

دور العصف الذهني في تطوير اداء المراجعة المشتركة

ملخص البحث

د/ عبدالعظيم عبدالله جمعة

الهدف من البحث تحديد دور العصف الذهني في تطوير اداء المراجعة المشتركة و ذلك من خلال التعرف علي مفهوم العصف الذهني بصفة عامة و في مجال المراجعة المشتركة بصفة خاصة و التعرف علي مفهوم المراجعة المشتركة من حيث مزاياها و عيوبها ثم ابراز دور العصف الذهني في تطوير اداء المراجعة المشتركة من خلال اعداد جلسات العصف الذهني التي يتوصل فيها فريق المراجعة الي اكتشاف طرق الاحتيال و الاخطاء المختلفة و ذلك نتيجة لابتنكار الافكار غير التقليدية و التي تساهم في التوصل الي نتائج ايجابية بشأن عملية المراجعة ، و التي بشأنها تساهم في تطوير و تحديد خطر الاحتيال ، لاهمية المراجعة المشتركة التي تعتبر من اركان الحوكمة في المراجعة من خلال تعزيز الاستقلالية بشأن خاص و قدرة المراجع علي التصدي للادارة في حالة وجود اختلافات في وجهات النظر ، و يرجع ذلك الي استخدام استراتيجية العصف الذهني و التي استحدثتها معايير المراجعة (SAS,99,exisa240)

مدرس بقسم المحاسبة – معهد المدينة العالي للادارة و التكنولوجيا

١- الأظار العام للبحث

أولاً : خلفية و مشكلة البحث :

مع زيادة المسؤولية علي مراقبي الحسابات في السنوات الاخيرة نتيجة الانهيارات المالية العديدة و بصفة خاصة مكاتب المراجعة الكبرى ، و نظرا لان المراجعة المشتركة هي شكل متقدم من الحوكمة في المراجعة من خلال تعزيز الاستقلالية بشكل خاص و قدرة المراجع علي ارض الواقع في حالة وجود اختلافات في وجهات النظر مع الشركة محل المراجعة بالاضافة الي تعرض المراجع من الضغوط من قبل الشركة بشأن المفاوضات التي تجري بين مراجع الحسابات و الشركة بشأن الخيارات المحاسبية مما يؤدي الي درجة عالية من استقلال المراجع و تحسين جودة المراجعة ، و نظرا لزيادة مجال حالات التلاعب و الاحتيال التي يمكن ان تحتويها القوائم المالية كان لازما البحث عن اساليب حديثة ثبت استخدامها و نجاحها في مجالات اخري و من هذه الاساليب استراتيجية العصف الذهني و التي يمكن استخدامها في مجال المراجعة المشتركة و التي يمكن ان تساهم في القدرة علي كشف طرق الاحتيال المختلفة عند مراجعة القوائم المالية و من خلال المقدمة السابقة يمكن تحديد مشكلة البحث من خلال التساؤلات الاتية :

- ١- هل يمكن ان تساعد استراتيجية العصف الذهني في تطوير اداء المراجعة المشتركة عند مراجعة القوائم المالية ؟
- ٢- كيف يمكن ان تساعد جلسات العصف الذهني في اكتشاف الاخطاء الجوهرية بالقوائم المالية ؟
- ٣- هل يمكن ان تساعد جلسات العصف الذهني في توليد افكار في اكتشاف طرق الاحتيال المختلفة تساعد في تطوير اداء المراجعة المشتركة ؟
- ٤- ما هو دور استخدام جلسات العصف الذهني في تطوير اداء فريق المراجعة المشتركة ؟

ثانياً : أهمية البحث :

تنبع أهمية البحث من خلال استخدام اساليب حديثة لتطوير اداء فريق المراجعة مثل جلسات العصف الذهني و التي يمكن ان تساعد علي توليد افكار ابداعية تساعد في اكتشاف طرق الاحتيال المختلفة بالقوائم المالية ، طبقا لما جاء بالمعيار الأمريكي (SAS,NO99) الصادر عن AICPA ، و المعيار الدولي رقم ٢٤٠ و تقرير PCAOB عن عام ٢٠٠٧ ، و بالتالي يمكن ان يكون البحث اتجاها لاستخدام جلسات العصف الذهني للحصول علي تقييمات اكثر فاعلية لاكتشاف طرق الاحتيال المختلفة نتيجة توليد افكار حديثة تساعد فريق المراجعة و بما يمكن ان يساهم في تطوير اداء المراجعة المشتركة

