

The effect of preparing the extended reports using brainstorming on the quality of auditing

Israa Ali Ahmed

College of Administration and Economics -
University of Baghdad

Israa.Ali2106p@coadec.uobaghdad.edu.iq

Received: 3/10/2024

Prof. Dr. Abbas Hamid Yahya Al-Tamimi

Dijlah University College

abbas.hameed@duc.edu.iq

Published: 31/12/2025

Accepted: 12/11/2024

Abstract:

The research aims to demonstrate the impact of preparing extended reports using brainstorming on the quality of auditing, and to present and analyze the role of using brainstorming sessions in raising the level of the extended auditor's report and the quality of auditing, as the auditor's report is one of the important documents that support users' decisions. The research sample was a group of auditors working in auditing companies and offices, as questionnaire forms were distributed to them to survey their opinions. The researchers reached a set of conclusions, the most important of which is that the extended report prepared according to brainstorming sessions is an integrated document of quality due to the balanced and understandable information it contains that covers users' need for information and increases their confidence. The extended report increases the quality and informative value of the report; as additional disclosures help users directly or indirectly to evaluate the financial status of the economic unit being audited. The researchers reached a set of recommendations, the most important of which is that auditors should use brainstorming sessions to prepare the extended report according to the International Auditing Standard ISA700 and other standards related to preparing the extended report. The Council of the Auditing and Control Profession in Iraq should oblige auditing companies and offices to adhere to the report. Expanded reporting standards and other relevant standards.

Keywords: Extended Reports, Brainstorming, Quality of Auditing.

تأثير اعداد التقارير الموسعة باستعمال العصف الذهني في جودة التدقيق

أ.د. عباس حميد يحيى التميمي

اسراء علي احمد

كلية دجلة الجامعة

كلية الادارة والاقتصاد / جامعة بغداد

المستخلص:

يهدف البحث الى بيان تأثير اعداد التقارير الموسعة باستعمال العصف الذهني في جودة التدقيق، وعرض وتحليل دور استعمال جلسات العصف الذهني في رفع مستوى تقرير المدقق الموسع وجودة التدقيق ، اذ يعد تقرير المدقق من الوثائق المهمة التي تدعم قرارات المستخدمين ، وتمثلت عينة البحث بمجموعة من مراقبي الحسابات العاملين في شركات ومكاتب التدقيق، اذ تم توزيع استمارات استبيان عليهم لاستطلاع آراءهم ، وتوصل الباحثان لمجموعة من الاستنتاجات هما ان التقرير الموسع المعد على وفق جلسات العصف الذهني وثيقة متكاملة ذات جودة لما يحتويه من معلومات متوازنة وقابلة للفهم تغطي احتياج المستخدمين للمعلومات وتزيد من ثقتهم ، يزيد التقرير الموسع من الجودة والقيمة الاعلامية للتقرير اذ ان الافصاحات الاضافية تساعد المستخدمين بشكل مباشر او غير مباشر على تقييم الوضع المالي للوحدة الاقتصادية محل التدقيق ، وتوصل الباحثان لمجموعة من التوصيات أهمها، ينبغي على المدققين استخدام جلسات العصف الذهني لإعداد التقرير الموسع على وفق معيار التدقيق الدولي ISA700 والمعايير الاخرى المرتبطة بأعداد التقرير الموسع ، على مجلس مهنة مراقبة وتدقيق الحسابات في العراق إلزام شركات ومكاتب التدقيق على الالتزام بالتقرير الموسع ومعايير اعداد التقرير والمعايير الاخرى ذات الصلة به.

الكلمات الافتتاحية: التقارير الموسعة، العصف الذهني، جودة التدقيق.

المقدمة:

تعد ثقة المستثمرين الركيزة الأساسية لأسواق رأس المال ، حيث عانت مهنة التدقيق في السنوات السابقة من انتكاسات كبيرة، وذلك بسبب الانهيارات التي شهدتها كبريات الشركات في مطلع القرن الحالي (مثل شركة Enron, وشركة world com) وما تبعها من انهيار لأحدى كبريات شركات التدقيق العالمية (Arthur Andersen) ، وادى ذلك الى زعزعة ثقة المجتمع المالي بمهنة التدقيق ، وأضحت التقارير التقليدية التي يقدمها مدققوا الحسابات لا تلبى احتياجات المستثمرين وبقية اصحاب المصلحة ، وذلك لافتقارها الى الجودة المطلوبة ولانخفاض قيمتها المعلوماتية ، وبناءً على ذلك برزت الحاجة الى تقارير التدقيق الموسعة التي تتضمن جوانب مهمة من نشاط الوحدة الاقتصادية ومدى تبنيتها لقواعد الحوكمة وامكانية استمراريتها ومسائل التدقيق الرئيسية وفقرات لفت الانتباه والامور الاخرى ، وكذلك مسؤوليات المدقق المتعلقة بالأمور الاخرى خلافاً للكشوفات المالية وتقرير المدقق ، وان هذه المؤشرات لا تتضمنها التقارير التقليدية . وقد استجابت المنظمات المهنية للمخاطر التي احدثت بمهنة التدقيق ، وذلك بأصدار مجموعة من معايير التدقيق الدولية ، التي تعالج جوانب الخلل في المهنة ، ومن ابرزها ISA 700 الذي انصب على تكوين الرأي والتقرير عن القوائم المالية ، وما يحتويه هذا المعيار من ارتباط مع معايير اخرى تمثل اقساماً رئيسة من تقرير المدقق الموسع والمتمثلة بـ (ISA701 , ISA 705 , ISA 706, ISA 720, ISA 570 , ISA260) ، وذلك من خلال مجموعة من الاجراءات التي يتوجب على مدققي الحسابات القيام بها خلال جلسات العصف الذهني لكل عملية تدقيق ، والتي يمكن ان تؤثر في جودة التدقيق ، وبالتالي على استعادة ثقة المجتمع المالي بهذه المهنة ، ولاسيما المستثمرين ، وتم تقسيم البحث الى عدة مباحث ، تمثل المبحث الأول بمنهجية البحث ، والمبحث الثاني تمثل بالجانب النظري للبحث ، والمبحث الثالث يعرض فيه الجانب العملي للبحث ، بينما يعرض المبحث الرابع اهم الاستنتاجات والتوصيات التي توصل لها الباحثان.

١-المبحث الأول:-

١-١ منهجية البحث: وتتمثل منهجية البحث بالآتي :

١-١-١: مشكلة البحث :- لم تعد التقارير التقليدية التي يقدمها المدققون كافية لمستخدمي المعلومات بصفة عامة والمستثمرين على وجه الخصوص ، وذلك لانخفاض جودتها وضعف ثقة المستثمرين بها ، اذ ان التوسع الكبير في بيئة الاعمال يتطلب ان يتضمن تقرير مدقق الحسابات تفاصيل واسعة عن نشاط الوحدة الاقتصادية والمخاطر التي تتعرض لها وافاق استمراريتها ، من ما يزيد من شفافيتها وثقة الاطراف ذات العلاقة بها، بما يفرضي الى استعادة ثقة المجتمع المالي بمهنة التدقيق ، ويستدعي ذلك قيام المدققين بإعداد التقرير الموسع على وفق ISA 700 والمعايير ذات الصلة به ، اذ انها تدعم احتواء تقرير المدقق على جوانب موسعة واكثر شمولية لأنشطة الوحدة الاقتصادية الخاضعة للتدقيق ، والتي يمكن ان تحسن من جودة التدقيق واعادة الثقة . ويمكن التعبير عن مشكلة البحث من خلال التساؤل الاتي: (هل ان التوسع في اجراءات التدقيق من خلال تنفيذ جلسات العصف الذهني، واعداد التقارير الموسعة على وفق ISA 700 والمعايير الاخرى ذات الصلة به يزيد من القيمة المعلوماتية للتقرير، ويؤثر في جودة التدقيق؟)

١-١-٢: اهداف البحث : يهدف البحث الى الاتي:

١- بيان تأثير التقارير الموسعة باستعمال العصف الذهني في جودة التدقيق
٢- عرض المفهوم النظري لتقرير المدقق الموسع، واهم التطورات والتعديلات الحاصلة في هذه المعايير ودورها في توسيع تقرير المدقق.

٣- عرض وتحليل دور استعمال جلسات العصف الذهني في رفع مستوى تقرير المدقق الموسع وجودة التدقيق.

١-١-٣: اهمية البحث : تتبع اهمية البحث من اهمية جودة التدقيق والدور الحيوي الذي يؤديه توسيع تقرير المدقق، وذلك من خلال اضافة اقسام جديدة للتقرير تزيد من قيمته الاعلامية وتخفف من فجوة التوقعات، وكذلك بواسطة التوسع في اجراءات التدقيق

من خلال عقد جلسات العصف الذهني قبل واثناء مراحل عملية التدقيق، واعداد تقارير التدقيق الموسعة التي تنطوي على الجوانب المهمة من نشاط الوحدة الاقتصادية وقدرتها على الاستمرار.

١-١-٤: فرضيات البحث : يستند البحث الى الفرضيتين الآتية:

١- هنالك تأثير ذو دلالة احصائية معنوية لتبني التقارير الموسعة على وفق ISA 700 والمعايير ذات الصلة باستعمال جلسات العصف الذهني في جودة التدقيق.

٢- هنالك علاقة ذات دلالة احصائية معنوية لتبني التقارير الموسعة على وفق ISA 700 والمعايير ذات الصلة في جودة التدقيق.

