

دور العصف الذهني في كشف التحريفات الجوهرية /دراسة ميدانية/

طالب الماجستير: زين العابدين عبد الحميد عبد الحميد

قسم المحاسبة - كلية الاقتصاد - جامعة دمشق

إشراف: الأستاذ الدكتور حسين أحمد دحدوح

الملخص باللغة العربية

يهدف هذا البحث للتعرف على دور استخدام العصف الذهني من قبل المدققين في كشف التحريفات الجوهرية الواردة ضمن القوائم المالية والناجمة عن الخطأ أو الاحتيال والتي قد لا يتم اكتشافها والإبلاغ عنها عند استخدام الأساليب التقليدية المتبعة في عملية التدقيق. وهو بحث ميداني اعتمد على الاستبانة أداة للدراسة في مجتمع الدراسة المكون من جميع المدققين في مكاتب التدقيق المعتمدة من هيئة الأوراق والأسواق المالية السورية لعام 2022 والبالغ عددها (16) مكتباً، وكان الأعضاء المتجاوبون (48) مدقق حسابات من أصل (54) ممن يعملون في المكاتب المذكورة. وتوصل هذا البحث إلى مجموعة من النتائج أهمها: يسهم استخدام العصف الذهني من قبل أعضاء فريق التدقيق بما يوفره من تبادل للأفكار والخبرات في كشف التحريفات الجوهرية الواردة ضمن القوائم المالية بشكل أكبر والناجمة عن الخطأ في تطبيق السياسات المحاسبية والمعايير المهنية، كما يساعد بتوفير عقلية مشككة لدى المدققين تجعلهم يمارسون المزيد من العناية المهنية ومن ثم تساعدهم في تحديد الحسابات الأكثر عرضة لحدوث الاحتيال وكيفية القيام به والتي قد لا يتم اكتشافها باستخدام أدوات التدقيق الاعتيادية، بحيث يسهم في تحديد الدوافع والفرص والتبريرات لحدوث الاحتيال بشكل أكثر دقة.

الكلمات المفتاحية: (العصف الذهني - التحريفات الجوهرية - الشك المهني - مدقق

الحسابات - جودة التدقيق).

The Role of Brainstorming in Detecting

Material Misstatements

/A Field Study/

Abstract

This research aims to identify the role of the use of brainstorming by auditors in detecting material misstatements within the financial statements resulting from error or fraud, which may not be detected and reported when using the traditional methods used in the audit process. It is a field research that relied on a questionnaire as a tool for study in the study community consisting of all auditors in the audit offices approved by the Syrian Securities and Financial Markets Authority for the year 2022, which number (16) offices, and the responding members were (48) auditors out of (54) who work in mentioned offices.

This research reached a set of results, the most important of which are: the use of brainstorming by members of the audit team, which provides an exchange of ideas and experiences, contributes to revealing the material misstatements contained within the financial statements more, resulting from the error in the application of accounting policies and professional standards, and helps provide a skeptical mindset among auditors make them exercise more professional care and thus help them identify the accounts that are most vulnerable to fraud and how to do it, which may not be discovered using the usual audit tools, so that it contributes to identifying the motives, opportunities and justifications for the occurrence of fraud more accurately.

Key words: (Brainstorming- Material Misstatements - Professional skepticism- Auditor - Audit Quality)

1- مقدمة:

تستمد مهنة تدقيق الحسابات أهميتها من الدور الذي تؤديه في إضفاء الثقة والمصداقية على البيانات الواردة في القوائم المالية والتأكيد على أنها خالية من التحريفات الجوهرية ومعدة وفق المعايير الدولية وتعبّر بدقة عن الوضع المالي للشركة، وهذا الدور يمكن مستخدمي هذه القوائم من رسم سياساتهم الاستثمارية واتخاذ القرارات المناسبة. ولكن بعد ظهور الأزمات المالية العالمية وانهيار كبرى الشركات زادت المسؤولية الملقاة على مهنة التدقيق وكثرت الأسئلة عن دور مدقق الحسابات في كشف التحريفات الجوهرية وعلت الأصوات المطالبة بتحميل مدقق الحسابات مسؤولية أكبر، ولاسيما مع ازدياد حالات الاحتيال والخطأ في القوائم المالية فكانت الحاجة لبذل جهد إضافي واستخدام أساليب حديثة ثبت استخدامها في مجالات أخرى لتحسين عملية التدقيق ومن هذه الأساليب أسلوب العصف الذهني.

2- مشكلة البحث:

نظراً لزيادة ظهور التحريفات الجوهرية في التقارير المالية والناجمة عن الأخطاء التي قد تحدث بشكل غير مقصود من خلال تطبيق بعض السياسات المحاسبية أو نقص الإفصاح عن معلومات غير مالية والتي قد يغفلها معدي التقارير المالية ولكنها تؤثر في قرارات المستخدمين، أو الناجمة عن الاحتيال الذي يُمارس بأشكال متنوعة ومختلفة نتيجة استغلال ثغرات معينة ولاسيما مع ظهور أساليب جديدة ومخفية لا يمكن الكشف عنها باستخدام الأساليب التقليدية المتبعة في عملية التدقيق بشكل كامل. فكان لا بد من جهد إضافي وعناية مهنية أكثر من قبل المدققين والبحث عن إمكانية استخدام أساليب علمية حديثة ومتطورة بالإضافة لإجراءاتهم الاعتيادية من أجل كشف التحريفات الجوهرية وبناءً عليه، يمكن طرح مشكلة البحث من خلال التساؤل الرئيسي الآتي:

هل يساهم العصف الذهني من قبل المدققين في كشف التحريفات الجوهرية خلال عملية التدقيق؟ ويتفرع هذا السؤال إلى السؤالين الفرعيين الآتيين:

أ- هل يساهم العصف الذهني من قبل المدققين في كشف التحريفات الجوهرية الناتجة عن الخطأ خلال عملية التدقيق؟

ب- هل يساهم العصف الذهني من قبل المدققين في كشف التحريفات الجوهرية الناتجة عن الاحتيال خلال عملية التدقيق؟

3- أهمية البحث:

تتمثل أهمية هذا البحث في جانبين: إذ يمثّل الجانب الأول القسم النظري والذي يوضح مفهوم العصف الذهني وقواعده وأهميته والدور الذي يؤديه عند استخدامه من قبل فريق التدقيق خلال مراحل تدقيق البيانات المالية للشركات في كشف التحريفات الجوهرية التي تنتج عن الأخطاء المحاسبية أو الناتجة عن الاحتيال والتي قد لا يمكن كشفها والإبلاغ عنها عند استخدام الأساليب التقليدية المتبعة في عملية التدقيق. وذلك لما يوفره هذا الأسلوب من أفكار جديدة وإبداعية تساعد المدققين في الحصول على أدلة تدقيق كافية للتعرف على مخاطر التحريفات الجوهرية وأماكنها بشكل أكبر وتحديد المسؤولين عنها ومن ثم تحسين عملية التدقيق. في حين يمثّل الجانب الثاني الدراسة الميدانية وذلك لكون إضافة استخدام أساليب علمية ومتطورة في مجال التدقيق والتي من شأنها أن تعزز من الأداء المهني للمدققين في زيادة التأكيد على خلو القوائم من التحريفات الجوهرية أمر مهم ويلقى اهتمام من مكاتب وشركات التدقيق لإمكانية تطبيقها والاستفادة منها.

4- أهداف البحث:

يسعى هذا البحث للتعرف على دور استخدام العصف الذهني خلال عملية تدقيق البيانات المالية للشركات لدى مكاتب التدقيق في سوريا في كشف التحريفات الجوهرية والتعرف عليها وتحديد أماكنها والأشخاص المسؤولين عنها، لذا يمكن تلخيص أهداف هذا البحث من خلال:

1- التعرف على مفهوم العصف الذهني وقواعده وطريقة استخدام جلساته، وأهميتها.

2- بيان مساهمة العصف الذهني في كشف التحريفات الجوهرية ويتفرع من هذا الهدف هدفين فرعيين:

أ- بيان مساهمة العصف الذهني في كشف التحريفات الجوهرية الناتجة عن الخطأ.

ب- بيان مساهمة العصف الذهني في كشف التحريفات الجوهرية الناتجة عن الاحتيال.

5- فروض البحث:

يساهم العصف الذهني في كشف التحريفات الجوهرية التي تحتويها القوائم المالية. ويتفرع منه فرضين:

أ- يساهم العصف الذهني في كشف التحريفات الجوهرية الناتجة عن الخطأ.

ب- يساهم العصف الذهني في كشف التحريفات الجوهرية الناتجة عن الاحتيال.

6- منهجية البحث:

يقوم هذا البحث على المنهج الوصفي التحليلي، من خلال الرجوع إلى الدراسات السابقة والأبحاث العلمية والرسائل الجامعية والدوريات والكتب ذات الصلة بموضوع البحث ومن ثم تصميم استبيان لدراسة آراء عينة من مدققي الحسابات المعتمدين من هيئة الأوراق والأسواق المالية السورية في عام 2022 وهي الأساليب الإحصائية التي سيتم استخدامها.

7- تعريفات مصطلحات البحث:

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

■ **التحريفات الجوهرية:** إن التحريفات الجوهرية التي يمكن أن تتضمنها القوائم المالية تكون ناتجة إما عن الخطأ (تحريف غير متعمد) أو ناتجة عن الاحتيال (تحريف متعمد)، ويتم التمييز بين الخطأ والاحتيال على أساس

القصد والعمد "Intentional" فالأخطاء تشير إلى التحريف أو التصرفات غير المقصودة، أما الاحتيال فهو يشير إلى التصرف العمدي المقصود (ISA 240 ,2020,Par3.p.128).

