

دور العصف الذهني في تطوير اداء الرقابة الداخلية
دراسة تطبيقية في عدد من المؤسسات الحكومية وشركات القطاع الخاص في بغداد
غفران ناظم طراد/ وزارة المالية الهيئة العامة للضرائب
g.nadhumi@gmail.com
اركان حسين ترف / طالب دكتوراه في جامعة مازندان
a.bsruki01@umail.umz.ac.ir

المخلص:

هدف البحث تحديد مفهوم العصف الذهني واهميته تطبيقه في مجال الرقابة الداخلية ومزاياها فضلا عن بيان اثر استخدام العصف الذهني في ابتكار افكار حديثة تعمل على كشف طرق الاحتيال المختلفة بالقوائم المالية وكذلك تحديد مجالات الاحتيال في البيانات التي تحتويها القوائم المالية ودور العصف الذهني في هذه الحالة في كشف طرق الاحتيال مما يساعد في تطوير اداء الرقابة الداخلية وقد تطبيق الدراسة على عدد من المؤسسات الحكومية وعدد من شركات القطاع الخاص في بغداد، كما تم استخدام الاستبانة كأداة لطرق قياس دور العصف الذهني في تطوير اداء الرقابة الداخلية وقد توصلت الدراسة الى ان جلسات العصف الذهني تعمل على زيادة قوة ومتانة حكم المراجعين الداخليين على صحة القوائم المالية بنسبة ٧١% وقد اوصت بحث مزاولي مهنة المحاسبة والتدقيق بضرورة ممارسة العصف الذهني عند القيام بعمليات التدقيق بكافة مراحلها (تخطيط ، تنفيذ، تقرير).
الكلمات المفتاحية : (العصف الذهني، التدقيق الداخلي ، اداء الرقابة الداخلية).

**The role of brainstorming in developing internal control performance
An applied study in a number of government institutions and private sector
companies in Baghdad**

**Ghufran Nazim Trad/Ministry of Finance, General Authority for Taxes
Arkan Hussein Taraf / PhD student at Mazindan University**

Abstract:

The aim of the research is to define the concept of brainstorming and its importance and its application in the field of internal control and its advantages, as well as a statement of the effect of using brainstorming in creating modern ideas that work to detect different fraud methods in the financial statements, as well as identifying areas of fraud in the data contained in the financial statements and the role of brainstorming in this case In detecting fraud methods, which helps in developing the performance of internal control, the study has been applied to a number of government institutions and a number

of private sector companies in Baghdad, and the questionnaire was used as a tool for measuring the role of brainstorming in developing the performance of internal control. It works to increase the strength and durability of the internal auditors' judgment on the validity of the financial statements by 71%. The research recommended that practitioners of the accounting and auditing profession need to practice brainstorming when carrying out audits in all its stages (planning, execution, report).

Keywords: (brainstorming, internal auditing, internal vacuum performance).

المقدمة:

نظراً الى ان التدقيق الداخلي هو شكل متقدم للحوكمة في التدقيق من خلال تعزيز الاستقلالية بشكل خاص، وقدرة التدقيق على ارض الواقع في حالة وجود اختلافات في وجهات النظر مع الشركة محل التدقيق، بالاضافة الي تعرض المدقق من الضغوط من قبل الشركة بشأن المفاوضات التي تجري بين مراجع الحسابات والشركة بشأن الخيارات المحاسبية مما يؤدي الي درجة عالية من استقلال المراجع و تحسين جودة المراجعة ، ونظرا لزيادة مجال حالات التلاعب والاحتيال التي يمكن ان تحتويها القوائم المالية كان لازما البحث عن اساليب حديثة ثبت استخدامها ونجاحها في مجالات اخرى ومن هذه الاساليب استراتيجية العصف الذهني والتي يمكن استخدامها في مجال التدقيق الداخلي والتي يمكن ان تساهم في القدرة على كشف طرق الاحتيال المختلفة عند تدقيق القوائم المالية. لذا تكمن اهمية البحث من خلال استخدام اساليب حديثة لتطوير اداء فريق التدقيق مثل جلسات العصف الذهني و التي يمكن ان تساعد على توليد افكار ابداعية تساعد في اكتشاف طرق الاحتيال المختلفة بالقوائم المالية ، طبقا لما جاء بالمعيار الامريكي (SAS,NO99) الصادر عن (AICPA) ، و المعيار الدولي رقم (240) و تقرير (PCAOB) عن عام 2007 ، و بالتالي يمكن ان يكون البحث اتجاها لاستخدام جلسات العصف الذهني للحصول على تقييمات اكثر فاعلية لاكتشاف طرق الاحتيال المختلفة نتيجة توليد افكار حديثة تساعد فريق التدقيق و بما يمكن ان يساهم في تطوير اداء الرقابة الداخلية. وقد واجهت البحث

صعوبات من قلة المصادر المتطرفة لموضوع العصف الذهني كونه من المفردات المستحدثة عربيا ولغرض الوصول الى النتائج المطلوبة من البحث فقد تم تقسيمه الى ثلاث مباحث اذ يتضمن المبحث الاول الاطار العام للبحث اما المبحث الثاني فقد تطرق الى متغيرات البحث بشكل نظري واخيرا كان المبحث الثالث قد عمل على اختبار المتغيرات بشكل عملي.

المبحث الاول

الاطار العام للبحث

١-١: مشكلة البحث:

نظرا لزيادة مجال حالات التلاعب والاحتيال التي يمكن ان تحتويها القوائم المالية كان لازما البحث عن اساليب حديثة ثبت استخدامها ونجاحها في مجالات اخرى ومن هذه الاساليب استراتيجية العصف الذهني والتي يمكن استخدامها في مجال التدقيق الداخلي والتي يمكن ان تساهم في القدرة على كشف طرق الاحتيال المختلفة عند تدقيق القوائم المالية لذا تمثلت مشكلة البحث في الإجابة عن السؤال الرئيسي الآتي:

هل هناك تأثير لاستخدام العصف الذهني في ترشيد قرارات المدقق الداخلي ويتفرع عن هذا السؤال العديد من التساؤلات:

١. كيف يعزز العصف الذهني من متانة ومعقولية قرار المدقق الداخلي؟
٢. هل إن العصف الذهني يدعم الحكم المهني للمدقق؟
٣. هل هناك علاقة تأثير للعصف الذهني على قرار المدقق الداخلي؟

٢-١: اهمية البحث:

تتبع اهمية البحث من خلال استخدام اساليب حديثة لتطوير اداء فريق التدقيق مثل جلسات العصف الذهني و التي يمكن ان تساعد على توليد افكار ابداعية تساعد في اكتشاف طرق الاحتيال المختلفة بالقوائم المالية ، طبقا لما جاء بالمعيار الامريكي (SAS,NO99) الصادر عن

(AICPA)، و المعيار الدولي رقم (240) و تقرير (PCAOB) عن عام 2007 ، و بالتالي يمكن ان يكون البحث اتجاه لاستخدام جلسات العصف الذهني للحصول على تقييمات اكثر فاعلية لاكتشاف طرق الاحتيال المختلفة نتيجة توليد افكار حديثة تساعد فريق التدقيق و بما يمكن ان يساهم في تطوير اداء الرقابة الداخلية.

٣-١: اهداف البحث:

من خلال المقدمة و مشكلة البحث يمكن تحديد اهداف البحث كالتالي:

1- تحديد مفهوم العصف الذهني واهميته و تطبيقه في مجال الرقابة الداخلية و أهم مزاياها.

٢ -تحديد مفهوم الرقابة الداخلية و اهميته.

3 -بيان اثر استخدام العصف الذهني في ابتكار افكار حديثة تعمل على كشف طرق الاحتيال المختلفة بالقوائم المالية.

٤ -تحديد مجالات الاحتيال في البيانات التي تحتويها القوائم المالية و دور العصف الذهني في هذه

الحالة في كشف طرق الاحتيال مما يساعد في تطوير اداء الرقابة الداخلية .

٤-١: فرضيات البحث:

في ضوء مشكلة البحث واسئلتها ، يمكن صياغة الفرضيات التالية:

الفرضية الرئيسية: يوجد اثر ذو دلالة احصائية لجلسات العصف الذهني على اداء الرقابة الداخلية .

وينبثق من الفرضية الرئيسية الفرضيات الفرعية التالية :

H₁: يوجد اثر ذو دلالة احصائية للعصف الذهني على ترشيد حكم المدقق الداخلي على صحة القوائم المالية.

H₂: يوجد اثر ذو دلالة احصائية للعصف الذهني على متانة ومعقولية حكم المدقق الداخلي.

