

استعمال استراتيجية العصف الذهني لتعزيز الحكم المهني لمراقب الحسابات في تقييم استمرارية الوحدة الاقتصادية : دراسة لأراء عينة من مراقبي الحسابات في البيئة العراقية

أ.م.د. ابتهاج إسماعيل يعقوب *

المسخلص

يهدف البحث إلى مناقشة العصف الذهني كاستراتيجية يعتمدها فريق التدقيق لتعزيز الحكم المهني حول تقييم قدرة الوحدة الاقتصادية على الاستمرارية في ظل ازدياد الدعوات من قبل الهيئات والمجامع المهنية لتبنيه فضلاً عن أثر المتغيرات (الأبعاد) الثقافية على نوع جلسة العصف الذهني المستخدمة إن كانت (الكثرونية أو تقليدية) .

ولتحقيق الهدف تم إتباع المنهج الوصفي التحليلي تصميم (الاستبانة) كأداة لجمع البيانات وزعت على عينة من مراقبي الحسابات في البيئة العراقية والمسجلين في نشرة مراقبي الحسابات المجازين لعام 2016 . وتم التوصل إلى عدة نتائج من أهمها استعمال استراتيجية العصف الذهني تعزز من الحكم المهني لمراقب الحسابات في تقييم قدرة الوحدة على الاستمرارية فضلاً على ان العوامل الثقافية للبيئة العراقية تحدد أطر جلسات العصف الذهني لفريق التدقيق وان التسمية الأكثر تعبيراً عن مصطلح العصف الذهني هو (الاستنفار الذهني Mental Alert).

الكلمات المفتاحية :- العصف الذهني ، الاستمرارية ، العوامل الثقافية

Abstract

The research aims to discuss the brainstorm as a strategy adopted by the audit team to enhance professional judgment about economic entity's ability assessment going concern. With increasing calls by professional Institute and bodies for adoption.

To achieve the target was descriptive analytical and design data-collection tool questionnaire was distributed to a sample of Auditors in Iraq averment and enrolled in the certified.

Auditors Bulletin for 2016

The research found several results mainly use brainstorming strategies on enhance professional judgment of Auditor In assessing the ability of economic entity, and cultural Factors of the Iraqi environment determines the type of audit team brainstorming and that the term is most expressive of the term brainstorming is (mental alert)

المقدمة

في ظل ازدياد الانهيارات والأزمات المالية التي عصفت وتعصف بالوحدات الاقتصادية ازدادت المسؤوليات الملقاة على عاتق مراقب الحسابات (المدقق الخارجي) في تقييم قدرة الوحدات الاقتصادية على الاستمرار لفترة معقولة من خلال الحكم المهني الذي يصدره ويتم تضمينه في تقرير مراقب الحسابات وأن

* الجامعة المستنصرية / كلية الإدارة والاقتصاد .

مقبول للنشر بتاريخ 2016/10/26

الحكم المهني جاء مرتكزاً على سلسلة من الإجراءات التي تم اتخاذها عند التخطيط لعملية التدقيق وتجميع الأدلة ، وإجراءات تقييم المخاطر .

وفي السياق ذاته فإن الجهات والهيئات والمجامع المحاسبية والتدقيقية جاءت بجملة من المعايير المحاسبية والإرشادات وتنقيح وتحديث العديد من المعايير بخصوص (استمرارية الوحدة الاقتصادية) ومنها المعيار رقم (570) بعنوان الاستمرارية / الصادر من مجلس معايير التدقيق والتوكيد الدولية (IAASB) عام (2008) ، فضلاً عن معيار التدقيق الدولي رقم (701) بعنوان (التعديلات على تقرير المدقق المستقل) ولا بد من الإشارة إلى ما قام به المجمع الأمريكي للمحاسبين القانونيين (AICPA) بإصداره المعيار رقم (99) (SAS) بعنوان (الاهتمام بالغش عند تدقيق القوائم المالية) عام (2002) ، لحقها إصدار المعيار (SSAS 109) عام (2006) بعنوان – تفهم المنشأة وبيئتها وتقييم مخاطر التحريفات الجوهرية فضلاً عن التنقيحات التي لحقت بالمعايير لتعزيز مسؤولية مراقب الحسابات بشأن الغش عند تدقيق القوائم المالية والمعيار (ISA315) بعنوان تفهم المنشأة وبيئتها وتقييم مخاطر التحريفات الجوهرية ، وإصدار مجلس معايير المحاسبة المالية الدولية (IASB) عام (2009) مسودة مقترح لمعيار عرض القوائم المالية يوجب الإفصاح عن حالات عدم التأكد باستمرارية الوحدة الاقتصادية من قبل إدارة الوحدة وفي عام (2014) أصدرت (IASB) مسودة لتعديل معيار رقم (1) العرض والإفصاح في القوائم المالية يقضي بإصدار مراقبي الحسابات تقريره باتجاه أن القوائم المالية قد أعدت على وفق فرض الاستمرارية.

أن الهيئات والمجامع المهنية المحاسبية والتدقيقية قد اهتمت بالوسائل الداعمة لإجراءات التدقيق وحتى ولادة الرأي المهني الذي يصدره مراقب الحسابات ، من خلال وضع سلسلة من القواعد تحكم تلك الوسائل ومنها جلسات العصف الذهني ، فالمعيار رقم (SAS99) يتطلب من مراقبي الحسابات تنفيذ جلسات العصف الذهني لتقييم مخاطر الغش الآتية والمحتملة . فضلاً عن المعيار (SAS 109) . الصادران من قبل (AICPA) التي تناولتا مناقشة منظومة من القواعد التي ينبغي القيام بها في جلسات العصف الذهني التي يقوم بها فريق التدقيق.

وتأسيساً لما تقدم ، وبحكم أن استمرارية الوحدات الاقتصادية ترتكز على فرضية الاستمرارية في الفكر المحاسبي فالوحدة الاقتصادية مستمرة بأنشطتها دونما النظر إلى العمر الافتراضي لمن قام بإنشائها ولا توجد هناك أي مؤشرات حالية أو مستقبلية يجبرها على التصفية وعلى وفق ذلك يتم أعداد القوائم المالية على أساس الاستمرارية لا التصفية . إلا إذا ظهر خلاف ذلك فتعد الوحدة الاقتصادية قائمة مركزها المالي على أساس التصفية . فضلاً عن أن الوحدة الاقتصادية مسؤولة عن الإفصاح عما إذا كانت لها القدرة على الاستمرار لفترة مالية قادمة من آخر ميزانية أعدتها وبعبارة أخرى هي مسؤولة عن الإفصاح عن الاستمرارية لمدة (أثنتا عشر) شهراً من تاريخ القوائم المالية السابقة.

وفي ضوء ما تقدم ، تم تقسيم البحث إلى (أربعة محاور) فضلاً عن المقدمة ومنهجية البحث حيث تناول المحور الأول دراسات سابقة عن العصف الذهني واستعماله في مجال التدقيق وإبراز إسهامات الدراسة الحالية في حين تناول المحور الثاني مناقشة للإطار المفاهيمي للعصف الذهني ومسوغات اعتماد تسمية أكثر تعبيراً للمفهوم ، وتناول المحور الثالث مقومات تقييم استمرارية الوحدة الاقتصادية في ضوء المعايير الدولية وانعكاس تنفيذ جلسات العصف الذهني في تعزيز الرأي المهني لمراقب الحسابات والمبحث الرابع اختص بالدراسة الميدانية للبحث واختتم البحث بجملة من الاستنتاجات والتوصيات ضمن محوره الخامس.

منهجية البحث

أولاً : مشكلة البحث

إن استقراء واقع حال الوحدات الاقتصادية في ظل الأزمات المالية وازدياد حالات الإهيارات المالية للوحدات الاقتصادية عالمياً وفرض وصايا البنك المركزي العراقي على بعض المصارف في البيئة المحلية يثير العديد من التساؤلات عن مسؤولية مراقب الحسابات ومهنة التدقيق بخصوص توافر الثقة بالحكم المهني المؤثر بالرأي المقدم من قبل مراقب الحسابات حول تقييم قدرة الوحدة الاقتصادية على العمل وفق فرضية الاستمرارية.

وفي السياق الآنف الذكر فالهيئات والمجامع المهنية المحاسبية والرقابية قد أشارت إلى العديد من الآليات التي تسهم في دعم الشك المهني لدى مراقبي الحسابات عند تقييمهم المخاطر المحيطة بالقدرة على تقييم استمرارية الوحدة الاقتصادية ومن أهم الآليات إستراتيجية العصف الذهني (Brian Storm) ، تتمحور مشكلة البحث بخصوص قدرة استراتيجية العصف الذهني لفريق التدقيق في دعم وتعزيز الرأي المهني لمراقبي الحسابات في البيئة المحلية من خلال صياغة التساؤلات البحثية التالية :-

1. هل استراتيجية جلسات العصف الذهني (التقليدية أو الالكترونية) ملائمة لتطبيقها في البيئة العراقية ؟
2. هل استراتيجية جلسات العصف الذهني تسهم في تعزيز الرأي المهني لمراقبي الحسابات في تقييم قدرة الوحدة الاقتصادية على الاستمرارية ؟
3. أي من جلسات العصف الذهني ملائمة للتطبيق في البيئة العراقية (التقليدية أم الالكترونية) وعلى وفق العوامل الثقافية للبيئة العراقية (بيئة عمل مراقبي الحسابات) ؟

ثانياً : أهداف البحث

يهدف البحث إلى :-

1. توضيح الدور الذي يضطلع به التدقيق الخارجي في إضفاء الثقة على القوائم المالية للوحدات الاقتصادية والمعدة على وفق الفرض المحاسبي الاستمرارية من خلال قدرة مراقبي الحسابات على تقييم الاستمرارية بأحد الاستراتيجيات المعاصرة وهي جلسات العصف الذهني وما يمكن أن تلعبه هذه الجلسات في تعزيز قدرة الأحكام المهنية لمراقب الحسابات في تقييم قدرة الوحدة الاقتصادية على الاستمرارية .
2. تحديد استراتيجية العصف الذهني الملائمة للبيئة العراقية على وفق متغيرات البيئة الثقافية العراقية ، إن كانت (تقليدية أو إلكترونية أو المزج بينهما).
3. التحديد الأنسب لمصطلح (العصف الذهني) على وفق الجدول الفلسفي المنطقي لمضامين المعنى وليس على ما جرى الاعتياد في استعماله في الأدبيات الغربية وبعض الأدبيات العربية .
4. التعرف على أحد أهم مستجدات تنقيح المعايير المحاسبية الدولية فيما يتعلق بفرضية الاستمرارية.

ثالثاً : أهمية البحث

تتبع أهمية البحث من أهمية الدور الذي يضطلع به التدقيق الخارجي في إضفاء الثقة على المهنة فضلاً عن تقديم صورة على جانب من المعقولية بقدرة الوحدات الاقتصادية على الاستمرار في المستقبل المنظور وباليات واستراتيجيات عدة ومنها جلسات العصف الذهني التي تسهم في توليد الأفكار الإبداعية من خلال الاستنفار الذهني لمكامن المعرفة لدى فريق التدقيق. فضلاً عن قلة البحوث (حسب علم الباحثة) في البيئة المحلية العراقية التي تنحو نحو اقتراح البنية المعمارية التفصيلية لجلسات العصف الذهني ، فالمعايير الدولية الرقابية أحد أهم متطلباتها تنفيذ عقد جلسات العصف الذهني إلا أنها لم تتطرق إلى تفاصيل شروط عقد الجلسات

رابعاً : فرضية البحث

يستند البحث إلى الفرضيات التالية :-

- H1- هناك إمكانية لعقد جلسات العصف الذهني من قبل فريق التدقيق في البيئة العراقية.
- H2- تسهم استراتيجية العصف الذهني في تعزيز الحكم المهني لمراقب الحسابات عند تقييم قدرة الوحدة الاقتصادية على الاستمرارية.
- H3- تتلاءم نوع استراتيجية العصف الذهني المستعملة من قبل فريق التدقيق (تقليدية أو إلكترونية) مع المتغيرات (الأبعاد) الثقافية للبيئة العراقية .