ثالثاً : أهداف البحث :

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

- ١- تحديد مفهوم العصف الذهني و اهمية تطبيقه في مجال المراجعة المشتركة و مزاياها
- ٢- تحديد مفهوم المراجعة المشتركة و اهميتها
- ٣- بيان اثر استخدام العصف الذهني في ابتكار افكار حديثة تعمل علي كشف طرق الاحتيل المختلفة بالقوائم المالية
- ٤- تحديد مجالات الاحتيل في البيانات التي تحتويها القوائم المالية و دور العصف الذهني في هذه الحالة في كشف طرق الاحتيل مما يساعد في تطوير اداء فريق المراجعة

رابعاً : فروض البحث :

من خلال أهداف البحث السابقة يمكن تحديد الفروض الآتية :

- ١- يمكن ان تساعد جلسات العصف الذهني في تطوير اداء المراجعة المشتركة
- ٢- يساعد العصف الذهني علي ابتكار افكار جديدة تعمل علي اكتشاف طرق الاحتيل بالقوائم المالية
- ٣- يساهم العصف الذهني في تحسين اساليب المراجعة نتيجة اكتشاف الاخطاء الجوهرية و طرق الاحتيل المختلفة

خامساً : منهج و أسلوب البحث :

يعتمد الباحث علي المنهج الاستقرائي و المنهج الاستنباطي في دراسة مشكلة البحث و تحقيق الاهداف و ذلك من خلال استقراء مفاهيم العصف الذهني و اهميتها و مزاياها و مفهوم المراجعة المشتركة و اهميتها

سادساً : خطة البحث :

لتحقيق اهداف البحث يتضمن البحث علي ثلاثة مباحث هي :

- المبحث الاول : مفهوم العصف الذهني و اهميته
- المبحث الثاني : مفهوم المراجعة المشتركة و اهميتها
- المبحث الثالث : دور العصف الذهني في تطوير اداء المراجعة المشتركة

البحث الأول

مفهوم العصف الذهني و أهدافه

أولاً : مفهوم العصف الذهني (المفهوم العام) : هناك عدة مفاهيم للعصف الذهني يذكر منها : هو أسلوب علمي يعتمد على توليد أكبر ما يمكن من الأفكار الإبداعية التي يتوقع من خلالها المساهمة في تحديد مشكلة أو مشكلات معينة و من ثم التوصل الي حلها من خلال المناقشة و تبادل الآراء (السقا و حسن ص ٧ ، ٢٠١٥)

و يعد العصف الذهني من أكثر الأساليب التي تساعد علي الإبداع و الابتكار لحل المشكلات في إطار الأنشطة التجارية و كذلك في الأنشطة الأخرى التي تعتمد علي المناقشات و الآراء المختلفة بهدف التوصل لأفضل حل للمشكلة المطروحة

- و يعد مصطلح العصف الذهني الأكثر شيوعاً و انتشاراً و قد استخدم هذا المصطلح لان العقل يعصف بالمشكلة و يخصصها بهدف التوصل الي الحلول الإبداعية المناسبة و من المفاهيم المختلفة في ضوء التعريف السابق مثل :

- ١- هو استخدام العقل في مناقشة حرة غير محددة بإطار تقليدي سابق بحكم مناقشة الموضوع و تسمح في الوقت نفسه بإبداء الآراء في حرية و دون تحفظ
- ٢- هو أسلوب يقوم علي أساس تقديم الموضوع في صورة مشكلات تسمح للمشاركين بالتفكير الجماعي لإنتاج توليد أكبر عدد ممكن من الأفكار أو الحلول التي تدور بأذهانهم مع إرجاء النقد أو التقييم الي بعد الوقت المحدد لتناول المشكلة (Osborn, 2001 : 152)
- ٣- أحد أساليب المناقشة التي تشجع بمقتضاه أفراد المجموعة علي توليد أكبر عدد ممكن من الأفكار المتنوعة و المبتكرة بشكل تلقائي حر و هو مناخ مفتوح غير نقدي لا يحد من إطلاق هذه الأفكار التي تمثل حلولاً للمشكلة و من ثم اختيار المناسب منها