المبحث الثاني :

الاطار النظري للبحث

١-٢: الاطار النظري للعصف الذهني

١-١-٢: تعريف العصف الذهني:

اولا: (التعريف العام للعصف الذهني):

هناك عدة تعاريف للعصف الذهني يذكر منها : هو اسلوب علمي يعتمد على توليد اكبر ما يمكن من الافكار الابداعية التي يتوقع من خلالها المساهمة في تحديد مشكلة او مشكلات معينة و من ثم التوصل الي حلها من خلال المناقشة و تبادل الاراء (السقا و حسن، ٢٠١٥: ٧)

و يعد العصف الذهني من اكثر الاساليب التي تساعد على الابداع و الابتكار لحل المشكلات في اطار الانشطة التجارية و كذلك في الانشطة الاخرى التي تعتمد على المناقشات و الاراء المختلفة بهدف التوصل لافضل حل للمشكلة المطروحة و يعد مصطلح العصف الذهني الاكثر شيوعا و انتشارا و قد استخدم هذا المصطلح لان العقل يعصف بالمشكلة ويفحصها بهدف التوصل الي الحلول الابداعية المناسبة و من المفاهيم المختلفة في ضوء التعريف السابق مثل: ()

Osborn, 2001 : 152

١- هو استخدام العقل في مناقشة حرة غير محددة باطار تقليدي سابق يحكم مناقشة الموضوع و

تسمح في الوقت نفسه بابداء الاراء في حرية و دون تحفظ

٢- هو اسلوب يقوم على اساس تقديم الموضوع في صورة مشكلات تسمح للمشاركين بالتفكير

الجماعي لانتاج توليد اكبر عدد ممكن من الافكار او الحلول التي تدور بأذهانهم مع ارجاء

النقد او التقييم الي بعد الوقت المحدد لتناول المشكلة.

٣- احد اساليب المناقشة التي تشجع بمقتضاه افراد المجموعة على توليد اكبر عدد ممكن من الافكار المتنوعة و المبتكرة بشكل تلقائي حر و هو مناخ مفتوح غير نقدي لا يحد من اطلاق هذه الافكار التي تمثل حولا للمشكلة و من ثم اختيار المناسب منها

ثانيا: تعريف العصف الذهني في اطار التدقيق :

هناك عدة تعاريف له حيث وصفه (Hoffman.2012 : 5) بأنه "تبادل الاراء او العصف الذهني بين اعضاء فريق التدقيق حول كيف و اين يعتقدون ان كشوفات الشركة مثيرة للشكوك بسبب سوء تقدير مادي نتيجة التلاعب و قدرة الادارة على ارتكاب واخفاء الابلاغ المالي المضلل" في حين بينه (شاذلي, 2011 : ٣) بأنه عبارة عن جلسات جماعية ابداعية يقوم بها فريق التدقيق القائم بعملية التدقيق و التخطيط عملية التدقيق و لتحديد المخاطر التي يمكن ان تواجههم اثناء عملية التدقيق بالتركيز على خطر تعرض القوائم المالية للاحتيال بهدف تعريف و تحديد البنود او الحسابات الاكثر عرضة لخطر الاحتيال و تقييم هذه البنود من حيث اهميتها النسبية و تأثيرها على القوائم المالية ، و تحديد الاستجابة اللازمة التي ينبغي على المدققين القيام بها حال ظهور هذا الاحتيال اثناء عملية التدقيق ، وهي جلسات مستمرة تعقد باستمرار خلال عملية التدقيق لكي يتمكن كل عضو من اعضاء فريق التدقيق من الاطلاع على المواقف والمستجدات التي تواجه باقي فريق التدقيق ، اما اخرون فقد عرفوا العصف الذهني بأنه طريقة تستخدم من اجل توليد الافكار الابتكارية و الابداعية لفريق التدقيق و التي تقودهم للقيام بمزيد من الاكثر كفاءة تساعد المدققين على توقع كيف للادارة ان تقوم على التلاعب و تخفيه عن اجراءات المراجعة الاعتيادية لتوليد افكار حول كيف يمكن للتلاعب ان يحدث و يخفى قبل اجراء تقييمات خطر التلاعب مما يقود المدققين لتوليد افكار ذي جودة عالية. (sari,2021: 6)

مما سبق يمكن تعريف مفهوم العصف الذهني في نطاق التدقيق الداخلي هو طريقة للتفكير المعتمد على مشاركة فريق التدقيق من خلال جلسات منظمة يتم خلالها توكيد و مناقشة مجموعة من الافكار المبتكرة يمكن ان تساعد في ايجاد حلول لمشكلات التدقيق الداخلي .

٢-١-٢: اهداف جلسات العصف الذهني :

اولا: الاهداف العامة:

تهدف جلسات العصف الذهني بصورة عامة الي تحقيق الاتي (الشيخ و اخرون 2005 : ١٢٤)

١- حل المشكلات بطرق ذكية ابداعية.

٢- خلق مشكلات للخصم.

٣- ايجاد مشكلات او مشاريع جديدة.

٤- تحضير وتدريب تفكير وابداع المتدربين.

٥- وضع الذهن في حالة من الاثارة والجاهزية للتفكير.

ثانيا: اهداف العصف الذهني في مجال التدقيق الداخلي :

تهدف جلسات العصف الذهني (ارمانبوس 2012 : ٩٦)

١- تحسين الاتصال بين افراد فريق المراجعة ذوي الخبرات المتباينة مما يترتب عليه نقل خبرات

اكتشاف الاحتيال وكيفية اخفائه الي باقي افراد فريق التدقيق

٢- ايجاد عقلية مناسبة لاجراء عملية التدقيق في ضوء نمو واشتراك الشك المهني وهو الامر

الذي يعمل علي فعالية اجراءات التدقيق

٣- تتيح جلسات العصف الذهني تبادل المعلومات والافكار الجديدة اثناء اداء عملية التدقيق بين

اعضاء فريق التدقيق

٤- تبادل الآراء والعصف الذهني بين أعضاء فريق التدقيق بخصوص كيف وأين يعتقدون ان القوائم المالية للشركة ربما تكون مثار للشكوك بسبب الاحتيال وكيف يمكن للادارة ان تقدم على التلاعب المالي وتخفيه

ويرى الباحثان من خلال العرض السابق يمكن تحديد اهداف العصف الذهني للتدقيق الداخلي كالتالي:

- ١- يساعد العصف الذهني علي اكتشاف صور الاحتيال المختلفة بالقوائم المالية وذلك من خلال جلسات العصف الذهني
 - ٢- توليد افكار ابتكارية تعمل علي تحقيق جودة عالية للتدقيق الداخلي .
 - ٣- يعمل علي زيادة الافكار بين المدققين بعمل جلسات العصف الذهني مما يترتب عليه تطوير اداء التدقيق الداخلي
 - ٤- يعمل علي تحسين توقعات خطر الاحتيال من قبل المدققين في حالة استخدام العصف الذهني عنه في حالة التدقيق العادي (التقليدي) .
- ٢-١-٣: خطوات تنفيذ جلسات العصف الذهني
- تمر خطوات تنفيذ جلسات العصف الذهني بالمراحل الآتية: (Jaafar ، ٢٠٢٠ : ٥٠١)
- ١- تجديد ومناقشة الموضوع بين المشاركين في عملية التدقيق ويتعين على المدققين القدامى بعرض الموضوع على المدققين الاحداث واعطاؤهم فكرة عن الموضوع لاعطاء مزيد من التفاصيل بصورة اكبر .
 - ٢- اعادة صياغة الموضوع وتحديد ابعاده حيث من الممكن ان يكون الموضوع محل الدراسة له ابعاد اخرى .
 - ٣- تهيئة الظروف التي تساعد علي الابداع والابتكار للعصف الذهني .

٤- يقوم رئيس الجلسة في فريق التدقيق بكتابة السؤال او الاسئلة التي وقع عليها الاختيار عن طريق اعادة صياغة الموضوع الذي تم التوصل اليه في المرحلة الثانية.

٥- جلسة التقييم : الهدف من الجلسة هو تقييم الافكار وتحديد ما يمكن اخذه منها وفي بعض الاحيان تكون الافكار الجيدة بارزة وواضحة للغاية ولكن في الغالب تكون الافكار الجيدة دفيينة يصعب تحديدها.

٢-٢: مفهوم الرقابة الداخلية

٢-٢-١: تعريف الرقابة الداخلية واهدافها وانواعها :

“يعد إنشاء نظام داخلي في أنظمة الحماية الخارجية لأي شركة بمثابة الخط الأول للدفاع لحماية مصالح العملاء فيما يتعلق . العلاقات الخارجية ”،الذين يتم تداول أصولهم في البورصة. (إدريس ، ٢٠١٢: ٢٥)

تم تعريف الضوابط الداخلية على أنها الخطط التنظيمية وجميع الأساليب والأساليب التي تتبعها الشركة لحماية أصولها، وتحقيق دقة وموثوقية البيانات المحاسبية، وزيادة الكفاءة التشغيلية وتشجيع الامتثال للسياسات الإدارية(التميمي ، ٢٠١٤: ٧٧).

وبناءً على ذلك، فإن المعتقدات الداخلية للرقابة والأهداف الداخلية هي الكفاءة ونتائج الأعمال، والنزاهة في الإبلاغ، والامتثال للقوانين العامة واللوائح المعمول بها، وحماية الأصول المالية من سوء الاستخدام أو سوء السلوك وهي كالاتي، (35: 2014، شحاته) و(ادريس، مصدر سابق: ٢٨)

١. الالتزام بالتشريعات والسياسات والاجراءات المرسومة: تحديد وإعلان أي مخالفة أو انحراف من قبل الإدارة المختصة وفقاً للإجراءات المحددة مع تشخيص أي مخالفة أو انحراف وأسباب حدوثها وتحديد معالجتها والتوصيات لتصحيحها.