خامساً : مجتمع وعينه البحث وأداة البحث

يتمثل مجتمع البحث بمراقبي الحسابات الخارجيين (في القطاع العام والخاص) في البيئة العراقية والمتمثلين بالرفقاء الماليين في ديوان الرقابة المالية الاتحادي باعتباره احد جهات التدقيق الخارجية الحكومية ومراقبي الحسابات العاملين في مكاتب التدقيق الخاصة وعلى وفق النشرة الصادرة من مجلس مهنة مراقبة وتدقيق الحسابات أمانة السر العدد (17) في (14 شباط 2016) .
في حين تتمثل عينة البحث بمراقبي الحسابات العاملين في القطاع الخاص حصراً ، بحكم تمثيلهم لمتطلبات البحث من حيث تقييم قدرة الوحدة على الاستمرارية في حين (المدقق الخارجي) في القطاع العام فان استمرارية الوحدات الاقتصادية مرتبط بشكل رئيس غالباً بقرارات الدولة وبالتالي تم استبعادهم من عينة البحث.

تتمثل عينة البحث بـ(95) مراقب حسابات خارجي وحسب النشرة المشار إليها أنفاً ، وتم توزيع استمارة الاستبانة يدوياً وإلكترونياً حيث تم إرسال الاستبانة على البريد الإلكتروني لمراقبي الحسابات والمتاحة في النشرة ، وبعد مرور أكثر من شهرين استردت (67) استمارة وتم استبعاد (17) استمارة لعدم صلاحيتها وعليه فقد تم تحليل (50) استمارة استبانته والتي تم تقسيمها إلى جزئين الأسئلة الشخصية والأسئلة العامة فضلاً عن اعتماد مقياس ليكرت الخماسي (5- اتفق تماماً 4- اتفق 3- غير متأكد 2- لا اتفق ، 1- لا اتفق تماماً) .

سادساً : الأساليب الإحصائية وأدواتها

تم استخدام مجموعة من الأساليب الإحصائية وفقاً لبرنامج برنامج (SPSS) الإحصائي وكالتالي:-

1. النسب المئوية والتكرارات لوصف عينة البحث والمتوسط الحسابي والانحراف المعياري.
2. اختبار الفايرونيباخ لمعرفة ثبات فقرات الاستبانة واتضح أن معامل الثبات (0.8538) وهو معامل ثبات جيد .
3. معامل ارتباط بيرسون لاحتمساب الاتساق الداخلي لفقرات الاستبانة وكانت معاملات الارتباط ذات مستوى دلالة معنوية (0.05) فضلاً عن أن قيمة (r) المحسوبة اكبر من قيمة (r) الجدولية عند درجة حرية (28) والتي تساوي (0.361) وعليه فان فقرات الاستبانة صادقة لما وضعت لقياسه .

سابغاً : تحليل خصائص وسمات عينة البحث

احتوى الجزء الأول من الاستمارة جملة من الأسئلة المتعلقة بالخصائص الديموغرافية لطبيعة الأفراد المستجيبين للاستبانة والهدف من ذلك إعطاء انطباع يعزز من الثقة بالنتائج التي تم التوصل إليها وكما في الجدول (1).

جدول (1)

خصائص عينة البحث (مراقبي الحسابات)

النسبة المئوية	التكرارات	الفقرات
100%	50	المؤهل العلمي (مراقب الحسابات)
92%	46	الجنس (ذكور)
90%	45	عدد سنوات الخبرة العملية في مجال التدقيق أكثر من 10 سنوات
60%	30	المعرفة باستعمال أساسيات الحاسوب

من الجدول السابق يتضح أن عينة البحث يشكل الذكور نسبة عالية فيها (92%) ويتمتعون بخبرة مهنية وبنسبة (90%) لأكثر من عشرة سنوات ومؤهل علمي (100%) شهادة محاسب قانوني ، فضلاً عن معرفتهم باستعمال الحاسوب وبنسبة (60%) منهم.

وكان هناك سؤال إضافي كان مفاده كالتالي : (هل تم تصفية بعض الوحدات الاقتصادية التي كلفت بتدقيقها بعد سنة (12 شهر) من تاريخ أعداد القوائم المالية) وحصل هذا السؤال على تكرارات (صفر) فيما يتعلق بالإجابة (كلا) مما يعني أن العينة المختارة وحسب أجابته لهذا السؤال يبذلون العناية المهنية الكافية.

ثامناً : منهج البحث ومصادر جمع البيانات والمعلومات

يعتمد البحث كلا من المنهجين الاستنباطي والاستقرائي . إذ سيتم وفقاً للمنهج الاستنباطي عرض ومناقشة مفهوم إستراتيجية العصف الذهني وفرضية الاستمرارية في الفكر المحاسبي ، كما تم اعتماد المنهج الاستقرائي في تقييم الرأي المهني لمراقبي الحسابات في ظل المتطلبات الرقابية الدولية في تقييم استمرارية الوحدة الاقتصادية وإيجاد المسوغات المنطقية لاستحداث تسمية لاستراتيجية العصف الذهني. واعتماد الأدبيات المحاسبية العربية والأجنبية ذات الصلة بهدف كتابة الجانب النظري.

المحور الأول

دراسات سابقة وإسهامات البحث الحالي

تعددت الدراسات التي تناولت استراتيجية العصف الذهني في مجال التدقيق لتعزيز الحكم المهني لمراقبي الحسابات فمنها ما أشار إلى العصف الذهني التقليدي (وجه لوجه) والأخرى للعصف الذهني الإلكتروني (باستعمال الحاسوب) ونورد بعض من الدراسات:-

1. دراسة (Harttk,2014) بعنوان (أثر عوامل الذكاء التجميعي للعصف الذهني لفريق التدقيق في تقييم الغش : فاعلية العصف الذهني التقليدي والإلكتروني) . هدفت الدراسة إلى اختبار إستراتيجية العصف الذهني الإلكتروني والتقليدي على فريق من الطلبة الذين تلقوا تدريباً في تدقيق القوائم المالية وبلغ عدد الفريق (41) طالباً تم تقسيمهم إلى فريقين- الفريق الأول متكون من (21) طالب تم اعتماد أسلوب العصف الذهني التقليدي (وجهاً لوجه) والفريق الآخر (20) طالب وتم اعتماد أسلوب العصف الذهني الإلكتروني باعتماد الحاسوب الآلي لكل عضو في الفريق لغرض اكتشاف الغش ولاحتيال في القوائم المالية وكانت النتائج أن الفريق الذي اعتمد على جلسات العصف الذهني الإلكتروني كان أكثر فاعلية في النتائج المتحققة من جلسات العصف الذهني التقليدية.
2. دراسة (Li,2012) وبمعنوان (التنبؤ بإفلاس الشركات من عام 2008-2011) . هدفت الدراسة إلى اعتماد الأساليب التقليدية في اختبار التنبؤ بإفلاس الشركات العاملة في السوق الأمريكية ولـ(70) شركة ومن الأساليب المستخدمة نموذج التمان و (Z-score) . وتوصلت الدراسة إلى أن التنبؤ بالإفلاس على وفق القيمة السوقية هي الأفضل من النماذج المعتمدة ، بحكم النماذج الأتفة الذكر أظهرت أخطاء في دعم الحكم المهني لمراقبي الحسابات

3. دراسة (Carpenter,2007) بعنوان (جلسات العصف الذهني لفريق التدقيق ودورها في تحديد مخاطر الغش ووفق متطلبات (SAS NO.99)) ، هدفت الدراسة إلى استعراض دور جلسات العصف الذهني في دعم رأي مراقبي الحسابات في تحديد حالات الغش في القوائم المالية وعلى وفق متطلبات (SAS NO.99) وتم تطبيق الجلسات على أربع شركات من أكبر شركات التدقيق في أمريكا وخرج البحث بالاستنتاج أن الشركات حققت فاعلية في دعم رأي مراقبي الحسابات في الشركات عينة البحث فجلسات العصف الذهني منحت فريق التدقيق الفاعلية في تجميع الأفكار وتحسين الرأي المهني .

أما على الصعيد المحلي فأشارت البحوث القليلة في هذا المجال إلى العصف الذهني ومنها :-
4. دراسة (رشيد والسقا 2015) بعنوان (اثر استخدام العصف الذهني في دعم كشف الاحتيال عند تدقيق القوائم المالية دراسة لأراء عينة من مراقبي الحسابات في العراق) . هدفت الدراسة إلى اختبار اثر إستراتيجية العصف الذهني في دعم كشف الاحتيال في القوائم المالية من خلال تحليل آراء عينة من مراقبي الحسابات في البيئة المحلية العراقية تم الخروج باستنتاجات أبرزها استخدام العصف الذهني . يدعم أداء فريق التدقيق في كشف الاحتيال في تدقيق القوائم المالية . بتوليد أفكار بجودة أعلى مما يولده المدققين لو عملوا بشكل انفرادي . في حين تناولت العديد من الدراسات دور مراقب الحسابات الخارجي في تقويم قدرة الوحدة الاقتصادية على الاستمرارية ووفق المعايير الدولية.

الدراسات السابقة التي تم استعراضها والمتعلقة بمتغير العصف لذهني سيما أن كانت (أجنبية أو محلية) تمحورت حول دور العصف الذهني في تقييم ودعم مراقب الحسابات الخارجي في اكتشاف الغش والاحتيال في القوائم المالية ، في حين اقتصرت الدراسات المتعلقة بدور مراقب الحسابات في تقييم استمرارية الوحدة الاقتصادية بالاعتماد على الوسائل والإجراءات التقليدية . ما يميز الدراسة الحالية أنها اعتمدت على المتغيرات :- العصف الذهني واستمرارية الوحدة الاقتصادية واثرا لمتغير الأول في تعزيز الحكم المهني لمراقب الحسابات فضلاً عن دور المتغيرات الثقافية للبيئة على اختيار طبيعة تنفيذ العصف الذهني علماً أن البحث يختص بالبيئة العراقية وعلى وفق الآراء الصادرة من مراقبي الحسابات .

المحور الثاني

الإطار المفاهيمي للعصف الذهني

أولاً : المفهوم

العصف الذهني^(*) (Brainstorming) مصطلح مكون من مفردتين (Brain) و (Strom) ترجمتا إلى اللغة العربية (الذهن) و (العصف) على التوالي فالعصف الذهني اصطلاحاً عند معجم ابن منظور هو الفهم السريع بلمح البصر (ابن منظور، 2006 ، 11)

وترى الباحثة أن استعمال (العصف) في المصطلح قد ولد ضعفاً في معناه الضمني فقد وردت كلمة العصف في القرآن الكريم في سورة الفيل الآية (5) (فَجَعَلَهُمْ كَعَصْفٍ مَأْكُولٍ) ووردت في سورة الرحمن الآية (12) (وَالْحَبِّ ذُو الْعَصْفِ وَالرَّيْحَانُ) وفي سورة يونس الآية (22) (جَاءَتْهَا رِيحٌ عَاصِفٌ).