▪ **الشك المهني:** اتجاه أو موقف يتطلب من المدقق العقلية المتسائلة والتقييم الانتقادي لأدلة التدقيق، بحيث يطلب الاستفسار المستمر عما إذا كانت المعلومات وأدلة التدقيق التي تم الحصول عليها تشير إلى إمكانية وجود تحريف جوهري ناتج عن الاحتيال أو الخطأ (ISA 200,2020,Par13.p:62)

▪ **مدقق الحسابات:** هو الشخص أو الأشخاص الذين يؤدون عملية التدقيق، أو هو عادة الشريك المسؤول عن الارتباط أو أحد أعضاء فريق الارتباط الآخرين أو المكتب حسب مقتضى الحال (IFAC,2020,P:61).

▪ **جودة التدقيق:** يُقصد بها العناصر الأساسية التي تخلق بيئة تزيد إلى أقصى حد ممكن من ترجيح إجراء عمليات تدقيق عالية الجودة بصورة منسقة، من خلال تبني المدقق رأياً في القوائم المالية للتعامل بناءً على حصوله على ما يكفي من أدلة التدقيق المناسبة حول فيما إذا كانت هذه القوائم خالية من التحريفات الجوهرية وأن يستطيع المدقق أن يعدّ تقريراً بذلك وفق النتائج التي توصل إليها (IFAC,2020,P:1168).

8- الدراسات السابقة:

8-1- دراسة (الكعبي والعاني, 2020) بعنوان "تأثير العصف الذهني في جودة التدقيق وانعكاسه على اكتشاف مخاطر الاحتيال"[7]

هدفت هذه الدراسة إلى بيان تأثير العصف الذهني كمفهوم معاصر في اكتشاف مخاطر الاحتيال، فضلاً عن دوره في تحسين جودة التدقيق في شركات ومكاتب التدقيق العراقية. وهي ميدانية اعتمدت على الاستبانة كأداة للدراسة حيث تكون مجتمع الدراسة من مدققي الحسابات، أما عينة الدراسة فكانت عبارة عن (112) مدققاً".

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

8-2- دراسة (McAllister et. al., 2020) بعنوان: "تكوين مجموعة العصف

الذهني للاحتيال: القوة المقنعة للأقلية المشككة" [23]

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

هدفت هذه الدراسة لمعرفة أثار الشك المهني للمدققين على أداء العصف الذهني للاحتيال، وهي ميدانية اعتمدت على الاستبانة كأداة للدراسة حيث تكون مجتمع الدراسة من طلاب المحاسبة المتخرجين في دورات تدقيق متقدمة وبلغت العينة (162) طالباً تم توزيعهم على ثلاث مجموعات تضمنت كل مجموعة (54) طالب.

وتوصلت الدراسة إلى أن المجموعات التي تحتوي أقلية من الأفراد المشككين ذوي السمات العالية تقّيم مخاطر الاحتيال بشكل أعلى من المجموعات الضابطة والتي لا تحتوي أفراد مشككين وذوي سمات عالية وذلك لأن هؤلاء الأقلية المشككة يفكرون في المزيد من الأفكار المتعلقة بالاحتيال، وإن تكوين مجموعات من المدققين المشككين ذوي السمات العالية يؤثر بالنتيجة على أداء العصف الذهني، والذي بدوره يمكن أن يؤثر على قرارات وأحكام المدققين اللاحقة وتحسين عملية التدقيق.

8-3- دراسة (Janssen et. al., 2020) بعنوان "سمات الشك المهني

وجودة العصف الذهني للاحتيال" [22]

"Professional Skepticism Traits and Fraud Brainstorming Quality"

هدفت هذه الدراسة لمعرفة فيما إذا كان الشك المهني الذي يمارسه أعضاء فريق التدقيق خلال تدقيق البيانات المالية هو محرك للوصول إلى جودة العصف الذهني للاحتيال، وهي ميدانية اعتمدت على الاستبانة كأداة للدراسة

حيث تكون مجتمع الدراسة من خمسة مكاتب تدقيق في هولندا، أما عينة الدراسة فكانت عبارة عن (125) مدقق حسابات يعملون في المكاتب المذكورة.

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

من خلال عرض ومناقشة الدراسات السابقة يمكن وضع الملاحظات التالية :

إن جميع الدراسات السابقة تحدثت عن أهمية استخدام العصف الذهني كأسلوب حديث ومساعد لفريق التدقيق في كشف حالات الاحتيال الواردة في القوائم المالية فقط ومعرفة دوافعها، والمساهمة في توليد أكبر عدد من الأفكار بين أعضاء الفريق حول مخاطر الاحتيال وبالتالي زيادة كفاءة عملية التدقيق والتخفيض من مخاطرها.

إن هذا البحث لا يعتبر متفرد في موضوعه بل يأتي مكمل لما سبقه من الدراسات المذكورة سابقاً ولكنه يتميز عنهم جميعاً أنه سيعالج التحريفات الجوهرية التي يمكن أن تتضمنها القوائم المالية والناتجة عن الأخطاء المحاسبية والتحريفات الجوهرية الناتجة عن الاحتيال، وبالتالي التأكيد على عدالة القوائم المالية وإضفاء الثقة بشكل أكبر على بيانات التقارير المالية وذلك لمساعدة المستخدمين النهائيين في اتخاذ القرارات المناسبة.

9- الإطار النظري للبحث:

9-1- مفهوم وتعريف العصف الذهني:

يعد أليكس أزيورن (Osborn,A.F) المخترع لطريقة العصف الذهني في تنمية الفكر الإبداعي، فهو أول من استعمل هذا المصطلح في أواخر ثلاثينيات القرن العشرين في مجال الإعلانات حيث قام بوضع قواعده كرد فعل

منه لعدم رضاه عن الأسلوب التقليدي السائد آنذاك في المؤتمرات والذي كان يعقده عدد من الخبراء بحيث يدلي كل منهم بدلوه في تعاقب أو تناوب، مع إتاحة الفرصة للمناقشة في نهاية الجلسة وذلك لما كُشف عن هذا الأسلوب التقليدي من قصور في التوصل إلى حل كثير من المشكلات الصعبة أو المعقدة (السويدان والعدلوني، 2004، ص98). [3]

ويُعرّف العصف الذهني على أنه:

"أحد أساليب المناقشة الذي يشجع بمقتضاه أفراد المجموعة على توليد أكبر عدد ممكن من الأفكار المتنوعة والمبتكرة بشكل عفوي تلقائي حر وفي مناخ مفتوح غير نقدي لا يحد من إطلاق هذه الأفكار التي تمثل حلولاً للمشكلة ومن ثم اختيار المناسب منها" (Son, 2001, p757). [16]. أو أنه:

"أسلوب يقوم على أساس تقديم الموضوع في صورة مشكلات تسمح للمشاركين بالتفكير الجماعي لإنتاج وتوليد أكبر عدد ممكن من الأفكار أو الحلول التي تدور بأذهانهم مع إرجاء النقد أو التقييم إلى بعد الوقت المحدد لتناول المشكلة" (Osborn, 2001, p152). [15].

9-2- أهمية العصف الذهني

تكمن أهمية العصف الذهني عند Son (2001) بأنه يعمل على إلغاء الحواجز التي تقف في وجه القدرة الخلاقة والتي تفتح الأبواب لجهد الفرد المبدع وإعطاء مجموعات من البدائل المناسبة لحل مشكلة ما، ويساهم في إشعار المتعلمين بذاتهم، ويسرع الوصول إلى حل المشكلة، كما أنه سهل التطبيق فلا يحتاج إلى تدريب طويل من قبل مستخدميه، وهو اقتصادي ومبهج، وينمي عادة التفكير المفيدة والثقة بالنفس من خلال طرح الفرد آراءه بحرية دون خوف من نقد الآخرين.

كما تناولت دراسة Litcanu, et. al. (2015, p388) [12] استخدام

العصف الذهني والأهمية الكبيرة التي يوفرها لمستخدميه كونه وسيلة سهلة وسريعة للحصول على أفكار وحلول للمشاكل، وانخفاض تكاليفه مقابل الفائدة المرجوة منه، كما يمكن تطبيقه في مجالات واسعة في الحياة العملية وليس في

جانبا واحدا. ويلعب دوراً مهماً في تحفيز الأفكار وخلق بيئة من التعاون والتحفيز لتبادل الأفكار وإنتاجها، وتطوير الإبداع لدى الأفراد وزيادة الثقة لديهم، والتعزيز من مقدرة الأفراد في العمل من خلال مجموعات.

ويرى الباحث أن استخدام العصف الذهني وتنظيم جلساته في هذا الوقت له أهمية كبيرة لإيجاد حلول للمشاكل والعقبات التي تواجه الإنسان، فالتفكير الجماعي حول فكرة أو مشكلة معينة يولد لدينا كمية كبيرة من الحلول الإبداعية ممزوجة بتجربة وخبرة جميع الأعضاء من خلال الإحاطة بكافة جوانب المشكلة وأبعادها وبشكل أكثر بكثير مما يولده التفكير من قبل شخص واحد. وتبرز أهميته في المشاكل المتشعبة ذات الأثر الكبير والمتداخلة مع جوانب أخرى الأمر الذي يحتم علينا إيجاد أفضل الحلول وأكثرها جودة والمتمثلة بالسرعة والكفاءة والملائمة والموضوعية بعد دراسة كافة أبعاد المشكلة وليس فقط إيجاد أي حل وهذا ما يوفره العصف الذهني بكونه أسلوب عصري، منظم وشامل ويمكن تطبيقه في كافة المجالات ولكونه سهل الاستخدام ويوفر الوقت والجهد والوصول إلى حلول إبداعية وجديدة.

