

أهمية العصف الذهني في دعم وظيفة التدقيق الداخلي (دراسة استطلاعية لأراء عدد من المدققين الداخليين في إقليم كردستان)

د. محمد مصطفى أحمد الزراري
قسم المحاسبة
كلية العلوم الادارية والمالية - جامعة الكتاف
العراق

الملخص

يهدف البحث إلى اختبار أهمية جلسات العصف الذهني كأحد التقنيات الحديثة في المجال المحاسبي في دعم وظيفة التدقيق الداخلي من حيث الكفاءة والفاعلية، إذ تم تناول إجراءات العصف الذهني التي يمكن اعتمادها من قبل المدققين الداخليين ضمن أنشطة المتابعة والفحص داخل الشركة، لدعم موثوقية الرقم المحاسبي المقدم داخليا للإدارة بشكل تقارير داخلية أو المقدم للمستخدمين الخارجيين بشكل قوائم مالية فضلاً عن الحفاظ على أصول الشركة من السرقة أو سوء الاستخدام والحد من حالات التلاعب والغش. وقد تم صياغة قائمة استبيان محدد لغرض دراسة علاقة العصف الذهني بوظيفة التدقيق الداخلي لعينة من المدققين الداخليين في إقليم كردستان لعام 2018، حيث بلغ عدد القوائم الصالحة للتحليل (138 استمارة). وقد توصل البحث إلى مجموعة من الاستنتاجات أهمها، أن هناك علاقة إيجابية ومعنوية بين جلسات العصف الذهني وكفاءة وفاعلية التدقيق الداخلي، عبر دعم مستوى الشك المهني لدى المدقق عند ادائه لعمله.

The Importance of Brainstorming in Supporting the Internal Audit Function

(An exploratory study of the views of a number of internal auditors in the Kurdistan Region)

ABSTRACT

The research aims to test the importance of brainstorming sessions as one of the modern techniques in the field of accounting to support the internal audit function in terms of efficiency and effectiveness. The brainstorming procedures, which may be adopted by the internal auditors in the follow-up and inspection activities within the company. Were taken to support the reliability of the accounting number provided internally to the management in the form of internal reports or provided to external users in the form of financial statements. As well as maintaining the assets of the company from theft or misuse and reduce the cases of manipulation and fraud. A specific questionnaire was prepared for the purpose of studying the brainstorming relationship with the internal audit function of a sample of internal auditors in the Kurdistan Region for the year 2018. The number of lists valid for analysis was 138. The research found a number of conclusions, the most important of which is that there is a Positive and significant relationship between brainstorming sessions and the efficiency and effectiveness of internal auditing, by supporting the level of professional suspicion of the auditor when performing his work.

المقدمة

يعيش مجتمعنا الآن عالم سريع التغير تحيطه تحديات محلية وعالمية لعل من أهمها الانفجار المعرفي والتطور التكنولوجي والانفتاح على العالم نتيجة سرعة الاتصالات والمواصلات حتى أصبح العالم قرية صغيرة، لذلك نحن اليوم بحاجة أكبر إلى استراتيجيات تعليم تمدنا بأفاق علمية واسعة ومتنوعة تساعد طلابنا على تنمية قدرتهم العقلية وتدريبهم على الأبداع وإنتاج جديد ومختلف.

ولعل هذه الاستراتيجيات ومنافذ الأبداع يمكن ان تتبع من إجراءات التعلم التعاوني، التعلم بالاكتشاف، أسلوب العصف الذهني، حل المشكلات وغيرها.

وقد سارعت العلوم المحاسبية بمختلف تخصصاتها نحو الاستفادة من منافذ الأبداع تلك، ومن بينها أسلوب العصف الذهني، حيث اهتمت العديد من الدراسات الاكاديمية باختبار إمكانية تسخير هذا الأسلوب لرفع كفاءة عمل مدققي الحسابات وتحسين إجراءات الرقابة الداخلية.

ويشير (مصطفى، 2012: 52) إلى أن مفهوم العصف الذهني يعد من المفاهيم المستحدثة في مجال التدقيق حيث تم إدخال هذا المفهوم إلى مجال التدقيق عام 2002، نتيجة لإصدار الإيضاح الأمريكي (SAS) رقم 99، والذي يتطلب من أعضاء فريق التدقيق مناقشة إمكانية تعرض القوائم المالية الخاصة بالشركة للتحريفات الجوهرية الناتجة عن الغش من خلال جلسات العصف الذهني.

لذا في هذا البحث تم بيان أهمية استخدام أسلوب العصف الذهني في مجال تدقيق الحسابات وتسخير الفوائد المزاي المتحصلة منه في دعم نظم الرقابة الداخلي للشركة في الحد من الغش والتلاعب، ورفع مصداقية وموثوقية المعلومات المحاسبية فيها.

وقد تم استعراض البحث ضمن ثلاث محاور تم في الأول منه استعراض مفهوم العصف الذهني وانواعه، وفي المبحث الثاني تم بيان مفهوم وظيفة التدقيق الداخلي واسبب تفعيلها ورفع كفاءتها في الشركة. وأخيراً في المحور الثالث تم استعراض مدى اسهام جلسات العصف الذهني المعتمدة من المدققين الداخليين في إقليم كردستان عبر اختبار الفرضيات.