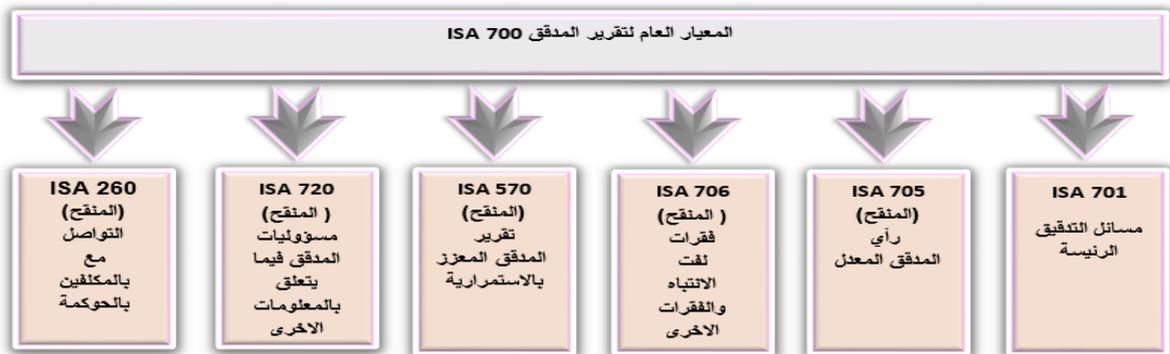
١-١-٥: منهج البحث : من اجل تحقيق أهداف البحث استعان الباحثان بمنهجين أساسيين لإنجاز البحث، تمثل المنهج الأول بالمنهج الاستنباطي الذي تم استعماله بالجانب النظري للبحث من خلال دراسة الادبيات ذات الصلة بموضوع البحث، ويتمثل المنهج الثاني بالمنهج الاستقرائي الذي سوف يتم استعماله في الجانب التطبيقي للبحث، وذلك من خلال اعداد استمارة استبيان لاستطلاع اراء مجموعة من المدققين العاملين في شركات ومكاتب التدقيق الخاصة.

١-١-٦: مجتمع وعينة البحث: يتمثل مجتمع البحث من مراقبي الحسابات والمدققين العاملين في شركات ومكاتب التدقيق الخاصة في العراق، وتتمثل عينة البحث بمجموعة من مراقبي الحسابات والمدققين العاملين في شركات ومكاتب التدقيق الخاصة.

٢-المبحث الثاني : الجانب النظري لتأثير اعداد التقارير الموسعة باستعمال العصف الذهني في جودة التدقيق

١-١-٢: مدخل نظري للتقارير الموسعة :- قرر مجلس معايير التدقيق والتأكيد الدولية تعديل وصياغة مجموعة من المعايير التي تصب في تقرير المدقق ، والتي تم تنفيذها في نهاية سنة ٢٠١٦ ، اذ تمكن المدققين من تسليط الضوء على المسائل التي تتطلب حكماً مهنياً وذات أهمية كبيرة في التدقيق ، فضلاً عن معلومات حول نطاق التدقيق لتوفير فهم لمسؤوليات المدقق، ووفقاً للمجلس ينبغي أن يكون تقرير المدقق أقل توحيداً في المعلومات التي تتضمنها الاقسام الجديدة في التقرير، وأن يقوم بتقديم معلومات ذات شفافية ومحددة للوحدات الاقتصادية محل التدقيق ومصممة خصيصاً لكل وحدة اقتصادية ، كما يوضح مجلس معايير التدقيق والتأكيد الدولية أن كل من تقرير المدقق الجديد وبيانات التقرير الموسعة ينبغي أن تجعل من التقرير أكثر وضوحاً (Dogan 1 : 2017 , Arefaine &) ، وتمثلت المعايير التي تم تعديلها وتقيحها بالشكل الآتي:-

الشكل (١) : المعيار الجديد والمعدل (المنقح) لتقرير المدقق



Reference: – PWH, (2017) "New and Revised Auditor Reporting Standards" P.P-3., ويتصرف من الباحثان

وان اساس التعديل على تقرير المدقق هو معيار ISA700 والذي يمثل المعيار الرئيس لتقرير المدقق ، اذ تم التعديل على العديد من الفقرات فيه ، منها جعل رأي المدقق في بداية التقرير لما له اهمية كبيرة لدى المستخدمين ، وازافة اقسام جديدة للتقرير منها قسم (مسائل التدقيق الرئيسية) من خلال اصدار معيار جديد متمثل بـ ISA 701 والمتضمن المسائل التي تتطلب حكماً مهنياً لما

لها اهمية من وجه نظر المدقق ، فضلاً عن افراد قسم للاستمرارية وعدم اليقين الجوهري من خلال ما يقدمه معيار ISA 570 حول مسائل الاستمرارية (6: 2017 , ICAP) ، وازضافة قسم للتقرير ممثل بمسؤوليات المدقق المتعلقة بالمعلومات الاخرى خلافاً للكشوفات المالية وتقرير المدقق وفق ما ينص عليه المعيار ISA720 ، وقسم المكلفين بالحوكمة من خلال ما ينص عليه معيار التدقيق الدولي ISA 260 ، وازضافة قسم فقرات لفت الانتباه وفقرات الامور الاخرى وفق ما ينص عليه المعيار ISA 706 ، وان كل قسم من هذه الاقسام المفردة في تقرير المدقق تعزز المحتوى المعلوماتي له وتدعم رأي المدقق (8: 2015, SAICA).

وان ICAEW من جانبه فقد عرف التقرير الموسع بأنه اساس لتقارير التدقيق العالمية المستقبلية التي تعمل على تحسين التواصل بين المدققين والمستخدمين ، والتي تعد ضرورية لاستمرارية مهنة التدقيق ، وذلك من خلال القيمة المعلوماتية التي يتضمنها والتي من شأنها زيادة جودته واهميته (7: 2016, ICAEW) ، ولقد عرف مجلس Financial Reporting Council (FRC) تقرير المدقق الموسع بأنه التقرير الذي يتطلب من المدقق ان يبلغ بعبارات (منصفة ، متوازنة ، وقابلة للفهم) في تقريره تنطوي على شفافية اكبر ووضوح اكثر عن جوانب متعددة من نشاط الوحدة الاقتصادية (4 : 2015, FRC).

ويرى الباحثان بأنه يمكن تعريف التقرير الموسع على انه وثيقة تعد بشكل سنوي من المدقق الخارجي بطلب من ادارة الوحدة الاقتصادية محل التدقيق والافراد المكلفين بحوكمة الشركات ويتم اعداده على وفق القوانين ومعايير التدقيق المنقحة من خلال استعمال كافة الاجراءات الفنية والمهنية التي يتخذها المدقق في اعداد تقريره الموسع، وانه يمثل انعطافه تاريخيه في مسؤولية المدقق عن توفير المعلومات للجمهور . ولقد سمي بالتقرير الموسع لأنه يضم حزمة من الاقسام والبيانات الكبيرة التي يعتمد اعدادها على مجموعة من معايير التدقيق الدولية المرتبط بتقرير المدقق ، وتتمثل هذه المعايير بمعيار التدقيق الدولي ISA700 (تكوين الرأي والإبلاغ عن الكشوفات المالية) والذي يمثل اساس لإعداد تقرير المدقق الموسع ، والمعايير الاخرى ذات الصلة بإعداد تقرير المدقق والمتمثلة بـ (ISA 701 ، ISA 705 ، ISA 706 ، ISA 720 ، ISA 570 ، ISA 260) ، وان هذه الاقسام الجديدة في تقرير المدقق الموسع تمنح التقرير قيمة معلوماتية كبيرة وتساعد المستخدمين على اتخاذ قراراتهم الرشيدة.

٢-١-٢: اهداف التقارير الموسعة : هنالك مجموعة من الاهداف التي يقدمها تقرير المدقق الموسع، وكما يأتي: -

١- ان الهدف الاساسي من تقرير المدقق الموسع هو زيادة جودة تقريره التقليدي وقيمه المعلوماتية ، اذ انه يحتوي على معلومات متزايدة، وان التنقيحات التي اجريت على المعايير تعمل على تحسين محتوى تقرير المدقق وتقييم الممارسات المحاسبية للوحدات الاقتصادية والمخاطر (4 : 2022 , Mar Camacho et al.).

٢- يهدف التقرير الموسع الى زيادة المحتوى المعلوماتي لتقرير المدقق وأن زيادة هذه المعلومات تعد مفيدة لرأي المدقق ولرفع جودة التدقيق للمدققين الخارجيين والادارة على حد سواء، وان هنالك توقع واسع بأن إفصاحات المدققين الإضافية يمكن أن تساعد بشكل مباشر أو غير مباشر المستخدمين لتقييم الوضع المالي للوحدات الاقتصادية محل التدقيق ونتائج اعمالها، فضلاً عن تقييم جودة التدقيق والمخاطر الكبيرة التي يمكن ان تتعرض لها الوحدات الاقتصادية (549: 2021 , Meza).

٣- يعمل التقرير الموسع على التحقق من ما إذا كان يتم تحقيق الهدف من اصلاح المهنة الذي سعت اليه التعديلات المتواترة لمعايير التدقيق ذات الصلة، وكذلك تحسين أسلوب شركة التدقيق وطريقتها في توصيل المعلومات (Mar Camacho et al. , 2022: 3).

٤- أن تبادل المعرفة المكتسبة المتأتية من فهم أوسع للوحدة الاقتصادية محل التدقيق والبيئة التي تعمل فيها قد يؤدي إلى استجابات أكثر ملاءمة لمدققي الحسابات، وذلك من خلال التقارير الموسعة وبالتالي تعزيز جودة التدقيق (4: 2019, Lu et al.).

٥- تخفض الافصاحات في تقرير المدقق الموسع من تكاليف مراقبة الدائنين المرتبطة بمخاطر ائتمان المدينين، وهنالك عدة اسباب تؤدي الى هذا التخفيض وكما يأتي (11 : 2021, Elamer et al.):

أ- توفر التقارير الموسعة معلومات أكثر شمولاً حول إجراءات التدقيق، ومسائل التدقيق الرئيسية، ومحددات الأهمية النسبية، والتي قد تحسن جودة الكشوفات المالية وتقلل عدم اليقين بشأن التدفقات النقدية المستقبلية.

ب- أن أصحاب الديون يستخدمون المعلومات المحاسبية التي تصدر من جهات موثوقة، وان من المحتمل أن تعتبر التقارير الموسعة عاملاً مهماً في كفاءة سوق الديون من خلال تحسين مصداقية المعلومات المالية، وبالتالي تخفض من عدم اليقين في المعلومات، وكذلك من تكاليف مراقبة الديون التي يواجها أصحاب الديون.