٢. تقييم الخطط والسياسات لغرض تحقيق الاهداف والالتزام بها: ويتم ذلك من خلال التحقق من الأخطاء السياسات والخطط التي تستخدمها الشركة، ويتم فحص جميع خطواتها في الوقت المناسب، ويتم الإبلاغ عن النتائج بالتعاون مع الإدارة لاتخاذ القرارات وفقاً لأوجه القصور وتحسين أداء الخدمة في المستقبل

٣. العمل بكفاءة وفعالية: يقصد بالكفاءة العمل في بيئة عمل ذات جودة متنسقة مع تجنب نواحي الاسراف في استخدام الموارد المتاحة للشركة اما عنصر الفعالية فيقصد به تحقيق الشركة أهدافها بأقل التكاليف مع المحافظة على نفس الجودة ، اذ عن طريق هذه العنصرين او الهدفين يمكن تحقيق نظام معلوماتي ذا جودة عالية".

٤. حماية الأصول: يمثل الغرض من حماية أصول الشركة، حماية الاصول من الخسائر التي قد تنتج عن الغش او الاخطاء او الامور الاخرى غير المرغوب فيها وتقع المسؤولية كاملة على الادارة في المحافظة على الموجودات ومنها المباني والآلات إلخ، اذ تعد مسؤولة عن حماية جميع الأحداث داخل الشركة.

و يمكن تقسيم الرقابة الداخلية إلى الأقسام الآتية:

١- الرقابة المحاسبية: تعد إدارة المعلومات الداخلية ونظام المحاسبة أحد جوانب الإدارة الداخلية وأحد العناصر الرئيسية من عناصر الشركة، ومن وجهة نظر الإدارة هي الحفاظ على موارد الشركة لإدارة الوضع المالي للبيانات والمعلومات المراد معالجتها. "وتهدف الرقابة المحاسبية الى الآتي: (أحمد ، ٢٠١٨ : ٥٦)

أ- حماية أصول الشركة وممتلكاتها من الأعمال غير القانونية مثل السرقة أو الاختلاس في سياق المناقصات أو المزادات في سياق اختلاس أصول أو ممتلكات معينة نيابة عن بعض مالكي الشركة.

ب- الحفاظ على سجلات ودفاتر الشركة من الانحرافات والاطعاه.

ت-إنشاء بيانات ومعلومات محاسبية واضحة دقيقة بحيث يمكن اختزالها في مجالات داخلية مختلف أو المجالات الخارجية وعرضها في مجموعة متنوعة من أنواع الخدمات المتعددة في الإدارة والإدارات داخل الشركة والبنوك والهيئات الحكومية والمستثمرين والإدارات الخارجية للشركة.

٢- الرقابة الإدارية:

يشمل الجزء الداخلي جميع الإجراءات الضرورية لغرض التحقق من كفاءة استخدام موارد الشركة وأصولها بشكل جيد، وكذلك التحقق من درجة التزام الشركة وموظفيها بالسياسات والقوانين واللوائح الداخلية والخارجية التي تنظم أعمال وأنشطة الشركة.(جميل ، ٢٠١٤ : ٥٢)

٣- الضبط الداخلي:

يتم تعريف الضبط الداخلي على "أنه تنفيذ إجراءات التنفيذ التي بدأت في تنفيذ الأعمال وفقاً للمعايير والقوانين واللوائح المعمول بها في المؤسسة، واكتشاف الأخطاء أو الانحرافات عن النظام وتصحيحها وإزالتها. فهي تساعد على إرساء أسس تنفيذ الأعمال وتحسين مستوى التنفيذ". (الحديدي ، ٢٠١٢ : ٤٥)

٢-٢-٢ : المكونات الأساسية للأنظمة الداخلية

نظام الرقابة الداخلي، مثل أي نظام داخلي، يقارن المقاييس مع بعضها البعض ويربطها من حيث النجاح اتفق المؤلفون والباحثون في مجال التدقيق الداخلي بالإجماع على تخصيصات المكونات الأساسية للنظام:

١- الهيكل التنظيمي الفعال

إن وجود هيكل تنظيمي فعال هو نقطة الانطلاق لنظام رقابة فعال، وفي تشكيله يأخذ في الاعتبار ترتيب التخصص ويوضح الأقسام الرئيسية، ويحدد بشكل كامل صلاحيات ومسؤوليات هذه الإدارات. لتحقيق أهداف الشركة مع تحديد سلطات ومسؤوليات الإدارات. (أحمد ، ٢٠١٨ : ٦١).

وبالتالي يمكن القول أن الهيكل التنظيمي الفعال يشمل: (الحديدي ، ٢٠١٢ : ٤٨)

أ. الرقابة الداخلية على العمليات بحيث لا يدير الموظف أو القسم العملية من البداية إلى النهاية.

ب- تحديد مسؤوليات إدارة وحماية الأصول المسجلة والمسؤوليات المتعلقة بتسجيل البيانات وتوزيعها.

ج- الاستقلال التنظيمي الذي يحدد اختصاصات ومسؤوليات كل دائرة وينظم العلاقات بين الإدارات.

٢. نظام محاسبة قوي:

لا شك أن إنشاء نظام رقابة داخلي جيد وفعال يتطلب إنشاء نظام محاسبي قوي يتولى محاسبة الأنشطة المختلفة للشركة ثم ينتج البيانات المالية والمركز المالي. وممارسة السيطرة على العمليات. (جميل ، ٢٠١٤ : ٥٨)

يعرّف دليل التدقيق رقم (٤) ، الصادر عن مجلس معايير المحاسبة والرقابة العراقي ، نظام المحاسبة على أنه مجموعة من العمليات والإجراءات التي تتم فيها معالجة المعلومات والبيانات اللازمة لتحقيق أهداف الإدارة ويتضمن الحفاظ على العمليات التجارية المستخدمة في إعداد وتحليل وحساب وتصنيف وتسليم وملخص المعلومات وحسابها فضلا عن مسك السجلات . وإعداد تقارير عنها. (تاي ، ٢٠١٨ : ٢٢)

تعتمد المحاسبة السليمة على عدة ركائز يمكن تلخيصها في الآتي: (شميتز ، ٢٠١٩ : ١٠)

أ- المستندات الصادرة والمرقمة عن نشاط الشركة.

ب- وجود دليل محاسبي يشرح طرق تنفيذ المعاملات المحاسبية.

ج- إعداد الميزانيات التخطيطية لجميع العمليات والتحقق من تنفيذها.

د- توافر نظام تكلفة فعال لقياس الأداء الفعلي ومقارنته بالمعيار.

ج: تفصح بشكل عادل عن نتائج العمليات في البيانات المالية.

٣- كفاءة الموظف

تعتمد فعالية نظام الرقابة الداخلية على فاعلية الموظفين في وضع الموظف المناسب في المكان المناسب ، وعلى الرغم من حدود السلطة والمسؤولية الواضحة والتعيين الصحيح للعمل وفقاً لنظام الرقابة الداخلية، إلا أن النظام قد لا أن تكون قادرة على تحقيق أهدافها لأن هؤلاء الموظفين في الشركة غير قادرين على أداء المهام الموكلة إليهم، لذلك يتطلب من الإدارة أن يكون لديها سياسة ثابتة بالإضافة إلى تعيين موظفين جدد وترقية الموظفين الجدد مهارات الموظفين الحاليين من خلال ما يلي برامج تدريبية." (الطائي ٢٤ : ٢٠١٨).

٤- إجراءات تنفيذ المهام التفصيلية"

يتم ذلك من خلال النظر في توزيع المهام بين الإدارات المختلفة داخل الشركة، بحيث لا يوجد شخص واحد مسؤول عن العملية من البداية إلى النهاية، حيث ان بعض الشركات الكبيرة لديها

قسم مخصص لمراقبة الامتثال لنظام التحكم داخلي. لذا يجب على الشركة تنفيذ إجراءات توضح مدى التزام الموظفين بتعليمات نظام الرقابة الداخلية. (Schmitz ، ٢٠١٩ : ٧)

٥- مراقبة الأداء في أقسام الشركة في المراحل المختلفة."

الإدارة مسؤولة عن الاستخدام الكفء والفعال للموارد المتاحة لتحقيق أهدافها. في هذا السياق، يجب على إدارة الشركة اتخاذ التدابير اللازمة لاستخدام الموارد والتخطيط لتوظيف الموظفين المناسبين. من خلال السماح لنظام الرقابة الداخلية للشركة بالابتعاد عن الدور التقليدي المتمثل في ضمان حسن سير العمليات المالية والمحاسبية للشركة، للعمل بكفاءة واستخدام معلومات التكلفة لاتخاذ القرارات الصحيحة لتحقيق أهداف الشركة ، تقوم الشركة بتقييم تحسين أداء الموظفين وزيادة كفاءة الإنتاج. (الطائي: ٢٥ : ٢٠١٨)

يتم مراقبة الأداء بشكل مباشر، على سبيل المثال من خلال الإشراف على كل شخص مسؤول عن عمل مرؤوسيه، أو بشكل غير مباشر، على سبيل المثال كاستعمال أدوات الرقابة المختلفة مثل الموازنات التخطيطية والتكاليف المعيارية والتدقيق الداخلي (Schmitz ، ٢٠١٩ : ٩)

٦. استخدم جميع الأدوات الآلية

إن استخدام الأدوات الإلكترونية المؤتمتة يؤدي إلى ضمان دقة وصحة البيانات المحاسبية المسجلة وحماية أصول الشركة من جميع أشكال التلاعب والاختلاس، والنتائج التي يظهرها النظام المحاسبي للشركة بشكل أكثر فاعلية. (الطائي مصدر سبق ذكره: ٢٦).