أولاً. مشكلة البحث

يمكن تحديد مشكلة البحث من خلال صياغة التساؤل الآتي: هل لجلسات العصف الذهني دور في دعم لوظيفة التدقيق الداخلي؟

ثانياً. فرضية البحث

يبنى البحث على فرضية رئيسة مفادها: أن جلسات العصف الذهني التي تقام من قبل المدققين الداخليين في شركات الاعمال تدعم وبشكل فعال وظيفة التدقيق الداخلي في الشركة. وينبثق من هذه الفرضية الرئيسة الفرضيات الفرعية الآتية:

- هناك علاقة ذات دلالة إحصائية بين جلسات العصف الذهني وكفاءة وفاعلية وظيفة التدقيق الداخلي.

- هناك تأثير ذو دلالة إحصائية لجلسات العصف الذهني في كفاءة وفاعلية وظيفة التدقيق الداخلي.

ثالثاً. أهمية البحث

تتبع أهمية البحث من أهمية موضوع جلسات العصف الذهني في المجال المحاسبي بصورة عامة وفي مجال تدقيق الحسابات بصورة خاصة، فضلاً عن أهمية استخدامه كأحد الأساليب الحديثة من قبل جهات التدقيق الداخلي لتحسين وتعزيز نظم الرقابة الداخلية لشركات الاعمال.

رابعاً. أهداف البحث

يهدف البحث إلى بيان دور وأهمية جلسات العصف الذهني باعتبارها احدى الأساليب الحديثة المستخدمة من جانب المدققين الداخليين في دعم موثوقية ومعلوية الرقم المحاسبي داخل الشركة، ويتفرع من هذا الهدف الأهداف الفرعية الآتية:

1. التعريف مفهوم جلسات العصف الذهني وانواعها وأهم مجالات استخدامه بالمحاسبة بصورة عامة وفي تدقيق الحسابات بصورة خاصة.
2. التعريف بمفهوم التدقيق الداخلي ووظيف التدقيق الداخلي.
3. بيان إمكانية اعتماد جلسات العصف الذهني من قبل المدققين الداخليين، وتأثير هذا الاعتماد في دعم وظيفة التدقيق الداخلي في إقليم كردستان.

خامساً. منهجية البحث

تم الاعتماد في هذا البحث على المنهج الوصفي من خلال الأدبيات والنشرات العلمية ذات الصلة بموضوعه من رسائل جامعية ودوريات وكتب عربية واجنبية ومقالات انترنت. فضلاً عن المنهج التحليلي من خلال إعداد وتوزيع استمارة الاستبيان.

المحور الأول: مفهوم وأنواع العصف الذهني

1/1. مفهوم العصف الذهني

ابتكر اليكس أوزبورن أسلوب العصف الذهني في أواخر الثلاثينيات كفكرة لتطبيقها في مجال عمله في الإعلانات حيث كان يؤمن بأن العمل الجماعي أكثر فعالية من العمل الفردي ومنذ إن قام Osborn بابتكار أسلوب العصف الذهني كطريقة منظمة لتوليد الأفكار ثار الجدل بين الباحثين حول جدوى وفعالية هذا الأسلوب، وكانت المقارنة بين العصف الذهني الجماعي والفردي من أكثر قضايا إثارة للجدل (أحمد، 2017، 34).

ويعرف العصف الذهني بأنه محاولة لخلق أفكار حول موضوع أو مشكلة معينة حيث يمكن أن ينظر إلى هذا الأسلوب على أنه تفكير جماعي لعدد من الأفراد بهدف الوصول إلى أفكار ابداعية، وقد لا يصل إليها كل منهم بصورة افرادية ويتمثل الغرض الأساسي من هذا الأسلوب في إعداد قائمة مطولة من الأفكار تكون بمثابة حلول بديلة للمشكلة موضوع المناقشة على أن يتم في مرحلة تالية إخضاع هذه الأفكار لعملية تقييم انتقادي بهدف الوصول إلى افضل فكرة أو حل، ومن ثم فإن هذا الأسلوب يقوم على الفصل المتعمد بين طرح الأفكار كمرحلة مستقلة والعمل على تقييمها في مرحلة تالية، وذلك بهدف عزل الرقابة العقلية على تدفق الأفكار حيث شعور الفرد بأن أفكاره عرضة للنقد أو التقييم تجعله يحجم عن طرح الأفكار. (مصطفى، 2012: 53)

كما عرف (أحمد، 2017، 34) العصف الذهني في مجال التدقيق بأنه عبارة عن جلسات مناقشة مفتوحة وحررة بين أعضاء فريق التدقيق يبحثون فيها إمكانية تعرض القوائم المالية للشركات للتحريفات الجوهرية الناتجة عن الغش سواء كانت تقارير احتيالية أم اختلاس الأصول، بالإضافة إلى تصوير الطريقة التي يمكن أن تتم بها وكذلك كيفية إخفائها وذلك قبل البدء في عملية التدقيق.

2/1. أهداف العصف الذهني

- تهدف جلسات العصف الذهني بصورة عامة إلى تحقيق الآتي : (رشيد، السقا، 2015، 7).
- حل المشكلات بطرق ذكية ابداعية .
 - خلق مشكلات للخصم .
 - إيجاد مشكلات، أو مشاريع جديدة .
 - تحفيز وتدريب تفكير وإبداع المتدربين .
 - وضع الذهن في حالة من الإثارة والجاهزية للتفكير .