9-3- أسس وقواعد العصف الذهني:

لقد وضع أزيورن مبدئين أساسيين للعصف الذهني تتفرع منها أربع قواعد رئيسية وهذا ما أكد عليه كل من (سالم عبد، 2013، ص435 [5]؛ محمود صالح، 2019، ص ص36-37 [9]؛ [13] [Litchfield,2008,p650]) :

1- تأجيل الحكم على قيمة الأفكار (إرجاء التقييم) : وهذا الأسلوب يجعل الأفكار أكثر تدفقاً وسيولة لأن الحكم السريع على الأفكار يحدد عملية تدفقها وسيولتها، وهنا يتم التأكيد على أهمية تأجيل الحكم على الأفكار المنبثقة من الأعضاء المشاركين بجلسة العصف الذهني وذلك في صالح تلقائية الأفكار وبناءها، فإحساس الفرد بأن أفكاره ستكون موضعاً للنقد والرقابة منذ ظهورها يكون عاملاً كافياً لوقف إصدار أية أفكار أخرى.

2- كم الأفكار يولد ويزيد النوعية (الكم قبل الكيف) : يجب التركيز على توليد أكبر قدر من الأفكار مهما تكن جودتها, حيث أنه كلما زادت الأفكار المطروحة زاد احتمال إنتاج أفكار إبداعية خلاقة, وهذه القاعدة ترى أن الأفكار مرتبة في شكل هرمي وأن أكثر الأفكار احتمالاً للظهور والصدور في البداية هي الأفكار العادية والشائعة والمألوفة, وبالتالي تساعد في التوصل إلى أفكار غير عادية وأصلية.

والقواعد الرئيسية للعصف الذهني هي:

- 1- النقد مستبعد أثناء جلسات العصف الذهني.
- 2- دورة العجلة للتفكير بحرية والترحيب بكل الأفكار.
- 3- الكم مطلوب لتوليد أكبر عدد من الأفكار.
- 4- المزج والتحسين مستحبان وتعميق أفكار الآخرين وتطويرها من خلال إثارة الحماس لإضافة أفكار جديدة.

وبناء عليه يمكن القول أن التطبيق الجيد لجلسة العصف الذهني يتحدد من خلال خمس قواعد تتمثل: بعدم قيام أي عضو مشارك بانتقاد الأفكار المطروحة سواء تم طرحها من الآخرين أو من العضو نفسه, والحرية التامة في طرح الأفكار بعيداً عن القيود الوظيفية بين المشاركين, وطرح أكبر كمية من الأفكار بغض النظر عن نوعيتها وجودتها, وكتابة كل الأفكار المطروحة لضمان عدم ضياعها, وتأجيل تقييمها لحين الانتهاء من عملية طرح الأفكار, فالهدف من الجلسة هو إزالة الخوف والرهبة بين المشاركين و طرح أكبر كمية من الأفكار للوصول إلى أفضلها وأكثرها إبداعاً.

9-4- دور العصف الذهني في كشف التحريفات الجوهرية:

إن التحريفات الجوهرية التي يمكن أن تتضمنها القوائم المالية تكون ناتجة إما عن الخطأ (تحريف غير معتمد) أو ناتجة عن الاحتيال (تحريف معتمد), ويتم التمييز بين الأخطاء والاحتيال على أساس القصد والعمد "Intentional", فالأخطاء تشير إلى التحريف أو التصرفات غير المقصودة,

أما الاحتيال فهو يشير إلى التصرف العمدي المقصود
[19].(AICPA,2020,Par.5)

لقد أكد معيار التدقيق الدولي رقم (315) بأنه يجب على الشريك
المسؤول عن الارتباط بعملية التدقيق والأعضاء الآخرين الرئيسيين في فريق
التدقيق مناقشة قابلية تعرض البيانات الواردة في القوائم المالية للمنشأة لتحريف
جوهرى وتطبيق إطار تقديم البيانات المالية المنطبق على حقائق وظروف
المنشأة (IFAC,2020,ISA 315.Para.10). [20]

9-4-1- دور العصف الذهني في كشف الأخطاء المحاسبية :

أشار معيار التدقيق الدولي رقم(240) إلى أن مفهوم الخطأ يعني
وجود تحريفات غير مقصودة في القوائم المالية، وبأنه الأخطاء غير المتعمدة
التي لا ترتكب عمداً أو بناءً على تصميم سابق، وإنما تقع بسبب جهل أو عدم
دراية موظفي قسم المحاسبة بالمبادئ المحاسبية المتعارف عليها، أو بسبب
التقصير والإهمال في أداء أعمالهم، ومن ثم يمكن التعبير عنه بأنه عجز
السجلات المحاسبية عن الإفصاح عما حدث فعلاً بشكل غير متعمد، مع التنويه
أن الخطأ قد يوجد في أي نظام محاسبي وفي أي مرحلة من المراحل التي تمر
بها عملية إعداد القوائم المالية القاضي، دحدوح، وقريط (2014، صص 215-
216). [6]

قد تنشأ الأخطاء في البيانات المالية في ظل العوامل البيئية
والاقتصادية والسياسية التي تؤثر على القطاع مثل التغيرات التقنية وخصائص
نوعية العملاء ومتطلباتهم، أو بسبب طبيعة بيئة عمل ونوع وحجم الشركة (كعدد
المواقع والانتشار الجغرافي للعمليات الإنتاجية، أو تحدث بسبب تطبيق بعض
السياسات المحاسبية بشكل خاطئ عن طريق حسابات البيانات المالية بطريقة
الخطأ(الحسابات التي تتطلب تسويات في الفترات السابقة أو التي تتضمن زيادة
الأهمية النسبية لبعض البنود المحاسبية (حسانين،2018، ص ص38-
[14](Mohd-Nassir,2016, pp.62-65; [1]737

إن التواصل وتبادل الأفكار بين أعضاء فريق التدقيق باستخدامهم جلسات العصف الذهني في وقت مبكر، يساعد في كشف الأخطاء الواردة في القوائم المالية، كونها تكسب أعضاء فريق التدقيق فهماً جيداً للمعلومات الواردة ضمن القوائم المالية من خلال خبرتهم وتجاربهم مع الشركة في طريقة حدوث الأخطاء المحاسبية وأماكن تواجدها، ومن خلال إتباع عقلية متسائلة ومشككة عند إجراء التدقيق في كافة المراحل (سوياد، 2016، ص289). [2]

كما أن القدرة الهائلة التي تتميز بها جلسات العصف الذهني على توليد الأفكار الإبداعية، وكمية الحلول التي تولدها، وتتميزها بالسرعة وسهولة الاستخدام، وكونها منبراً لتبادل الخبرات والآراء، فهي تؤدي لتحسين أداء المدققين في كشف الأخطاء الواردة في القوائم المالية، وهذا ما دفع مكاتب التدقيق الكبرى إلى استخدام هذه التقنية المتطورة في الكشف عن التحريفات التي قد تتضمنها القوائم المالية (Yossif, 2015, p.25). [18]

توصلت دراسة (Tang, & Karim, 2018) [17] باقتراح لدمج وتحليل البيانات الضخمة في جلسة العصف الذهني لما تمثله من مزايا تتضح من خلال دمج قاعدة معلومات شاملة مالية وغير مالية يمكن أن يعتمد عليها فريق التدقيق أثناء مراحل التدقيق، بحيث تتكون من ست خطوات (جمع البيانات الأولية كالعلاقات التجارية والبيانات المالية ونتائج التدقيق السابقة، دمج البيانات وتتمثل في دمج فيديو المراقبة مع سجل المخزون للكشف عن المخاطر، بناءً على الجمع والدمج السابق يمكن إجراء بعض المهام التحليلية لتحديد مؤشرات الاحتيال والتي تختلف باختلاف الشركات ونوع الصناعات، عقد حلقات المناقشة بين أعضاء الفريق وطرح أفكارهم حول احتواء البيانات على أخطاء محاسبية استناداً لفهمهم، استخلاص الاستنتاجات، توثيق محتوى ونتائج الجلسة).

ويرى الباحث أن استخدام جلسات العصف الذهني خلال مراحل عملية التدقيق يلعب دوراً كبيراً في تقييم وكشف الأخطاء في القوائم المالية وتحديد المواطن الخاصة بها والعمل على تخفيض المخاطر والتقليل من نسبة حدوثها من خلال الاستفادة من تجارب المدققين الأكثر خبرة في فهم بيئة الرقابة الداخلية

للمعمل وبالتالي الحفاظ على مصداقية وموثوقية المحتوى العام للمعلومات الواردة في القوائم المالية والتقارير المالية، فتتوسع الخبرات بين أعضاء فريق التدقيق القائمين على جلسة العصف الذهني يجعل تقييم الأخطاء المحاسبية أسهل و يساهم بشكل كبير باكتشافها من خلال تبادل الأفكار والخبرات وبالتالي إضفاء عمق المناقشة وخصوصاً في الأمور الجوهرية وذات الأثر الكبير، وذلك بتحديد مدى الحاجة للقيام بالمزيد من الإجراءات التحليلية والحصول على أدلة تدقيق كافية والاستفسار من موظفي العمل فيما يخص إعداد الدفاتر والقوائم المالية، الأمر الذي يساعد في تحديد الأساليب والحلول المحتملة للبنود المشكوك فيها وبالتالي التأكيد على خلو القوائم المالية من الأخطاء المحاسبية.

