة تطبيقية على البيئة السعودية " ، *المجلة العلمية للتجارة والتمويل* ، كلية التجارة ، جامعة طنطا ، المجلد الثانى ، العدد الثانى .
- ٦- على ، وليد أحمد محمد (٢٠١٥) ، " تقييم خصائص الشك المهني لمراجع الحسابات على قوة العلاقة النفاوضية بين المراجع وعميله " ، *المجلة العلمية للتجارة والتمويل* ، كلية التجارة ، جامعة طنطا ، العدد الأول ، مارس .

ج- الرسائل العلمية :

- ١- أسعد ، زينب أسعد (٢٠١٣) ، " تحسين فعالية المراجعة فى كشف الإحتيال المالى بإستخدام إشارات خطر المراجعة " ، رسالة ماجستير منشورة ، كلية التجارة ، جامعة القاهرة .
- ٢- الشاذلى ، مؤمن عبدالله (٢٠١١) ، " تحليل دور عملية العصف الذهنى لفريق المراجعة فى تحسين قدرة على إكتشاف الغش وإنعكاسه على مخاطر المراجعة " ، رسالة ماجستير غير منشورة ، كلية التجارة جامعة القاهرة .
- ٣- الصباح ، فهد جابر (٢٠٠٧) ، أثر تنمية القدرات الإبتكارية للعاملين على كفاءة أداء شركات النفط الكويتية " ، رسالة ماجستير غير منشورة ، كلية التجارة ، جامعة عين شمس .

٤- الجمهودى ، إيمان عبدالفتاح حسن (٢٠١٠) ، " إطار مقترح لمهنة المحاسبة والمراجعة فى مصرفى ضوء قانون *Sarbanes _ oxley*" ، رسالة ماجستير غير منشورة ، كلية التجارة ، جامعة بنى سويف .

٥- ضاحى ، سعود عوض (٢٠٠٧) ، " مدى مسئولية المراجع الخارجى عن إخفاء الغش والممارسات المحاسبية الخاطئة والتصرفات غير القانونية وعدم التقرير عنها - دراسة مقارنة لأحداث المعايير الدولية والمعايير الأمريكية " ، رسالة ماجستير غير منشورة ، كلية التجارة ، جامعة عين شمس .

٦- مصطفى،محمود حسين (٢٠١٢) ، " قياس تأثير جلسات العصف الذهنى على تدعيم إستجابة المراجع لمخاطر الغش - دراسة تجريبية " ، رسالة ماجستير غير منشورة ، كلية التجارة ، جامعة عين شمس .

٧- الوشلى ، أكرم محمد (٢٠١٠) ، " مدى إستجابة خطط المراجعة لمخاطر غش الإدارة فى ضوء المتطلبات الحديثة لمعايير المراجعة - دراسة ميدانية " ، رسالة ماجستير منشورة ، كلية إدارة الأعمال ، جامعة الملك سعود ، الرياض ، المملكة العربية السعودية .

د - مصادر أخرى :

١- عبدالكريم ، راشد حسين (١٤٢٥) ، " النشرات العلمية لحقيبة إستراتيجية العصف الذهنى " ، مشروع تطوير إستراتيجيات التدريس ، الإدارة العامة للإشراف التربوى ، وزارة التربية والتعليم ، وزارة التربية والتعليم ، المملكة العربية السعودية ، متاح من خلال <http://www.mrshdafif.org>.

٢- معايير المراجعة المصرية ، ٢٠٠٨ ، جمهورية مصر العربية ، وزارة الإستثمار ، القرار رقم ٦٦ لسنة ٢٠٠٨ م .

ثانياً : المراجع الأجنبية

1-BOOKS:

- 1- Knapp, M., (2010), " Contemporary Auditing: Real Issues And Cases " 7th Ed. Mason, OH: Cengage.
- 2- Mckee, T. E., (2005), Earnings Management: An Executive Perspective , **Mason**, OH: Thomson Higher Education.42
- 3- Osborn, A. F. (1956), Applied Imagination: Principles And Procedures Of Creative Thinking ,Eighth Edition, **New York**: Charles Scribner's Sons, April.