- أما مفهوم العصف الذهني في إطار المراجعة المشتركة : هناك عدة مفاهيم مثل :

- ١- تبادل الآراء أو العصف الذهني بين أعضاء فريق المراجعة حول كيف و أين يعتقدون ان كشوفات الشركة مثيرة للشكوك بسبب سوء تقدير مادي نتيجة التلاعب و قدرة الإدارة علي ارتكاب و إخفاء الإبلاغ المالي المضلل (Aicpa , 2002 , 10) (Tina,d .2007 , 5)

٢- جلسات جماعية ابداعية يقوم بها فريق المراجعة القائم بعملية المراجعة للشركة و التخطيط لعملية المراجعة و لتحديد المخاطر التي يمكن ان تواجههم اثناء عملية المراجعة 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 تكثيرها على القوائم المالية ، و تحديد الاستجابة اللازمة التي ينبغي على المراجعين القيام بها حال ظهور هذا الاحتيال اثناء عملية المراجعة ، و هي جلسات مستمرة تعقد باستمرار خلال عملية المراجعة لكي يتمكن كل عضو من اعضاء فريق المراجعة من الاطلاع على المواقف و المستجدات التي تواجه باقي فريق المراجعة (شانلي : ٢٠١١ : ٣)

٣- طريقة تستخدم من اجل توليد الافكار الابتكارية و الابداعية لفريق المراجعة و التي تقوم على القيام بمزيد من الاكثر كفاءة تساعد المراجعين على توقع كيف للادارة ان تقوم على التلاعب و تخفيه عن اجراءات المراجعة الاعتيادية لتوليد افكار حول كيف يمكن للتلاعب ان يحدث و يخفي قبل اجراء تقييمات خطر التلاعب مما يقود المراجعين لتوليد افكار ذي جودة عالية

مما سبق يمكن تعريف مفهوم العصف الذهني في نطاق المراجعة المشتركة و هو : طريقة لتفكير المعتمد على مشاركة فريق المراجعة من خلال جلسات منظمة يتم خلالها توكيد و مناقشة مجموعة من الافكار المبتكرة يمكن ان تساعد في ايجاد حلول لمشكلات المراجعة المشتركة و هناك تعريف اخر في نطاق المراجعة المشتركة و هو : المسار الذي يسلكه فريق المراجعة بعملية تفاعلية بينهم و بين رئيس فريق المراجعة من جهة اخري و التي ينتج عنها حلول ابتكارية في مدة محدودة و هي جلسة العصف الذهني سواء كانت جلسات الكترونية او تقليدية و تكون وجه لوجه من خلال استفار اذهان الحاضرين في الجلسة و توليد الافكار المتعلقة بحل المشكلة المطروحة

كثانياً : اذائف استخدام استراتيجيات العصف الذهني بصيغة عمالية :

تهدف جلسات العصف الذهني بصورة عامة الي تحقيق الاتي (الشيخ و اخرون ٢٠٠٥ : ١٤٢)

- ١- حل المشكلات بطرق ذكية ابداعية
- ٢- خلق مشكلات للخصم
- ٣- ايجاد مشكلات او مشاريع جديدة
- ٤- تحضير و تدريب تفكير و ابداع المتدربين

٥- وضع الذهن في حالة من الاثارة و الجاهزية للتفكير

- اهداف العصف الذهني في مجال المراجعة المشتركة :

تهدف جلسات العصف الذهني (ارمانيوس : ٢٠١٢ : ٩٦)