ويرى الباحثان ان تقرير المدقق الموسع يمكن ان يقلل من تكاليف الدين وذلك من خلال تخفيض معدل الفائدة على القروض للوحدات الاقتصادية التي يكون فيها تقرير المدقق موسعاً .

٢-١-٣ : **العصف الذهني** :- ويمثل العصف الذهني استراتيجية أو طريقة إبداعية لحل المشكلات ، تركز هذه الطريقة على التعبير عن الآراء ، فإن الفكرة التي يتم التوصل إليها من خلال الآراء المعروضة خلال جلسة العصف الذهني ، والتي يتم جمعها بغض النظر عن مصدر هذه الفكرة التي ستولد حلول للمشكلات ، او انها ستساعد على البحث بأفاق جديدة ، ويمكن استعمال هذه الطريقة في عالم التجارة والاعمال، وتدعم جلسات العصف الذهني المدققين في تحديد أنواع الاحتيال في الكشوفات المالية ، وذلك من خلال تحديد الإجراءات الاحتياطية بناءً على أدلة التدقيق التي تم جمعها ، وسيساعد العصف الذهني المدققين على تقييم مخاطر الأخطاء الجوهرية بشكل صحيح سواء أكانت ناجمة عن الأخطاء أم الاحتيال (Apandi et al., 2020:707). اما من حيث مفهوم العصف الذهني لعملية التدقيق فانه يمثل أداة لنقل المعرفة بين المدققين ، اذ يحتاج المدققون إلى إجراء تقييم مستمر لمخاطر الاحتيال أثناء عملية التدقيق ، وينبغي على المدققين إجراء تقييم لمخاطر الاحتيال أثناء المشاركة والتخطيط للتدقيق ، والعمل الميداني ، وفي المرحلة النهائية من عملية التدقيق، وتشير المبادئ التوجيهية التي تضمنتها المعايير انفة الذكر إلى أن عملية العصف الذهني تستخدم كأداة لتحسين اكتشاف مخاطر الاحتيال والتغلب على أوجه القصور في الممارسة المتزامنة لعملية التدقيق (Nassir et al., 2016 : 115) ويرى الباحثان بأن العصف الذهني يمثل جلسة من الافكار الابداعية التي تتولد من خلال فريق العصف الذهني المتمثل بمجموعة من المدققين والافراد الاخرين المرتبطين بعملية التدقيق، اذ يعملون معاً من اجل تحديد وتقييم مخاطر الاحتيال، ومن اجل تحويل الافكار المقدمة خلال الجلسة الى مجموعة اجراءات تدعم عملية التدقيق وتزيد من جودة اكتشاف المخاطر الجوهرية. وان الغرض الرئيس من العصف الذهني كاستراتيجية تعليمية هو تعزيز مهارات الاتصال، والمساعدة على تعزيز مهارات التفكير وصنع القرار وتقديم وجهات النظر والآراء المختلفة (AlMutairi, 2015: 139)

٢-١-٤ : **جودة التدقيق** :- سلطت الآثار المضطربة للأزمة المالية العالمية الضوء على أهمية الكشوفات المالية ذات الجودة العالية ، وان تحقيق جودة الكشوفات المالية يعتمد على الدور الخارجي الذي يؤديه التدقيق في دعم جودة محتوى هذه الكشوفات للوحدات الاقتصادية محل التدقيق، ويعد التدقيق بانه جزءاً مهماً من البنية التحتية التنظيمية والإشرافية ، وبالتالي فانه يمثل نشاط ذو مصلحة عامة كبيرة للمجتمع وللمهنة ، وان جودة التدقيق هي واحدة من أكثر القضايا المهمة في بيئة الاعمال وللعديد من اصحاب المصلحة على حد سواء الداخليين ام الخارجيين ، اللذين لديهم مصلحة مشتركة في جودة تدقيق الكشوفات المالية (Farouk 2014: 2). وتعرف جودة التدقيق بأنها مجموعة من العوامل التي تشمل شمولية خطة التدقيق ومهارة وكفاءة الفريق والالتزام بالتوقيات المحددة والقدرة على تقييم المخاطر والمعرفة المحاسبية للمدقق نفسه ، بما ينعكس على جودة التدقيق (Soyemi 2022: 3). وكذلك عرفت بأنها مستوى الضمان الذي يقدمه المدقق للكشوفات المالية التي لا تحتوي على معلومات مظللة ، وان الضمان الأعلى الذي تعكسه الوحدة الاقتصادية حول اقتصادها الأساسي يكون بناءً على الكشوفات المالية ونظام الإبلاغ المالي للوحدة الاقتصادية والخصائص الجوهرية ، ان مستوى الضمان الأعلى لعملية التدقيق يوفر خدمة تدقيق أكثر جودة ، وان هذا المستوى من الضمان يؤدي الى احتمال انخفاض فشل التدقيق (Ciger, 2020 :476) .

٢-١-٥ : **العوامل التي تؤثر على جودة التدقيق** يعترف مجلس معايير التدقيق والتأكيد الدولية IAASB بتعقيد تحديد جودة التدقيق ، اذ لا يوجد تعريف أو تحليل يحقق اعترافاً عالمياً ، ووضع مجلس معايير التدقيق والتأكيد الدولية IAASB سنة (٢٠١٤) إطاراً لجودة التدقيق يصف فيه عوامل مختلفة للجودة ، متمثلة ب(المدخلات والمخرجات، والتفاعلات بين أصحاب المصلحة الرئيسيين ، والعوامل السياقية، فضلاً عن اضافة العامل الجديد التدخل التنظيمي) ، و تؤثر جميع هذه العوامل على جودة التدقيق ، ولا يتعارض

إطار IAASB مع قانون ساربنز اوكسلي لسنة ٢٠٠٢ ، ولكنه يقدم مفاهيم جديدة تحاول تحديد جودة التدقيق على أساس مقبول وعلى نطاق واسع من المفاهيم ، وتعمل جودة التدقيق على تلبية احتياجات المستثمرين الى عمليات تدقيق مستقلة وموثوقة واتصالات قوية للجان التدقيق بشأن: (١)الكشوفات المالية (٢) ضمان حول الرقابة الداخلية و (٣) تبيّيات حول الاستمرارية (Maria, 2016 :21). ويدعو الاتحاد الدولي للمحاسبين IFAC جميع المشاركين المتمثلين بـ (شركات التدقيق، المنظمات المهنية ذات الصلة والمنظمين منهم،

لجان التدقيق) إلى تهيئة بيئة تؤدي باستمرار إلى عمليات تدقيق عالية الجودة، لضمان العمل على (IFAC,2020:2) :

- تنفيذ عملية التدقيق كخدمة ذات قيمة مضافة وليس كعملية امتثال.
 - تطوير خدمات جديدة للضمان لتلبية احتياجات جميع أصحاب المصلحة
 - مواصلة التركيز على تعزيز المهارات والكفاءات والالتزام بالمبادئ الأخلاقية الأساسية
 - ضمان التنوع في ممارسات التوظيف في شركات التدقيق
 - تعزيز الشفافية والتواصل مع المكلفين بالحوكمة وشركات ومكاتب التدقيق.
 - اعتماد نهج تحوطي قائم على الأدلة في التنظيم
- وحدد IFAC ان كل من (العمليات الصحيحة ، الاشخاص المناسبين (فريق التدقيق المناسب) ، الحوكمة الرشيدة ، والتنظيم والقياس الصحيحين) جميعهم يصبون بتحقيق عمليات تدقيق عالية الجودة .

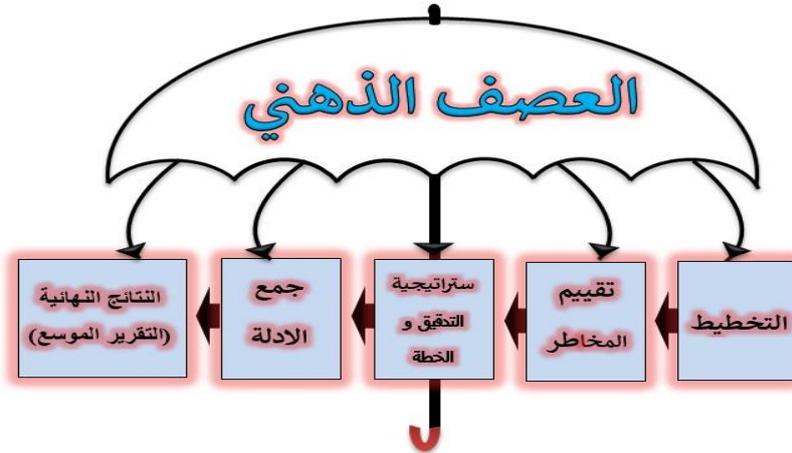
٢-١-٦: علاقة العصف الذهني بجودة عملية التدقيق وتأثيرها على التقارير الموسعة

ان جلسات العصف الذهني هي الآن شرط لكل عملية تدقيق و لكل تقرير وفق معيار (SAS 99) (النظر في الاحتيال عند تدقيق الكشوفات المالية) ، و ينبغي أن يزيد العصف الذهني من شكوك المدققين المهنية ، لأن جزءاً كبيراً من العصف الذهني يكون موجهاً نحو تذكير المدققين بأهمية الحفاظ على الحالة الذهنية المناسبة فيما يتعلق بإمكانية حدوث أخطاء جوهرية بسبب الاحتيال، وهناك العديد من الميزات المهمة لصنع القرار الجماعي ، التي تختلف عن صنع القرار الفردي بشكل عام ، اذ لا يمكن للمرء أن يفترض أن المجموعة ستقدم قراراً مثل الفرد ، ولقد ثبت أن التفاعل الجماعي يحسن عملية صنع القرار لأن التفاعل بين الأفراد يحل الاختلافات الضمنية في الرأي ، وهذا يحسن من الدقة والإجماع ، ويوفر تقبلاً أقل في الأحكام أكثر من تلك الخاصة بالأفراد (CARPENTER, 2004 :14). وأن فريق التدقيق خلال جلسة العصف الذهني قد ينتج أفكاراً ذات جودة أعلى من تلك التي ينتجها المدققون الفرديون قبل جلسة العصف الذهني، وينتج فريق التدقيق أفكاراً جديدة ومؤهلة حول الاحتيال خلال جلسة العصف الذهني مما يزيد في تقييم مخاطر الاحتيال (Yusnaini et al., 2019: 109). وفي الوقت الحالي اصبح تطوير ممارسات العصف الذهني كجزء من خطة التدقيق ، لتبادل الأفكار بين أعضاء فريق التدقيق حول قابلية احتواء الكشوفات المالية للوحدة الاقتصادية على تحريفات جوهرية بسبب الاحتيال ، وان هذا التطوير يدعمه سبيان ، الاول من اجل الحصول على فهم للوحدة الاقتصادية محل التدقيق ، وكيف يمكن أن يكون الاحتيال قد ارتكب أو تم اخفائه ، والثاني تحديد الضغوط والفرص والدوافع التي تدفع الإدارة الى الاحتيال ، وينبغي أن تؤكد الجلسة على الحاجة لممارسة الشك المهني في جمع وتقييم ادلة التدقيق ، وما ينبغي وما لا ينبغي فعله في جلسة العصف الذهني الفاعلة (Chen & Ahmad,2015: 38).