٣-٢-١٢ الإجراءات الأساسية للوصول إلى خصائص وأسس الرقابة الداخلية:

لقد ذكرنا العناصر الأساسية لنظام رقابة داخلية جيد أعلاه، وهناك بعض الخطوات التي

يجب اتخاذها لتحقيق هذه العناصر:

١. الإجراءات التنظيمية والإدارية ومنها: (Florea، 9: 2013).

أ- تحديد مجالات مسؤولية الإدارات والإدارات المختلفة بطريقة لا تتداخل.

ب. تقسيم المهام على الموظفين من البداية إلى النهاية حتى لا يترك أحد بمفرده ويكون عمل كل موظف تحت سيطرة موظف آخر.

ج- يساعد التوزيع الواضح للمسؤوليات على تحديد الالتزام بالأخطاء والسهو.

د - تقسيم العمل بين الإدارات والموظفين في الوظائف التالية منفصلة (Admassu، 2011: 15)

- وظيفة التفويض والموافقة على العمليات.
- وظيفة لأداء العمليات.
- وظيفة الاحتفاظ بعهدة الاصول.
- وظائف التسجيل والفواتير.

٢- الإجراءات المحاسبية ومنها: (الصايغ ، ٢٠١٨ : ١٥٢).

أ- تقديم تعليمات بضرورة تسجيل المعاملات في الدفاتر بمجرد حدوثها ، حيث يقلل ذلك من احتمالية الاحتيال والذي يساعد إدارة الشركة على التعرف بسرعة على المعاملات المطلوبة.

ب- تقديم تعليمات بعدم التحقق من صحة أي مستندات ما لم يتم اعتمادها من قبل الموظفين المناسبين وإرفاق المستندات الداعمة الأخرى.

ج- لا يجوز لأي موظف المشاركة في مراجعة أي عمل يؤديه ، ولكن مراجعة موظف آخر مطلوبة.

د- استخدام الآلات المحاسبية التي تسهل التحكم في الحساب يقلل من احتمالية الأخطاء ويسمح بإنجاز المهمة بسرعة.

هـ- استخدام طرق الميزان المحاسبي الدورية مثل موازين المراجعة العامة والحسابات الجارية الكاملة وغيرها.

و- إجراء المطابقات المنتظمة بين البيانات المصرفية المستلمة من الخارج والأرصدة في الدفاتر والسجلات مثل البنوك والموردين والضمانات وغيرها.

ز- عمل جرد مفاجئ للنقد والعقارات والاستثمارات بانتظام ومقارنتها بسجل المخزون.

٣- إجراءات عامة : ومنها: (الطائي ، ٦٣ : ٢٠١٨).

أ- تأمين أصول الشركة ضد جميع المخاطر التي تتعرض لها بطبيعتها.

ب- تأمين الموظفين الذي بذمتهم نقود أو ممتلكات أو الأسهم أو الأموال التجارية أو غيرها من الأموال ضد الاختلاس.

ج- إعداد نظام تحكم قوي لمراقبة البريد الوارد والصادر.

د- استخدام طريقة مراقبة الحدود التي توازن بين سلطات الموافقة والمسؤوليات، على سبيل المثال يمكن لرئيس القسم الموافقة على التغيير في حدود ١٠٠ دولار، ويمكن لمدير الشركة الموافقة على التغيير في حدود ١٠٠ دولار إلى ١٥٠٠ دولار وحدود مماثلة.

هـ- استخدام أدوات الرقابة المتكررة فيما يتعلق بالعمليات الهامة للشركة مثل توقيع الشيكات وتخزين النقود.

و- استخدام نظام التفيتش من قبل قسم خاص بالشركة عندما تتطلب طبيعة السلعة ذلك بحيث ويكونون معرضين لخطر العبث والاختلاس، وعادة ما يتم تفويض هذه السلطة إلى قسم التدقيق الداخلي.

٢-٤: مسؤولية المدقق الخارجي من نظام الرقابة الداخلية

لا يعتبر المدقق الخارجي مسؤولاً عن فحص وتقييم وسائل الرقابة الإدارية لأنه يهدف أساساً إلى تحقيق أكبر كفاية إنتاجية ممكنة وضمان تنفيذ السياسات الإدارية طبقاً للخطة المرسومة،

وكذلك فإن وجود الرقابة الإدارية أو عدمه لا يؤثر على تأثيراً مباشراً على برنامج التدقيق الذي يضعه المدقق لسير عمله ، ولا على كمية الإختبارات التي يحددها ليلتزم بها في عمله، ولكن إذا تبين للمدقق أن بعض الوسائل الرقابة الإدارية لها علاقة أو تأثير على مدى دلالة الحسابات الختامية أو القوائم المالية موضوع التدقيق أو على نتيجة الأعمال و المركز المالي يجب عندها دراسة تلك الوسائل و الأنظمة و تقييمها .(Diana ، ٢٠١٤ : ٢٤١)

أما بالنسبة للرقابة المحاسبية فإن المدقق يعتبر مسؤولاً مسؤولياً كاملة عن فحص و تقييم وسائل هذا الفرع من الرقابة الداخلية لما لهذه الرقابة من تأثير مباشر وارتباط وثيق بطبيعة عمل المدقق الخارجي والأهداف الواجب تحقيقها من عملية التدقيق الخارجي. فالرقابة المحاسبية بوسائلها المتعددة، تهدف إلى إختبار دقة البيانات المحاسبية المسجلة في الدفاتر والحسابات الختامية ودرجة الإعتماد عليها، ولا شك إن دقة البيانات المحاسبية وخلوها من الأخطاء يؤثر تأثيراً مباشراً وواضحاً على درجة إفصاح الحسابات الختامية والقوائم المالية ومدى دلالتها على نتيجة الأعمال والمركز المالي والتي تعتبر هدفاً أساسياً ترمي إلى تحقيقه من وراء التدقيق الخارجي، وكذلك فإن عدم وجود وسائل هذه الرقابة المحاسبية أو قصور المستخدم منها عن تحقيق الأهداف المرجوة، سيؤدي بالتبعية إلى أن يزيد المدقق من كمية الإختبارات وأن يتوسع في نطاق تدقيقه للدفاتر والسجلات .(الصائغ،٢٠١٨ : ١٥٤)

كذلك يعتبر المدقق مسؤولاً عن فحص وتقييم الضبط الداخلي ومقاييسه المستعملة في الشركة موضع التدقيق، ويعود السبب في ذلك إلى أن الضبط الداخلي يهدف إلى حماية أصول الشركة وموجوداتها ضد أي إختلاس أو تلاعب أو سوء إستعمال، والمدقق الخارجي يعتبر مسؤولاً عن تحقيق هذا الهدف حيث يطلب منه التحقيق في إلتزامات و موجودات الشركة، ولهذا يرى لزاماً عليه التقليل من إحتتمالات الغش والإختلاس فيها وتدقيق تلك الوسائل الهادفة نحو تحقيق هذه الغاية أي تدقيق الضبط الداخلي .(الجمهور & البلادوي ، ٢٠١٧ : ٤٠)

المبحث الثالث

الجانب العملي

٣-١: تصميم استمارة الاستبيان.

في هذا المبحث سوف يتم تصميم استمارة الاستبيان والتي تتضمن، عدداً من الفقرات التي تُعبّر عن دور العصف الذهني في تطوير اداء الرقابة الداخلية، لغرض اثبات فرضيات البحث، إذ أعدت بالاعتماد على مراجعة ما متاح من المصادر العلمية، ذات العلاقة بموضوع العصف الذهني والرقابة الداخلية، بهدف الوقوف على أهم نقاط التي تأثر على جودة المعلومات المحاسبية، وإعطاء المقترحات وتصحيح الانحرافات للوصول الى معلومات محاسبية جيدة في المستقبل.

٣-١-١: مجتمع البحث وعينة البحث:

تم تطبيق الدراسة على عدد المدققين الداخليين العاملين في المؤسسات الحكومية وعدد من شركات القطاع الخاص في بغداد ولغرض الحصول على نتائج دقيقة تم تطبيق الاتي:

اولاً: جمع البيانات:

في جمع البيانات، استخدم الباحثان نموذج الاستبانة، وهي أداة لتتبع موضوع البحث، من خلال سلسلة من الأمثلة المتعلقة بالمحاور المختلفة لموضوع البحث، بهدف دعم تحليل وتقييم هذه المحاور. التي تهدف إلى تسجيل مجموعة من التأثيرات المتعلقة بأحداث محددة، سواء كانت مرغوبة أو غير مرغوب فيها، لكل عملية خلال فترة محددة ولتسهيل عملية جمع البيانات وتنظيمها من أجل تقليل أكبر عدد ممكن من الأخطاء، وتم استخدام طريقة الاستبيان لجمع البيانات وتسجيلها، إما في شكل تعداد الأحداث، بطريقة محددة وثابتة، حيث أن مقياسها هو ثلاثة أو خمسة أو سبعة ويتكون من محاور أو مستويات. يعتمد الاستبيان على استخدام نموذج موحد لجمع

البيانات خلال فترة زمنية معينة، مما يساعد على تسجيل البيانات بطريقة متسقة ومنظمة ويسهل اتخاذ القرار بناءً على البيانات الموضوعية.