3/1. مبادئ العصف الذهني

يقوم العصف الذهني على مبادئ أساسيين هما: (أحمد، 2017، 35)

أ - تأجيل الحكم على قيمة الأفكار (إرجاء التقييم) : فلا يجوز تقييم الأفكار المتولدة في المرحلة الأولى من جلسات العصف الذهني ، لأن عملية الأفكار في بداية جلسات العصف الذهني تؤدي إلى هروب الأفكار وعاقة تقدمها ، ويفقد المشارك المتابعة ويصرف انتباهه عن محاولة الوصول إلى فكرة أفضل لأن الخوف من النقد والشعور بالتوتر

يعوقان التفكير الإبداعي ، فالحكم السريع على الأفكار يحدد عملية تدفقها وسيولتها ، وتقع مسؤولية تجنب نقد أو تقويم فكرة يطرحها أي مشارك في جلسة العصف الذهني على رئيس الجلسة الذي يجب أن لا يسمح بنقد أي مشارك في المجموعة .

ب - الكم يولد الكيف (أي الكم قبل الكيف): فيجب التركيز في جلسة العصف الذهني على توليد أكبر قدر من الأفكار مهما تكن جودتها، حيث أنه زادت الأفكار المطروحة زاد احتمال إنتاج أفكار إبداعية خلافة، بمعنى أن أكبر كم من الأفكار يؤدي إلى تحسين نوعية الأفكار وذلك من خلال اختيار الأفكار الجيدة منها، فالاختيار من قائمة أفكار أفضل من الاختيار من قائمة أفكار أقل.

4/1. أساليب العصف الذهني

توجد أساليب متعددة للعصف الذهني، ويمكن تقسيمها من زاوية كيفية تبادل الأفكار أو من زاوية عدد الأعضاء: (مصطفى، 2012، 60-61) أولاً: أساليب العصف الذهني تبعا لكيفية تبادل الأفكار:

تتمثل أساليب العصف الذهني تبعا لكيفية الأفكار في ثلاثة أساليب هي:

أ- العصف الذهني المفتوح

يقوم هذا الأسلوب على تبادل الأفكار فيما بين الأعضاء المشاركين في الجلسة بطريقة غير منظمة أو غير مهيكلة Unstructured ، أي انتقال المناقشة من عضو إلى آخر عشوائيا مما يعني وجود قدر محدود من الإجراءات والقواعد التي تنظم سير الجلسة. لذلك فعند استخدام المدققين لهذا الأسلوب فإنه ينبغي ترسيخ مبادئ وقواعد العصف الذهني فيما بينهم ، نظرا لأن عدم ترسيخ هذه المبادئ والقواعد قد يؤدي إلى حدوث معوقات العصف الذهني (خسائر العملية) بالإضافة إلى أنه من المفضل أن يكون هناك شخص لا يشارك في الجلسة يقوم بتسجيل الأفكار المطروحة.

ب- العصف الذهني المستدير

يعتمد هذا الأسلوب على تبادل الأفكار فيما بين الأعضاء المشاركين في الجلسة بطريقة منظمة أو مهيكلة، حيث يبدأ هذا الأسلوب بفترة صمت يقوم خلالها كل عضو بالانخراط في العصف الذهني الذاتي (الفردية) لاقتراح من ثلاث إلى خمس أفكار حول موضوع الجلسة ، وبعد الانتهاء من العصف الذهني الذاتي يقوم كل عضو بترتيب أفكاره ثم عرضها على باقي أعضاء الفريق .بمعنى آخر قيام كل عضو بإعداد قائمة من الأفكار على قصاصات من الورق ، ثم يقوم جميع الأعضاء بنشر أفكارهم على لوحة الحائط لمناقشتها والبناء عليها.

ج. العصف الذهني الإلكتروني

يجمع هذا الأسلوب بين العصف الذهني المفتوح وبين تكنولوجيا البرمجيات حيث تبدأ الجلسة عندما يطرح أحد الأعضاء فكرة عن طريق البريد الإلكتروني أو الرسائل الفورية أو برامج العصف الذهني الخاصة والتي يتم تقديمها إلكترونيا إلى باقي أعضاء الفريق وبعد اكتمال عملية اقتراح الأفكار ، فإن برامج العصف الذهني تساعد هؤلاء الأعضاء على مناقشة وتبادل فيما بينهم.

ثانياً: أساليب العصف الذهني تبعا لعدد الأعضاء

تتمثل أساليب العصف الذهني تبعا لعدد الأعضاء في أسلوبين:

أ. العصف الذهني الفردي الذاتي: أي قيام الفرد بعملية العصف الذهني بشكل فردي دون التفاعل مع الآخرين.
ب. العصف الذهني الجماعي: أي قيام مجموعة من الافراد باقتراح الأفكار وتبادلها فيما بينهم بشكل جماعي سواء من خلال العصف الذهني المفتوح أو المستدير أو الإلكتروني.