2-PERIODICALS:

- 1- Anderson, U., Kadous, K., & Koonce, L, 2004," The Role Of Incentives To Manage Earnings And Quantification In Auditors' Evaluations Of Management-Provided Information" *Auditing: A Journal Of Practice & Theory*, 23,PP.11-27.
- 2- Beasley, M. S., And J. G. Jenkins, 2003," A Primer For Brainstorming Fraud Risks", *Journal Of Accountancy* ,196 (6),PP.32-38.
- 3- Bellovary, J. L., & K. M. Johnstone., (2008), " Descriptive Evidence From Audit Practice On SAS No. 99 Brainstorming Activities", *Current Issues In Auditing*, 1 (1). PP. 1-11 .

- 4- Brazel, J. F., T. D. Carpenter, & J. G. Jenkin, (2010), " Auditors' Use Of Brainstorming In Consideration Of Fraud: Reports From The Field", *The Accounting Review* ,85 (4), PP. 1273–1301.
- 5- Caraminis, C., & Lennox, C., (2008), " Audit Effort And Earnings Management", *Journal Of Accounting And Economics*, 45(1),PP. 116-138.
- 6- Carpenter, T. D., & J. L. Reimers, (2013)," Professional Skepticism: The Effects Of A Partner's Influence And The Level Of Fraud Indicators On Auditors' Fraud Judgments And Actions", *Behavioral Research In Accounting* , 25 (2), PP .45–69.
- 7- Carpenter, T. D., & J. L. Reimers, (2013)," Professional Skepticism: The Effects of A Partner's Influence And The Level Of Fraud Indicators On Auditors' Fraud Judgments And Actions." *Behavioral Research In Accounting* 25 (2), pp. 45–69.
- 8- Carpenter, T. D., J. L. Reimers, & P. Z. Fretzwell, (2011), Internal Auditors' Fraud Judgments: The Benefits Of Brainstorming In Croups. Auditing", *A Journal Of Practice & Theory* ,30 (3),PP. 211–224. .
- 9- Carpenter, T. D., (2007)," Audit Team Brainstorming, Fraud Risk Identification, And Fraud Risk Assessment: Implications Of SAS No. 99", *The Accounting Review*, 82 (5), PP. 1119–1140. 201.
- 10- Hammersley, J. S., (2011), " A Review And Model Of Auditor Judgments In Fraud-Related Planning Tasks", *Auditing: A Journal Of Practice & Theory* 30 (4),PP. 101–128.
- 11- Hoffman, V. B., & M. F. Zimbelman, (2009), " Do Strategic Reasoning And Brainstorming Help Auditors Change Their Standard Audit Procedures In Response To Fraud Risk?" ,*The Accounting Review*, 84 (3), PP. 811–837.
- 12- Hurr, R. K., Brown-Liburd, H. L., Earley, C. E. & Krishnamoorthy, (2013), "Research On Auditor Professional Skepticism: Literature Synthesis And Opportunities For Future Research." *Auditing: A Journal Of Practice And Theory*: Forthcoming.
- 13- King, R.R., (2002), " An Experimental Investigation Of Self-Serving Biases In An Auditing Trust Game; The Effect Of Group Affiliation", *The Accounting Review*, 94 (2), P. 211.
- 14- Koonce, L., (1993), " A Cognitive Characterization Of Audit Analytical Review", *Auditing: A Journal Of Practice & Theory* 12 (Supplement): 57-7
- 15- Landis, M., S. I. Jerris, & M. Braswell, (2008), " Better Brainstorming" *Journal Of Accountancy* 206 (4), pp.70–73. 36.