ثانياً: تصميم استمارة الاستبيان

تم توزيع الاستبانة على عينة من المدققين الداخليين العاملين في المؤسسات الحكومية وشركات القطاع الخاص (عينة الدراسة). وتضمنت الاستبانة الأقسام الآتية:

القسم الأول: ويشمل هذا القسم الأسئلة الديموغرافية لعينة البحث.

القسم الثاني : يعبر هذا القسم عن العصف الذهني وعدد فقرات (٥) فقرات.

القسم الثالث: ويبين هذا القسم عن جودة الرقابة الداخلية وعدد فقراته (٥) فقرات

تم إنشاء الاستبيان من إجابات المستجيبين باستخدام مقياس ليكرت المكون من خمس نقاط.

تقتصر مستويات الاستجابة على (١-٥) ويتم قياسها في خمسة مستويات بناءً على الفئات لقياس

الاستجابة ، وكما موضح في الجدول رقم (١)

الجدول (١) مقياس Likert الخماسي

| الإجابة | الفئة |
|----------------|------------|
| لا اتفق تماماً | ١ - ١.٧٩ |
| لا اتفق | ١.٨ - ٢.٥٩ |
| محايد | ٢.٦ - ٣.٣٩ |
| اتفق | ٣.٤ - ٤.١٩ |
| اتفق تماماً | ٤.٢ - ٥ |

٣-١-٢: قياس الصدق والثبات لاستبانة الدراسة:

اولا : صدق الاداة : يقصد به ان المقياس يقيس ما وضع لقياسه، وتم قياس صدق الأداة من خلال التحقق من صحة محتوى الاستبيان عن طريق حساب معاملات ارتباط بيرسون بين كل فقرة من المتغيرات والنتيجة الإجمالية للقسم أو الحقل الذي تنتمي إليه الفقرة على مقياس ليكرت المكون من خمس نقاط باستخدام البرنامج الإحصائي (spss) والجدول (2) يوضح قيم معاملات الارتباط لاجمالي فقرات الاقسام.

الجدول (٢): مصفوفة اجمالي قيم معاملات الارتباط بيرسون عند مستوى دلالة 0.005

| معامل الارتباط | المحاور |
|----------------|------------------|
| ٠.٨٣٤ | العصف الذهني |
| ٠.٨٦٥ | الرقابة الداخلية |

المصدر : من اعداد الباحث بالاعتماد على نتائج التحليل الاحصائي spss.v26

يلحظ من الجدول (٢) ارتفاع اجمالي قيم معاملات الارتباط بيرسون بمستويات دالة إحصائية بين هذه الفقرات والنتيجة الكلية للمحور الذي تنتمي اليه مما يدل على ارتفاع صدق أداة الدراسة المستخدمة في تحقيق الاهداف التي وضعت من أجلها.

ثانيا: قياس ثبات الأداة:

ويعني الاستقرار اي أن المقياس مستقر ولا يتعارض مع نفسه ، مما يعني أنه إذا أعيد تطبيق المقياس على نفس العينة ، فإن المقياس يعطي نفس النتيجة مع احتمال مساوٍ لقيمة المعامل. لاختبار وقياس ثبات أدوات البحث ، تم استخدام معامل الثبات Cronbach Alpha * ، باستخدام التناسق الداخلي لإجابات المستجيبين لعناصر أداة البحث ، وتظهر النتائج في الجدول.

(٣)

الجدول (٣) : يبين معاملات الثبات

| المجال | عدد الفقرات | معامل الثبات ألفا كرونباخ |
|--------------------------|-------------|---------------------------|
| المحاسبة السحابية | ٥ | ٠.٩٧٨ |
| جودة المعلومات المحاسبية | ٥ | ٠.٨٣٥ |
| الدرجة الكلية | ١٠ | ٠.٩٧١ |

المصدر : من اعداد الباحث بالاعتماد على نتائج التحليل الاحصائي

٢-٣: وصف وتحليل العينة المبحوثة

اولا: المعلومات العامة للعينة

قام الباحث بتحديد العينة المبحوثة بصورة عشوائية ، وقد شملت هذه العينة عدد من المراجعين الداخليين العاملين في المؤسسات الحكومية وشركات القطاع الخاص وكانت النتائج كالاتي:

١- وصف العينة المبحوثة حسب نوع النشاط : جدول (٤) تظهر النتائج الإحصائية أن نسبة النشاط الخدمي في العينة المفحوصة (٨٢.٥٪) حصلت العينة على أعلى نسبة ، تليها النسبة المئوية للنشاط المحدد في الصناعة في العينة (١٣.١٪). وأخيرا نسبة النشاط التجاري (٤.٤) و جدول رقم (٤) يظهر تلك النسب.

الجدول (٤) وصف عينة حسب نوع النشاط

| المتغيرات | العينة المستهدفة | التكرار | النسبة المئوية |
|-----------|------------------|---------|----------------|
|-----------|------------------|---------|----------------|

| | | | |
|------------|---------|-----|-------|
| نوع النشاط | صناعي | ٢١ | ١٣.١% |
| | خدمي | ١٣٢ | ٨٢.٥% |
| | تجاري | ٧ | ٤.٤ |
| | المجموع | ١٦٠ | ١٠٠% |

المصدر: إعداد الباحث بالاعتماد على استمارة الاستبيان. ونتائج ، spss.v26

٢- وصف العينة المبحوثة حسب الفئة العمرية:

كشفت نتائج الجدول رقم (٦) أن نسبة (٥٠%) بين الأعمار (فوق ٤٠) وهذا المؤشر يشكل أعلى نسبة جسدها العينة تأتي بعدها فئة بين (٣٠ إلى ٤٠) سنة إذ تبلغ النسبة في هذه الفئة (٤٧.٥%) تليها الفئة الأخيرة (أقل من ٣٠ سنة) (٢.٥%). هذه النسب جيدة تدل لديهم النضج والخبرة في هذا المجال ، وهو أمر ضروري لأعمال التدقيق الداخلي ، مما يسمح لهم بالاستجابة بشكل صحيح. تبين فقرات الاستبيان والجدول رقم (٥) هذه النسب.

الجدول رقم (٥)

وصف العينة المبحوثة حسب الفئة العمرية

| المتغيرات | العينة المستهدفة | التكرار | النسبة المئوية |
|---------------|-------------------|---------|----------------|
| الفئة العمرية | اقل من (٣٠) سنة | ٤ | ٤.٤% |
| | (٣٠) الى (٤٠) سنة | ٧٦ | ٤٧.٥% |
| | اكثر من (٤٠) سنة | ٨٠ | ٥٠% |
| | المجموع | ١٦٠ | ١٠٠% |

المصدر: إعداد الباحث بالاعتماد على استمارة الاستبانة.

٣- وصف العينة المبحوثة حسب سنوات الخبرة: تشير النتائج الإحصائية الواردة في الجدول (٦) إلى أن ما نسبته (٧٥.٥%) كانت تتراوح نسبة خدمتهم في التدقيق الداخلي (اكثر من (١٠) سنوات) إذ تمثل أعلى نسبة ثم جاءت بعدها الفئة (من (٥) الى (١٠) سنوات) وبلغت نسبتها (٢١.٩%) ثم تليها أخيراً الفئة (اقل من (٥) سنوات) بنسبة (٢.٥%)، هذا يشير إلى توافر

خبرات جيدة بين من المدققين الداخليين العاملين في في دوائر الدولة وشركات القطاع الخاص، نتيجة للاستقرار الوظيفي الناتج عن ملائمة السياسات والقواعد التي يتم انتهاجها إزاءهم ومراعات مصالحهم والجدول رقم (٦) يظهر تلك النسب.

كشفت النتائج الإحصائية الواردة في الجدول رقم (٦) أن نسب الخدمة في المراجعة الداخلية حصلت (٧٥.٥%) للفئة التي تمثل (أكثر من (١٠ سنوات) اذ مثلت أعلى نسبة تليها الفئة (٥-١٠ سنوات بنسبة (٢١.٩%) واخيرا (٢.٥%) لفئة (اقل من (٥ سنوات). وهذا يدل على الخبرات الجيدة بالنظر إلى السياسات والأعراف المتبعة لدى المدققين الداخليين العاملين في في دوائر الدولة وشركات القطاع الخاص، مما يعطي اجابات دقيقة في الاستبيان ، جدول رقم. (٦) يوضح هذه النسب.

الجدول (٦)

وصف العينة المبحوثة حسب أجمالي مدة الخدمة

| المتغيرات | العينة المستهدفة | التكرار | النسبة المئوية |
|--------------------------------------|-----------------------|---------|----------------|
| أجمالي مدة الخدمة التدقيق الداخلي | اقل من (٥) سنوات | ٤ | %٢.٥ |
| | من (٥) الى (١٠) سنوات | ٣٥ | %٢١.٩ |
| | اكثر من (١٠) سنوات | ١٢١ | %٧٥.٦ |
| المجموع | | ١٦٠ | % ١٠٠ |

المصدر: إعداد الباحث بالاعتماد على استمارة الاستبانة.