وان تقييم المخاطر خلال جلسة العصف الذهني تمثل عملية مستمرة وديناميكية ، وليست سلسلة من المراحل المنفصلة ، ويتطلب من فريق التدقيق التكيف في الوقت الحقيقي مع تغييرات المخاطر ، وبغض النظر عن الاستجابة للمخاطر ينبغي على المدققين أداء الاختبارات الموضوعية لجميع التأكيدات الجوهرية ، والتأكد من صحة التوافق بين الكشوفات المالية والسجلات الأساسية ، ويتطلب من المدققين توثيق إجراءاتهم التي تستجيب لتقييم مخاطر الأخطاء او التحريفات على مستوى الكشوفات المالية ، والتي تؤكد الصلة بين ذلك ، وينبغي أن تصف الطبيعة وتوقيت ومدى إجراءات التدقيق الإضافية ونتائجها ، وإن معيار تقييم المخاطر يساعد المدققين على تعزيز الجودة وعمق فهم الوحدة الاقتصادية والبيئة وعملية الرقابة الداخلية في الممارسة العملية ، و تبدأ بعد تحديد معايير تقييم المخاطر والتخطيط لتدقيق الحسابات (Green &Reinstein, 2010 :59).

ويستنتج الباحثان بأن النتائج النهائية التي ستتحقق من خلال جلسات العصف الذهني التي تدعم بدورها عملية التدقيق منذ البدء وصولاً الى رأي المدقق، ستساهم بشكل كبير في زيادة قيمة تقرير المدقق الموسع، فضلاً عن اضاء طابع الثقة وعدم التحيز والموضوعية عند ابداء الرأي لكون ان هنالك فريق متكامل داعم للأفكار ومشارك في كافة المراحل لعملية التدقيق، لذلك فإن جلسات العصف الذهني يجب تضمينها مع خطة التدقيق وكافة الاجراءات اللازمة لتنفيذ التدقيق، وكما في الشكل الاتي:

الشكل (2)



المصدر: اعداد الباحثان

ويرى الباحثان بأن العصف الذهني يمثل مظلة تغطي جميع المراحل التي تمر بها عملية التدقيق ، اذ ان كل مرحلة تحتاج الى جلسات للعصف الذهني ، ويساعد ذلك على اكتشاف الازخاء والتحريفات الجوهرية ، بدءاً من مرحلة التخطيط ووصولاً الى النتائج المتمثلة بأعداد التقرير الموسع ، وستساهم هذه الاضافة او المظلة بالوصول الى جودة التدقيق ، فضلاً عن اعادة الثقة بتقرير المدقق بشكل خاص وبمهنة التدقيق بشكل عام ، وان الشكل في اعلاه يوضح المراحل التي تمر بها عملية التدقيق ، اذ ان مرحلة التخطيط تحتاج الى اجراء جلسات للعصف الذهني تساعد على فهم الوحدة الاقتصادية محل التدقيق من جميع الجوانب ، وبذلك سيساعد ذلك على التخطيط الجيد والمتكامل ، بينما سيكون هنالك في المرحلة الثانية المتمثلة بتقييم المخاطر خطوات مجددة في تقييم واكتشاف الازخاء والتحريفات بسبب العمل والافكار الجماعية ، التي توفرها جلسات العصف الذهني ، وان المرحلة الثالثة المتمثلة برسم استراتيجية التدقيق ووضع الخطة ستكون متكاملة وذات استراتيجية شاملة، لما توفره جلسات العصف الذهني من خطوات وحلول تدعم تحقيق الاهداف المرجوة في اكتشاف الازخاء والتحريفات الجوهرية . وان جمع الادلة المتمثلة بالمرحلة الرابعة ستكون اكثر تحديداً وذات جودة عالية مرتبطة بتحقيق اهداف عملية التدقيق بسبب ما تقدمه جلسات العصف الذهني من افكار قد لا يقدمها العمل الفردي ، اذ ان هنالك ابعاد وصور بالعمل تتكامل من خلال الجلسات الجماعية ، والتي تساعد على اكتساب الخبرة وتطوير مهارات اكتشاف الازخاء والتحريفات الجوهرية ، بينما تمثل المرحلة الاخيرة النتائج النهائية لعملية التدقيق والمتمثلة بالتقرير الموسع ، والذي يتم الوصول اليه نتيجة العمل الجماعي والافكار الجماعية التي تقدمها جلسات العصف الذهني ،وبذلك فإن العصف الذهني يمثل مظلة ترتبط بها جميع مراحل عملية التدقيق .

٣- المبحث الثالث: - الجانب العملي

٣-١-١: مجتمع وعينة البحث: تم توزيع (١٢٣) استمارة استبيان على مجموعة من مراقبي الحسابات العاملين في شركات ومكاتب التدقيق في العراق، حيث بلغت عدد الاستمارات التي تم استلامها والمجاب عليها والصالحة للتحليل (١١٢) استمارة، يعرض الجدول (١) نتائج الوصف متمثلة بالترتيب والنسبة المئوية والاهمية النسبية لكلاً من الجنس، والتخصص، والمؤهل العلمي، وسنوات الخدمة وكما يعرضها الجدول التالي:

الجدول (١) وصف لخصائص العينة

الأهمية النسبية	النسبة %	التكرار	الخصائص	
١	٧٥٪	٨٤	ذكر	الجنس
٢	٢٥٪	٢٨	أنثى	
	١٠٠٪	١١٢	المجموع	
٤	١٨٪	٢٠	محاسبة مالية	التخصص
٢	٢٩٪	٣٢	تدقيق	
٣	٢٣٪	٢٦	محاسبة قانوني	
١	٣٠٪	٣٤	مراقب حسابات	
	١٠٠٪	١١٢	المجموع	
٢	٢٩٪	٣٢	بكالوريوس	المؤهل العلمي
٣	٢٦٪	٢٩	شهادة المحاسبة القانونية او ما يعادلها	
١	٣٨٪	٤٣	ماجستير أو ما يعادلها	
٤	٧٪	٨	دكتوراه أو ما يعادلها	
	١٠٠٪	١١٢	المجموع	
٤	١٥٪	١٧	(٥-١)	سنوات الخبرة
٣	١٩٪	٢١	(١٠ -٦)	
١	٢٨٪	٣١	(١٥-١١)	
٢	٢٦٪	٢٩	(٢٠-١٦)	
٥	١٣٪	١٤	أكثر من ٢٠ سنة	
	١٠٠٪	١١٢	المجموع	

المصدر: اعداد الباحثان بالاستناد الى معطيات ونتائج الاستبانة

٣-١-٢: تحليل نتائج الوصف الإحصائي

انقسمت ادوات الوصف لفقرات متغيرات البحث بين مقاييس النزعة المركزية ومقاييس التشتت متجسدة بالوسط الحسابي، الذي تحددت مستويات الاجابة من خلاله بعد تقسيمها الى (٥) مستويات جرى استنباطها من خلال قسمة مدى المقياس (المدى=٥-١) على الحد الاعلى للمقياس (٥)، ومن ثم طرح ناتج القسمة (0.80) من الحد الاعلى للمقياس (٥) مروراً ببقية درجات مقياس ليكرت الخماسي، والذي تنتج عنه المستويات التالية:

{مرتفع جداً (5-4.21) : مرتفع (4.20-3.41): معتدل (3.40 -2.61) : منخفض (2.6 -1.81): منخفض جداً (1-1.80)}

اما بخصوص مقاييس التشتت، والتي تمثلت بالانحراف القياسي او المعياري ومعامل الاختلاف، والذي تم قياسه عبر مدى انسجام آراء المستجيبين حول الفقرات، وسيتم عرض نتائج التحليل لمتغير التقارير الموسعة باستعمال العصف الذهني كمتغير مستقل (التوضيحي) في هذا البحث، ومن ثم متغير جودة التدقيق بوصفه المتغير التابع، وعلى التوالي:

١- التقارير الموسعة باستعمال العصف الذهني : احتوى هذا المتغير على خمسة وعشرون فقرة ، يوضح الجدول (٢) تفاصيل نتائج تحليلها الاحصائي ، والتي حققت فيه الفقرة الحادية والعشرون (يزيد العصف الذهني من شكوك المدققين المهنية ، لأن

جزءاً كبيراً من العصف الذهني يكون موجهاً نحو تذكر المدققين بأهمية الحفاظ على الحالة الذهنية المناسبة فيما يتعلق بإمكانية حدوث الاحتيال والاطعاء الجوهرية) على اعلى وسط الحسابي (4.063) المرتفع نسبياً ، وادنى انحراف معياري بالمقارنة مع باقي فقرات هذا المتغير بلغت قيمته (0.763) ، ادت هذه النتائج الى خفض قيمة معامل الاختلاف (0.188) وهو ادنى مستوى بالمقارنة مع باقي فقرات متغير التقارير الموسعة باستعمال العصف الذهني وبمستوى اجابة مرتفع ، تشير هذه النتائج الى الانسجام الواضح في اراء المستجيبين حول مضمون الفقرة ، وفي المقابل من ذلك ، حصلت الفقرة الرابعة والعشرون (أن النتائج النهائية التي تتحقق من خلال جلسات العصف الذهني والتي تدعم بدورها عملية التدقيق منذ البدء وصولاً الى رأي المدقق ، تساهم بشكل كبير في زيادة قيمة تقرير المدقق الموسع) على اعلى قيمة انحراف معياري (1.337) بالمقارنة مع باقي الفقرات بمتوسط (3.616) بمستوى اجابة مرتفع ، قادت هذه القيم الى رفع قيمة معامل التشتت ليصل الى اعلى مستوى له (0.370) بالمقارنة مع باقي اسئلة المتغير ، اشارت هذه النتائج الى اختلاف عال نسبياً في اجوبة المستجيبين حول محتوى هذه الفقرة ، أما فيما يخص باقي فقرات المتغير فقد تدرجت قيم اوساطها الحسابية ، والتي كانت بمستوى مرتفع في جميعها ، فضلاً عن قيم انحرافات ومعاملات الاختلاف فيها .