أن (العصف) باختلاف تفسيرات معانيه جاء باتجاه مخالف للمعنى المراد به مصطلح العصف الذهني (Brainstorming) ففي الآية الأولى هي الزرع الذي أكل حبه وبقي قشره والثانية جاءت بمعنى (التبن) أو أطراف الزرع قبل أن يدرك السنبل في حين من الآية الأخيرة العاصف (الشديد) (الطبرستاني، 2004 : 50). وعلى ضوء ما تم تقديمه من معنى (العصف) فإنه يتجه باتجاه معاكس للمعنى الصريح والضمني للمصطلح . وعليه سنورد بعض التعاريف للتوصل إلى التسمية الأكثر تعبيراً.

يعرف العصف الذهني من قبل (Osborn) ويُعد الأول الذي استعمل المصطلح في خمسينيات القرن العشرين في مجال الإعلانات على أنه (أسلوب يعمل من خلاله الأفراد على اقتراح الحلول المبدعة لمشكلات مطروحة من خلال تجميع الأفكار لتوليد أكبر قدر ممكن منها (Osborn,2001,152) أو هي الطريقة التي يسهم بها الأفراد في توليد الأفكار من أذهانهم للحصول على أكبر قدر منها بغية التوصل إلى حلول إبداعية (بن ذياب 2013 : 76) أو هو الأسلوب الذي تستطيع المجاميع أن تولد منظومة من الأفكار على أن يتم تقييم هذه الأفكار بعد الانتهاء من تجميعها واختيار الأنسب منها (Gallupe,1992,13) أو هو أسلوب علمي يعتمد على توليد أكبر ما يمكن من الأفكار الإبداعية التي يتوقع من خلالها المساهمة في تحديد مشكلة أو مشكلات معينة ومن ثم التوصل إلى حلها من خلال المناقشة وتبادل الآراء (السقا وحسن، 2015، 7)

مما تقدم فإن العصف الذهني هو استراتيجية يتم اعتمادها لاستنفار الأفكار الكامنة في عقول المجاميع المشتركة لإنتاج حل لمشكلة من خلال تنقيح ما متاح لديهم من معرفة ، منتجة عناقيد من الحلول الإبداعية الموجهة بالمنطق والواقعية بعيداً عن الرتابية الفكرية .

وتقدم الباحثة وعلى وفق المعنى الصريح والضمني للعصف الذهني صياغة للمفهوم وفق (التفكير الموجه بالاستنفار) والاستنفار في قاموس (الوسيط) هو مصدر (استنْفَر) أي حالة الاستعداد والتأهب وحضور الذهن (الوسيط، 2006، 97) وان مصطلح الاستنفار الذهني (Mentally Alert) نراه أكثر ملائمة في التعبير من (العصف الذهني) .

(*) تعددت التسميات في الأدبيات العربية ومنها عصف الدماغ ، إبطار الدماغ ، استمطار الأفكار ، المفكرة ، توليد الأفكار ، المحاكمة الموجهة ، إلا إن أكثرها شيوعاً واستعمالاً هو (العصف الذهني) .

ثانياً : أنواع العصف الذهني

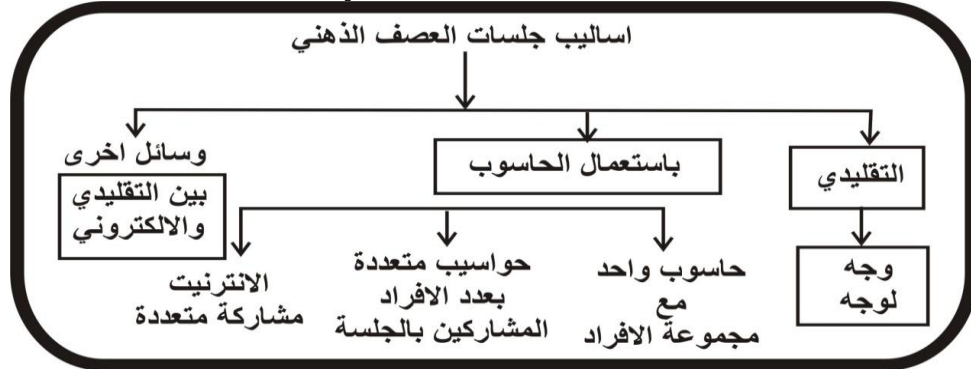
وكما هو حال متغيرات العصر فقد تطور مفهوم العصف الذهني التقليدي الذي (يقتصر على عدد ليس بالكبير من المشاركين في الجلسة) لاعتبارات تكاليف النقل والانتقال مثلاً -فضلاً عن أن اجتماع عدد من المشاركين لهم نفس التجارب والخبرات المعرفية (سيولد الرتابة الفكرية) حيث سيطرحون أفكاراً متشابهة وفقدان العديد من الأفكار نتيجة الحاجة إلى سرعة تسجيل الملاحظات والأفكار (www.wikipedia.Brain.Sto.com) مما ولد الحاجة إلى ما نطلق عليه العصف الذهني الإلكتروني (Electronic Brainstorming) وهو مشابه للأسلوب التقليدي إلا أنه يتضمن استخدام الحاسوب فضلاً عن تنفيذ الجلسة لا يتحدد بموقع جغرافي واحد فقد يشارك في الجلسة أفراد من وحدات اقتصادية مختلفة وأماكن مختلفة ، حيث يوضع أمام كل فرد شاشة حاسوب مرتبطة مع جهاز تحكم مركزي تبدأ هذه بعد ما يتم تحديد المشكلة ويتم من خلال العصف الذهني الإلكتروني أدرج كل المقترحات التي قد تخطر ببال الأفراد المشاركين في الجلسة دون مناقشة لأي منها مباشرة وبعدما ينتهي الجميع من وضع المقترحات بسريرة تامة تبدأ مرحلة تحليل المقترحات وتجميعها واختيار البديل الأنسب بالتصويت وبالتالي تتم عملية اتخاذ القرار بأسرع وقت ممكن وباستشارة جميع المشاركين (www.wikipedia.Braiaain.sto.com)

وقدم (Clayton) عدد من المحددات لاستعمال العصف الذهني الإلكتروني (EBC) كعدد الحواسيب الإلكترونية المتاحة عندما تكون الجلسة تعقد في زمان ومكان غير محددين (أي تعقد في أي وقت وزمان) أو جهل أفراد الفريق بتقنيات استعمال الحاسوب وينفرد شخص واحد بإدخال الأفكار والمعلومات على الحاسوب دونما الآخرين ، إلا إن هناك أسلوب آخر لجلسات العصف الذهني الإلكتروني عندما تكون أجهزه الحاسوب متوفرة بكثرة وهناك خبرة باستعمال تقنيات الحاسوب وإن أفكار فريق التدقيق غير مهيكلة وراغبين في توليد أفكار إبداعية وإدخالها بأنفسهم على الحاسوب ومناقشتها (Clayton, 2001, 12)

ويوضح الشكل (1) أساليب العصف الذهني فمنها التقليدي وجهاً لوجه ومنها باستخدام حاسوب واحد أو المتعددة ومنها باستخدام شبكة المعلومات العالمية الإنترنت .

الشكل (1)

أساليب جلسات العصف الذهني



المصدر إعداد الباحثة

أن العصف الذهني وباختلاف الأساليب المستعملة لتنفيذ جلساته يعتمد على خصوصية كل مشكلة لاستنفار أفكار الأفراد في فريق العمل فالإبداع يأتي من خلال الموقف ، فضلاً عن أن مجالات استعماله متعددة منها في التعليم والطب والتدقيق وهذا الأخير يعتمد كإداة لتدعيم الشك المهني لمراقب الحسابات عند إبداء الرأي المهني المحايد. وقد عرف العصف الذهني في أدبيات (التدقيق) التي تناولت الموضوع وفقاً للمعايير التي تحكمه بالتالية:-

هي استراتيجية تنطوي على عملية تفكير منطقية تعمل على حمل المدققين (فريق التدقيق) على النظر في طريقة تكييف جلسات خاصة تسمى (العصف الذهني) للكشف عن أي إخفاء للحقائق ممكن أن تكون قد حصلت في بيئة العمل بعد الإجابة على جملة من التساؤلات منها ما هي عمليات الاحتيال التي حصلت وما هي الإجراءات التي سوف تتخذ للكشف عنها وبرز الطرائق التي استعملتها الإدارة لإخفاء عمليات الاحتيال المحتملة وما هي الإجراءات التي قامت بها ، وبالتالي ما هي خطة فريق التدقيق للكشف عنها (Hoffman & Zimbelman, 2012, 97)

ويرتأي (Vasarhelyi et. al.) وجماعته في مناقشاتهم لمستقبل التدقيق في عصر التدقيق الإلكتروني (Future of Audit in e-auditing) أن التطور التقني الذي لحق بالإجراءات التي يقوم بها المدققين في العقد الأخير من القرن العشرين وما تلاه ، انبثق عنها تطورات المدققين للقيام باستعمال طرائق لترشيد أحكامهم المهنية وتنفيذ خطط التدقيق ومنها بتبادل الآراء إلكترونياً وعقد جلسات مشاركة مؤتمتة لغرض تعزيز حقل التدقيق المعرفي بأفكار خلاقة قبل وأثناء الشروع بالتخطيط لعملية التدقيق وهذه الاستراتيجية ممكن أن توفر الوقت وتعزز من أحكام المدقق وهو ما يمكن أن نطلق عليه العصف الذهني في التدقيق (Danielle et al.,2015,16) وبتجاه آخر فإن الجهات والهيئات والمجامع المهنية حددت بعض الآليات والتقنيات التي تساهم في دعم الرأي المهني لمراقب الحسابات عند تقييم المخاطر قبل وأثناء عملية التخطيط للتدقيق ومنها جلسات العصف الذهني لفريق التدقيق ودورها الاستراتيجي في تعزيز الرأي المهني (AICPA,20)(PACOB,2007).

تأسيساً لما تقدم فإن العصف الذهني لفريق التدقيق هو :
هو المسار الذي يسلكه فريق التدقيق بعملية تفاعلية بينهم من جهة وبين رئيس فريق التدقيق من جهة أخرى والتي تهيب لولادة حلول بمدة زمنية محددة وهي جلسة العصف الذهني وتستعمل بها الأجهزة الإلكترونية (الحاسوب) أو تكون وجهاً لوجه ومن خلال استنفار أذهان الحاضرين في الجلسة على توليد الأفكار المتعلقة بحل المشكلة المطروحة باستحضار المخزون المعرفي الذهني لفريق التدقيق واستدعاءه وصياغته بشكل أفكار واقعية.