وتناولت دراسة (Abdelrehim, 2015, [21]) الأخطاء في القوائم المالية وأنها قد تكون على شكل معلومات غير مالية بحيث لا تتضمنها ولا تعرضها القوائم المالية بشكل واضح وتفصيلي ولا تفصح عنها ولكن لها دور كبير في تحديد القيمة السوقية للشركة والتي قد تساعد مستخدمي القوائم المالية في قراراتهم، وأهمها المعلومات عن رأس المال الفكري والبشري والمتمثل في الإفصاح عن المعلومات المرتبطة بالعملاء والبحث والتطوير والابتكار والاستراتيجيات الخاصة بالشركة، أو المعلومات حول السياسات المالية والنقدية الحكومية ومؤشرات الاقتصاد (معدلات التضخم، أسعار الفائدة) والتغير في تلك السياسات، والمعلومات غير المالية المستقبلية وتنبؤات الإدارة بالأرباح، أو المعلومات عن فرص النمو والحصة السوقية المستقبلية، أو إستراتيجية العاملين وفلسفة الإدارة حول الأسهم المملوكة من قبلها والحوافز والمكافآت.

لذا فإن استخدام العصف الذهني يلعب دوراً مهماً في كشف الأخطاء الناتجة عن المعلومات غير المالية وذلك من خلال فهم وقراءة البيانات من قبل أكثر من مدقق ومن ثم عدم إغفالها أو نسيانها أثناء عملية التدقيق ليتم إعطاء رأي مهني مهم بوجودها وطريقة تمثيلها وخصوصاً في كون هذه المعلومات لا تؤثر على القوائم المالية بشكل مباشر.

9-4-2- دور العصف الذهني في كشف الاحتيال

يُعد مفهوم الاحتيال "Fraud" مفهوماً قانونياً، إلا أن اهتمام المدققين ترتبط عادة على وجه التحديد بالتصرفات الاحتيالية، التي تسبب تحريفاً جوهرياً في القوائم المالية. ولقد جاء معيار التدقيق الدولي رقم (240) بعنوان "مسؤولية المدقق بشأن الاحتيال عند تدقيق القوائم المالية" والذي حدد المقصود بمصطلح الاحتيال بأنه "عمل متعمد يقوم به فرد أو عدة أفراد من بين أفراد الإدارة أو المسؤولين عن الحوكمة أو العاملين أو الغير، ويتعلق ذلك باستخدام الخداع للحصول على ميزة غير قانونية وغير مستحقة (IFAC,2020,par.10). [20]

لقد قسّم معيار التدقيق الدولي 240 (IFAC,2020,par.7-11) [20] والإيضاح الأمريكي رقم 99 (6) 99,para (AICPA,2002,SAS [19] الاحتيال في القوائم المالية إلى نوعين:

1- النوع الأول: الاحتيال الذي ينشأ من التحريفات الناتجة عن التقرير المالي الاحتيالي، حيث تتمثل طرق ارتكاب هذا النوع من الاحتيال:

أ- التأثير على القوائم المالية لخداع وتضليل مستخدميها.

ب- التأثير على القوائم المالية لإظهار عمليات المنشأة بشكل أكثر كفاءة مما هي عليه، وذلك من خلال تجاوز الإدارة واختراقها للنظم والإجراءات الرقابية الموجودة تعديل السجلات والشروط الخاصة المرتبطة بالتعاملات الهامة وغير العادية.

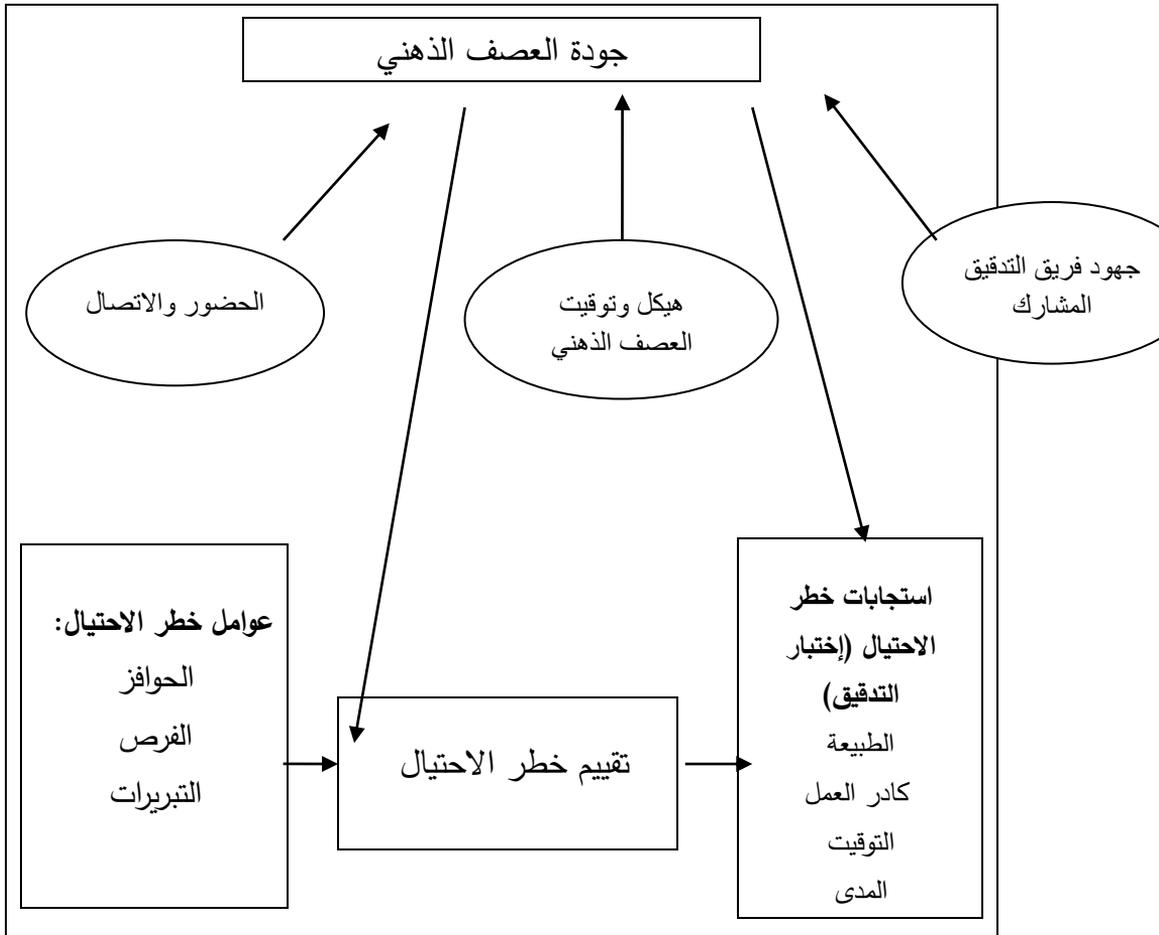
ت- إدارة الأرباح من جانب الإدارة لخداع مستخدمي القوائم المالية، من خلال التأثير على إدراكهم لربحية وأداء المنشأة، والهدف من ذلك إما تحقيق توقعات السوق أو لزيادة المركز التنافسي للمنشأة والمبني على الأداء، علماً أنه قد تتم إدارة الأرباح في شكل منخفض حيث يؤدي ذلك إلى تخفيض العبء الضريبي.

2- النوع الثاني: والذي ينشأ من إساءة استخدام الأصول وهو يتعلق بالتلاعب في الأصول من خلال سرقتها سواء بواسطة العاملين أو بعض مديري المنشآت الذين هم أكثر قدرة على إخفاء الاختلاسات بطرق يصعب اكتشافها.

ويختلف نوعي الاحتيال عن بعضهما في أن النوع الأول وهو التقارير المالية الاحتيالية عادة ما يتم إعدادها عن طريق الإدارة بغرض تضليل مستخدمي القوائم المالية، بينما النوع الثاني من الاحتيال والمتمثل في اختلاس وسوء استخدام الأصول فيتم ارتكابه ضد المنشأة ويكون ذلك في الغالب على يد العاملين (لظفي، 2007، ص12). [8]

ولكون عمليات الاحتيال والتلاعب في القوائم المالية من الجرائم المهنية التي تؤرق عمل المنظمات المهنية في جميع أنحاء العالم حيث أولتها المعايير الدولية اهتماماً واسعاً من خلال تقديم المعيار الدولي (99 SAS) والمعايير الدوليين (ISA 315, ISA 240) وما قدّموه من أفكار جيدة متمثلة في استخدام إجراء جديد في عملية التدقيق، إيماناً منهم بدور المدقق عنصراً حاسماً في استخدام العصف الذهني للكشف عن التحريفات الجوهرية في القوائم المالية والاستجابة لمخاطرها (Chen, et al., 2015, P.176). [11]

وكان Brazel&Jenkins (2010, P1277) [10] قد وضع نموذجاً ليقوم فريق التدقيق باستخدامه خلال القيام بالعصف الذهني في مكتب التدقيق ليساعدهم في كشف الاحتيال:



الشكل (1) النموذج الفعال لخطوات جلسة العصف الذهني في مكتب التدقيق

المصدر: (Brazel et.al,2010,P.1277)

ويبين برازيل في هذا المخطط أن هناك ثلاث مراحل رئيسية لتحقيق جودة جلسة العصف الذهني في كشف الاحتيال في القوائم المالية من خلال فريق التدقيق وهي :

1-الحضور والاتصال بين أعضاء فريق التدقيق : وذلك من خلال طرح أكبر قدر من الأفكار عن طرق الاحتيال, وتبادل أفكارهم و خبراتهم حولها, وإلقاء الضوء على الطرق التي يمكن إخفاء الاحتيال بها وتحديد المسؤول عنه.