المحور الثاني: التدقيق الداخلي وعلاقته بالعصف الذهني

1/2. مفهوم واهمية وظيفة التدقيق الداخلي

قدمت عدة تعاريف للتدقيق الداخلي، فقد عُرف بأنه مجموعة من أوجه النشاط المستقلة التي تنشأها الإدارة للقيام بخدمتها في التحقق من العمليات والقبود بشكل مستمر لضمان صحة البيانات المحاسبية والاحصائية والتأكد من كفاية المخصصات المعدة لحماية أصول وأموال الشركة، والتحقق من إتباع العاملين في الشركات للسياسات والخطط والاجراءات الادارية المرسومة ، واخيراً قياس مدى صلاحية تلك الخطط والسياسات وجميع وسائل المراقبة الاخرى

في أداء أغراضها واقتراح التحسينات اللازم ادخالها عليها حتى يصل المشروع الى درجة الكفاية الانتاجية القسوى (يعقوب، 2006: 119)

في حين عرف (التميمي ، 2006: 20) التدقيق الداخلي بأنه إجراءات منظمة لأجل الحصول على الأدلة المتعلقة بالإقرارات والأرصدة الاقتصادية والاحداث وتقييمها بصورة موضوعية لتحديد درجة العلاقة بين هذه الإقرارات ومقياس معين وإيصال النتائج الى المستفسرين.
وقد أصبحت وظيفة التدقيق الداخلي في بيئة الأعمال الحديثة وظيفة دعم رئيسي لكل من المساهمين ، الإدارة ، المدققين الخارجيين . حيث يتوقف مدى اعتماد المدقق الخارجي على عمل المدقق الداخلي وعلى نتائج تقييمه لفعالية نشاط التدقيق الداخلي.

2/2. الخدمات التي تؤديها وظيفة التدقيق الداخلي

ان وظيفة التدقيق الداخلي اخذت في التطور السريع بسبب ان العديد من الشركات بلغت وظيفة التدقيق الداخلي فيها موقع يطالب به لاتخاذ القيادة ووصول صوته الى اعلى جهة في الشركة وذلك لمساعدة الشركة في تقييم وتنفيذ وتوضيح مخاطر الادارة وعمليات الرقابة ضمن الشركة. وقد قسم (جمعة، 2000، 92، 95) اهداف التدقيق الداخلي الى الهدفين التاليين وهما:
- الحماية او التحقيق .
- أنشائي او التقييم.

ويحدد الهدف الاول طبيعة التدقيق الداخلي، اما الهدف الثاني يمثل التطور الحديث للتدقيق الداخلي وتقدم وظيفة التدقيق الداخلي خدمات عدة يمكن تجميعها في مجموعتين اساسيتين هما: (يعقوب، 2006:

119)

أ. خدمات التأكيد الموضوعي: توفر تقييم مستقل حول ادارة المخاطر والرقابة وعمليات التحكم المؤسسي. وتتمثل في الارتباطات المالية، الاداء، الازعان، وسلامة النظام ولغرض توفير خدمات التأكيد الموضوعي فان المدققين الداخليين بحاجة لان يكونوا مستقلين وموضوعين وتتمثل شخصيتهم بالتكامل والكفاءة والرعاية والسلوك الاخلاقي.
ب. الخدمات الاستشارية: هي أنشطة خدمة الزبون، وهي ما يتفق عليه مع الزبون من حيث طبيعة ومجال الموضوع محل التدقيق لغرض اضافة قيمة وتحسين عمليات الشركة ومن أمثلتها، النصيحة، التسهيل، وتصميم العملية والتدريب.

ويمكن ان تسهم وظيفة التدقيق الداخلي في تقييم أداء وظائف الأنظمة الداخلية بموضوعية وموثوقية وهذه تمثل (خدمات التأكيد)، اما خدمة دعم تصميم هذه الأنظمة لتوفير توصيات محددة تمثل (خدمات استشارية).

وتعد خدمات التأكيد الموضوعي والخدمات الاستشارية من الأهداف الحديثة للتدقيق الداخلي.

3/2. الحاجة إلى العصف الذهني في وظيفة التدقيق الداخلي

يطلب من المدققين مراعاة تقييم مخاطر الاحتيال في جميع مراحل التدقيق، من اجل تحسين كفاءة وفعالية تقييم المدققين لمخاطر الاحتيال، ويتحقق ذلك عبر تناولهم المفاهيم والمداخل الملائمة التي يمكن أن تساعد المدققين في تقييم مخاطر الاحتيال بفاعلية وكفاءة وبالتالي تصميم إجراءات التدقيق الكفيلة باكتشاف الخطأ أو الغش (رشيد، السقا، 2015، 13) أو حتى سوء الاستخدام لأصول الشركة وكذلك الاستخدام غير الأمثل لتلك الأصول.
وقد أكدت المعايير المهنية على أن تقييم مخاطر الاحتيال يساعد المدققين في تخطيط عملية التدقيق وفي توجيه إجراءات تجميع أدلة التدقيق لدراسة المصادر المحتملة للتحريفات وفي التركيز على التواصل والتفاعل بين أعضاء فريق التدقيق والتركيز على التواصل والتفاعل بين أعضاء فريق التدقيق والتركيز على قضايا الأساسية من خلال جلسات العصف الذهني.

كما أن المعيار 99.SAS no وسع مسؤولية المدققين تجاه تقييم واكتشاف الاحتيال، وأن أهم التغيرات الجذرية الجديرة بالانتباه تتضمن: (رشيد، السقا، 2015، 14)

أ. تنظيم جلسات المناقشة بين فريق التدقيق (جلسات العصف الذهني)، وتدعيم مدخل زيادة الشك المهني.

ب. التوسع في إجراء التحقيقات والاستفسارات.