ثالثاً : الإطار التنظيمي لجلسات العصف الذهني في التدقيق

لايد من الإشارة إلى ما قام به المجمع الأمريكي للمحاسبين القانونيين (AICPA) عام (2002) بإصداره المعيار رقم (SAS 99) بعنوان (الاهتمام بالغش عند تدقيق القوائم المالية) والذي ألزم المدققين بتنفيذ جلسات العصف الذهني في كل تخطيط لعملية تدقيق للتعرف على ما يحيط بالوحدة الاقتصادية من غش محتمل وأثمرت الجهود التي قام بها المجمع المذكور بإصدار المعيار رقم (SAS 109) عام (2006) بعنوان (تفهم بيئة الوحدة الاقتصادية وتقييم مخاطر التحريفات الجوهرية) والذي يوجب على المدققين تنفيذ جلسات العصف الذهني بين فريق التدقيق (AICPA,2006,7,1-2) وتوالت الجهود المقدمة من قبل الهيئات والمجامع المهنية ففي عام (2008) قام مجلس معايير التدقيق والتوكيد الدولية (IAASB) بإصدار تعديل لمعيار التدقيق الدولي (315) بعنوان (تفهم المنشأة وبيئتها وتقييم مخاطر التحريفات الجوهرية) والمعيار (240) بعنوان (مسؤولية المدقق تجاه الغش عند تدقيق القوائم المالية) وكلاهما أكداً على أهمية القيام بعملية مناقشة موسعة ومكثفة من قبل فريق التدقيق حول مدى حصول تحريفات جوهرية في القوائم المالية (IAASB,2013,16) لقد أصبحت إجراءات تنفيذ جلسات العصف الذهني جزءاً من إجراءات التخطيط لعملية التدقيق وأجرباً واجب التطبيق في كافة مراحل عملية التدقيق أسوة ببقية إجراءات التدقيق التي يتبعها المدقق وحاولت المعايير السابقة تأطير عمل جلسات العصف الذهني بقواعد عامة وكالتالي (IAASB,2013),(AICPA,2006):-

1. يعقد فريق التدقيق جلسة العصف الذهني عند بداية مرحلة التخطيط وفي أثناء تجميع الأدلة والبيانات .
2. تكون مسؤولية رئاسة جلسة العصف الذهني لمراقب الحسابات الذي يتولى رئاسة فريق التدقيق وعليه تحديد الأفراد المشاركين في الجلسة مستخدماً حكمه المهني وخبرته في اختيارهم ، وهو المسؤول عن إبلاغ الأفراد غير المشاركين عن الأمور المهمة والأفكار التي نتجت عن الجلسات .
3. الابتعاد في مناقشات جلسات العصف الذهني عن أي رؤى مسبقة عن نزاهة الإدارة (إدارة الوحدة الاقتصادية موضع التدقيق).

من السابق يتضح أن ما تطرقت إليه الهيئات والمجامع المهنية بشأن عقد جلسات العصف الذهني كان يطغي عليها (العمومية) فهي لم تضع الخطوات الإجرائية التفصيلية للقيام بعقد جلسات العصف الذهني من ناحية عدد الأفراد المشاركين في الجلسة والآلية التي تدار بها أن كانت تقليدية (عصف ذهني تقليدي) أو جلسة يطغي عليها الجانب التقني الإلكتروني (عصف ذهني إلكتروني) ، أو صفات المشاركين أو شروط المشاركة في الجلسة من ناحية الكفاءة والمهارات والوقت الزمني الذي تستغرقه الجلسة ومؤشرات جودة الأفكار الناتجة فهناك جملة من العوامل المؤثرة في إنتاج الأفكار الإبداعية كالمصنفات الشخصية للمدققين أو حاجتهم لتأكيد الذات ومحاكاة أفكار الآخرين المميزين أو اجترار الأفكار نفسها.

1. في ضوء ما تقدم فإن ملامح العصف الذهني في التدقيق يمكن أن تتشكل بالتالي:-
1. هي عملية استباقية ومتوازية تتم قبل الشروع بعملية التدقيق وأثناء عملية التدقيق.
2. هي تفكير هادف منظم ينبثق من المعرفة ويتضمن المنطق وحل المشكلات والتفكير بالمهمة التي سيقوم بها فريق التدقيق معتمدين على الخبرة والمعرفة وتفسير الظواهر المختلفة المحيطة بالوحدة الاقتصادية ويؤدي إلى ولادة أفكار إبداعية .
3. الاعتماد وبشكل كبير على طريقة التفكير الاستدلالي الممزوج بالتفكير المنطقي ، فكل فرد من أفراد الفريق يولد فكراً حيويًا ... وبالنتيجة يتم الوصول إلى تفكير شمولي من خلال نتائج جلسات العصف الذهني التجميعية.
4. الربط والتطوير للأفكار الناتجة تعد حصيلة عقد جلسات العصف الذهني والتي تصاغ بعد تنقيح منظومة الأفكار التي تم طرحها .

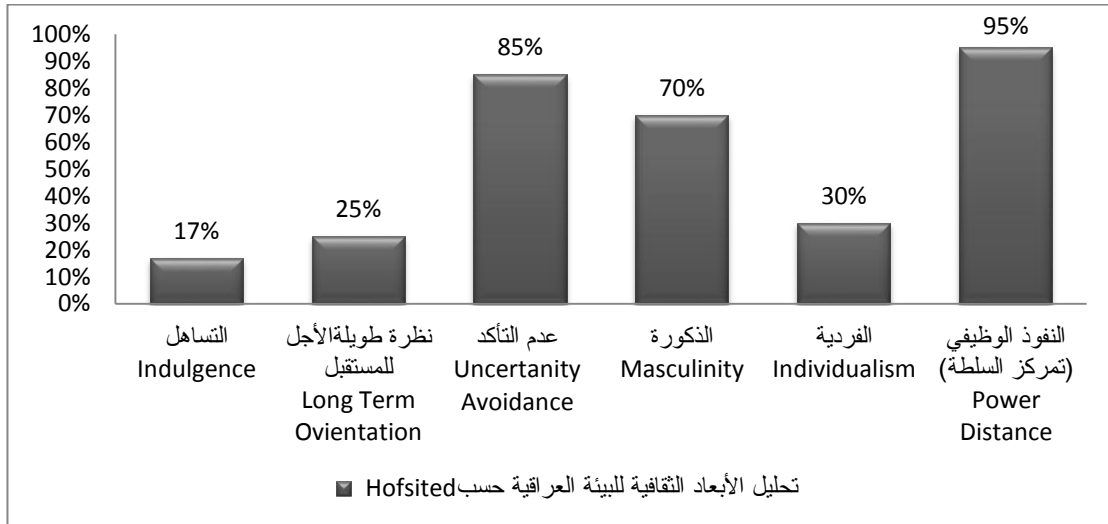
رابعاً : انعكاس الأبعاد الثقافية على نوع استراتيجيات العصف الذهني

تتضح الثقافة في أي مجتمع من خلال السلوكيات والأفعال والتصرفات التي يقوم بها أفراد المجتمع نفسه نتاج لجملة من القيم والمعتقدات التي تم غرسها فيهم ، وقد حدد الهولندي (Hofstede) أهم القيم الثقافية لأي مجتمع من خلال استبانته قام بها شملت مختلف الدول والمجتمعات ونتج عنها تحديد خمسة أبعاد ثقافية وهي (Hofsted,2013,5) :-

1. الفردية إزاء الجماعية (Individualism VS. Collectivism) وتقيس قدرة الفرد على الانفراد التام بالأفعال بغض النظر عن الآخرين فالمجتمعات التي تتميز بالفردية يكون الأفراد قادرين على فعل ما يريدون بغض النظر عما يعتقده الآخرين في حين المجتمعات التجميعية فإن الأفراد مسؤولين أمام عوائلهم ومجتمعهم ووطنهم مما يؤثر على قراراتهم وأفعالهم .
 2. الذكورية إزاء الأنثوية (Masculinity/Femininity) إذ كان التنظيم يعطي النساء ادوار كبيرة في القيادة العليا واتخاذ القرارات فذلك يمثل الأنثوية في حين إذا أعطى للذكور الأدوار الرئيسية في القيادة والسيطرة فذلك يمثل مجتمع ذكوري.
 3. تجنب عدم التأكد (Uncertainty Avoidance) في المجتمعات التي تكون منخفضة في تجنب عدم التأكد تمتاز بصفات المغامرة والمخاطرة والاهتمام بالأمر المستقبلية فهم مخيرون لا مسيروون في حين في المجتمعات التي يكون تجنب عدم التأكد فيها عالٍ تتمحور معتقداتهم حول تجنب المستقبل وعدم المغامرة فيه فهم يتعاملون مع المستقبل بتحفظ .
 4. النظرة الطويلة الأجل للمستقبل (long-Term Orientation) :- وتبين كيفية تعامل الأفراد حول المستقبل وتقبلهم للتغيير وعلى العكس ممن يركزون على الجانب القصير الأجل للمستقبل (Short-Term Orientation) من خلال تجنبهم المستقبل واعتزازهم بالإرث والجوانب التقليدية وعدم تقبلهم للتغيير بسهولة.
 5. تمركز السلطة (نموذج الوظيفي) (Power Distance) :- البعد الذي يبرز فيه وجود تباعد في الهرم الوظيفي أي وجود المركزية والقاعدية والهرمية داخل التنظيم و بروز الرئيس والمرؤوس .
 6. التساهل إزاء ضبط النفس (Indulgence & Restraint) :- وتعني أن الأفراد الذين يعيشون على طبيعتهم بدون قيود أي يتصرفون بدون تكلف ويتمتعون بالحياة على وفق ذلك. خلاف المجتمعات التي تضع ضوابط كالأعراف والتقاليد الصارمة وتنظيم حياتهم على ذلك.
- ومن الموقع الخاص لـ (Hofsted) على شبكة المعلومات العالمية (الانترنت) نجد أن معظم دول العالم قد تناولها بالتحليل والدراسة وفيما يخص البيئة العراقية تم الحصول على المعلومات التي تعكس أهم مميزات (الأبعاد الثقافية) في البيئة العراقية وكما في الشكل (2) .

الشكل (2)

تحليل الأبعاد الثقافية للبيئة العراقية حسب (Hofsited)



المصدر من إعداد الباحثة : استنادا لموقع (Hofsted) على شبكة الانترنت

<http://www.GeertHofstede,Emertus,iniversityofMaastricht,netherlands.in.com>

ومن خلال السابق يتضح أبعاد الثقافة في البيئة العراقية والمتمثلة بتمركز السلطة لدى الرئيس (المدير) وانخفاض روح الفردية ومجتمع يمتاز بالذكورة ويميل إلى تجنب عدم التأكد والتركيز على الجانب قصير الأجل من خلال تمسكهم بالجوانب التقليدية وعدم تقبل التغيير بسهولة فضلاً عن ضبط النفس في التعامل وفق الأعراف والتقاليد .

وفي السياق نفسه لا بد من ذكر الدراسات التي تخصصت بشخصية الفرد العراقي وأبعاده الثقافية ومنها دراسة (الوردى) التي أخذت بعين الاعتبار تقسيم العراق إلى مناطق جغرافية ثقافية ومن أبرز نتائج الدراسة أن الأبعاد الثقافية في البيئة العراقية تحورت حول التماسك العائلي القوي والتضامن فضلاً عن (الجدلية) فهم يميلون إلى الجدل والولع به ولها جانب إيجابي إذ تجعل البيئة أكثر ميلاً للاطلاع والقراءة وسعة الأفق من الناحية الذهنية (عبد الرزاق، 2006، 5) وفي دراسة (حويش) ظهر أن أبرز الملامح التي تحدد الطبيعة الثقافية للبيئة العراقية هي الروح الجماعية والتعاون بإطار المصلحة العامة وقبول المجتمع لتفاوت السلطة في تنظيماته وبخاصة تدخل الدولة الكبير والتحفز العالي النابع من ميل المجتمع نحو تجنب عدم التأكد وتغليب مصلحة المجتمع على المصلحة الفردية فضلاً عن الميل للتواضع والمساواة وميل المجتمع نحو الإبداع والتميز وأدراك المعاني الحقيقية والانفتاح على الثقافات الأخرى بإطار التنوع والاندماج في سبيل كسب الرقي لا في إطار التغيير المفاجئ فالثقافة تسمح للمجتمع بالتغيير (حويش، 2011، 285-328).