2- هيكل وتوقيت العصف الذهني: الذي يلعب دوراً بالغ الأهمية في جودة أحكام الفريق كضرورة تخصص فريق التدقيق في بعض المجالات الخاصة بطبيعة عمل بعض الشركات أو ضرورة الاستعانة بخبرات من نفس الاختصاص، أو ضغط الوقت المتزايد من شأنه أن يتفاقم، لذا يصبح سعي الأعضاء إلى تحقيق تقارب إدراكي ضرورة ملحة ومن ثم تخفيض الدافعية.

3 - جهود الفريق المشارك: والذي يتناسب طردياً مع جودة جلسة العصف الذهني وما سيتولد عنها. تم التأكيد على الإجراءات الواجب الانتباه لها وممارستها والتي تساعدهم في كشف الاحتيال وهي:
أ- مدى وجود عوامل خطر الاحتيال الثلاثة والمسماة مثلث الاحتيال (الحوافز، الفرص، التبريرات).

ب- تقييم خطر الاحتيال: وذلك بإجراء تقييمات خطر احتيال كلية.

ث- استجابة خطر الاحتيال من خلال تصميم إجراءات تدقيق فعالة تحقق الاستجابة الكاملة لتقييمات خطر الاحتيال وهي حسب (عبدالرحمن، 2015، صص 797- 800) [4]: الطبيعة (زيادة إجراءات التدقيق وتغيير نوعها)، الكادر البشري لفريق التدقيق (الاستعانة بمدققين من ذوي الخبرة وزيادة الاعتماد على المتخصصين)، التوقيت (تغيير توقيت إجراءات التدقيق)، المدى (زيادة ساعات العمل، وحجم العينة، زيادة مدى مراجعة التفاصيل الخاصة بالعمليات والأرصدة).

ويرى الباحث أن تطبيق جلسات العصف الذهني عند تخطيط عملية التدقيق يسهم في تحديد الأهمية النسبية للبنود التي قد تحتوي على مخاطر الاحتيال وبالتالي يكون لدى الفريق المعرفة المسبقة بالبنود الواجب إعطائها اهتمام كبير خلال عملية التدقيق من خلال تنفيذ الإجراءات الإضافية والحصول على المزيد من أدلة الإثبات ليكونوا قادرين على تبديد شكوكهم من وجود الاحتيال، ومناقشة الإدارة عند اكتشاف الاحتيال والتأكد من صحاحه في التقارير المالية، كما ينبغي على المدققين إعادة النظر في تقديرات المخاطر وصحة المعلومات المقدمة في حال عدم إمكانية اكتشافها عن طريق نظام

الرقابة الداخلية وعليهم الحصول على إقرار خطي من الإدارة تقر بمسؤوليتها عن تصميم نظام الرقابة الداخلية لمنع الاحتيال. وعلى فريق التدقيق التواصل مع المدقق السابق وقراءة تقريره عن السنة الماضية وملاحظة مدى الاستجابة بتنفيذ الملاحظات التي تم وضعها، ويجب على المشاركين بذل العناية المهنية المطلوبة وانتهاج سياسة الشك عند تدقيق كل البنود المعرضة لمخاطر الاحتيال وفي حال وجود أي شكوك يطلب منهم زيادة حجم العينة المأخوذة للتدقيق والاستفادة من النقاش والأفكار المتولدة من الجلسة للوصول لإبداء الرأي السليم.

10- الدراسة الميدانية

10-1- مجتمع وعينة البحث

يشمل مجتمع الدراسة جميع المدققين العاملين في مكاتب تدقيق الحسابات المُعتمدة لتدقيق حسابات الجهات الخاضعة لرقابة هيئة الأوراق والأسواق المالية السورية لعام 2022، حيث حدد القرار رقم (34/م) الصادر عن هيئة الأوراق والأسواق المالية السورية عدد هذه المكاتب بـ(16) مكتب تدقيق وبلغ عدد المدققين المسجلين والعاملين لدى هذه المكاتب (54) مدقق تم توزيع الاستبانة عليهم، وقد تم استرداد (48) استمارة منهم وجميعها صالحة للدراسة وهو ما يمثل نسبة 89% وهي نسبة جيدة كما في الجدول رقم(1).

الجدول رقم (1) التوزيع النسبي للبيانات التعريفية للدراسة

%	العدد		
89.6%	43	محاسبة	مجال التخصص
6.3%	3	إدارة	
4.2%	2	مصارف	
100.0%	48	Total	
4.2%	2	أقل من سنة	سنوات الخبرة في مجال تدقيق الحسابات
12.5%	6	أقل من 5 سنوات	
39.6%	19	من 10 - وأقل من 20 سنة	
18.8%	9	من 5- أقل من 10 سنوات	
25.0%	12	أكثر من 20 سنة	
100.0%	48	Total	

دور العصف الذهني في كشف التحريفات الجوهريّة /دراسة ميدانيّة/

14.6%	7	شريك	المركز الوظيفي
50.0%	24	مدقق رئيسي	
35.4%	17	مدير تدقيق	
100.0%	48	Total	

توزعت الدراسة حسب مجال التخصص بحيث كان 89.6 % من أفرادها يحملون شهادة محاسبة و 6.3 % إدارة و 4.2% مصارف, وحسب سنوات الخبرة في مجال تدقيق الحسابات نجد أن 4.2 % من أفرادها لديهم خبرة أقل من سنة و 12.5 % لديهم خبرة لأكثر من سنة وأقل من خمس سنوات و 39.6 % أكثر من 10- وأقل من 20 سنة و 18.8 % أكثر من 5- وأقل من 10 سنوات و 25 % أكثر من 20 سنة, وحسب المركز الوظيفي نجد أن 14.6 % شريك و 50 % مدقق رئيسي و 35.4 % مدير تدقيق.

قام الباحث باستخدام أسلوب معامل كرونباخ - ألفا، وذلك لتحديد درجة الاتساق الداخلي للفقرات، بهدف التعرف على ثبات الأداة المستخدمة، ودرجة الاعتماد على المحتويات الخاصة بها، والجدول الآتي يعرض نتائج ثبات الأداة المستخدمة:

جدول رقم (2) يوضح نتائج ثبات الأداة المستخدمة باستخدام معامل كرونباخ - ألفا

معامل كرونباخ - ألفا	مجال الدراسة
0.660	مساهمة العصف الذهني في كشف التحريفات الجوهريّة الناتجة عن الخطأ في القوائم المالية
0.841	مساهمة العصف الذهني في كشف التحريفات الجوهريّة الناتجة عن الاحتيال في القوائم المالية

أوضحت النتائج في الجدول السابق أن قيمة معامل كرونباخ- ألفا لاستجابات المدققون المتجاوبون أكبر من الحد الأدنى المقبول وهو (60%)، وهذا يشير إلى معامل ثبات جيد وعالي، ويؤكد جودة الأداة المستخدمة ودرجة الاعتماد عليها باحتسابها الأداة الأساسية في الدراسة.

10-2- تحليل البيانات حول أسئلة الدراسة:

سيتم عرض نتائج الإجابات التي تم الحصول عليها من المدققون المتجاوبون وتحليلها فيما يخص أسئلة الدراسة:

جدول (3) الدالات الإحصائية لمستوى تقييم عبارات مساهمة العصف الذهني من قبل المدققين في كشف التحريفات الجوهرية الناتجة عن الخطأ خلال عملية التدقيق

الدالة الإحصائية	الوزن النسبي %	T	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	العدد	
0.000	93	23.59	0.48	4.65	48	1-تبادل الأفكار والخبرات بين أعضاء فريق التدقيق في كشف الأخطاء المحاسبية والناتجة من التطبيق الخاطئ للسياسات المحاسبية والمعايير المهنية
0.000	90	16.57	0.62	4.48	48	2تحديد نوعية الأخطاء المحاسبية وأماكنها وتقدير الأهمية النسبية للبنود التي يمكن أن تتضمنها.
0.000	88	16.85	0.57	4.40	48	3- تعزيز الشك المهني للمدققين لاكتشاف الأخطاء عند إعداد وعرض القوائم المالية والقيام بالمزيد من الإجراءات التحليلية لإيجاد الحلول المناسبة لها.
0.000	93	23.59	0.48	4.65	48	4- فهم بيئة الرقابة الداخلية للعميل لاكتشاف الأخطاء المحاسبية الواردة في القوائم المالية من خلال الاستفادة من تجارب المدققين السابقة.
0.000	83	12.84	0.62	4.15	48	5-كشف الأخطاء الواردة في القوائم المالية التي قد تنشأ بسبب حجم وانتشار فروع الشركة وطبيعة عملها أو بسبب علاقتها مع الأطراف الأخرى.
0.000	85	15.34	0.56	4.23	48	6-اكتشاف الأخطاء المحاسبية والتي تكون على شكل معلومات غير مالية والتي يتم إغفالها أو حسابها بشكل خاطئ.
0.000	93	17.07	0.67	4.65	48	7-اكتشاف بعض الأخطاء الناتجة من عدم كفاية الإفصاح في تقرير مجلس الإدارة.
0.000	89	30.52	0.33	4.46	48	مساهمة العصف الذهني في كشف التحريفات الجوهرية الناتجة عن الخطأ

يبين الجدول رقم(3) المتوسط الحسابي الكلي لتقديرات المدققون المتجاوبون (مكاتب التدقيق المعتمدة من هيئة الأوراق والأسواق المالية السورية) عن كافة العبارات الخاصة بمستوى تقييم مساهمة العصف الذهني من قبل المدققين في كشف التحريفات الجوهرية الناتجة عن الخطأ خلال عملية التدقيق، حيث بلغ (4.46) درجة من أصل 5 درجات، وهي قيمة أعلى من قيمة المتوسط الحسابي المعياري في هذه الدراسة والبالغ (3) درجات، وبلغت أهمية الموافقة النسبية على هذه الفاعلية (89%) والذي يُقابل بدرجة عالية وبشكل ايجابي الاتجاه حسب آراء (مكاتب التدقيق)، وبلغت قيمة الانحراف المعياري الكلي عن المتوسط الحسابي (0.33) فقط مما يدل على تقارب الإجابات وأنها تتقارب حول المتوسط الحسابي، ويُجمع المدققون المتجاوبون على أن مساهمة العصف الذهني من قبل المدققين في كشف التحريفات الجوهرية الناتجة عن الخطأ خلال عملية التدقيق هو بدرجة عالية.