- ج. الاعتراف بالموقف أو التبرير، كشرط ثالث يتوافر عادة عند حدوث الاحتيال.
- د. احتواء المعيار على إرشادات موسعة عن تقييم مخاطر التجويف الجوهري المترتبة على الاحتيال .
- هـ. تضمن المعيار لإجراءات موجهة نحو مخاطر اختراق الأداة لنظام الرقابة الداخلية.
- يمكن تحديد مهام المدقق الداخلي للحد من الغش في القوائم المالية بما يلي: (أحمد، 2017، 74)
- أ. المشاركة في تكوين ومتابعة إدارة المخاطر التي تتابع خطر الغش والاحتيال في المنظمة.
- ب. اكتشاف وتحديد ومواجهة مخاطر الغش والاحتيال بالمنظمة.
- ج. تقييم برامج مواجهة خطر الغش والاحتيال في القوائم المالية بالشركة.
- د. تقييم نظام الرقابة الداخلية.
- هـ. المشاركة في وضع تصوير للتقديرات والسياسات المحاسبية المتبعة بالشركة.
- و. تقييم ممارسات وإتباع قواعد الحوكمة بالشركة.
- ز. التنسيق مع المدقق الخارجي بهدف رفع مستوى اعتماده على؟ أعمال التدقيق الداخلية بالشركة.
- ح. وضع خريطة محددة مسبقاً بخصائص وفرض حدوث الغش والاحتيال بالمنظمة لتحديد كيفية وتوقيت تعرض القوائم المالية للأخطاء والغش.
- ط. التواصل المستمر مع لجنة التدقيق أو مجلس الإدارة في حالة اكتشاف غش أو احتيال بالقوائم المالية في الشركة.
- ومن هنا يمكن القول أنه لا بد أن يكون المدققين الداخليين على بينة ودراية بكيفية حدوث الغش والاحتيال ،هذا بالإضافة إلى المؤشرات الدالة على الغش والاحتيال ، وذلك حتى يتمكن فريق المدققين الداخليين من تطوير تقنيات التدقيق لديه التي تساعده على اكتشاف الغش عند حدوثه ، هذا إلى جانب ضرورة أن يكون المدقق الداخلي على بينة من الأنواع المختلفة من ضوابط مكافحة أنواع الغش والاحتيال المتعددة ، والتي يجب أن تتوفر في المنظمة لتعزيز الرقابة الداخلية على التقارير المالية للشركات ، والتي تقدم درجة معقولة من التأكيد على أن الغش والاحتيال سوف يتم منعه أو اكتشافه على الأقل.

المحور الثالث: قياس المتغيرات واختبار الفرضيات

1/3. قياس المتغيرات

يتضمن البحث متغيرين أساسيين الأول المتغير المستقل وهو جلسات العصف الذهني وقد تم تمثيله في استمارة الاستبيان ضمن 9 عبارات تشمل على أهم المعلومات والمزايا التي يمكن أن تتضمنها جلسات العصف الذهني في الشركة، وقد تم الاعتماد في تحديد العبارات على دراسة (أحمد، 2017).

أما المتغير الأساسي الثاني فهو المتغير التابع معبر عنه بوظيفة التدقيق الداخلي وقد تم تمثيله في استمارة الاستبيان ضمن 9 عبارات وقد تم الاعتماد في تحديد العبارات على دراسة (يعقوب، 2006) والجدول (1) التالي يظهر العبارات الممثلة لكل متغير من متغيرات البحث.

الجدول (1): أرقام العبارات لمتغيرات البحث في استمارة الاستبيان

المتغير	الأبعاد	التسلسل	العدد
المستقل	العصف الذهني	1-9	9
التابع	وظيفة التدقيق الداخلي	10-18	9

المصدر: الجدول من إعداد الباحثين.

2/3. مجتمع وعينة الدراسة

تمثل مجتمع الدراسة بالمدققين الداخليين العاملين في الشركات المحلية (صناعية ومالية وخدمية وتجارية) داخل إقليم كردستان، نظراً لكونهم الأكثر إدراكاً بأهمية التقنيات المستحدثة التي تدعم عمليات وانشطة التدقيق، وقد تم توزيع 200 استمارة استبيان لتمثل عينة البحث من المحللين، وقد تم استرجاع البعض منها وكان الصالح منها للتحليل 138 استمارة فقط.

3.3. صدق وثبات الاستبيان

تم قياس صدق الاستبيان من خلال الجذر التربيعي لمعامل الاتساق الفا كرونباخ، حيث بلغ 91,71%، في حين تم قياس ثبات استمارة الاستبيان باعتماد الاتساق الداخلي ضمن قيمة الفا كرونباخ والبالغة 84.12%، وهي نسبة مقبولة نسبياً، حيث أن الحد الأدنى لنسبة الثبات ضمن هذه القيمة هي 60%، والقيمة المحسوبة هي أعلى من هذا الحد.

4.3. التحليل الإحصائي الوصفي ووصف المتغيرات

تم تقسيم استمارة الاستبيان المستخدمة في البحث إلى قسمين، تضمن القسم الأول المعلومات العامة (المعلومات الديموغرافية) والقسم الثاني لقياس متغيرات البحث الأساسية، والجدول (2) التالي يوضح التوزيع الخاص بالمعلومات العامة وكما يلي:

الجدول (2): توزيع مفردات العينة وفقاً للمتغيرات الديموغرافية

النسبة %	العدد	الفئة
20.2	28	ما قبل البكالوريوس
79.8	111	البكالوريوس
0	0	الماجستير
0	0	دكتوراه
0	0	أقل من سنة
29.7	41	1-5 سنوات
52.9	73	6-10 سنوات
17.4	24	11 سنة فأكثر
34	47	محاسبة
15.3	21	إدارة أعمال
24.6	34	اقتصاد
0	0	علوم مالية
26.1	36	أخرى

المصدر: الجدول من إعداد الباحثين بالاعتماد على نتائج التحليل الإحصائي.