وفي ضوء ماتقدم فإن الأبعاد الثقافية المقدمة للبيئة العراقية وخصوصاً فيما يتعلق (Power Distance) تعزى لنوع تمرکز السلطة بيد الدولة في الفترات السابقة مما انعكس على التصاق هذه الصفة وعدها كقوة دافعة إلا أن التوجهات المعاصرة للدولة العراقية قبل عشرة سنوات ونيف أعطت مساحة أوسع للمركزية، في حين (Uncertainty Avoidance) تعود لحالة الجدلية التي يمتاز بها الفرد العراقي فهو بحاجة إلى التفسيرات المنطقية للأحداث لا لإطلاق الأحكام جزافاً، وكما هو حال المجتمعات الشرقية فإن المجتمعات تمتاز بتغليب الرجل على المرأة وإعطاء مساحة أكبر إلا أن ما يميز البيئة العراقية أن المرأة قد أعطيت مكانة مساوية للرجل في العمل (لا في البيئة الاجتماعية الأسرية) فهي دخلت سدة الحكم وتبوأت مكانة متقدمة في الهرم التنظيمي المؤسسي فبالتالي قد تراجعت هذه النظرة للمرأة بشكل كبير في البيئة العراقية، وأن المجتمع مازال يوظف على أنه مجتمع يقدر الحياة العائلية ويحترمها فهو مجتمع يسهم أفرادها في اتخاذ القرارات بشكل جماعي، إلا أنه يحترم الرأي المقدم من قبل الأكبر سناً أو الأعلى مكانة، في حين برز أن المجتمع في البيئة العراقية غير رافض للتغيير على المدى الطويل. حيث ازداد التوجه نحو إفرزات عصر التكنولوجيا (حاسوب، أجهزة لوحية، انترنت...) وبشكل واسع جداً وحسب معطيات المرصد الإحصائي للمحتوى الرقمي العربي (في بيروت مؤسسة الفكر العربي) يحتل العراقي المرتبة الخامسة من بين (20) دولة في المحتوى الرقمي لعام (2011) (www.faker.arb.org) في حين أعلنت وزارة الاتصالات العراقية أن نسبة مستخدمي الانترنت في العراق زاد بنسبة (15%) لعام (2015) مقارنة مع عام (2013)، وعبرت الوزارة أن ذلك مؤشر للحكومة العراقية أن تجعل من النظام الإلكتروني وسيلة للتعامل في مختلف مجالاتها لاسيما في دوائر الدولة. مرفق وزارة الاتصالات العراقية (www.almadapres.news/2803g/gr).

وتتفق الباحثة مع رأي (هانو) بخصوص أن أحد أهم معوقات التفكير الإبداعي (الذي هو نتاج العصف الذهني) العادات والتقاليد وهو المخزون الثقافي للمجتمعات فبقدر ما تساعد عادات المجتمعات أفرادها على الإبداع إذا توافرت له أسبابه بقدر ما يكون الأفراد مبدعون والعكس صحيح (هانو، 2008، 10) وعلى وفق المعطيات الأتفة الذكر للبيئة الثقافية العراقية فبإمكانها أن تكون قوة دافعة نحو تبني العصف الذهني كاستراتيجية يعتمدها فريق التدقيق في البيئة العراقية فبإمكان الأفراد تقديم الأفكار المبدعة بحكم أن المجتمع يفضل المصلحة العامة على الخاصة في بلورة ما يقدمه من أفكار فضلاً عن أنه مجتمع يتقبل الإبداع من أجل التغيير البناء وبالتالي فهو يتقبل الأفكار لاسيما أن قدمت من الإناث، وإن كانت بطريقة معاصرة لا تقليدية كأن تكون عن طريق الحاسوب بحكم الاستعداد المجتمعي لتطبيق الابتكارات التكنولوجية إلا أن عنوان ثقافة المجتمع العراقي التماسك العائلي فهم يفضلون إبداء آرائهم وجهاً لوجه (المشاركة التقليدية) وإن هذه الأفكار تكون متحفظة غير مرتكزة على الخيال الجامح وعدم التأكد من المستقبل.

ورغم أن السياق الأوسع لجلسات العصف الذهني (تقليدية أو إلكترونية)، لم يتم وضع الإشارات المهنية لها إلا إننا نرى أن الأمر يتعلق بخصوصية كل جلسة والمواضيع والمساكلات التي تناقش بها إلا أن وضع إطار مرجعي للجلسة مع السماح بالمرونة قد يكون الأفضل.

المحور الثالث

أثر جلسات العصف الذهني على الحكم المهني لمراقب الحسابات

أولاً : استمرارية الوحدة الاقتصادية ومسؤولية مراقب الحسابات عنها

تعد فريضة الاستمرارية (Going Concern Assumption) حجر الزاوية عند إعداد القوائم المالية فالوحدة الاقتصادية مستمرة في الأعمال والأنشطة التي تقوم بها إلى أمد غير محدد ما لم يوجد أي دليل أو مؤشر خلاف ذلك كحصول تصفية إجبارية أو اختيارية أو تحجيم عمل الوحدة الاقتصادية في المستقبل المنظور والاستمرارية ومن وجهة نظر جمعية المحاسبة الأمريكية (AAA) هو استمرار تدفق منافع الوحدة الاقتصادية من الغرض الذي اقتنيت من أجله فضلاً عن سداد التزاماتها عند استحقاقها ما لم يقد دليل على عكس ذلك (Committee on AAA Accounting Concept Standards, 1957, 2)

والاستمرارية لدى مراقب الحسابات تعني بها أنه عند تخطيط وإنجاز إجراءات التدقيق وعند تقييم نتائجها على المدقق مراعاة ملائمة فرض الاستمرارية والذي على أساسه تم إعداد القوائم المالية (جربوع، 2003، 283)، إن فرضية استمرارية الوحدة الاقتصادية أحد أهم الفروض التي تعد القوائم المالية على وفقها، فالاستمرارية هي الحالة الطبيعية للوحدة والتصفية هي الحالة غير الطبيعية. وتعد أدارة الوحدة الاقتصادية مسؤولة عن الإبلاغ عن قدرة الوحدة الاقتصادية على الاستمرارية لمدة (اثنتا عشر شهراً) من تاريخ إعداد القوائم المالية (Ronan, 2009, 17)، وعلى وفق بعض من المؤشرات والمعايير التي حددت من قبل الجهات والمجامع المهنية ومن أبرزها ما جاء في معيار

التدقيق الدولي رقم (570) (المنشأة المستمرة) والساري المفعول اعتباراً من (2009) وقد وحدت بعض المؤشرات التي تشير إلى ضعف استمرارية الوحدة وقسمت إلى ثلاث أقسام من المؤشرات مالية وتشغيلية وأخرى وكما في الشكل (3).

الشكل (3)

المؤشرات المتعلقة باستمرارية الوحدة الاقتصادية في ضوء متطلبات معايير المحاسبة الدولية

المؤشرات لاستمرارية الوحدة الاقتصادية :-	
المؤشرات المالية	
الموجودات المتداولة < المطلوبات المتداولة	عدم تصنيف القروض المحتمل عدم سدادها كمطلوبات متداولة
النسب المالية موجبة	أرباح مستمرة
توزيعات الأرباح بشكل منتظم	
تسديد استحقاقات الدائنين	
رأس مال عامل موجب	
تدفقات نقدية موجبة وانخفاض مخاطر السيولة	
المؤشرات التشغيلية	
الحفاظ على الحصص السوقية	
الحفاظ على القوى العاملة (إداريين ومدراء)	
توسيع النشاط	
أخرى :-	
الإذعان لمتطلبات الرقابة القانونية.	
قضايا قانونية تكون الوحدة الاقتصادية طرف فيها بالجانب السلبي وأي أحكام تؤثر على استمرارية الوحدة.	
الكوارث غير المؤمنة.	

المصدر : إعداد الباحثة استناداً إلى معايير المحاسبة الدولية (570) والمعيار (7) والفقرة (50/أ) (39) ومعيار (1) فقرة (25 - 133) و فقرات (74 و 76).

فضلاً عن أن أن المؤشرات المذكورة في الشكل (3) هي ليست حصر شمولي لكافة المؤشرات وان وجود واحد أو أكثر من المؤشرات لا يعطي صورة عامة عن فشل الوحدة الاقتصادية وعدم قدرتها على الاستمرار . (ISA No. 570, 2003) وأن إصدار تقرير مراقب الحسابات بخصوص استمرارية الوحدة الاقتصادية يعطي الثقة والمعولية بنتائج التدقيق ويطمئن أصحاب المصالح مع الوحدة الاقتصادية فضلاً عن أنها تحمي مراقبي الحسابات من توجيه دعاوى قضائية ضدهم (Kaplan & Williams,2013,229) ويوضح الشكل (4) الاستمرارية في إطار التدقيق

الشكل (4)

الاستمرارية في إطار التدقيق

إرشادات دليل مدخل التدقيق (Audit Approach) في الأقسام التالية :-

تقييم تقديرات الإدارة بشأن ملائمة فرضية الاستمرارية (G185)	
مجموعة الإجراءات التي نفذتها الإدارة للتوصل إلى تقديراتها. الفرضيات التي بنيت عليها تقديرات الإدارة. الخطط المستقبلية للإدارة.	
مدى ملائمة استعمال الأسس العلمية والمنطقية من قبل الإدارة في الحصول على المعلومات الساندة لتحديد تقديراتها.	
إجراءات التدقيق في ظل وجود أحداث أو ظروف تشير إلى مشكلة في فرضية الاستمرارية (G190)	
تتمثل إجراءات التدقيق بالتالي :- تحليل ودراسة التدفقات النقدية ومناقشتها مع إدارة الوحدة الاقتصادية. تحليل ودراسة القوائم المالية التي تم إصدارها مؤخراً. قراءة وتحليل محاضر اجتماعات المساهمين ومجلس الإدارة وأي لجان أخرى. قراءة وتحليل اتفاقيات القروض. التأكد من قانونية وصحة الترتيبات التي عقدتها الوحدة للحصول على الدعم المالي. مراجعة خطط الإدارة الحالية والمستقبلية. التأكد من عدم وجود أحداث لاحقة لتاريخ القوائم المالية قد تؤثر وبشكل جوهري على استمرارية الوحدة الاقتصادية. الحصول على استشارات من الخبراء في مجال القضاء والقانون.	
تدقيق تقديرات الإدارة لفرضية الاستمرارية G195	
وتعتمد بشكل كبير على الإدارة العليا للوحدة الاقتصادية والواجبات التي قاموا بها كأعداد الموازنات شهرياً لتوافر المعلومات اللازمة للإدارة على متابعة تسديد التزاماتها المالية وتوقع الحاجة للتمويل في الوقت المناسب . التوقعات بقدرة الوحدة على تسديد التزاماتها. إجراء التقييمات الواقعية للموجودات وتضمينها في الموازنات وان تكون متناسقة مع نماذج انخفاض قيم الموجودات. تحديد الاحرفات الشهرية بشكل دوري.	
الأخذ بعين الاعتبار الاستمرارية عند القيام بإجراءات تحديد المخاطر - 2350	
مراعاة الأحداث والظروف التي تعطي مؤشرات سلبية على قدرة الوحدة الاقتصادية على الاستمرارية والأخذ بعين الاعتبار المؤشرات التشغيلية والمالية وأية مؤشرات أخرى.	
مراعاة الاستمرارية خلال جميع مراحل التخطيط - 5100	