احتلت المرتبة الأولى في تقييم مساهمة العصف الذهني في كشف التحريفات الناتجة عن الخطأ العبارتين (تبادل الأفكار والخبرات بين أعضاء فريق التدقيق في كشف الأخطاء المحاسبية والناتجة من التطبيقات الخاطئة للسياسات المحاسبية والمعايير المهنية- فهم بيئة الرقابة الداخلية للعميل لاكتشاف الأخطاء المحاسبية الواردة في القوائم المالية من خلال الاستفادة من تجارب المدققين السابقة) بحيث نجد أن متوسط الإجابات عليهما (4.65) وأن الوزن النسبي للإجابات هو (93%) حسب العينة ومستوى الدلالة الحسابية (0.000) أصغر من مستوى الدلالة المفترض 0.05، ويوجد اتفاق ايجابي حول تقييم المساهمة من خلال تبادل الخبرات، وفي المرتبة الثانية عبارة (اكتشاف بعض الأخطاء الناتجة من عدم كفاية الإفصاح في تقرير مجلس الإدارة) حيث الوزن النسبي 93 % أيضاً وهي نسبة عالية جداً، فيما احتلت المرتبة الثالثة (تحديد نوعية الأخطاء المحاسبية وأماكنها وتقدير الأهمية النسبية للبنود التي يمكن أن تتضمنها) بدرجة تقييم لأهميتها 90 % وهي عالية جداً أيضاً، ، بينما احتلت المراتب الأخيرة كلاً من العبارات (تعزيز الشك المهني للمدققين لاكتشاف

الأخطاء عند إعداد وعرض القوائم المالية والقيام بالمزيد من الإجراءات التحليلية لإيجاد الحلول المناسبة لها- اكتشاف الأخطاء المحاسبية والتي تكون على شكل معلومات غير مالية والتي يتم إغفالها أو حسابها بشكل خاطئ) وأخيراً عبارة (كشف الأخطاء الواردة في القوائم المالية التي قد تنشأ بسبب حجم وانتشار فروع الشركة وطبيعة عملها أو بسبب علاقتها مع الأطراف الأخرى) بأهمية 83% وهي عالية ولها دلالة إحصائية.

جدول (4) الدالات الإحصائية لمستوى تقييم عبارات مساهمة العصف الذهني من قبل المدققين في كشف التحريفات الجوهرية الناتجة عن الاحتيال خلال عملية التدقيق

الدالة الإحصائية	الوزن النسبي %	T	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	العدد	
0.000	95	25.06	0.48	4.75	48	1-تبادل الآراء والخبرات بين أعضاء فريق التدقيق بخصوص كيف وأين يعتقدون أن القوائم المالية تتضمن الاحتيال
0.000	91	21.59	0.50	4.56	48	2-تقييم الصواب الرقابية في الشركة، ومدى تأثير العوامل الخارجية على حدوث الاحتيال
0.000	93	23.59	0.48	4.65	48	3-تبادل الآراء والتحليل بين أعضاء فريق التدقيق عن كيفية قيام الإدارة بعملية الاحتيال وإخفائه عن عمليات التدقيق
0.000	88	18.06	0.54	4.40	48	4-تقديم أفكار أكثر عن احتمالية قيام الإدارة بالاحتيال من خلال سوء استخدام الأصول والتي قد لا تظهر نتائجها على القوائم المالية
0.000	94	23.51	0.50	4.71	48	5-الأفكار الإبداعية والمتولدة خلال جلسة العصف الذهني تساعد المدققين بإجراء اختبارات لا يمكن التنبؤ بها من قبل منفذي الاحتيال في الشركة
0.000	85	12.31	0.69	4.23	48	6-دراسة وتحليل الدوافع والضغوط لارتكاب الاحتيال.

0.000	90	17.58	0.58	4.48	48	7-مساعدة فريق التدقيق في دراسة وتحليل الفرص التي تسمح بارتكاب الاحتيال
0.000	88	14.46	0.68	4.42	48	8-مساعدة فريق التدقيق في دراسة وتحليل التبريرات لقبول ارتكاب الاحتيال.
0.000	90	27.25	0.39	4.52	48	مساهمة العصف الذهني في كشف التحريفات الجوهرية الناتجة عن الاحتيال

يُبين الجدول رقم(4) المتوسط الحسابي الكلي لتقديرات المدققون المتجاوبون (مكاتب التدقيق المعتمدة من هيئة الأوراق والأسواق المالية السورية) عن كافة العبارات الخاصة بمستوى تقييم مساهمة العصف الذهني من قبل المدققين في كشف التحريفات الجوهرية الناتجة عن الاحتيال خلال عملية التدقيق، حيث بلغ (4.52) درجة من أصل 5 درجات، وهي قيمة أعلى من قيمة المتوسط الحسابي المعياري في هذه الدراسة والبالغ (3) درجات، وبلغت أهمية الموافقة النسبية على هذا التقييم (90%) والذي يقابل بدرجة عالية وبشكل ايجابي الاتجاه حسب آراء (مكاتب التدقيق)، وبلغت قيمة الانحراف المعياري الكلي عن المتوسط الحسابي (0.39) فقط مما يدل على تقارب الإجابات وأنها تتقارب حول المتوسط الحسابي، ويُجمع المدققون المتجاوبون على أن مساهمة العصف الذهني من قبل المدققين في كشف التحريفات الجوهرية الناتجة عن الاحتيال خلال عملية التدقيق هو بدرجة عالية.

احتلت المرتبة الأولى في تقييم مساهمة العصف الذهني في كشف التحريفات الناتجة عن الاحتيال العبارة (تبادل الآراء والخبرات بين أعضاء فريق التدقيق بخصوص كيف وأين يعتقدون أن القوائم المالية تتضمن الاحتيال) ونجد أن متوسط الإجابات عليها(4.75) وأن الوزن النسبي للإجابات هو (95 %) حسب العينة ومستوى الدلالة الحسابية (0.000) أصغر من مستوى الدلالة المفترض 0.05 ويوجد اتفاق ايجابي حول تقييم المساهمة من خلال تبادل الخبرات، يليها العبارة (الأفكار الإبداعية والمتولدة خلال جلسة العصف الذهني تساعد المدققين بإجراء اختبارات لا يمكن التنبؤ بها من قبل منفذي الاحتيال في الشركة) بمتوسط حسابي 4.71 وتقييم بدرجة ذات أهمية عالية 94 % وفي

المرتبة الثالثة عبارة (تبادل الآراء والتحليل بين أعضاء فريق التدقيق عن كيفية قيام الإدارة بعملية الاحتيال وإخفائه عن عمليات التدقيق الاعتيادية عند تقديمها لتقرير مالي احتيالي) بدرجة تقييم لأهميتها 93% وهي عالية جداً أيضاً، بينما احتلت المراتب الأخيرة كلاً من (مساعدة فريق التدقيق في دراسة وتحليل التبريرات لقبول ارتكاب الاحتيال- مساعدة فريق التدقيق في دراسة وتحليل التبريرات لقبول ارتكاب الاحتيال) وأخيراً عبارة (دراسة وتحليل الدوافع والضغوط لارتكاب الاحتيال) بأهمية 85% وهي تمثل نسبة عالية ولها دلالة إحصائية مهمة.

10-3- اختبار فروض الدراسة وتحليلها:

أ- يساهم العصف الذهني في كشف التحريفات الجوهرية الناتجة عن الخطأ. تم إجراء اختبار One sample t test لمقارنة الفروق في تقييم مساهمة العصف الذهني في كشف التحريفات الناتجة عن الخطأ بالمتوسط المعياري للقياس (3) كما يلي:

جدول (5) الدالات الإحصائية لاختبار مساهمة العصف الذهني في كشف التحريفات

الناتجة عن الخطأ

Test Value = 3								مساهمة العصف الذهني في كشف التحريفات الناتجة عن الخطأ
Std. Deviation	Mean	95% Confidence Interval of the Difference		Mean Difference	Sig. (2- tailed)	df	t	
		Upper	Lower					
0.33	4.45	1.55	1.35	1.45	0.000	47	30.5	

يبين الجدول رقم (5) متوسط التقييم للمساهمة في كشف التحريفات الناتجة عن الخطأ 4.45 عند مستوى دلالة Sig=0.000 أصغر من 0.05 وعليه نقبل الفرض (يوجد دلالة إحصائية لمساهمة العصف الذهني في كشف التحريفات الجوهرية الناتجة عن الخطأ) وهي مساهمة في الاتجاه الإيجابي.