ويتضح من الجدول (2) أنه من حيث التحصيل والمؤهل العلمي فقد بلغ عدد المستقصى منهم الذين يحملون مؤهل البكالوريوس كحد أدنى (111) مفردة بنسبة تقارب 79% من إجمالي حجم العينة (N=138)، وهي تعد نسبة مناسبة من حيث المؤهل العلمي للأفراد عينة البحث، أما من حيث عدد سنوات الخبرة، فقد بلغ عدد المستقصى منهم الذين كانت سنوات خبرتهم أكثر من ست سنوات (97) مفردة بنسبة تقارب 81%، في حين لم يكون هناك أي مفردة نقل خبرتهم عن سنة، مما يدل على وجود مستوى جيد للخبرة في الحكم. أما من حيث التخصص، فقد بلغ عدد المستقصى منهم الذين هم ضمن التخصصات الإدارية والاقتصادية، (102) مفردة بنسبة 74% تقريباً من إجمالي حجم العينة، وهذه النسب تعد ملائمة من حيث الخبرة ومستوى التحصيل والمؤهل العمي والتخصص. وقد تم تشخيص آراء عينة البحث ومواقفهم حول الأهمية النسبية لمتغيرات البحث، باستخدام البرنامج الإحصائي (SPSS) للحصول على الأوساط الحسابية والانحرافات المعيارية، والأهمية النسبية، كما هو مبين في الجدول (3) الآتي:

الجدول (3): وصف متغيرات البحث

المتغيرات	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الأهمية النسبية %
المتغير المستقل: العصف الذهني	4.6658	0.21142	93.32
المتغير التابع: وظيفة التدقيق الداخلي	4.6456	0.45209	92.91

المصدر: الجدول من إعداد الباحثين، بالاعتماد على نتائج التحليل الإحصائي.

يبين الجدول (3) قيم الأوساط الحسابية والانحراف المعياري والأهمية النسبية للمتغيرات على مستوى عينة الأفراد المستقصى منهم، حيث كانت قيم الأوساط الحسابية ما بين (4.64-4.66)، وهي تمثل توافق كبير لهذه المتغيرات بانحراف معياري مقبول يتراوح بين (0,21-0,45)، في حين بلغت أعلى أهمية نسبية ما بين المتغيرات (93%) وهي للعصف الذهني، أما أدنى أهمية نسبية فبلغت (92%) وهي لوظيفة التدقيق الداخلي، وهذا يؤكد أن أغلب العينة كانت اجابتهما ما بين موافق تماماً وموافق.

5.3. اختبار الفرضيات

قبل البدء باختبار فرضيات البحث، تم إجراء اختبار أولي للتوزيع الطبيعي لكافة متغيرات البحث، للوقوف على مدى صلاحيتها لإجراء الاختبارات المعلمية عليها، من حيث التباين والارتباط والتأثير، وقد تم اعتماد معامل الالتواء (Skewness) لهذا الغرض، ومن المعلوم أن البيانات تقترب من التوزيع الطبيعي فيما إذا كان معامل الالتواء بين المدى (1 إلى سالب 1)، ومن نتائج الجدول (4) يتبين أن هذا المعامل مطابق للمدى السابق ولجميع المتغيرات، بمعنى أنه لا توجد مشكلة حقيقية في عملية قياس الارتباط فيما بينها.

الجدول (6): قيم معامل الالتواء لقياس التوزيع الطبيعي

معامل الالتواء	المتغير
0.570	المتغير المستقل: العصف الذهني
-0.239	المتغير التابع: وظيفة التدقيق الداخلي:

المصدر: الجدول من إعداد الباحثين بالاعتماد على نتائج التحليل الإحصائي.

وانطلاقاً من نقطة التحقق بوجود توزيع طبيعي للمتغيرات التي تم تناولها في البحث، سيتم اختبار فرضيات البحث.

1.5/3. اختبار فرضيات علاقات الارتباط

تم صياغة فرضية لعلاقات الارتباط بين جلسات العصف الذهني ووظيفة التدقيق الداخلي، كما يلي:
الفرضية الفرعية الأولى: هناك علاقة ذات دلالة إحصائية بين جلسات العصف الذهني وكفاءة وفاعلية وظيفة التدقيق الداخلي. ويمكن إظهار الارتباط ما بين هاذين المتغيرين من خلال الجدول (7) التالي:

الجدول (7): الارتباط بين جلسات العصف الذهني ووظيفة التدقيق الداخلي

وظيفة تدقيق داخلي	عصف ذهني	عصف ذهني
	1	عصف ذهني
1	0.895	وظيفة تدقيق داخلي

المصدر: الجدول من إعداد الباحثين بالاعتماد على نتائج التحليل الإحصائي.

** : وتعني أن الارتباط دال معنوياً عند (0.01) * : وتعني أن الارتباط دال معنوياً عند (0.05)
من الجدول (7) نلاحظ وجود مستوى دلالة إحصائية بين متغيري البحث، ما يؤكد قبول الفرضية الفرعية الأولى للبحث.

2.5/3. اختبار فرضيات التأثير

ضمن هذا المحور تم صياغة الفرضية الفرعية الآتية:
الفرضية الفرعية الثانية: هناك تأثير ذو دلالة إحصائية لجلسات العصف الذهني في كفاءة وفاعلية وظيفة التدقيق الداخلي.