الجدول (٢) نتائج الإحصاءات الوصفية لمتغير التقارير الموسعة بأستعمال العصف الذهني

ت	الفقرات	الوصف	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	معامل الاختلاف	مستوى الاجابة
1	يعد تقرير المدقق وثيقة مهمة للمجتمع، إذ تخدم عمليات التدقيق اغراضاً اقتصادية والتي بدورها تؤدي دوراً حيوياً في خدمة المصلحة العامة		3.652	1.020	0.279	مرتفع
2	يحتوي تقرير المدقق على معلومات مفيدة للمستخدمين لأجل تقييم الوحدات الاقتصادية ، وانه يمثل أيضاً جوهر التواصل بين المدققين والمستخدمين		3.554	1.021	0.287	مرتفع
3	ان الشكل التقليدي لتقرير المدقق ليس سوى نموذج للنجاح / الفشل ، إذ انه ذو شكل نمطي ويعتمد على صيغة محددة ، ولا يعكس مستوى الجهد والحكم المتأصل في التدقيق		3.598	1.069	0.297	مرتفع
4	ان تقرير المدقق التقليدي منخفض الاهمية بسبب المعلومات المحدودة المقدمة فيه والمتمثلة ب (المقدمة ، النطاق ، الرأي)		3.661	1.095	0.299	مرتفع
٥	يفتقر تقرير المدقق التقليدي الى الكثير من المعلومات اللازمة التي يحتاجها المستخدمون لاتخاذ القرارات		3.723	1.133	0.304	مرتفع
٦	أن تقرير المدقق التقليدي لم يحذر من عدم استمرارية الوحدات الاقتصادية وعدم اليقين الجوهري المستقبلي في الوحدات الاقتصادية وذلك لعدم الالتزام بمعيار التدقيق الدولي ٥٧٠ .		3.929	0.856	0.218	مرتفع
٧	يوفر النموذج الجديد لتقرير المدقق (التقرير الموسع) مساحة أكبر وقناة أرحب لتوصيل المعلومات التفصيلية في تقرير المدقق الموسع		3.741	1.029	0.275	مرتفع
٨	ان زيادة وضوح التقارير لا تؤدي بالضرورة الى تحسين جودتها الجوهرية ، ولكن تساعد المستخدمين على تحديد التقارير الضعيفة		3.732	0.958	0.257	مرتفع
٩	أن إفصاحات المدققين الإضافية تساعد بشكل مباشر أو غير مباشر المستخدمين لتقييم الوضع المالي للوحدات الاقتصادية محل التدقيق ونتائج اعمالها		4.116	0.825	0.200	مرتفع

مرتفع	0.225	0.917	4.071	١٠ توفر التقارير الموسعة معلومات أكثر شمولاً حول إجراءات التدقيق ، ومسائل التدقيق الرئيسية ، ومحددات الأهمية النسبية ، والتي تحسن جودة الكشوفات المالية وتقلل عدم اليقين بشأن التدفقات النقدية المستقبلية.
مرتفع	0.219	0.837	3.830	١١ ان إعادة تنظيم هيكل تقرير المدقق بحيث تكون فقرة الرأي في بداية التقرير ، يجعل الاستنتاجات أكثر وضوحاً وإيجازاً للمساهمين وأصحاب المصلحة الآخرين
مرتفع	0.202	0.787	3.893	12 ان تقرير المدقق الموسع يزيد من القيمة المعلوماتية للتقرير
مرتفع	0.216	0.830	3.848	١٣ ان عملية التدقيق تتضمن فريق متكامل ومتنوع من المدققين اللذين يمتلكون الخبرات وكذلك من المبتدئين
مرتفع	0.231	0.879	3.804	١٤ ان مستوى الادراك لدى المدققين متباين ، وان كشف وتحليل الادلة متباين من مدقق الى اخر
مرتفع	0.216	0.853	3.955	١٥ يمثل العصف الذهني أداة لنقل المعرفة والافكار الابداعية بين المدققين ، اذ يحتاج المدققون والافراد الآخرين إلى إجراء تقييم مستمر لمخاطر الاحتيال أثناء عملية التدقيق
مرتفع	0.251	0.937	3.741	١٦ هنالك افكار تتولد من خلال جلسات العصف الذهني ، ولا يمكن للفرد أن يتوصل لها من خلال العمل الفردي ، اذ ان هنالك رؤى من جوانب متعددة لا يمكن بالغالب التوصل لها او التفكير بها الا من خلال المجموعة
مرتفع	0.241	0.905	3.750	١٧ ان المناقشة بين اعضاء فريق التدقيق حول قابلية احتواء الكشوفات المالية للوحدة الاقتصادية على اخطاء جوهرية ، تساعدهم في الحصول على فهم افضل حول احتمال وجود اخطاء جوهرية واحتيال في الكشوفات المالية
مرتفع	0.250	0.889	3.554	١٨ ان عملية اكتشاف الاحتيال من المجالات الصعبة التي تواجه المدققين ، لان الاحتيال يمثل مفهوم ديناميكي يتغير مع تغير البيئة
مرتفع	0.237	0.846	3.571	١٩ ان المناقشات خلال جلسة العصف الذهني تساهم في فهم بيئة الجهة الخاضعة للتدقيق ، وان هذه المناقشات تدعم المدققين المبتدئين في تطوير خبراتهم وأفاقهم المهنية
مرتفع	0.239	0.890	3.732	٢٠ ان وجود جلسات العصف الذهني بين افراد فريق التدقيق تساعد على لفت انتباه المدققين حول الجوانب التي يواجهونها خلال عملية التدقيق
مرتفع	0.188	0.763	4.063	٢١ يزيد العصف الذهني من شكوك المدققين المهنية ، لأن جزءاً كبيراً من العصف الذهني يكون موجهاً نحو تذكير المدققين بأهمية الحفاظ على الحالة الذهنية المناسبة فيما يتعلق بإمكانية حدوث الاحتيال والاطعاه الجوهريه
مرتفع	0.227	0.826	3.643	٢٢ ينتج فريق التدقيق خلال جلسة العصف الذهني أفكاراً ذات جودة أعلى من تلك التي ينتجها المدققون الفرديون قبل جلسة العصف الذهني
مرتفع	0.241	0.884	3.670	٢٣ تزيد جلسات العصف الذهني من فهم الوحدة الاقتصادية محل التدقيق ، وكيف يمكن أن يكون الاحتيال قد ارتكب أو تم اخفائه ، من خلال تحديد الضغوط والفرص والدوافع للاحتيال

مرتفع	0.370	1.337	3.616	٢٤ أن النتائج النهائية التي تتحقق من خلال جلسات العصف الذهني والتي تدعم بدورها عملية التدقيق منذ البدء وصولاً الى رأي المدقق ، تساهم بشكل كبير في زيادة قيمة تقرير المدقق الموسع
مرتفع	0.243	0.968	3.982	٢٥ يعمل التقرير الموسع على التحقق من ما إذا كان يتم تحقيق الهدف من اصلاح المهنة الذي سعت اليه التعديلات المتواترة لمعايير التدقيق ذات الصلة ، وكذلك تحسين أسلوب شركة التدقيق وطريقتها في توصيل المعلومات
مرتفع	0.135	0.508	3.777	المتوسط العام للمتغير

المصدر: اعداد الباحثان بالاعتماد على مخرجات برنامج (spss-26)

٢- جودة التدقيق : ضم هذا المتغير خمسة وعشرون فقرة ، تم تحليلها احصائياً، يعرض نتائج التحليل الجدول (٣) ، اذ حصلت الفقرة الواحد والعشرون (ان زيادة الشك المهني خلال عملية التدقيق يساعد في زيادة جودة التدقيق) على اعلى وسط حسابي (4.125) وادنى انحراف معياري مقارنةً مع بقية فقرات متغير جودة التدقيق والذي بلغ (0.673) ، وقد ادت هذه النتائج الى خفض قيمة معامل التشتت الى ادنى مستوى له ليبلغ (0.163) من بين فقرات المتغير ، وقد اكدت هذه النتائج الى توافق عالي في اراء افراد العينة حول محتوى الفقرة ، وفي الجهة المقابلة ، حصلت الفقرة العاشرة (تساهم شركات التدقيق التي لديها ثقافة العمل الجماعي في تحقيق جودة افضل في التدقيق) على اعلى قيمة انحراف معياري (1.311) بالمقارنة مع باقي الفقرات وادنى متوسط (3.027) ، كما أدت هذه النتائج الى رفع قيمة معامل الاختلاف ليصل الى اعلى مستوى له (0.433) بالمقارنة مع باقي فقرات المتغير ، واثارت هذه النتائج الى اختلاف عال جدا في اجوبة افراد العينة. أما عن باقي فقرات متغير جودة التدقيق فقد تأرجحت قيم اوساطها الحسابية، والتي كانت بمستوى مرتفع جدا ومرتفع ومعتدل فضلاً عن قيم انحرافاتها ومعاملات التشتت فيها.