ب- يساهم العصف الذهني في كشف التحريفات الجوهرية الناتجة عن الاحتيال: تم إجراء اختبار One sample t test لمقارنة الفروق في تقييم مساهمة العصف الذهني في كشف التحريفات الناتجة عن الاحتيال بالمتوسط المعياري للقياس (3) كما يلي:

جدول (6) الدالات الإحصائية لاختبار مساهمة العصف الذهني في كشف التحريفات الناتجة عن الاحتيال

Test Value = 3								
Std. Deviation	Mean	95% Confidence Interval of the Difference		Mean Difference	Sig. (2-tailed)	df	t	
		Upper	Lower					
0.38	4.52	1.63	1.41	1.52	0.000	47	27.2	مساهمة العصف الذهني في كشف التحريفات الناتجة عن الاحتيال

يبين الجدول رقم (6) متوسط التقييم للمساهمة في كشف التحريفات الناتجة عن الاحتيال 4.52 عند مستوى دلالة Sig=0.000 أصغر من 0.05 ونقبل الفرض (يوجد دلالة إحصائية لمساهمة العصف الذهني في كشف التحريفات الجوهرية الناتجة عن الاحتيال) وهي مساهمة في الاتجاه الإيجابي.

4-10- الفروق ذات الدلالات الإحصائية:

أ- حسب مجال التخصص:

تم إجراء اختبار One way Anova لمقارنة الفروق حسب مجال التخصص كما يلي:

جدول (7) الدالات الإحصائية لاختبار الفروق حسب مجال التخصص

Sig.	F	Mean Square	df	Sum of Squares		
0.181	1.774	0.187	2	0.375	Between Groups	كشف التحريفات الجوهرية الناتجة عن الخطأ في القوائم المالية
		0.106	45	4.754	Within Groups	
			47	5.129	Total	
0.645	0.442	0.068	2	0.136	Between Groups	كشف التحريفات الجوهرية الناتجة عن الاحتيال في القوائم المالية
		0.154	45	6.916	Within Groups	
			47	7.052	Total	

يوضح الجدول رقم (7) من حيث:

- كشف التحريفات الجوهرية الناتجة عن الخطأ في القوائم المالية: نجد أن دالة اختبار التباين $F=1.77$ عند مستوى دلالة إحصائية $Sig=0.181$ أكبر من 0.05 , لذا لا يوجد فروق ذات دلالة إحصائية لمقارنة تقييم لمساهمة العصف الذهني في كشف التحريفات الجوهرية الناتجة عن الخطأ التي تحتويها القوائم المالية حسب مجال التخصص.
- كشف التحريفات الجوهرية الناتجة عن الاحتيال في القوائم المالية: نجد أن دالة اختبار التباين $F=0.44$ عند مستوى دلالة إحصائية $Sig=0.645$ أكبر من 0.05 , لذا لا يوجد فروق ذات دلالة إحصائية لمقارنة تقييم لمساهمة العصف الذهني في كشف التحريفات الجوهرية الناتجة عن الاحتيال التي تحتويها القوائم المالية حسب مجال التخصص.

ب- حسب سنوات الخبرة في مجال تدقيق الحسابات:

تم إجراء اختبار One way Anova لمقارنة الفروق حسب سنوات الخبرة في مجال تدقيق الحسابات كما يلي:

جدول (8) الدالات الإحصائية لاختبار الفروق حسب سنوات الخبرة في مجال تدقيق

الحسابات

Sig.	F	Mean Square	df	Sum of Squares	
0.047	2.630	0.252	4	1.008	Between Groups
		0.096	43	4.121	Within Groups
			47	5.129	Total
0.988	0.081	0.013	4	0.053	Between Groups
		0.163	43	6.999	Within Groups
			47	7.052	Total

يوضح الجدول رقم (8) من حيث:

- كشف التحريفات الجوهريّة الناتجة عن الخطأ في القوائم الماليّة: نجد أن دالة اختبار التباين $F=2630$ عند مستوى دلالة إحصائية $Sig=0.047$ أصغر من 0.05 , لذا يوجد فروق ذات دلالة إحصائية لمقارنة تقييم لمساهمة العصف الذهني في كشف التحريفات الجوهريّة الناتجة عن الخطأ التي تحتويها القوائم الماليّة حسب سنوات الخبرة في مجال تدقيق الحسابات لصالح المدققين ذوي الخبرة أكثر من 10- وأقل من 20 سنة. حسب اختبار تشيفيه في الجدول التالي.

جدول رقم (9) اختبار **Scheffea,b** لتحديد الفروق الإحصائية الناتجة عن الخطأ حسب سنوات الخبرة في مجال تدقيق الحسابات

Subset for alpha = 0.05		N	سنوات الخبرة في مجال تدقيق الحسابات
2	1		
	3.93	2	أقل من سنة
4.33	4.33	6	أقل من 5 سنوات
4.35	4.35	9	من 5- أقل من 10 سنوات
4.51	4.51	12	أكثر من 20 سنة
4.56		19	من 10 - وأقل من 20 سنة

• كشف التحريفات الجوهرية الناتجة عن الاحتيال في القوائم المالية: نجد أن دالة اختبار التباين $F=0.08$ عند مستوى دلالة إحصائية $Sig=0.988$ أكبر من 0.05 , لذا لا يوجد فروق ذات دلالة إحصائية لمقارنة تقييم لمساهمة العصف الذهني في كشف التحريفات الجوهرية الناتجة عن الاحتيال التي تحتويها القوائم المالية حسب سنوات الخبرة في مجال تدقيق الحسابات.

ت- حسب المركز الوظيفي

تم إجراء اختبار One way Anova لمقارنة الفروق حسب المركز الوظيفي كما يلي:
جدول (10) الدالات الإحصائية لاختبار الفروق حسب المركز الوظيفي

Sig.	F	Mean Square	df	Sum of Squares		
0.038	3.528	0.348	2	0.695	Between Groups	كشف التحريفات الجوهرية الناتجة عن الخطأ في القوائم المالية
		0.099	45	4.434	Within Groups	
			47	5.129	Total	
0.251	1.427	0.210	2	0.421	Between Groups	كشف التحريفات الجوهرية الناتجة عن الاحتيال في القوائم المالية
		0.147	45	6.631	Within Groups	
			47	7.052	Total	

يوضح الجدول رقم (10) من حيث:

- كشف التحريفات الجوهرية الناتجة عن الخطأ في القوائم المالية: نجد أن دالة اختبار التباين $F=3.52$ عند مستوى دلالة إحصائية $Sig=0.038$ أصغر من 0.05 , لذا يوجد فروق ذات دلالة إحصائية لمقارنة تقييم لمساهمة العصف الذهني في كشف التحريفات الجوهرية الناتجة عن الخطأ التي تحتويها القوائم المالية حسب المركز الوظيفي وهي لصالح مدير التدقيق حسب اختبار تشيفيه.

جدول رقم (11) اختبار **Scheffea,b** لتحديد الفروق الإحصائية الناتجة عن الخطأ

حسب المركز الوظيفي

كشف التحريفات الجوهرية الناتجة عن الخطأ في القوائم المالية			
Scheffe ^{a,b}			
Subset for alpha = 0.05		N	المركز الوظيفي
2	1		
	4.2653	7	شريك
4.4048	4.4048	24	مدقق رئيسي
4.6050		17	مدير تدقيق

- كشف التحريفات الجوهرية الناتجة عن الاحتيال في القوائم المالية نجد أن دالة اختبار التباين $F=1.42$ عند مستوى دلالة إحصائية $Sig=0.25$ أكبر من 0.05 لذا لا يوجد فروق ذات دلالة إحصائية لمقارنة تقييم لمساهمة العصف الذهني في كشف التحريفات الجوهرية الناتجة عن الاحتيال التي تحتويها القوائم المالية حسب المركز الوظيفي.

11- النتائج

بناءً على الدراسة الميدانية واختبار الفروض يمكن تلخيص النتائج التي

توصل إليها البحث على الشكل الآتي:

- نتج من استخدام المقاييس الإحصائية أن المدققين العاملين لدى مكاتب التدقيق المُعتمدة من هيئة الأوراق والأسواق المالية السورية لعام 2022

يوافقون على غالبية العبارات التي شملها الاستبيان مما أعطى مصداقية للكثير من النتائج العملية التي توصل إليها البحث بحيث وصلت نسبة الموافقة إلى (89.5%) على العبارات المطروحة في الاستبيان، وفي المقابل حظيت بعض العبارات على عدم موافقة المدققين.