وللتحقق من هذه الفرضية تم قياس أثر جلسات العصف الذهني، عبر تقدير معادلة الانحدار الخطي البسيط لذلك الأثر، والموضحة في الجدول (8) الآتي:

الجدول (8): تأثير جلسات العصف الذهني

الدلالة المعنوية		قيمة (F)	Adjusted R ²	R ²	R
0,000		593.879	0.800	0.802	0.895
مستوى الدلالة	الدلالة المعنوية	قيمة الحد الثابت (T)	معامل الانحدار ((β))	المتغير المستقل	
0,01	0,000	24.370	0.895	العصف الذهني	

المصدر: الجدول من إعداد الباحثين بالاعتماد على نتائج التحليل الإحصائي.

ويتضح من الجدول أعلاه ما يلي:

1. ثبوت معنوية نموذج الانحدار، حيث بلغت قيمة (F) = (593.879)، وهي معنوية عند مستوى المعنوية (0,01).
 2. ثبوت معنوية معاملات انحدار جلسات العصف الذهني والحد الثابت، حيث بلغت قيمة (T) (24.370) عند مستوى معنوية (0,01).
 3. ثبوت معنوية تأثير العصف الذهني في كفاءة وفاعلية ووظيفة التدقيق الداخلي عند مستوى معنوية (0,01)، حيث بلغت قيمة معامل الانحدار (β) = (0,895).
 4. بلغت قيمة معامل التحديد ((R²) = (0,802)، مما يدل على أن جلسات العصف الذهني تفسر ما نسبته 80,2% من التغيرات التي تحدث في كفاءة وفاعلية ووظيفة التدقيق الداخلي. وهذه النتائج تؤكد صحة الفرضية الفرعية الثانية للبحث.
- ونظراً لقبول الفرضية الفرعية الأولى والثانية للبحث، يمكن قبول الفرضية الرئيسية التي مفادها: أن جلسات العصف الذهني التي تقام من قبل المدققين الداخليين في شركات الاعمال تدعم وبشكل فعال وظيفة التدقيق الداخلي في الشركة.

النتائج والتوصيات

بناءً على الإطار النظري للبحث ونتائج التحليل الإحصائي توصل الباحثين إلى مجموعة من النتائج والتوصيات.

أولاً: النتائج

من خلال ما تم تناوله في هذا البحث توصل الباحثين إلى النتائج التالية:

1. أن العصف الذهني بصفة عامة أحد أساليب حل المشكلات بطريقة إبداعية للحصول على أكبر عدد من الأفكار من مجموعة من الأشخاص وفقاً لمبادئ وقواعد معينة. أما العصف الذهني المتعلق بوظيفة التدقيق فهو عبارة عن جلسات مناقشة مفتوحة وحررة فيما بين أعضاء فريق التدقيق يبحثون فيها إمكانية تعرض القوائم المالية للشركات للتحريفات الجوهرية الناتجة عن الغش سواء كانت تقارير مالية احتيالية أم اختلاس الأصول، بالإضافة إلى تصور الطريقة التي يمكن أن تتم بها وكذلك كيفية إخفائها، وذلك قبل البدء في عملية التدقيق. ومن خلال تلك الجلسات يتبادل أعضاء الفريق الأكثر خبرة مع الأعضاء لأقل خبرة أفكارهم حول كيفية ارتكاب الغش وإخفائه هذا فضلاً عن إمكانية الاستعانة ببعض المخصصين إذا لزم الأمر وذلك بهدف تبادل الأفكار والخبرات إثارة التساؤلات حول كيفية ارتكاب الغش وإخفائه.
2. يتميز أسلوب العصف الذهني الإلكتروني بإمكانية عقد جلسات العصف الذهني دون التقيد بالموقع الجغرافي لأعضاء الفريق، ولكن يتمثل أهم عيوبه في ارتفاع تكلفته تطبيقه مقارنة بالأساليب الأخرى للعصف الذهني.

3. تدعم جلسات العصف الذهني أنشطة وإجراءات وظيفية التدقيق الداخلي، وتحسن من كفاءتها وفعاليتها إذا ما تم اعتمادها من قبل المدققين الداخليين في الشركات المحلية في إقليم كردستان.
4. هناك انفتاح وتقبل من قبل المدققين الداخليين في إقليم كردستان لاعتماد التقنيات الحديثة في التدقيق ومنها جلسات العصف الذهني.

ثانياً. التوصيات

1. لا بد من أن يكون المدققين الداخليين على علم ودراية بكيفية حدوث الغش والاحتيال، وهذا بالإضافة إلى مؤشرات الدالة على الغش والاحتيال، وذلك حتى يتمكن فريق التدقيق الداخلي من تطوير تقنيات التدقيق لديه التي تساعده على اكتشاف الغش عند حدوثه، هذا إلى جانب ضرورة أن يكون المدقق الداخلي على بيئة من الأنواع المختلفة من ضوابط مكافحة أنواع الغش والاحتيال المتعددة، والتي يجب أن تتوفر في الشركة لتعزيز الرقابة الداخلية على التقارير المالية للشركات.
2. يفضل استخدام تقنية العصف الذهني بشكل واسع سواء من قبل المدققين الداخليين أو حتى من قبل مكاتب التدقيق الخارجيين نظراً للمزايا التي يتم اكتسابها من هذه التقنية.
3. ضرورة العمل الجدي المتناوب والمستمر عند اجراء جلسات العصف الذهني لأعضاء فريق التدقيق الداخلي لكي تؤدي هذه الجلسات غايتها في تحسين قدرة فريق التدقيق الداخلي على الحد من الغش في القوائم المالية.
4. يمكن اجراء دراسات لموضوع العصف الذهني ووظيف التدقيق الداخلي عبر المقارنة بين القطاعات المختلفة للشركات، أو عبر اجراء دراسة حالة عوضاً عن استمارة الاستبيان.