المصدر : إعداد الباحثة استناداً إلى دليل مدخل التدقيق ومعايير التدقيق الدولية (SAS 99) و (SAS 109)

من الشكل السابق يتضح المسارات التي يمكن لمراقب الحسابات ان يأخذها بعين الاعتبار عند ابداء رائيه المهني بخصوص استمراريه الوحدة الاقتصادية
 واوضحت توصيات لجنة معايير التدقيق الدولية " ان على مراقب الحسابات أن يكون مهتماً بترتيب وإعادة تسجيل الموجودات والمطلوبات في حالة وجود احتمال عدم قدرة الوحدة على الاستمرار وفي حاله وجود شكوك جوهرية أو ظروف غير مؤكدة حول قدرتها على الاستمرار فعلى مراقب الحسابات أن يتحفظ في تقريره أو يمتنع عن ابداء الرأي " (SAS, No.2,17). وفي عام (2014) أصدر مجلس معايير المحاسبة الأمريكية (FASB) تعديل مقترح لمعيار عرض القوائم المالية بعنوان (الإفصاح عن عدم التأكد في قدرة الوحدة الاقتصادية على الاستمرار) يقضي بالإفصاح عن حالات الشك الجوهرية حول قدرة الوحدة الاقتصادية على أساس فرض الاستمرارية فالفقرة (25) من معيار المحاسبة الأمريكي رقم (1) (عرض القوائم المالية) تلزم بإعداد القوائم المالية على أساس الاستمرارية ما لم تقدم الوحدة الاقتصادية تصفية أعمالها وإيقاف عملياتها فالإدارة تفصح عن قدرة الوحدة على الاستمرار في المستقبل المنظور (اثنتا عشر شهراً) بعد أعداد القوائم المالية وقد أضافت التعديلات الإفصاح عن حالات عدم التأكد استمرارية الوحدة الاقتصادية كحالات نقص السيولة النقدية (Entity's Liquidation Becomes Limminent) أو تكون غير قادرة على الإيفاء بالتزاماتها عند استحقاقها بعد (اثنتا عشر شهراً) من تاريخ إصدار القوائم المالية ، فضلاً عن الإفصاح عن الظروف والأحداث التي تثير شكاً كبيراً حول القدرة على الاستمرار (FASB, No-214-15, 2014). ولابد من الاخذ بعين الاعتبار الاطار البيئي التي تعمل في ظلها الوحدة الاقتصادية عند تقييم استمراريها وكما الشكل (5) حيث يوضح ابرز القوانين والتعليمات والارشادات التي تنظم استمرارية الوحدات الاقتصادية العاملة في البيئة العراقية

الشكل (5)

الاستمرارية وفق الإطار البيئي الذي تعمل به الوحدة الاقتصادية (البيئة العراقية)

<p>قانون الشركات العراقي رقم 21 لسنة 1997 المعدل بالقانون رقم (64) لسنة 2004 (المادة 147) تصفية الشركة (الوحدة الاقتصادية) الأسباب عدة منها :- عدم المباشرة بالنشاط رغم مرور سنة على تأسيسها دون عذر أو توقفها عن نشاطها مدة متصلة تزيد عن سنة. اندماجها أو تحولها وفق أحكام القانون وفقدان شخصيتها المعنوية لصالح شركة أخرى . فقدان الشركة (75%) من رأس مالها الاسمي وعدم اتخاذ الإجراءات المنصوص عليها في الفقرة (1) من هذا القانون خلال سنتين من تاريخ ثبوته. الإلغاء الطوعي بعد إنهاء جميع التزاماته بموجب وثائق تويد ذلك . الاندماج مع مصرف آخر. مخاطرة قانونية أو أعمال غش.</p>
<p>قانون المصارف العراقي البنك المركزي العراقي رقم (56) لسنة 2004 المصارف الإسلامية رقم (34) لسنة 2016</p>
<p>تعليمات سوق العراق للاوراق المالية أي قوانين أو تشريعات أخرى في البيئة</p>

المصدر : أعداد الباحثة استناداً إلى القوانين النافذة في البيئة العراقية

تأسيساً على ما تقدم فان فرض الاستمرارية وفق اطر المحاسبة يتمحور حول أن الوحدة الاقتصادية قد أعدت قوائمها وفق فرضية الاستمرارية الحاكمة في الفكر المحاسبي . وفي أطار التدقيق هو الحكم الذي ينتجه مراقب الحسابات من خلال ابداء رأيه بقدرة الوحدة على الاستمرار من عدمه في المستقبل المنظور على وفق المؤشرات والمعلومات الكمية وغير الكمية وان الإدارة قد التزمت بهذا الفرض عند أعدادها لقوائمها المالية وليس هناك مشكلات أو مؤشرات أو شكوك لتصفيتها . وترى الباحثة أن بلورة حكم مهني يحتاج إلى بيئة مهنية سائدة وحاضنة للأفكار والمقترحات الفاعلة في ظل ازدياد حالات الانهيارات المالية والإفلاس وتوسع المسؤولية الملقاة على عاتق مراقب الحسابات في توصيل نتائج هذا الحكم لأصحاب المصالح في ظل تطوير شكل ومضمون الإبلاغ المالي .

ثانياً : فاعلية استراتيجية العصف الذهني في تقييم استمرارية الوحدة الاقتصادية

أشار مجلس المراقبة والاشراف على الشركات العامة Public Company Accounting Oversight Board (PCAOB) في تقريره أن العديد من المدققين يفتشلون في التعامل مع إجراءات التخطيط للتدقيق بفاعلية في الاستجابة لمخاطر الاحتيال ، إلا أن انخراطهم في التفكير الاستراتيجي بطريقة العصف الذهني وإنتاج الأفكار وفق الذكاء التجمياعي يضيف منفعة للتدقيق (Added Benefit of audit) فبعض التقنيات المعتمدة في جلسات العصف الذهني تكون أكثر فاعلية في انتزاع الأفكار وتفعيل إجراءات الكشف عن

الاحتيال (Zimbleman & Hoffman, 2008, 31) أن غالبية معايير التدقيق قد أكدت على بذل العناية اللازمة بمجال نزعة الشك المهني بخصوص التأكيد المعقول^(*) بأن القوائم المالية سليمة وخالية من التحريفات المهمة الجوهرية بأسلوب الخطأ أو الاحتيال ، وان ذلك يتم تحقيقه والوصول إليه عن طريق التخطيط الفاعل لعملية التدقيق (Selley & Turner, 2004: 38) ، وان المعيار (SAS99) قد ربط بين تخطيط وأداء عملية التدقيق من ناحية وتوافر تأكيدات معقول عن اكتشاف حالات الغش من ناحية أخرى ، وان تكون عملية دراسة المدققين للغش محدثة باستمرار وحتى اكتمال عملية التدقيق ، فضلاً عن إلزام المدققين بالتقرير عن وجود دليل غش جوهري مرتكب من الإدارة ووجود متطلبات قانونية أو تنظيمية أو استجابة لاستدعاء قضائي أو لجهة حكومية وان إتمام عملية التدقيق تكون بذهن متسائل (SAS240) وان الذهن المتسائل هو المفهوم الذي رسخه المعيار (SAS99) للاستفادة من جهود فريق التدقيق في اكتشاف إمكانية وجود وغش أو بيان كذب في القوائم المالية وعلى وفق ذلك فان هدف جلسات العصف الذهني في التدقيق التالي (البارز، 2014، 3) :-

- أ. تحسين الاتصال بين أفراد فريق التدقيق ذوي الخبرات المختلفة وبتيح بذلك فرصة اكتساب تفهم أفضل للمعلومات المتوافرة لدى أفراد الفريق المحنكين عن خبراتهم.
 - ب. إيجاد تقنيات مناسبة لإجراء عملية التدقيق في ضوء متطلبات الشك المهني (بعدم استمرارية الوحدة مثلاً) وذلك بفرض عقلية متسائلة ومتشككة لدى أعضاء فريق التدقيق مما يزيد من فاعلية التدقيق وان كان يمثل تحولاً هاماً في فكر وأسلوب التدقيق حيث كان المدقق لا يبدأ عمله بالشك إلى أن يثبت العكس أما معايير التدقيق الدولية الحالية ومنها (IAS99) فانه يتطلب من المدقق الشك أولاً.
 - ج. تتيح جلسات العصف الذهني تبادل المعلومات والأفكار الجديدة أثناء أداء عملية التدقيق بين أعضاء الفريق.
 - د. تؤدي إلى تذكر المدققين بان هذه الإمكانية موجودة في كل عملية تدقيق على الرغم من انه قد توجد تطورات وتجارب سابقة عن نزاهة وصدق الإدارة.
 - هـ. لا يقتصر عقد جلسات العصف الذهني وفق المعيار (SAS99) فقط في مرحلة التخطيط لعملية التدقيق ولكنه يمتد ليشمل جميع المراحل حيث انه أثناء كافة مراحل التدقيق فان المدققين يجمعون معلومات عن الوحدة الاقتصادية وعن الإدارة وكلما مضوا في مراحل التدقيق كلما زادت المعلومات المتراكمة لديهم وبذلك يجب أن يبحث رئيس فريق التدقيق عن فرصة ممارسة العصف الذهني طوال عملية التدقيق وقد يختار بعض المدققين عقد جلسة عصف ذهني قرب انتهاء عملية التدقيق لتدارس نتائج وخبرات أعضاء الفريق وفي نفس الوقت معيار التدقيق (IAS 240) قد أشار إلى جلسات العصف الذهني من أجل الإبقاء على الحالة الذهنية المناسبة باستمرار للقيام بكافة خطوات عملية التدقيق .
- وعلى وفق المعطيات السابقة فان تنفيذ جلسات العصف الذهني على مدار عملية التدقيق تكسب مراقب الحسابات القوى الدافعة في الحصول على منظومة متكاملة من الأفكار المبدعة والمحدثة وعلى طول مراحل التدقيق مما يمنح مراقب الحسابات الثقة في دعم الرأي الذي يتوصل إليه في قدرة الوحدة الاقتصادية على الاستمرارية.

المحور الرابع

نتائج الدراسة الميدانية ونفسيرها

خصص الجزء الثاني في أسئلة الاستبانة لمجموعة من الأسئلة صنفت إلى ثلاث اتجاهات تختص باختبار فرضيات البحث .

أولاً :- تحليل ومناقشة نتائج اختبار فرضيات البحث

أ- الفرضية الأولى

لغرض اختبار فرضيات البحث تم صياغة الأسئلة بثلاث محاور المحور الأول يتعلق بمدى إمكانية تنفيذ جلسات العصف الذهني في البيئة العراقية وتضمنت (5) خمس فقرات في حين المحور الثاني يتعلق بمساهمة استراتيجية العصف الذهني في تعزيز الحكم المهني لمراقب الحسابات وتضمنت (5) خمس فقرات والمحور الثالث نوع استراتيجية العصف الذهني المستعملة على وفق العوامل (الأبعاد) الثقافية وتضمنت (5) فقرات ويوضح الجدول (2) إجابات أفراد العينة على الأسئلة التي تضمنها المحور الأول من الأسئلة ضمن القسم الثاني من استبانة الاستبانة . علماً أن مساحة المقياس تم تقسيمها لنسبة مئوية لكل درجة كالتالي:- (لا اتفق تماماً صفر - 20% ، لا اتفق 21% - 40% ، غير متأكد 41% - 60% ، اتفق 61% - 80% ، اتفق تماماً 81% - 100%).