- 16- Luippold, B. L., & Kida, T. E., (2012), " The Impact of Initial Information Ambiguity On The Accuracy Of Analytical Review Judgments", *Auditing: A Journal Of Practice & Theory*, 31(2), pp. 113-129.
- 17- Luippold., B. L., T. Kida., M. D. Piercey & J. F. Smith, (2011), "Managing Audits To Manage Earnings: The Impact Of Baiting Tactics On An Auditor's Ability To Uncover Earnings Management errors" ,[Http://Ssrn.Com/Abstract=1424004](http://Ssrn.Com/Abstract=1424004)
- 18- Lynch, A. L., U. S. Murthy, And T. J. Engle, (2009), " Fraud Brainstorming Using Computer-Mediated Communication: The Effects Of Brainstorming Technique And Facilitation" , *The Accounting Review* 84 (4),PP. 1209–1232.
- 19- Nelson, M. W., (2009), " A Model And Literature Review Of Professional Skepticism In Auditing", *Auditing: A Journal Of Practice & Theory*, 28(2),PP.1-34.
- 20- NG, T. B. P., (2007), "Auditors' Decisions On Audit Differences That Affect Significant Earnings Thresholds." ,*Auditing; Ajournal Of Practice & Theory* 26,PP. 17- 89.
- 21- Trotman, K. T., T. D. Bauer, & K. A. Humphreys, (2015), "Enhancing Professional Skepticism Via Partner Communication Of Fraud Brainstorming Outcomes ", Available From: <http://Www.Iaasb.Org>.
- 22- Trotman, K. T., R. Simnett, & A. Khalifa, (2009), " Impact Of The Type Of Audit Team Discussions On Auditors' Generation Of Material Frauds", *Contemporary Accounting Research* 26 (4), pp. 1115–1142.
- 23- Watts, W. A., & Holt, L. E, (1979), " Persistence Of Opinion Change Induced Under Conditions of Forewarning And Distraction", *Journal Of Personality And Social Psychology*, 37, PP. 778-789.
- 24- Wolfe, C.; E. Mauldin; & M. Diaz, (2008), " Concede or Deny :Do Management Persuasion Tactics Affect Auditor Evaluation Of Internal Control Deviations ? " Available From: <http://Www.Science Direct.Com/Managing Audit/Baiting Tactics>.

3-DISSERTATION:

- 1- Carpenter, T. D., (2004), " *Partner Influence, Team Brainstorming, and Fraud Risk Assessment: Some Implications Of SAS No. 99*", Unpublished Dissertation, Florida State University.
- 2- Luippold., B. L., (2009), " *Managing Audits To Manage Earnings: The Impact Of Baiting Tactics On An Auditor's Ability To Uncover Earnings Management Errors*" Unpublished Phd Dissertation, University Of Massachusetts – Amherst.

4-WORKING PAPER:

- 1- Dennis, Sean, & Johnstone , Karla M., (2015), An Audit Partner-Led Field Intervention In Fraud Brainstorming, *2015 Auditing Section Midyear Conference And Doctoral Consortium, American Accounting Association*. At: <https://www2.aahq.org/Audifmidvear/2015/Proctam.Cfin>
- 2- Dennis, S .And K.M. Johnstone, (2015), " Audit Partner Leadership Tone and Professional Scepticism In Fraud Brainstorming. " **Working Paper**, University Of Wisconsin.
- 3- Dennis, S. and K. M. Johnstone, (2014), " Audit Partner _Led Field Intervention In Fraud Brain Storming.", **Working Paper**, University Of Wisconsin.
- 4- Freudenburg, W. R., & M. Alario, (2007)," Weapons Of Mass Distraction; Magicianship, Misdirection, And The Dark Sid Of Legitimation." ,*Sociological Forum* ,22,PP. 146 – 173.
- 5- Gissel, J. L., (2011), " Private Information Sharing During SAS 99 Brainstorming: Effects Of Psychological Safety And Professional Skepticism", **Working Paper**, Marquette University.