المصادر

1. أحمد، أسماء أحمد محمد، (2017)، "دور جلسات العصف الذهني في تدعيم قدرة المراجعة الداخلية على الحد من الغش والقوائم المالية-دراسة ميدانية، رسالة ماجستير في المحاسبة، كلية البنات الإسلامية بأسبوط، جامعة الأزهر.
2. رشيد، ناظم حسن؛ السقا، زياد هاشم، (2015)، أثر استخدام العصف الذهني في دعم كشف الاحتيال عند تدقيق القوائم المالية -دراسة لأراء عينة من مراقبي الحسابات في العراق، مجلة كلية بغداد للعلوم الاقتصادية، العدد 43.
3. مصطفى، محمود حسين، (2012)، قياس تأثير جلسات العصف الذهني على تدعيم استجابة المراجع لمخاطر الغش -دراسة تجريبية، رسالة ماجستير في المحاسبة، كلية التجارة، جامعة عين شمس.
4. يعقوب، فيحاء عبدالله، (2006)، التدقيق الداخلي ودوره في التحكم المؤسسي دراسة تطبيقية على المصارف العراقية الخاصة، رسالة دكتوراه في المحاسبة، كلية الإدارة والاقتصاد، جامعة المستنصرية.
5. التميمي، هادي، (2006)، مدخل الى التدقيق من الناحية النظرية والعملية، الطبعة الثالثة دار وائل للنشر، عمان.
6. جمعة، احمد حلمي، (2000)، المدخل الحديث للتدقيق الحسابات الطبعة الاولى، دار صفاء للنشر والتوزيع، عمان.

ملحق

م/استمارة استبيان

تحية طيبة:

تمثل هذه الاستمارة جزء من مشروع بحث بعنوان:

أهمية العصف الذهني في دعم وظيفة التدقيق الداخلي (دراسة استطلاعية لأراء عدد من المدققين الداخليين في إقليم كردستان)

يرجى تفضلكم مشكورين باختيار واحدة من الإجابات التي ترونها مناسبة لكل عبارة بوضع علامة (✓) في الحقل المخصص، علماً أن المعلومات هي لأغراض البحث العلمي فحسب.
أملين تعاونكم ومساعدتكم لي، في الإجابة عن مفرداتها بموضوعية.

الباحث

القسم الأول: معلومات عامة

1. التحصيل العلمي:

أ. ما قبل البكالوريوس ب. بكالوريوس

ج. ماجستير د. دكتوراه

2. الخبرة:

أ. أقل من سنة ب. 1-5 سنوات

ج. 6-10 سنة د. 11 سنة فأكثر

3. التخصص:

أ. محاسبة ب. إدارة أعمال

ج. اقتصاد د. علوم مالية

هـ. أخرى

القسم الثاني: قياس المتغيرات

ت	الفقرات	موافق تماماً	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق تماماً
	المتغير المستقل: العصف الذهني					
1	تدعم جلسات العصف الذهني الثقة بين أعضاء الفريق					
2	يتم إنتاج العديد من الأفكار عبر جلسات العصف الذهني					
3	تتيح جلسات العصف الذهني نوع من التعلم ونقل الخبرة بين أعضاء الفريق					
4	تتمى جلسات العصف الذهني روح الابداع لدى الفريق					
5	تعددية الأفكار التي تنتجها جلسات العصف الذهني تدعم تعددية البدائل لحل المشكلة					
6	مشاركة الأفكار التي تنتجها جلسات العصف الذهني تدعم نوعية الفكرة النهائية وتصقلها وتضعها بالاتجاه الصحيح					
7	تدعم جلسات العصف الذهني إجراءات تخطيط عملية التدقيق					
8	تدعم جلسات العصف الذهني إجراءات تنفيذ عملية التدقيق					
9	تدعم جلسات العصف الذهني إجراءات التقرير عن عملية التدقيق					
	المتغير التابع: وظيفة التدقيق الداخلي					
10	وجود نظام رقابي جيد.					
11	مساعدة الإدارة العليا بالأشراف على تنفيذ إجراءات الرقابة الداخلية في الشركة.					
12	القدرة على اعطاء تأكيد حول فعالية النظام الرقابي في الشركة.					
13	تقديم الاستشارة والنصح في الامور المالية وغير المالية للإدارة او المجلس بما يحقق الفائدة للشركة .					
14	اضافة قيمة للشركة وتحسين عملياتها					
15	تزويد الشركة بالحلول للمشاكل التي تواجهها في مختلف المجالات.					
16	وجود الخبرة الكافية والقدرة على تحديد وتقويم ومراقبة المخاطر بكفاءة وفاعلية.					
17	له دور استشاري في تقويم وتحليل وتنفيذ منهجيات ادارة المخاطر والرقابة عليها في الشركة المالية الخاصة.					
18	تحديد نواحي القصور والنواقص في النظام الرقابي في الشركات المساهمة.					