(*) التأكيد المعقول وليس المطلق

جدول (2)

نتائج إجابات عينة البحث (مراقبي الحسابات) بشأن إمكانية عقد جلسات العصف الذهني في البيئة العراقية

رقم السؤال	الأسئلة	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	النسبة المئوية %
1	تعقد (جلسات) العصف الذهني قبل البدء واثناء التخطيط لعملية التدقيق.	4.000	.68199	80.0
2	يتم تجميع الأفكار التي يتم طرحها في جلسة العصف الذهني لفريق التدقيق دونما انتقاد مباشر لأي رأي أو تركيز الاهتمام على رأي دون الآخر.	3.750	.651473	75.0
3	نقوم بالتخطيط المسبق لجلسة العصف الذهني لفريق التدقيق تخطيطاً شمولياً من حيث المحتوى والترتيب والوقت.	3.545	.99897	70.9
4	ستراتيجية العصف الذهني يولد لدى فريق التدقيق أفكاراً متعددة أبداعية تخرج الفريق من حالة الرتابة الفكرية.	4.117	.57933	82.2
5	الاستغناء عن عقد جلسات العصف الذهني يؤثر على نتائج اكتشاف الأحداث أو الظروف التي تثير الشك في عمل العميل.	3.913	1.16571	62.3
إجمالي الفقرات				75.51%

يتضح من الجدول (2) أن المتوسط الحسابي لإجابات أفراد العينة بلغ (3.704) ويمثل ما نسبته (75.51%) من مساحة مقياس (ليكرت الخماسي) المستعمل فإن النسبة المشار لها أنفاً تقع في منطقة الاتفاق (61-80)% وعلى وفق ذلك يتم قبول فرضية البحث الأولى المقومات المتاحة لدى مراقبي الحسابات في البيئة العراقية داعمة لتنفيذ جلسات العصف الذهني وتفسير النتيجة بالتالي :-

1. أعلى نسبة إجابات (82.2%) تمثلت بارتفاع تكرارات الإجابات حول الاتفاق أن استراتيجية العصف الذهني تولد أفكاراً مبدعة تخرج الفريق من حالة الرتابة الفكرية وبالتالي يعني أن المستجيبين ليس لديهم ثقافة عدم قبول التغيير إذ تُعد استراتيجية العصف الذهني تُغيّر في الفكر الفلسفي للتدقيق .
2. إن نسبة (80%) من عينة البحث وبمتوسط إجابات بلغت (4) يتبعون استراتيجية العصف الذهني طيلة مراحل عملية التدقيق .
3. إن النسبة (75%) من عينة البحث وبمتوسط إجابات بلغت (3.7) يوفر الأجزاء المناسبة لجلسات العصف الذهني فلا انتقاد مباشر للأراء المطروحة ولا تركيز الاهتمام على رأي دون الآخر في الجلسة ذاتها ، وإنما يكون هناك تنقيح بعد عقد الجلسة .
4. إن النسبة (71%) من عينة البحث وبمتوسط إجابات بلغت (3.5) يقومون بالتخطيط المسبق لجلسات العصف الذهني .
5. وجاءت النسبة الأقل (62.3%) وبمتوسط إجابات تشير إلى الاتفاق بان الاستغناء عن جلسات العصف الذهني يؤثر على نتائج اكتشاف الأحداث أو الظروف التي تثير الشك في عمل العميل مما يدل أن المستجيبين معتادين على عقد هكذا جلسات وان كانت بمسميات مختلفة (اجتماع ، مداولة .. وغيرها) وبالتالي فهم متفقين أن غياب هكذا جلسات ممكن ان يؤثر على سير عملية التدقيق .

ب- اختبار الفرضية الثانية

(تسهم استراتيجية العصف الذهني في تعزيز الحكم المهني المراقب الحسابات عند تقييم قدرة الوحدة الاقتصادية على الاستمرارية) .

يوضح الجدول (3) نتائج إجابات عينة البحث بالخصوص مدى مساهمة استراتيجية العصف الذهني في تعزيز الحكم المهني لمراقب الحسابات عند تقييم قدرة الوحدة الاقتصادية على الاستمرارية .

جدول (3)

تحليل نتائج إجابات عينة البحث بخصوص مدى مساهمة استراتيجية العصف الذهني في تعزيز الحكم المهني لمراقب الحسابات عند تقييم قدرة الوحدة الاقتصادية على الاستمرارية

رقم السؤال	الفقرة	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	النسبة المئوية %
6	تسهم جلسات العصف الذهني في تجميع أفكار أعضاء فريق التدقيق في اكتشاف المؤشرات (مالية وتشغيلية وغيرها) التي تثير الشك حول استمرارية الوحدة الاقتصادية.	4.241	.84283	80.1
7	يبرز من خلال جلسات العصف الذهني أفكاراً ووجهات نظر مختلفة فيما يتعلق بتقييم قدرة الوحدة على الاستمرارية.	2.227	.74288	84.5
8	تسهم الأفكار الناتجة من جلسات العصف الذهني في تدعيم رأي مراقب الحسابات عند تقييم القدرة على استمرارية الوحدة الاقتصادية.	4.204	.66750	84.1
9	تسهم جلسات العصف الذهني في استنفار أفكار فريق التدقيق لأي احتمال شك في استمرارية الوحدة الاقتصادية.	4.000	.9042	84.1
10	تسهم جلسات العصف الذهني لأعضاء فريق التدقيق في تقديم الأفكار المبدعة في تقييم استمرارية الوحدة الاقتصادية خلال جميع مراحل التدقيق.	3.795	1.069	75.5
إجمالي الفقرات				82.7%

يتضح من الجدول (3) أن المتوسط الحسابي لإجابات أفراد العينة بلغ (4.136) ويمثل ما نسبته (82.7%) وتقع ضمن منطقة الاتفاق التام (81-100)% وعلى وفق ذلك يتم قبول الفرضية الثانوية (تسهم استراتيجية العصف الذهني في تعزيز الحكم المهني لمراقب الحسابات عند تقييم قدرة الوحدة الاقتصادية على الاستمرارية) ويمكن تفسير النتيجة بالتالي:-

1. تراوحت الإجابات بالاتفاق التام ونسبة (84%) للفقرات (7 ، 8 ، 9) وبمتوسط حسابي على التوالي (84.5 ، 84.1 ، 84.1) بخصوص مساهمة جلسات العصف الذهني في توافر الأفكار الإبداعية في تقييم قدرة الوحدة الاقتصادية على الاستمرارية فضلاً عن إسهاماتها في تعزيز رأي مراقب الحسابات في ذلك .
2. وتشير نسبة (80.1%) وبمتوسط حسابي (4.241) بأن جلسات العصف الذهني تسهم في تجميع أفكار أعضاء فريق التدقيق ولها دور في اكتشاف المؤشرات التي يمكن أن تثير الشك حول استمرارية الوحدة الاقتصادية .
3. وتشير نسبة (75.5%) وبمتوسط حسابي (3.79) أن جلسات العصف الذهني لأعضاء فريق التدقيق تسهم وفي جميع مراحل التدقيق في تقديم الأفكار المبدعة . من خلال تحليل نتائج المحور المتعلق بالإسهام الفاعل لجلسات العصف الذهني في تقديم الدعم لرأي مراقب الحسابات فإن النتائج كانت باتجاه دعم جلسات العصف الذهني لرأي مراقب الحسابات .

ج- اختبار الفرضية الثالثة

(يتلائم نوع استراتيجية العصف الذهني المستعملة من قبل فريق التدقيق (تقليدية أو الكترونية) مع المتغيرات الثقافية للبيئة العراقية) .

يوضح الجدول (4) نتائج إجابات عينة البحث بخصوص نوع استراتيجية العصف الذهني المناسبة لاستعمالها في جلسات فريق التدقيق المرتكزة على العصف وعلى وفق العوامل (الأبعاد) الثقافية للبيئة العراقية .

جدول (4)

تحليل نتائج إجابات عينة البحث بخصوص نوع استراتيجية العصف الذهني المستعملة من قبل فريق التدقيق واثـر العوامل الثقافية للبيئة العراقية على ذلك

رقم السؤال	الفقرة	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	النسبة المئوية %
11	يفضل أعضاء فريق التدقيق عند مشاركتهم في جلسات العصف الذهني طرح الأفكار المبدعة وعرضها بشكل جماعي دونما الحاجة إلى انتساب الفكرة للشخص الطارح للفكرة .	4.500	.50578	90.0
12	يفضل أعضاء فريق التدقيق عند مشاركتهم في جلسات العصف الذهني طرح الأفكار ومناقشتها وجهاً لوجه .	4.181	.84283	83.6
13	لا يفضل أعضاء فريق التدقيق عند مشاركتهم في طرح الأفكار الإبداعية في جلسات العصف الذهني استعمال مختلف التقنيات التكنولوجية من حواسيب وشبكات الانترنت .	4.122	.7428	84.5
14	تطفي على الأفكار المقدمة من قبل أعضاء فريق التدقيق في جلسات العصف الذهني (المغامرة وعدم التأكد) لتدعيم أي شك مهني بخصوص استمرارية الوحدة الاقتصادية .	2.394	1.2191	39
15	يؤخذ بعين الاعتبار الأفكار المقدمة من قبل أعضاء فريق التدقيق (من الذكور) لأنها تتميز بالإبداع والأصالة عما هو الحال لو قدمت من قبل الإناث من فريق العمل .	2.954	1.2191	49.1
أجمالي الفقرات		4.227	.74288	%84.5

يتضح من الجدول (4) أن المتوسط الحسابي لإجابات عينة البحث (4.227) ويمثل ما نسبته (84.5%) من مساحة المقياس وعليه فإن ، النسبة المشار إليها أنفاً تقع في منطقة الاتفاق التام (81-100)% وعلى وفق ذلك يتم قبول فرضية البحث الثالثة بخصوص اثر العوامل الثقافية للبيئة العراقية على نوعية استراتيجية العصف الذهني المستعملة من قبل فريق التدقيق . وتفسر النتيجة بالتالي:-

1. أعلى نسبة إجابات كانت نسبتها (90.0%) تمثلت بارتفاع نسبة تكرارات الإجابات حول أن طرح الأفكار من قبل فريق التدقيق تكون باتجاه جماعي لا فردي وهذا ما يؤكد أن الروح الجماعية التي تقوم على أساس الولاء والتنظيم الأسري والتي هي ابرز المعتقدات والسمات التي تشكل الملامح الثقافية والاجتماعية للبيئة العراقية فضلاً عن التعاون وتغليب المصلحة العامة على مصلحة الفرد وبالتالي فإن عينة البحث ترنو نحو صياغة الأفكار باتجاه الشكل الجماعي وتعزو النجاح للجماعة لا للفرد وعليه فإن هذا يدل على أن عامل القيمة في البيئة العراقية القائم على الجماعية لا الفردية يؤثر على جلسات العصف الذهني .
2. أعلى ثاني نسبة إجابات كانت (84.5%) حول تفضيل أعضاء فريق التدقيق استعمال الحاسوب والتقنيات التكنولوجية المعاصرة في طرح الأفكار وبمتوسط حسابي (4.122) ، وقد يكون تأثير ذلك نابع من أن أفراد