5-OTHERS:

- 1- Mohd Nassir, M. D., Mohd Sanusi, Z., & Ghani, E. K., (2015), " Brainstorming And Auditor Education Background On Internal Control: Assessing Fraud Opportunity." *Proceedings Of International Conference On Accounting Studies (ICAS)*, pp.449–455.
- 2- ACFE (Association Of Certified Fraud Examiners). (2008), *Report To The Nation*. Austin, TX. Available At: [http://www.acfe.com/Documents/2008-Accounting_Research_28_\(Supplement\):_1-28_.](http://www.acfe.com/Documents/2008-Accounting_Research_28_(Supplement):_1-28_.)
- 3- AICPA. (2012), Analytical Procedures. AU-C Section 520. *Auditing Standards*. New York, NY: American Institute Of Certified Public Accountants. COSO. (2012). *Internal Control — Integrated Framework*. Committee Of Sponsoring Organizations Of The Treadway Commission, September. Durham, NC: American Institute Of Certified Public Accountants.
- 4- American Institute Of Certified Public Accountants (AICPA). 2002a. *Consideration Of Fraud In A Financial Statement Audit*. Statements On Auditing Standards No. 99. New York, NY: AICPA.
- 5- American Institute Of Certified Public Accountants (AICPA). 2002b. *Consideration Of Fraud In A Financial Statement Audit*. AU Section 316. New York, NY: AICPA.

- 6- Committee of Sponsoring Organizations of The Treadway Commission (COSO). (2011). *Internal Control – Integrated Framework*. Available At <Http://Www.Coso.Org/Ic-Integratedframework-Summary.Htm>.
- 7- FRC (2012a). Public Report On The (2011/12) Inspection of Deloitte LLP. *Audit Quality Review Audit Firm Specific Reports*. London, UK: Financial Reporting Council, June 15.
- 8- FRC (2012b). Public Report On The 2011/12 Inspection Of Ernst & Young LLP. *Audit Quality Review Audit Firm Specific Reports*. London, UK: Financial Reporting Council, June 15.
- 9- IFAC. (2009). International Standard On Auditing 315: Identifying And Assessing The Risks Of Material Misstatement Through Understanding The Entity And Its Environment. *International Standards On Auditing*. New York, NY: International Federation Of Accountants.
- 10- IFIAR. (2012). *Summary Report Of Inspection Findings*, December 18, 2012. International Forum Of Independent Audit Regulators, London, UK. Available From The Financial Reporting Council At: <http://Www.Frc.Org.Uk/Getattachment/67cd0cc3-6252-4702-9bbd-4c046e367a3e/IFIAR-2012-Summary-Report-Of-Members-Inspection-Findings.AspX>.
- 11- PCAOB (2007). Auditing Standard No. 5: An Audit Of Internal Control Over Financial Auditing That Is Integrated With An Audit Of Financial Statements. *Auditing Standards*. Washington, DC: Public Company Accounting Oversight Board.
- 12- Public Company Accounting Oversight Board (PCAOB). 2007. *Observations On Auditors' Implementation Of PCAOB Standards Relating To Auditors ' Responsibilities With Respect To Fraud*. Release No. 2001-001, January 22. Washington. DC: PCAOB.