الجدول (٣) نتائج التحليل الاحصائي لمتغير جودة التدقيق

ت	الفقرات	الاحصاءات الوصفية	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	معامل الاختلاف	مستوى الاجابة
1	ان مستوى الضمان المعقول الذي يقدمه التقرير الموسع المعد على وفق جلسات العصف الذهني يوفر خدمة تدقيق أكثر جودة		3.634	0.995	0.274	مرتفع
2	تمثل جودة التدقيق شمولية خطة التدقيق ومهارة وكفاءة الفريق والالتزام بالتوقيتات المحددة والقدرة على تقييم المخاطر والمعرفة المحاسبية للمدقق نفسه		3.768	0.782	0.208	مرتفع
3	يعد الامتثال لمعايير التدقيق احد مؤشرات جودة التدقيق		3.598	0.905	0.252	مرتفع
4	أن ثقافة شركة او مكتب التدقيق بتبني التقارير الموسعة المعدة على وفق جلسات العصف الذهني تعد محركاً مهماً لجودة التدقيق		3.813	0.886	0.232	مرتفع
٥	ان كل من قيادة شركة التدقيق والمعايير الأخلاقية و التشاور بين فريق التدقيق لإعداد التقرير الموسع تعد من مستويات ثقافة جودة شركة التدقيق		3.420	1.010	0.295	مرتفع

معتدل	0.262	0.876	3.339	٦ ان ثقافة شركة التدقيق التي تدعم وتقدر التنوع في الافكار بين اعضاء فريق التدقيق ، تساهم بالوصول الى افكار ابداعية وحلول تدعم بدورها اتخاذ قرارات افضل
مرتفع	0.276	0.946	3.422	٧ يتطلب تحقيق عمليات تدقيق عالية الجودة بيئة عمل منظمة بشكل جيد ومبنية على الأخلاق والاستقلالية ، وهي شروط مسبقة لتحقيق عمليات تدقيق عالية الجودة
مرتفع	0.263	0.957	3.643	٨ يؤثر أعضاء فريق التدقيق في جودة التدقيق ، و أن تقنيات التدريب الفنية المشتركة تؤدي لزيادة الكفاءة والتواصل والتوافق الاجتماعي والوصول الى حلول ابداعية متنوعة لاتخاذ القرارات اللازمة
مرتفع	0.310	1.073	3.464	٩ ان حجم التأثير لفريق التدقيق أكبر بكثير من تأثير العمل الفردي للمدقق
معتدل	0.433	1.311	3.027	١٠ تساهم شركات التدقيق التي لديها ثقافة العمل الجماعي في تحقيق جودة افضل في التدقيق
مرتفع	0.211	0.849	4.018	١١ ان العصف الذهني يزيد من مستوى الشك المهني والذي يفرضي الى الحصول على أدلة تدقيق إضافية موثوقة من شأنها ان تزيد من جودة التدقيق
معتدل	0.352	1.196	3.393	12 ان وضع خطة التدقيق من خلال التشاور مع أعضاء فريق التدقيق يزيد من جودة التدقيق
مرتفع	0.235	0.903	3.848	١٣ تزيد جودة التدقيق من نزاهة الأسواق المالية ، بما ينعكس على ثقة أصحاب المصلحة بالكشوفات المالية وترشيد قراراتهم
مرتفع	0.224	0.874	3.893	١٤ من المناسب بشكل مستمر تقييم الأسباب الجذرية لأوجه القصور لعمليات التدقيق وبدورها تزيد من جودة التدقيق
مرتفع	0.238	0.868	3.643	١٥ ان تحليل السبب الجذري يعد جزءاً اساسياً في عملية ادارة التغيير والتحسين المستمر لعمليات التدقيق
مرتفع	0.196	0.782	3.982	١٦ أن توقيع فريق التدقيق على خطوات وبرنامج التدقيق قبل إكمال واحد أو أكثر من إجراءات التدقيق المطلوبة يؤدي الى انخفاض جودة التدقيق ، وذلك لاحتمالية تقاعس المدققين عن اتخاذ اجراءات معدلة للخطة على وفق ظروف التنفيذ .
مرتفع	0.298	1.123	3.768	١٧ تساهم حوكمة الشركات التي تعد جزءاً من فقرات التقرير الموسع لارتباطها بفاعلية المبادرات التنظيمية والامتثال للقواعد المحددة
مرتفع	0.223	0.914	4.107	١٨ يعمل المكلفون بالحوكمة في الرقابة على الضوابط الداخلية والخارجية ومقاومة كافة تدخلات الإدارة في عملية التدقيق من اجل رفع جودة تقرير المدقق الموسع .
مرتفع	0.286	1.046	3.652	١٩ ان الزامية المعايير والقوانين تؤثر تأثيراً كبيراً في فاعلية عملية التدقيق والتقييم العام للكشوفات المالية ، وبالتالي تحقيق جودة عالية للتدقيق
مرتفع جدا	0.193	0.813	4.223	٢٠ يؤثر استعمال مؤشرات جودة التدقيق في زيادة كفاءة وفاعلية الحوار ما بين الإدارة وفريق التدقيق مما يساهم في زيادة جودة التدقيق
مرتفع	0.163	0.673	4.125	٢١ ان زيادة الشك المهني خلال عملية التدقيق يساعد في زيادة جودة التدقيق .

معتدل	0.393	1.206	3.071	يؤثر عنصر الحضور والتواصل على جودة تفاعل الفريق والمناقشة خلال جلسة العصف الذهني	٢٢
مرتفع	0.295	1.031	3.491	ان هيكل وتوقيت مناقشات الفريق مهمان لجودة أحكام التدقيق	٢٣
معتدل	0.339	1.105	3.259	كلما زاد الجهد الذي يبذله المدققون قبل وأثناء العصف الذهني ، يزيد ذلك من جودة تفاعل الفريق والأحكام المتعلقة بنتائج التدقيق	٢٤
مرتفع	0.265	0.939	3.545	ان قلة حالات التناقض التي يتعرض لها المدققون بسبب اعداد التقرير الموسع يعد مؤشرا من مؤشرات جودة التدقيق	٢٥
مرتفع	0.085	0.308	3.646	المتوسط العام للمتغير	

المصدر : اعداد الباحثان بالاعتماد على مخرجات برنامج (spss-26)

ولزيادة التحقق من تجسيد أبعاد متغيرات البحث، والتي عرض تحليلها الاحصائي في الفقرات انفاً، تم إعداد مصفوفة خاصة بقيم الارتباط بين المتغيرات وتحديد اتجاه معاملات الارتباط فيها وقوتها، وكما هو معروض في الجدول (٤) الذي يوضح قوة العلاقة الخطية باتجاهاتها الموجبة المتوسطة الى القوية بين المتغيرات اضافة الى معنوية معاملات الارتباط وبمستويات عالية (0.000) .

جدول (٤) مصفوفة الارتباط بين متغيرات البحث

جودة التدقيق	التقارير الموسعة بأستعمال العصف الذهني	المتغيرات والاساليب الاحصائية لتحليلها	
.622**	1	Pearson Correlation	التقارير الموسعة بأستعمال العصف الذهني
0.000		Sig. (2-tailed)	
1	.622**	Pearson Correlation	جودة التدقيق
	0.000	Sig. (2-tailed)	

المصدر : اعداد الباحثان بالاعتماد على مخرجات برنامج (spss-26)

وقبل الشروع بعملية اختبار الفرضيتين، لابد من التحقق من مدى ملائمة بيانات المتغيرات المبحوثة لنماذج الانحدار الخطي، والتي يجب ان تمتلك صفة المعلمية ، من خلال استعمال اختبار التوزيع الطبيعي لبيانات المتغيرات كمتطلب رئيس ، ويعرض الجدول (٥) نتائج التوزيع الطبيعي لأبعاد المتغيرات في ضوء ما يطلق عليه باختبار (Shapiro-Wilk) و (Kolmogorov-Smirnov) والمنفذة عبر البرنامج الاحصائي الجاهز (STATA-15).

جدول (٥) نتائج التوزيع الطبيعي لمتغيرات البحث

Shapiro-Wilk			Kolmogorov-Smirnov			المتغيرات
Sig.	df	Statistic	Sig.	df	Statistic	
0.196	112	0.984	0.106	112	0.077	التقارير الموسعة بأستعمال العصف الذهني
0.306	112	0.986	0.200	112	0.063	جودة التدقيق

المصدر : اعداد الباحثان بالاعتماد على مخرجات برنامج (Stata-15)

٣-١-٣: نتائج اختبار الفرضيتين: وظفت نماذج الانحدار وفقاً لنموذج المعادلة البنائية (الهيكلية) لاختبار الفرضيتين الخاصتين بهذا البحث باستخدام برنامج (STATA-15) ، وذلك عبر دراسة التأثير المباشر للتقارير الموسعة باستعمال جلسات العصف الذهني كمتغير مستقل في جودة التدقيق كمتغير تابع.

ويعرض الجدول (٦) الخاص بعرض نتائج اختبار الفرضيتين ، والتي اسفرت عن معنوية تأثير متغير التقارير الموسعة ($P=0.000$) ، $R^2=0.387$) في متغير جودة التدقيق ، اما عن القوة التفسيرية للنموذج ككل حيث بلغت قيمة معامل التحديد ($R^2=0.387$) بمعنوية احصائية تامة ($P=0.000$) ، بمعنى ان (74.3%) من تباين متغير جودة التدقيق يفسره متغير التقارير الموسعة ، اما عن باقي النسب غير مفسرة فبالأكد تعود الى متغيرات اخرى تقع خارج اهتمامات البحث الحالي ، وبالتالي قبول الفرضية .