- ١- تحسين الاتصال بين افراد فريق المراجعة ذوي الخبرات المتباينة مما يترتب عليه نقل خبرات اكتشاف الاحتيال و كيفية اخفائه الي باقي افراد فريق المراجعة
- ٢- ايجاد عقلية مناسبة لاجراء عملية المراجعة في ضوء نمو و اشتراك الشرك المهني و هو الامر الذي يعمل علي فعالية اجراءات المراجعة
- ٣- نتيج جلسات العصف الذهني تبادل المعلومات و الافكار الجديدة اثناء اداء عملية المراجعة بين اعضاء فريق المراجعة
- ٤- تبادل الاراء و العصف الذهني بين اعضاء فريق التدقيق بخصوص كيف و اين يعتقدون ان القوائم المالية للشركة ربما تكون مثار للشكوك بسبب الاحتيال و كيف يمكن للادارة ان تقدم علي التلاعب المالي و تخفيه

و يري الباحث من خلال العرض السابق يمكن تحديد اهداف العصف الذهني للمراجعة المشتركة

كالتالي :

- ١- يساعد العصف الذهني علي اكتشاف صور الاحتيال المختلفة بالقوائم المالية و ذلك من خلال جلسات العصف الذهني
- ٢- توليد افكار ابتكارية تعمل علي تحقيق جودة عالية المراجعة المشتركة
- ٣- يعمل علي زيادة الافكار بين المراجعين يعمل جلسات العصف الذهني مما يترتب عليه تطوير اداء المراجعة المشتركة
- ٤- يعمل علي تحسين توقعات خطر الاحتيال من قبل المراجعين في حالة استخدام العصف الذهني عنه في حالة المراجعة العادية (التقليدية)

٣١ : مراحل جلسات العصف الذهني :

خطوات تنفيذ جلسات العصف الذهني تمر بالخطوات الآتية :

- ١- تجديد و مناقشة الموضوع بين المشاركين في عملية المراجعة و يتعين علي المراجعين التقدمي بعرض الموضوع علي المراجعين الاحدث و اعطاهم فكرة عن الموضوع لاعطاء مزيد من التفاصيل بصورة اكبر
- ٢- اعادة صياغة الموضوع و تحديد ابعاده حيث من الممكن ان يكون الموضوع محل الدراسة له ابعاد اخري
- ٣- تهيئة الظروف التي تساعد علي الابداع و الابتكار للعصف الذهني
- ٤- يقوم رئيس الجلسة في فريق المراجعة 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 و تحديد ما يمكن اخذه منها و في بعض الاحيان تكون الافكار الجيدة بارزة و واضحة للغاية و لكن في الغالب تكون الافكار الجيدة دقيقة يصعب تحديدها

المبحث الثاني

مفهوم المراجعة المشتركة و أهميتها

اولا : مفهوم المراجعة المشتركة :

هناك عدة مفاهيم للمراجعة المشتركة يذكر منها :

- المراجعة المشتركة بأنها قيام مراجعيين او اكثر مستقلين باداء عملية المراجعة لشركة ما و بشكل تضامني عند اعداد تقرير المراجعة موحد نتيجة اعمال المراجعة من خلال حصة متوازنة من العمل ، حيث يتم التنسيق بين تخطيط المراجعة و اعمالها و يتم توزيع المهام المتعلقة بالمراجعة بين المراجعين المشاركين كما تتضمن المراجعة المشتركة مراقبة الجودة المشتركة و اصدار تقرير مراجعة واحد و بهذه الطريقة يتم تنفيذ اعمال المراجعة بالكامل مرتين و بالتالي تحسين جودة المراجعة

- كما عرفها (العاصي ٢٠١٦ ، ص١٦٠) بأنها عملية منظمة للتجميع و التقويم الموضوعي للدلة المتعلقة بتأكيدات الادارة عن الاحداث و الانشطة الاقتصادية و ذلك بغرض تحديد درجة التوافق بين هذه التأكيدات و المعايير الموضوعية و توصيل النتائج للاطراف المعنية علي ان تتم هذه العملية بواسطة اثنين او اكثر من مراقبي الحسابات بحيث يتم الاتفاق بينهما علي تخصيص و توزيع مهام المراجعة و يحق لكل مراجع الاطلاع علي اعمال الطرف الاخر و اخيرا يقدم جميع المراجعين تقريرا واحدا عن نتيجة اعمال المراجعة .