٣- وصف العينة المبحوثة حسب المؤهل الاكاديمي: تشير النتائج الإحصائية الواردة في الجدول (٧) إلى إن ما نسبته (٦٠.٦%) من العينة هم من حملة شهادة الماجستير او مايعادلها إذ جسدت هذه الفئة اعلى نسبة من حيث المؤهل الأكاديمي ثم تليها فئة الأفراد المبحوثين من حملة شهادة البكالوريوس إذ بلغت نسبة هذه الفئة (٢١.٩%) أما فئة الدكتوراه او مايعادلها إذ

بلغت نسبتها (١٧.٥%)، اما الفئات الأخرى فقد نسبتهم (٠%) وهذا يعني إن العينة المبحوثة تمتلك القدرة على طبيعة العمل مما ينعكس بشكل إيجابي على النتائج النهائية للدراسة والجدول رقم (٧) يظهر تلك النسب.

الجدول رقم (٧)

وصف العينة المبحوثة حسب التحصيل العلمي

| المتغيرات | العينة المستهدفة | التكرار | النسبة المئوية |
|------------------|------------------|---------|----------------|
| المؤهل الأكاديمي | دبلوم | ٠ | ٠% |
| | بكالوريوس | ٣٥ | ٢١.٩% |
| | ماجستير | ٩٧ | ٦٠.٦% |
| | دكتوراه | ٢٨ | ١٧.٥% |
| | أخرى | ٠ | ٠% |
| المجموع | | ١٦٠ | ١٠٠% |

المصدر: من إعداد الباحث استناداً إلى المعلومات الشخصية في الاستبانة

ثانياً: الوصف الإحصائي لمتغيرات البحث:

يناقش هذا القسم عرض وتحليل أهم النتائج التي حققها الباحثان من خلال استمارة الاستبانة فيما يتعلق بمتغيرات البحث وفق فرضيات وأهداف البحث وكانت النتائج على النحو التالي:

أ- التحليل الإحصائي لفقرات العصف الذهني

الجدول رقم (٨) يوضح التحليل الإحصائي لفقرات العصف الذهني

| ت | الفقرة | الوسط الحسابي | الانحراف المعياري | الوزن النسبي | قيمة t | الترتيب |
|---|--|---------------|-------------------|--------------|--------|---------|
| 1 | تعمل جلسات العصف الذهني على زيادة فاعلية التنسيق والتخطيط والتعاون في أداء عملية التدقيق | ٤.٢٦ | 0.٠٣٨ | ٨٥.٢ | ١٣.٢٧ | ١ |

| | | | | | |
|---|-------|------|-------|------|---|
| ٣ | ١٥.٤١ | ٨١.٦ | 0.٠٥٧ | ٤.٠٨ | تعمل جلسات العصف الذهني على دعم وتعزيز استقلال المراجع الداخلي. |
| ٤ | ٢٢.٣٧ | ٧٩.٠ | 0.٠٧٩ | ٣.٩٥ | يؤدي العصف الذهني الى زيادة احتمالية اكتشاف الاخطاء والغش وبالتالي تحقيق مستوى مرتفع من جودة عملية التدقيق. |
| ٢ | ٨.١٧ | ٨٢.٦ | 0.٠٦٧ | ٤.١٣ | يؤدي العصف الذهني الى زيادة احتمالية الحصول على تأكيد معقول لخلو التقارير المالية من التحريف المادي. |
| ٥ | ٢١.٣٤ | ٧٧.٢ | 0.٠٧٩ | ٣.٨٦ | يساعد العصف الذهني على طرح اكبر عدد ممكن من الافكار حول موضوع الجلسة. |

قيمة t الجدولية عند مستوى دلالة ٠,٠٥ ودرجة حرية " ٧٤ " تساوي ١,٩٩٥

ومن الجدول رقم (٨) يتضح التالي:

- ١- جاءت الفقرة (١)، وهي (تعمل جلسات العصف الذهني على زيادة فاعلية التنسيق والتخطيط والتعاون في اداء عملية التدقيق) بالمرتبة الاولى من حيث درجة الاتفاق بين أفراد عينة الدراسة، بوسط حسابي بلغت قيمته (4.26)، والذي يشير إلى اتجاه العينة المبحوثة صوب (اتفق تماما)، وبتجانس جيد جدا في الإجابات، وهذا ما تؤكدده قيمة الإنحراف المعياري البالغة قيمته (0.038) وبوزن نسبي يساوي % ٨٥.٢ وهي أكبر من الوزن النسبي المحايد % ٦٠. " وبلغت قيمة t (١٣.٢٧) وهي اكبر من قيمة t الجدولية عند مستوى دلالة ٠.٠٥ ودرجة حرية " ٧٤ " تساوي ١.٩٩٥ . وهذا يدل ان جلسات العصف الذهني لها دور كبير في زيادة فاعلية التنسيق والتخطيط والتعاون في اداء عملية التدقيق

٢- جاءت الفقرة (٢)، وهي (تعمل جلسات العصف الذهني على دعم وتعزيز استقلال المراجع الداخلي). بالمرتبة الثالثة من حيث درجة الاتفاق بين أفراد عينة الدراسة، بوسط حسابي بلغت قيمته (٤.٠٨)، والذي يشير إلى اتجاه العينة المبحوثة صوب (اتفق)، وبتجانس جيد جدا في الإجابات، وهذا ما تؤكد قيمة الإنحراف المعياري البالغة قيمته (٠.٠٥٧) وقد بلغ والوزن النسبي (٨١.٦ %) وهي أكبر من الوزن النسبي المحايد " ٦٠% ". وبلغت قيمة t (١٥.٤١) وهي أكبر من قيمة t الجدولية عند مستوى دلالة ٠.٠٥ ودرجة حرية " ٧٤ " تساوي ١.٩٩٥ . وهذا يدل ان جلسات العصف الذهني تدعم وتعزيز استقلال المراجع الداخلي.

٣- جاءت الفقرة (٣)، وهي (يؤدي العصف الذهني الى زيادة احتمالية اكتشاف الاخطاء والغش وبالتالي تحقيق مستوى مرتفع من جودة عملية التدقيق). بالمرتبة الرابعة من حيث درجة الاتفاق بين أفراد عينة الدراسة، بوسط حسابي بلغت قيمته (٣.٩٥)، والذي يشير إلى اتجاه العينة المبحوثة صوب (اتفق)، وبتجانس جيد جدا في الإجابات، وهذا ما تؤكد قيمة الإنحراف المعياري البالغة قيمته (٠.٠٧٩) والوزن النسبي يساوي % ٧٩ وهي أكبر من الوزن النسبي المحايد " ٦٠ % وبلغت قيمة t (٢٣.٣٧) وهي أكبر من قيمة t الجدولية عند مستوى دلالة 0.05 ودرجة حرية " 74 " تساوي ١.٩٩٥ . وهذا يدل ان العصف الذهني يؤدي الى زيادة احتمالية اكتشاف الاخطاء والغش وبالتالي تحقيق مستوى مرتفع من جودة عملية التدقيق.

٤- جاءت الفقرة (٤)، وهي (يؤدي العصف الذهني الى زيادة احتمالية الحصول على تأكيد معقول لخلو التقارير المالية من التحريف المادي). بالمرتبة الثانية من حيث درجة الاتفاق بين أفراد عينة الدراسة، بوسط حسابي بلغت قيمته (٤.١٣)، والذي يشير إلى اتجاه العينة المبحوثة صوب (اتفق)، وبتجانس جيد جدا في الإجابات، وهذا ما تؤكد قيمة الإنحراف المعياري البالغة قيمته (٠.٠٦٧) والوزن النسبي يساوي % ٨٢.٦ وهي أكبر من الوزن النسبي المحايد " ٦٠ % وبلغت قيمة t (٨.١٧) وهي أكبر من قيمة t الجدولية عند مستوى دلالة ٠.٠٥ ودرجة حرية " ٧٤ " تساوي ١.٩٩٥

. وهذا يدل ان العصف الذهني يؤدي الى زيادة احتمالية الحصول على تأكيد معقول لخلو التقارير المالية من التحريف المادي.

٥- جاءت الفقرة (٥)، وهي (يساعد العصف الذهني على طرح اكبر عدد ممكن من الافكار حول موضوع الجلسة.) بالمرتبة الاخيرة من حيث درجة الاتفاق بين أفراد عينة الدراسة، بوسط حسابي بلغت قيمته (٣.٨٦)، والذي يشير إلى اتجاه العينة المبحوثة صوب (اتفق)، وبتجانس جيد جدا في الإجابات، وهذا ما تؤكد قيمة الانحراف المعياري البالغة قيمته (٠.٠٧٩) والوزن النسبي يساوي ٧٧.٢% وهي أكبر من الوزن النسبي المحايد " ٦٠% ". وبلغت قيمة t (٢١.٣٤) وهي اكبر من قيمة t الجدولية عند مستوى دلالة ٠.٠٥ ودرجة حرية " ٧٤ " تساوي ١.٩٩٥ . وهذا يدل ان لعامل المخاطرة التكنولوجي والمالي للمحاسبة السحابية تجعل الشركة مترددة في استخدامها.

ب- التحليل الاحصائي لفقرات الرقابة الداخلية.