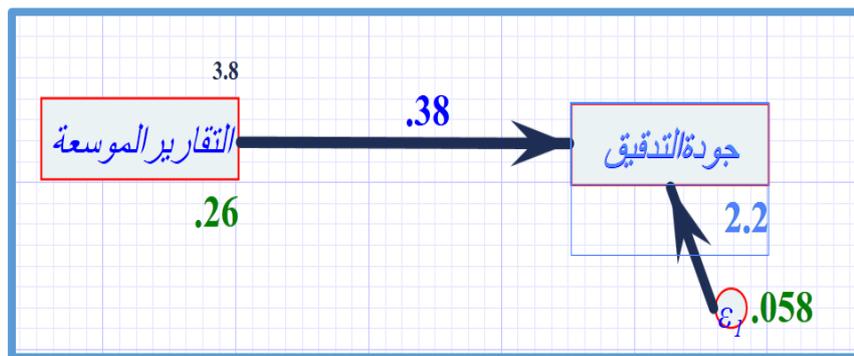
الجدول (٦) نتائج اختبار علاقات الانحدار أو التأثير للفرضية الأولى

جودة التدقيق							المتغير التابع المتغير المستقل
P> z	Std. Err.	إحصاءه الاختبار F	إحصاءه الاختبار z	معامل التحديد R ²	معامل الانحدار β	Cons. α	
.000	.044	69.314	8.40	0.387	0.38	2.20	التقارير الموسعة بأستعمال العصف الذهني

المصدر: اعداد الباحثان بالاعتماد على مخرجات برنامج (Stata-15)

ويعرض الشكل (٣) المخطط البياني للفرضية والذي يتبين منه قيمة التأثير بيتا فوق السهم المتجهة من متغير التقارير الموسعة نحو متغير جودة التدقيق .

شكل (3) التمثيل البياني للفرضية الاولى



المصدر: اعداد الباحثان بالاعتماد على مخرجات برنامج (Stata-15)

الفرضية الأولى للبحث: نصت فرضية البحث الاولى على أن متغير التقارير الموسعة يؤثر تأثيراً ذو دلالة معنوية احصائيا في متغير جودة التدقيق

الفرضية الثانية للبحث: نصت على ان هنالك علاقة ذات دلالة احصائية معنوية لتبني التقارير الموسعة على وفق ISA 700 والمعايير ذات الصلة في جودة التدقيق.

قسم الرأي

لقد قمنا بتدقيق البيانات المالية المرفقة (البيانات المالية المعدلة او غير المعدلة ان وجدت) للوحدة الاقتصادية، والتي تتكون من قائمة المركز المالي كما في نهاية السنة المالية وقائمة الدخل وقائمة التغير في حقوق الملكية وقائمة التدفقات النقدية للسنة المنتهية في والايضاحات حول البيانات المالية، بما في ذلك ملخص السياسات المحاسبية الهامة والمعلومات التفسيرية الأخرى، ونؤكد حصولنا على كافة الإيضاحات والتي على حد علمنا واعتقادنا تعد ضرورية لأغراض تدقيقنا. وان رأينا وحسب معلوماتنا والايضاحات المقدمة لنا، أن القوائم أعلاه مع الملاحظات التي تشكل جزءاً منها تتوافق مع معايير اعداد التقرير المعمول بها في العراق، وتعطي صورة حقيقية وعادلة عن نتائج اعمال الوحدة الاقتصادية ومركزها المالي كما في

قسم اساس الرأي

لقد قمنا بعملية التدقيق على وفق معايير التدقيق الدولية المعمول بها في العراق ، وقد تم توضيح مسؤولياتنا بموجب هذه المعايير في قسم مسؤوليات المدقق عند تدقيق البيانات المالية في تقريرنا ، ونحن مستقلون عن الوحدة الاقتصادية وفقاً لمدونة قواعد اخلاقيات المحاسبين المهنيين لمجلس معايير الاخلاقيات الدولية للمحاسبين كما اعتمدها مجلس مهنة مراقبة وتدقيق الحسابات في العراق ، وقد اوفينا بمسؤولياتنا الأخلاقية الأخرى وفقاً للمدونة ، ونعتقد بأن ادلة التدقيق التي حصلنا عليها كافية ومناسبة لتوفير أساس لإبداء رأينا.

قسم الاستمرارية

في حالة عدم وجود شك بقدرة الوحدة الاقتصادية على الاستمرار وفقاً لأدلة التدقيق التي تم التوصل اليها والى المؤشرات المالية للوحدة الاقتصادية محل التدقيق فإنه لا توجد لدينا أية شكوك بشأن قدرة الوحدة الاقتصادية على الاستمرار كمنشأة مستمرة لفترة مستقبلية لا تقل عن (١٢) شهراً من تأريخ التقرير في حالة وجود شك بقدرة الوحدة الاقتصادية على الاستمرار وفقاً لأدلة التدقيق التي تم التوصل اليها والى المؤشرات المالية للوحدة الاقتصادية محل التدقيق فإنه توجد لدينا شكوك بشأن قدرة الوحدة الاقتصادية على الاستمرار كمنشأة مستمرة.

مسائل التدقيق الرئيسية

ان مسائل التدقيق الرئيسية هي تلك المسائل التي تعد في حكمنا المهني ذات أهمية كبيرة في تدقيقنا للبيانات المالية للفترة الحالية. وتضمنت هذه المسائل الامور التي كان لها الأثر الأكبر على: استراتيجية التدقيق الشاملة، تخصيص الموارد في عملية التدقيق، وتوجيه جهود فريق العمل. لقد تم تناول هذه المسائل في سياق تدقيقنا للبيانات المالية ككل، وعند تكوين رأينا حولها، وقد قمنا بعرضها في هذا القسم، ولا نبدي رأياً منفصلاً حول هذه المسائل. يتم عرض مسائل التدقيق الرئيسية هنا (.....) مع عرض تحليلي لوجهة نظر المدققين حول اسباب جعل هذه المسائل من وجهة نظرهم رئيسية .

قسم المعلومات الأخرى

تشمل المعلومات الأخرى المعلومات الواردة في التقرير السنوي، بخلاف القوائم المالية وتقرير المدقق، وان الادارة مسؤولة عن المعلومات الأخرى الواردة في التقرير السنوي. إن رأينا في البيانات المالية لا يغطي المعلومات الأخرى، باستثناء الحد الذي ينص على خلاف ذلك في تقريرنا، فإننا لا نعبر عن أي شكل من أشكال الاستنتاج التأكيدي في هذا الشأن.

مسؤوليتنا هي قراءة المعلومات الأخرى، وعند القيام بذلك ينظر فيما إذا كانت المعلومات الأخرى غير متسقة بشكل جوهري مع القوائم المالية أو بمعرفتنا التي حصلنا عليها أثناء عملية التدقيق، أو أنها تحتوي على أخطاء جوهرية. وإذا حددنا مثل هذه التناقضات الجوهرية أو وجود تحريفات، فنحن مطالبون بتحديد ما إذا كانت هذه التحريفات تؤدي إلى ظهورها أخطاء جوهرية في البيانات المالية نفسها. إذ بناءً على العمل الذي قمنا به، نستنتج أن هناك خطأ جوهري في هذه المعلومات الأخرى، نحن مطالبون بالإبلاغ عن هذه الحقيقة. أو ليس لدينا ما نبلغ عنه في هذا الصدد.

قسم فقرات لفت الانتباه وفقرات الامور الاخرى

تشمل فقرات لفت الانتباه المسائل التي توجد في الكشوفات المالية ويكون المدقق مسؤول عن تدقيقها وهذه المسائل هي

وفقرات الامور الاخرى التي لا توجد بالكشوفات المالية ولكنها تعد ذات اهمية كبيرة لفهم المستخدمين وتتضمن هذه الامور

قسم مسؤوليات الإدارة ومجلس الإدارة عن الكشوفات المالية

يتم في هذا القسم تحديد مسؤوليات الإدارة ، والمتمثلة في أعداد البيانات والعرض العادل لها على وفق اطار التقرير المالي المعمول به (المعايير المحاسبية المعمول بها) ، وكذلك مسؤولية الإدارة عن الرقابة الداخلية لتمكينها من اعداد التقارير المالية وبدقة معقولة ، وكذلك مسؤوليتها عن خلو القوائم المالية من الاخطاء والتحريفات الجوهرية الناشئة عن الاحتيال او الخطأ ، ومسؤولية الإدارة عن تقييم قدرة الوحدة الاقتصادية على الاستمرار كوحدة مستمرة والافصاح

قسم مسؤوليات المدقق عن تدقيق الكشوفات المالية

يقدم هذا القسم تأكيد معقول من المدقق حول ما اذا كانت البيانات المالية خالية من الاخطاء الجوهرية الناشئة عن الاحتيال او الاخطاء الجوهرية ، واصدار تقرير المدقق الذي يتضمن رأيه الفني المحايد ، وان التأكيد المعقول الذي توصل اليه مع فريق التدقيق هو مستوى عالٍ من التأكيد ، وان المدقق على الرغم من قيامه بالتدقيق على وفق معايير التدقيق الدولية لكنه لا يضمن بأنه تم اكتشاف الاخطاء الجوهرية كافة ، وان المدقق يمارس شكه المهني خلال عملية التدقيق وتحديد وتقييم مخاطر الاخطاء الجوهرية والاحتيال في الكشوفات المالية وتصميم وتنفيذ اجراءات التدقيق التي تستجيب لتلك المخاطر والحصول على ادلة اثبات كافية ومناسبة لتوفير اساس للرأي ، وان مخاطر عدم اكتشاف الاحتيال والاطء الجوهرية قد ينطوي على الاحتيال والتواطؤ او التزوير والحذف المتعمد والتحريف او تجاوز الرقابة الداخلية ، وكذلك يقع على عاتق المدقق في هذا القسم تقييم مدى ملائمة استخدام الادارة لفرض الاستمرارية استناداً الى الادلة التي تم الحصول عليها ، وما اذا كان هنالك عدم يقين جوهري يتعلق بأحداث او ظروف تثير شكوك كبيرة حول قدرة الوحدة الاقتصادية على الاستمرارية كوحدة مستمرة ، وكذلك تقييم مدى ملائمة السياسات المحاسبية المستخدمة ومعقولة التقديرات المحاسبية والافصاحات ذات الصلة التي قامت بها الادارة.

قسم التواصل مع المكلفين بالحوكمة

يتضمن هذا القسم معلومات رئيسة حول كيفية تواصل المدقق مع الافراد والهيئات المسؤولة عن حوكمة الوحدة الاقتصادية من اجل تعزيز الشفافية والادارة الجيدة.