- كما عرفها داخيل ص١٢ المراجعة المشتركة تعني اشترك اثنين او اكثر من مراقبي الحسابات في التخطيط و التنفيذ لعملية المراجعة مع تقسيم العمل بينهما وفقا لاسس محددة لاداء عملية المراجعة مرة واحدة في ظل وجود مسئولية تضامنية عن عملية المراجعة ككل مع الانتهاء باعداد تقرير مراجعة واحد .

و في ضوء المفاهيم السابقة : يمكن تحديد مفهوم المراجعة المشتركة بأنها تضامن مراجعيين او اكثر مستقلين مع توزيع اعباء المراجعة بينهما من مرحلة التخطيط حتي مرحلة اعداد التقرير و التوصل الي رأي موحد

ثانيا : اهمية المراجعة المشتركة : تكمن الاهمية في الاتي :

- ١- تعميق الحصول علي تأكيد معقول بخصوص ما اذا كانت التقارير المالية خالية من التحريف المادي سواء بسبب التضليل او الخطأ المتعمد و يكون هذا التأكيد ذو فعالية اكثر في المراجعة المشتركة عنه في المراجعة التقليدية (متولي : ٢٠١٣ : ص.٤١٣)
- ٢- زيادة فعالية التخطيط و التنسيق و التعاون في اداء عملية المراجعة فيما بين شركات المراجعة علي ان يكون احدهما من الاربعة الكبار مما يزيد من فعالية رقابة الجودة المتبادلة و اصدار تقرير مراجعة واحد
- ٣- استخدام نقاط القوة المحددة و خبرة اعضاء الفريق الممثلين بخبراء التقييم الاقتصادي او خبراء الصناعة من الادارات المختلفة لزيادة فعالية المراجعة المشتركة
- ٤- دعم و تعزيز استقلال المراجع الخارجي و تحقيق مستوي مرتفع من جودة عملية المراجعة من خلال تحسين الخدمات المقدمة للمنشأة محل المراجعة
- ٥- اصدار تقرير مراجعة مشترك بمجهود مشترك و تحمل مسؤولية مشتركة
- ٦- تطبيق افضل اجراءات المراجعة مع الاستعانة بخبرة مشتركة في الاعتماد علي معايير مراجعة مقبولة التطبيق من خلال اهمية المراجعة المشتركة يتضح انها تساعد علي التوصل بعملية المراجعة بجودة اعلي مما ينعكس علي القوائم المالية و ايضا توافر الاستقلالية للمراجعين عن الادارة بالإضافة الي اطمئنان المساهمين عن نتائج القوائم المالية و ذلك نتيجة القدرة علي اكتشاف الاحتيال بانواعه المختلفة ، و لذلك هناك اتجاه عام علي استخدام المراجعة المشتركة للحد من السلبيات التي تحدث في المراجعة الفردية ، نظرا لتوافر الاستقلال للمراجعين و قدرتهم علي مواجهة ضغوط ادارة الشركة محل المراجعة
- ٧- تساعد المراجعة المشتركة علي تطبيق افضل اجراءات المراجعة و الاستفادة من خبرة اكثر من طرف علاوة علي الاشتراك في تحمل المسؤولية
- ٨- بالرغم من ان البعض يري ان المراجعة المشتركة تزيد من تكلفة عملية المراجعة نتيجة تعاقب الشركة مع اكثر من مكتب مراجعة ، بجانب زيادة المخاطر نتيجة اعتماد المراجع علي الاخرين مما يؤدي لزيادة المخاطر و لكن يمكن التغلب علي ذلك من خلال المستخدم في اجراء المراجعة المشتركة

تأثيرات الإيجابيات المراجعة المشتركة :

تعمل المراجعة المشتركة على زيادة الاستقلالية للمراجعين نتيجة تبادل الاعمال بين المراجعين كما انها تعمل على تحسين الخدمات المقدمة الي عميل المراجعة (Francis , et, al , 2009, p.60)