جدول (٩) التحليل الاحصائي لفقرات الرقابة الداخلية.

| ت | الفقرة | الوسط الحسابي | الانحراف المعياري | الوزن النسبي | قيمة t | الترتيب |
|---|--|---------------|-------------------|--------------|--------|---------|
| 1 | يوجد نظام محكم لأجهزة التدقيق الداخلي لدى المنظمة يساهم في تفعيل إدارة المخاطر | ٣.٩ ٦ | 0.٠٥٥ | ٧٩.٢ | ٢٤.١٧ | ٢ |

| | | | | | | |
|---|-------|------|-------|----------|---|---|
| ١ | ١٤.١٢ | ٨١.٨ | 0.٠٥٧ | ٤.٠ ٩ | يقوم المدقق الداخلي بإجراء التقييم المستقل عن الممارسات والعمليات المحاسبية الموجودة بالتقارير المالية للمنظمة. | 2 |
| ٤ | ١١.٤٧ | ٧٨.٢ | 0.٠٥٧ | ٣.٩ ١ | يستطيع المدقق الداخلي إيصال رأيه بدون عوائق من خلال تقرير مقدم إلى لجنة الرقابة أو مجلس الإدارة. | 3 |
| ٣ | ٩.٣٧ | ٧٩.٢ | 0.٠٦٠ | ٣.٩ ٦ | خبرة المدقق الداخلي تمكنه من الحصول على معلومات حول صحة المعلومات المالية بالمنظمة . | 4 |
| ٣ | ١٢.١١ | ٧٩.٢ | 0.٠٦٠ | ٣.٩ ٦ | قدرة المراجع الداخلية المهنية تمكنه من اكتشاف الغش والتلاعب في القوائم المالية بسهولة | 5 |

قيمة t الجدولية عند مستوى دلالة ٠,٠٥ ودرجة حرية " ٧٤ " تساوي ١,٩٩٥

ومن الجدول الرقم (٩) يتضح التالي:

- ١- جاءت الفقرة (١)، وهي (يوجد نظام محكم لأجهزة التدقيق الداخلي لدى المنظمة يساهم في تفعيل إدارة المخاطر) بالمرتبة الثانية من حيث درجة الاتفاق بين أفراد عينة الدراسة، بوسط حسابي بلغت قيمته (٣.٩٦)، والذي يشير إلى اتجاه العينة المبحوثة صوب (اتفق)، وبتجانس جيد جدا في الإجابات، وهذا ما تؤكد قيمة الانحراف المعياري البالغة قيمته (٠.٠٥٥) والوزن النسبي يساوي % ٧٩.٢ وهي أكبر من الوزن النسبي المحايد " ٦٠ %" وبلغت قيمة t (٢٤.١٧) وهي أكبر من قيمة t الجدولية عند

مستوى دلالة ٠.٠٥ ودرجة حرية " ٧٤ " تساوي ١.٩٩٥. وهذا يدل على وجود نظام محكم نوعا ما لأجهزة التدقيق الداخلي لدى المنظمة يساهم في تفعيل إدارة المخاطر.

٢- جاءت الفقرة (٢)، وهي (يقوم المدقق الداخلي بإجراء التقييم المستقل عن الممارسات والعمليات المحاسبية الموجودة بالتقارير المالية للمنظمة) بالمرتبة الاولى من حيث درجة الاتفاق بين أفراد عينة الدراسة، بوسط حسابي بلغت قيمته (٤.٠٩)، والذي يشير إلى اتجاه العينة المبحوثة صوب (اتفق)، وبتجانس جيد جدا في الإجابات، وهذا ما تؤكد قيمة الانحراف المعياري البالغة قيمته (٠.٠٥٧) وقد بلغ والوزن النسبي (٨١.٨%) وهي أكبر من الوزن النسبي المحايد " ٦٠% ". وبلغت قيمة t (١٤.١٢) وهي اكبر من قيمة t الجدولية عند مستوى دلالة ٠.٠٥ ودرجة حرية " ٧٤ " تساوي ١.٩٩٥ . وهذا يدل على المدقق الداخلي يقوم بإجراء التقييم المستقل عن الممارسات والعمليات المحاسبية الموجودة بالتقارير المالية للمنظمة.

٣- جاءت الفقرة (٣)، وهي (يستطيع المدقق الداخلي إيصال رأيه بدون عوائق من خلال تقرير مقدم إلى لجنة الرقابة أو مجلس الإدارة.) بالمرتبة الرابعة والاخيرة من حيث درجة الاتفاق بين أفراد عينة الدراسة، بوسط حسابي بلغت قيمته (٣.٩١)، والذي يشير إلى اتجاه العينة المبحوثة صوب (اتفق)، وبتجانس جيد جدا في الإجابات، وهذا ما تؤكد قيمة الانحراف المعياري البالغة قيمته (٠.٥٧) والوزن النسبي يساوي ٧٨.٢% وهي أكبر من الوزن النسبي المحايد " ٦٠% ". وبلغت قيمة t (١١.٢٧) وهي اكبر من قيمة t الجدولية عند مستوى دلالة ٠.٠٥ ودرجة حرية " ٧٤ " تساوي ١.٩٩٥ . وهذا يدل على محدودية المدقق الداخلي في إيصال رأيه بدون عوائق من خلال تقرير مقدم إلى لجنة الرقابة أو مجلس الإدارة.

٤- جاءت الفقرة (٤) و(٥)، وهي (خبرة المدقق الداخلي تمكنه من الحصول على معلومات حول صحة المعلومات المالية بالمنظمة.) و (قدرة المدقق الداخلي المهنية تمكنه من اكتشاف الغش والتلاعب في القوائم المالية بسهولة) بالمرتبة الثالثة كلاهما من حيث درجة الاتفاق بين أفراد عينة الدراسة، بوسط

حسابي بلغت قيمته (٣.٩٦)، والذي يشير إلى اتجاه العينة المبحوثة صوب (اتفق)، وبتجانس جيد جدا في الإجابات، وهذا ما تؤكد قيمة الإنحراف المعياري البالغة قيمته (٠.٠٦٠) والوزن النسبي يساوي ٧٩.٢% وهي أكبر من الوزن النسبي المحايد "٦٠%". وبلغت قيمة t (٨.٣٧) وهي أكبر من قيمة t الجدولية عند مستوى دلالة (٠.٠٥) ودرجة حرية " ٧٤ " تساوي ١,٩٩٥ . وهذا يدل على خبرة وقدرة المدقق الداخلي المهنية تمكنه من اكتشاف الغش والتلاعب في القوائم المالية بسهولة الحصول على معلومات حول صحة المعلومات المالية بالمنظمة وهذا يثبت دور العصف الذهني في تعزيز تلك القدرات لتقليل حالات الغش والتلاعب.

٣-٣ : 3 : اختبار فرضيات البحث

يهدف هذا المحور على اختبار علاقات التأثير بين المتغير المستقل (العصف الذهني)، والمتغير التابع (الرقابة الداخلية) ، وفي ضوء الفرضية الرئيسية التي تنص على (يوجد اثر ذو دلالة احصائية لجلسات العصف الذهني على اداء الرقابة الداخلية .) ، والتي انبثقت عنها فرضيتان فرعيتان ، وذلك باستخدام أنموذج الانحدار الخطي البسيط ، وقد اتخذت مستويات التحليل المستويين الفرعي والإجمالي لمعرفة معنوية التأثير لكل متغير فرعي من المتغيرات المستقلة في كل متغير فرعي من المتغيرات التابعة ، اما ابعاد الفرضية فيتم ذلك عبر مقارنة (F) المحسوبة بقيمة (F) الجدولية تحت مستوى معنوية (٠.٠٥) وعلى النحو الآتي :

الفرضية الرئيسية للبحث: (يوجد اثر ذو دلالة احصائية لجلسات العصف الذهني على اداء الرقابة الداخلية .) ولقد تفرعت عن هذه الفرضية فرضيتان فرعيتان، وكما مبينة في الجدول (١٠)

الجدول (١٠) : يوضح تأثير المحاسبة السحابية في جودة المعلومات المحاسبية

| القرار | المعنوية | قيمة F المحسوبة | معامل التحديد R ² | معامل بيتا β | الحد الثابت (a) | العصف الذهني اداء الرقابة الداخلية |
|------------|----------|-----------------|------------------------------|--------------------|-----------------|---------------------------------------|
| يوجد تأثير | ٠.٦٤٢ | ٤.٩٨١ | ٠.٦٤٥ | ٠.٢٢٨ | ٢.٧٧٥ | ترشيد حكم المراجع الداخلي |
| يوجد تأثير | ٠.٣١٢ | ٩.٩٩٤ | ٠.٧١٤ | ٠.٤٦١ | ١.٧٥٦ | متانة ومعقولية حكم المراجع الداخلي |

* قيمة (F) الجدولية عند مستوى ٠.٠٥ = (٣.٨٩)

١- تحليل تأثيرالعصف الذهني في ترشيد حكم المراجع الداخلي: يتضح من الجدول (١٠) أن قيمة (F) المحسوبة بلغت (٤.٩٨١) ، وهي اكبر من قيمة (F) الجدولية البالغة (٣.٨٩) عند مستوى دلالة (٠.٠٥) ، وبمستوى معنوية (٠.٦٤٢) ، وهذا يعني وجود تأثير للعصف الذهني في المتغير التابع ترشيد حكم المراجع الداخلي، ومن خلال الجدول نفسه يمكن ملاحظة قيمة الثابت (a = ٢.٧٧٥) ، وهذا يعني أن هناك وجوداً للعصف الذهني مقداره (٢.٧٧٥) حتى وأن كان مقدار ترشيد حكم المراجع الداخلي يساوي صفر، أما قيمة ($\beta = ٠.٢٢٨$) ، فهي تعني أن تغير مقداره وحدة واحدة في جلسات العصف الذهني سيؤدي إلى تغيير في ترشيد حكم المراجع الداخلي مقداره (٠.٢٢٨) ، أما قيمة معامل التحديد (R²) فقد كان مقداره (٠.٦٤٥) ، وهذا يعني أن جلسات العصف الذهني تفسر ما نسبته (٦٤ %) من التباين الحاصل في ترشيد حكم المراجع الداخلي.