- يسهم استخدام أسلوب العصف الذهني من قبل أعضاء فريق التدقيق في كشف التحريفات الجوهرية الواردة ضمن التقارير المالية بشكل أكبر والنتيجة عن الخطأ في تطبيق السياسات المحاسبية والمعايير المهنية عند إعداد هذه التقارير، وذلك لما يوفره هذا الأسلوب من تبادل للأفكار والخبرات بين المدققين في تحديد نوعية هذه الأخطاء وتقدير أهميتها النسبية.
- إن تدقيق القوائم المالية من خلال وجود أكثر من مدقق ذوي خلفيات علمية وثقافية متعددة أثناء جلسة العصف الذهني يساعد فريق التدقيق في فهم بيئة الرقابة الداخلية للمنشأة بشكل أكبر والتأكيد على كفاية إفصاحات الإدارة ومدى خلوها من الأخطاء التي قد يتم إغفالها بشكل خاطئ.
- يساعد استخدام أسلوب العصف الذهني في كشف التحريفات الجوهرية الواردة ضمن التقارير المالية والنتيجة عن الاحتيال من خلال توفير عقلية مشككة لدى المدققين تجعلهم يمارسون المزيد من العناية المهنية وبالتالي تساعدهم في تحديد الحسابات الأكثر عرضة لحدوث الاحتيال وكيفية القيام به والتي قد لا يتم اكتشافها باستخدام أدوات التدقيق الاعتيادية.
- إن الكمية الكبيرة من الأفكار الإبداعية المتولدة خلال جلسة العصف الذهني والمستمدة من تجارب المدققين السابقة تساعد أعضاء فريق التدقيق في دراسة وتحليل الفرص والدوافع التبريرات من قبل الإدارة لحدوث الاحتيال وبالتالي القيام باختبارات وإجراءات إضافية لاكتشاف الاحتيال بحيث لا يمكن التنبؤ بها من قبل منفذيه.

12- التوصيات

في ضوء النتائج التي تم التوصل إليها من خلال هذه الدراسة, يمكن تحديد أهم التوصيات الضرورية والتي يمكن من خلالها تفعيل دور العصف الذهني في كشف التحريفات الجوهرية الناتجة عن الخطأ أو الاحتيال:

- توعية المدققين بحجم مسؤولياتهم تجاه كشف التحريفات الجوهرية في التقارير المالية في ظل المتطلبات الحديثة لمعايير التدقيق, وما تتضمنه هذه المسؤوليات من بذل المزيد من الشك المهني وتطبيق أساليب حديثة كالعصف الذهني تضاف لإجراءاتهم الاعتيادية.
- إجراء دورات تدريبية لأعضاء مكاتب التدقيق خاصة بالتعريف بالعصف الذهني لفهم مبادئه ومتطلبات تطبيقه عند تدقيق القوائم المالية, مع التركيز على بعض الحالات العملية التي يمكن أن تصادف المدققين أثناء أداء مهام التدقيق و خصوصاً المتعلقة باكتشاف التحريفات الجوهرية الناتجة عن الخطأ أو الاحتيال والاستفادة من المساهمة التي يؤديها العصف الذهني في زيادة كفاءة وفاعلية أعضاء الفريق لاكتشاف هذه التحريفات لتعزيز مصداقية التقارير المالية..
- تشجيع أعضاء مهنة تدقيق الحسابات لاعتماد أسلوب العصف الذهني في الكشف عن التحريفات الجوهرية في القوائم المالية خلال مراحل عملية التدقيق الثلاثة(التخطيط- التنفيذ- التقرير) للوصول إلى رأي مهني موحد وخاصة المدققين غير المعتمدين من هيئة الأوراق والأسواق المالية وذلك لتطوير واقع المهنة.
- اقتراح إصدار المنظمات المهنية لمعيار تدقيق يتناول كيفية تنفيذ برامج العصف الذهني في مكاتب التدقيق نظراً لتأثيرها على نتائج عملية التدقيق, بالإضافة إلى وضع إرشادات تضمن مستوى مقبول من التعاون بين المدققين عند دراسة مخاطر التحريفات الجوهرية

13- قائمة المراجع

أولاً: باللغة العربية :

1. حسانين, هالة حمدي أحمد. (2018). إطار مقترح لاستخدام العصف الذهني الإلكتروني في اكتشاف ومعالجة الأخطاء المحاسبية بالدفاتر والقوائم المالية وأثره على دقة تنبؤات المحللين الماليين في سوق الأوراق المالية مع دراسة ميدانية. رسالة دكتوراه غير منشورة. قسم المحاسبة والمراجعة. كلية التجارة بالإسماعيلية. جامعة قناة السويس. مصر. ص: 217.
2. سوياد, أمينة. (2016). "دور مراجع الحسابات الخارجي في اكتشاف التضييل في القوائم المالية والتقارير - دراسة استقصائية لآراء مراجعي الحسابات في ولاية سطيف. مجلة الأبحاث الاقتصادية لجامعة البليدة 2. عدد: 14. ص- ص: 280-306. الجزائر. جامعة سطيف.
3. السويدان, طارق محمد, والعدلوني, محمد أكرم. (2004). مبادئ الإبداع. ط: 3. بدون ناشر. ص: 141.
4. عبدالرحمن, نجلاء ابراهيم يحيى. (2015). كانون أول). تحليل وتقييم العصف الذهني الإلكتروني لفريق المراجعة في اكتشاف حالات الغش في القوائم المالية. مجلة الفكر المحاسبي. مج: 19. عدد: 4. ص- ص: 775-835. مصر.
5. عبد, زياد سالم. (2013, أيلول). أثر استخدام إستراتيجية العصف الذهني ضمن إطار التعلم التعاوني في التحصيل المعرفي لمادة تاريخ التربية الرياضية لدى طلاب كلية التربية الرياضية. مجلة جامعة تكريت للعلوم الإنسانية. مج: 20. عدد: 9. ص- ص: 428-460. العراق. جامعة تكريت.
6. القاضي, حسين يوسف, دحدوح, حسين أحمد, قريط, عصام نعمة. (2014). أصول المراجعة- الجزء الأول. منشورات جامعة دمشق. ص: 611.

7. الكعبي, جعفر عبد الحسين حلو, والعاني, صفاء أحمد محمد. (2020), تشرين أول). تأثير العصف الذهني في جودة التدقيق وانعكاسه على اكتشاف مخاطر الاحتيال. مجلة الاقتصاد والعلوم الإدارية ترجمة. مج: 26. عدد: 122. ص- ص: 501- 516.
8. لطفي, أمين السيد أحمد. (2007). تحسين دقة أحكام المراجعين لأغراض تقييم مخاطر الغش في التقارير المالية باستخدام وسائل دعم القرار. مجلة الدراسات المالية والتجارية. عدد: 1. ص- ص: 7-29. جامعة بني سويف. كلية التجارة.
9. محمود صالح , صافيناز محمود محمد. (2019). دور برامج العصف الذهني الإلكتروني لهيكل فريق المراجعة في تحسين جودة المراجعة المشتركة. رسالة دكتوراه غير منشورة. قسم المحاسبة والمراجعة. كلية التجارة. جامعة قناة السويس. ص: 189.

ثانياً: باللغة الأجنبية :

10. Brazel, J. F., Carpenter, T. D. & Jenkins, J. G. (2010). Auditors' Use of Brainstorming in the Consideration of Fraud: Reports from the Field. **The Accounting Review**. Vol. 85. No. 4. pp: 1273- 1301.
11. Chen, C. X., Trotman, K. T., & Zhou, F. (2015). Nominal Versus Interacting Electronic Fraud Brainstorming in Hierarchical Audit Teams. **The Accounting Review**. Vol. 90. No. 1 . pp: 175- 198.
12. Litcanu, M., Prostean, O., Oros, C. & Mnerie, A. V. (2015). Brain-Writing Vs. Brainstorming Case Study For Power Engineering Education. **Procedia - Social and Behavioral Sciences**. Vol. 191. pp: 387- 390.
13. Litchfield, R. C. (2008, July). Brainstorming Reconsidered: A Goal- Based View. **Academy of Management Review**. Vol. 33. No. 3. pp: 649- 668.
14. Mohd-Nassir, M. D., Sanusi, Z. M., & Ghani, E. K. (2016). Effect of Brainstorming and Expertise on Fraud Risk Assessment. **International Journal of Economics, and financial Issues**. Vol. 6. No. S4. pp: 62- 67.
15. Osborn, A. F., (2001). **Applied Imagination: Principles And Procedures of Creative problem-solving**. 3rd Ed. Ny: Charles Scribnerls Sons. New York: United States Of America.
16. Son, J. B., (2001). Call and Vocabulary Learning: A review. **Journal Of The English Linguistic Science Association**. Grad Science Activity: **A Vygotskian Perspective. Science Education**. Vol. 83. No. 5.
17. Tang, J., & Karim, K. E. (2018). Financial Fraud Detection and Big Data Analytics: Implications on Auditor's use of Fraud Brainstorming Session. **Managerial Auditing Journal**. Pp: 1- 14.
18. Yossif, E. A. M. (2015). Measuring the Effect of Auditor Industrial Specialization on Improving Fraud Brainstorming Session Quality. **Journal of**

Commercial and Environmental Studies. Vol. 6.
NO. 1. pp: 23- 52.

Professional Issues:

19. American Institute of Certified Public Accountants (AICPA). (2020). **Statement on Auditing Standards No. 99: Consideration Of Fraud in a Financial Statement Audit.** New York: USA. NY: AICPA.
20. International Federation of Accountants (IFAC), (2020), "**Handbook of International Quality Control, Auditing Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements.** 2020 Edition. IFAC, New York:USA.

Conference:

21. Abdelrehim, R. (2015). **The Impact of the Integration of Financial and Non- Financial Disclosure on Accuracy and Dispersion of Financial Analysts Forecasts: The Case of Corporate Social Responsibility Reports.** 3 rd International Conference on Corporate Social Responsibility & Sustainable Development.
22. Janssen, S., Hardies, K., Vanstraelen, A., Zehms, K. M., (2020, September). **Professional Skepticism Traits and Fraud Brainstorming Quality.**pp:1-37. available at: <https://ssrn.com/abstract=3719155>.
23. McAllister, M., Kadous, K., Blay, A., (2020). **Fraud Brainstorming Group Composition: The Persuasive Power of a Skeptical Minority.** pp: 1-42. available at: <https://ssrn.com/abstract=3105566>.