و تحقق اهداف المراجعة المشتركة في تحقيق هدفين : الاول : توفير بيئة يقوم من خلالها كل مراجع بالتحقق من العناية المهنية المبذولة من المراجع الاخر و الثاني: تعزيز استقلال مراجعي الحسابات في مواجهة الادارة لذا فأن نظام المراجعة المشتركة يحقق اثنين من المزايا الرئيسية و هي :

١- استقلالية المراجعين المشتركين عما هو في المراجعة الفردية لانهم يعملون جنبا الي جنب

كما أنهم يقوموا بمراقبة عمل كل منهما و لديهم مزيد من النفوذ على مقاومة ضغوط العميل

٢- وسيلة جيدة للحفاظ على القدرة التنافسية في سوق المراجعة ، كما توفر المراجعة المشتركة آلية

فعالة لمنع وجود تواطى بين المراجع و الادارة و بالتالي زيادة قدرة المراجع على التصدي

لضغوط العميل بحيث مشاركة اثنين من مكاتب المراجعة المختلفة في اعمال و مهام المراجعة

بحيث يستفيد كل منهما من الاخر و بالتالي يصعب التأثير على كل منهما حيث يتم في نهاية

عملية المراجعة توقيعهما على تقرير مراجعة واحد و بالتالي تكون مسئوليتهم تضامنية عن

اعمال المراجعة

- كما تعتبر المراجعة المشتركة حل من مشكلة احتكار مكاتب معينة مثل المكاتب الكبرى التي

تستحوذ على معظم الشركات العالمية بصفة خاصة ، و في بعض الاحوال لا يوجد فرق كبير بين

المكاتب الكبرى و المكاتب المتوسطة من الناحية الفنية الا في الاسماء فقط و بصفة خاصة المكاتب

العالمية التي لها فروع في مصر

- كما ان المراجعة المشتركة لها تأثير ايجابي من خلال دقة التقارير نتيجة توافق الآراء بين

المراجعين المشتركين و بالتالي جودة القوائم المالية ، و في ضوء ما سبق يمكن تحديد ايجابيات

المراجعة المشتركة في الاتي :

١- زيادة خبرة المراجعين و الاطلاع علي اساليب جديدة في المراجعة من خلال الخبرة السابقة و تبادل الاراء الفنية

٢- الحفاظ علي المعلومات من خلال تعيين اكثر من مراجع يتيح الفرصة لتغيير احدهما و الاحتفاظ بالآخر و بالتالي الحفاظ علي خبرة المراجعين و معرفة طبيعة اعمال الشركة

٣- تقارير المراجعة المشتركة تكون افضل و اكثر دقة نتيجة توافر الخبرات الفنية و المالية و بالتالي افضل من تقارير المراجع الواحد

رابعاً : سلبيات المراجعة المشتركة :

من سلبيات المراجعة المشتركة هو اعتماد مراجع علي الاخرين مما يؤدي الي عدم دقة المعلومات و ضعف التقارير و ان كان هذه السلبية يمكن علاجها عن طريق توزيع الاعمال علي كل مراجع و في كافة الاحوال تكون تقارير المراجعة افضل من تقارير الفردية حيث تكون المسؤولية في المراجعة المشتركة تضامنية و بالتالي يكون كل مراجع مسئول في حالة حدوث اي اخطاء او تحايل مما يعرض المكتب للمسئولية حيث طبيعة الاخطاء او التحايل سواء كانت المسؤولية مدنية او جنائية او المهنية

من خلال ما سبق يمكن تحديد سلبيات المراجعة المشتركة في الاتي :

- ١- احتمالية زيادة تكاليف عملية المراجعة نظراً للتعاقد مع اكثر من مراجع
- ٢- عدم الاتفاق بين المراجعين في بعض الاحوال عند اعداد تقرير المراجعة مما يؤدي الي تأخير التقرير و ما يترتب علي ذلك من غرامات مالية
- ٣- اعتماد مراجع علي الآخر في اجراء عملية المراجعة في بعض الاحيان