ملاحق البحث

أولاً : الأسئلة المستخدمة في قياس مستوى الشك المهني للمراجعين

م	العبارة	أوافق تماماً (٥)	أوافق إلى حد ما (٤)	غير متأكد (٣)	غير موافق إلى حد ما (٢)	غير موافق على الإطلاق (١)
١	ينبغي عليك أن تمتلك عقلية تعترف بإمكانية وجود تحريف جوهري ناتج عن الغش عند أدائك لكل عملية مراجعة.					
٢	عادة لا تقبل تفسيرات إدارة الشركة دون المزيد من التفكير.					
٣	ينبغي عليك دراسة الظروف التي تجعل الإدارة والموظفين يتصرفون بطريقة ما عند أداء أعمال الشركة.					
٤	لا تزداد ثققتك في الإدارة إذا أشارت إلى المناطق التي يحتمل أن تتضمن مخاطر في القوائم المالية.					
٥	يجب أن تتم مناقشة بين أعضاء فريق المراجعة حول كيفية ارتكاب الغش وإخفائه وذلك عند التخطيط لعملية المراجعة.					
٦	ينبغي عليك أن ترفض المعلومات إلا إذا كان لديك دليل على أنها صحيحة.					
٧	لا ينبغي عليك الاعتراف بإمكانية حدوث الغش عند أداء كل عملية مراجعة حتى لا تؤثر بالسلب على كفاءة عملية المراجعة.					
٨	يجب عليك أن تفترض عند أدائك لكل عملية مراجعة أن هناك مخاطر تحريف جوهري ناتج عن عدم ملاءمة الاعتراف بالإيراد.					
٩	لا يمكن أن تكنفي بدليل أقل إقناعاً بناء على إعتقادك بأمانة ونزاهة الإدارة.					
١٠	ينبغي أن يثير سلوك الإدارة وموظفيها اهتمامك وإنتباهك.					
١١	ينبغي عليك أن تفترض عند أدائك لكل عملية مراجعة أن هناك مخاطر تحريف جوهري ناتج عن تخطي الإدارة للضوابط الرقابية.					
١٢	بفرض أنك كنت مراقباً لحسابات الشركة عن العام السابق ولم تكتشف غشاً وتعتقد أن الإدارة أمينة ، هل سوف تفترض إمكانية حدوث تحريف جوهري ناتج عن الغش خلال العام الحالي؟					
١٣	هل سوف تقوم بزيادة نطاق الفحص إذا إكتشفت أخطاء سهلة وبسيطة نسبياً متوقفاً إكتشاف أخطاء أكثر؟					

ثانيا : مخرجات التحليل الأحصائى
أولا : تحليل الثبات (الإعتمادية) Reliability :
معامل ألفا

Case Processing Summary

%	N	Valid Cases
100.0	60	
.0	0	Excluded (a)
100.0	60	Total

Reliability Statistics

N of Items	Cronbach's Alpha
13	.872

ثانيا : اختبارات تحليل الفروق بين المجموعات التجريبية والضابطة بشأن مستوى الشك المهني
اختبار T-test لعينتين مستقلتين

Paired Samples Statistics

Std. Error Mean	Std. Deviation	N	Mean	
.06707	1.32461	390	2.4128	y2c Pair 1
.05254	1.03755	390	3.5436	y2e

Paired Samples Test

	Paired Differences					t	df	Sig. (2-tailed)
	Mean	Std. Deviation	Std. Error	95% Confidence Interval of the Difference				
				Lower	Upper			
Pair 1 y2c - y2e	.13077	1.64319	.08321	-.29436	.96718	13.590	389	.000

٢- اختبار مان ويتنى

Ranks

Sum of Ranks	Mean Rank	N	f
115218.50	294.68	391	0
189371.50	486.82	389	1 y2
		780	Total

Test Statistics(a)

y2	
38582.500	Mann-Whitney U
115218.500	Wilcoxon W
12.236	Z
.000	Asymp. Sig. (2-tailed)

ثالثا : اختبار الفروق بين متوسطى إجابات المستويات الوظيفية للمشاركين فى المجموعات الضابطة والمجموعات التجريبية بشأن مستوى الشك المهنى - اختبار تحليل التباين F-test

Descriptives

y1c

	N	Mean	Std. Deviation	Std. Error	% Confidence Interval Mean		Minimum	Maximum
					Lower Bound	Upper Bound		
1.00	10	5330	.33632	.10635	.2924	.7736	.25	1.00
2.00	11	1664	.17449	.05261	.0491	.2836	.00	.50
3.00	9	.1111	.13176	.04392	.0098	.2124	.00	.25
Total	30	2720	.29351	.05359	.1624	.3816	.00	1.00

رابعا : الإحصاء الوصفى للوقت المستغرق فى اداء جلسة العصف الذهنى والوقت المستغرق

Descriptive Statistics

	N	Range	Minimum	Maximum	Sum	Mean	Std. Deviation	Variance
	Statistic	Statistic	Statistic	Statistic	Statistic	Statistic	Std. Error	Statistic
dte	30	27.00	10.00	37.00	81.00	.0333	42190	78807
dte	30	10.00	5.00	15.00	45.00	.5000	57685	15955
ft	30	25.00	10.00	35.00	05.00	.5000	57404	52134
Valid N (listwise)	30							