٢- تحليل تأثير جلسات العصف الذهني في متانة ومعقولية حكم المراجع الداخلي: يتضح من الجدول (١٠) أن قيمة (F) المحسوبة بلغت (٩.٩٩٤) ، وهي اكبر من قيمة (F) الجدولية البالغة (٣.٨٩) عند مستوى دلالة (٠.٠٥) ، وبمستوى معنوية (٠.٣١٢) ، وهذا يعني وجود تأثير لجلسات العصف الذهني في المتغير التابع متانة ومعقولية حكم المدقق الداخلي، ومن خلال

الجدول نفسه يمكن ملاحظة قيمة الثابت ($a=1.756$)، وهذا يعني أن هناك وجوداً للعصف الذهني مقداره ($1,756$) حتى وأن كان مقدار متانة ومعقولية حكم المدقق الداخلي تساوي صفر، أما قيمة ($\beta=0.641$)، فهي تعني أن تغير مقداره وحدة واحدة في جلسات العصف الذهني سيؤدي إلى تغيير في متانة ومعقولية حكم المدقق الداخلي مقداره (0.641)، أما قيمة معامل التحديد (R^2)، فقد كان مقداره (0.714)، وهذا يعني أن جلسات العصف الذهني تفسر ما نسبته (71.4%) من التباين الحاصل في متانة ومعقولية حكم المراجع الداخلي.

وبناء على ما تقدم من نتائج اجمعها ، وبالنظر لقبول الفرضيتين الفرعيتين نتوصل الى قبول الفرضية الرئيسية (يوجد اثر ذو دلالة احصائية لجلسات العصف الذهني على اداء الرقابة الداخلية).

المبحث الرابع

الاستنتاجات والتوصيات

٤-١: الاستنتاجات:

١- يساعد العصف الذهني على زيادة احتمالية اكتشاف الاخطاء والغش وبالتالي تحقيق مستوى مرتفع من جودة عملية التدقيق.

٢- تعمل جلسات العصف الذهني زيادة ترشيد الحكم الذهني للمراجعين الداخليين بنسبة ٦٤%.

٣- تعمل جلسات العصف الذهني على زيادة قوة ومتانة حكم المراجعين الداخليين على صحة القوائم المالية بنسبة ٧١%.

٤-٢: التوصيات :

١- ضرورة وجود ارشاد كامل للمدققين الداخليين حول كيفية استخدام العصف الذهني عند دراسة مخاطر الغش والتلاعب ، وحتى يكون هذا الارشاد مثمر ضرورة التزام المراجعين الداخليين بمعايير التدقيق عند اكتشاف المراجع حالات الغش والتلاعب.

٢- حث مزاولي مهنة المحاسبة والتدقيق بضرورة ممارسة العصف الذهني عند القيام بعمليات التدقيق بكافة مراحلها (تخطيط ، تنفيذ، تقرير).

٣- ضرورة اهتمام الباحثين بموضوع العصف الذهني بمفهومه وقواعده ومتطلباته لما له من اهمية كبيرة على مهنة التدقيق والرقابة سواء الخارجية او الداخلية .

المصادر:

اولا:المصادر العربية :

١- مؤمن عبدالله شاذلي (2011) تحليل دور العصف الذهني لفريق المراجعة في تحسين القدرة علي اكتشاف الغش و انعكاسه علي مخاطر المراجعة ، رساله ماجستير ، كلية التجارة جامعة القاهرة.

٢- زكريا الشيخ و اديب العتوم (٢٠٠٥) مهارات تطوير الذات ، جامعة حائل ، المملكة العربية السعودية.

٣- بدر بنيه ارسانيوس (٢٠١٢) دراسة اختبارية لاستخدام الشبكات العصبية لتطوير دور مراقب الحسابات في التقرير من القوائم المالية المضللة ، المؤتمر العلمي السنوي الحادي عشر جامعة الزيتونة الاردن ، كلية الاقتصاد و العلوم الادارية.

٤- رشيد ، ناظم ، السقا(٢٠١٥) اثر استخدام العصف الذهني في دعم كشف الاحتيال عند تدقيق القوائم المالية ، دراسة لاراء عينة من مراقبي الحسابات بالعراق ، مجلة كلية بغداد للعلوم الاقتصادية بالجامعة ، العدد الثالث والاربعون.

٥- ادريس، محمد عبد الرحمن وطاهر، حسين محمد وعلي، محمد عثمان محمد وعبد الرزاق، محمد وزيادة، انصاف محجوب وتاور، عادل،(٢٠١٢) الاتجاهات الحديثة في أساليب ومعايير المراجعة الداخلية، المعهد العالي .لعلوم الزكاة، السودان.

- ٦- التميمي، ناظم شعلان،(٢٠١٤) التدقيق والرقابة، الطبعة الأولى، النجف الاشرف، مطبعة الميزان.
- ٧- شحاته، السيد شحاته،(٢٠١٤) دراسة متقدمة في الرقابة والمراجعة الداخلية وفقاً لأحدث المعايير الامريكية،. الإسكندرية، دار التعليم الجامعي.
- ٨- احمد، احمد محمد خليل،(2018)، تطبيق الرقابة الفورية وتأثيرها على نظام الرقابة الداخلية، دراسة تطبيقية على مستشفى السلام التعليمي في مدينة الموصل، بحث دبلوم عالي، كلية الادارة والاقتصاد، جامعة الموصل.
- ٩- جميل، علي توفيق (٢٠١٤) . تحسين فاعلية الرقابة الداخلية في ظل اعتماد إطار إدارة مخاطر المشروع، رسالة ماجستير، جامعة الكوفة، النجف، العراق.
- ١٠- الحديدي، نضال صالح علي،(٢٠١٢)، دور لجان المراجعة في زيادة فاعلية نظام الرقابة الداخلية، دراسة في عينة من المصارف التجارية العراقية في محافظة نينوى، بحث دبلوم عالي ،كلية الإدارة والاقتصاد، جامعة الموصل، الموصل.
- ١١- الطائي، احمد صباح محمود،(٢٠١٨)، تطوير اساليب الرقابة الداخلية في ظل اليات الحوكمة بالتطبيق على دائرة صحة نينوى/ دراسة تطبيقية ، بحث دبلوم عالي، كلية الادارة والاقتصاد، جامعة الموصل.
- ١٢- الجمهور، كريمة علي كاظم والبلداوي، شاكر عبدالكريم هادي(2017)، الاتجاهات الحديثة في التدقيق والرقابة وفقاً للمعايير الدولية والتشريعات المحلية.
- ١٣- الصائغ، بلال امجد محمد،(٢٠١٨)، أهمية الرقابة الداخلية في شركات التعهد المحاسبي لزيادة الثقة لدى الجهات الطالبة لخدماتها في العراق، مجلة تنمية الراقدين، جامعة. الموصل، كلية الإدارة والاقتصاد، المجلد ٣٧ ، العدد ١١٩

ثانياً: المصادر الاجنبية :

- 1- Jaafar et al.,. 2020. The Effect of Brainstroming on Audit Quality and its Reflection on Detecting The Risk of Fraud. *Journal of Economics and Administrative Sciences. Vol. 26, No. 122, 501-516*
- 2- Hoffman Vick , b .ilex 2 z Immelmann ma r k f (2012) how strategic reasoning and brain to muting can help audit on fraud current in auditing vole 6 , no 2.
- 3- Osborn , (2001) applied imagination principles and proceed uses of creative problem solving Charles scribnerls some united states of America.
- 4- Admassu , Mengistu Amare ,(٢٠١١) Reliance of External Auditors on Internal Audit Work: A Corporate Governance Perspective , Dessalegn Getie Mihret (corresponding author) School of Business, Economics and Public Policy University of New England, Australia .
- 5- Florea ,Radu ,Florea ,Ramona (٢٠١٣), Internal Audit and Corporate Governance ,George Bacovia University in Bacău, ROMANIA .
- 6- Diana , MIHAIU (2014) — MEASURING PERFORMANCE IN THE PUBLIC SECTOR: BETWEEN NECESSITY AND DIFFICULTY — SLucian Blaga University of Sibiu, Romania tudies in Business and Economics .

- 7- Schmitz, Jana. (2019) .Public Sector Performance Audits: Stakeholder Interpretations of Impact , Doctor's thesis , College of Business RMIT University , Melbourne Australia