اسم شريك الارتباط

يوضح في هذا القسم اسم شريك الارتباط باستثناء الحالة التي يتوقع فيها بشكل معقول ان الافصاح عن هذه المعلومات سيؤدي الى تهديد لأمن الشريك.

توقيع المدقق

يتعين على المدقق توقيع التقرير الموسع، وان يوقع المدقق على التقرير بالنيابة عن شركة التدقيق او باسمه او عن كليهما وفقاً للقوانين المعمول بها، وقد يتطلب من المدقق ان يذكر في التقرير مركزه المهني.

قسم عنوان المدقق

يذكر في هذا القسم موقع (المنطقة او الناحية) في المدينة التي يعمل فيها المدقق لدى شركة التدقيق المسؤولة عن التدقيق.

قسم تأريخ تقرير المدقق

يتضمن هذا القسم تأريخ اعداد تقرير المدقق الذي يعلم المستخدمين بأن المدقق وفريق التدقيق قد دقق الاحداث والمعاملات التي تمت قبل التأريخ المذكور.

٤-المبحث الرابع: - الاستنتاجات والتوصيات**٤-١-١: الاستنتاجات: توصل الباحثان لمجموعة من الاستنتاجات وكما يأتي:**

- ١- يعد التقرير الموسع المعد على وفق جلسات العصف الذهني وثيقة متكاملة ذات جودة لما يحتويه من معلومات متوازنة وقابلة للفهم تغطي احتياج المستخدمين للمعلومات وتزيد من ثقتهم.
 - ٢- ان العصف الذهني لعملية التدقيق يمثل اداة لنقل المعرفة وتنضيج الافكار بين المدققين، اذ تحتاج جميع مراحل عملية التدقيق الى جلسات للعصف الذهني، تساعد فريق التدقيق على تقييم المخاطر واكتشاف الاحتيال والتغلب على اوجه القصور في الممارسة المتزامنة لعملية التدقيق.
 - ٣- يزيد التقرير الموسع من الجودة والقيمة الاعلامية للتقرير اذ ان الافصاحات الاضافية تساعد المستخدمين بشكل مباشر او غير مباشر على تقييم الوضع المالي للوحدة الاقتصادية محل التدقيق.
 - ٤- ان جودة التدقيق تمثل تنفيذ الاجراءات والعمليات والانشطة بكفاءة واستقلالية والامتثال للمتطلبات القانونية بما تمكن المدقق من تقديم تأكيد معقول حول موثوقية الكشوفات المالية وخلوها من الازعاج الجوهرية.
 - ٥- اظهرت نتائج تحليل الاستبانة بأن متغير التقارير الموسعة المعدة وفق جلسات العصف الذهني تؤثر تأثيراً ذو دلالة معنوية احصائياً في متغير جودة التدقيق.
 - ٦- اظهرت نتائج تحليل الاستبانة ان هنالك علاقة ذات دلالة احصائية معنوية للتقارير الموسعة المعدة وفق جلسات العصف الذهني في جودة التدقيق.
- ٤-١-٢: التوصيات: توصل الباحثان الى مجموعة من التوصيات، وكما يأتي: -**
- ١- ينبغي على المدققين استخدام جلسات العصف الذهني لإعداد التقرير الموسع على وفق معيار التدقيق الدولي ISA700 والمعايير الاخرى المرتبطة بأعداد التقرير الموسع.
 - ٢- جعل جلسات العصف الذهني من الادوات الضرورية لعملية التدقيق من اجل مشاركة فريق التدقيق بأرائهم وشكوكهم المهنية خلال عملية التدقيق.
 - ٣- إلزام شركات ومكاتب التدقيق في البيئة العراقية بأعداد تقرير المدقق على وفق ما يحتويه التقرير الموسع من اقسام وقرارات.
 - ٤- على مجلس مهنة مراقبة وتدقيق الحسابات في العراق إلزام شركات ومكاتب التدقيق على الالتزام بالتقرير الموسع ومعايير اعداد التقرير والمعايير الاخرى ذات الصلة به، وتنفيذ العقوبات على الشركات والمكاتب التي لا تلتزم بالشكل الجديد للتقرير.
 - ٥- تشجيع شركات ومكاتب التدقيق في البيئة العراقية على العمل بروح الفريق من خلال تثقيفهم بضرورة اعتماد جلسات العصف الذهني عند اجراء عملية التدقيق.
 - ٦- عمل دورات وورش تدريبية وتثقيفية للمدققين من اجل تطوير المهارات ورفع مستوى التقرير ورفعهم بما هو جديد لتطوير ورفع مكانة المهنة في العراق.



References

- 1- AlMutairi, Abdullahi Naser Mohammad, (2015) " The Effect of Using Brainstorming Strategy in Developing Creative Problem Solving Skills among male Students in Kuwait: A Field Study on Saud Al-Kharji School in Kuwait City" , Journal of Education and Practice, Vol.6, No.3.
- 2- Apandi, R Nelly Nur, Rossieta, Hilda, Fitriany, & Wondabio, Ludovicus Sensi , (2020) " Does Brainstorming of Auditees Fraud Prevention System Reduce Junior Auditor's Judgment Bias? Evidence from an Experimental Study" , International Journal of Innovation, Creativity and Change, Volume 12, Issue 4, 2020 www.ijicc.net
- 3- CARPENTER, TINA DALY, (2004) " Partner Influence, Team Brainstorming, and Fraud Risk Assessment: Some Implications of SAS No. 99" , A Dissertation submitted to the Department of Accounting in partial fulfillment of the requirements for the degree of Doctor of Philosophy, Florida State University Libraries.
- 4- Chen, Fiona, & Ahmad, Jamal, (2015) " Fraud Detection Brainstorming for the Auditor" , StoneTurn Group.
- 5- Ciger, Aysegul , (2020)"Audit Quality: A Bibliometric Analysis (1981-2020)" Scientific Annals of Economics and Business, 67(4), 473-494.
- 6- Green, Brian Patrick, & Reinstein, Alan , (2010) " Auditors Moving from Guidance to Requirements: Arriving at the Risk Assessment Standards" , Journal of Forensic & Investigative Accounting, Vol. 2, Issue 2.
- 7- Dogan , Berivan & Arefain, Bana (2017) " The implementation of ISA 701 - Key Audit Matters: Empirical evidence on auditors' adjustments in the new audit report", Master's Thesis 30credits, Department of Business Studies, Uppsala University, Spring Semester, 2017.
- 8- Elamer, Ahmed A., Abdelfattah, Tarek, Elmahgoub, Mohamed , & Ntim, Collins G. (2021) " Extended audit report, auditor disclosure tone and cost of debt: Evidence from the UK" , Department of Accounting, Centre for Research in Accounting, Accountability and Governance, Southampton Business School, University of Southampton, Southampton, SO17 1BJ, UK.
- 9- Farouk, Musa Adeiza & Hassan, Usman , (2014) " Impact of Audit Quality and Financial Performance of Quoted Cement Firms in Nigeria", International Journal of Accounting and Taxation, Published by American Research Institute for Policy Development, Vol. 2, No. 2.
- 10-FRC, Financial Reporting Council, (2015) "Extended auditor's reports: A review of experience in the first year".
- 11-ICAP, The Institute of Chartered Accountants of Pakistan, (2017) "New Auditor's Report your questions answered" <http://www.icap.net.pk/standards/isaadoption> .
- 12-ICAEW, , Institute of Chartered Accountants in England and Wales, (2016)Extended audit reports: Exploring challenges and opportunities in implementation
- 13-IFAC, The International Federation of Accountants, (2020) " IFAC Outlines Five Factors for High-Quality Audit, Issues Call to Action for Stakeholders in Audit Ecosystem"
- 14-Lu , Meiting , Simnett, Roger & Zhou, Shan (2019)" Using the Same Provider for Financial Statement Audit and Assurance of Extended Reports: Choices and Consequences, <https://ssrn.com/abstract=3361616>
- 15-Mar Camacho, Laura Parte, María-Del, María-Jesús Segovia-Vargas, Miñano, & Pérez, Yolanda Pérez , (2022) " How difficult is to understand the extended audit report?" , Cogent Business & Management .
- 16-Maria, R.L.A. , (2016) " AUDIT FIRM ROTATION AND AUDIT QUALITY" , It is a master's thesis to obtain a master's degree in accounting and auditing, Erasmus University Rotterdam, Erasmus School of Economics Accounting Auditing and Control.
- 17-Meza, Miguel Minutti (2021) " The art of conversation: the expanded audit report" , Accounting and Business Research , Vol. 51, No. 5.
- 18-Nassir, Mohd Daniel Mohd, Sanusi, Zuraidah Mohd, Ghani, Erlane K., &Prabowo, Hendi, (2016) " ASSESSMENT OF FRAUD RISK PERFORMANCE: INTERACTION EFFECTS OF BRAINSTORMING AND TAS K STRUCTURE OF GOVERNMENT AUDITORS" , malaysian accounting review, volume 15 no. 2, 2016.
- 19-PWH, PricewaterhouseCoopers, (2017) " New and Revised Auditor Reporting Standards"
- 20-SAICA, South African Institute of Chartered Accountants (2015) " NEW AND REVISED AUDITOR REPORTING"
- 21-Soyemi, Kenny Adedapo, Tiamiyu, Mariam Abosede, & Omale, Oluwatoyin Emily, (2022) " AUDIT QUALITY ATTRIBUTES AND FINANCIAL PERFORMANCE NEXUS: FURTHER EVIDENCE FROM NIGERIA" , Proceedings of the 7th Annual International Academic Conference on Accounting and Finance Disruptive Technology: Accounting Practices, Financial and Sustainability Reporting.
- 22-Yusnaini, Tjandrakirana, Rina, Ermadiani, Subeki, Ahmad, & Novriansyah , Agil, (2019) , " Auditors Brainstorming Effort in Detecting Fraud: Indonesian Government Case" , UNIVERSIDAD DEL ZULIA, Revista de Ciencias Humanas y Sociales.