- العينة لديهم معرفة باستعمال الحاسوب وبنسبة (60%) منهم كما ورد في جدول (1) من (منهجية البحث) فضلاً عن أن احد الأبعاد الثقافية للبيئة العراقية أن أفرادها يسعون نحو التطور الرقمي ولكن وفق المعتقدات والتقاليد .
3. وبلغت متوسط إجابات بلغت (4.181) وبنسبة (83.6%) بخصوص تفضيل أعضاء فريق التدقيق مناقشة الأفكار وجهاً لوجه وقد يعود هذا راجع إلى أن المجتمع يهتم باتجاه القرارات بصورة جماعية لا فردية وهذا تابع في الثقافة في البيئة العراقية التي يسودها الجماعة إزاء الفردية وان درجة الميل لاستخدام السلطة تتمحور حول التفاعل بين المستويات المختلفة مع الأخذ بعين الاعتبار الأعراف والتقاليد التي يسودها المجتمع من حيث التفاوت السلطوي والذي نعني به الدور (الأكبر) في تنظيم السلطة .
4. وبلغت متوسط إجابات عينة البحث (2.394) وبنسبة (39%) بعدم الموافقة على أن الأفكار المتولدة في العصف الذهني تتميز بالمغامرة وعدم التأكد بشأن بيئة عمل العميل ويعزى ذلك أن ثقافة البيئة العراقية تمتاز بالميل نحو تجنب عدم التأكد فبالتالي لا تغامر وان ظهرت هذه الميزة فهي يتحفظ .
5. بنسبة (49.1%) وبمتوسط حسابي (2.959) بعدم الموافقة بان الأفكار المقدمة من أفراد فريق التدقيق تؤخذ على محمل الجد لكونها مقدمة من الذكور ورغم أن المجتمع العراقي يمتاز بأنه مجتمع (ذكوري) إلا أن أهم ما يميزه أيضاً هو انه مجتمع يقبل التغيير ومستجيب لمتغيرات البيئة وبالتالي فهو يأخذ بعين الاعتبار الأفكار لاسيما وان قدمت من (الإناث أو الذكور) وان عتبة التمييز هو الإبداع وليس الجنس ، وعلى وفق ما تقدم تم قبول فرضيات البحث الأربع.

المحور الخامس الاستنتاجات والتوصيات

أولاً : الاستنتاجات

- خرج البحث بجملة من الاستنتاجات من أبرزها :-
1. التسمية الأكثر تعبيراً عن مصطلح العصف الذهني هي (الاستنفار الذهني) (Mentally Alert) بحكم أن العصف ورد في محكم القرآن الكريم وفي العديد من آياته ملازماً لأثر غضب الله ، في حين المعنى الضمني والصريح يتمحور حول استنفار مكامن المعرفة في ذهن الفرد وتصاغ بشكل منظومة عنقودية من الأفكار الإبداعية والمبتكرة.
 2. ناقشت معايير التدقيق ومنها (SAS99) و (SAS 109) الركائز الأساسية لجلسات العصف الذهني لفريق التدقيق دونما التطرق إلى التفصيلات الإرشادية له من حيث عدد الأفراد والوقت ونوعية العصف الذهني المستعمل .
 3. التدقيق وليد بيئته يتكيف ويستجيب لمتطلبات البيئة وبحكم التطورات التقنية الراهنة وبعد أن كانت جلسات العصف الذهني تقليدية (وجهاً لوجه) أضحت تعتمد على التقنيات الحديثة كالحاسوب والانترنت (جلسات العصف الذهني الالكترونية).
 4. تُعد فرضية استمرارية الوحدة الاقتصادية حجر الزاوية في بناء الفكر المحاسبي وعلى وفق ذلك تعد القوائم المالية.
 5. استراتيجية العصف الذهني ملائمة للتطبيق في البيئة العراقية وان جلسات العصف الذهني ممكن أن تكون مزيج من (التقليدية والالكترونية) . على أن يشارك بها الجميع (ذكور وإناث) وينتج عنها أفكار إبداعية تأخذ بعين الاعتبار المنظور المستقبلي وبواقعيه لاستمرارية الوحدة الاقتصادية وهذا ما أكدته الدراسة الميدانية .

ثانياً : التوصيات

- خرج البحث بجملة من التوصيات من أبرزها :-
1. استعمال تسمية الاستنفار الذهني (Mentally Alert) وليس كما ورد في العديد من الأدبيات (العصف الذهني) (Brainstorm) بحكم أن التسمية الأولى أكثر تعبيراً للمعنى الضمني والصريح .
 2. استعمال استراتيجية العصف الذهني كأحد الاستراتيجيات الأساسية التي تدعم أو تزيد من قدرة مراقب الحسابات عند إصدار أحكامه المهنية فيما يتعلق بقدرة الوحدة الاقتصادية على الاستمرارية.
 3. الأخذ بعين الاعتبار نوع استراتيجية العصف الذهني المستعملة في كل بيئة عند تنفيذ جلسات العصف الذهني لفريق التدقيق.
 4. اعتماد استراتيجية العصف الذهني خلال جميع مراحل التدقيق فيما يتعلق بمخاطر استمرارية الوحدة الاقتصادية للاستفادة من المنافع المتأتية من الاستراتيجية .
 5. إجراء دراسة مماثلة للدراسة الحالية تتناول استراتيجية العصف الذهني في بيئتين ثقافيتين مختلفتين واثر ذلك على نوع استراتيجية العصف الذهني المستعملة والنتائج الناجمة عن الاستراتيجية المستعملة في الحكم المهني لمراقب الحسابات.
 6. إدخال استراتيجية العصف الذهني ضمن مقررات منهج التدقيق والرقابة في مرحلة الدراسة الجامعية في كليات الإدارة والاقتصاد ، وضمن منهاج ودورات الجهات القائمة على أعداد وتدريب مراقبي الحسابات في البيئة العراقية كديوان الرقابة المالية الاتحادي و المعهد العربي للمحاسبين القانونيين ومجلس مهنة مراقبة الحسابات.

ثبت المراجع والمصادر

أولاً :- العربية

القران الكريم

أ-الكتب

1. الطبرستاني ، القرشي ، (فخر الدين الرازي أبو عبد الله محمد بن عمر بن حسين ، دار الكتب العلمية بيروت 2004 عدد الأفراد ستة عشر
2. معجم الوسيط ، (2006) ، بيروت ، دار بيروت للطباعة والنشر .

ب- الدوريات العربية

1. حويش ، محمد ، (دور الأبعاد الثقافية للمجتمع في تشكيل ملامح التطبيقات المحاسبية المقبولة دراسة ميدانية لآراء عينة من المحاسبين والمدققين في البيئة العراقية) . مجلة جامعة القدس المفتوحة للأبحاث المفتوحة ، العدد الحادي والثلاثون ، الجزء (2) ، تشرين الأول ، 2011، ص ص 285-328 .
2. رشيد ، ناظم والسقا ، زياد ، (أثر استخدام العصف الذهني في دعم كشف الاحتيال عند تدقيق القوائم المالية دراسة لآراء عينة من مراقبي الحسابات في العراق) ، مجلة كلية بغداد للعلوم الاقتصادية الجامعة ، العدد الثالث والأربعون ، 2015 ، ص ص (1-28).
3. عبد الرزاق ، صلاح ، قراءة في كتاب الدكتور علي الوردي دراسة في طبيعة المجتمع العراقي (ملامح الشخصية العراقية) ، مؤسسة مدارك لدراسات آليات ، الرقي الفكري / مجلة مدارك ، العدد الرابع 2006.

ثانياً- الأجنبية

أ- الدوريات الأجنبية

1. AAA Committee on Accounting concepts and Standard (Accounting and Reporting Standards for corporate Financial Statements and Preceding Statements), 1957.. Hofstede ,Geert, (Replicating and Extending Gross National Value studies),Insights, 2013 , vol. 13, No.2, p.5
2. AICPA, SAS NO.99 . Consideration of Fraud in Financial Statement Audit, Journal of Accountancy ,2003, Jan .Vol .195.
3. Carpenter, Tina, (Audit Team Brainstorming Fraud Risk Assessment : Implications of SAS No.99), The Accounting Review , Oct , 2007, pp.5-82.
4. Danielle, Lombardi, Bloch, Rebecca & Vasahelyi, Miklos, (The Current state and Future of the Audit profession), Current Issues in Auditing, Vol .9, Issue.1, 2015, pp.10-16.
5. Financial Accounting Series (FASB) Accounting Standards update ,No. 2014 -15 . (Presentation of Financial statements – Going Concern, Disclosure of uncertainties about an Entity's Ability to continue as a Going Concern).
6. Hoffman, Vicky & Zimbeman, Mark, (How Strategic Reasoning and Brain storming can help Auditors Detect Fraud, current Issues in Auditing, Vol,6, issue2, 2012, pp.25 -33.
7. International Standards Auditing (ISA) 240, The Auditors Responsibilities Relating to Fraud in An Audit of financial stat merits.
8. Kaplan, Steven & Williams, David, (Do Going con Cern Audit Reports protect Auditors From litigation? A simultaneous Equations Approach, The Accounting Review, Vol.88, No.1, 2013, pp.199 -232.
9. Li, June, (Prediction of corporate Bankruptcy From 2008 thought 2011), Journal of Accounting and Finance, Vol.12, No.1, pp.31-41.
10. Lombardi, Danielle, Bloch, Rtbe cca & Vasarhely. Miklos, (The Current State and Future of the Audit profession) ,current Issues in Auditing , vol.9, Issue.1, 2015, pp.10-16.
11. Osborn, A. F. I, (Applied Imagination) , 3rd ed ., United States of America.
12. Pc AOB,(Observations on auditors relating to auditors responsibilities with respect to Fraud,2007).
13. Selley, D. & Turner, E, (Detecting Fraud and Error), CA Magazine, Vol.137, No.6, August, 2004.

ثالثا - مواقع الانترنت

أ- العربية

1. الباز ، حمادة ، (دراسة نظرية مقارنة لنزعة الشك المهني لدى المراجع الخارجي والفاحص الضريبي) ، 2015 ، موقع أمواج في بحر المحاسبة <http://www.Account.com>
2. هنانو ، عبد الله ، (مهارات العصف الذهني ودور تنمية التفكير الإبداعي عند الطلاب)، (كتاب الكتروني) على الموقع www.book-sea.blogspot.com/2013
3. ويكيبيديا www.wikilpedia.Brsin-sto.com

ب- الاجنبية

1. Cbyton, Peter, Ph.D (Computer – added brain storming, 2001, www.Brein.stormingco.uk
2. Hart, Allen, (The In Fluency of Collective Intelligence Factor on the Fraud Brainstorming EFF activeness of Traditional and rirtual Audit Groups) <http://ssrn.com/abstract:2428,2014>
3. Hoffman, Vicky & Zimbelman, Mark (Do Strategic Reasoning and Brain Storming Help Auditors change Their Standard Audit procedures in Response to fraud Risk?, Electronic copy available at: <http://ssrn.com,2008,Nov.7,1-40>

.....
.....
.....