المبحث الثالث

دور العصف الذهني في تطوير اداء المراجعة المشتركة

تعتبر استراتيجية العصف الذهني أحد الاساليب الحديثة نسبيا في تطوير اداء فريق المراجعة حيث اشار المعيار الامريكي SAS,NO,99 و المعيار الدولي ٢٤٠ لمنهج المراجعة و ذلك لتخفيض مخاطر المراجعة كأساس لاكتشاف طرق الاحتيال المختلفة مما يؤدي الي التوصل لتحسين كفاءة و فعالية تقييم لمخاطر الاحتيال المختلفة ، و بالتالي يمكن تصميم خطوات المراجعة بداية من مرحلة التخطيط حتي مرحلة اعداد التقرير النهائي ، و قد أكدت المعايير المهنية علي ان تقييم مخاطر الاحتيال يساعد المراجعين في تخطيط عملية المراجعة و الحصول علي ادلة الاثبات و القرائن التي يحصل عليها المراجع اثناء عملية المراجعة من خلال التواصل و التفاعل بين فريق المراجعة و الاهتمام بالنقاط الجوهرية ، كما اشار المعيار SAS,NO,99 علي توسيع مسؤولية المراجعين تجاه تقييم و اكتشاف طرق الاحتيال و من اهم التغيرات الجذرية الجديرة بالانتباه تشمل علي :

- ١- تنظيم جلسات العصف الذهني بين فريق المراجعة و تدعيم مدخل زيادة الشك المهني
 - ٢- التوسع في اجراءات التحقيقات و الاستفسارات
 - ٣- الاعتراف بالموقف او التبرير كشرط ثالث يتوافر عادة عند حدوث الاحتيال
 - ٤- احتواء المعيار علي ارشادات موسعة عن تقييم مخاطر التحريف الجوهرية المترتبة علي الاحتيال
 - ٥- تضمن المعيار لاجراءات موجهة نحو مخاطر او اختراق الادارة لنظام الرقابة الداخلية
- و قد اشار (Selley, Tunor,2004,37) الي ان المعايير المتعلقة بالاحتيال تتضمن في جوانب عديدة منها :

- ١- الاتفاق علي مطلب اساسي و هو اهمية نزعة الشك المهني و بذل العناية المهنية عند تحديد و تقييم و مطابقة مخاطر الغش الجوهرية خصوصا الاحتيال الذي يحدث عن طريق الادارة
- ٢- عدم تغيير المسؤولية الاساسية للمراجع بشأن التأكيد المعقول بأن القوائم المالية سليمة و خالية من التحريفات الجوهرية سواء المترتبة علي الخطأ او الاحتيال
- ٣- تنظيم المناقشات بين فريق المراجعة بشأن مخاطر الاحتيال المختلفة

- كما اشار تقرير (Pcaob , 2007) الي جلسات العصف الذهني من خلال النقاط الاتية :
- ١- مناقشة مؤشرات الاحتيال يجب ان يراعي خطة المراجعة للقوائم المالية حيث من الممكن ان تكون عرضة للاخطاء الجوهرية الناجمة عن الاحتيال و كيف يمكن للادارة ان تخفي اي معلومات مالية بهدف الاحتيال
 - ٢- و في عمليات المراجعة التي تشمل فرق المراجعة متعددة الاشخاص يجب ان يكون علي دراية بالعصف الذهني لمناقشة هذه المواضيع حيث يسهم هذا النقاش في القاء الضوء علي كيفية حدوث و اخفاء عملية الاحتيال
 - ٣- تعزز جلسة العصف الذهني مفهوم اكتشاف الاخطاء الجوهرية في القوائم المالية الناجمة عن الاحتيال باعتبارها عنصر اساسيا في عملية المراجعة
 - ٤- ان يكون العصف الذهني اكثر فاعلية من قبل المراجعة يجب ان يكون خلال المراحل الاولى من المراجعة حتي يتمكن المراجعون من الاخذ بعين الاعتبار مؤشرات عملية الاحتيال و ذلك في مرحلة تطوير الاستراتيجية العامة لعملية المراجعة
- رغم اهمية النقاط السابقة الا انه من الممكن ان يكون هناك عدم التزام من فريق المراجعة اثناء مرحلة التخطيط لعملية المراجعة و لذلك قام فريق المراجعة PCAOB بما يلي :
- ١- تحديد عمليات المراجعة التي لم يلقاها فريق المراجعة فيها الي جلسات العصف الذهني
 - ٢- تحديد عمليات المراجعة التي قام بها فريق المراجعة باستخدام جلسات العصف الذهني لكل من مرحلة التخطيط الي مرحلة العمل الميداني
 - ٣- تحديد عمليات المراجعة التي لم يحضر فيها الاعضاء الرئيسيون في فريق المراجعة في جلسات العصف الذهني
- معني ذلك ان هناك ضرورة لحضور فريق المراجعة لجلسات العصف الذهني كما اشار المعيار رقم SAS,NO,99 حيث يعد من المعايير التي تحكم جهود المراجعين في اكتشاف الاحتيال مما يتطلب من المراجعين المشاركة في مجموعة عصف ذهني بهدف اكتشاف الاحتيال لكنه لم يوضح ماذا بخصوص العصف الذهني الذي يساعد المراجعين علي تحسين دقة اعمالهم او اي خاصية من خصائص عملية كشف الاحتيال ستقوم فائدة اكبر من العصف الذهني و يحدد (Hoffman&Zimbelmanxy:2012:3) مجموعة من الخطوات لاكتشاف الاحتيال من قبل المراجعين تشمل علي:

١ . يجب ان يكون المراجعين حساسين تجاه خطر الاحتيال و تقييمه حيث ان الخطر سيكون اعلي عندما يكون الاحتيال موجودا

٢ - يجب ان يضعوا موازنة و خطة فاعلة لاجراءات اكتشاف الاخطاء التي تكون مرتبطة بخطر الاحتيال

٣ - يجب ان يقوموا بجمع الادلة من خلال الاجراءات و تفسيرها بصورة فاعلة

٤ - يجب ان يستفيد المراجعون من الاكتشافات التي يتم للتوصل اليها بشكل ملائم

و يمكن لجلسات العصف الذهني ان تساعد المراجعين ان يوجدوا المزيد من اجراءات اكتشاف التلاعب الابداعية هي التفكير الاستراتيجي و قد اشارت اليه (Aicpa , SAS , No 99) من خلال الاسئلة الاتية :

١- ما هي حالات الاحتيال المحتملة التي ربما كانت قد حدثت

٢- كيف يمكن للادارة ان تخفي حالات الاحتيال المحتملة عن خطة المراجعة

٣- كيف يمكن لخطة المراجعة ان تتغير لاكتشاف حالات الاحتيال المخفية

و في ضوء ما سبق فالعصف الذهني يساعد في عملية المراجعة المشتركة كالآتي :

١- مساعدة المراجعين علي تحقيق منافع التفكير الاستراتيجي من خلال (Kachelmeien ,2002,219)

ا- العصف الذهني و التفكير بالاختيارات التي يمكن التنبؤ بها من وجهة نظر الشركة
ب- يقود بالمراجعين الي التفكير الاستراتيجي الامر الذي يساعدهم علي ربط تقييماتهم لتلاعب الخطر باجراءات المراجعة الاكثر الفاعلية

ج- مساعدة المراجعين الذين يشاركون في عملية العصف الذهني في مرحلة التخطيط اكثر

فاعلية و من ثم ابلاغهم بالمشاركة في التفكير الاستراتيجي خلال جلسات العصف الذهني

د- عند استخدام برامج المراجعة فان المراجعين الذين تم تشجيعهم للمشاركة في التفكير

الاستراتيجي يكونوا اكثر فاعلية عن غير المشاركين في التفكير الاستراتيجي

٢- زيادة في عدد الافكار المتولدة من خلال العصف الذهني و الاتصال بين كل منها لتحسين توليد

الافكار من خلال المحاكاة و التعاون في الافكار ، مع مراعاة ان تكون جلسات العصف الذهني

وجه لوجه خلال مرحلة التخطيط لبرنامج المراجعة مع توثيق مخاطر الاحتيال الواردة في

جلسات العصف الذهني ، حيث اشار (Aicpa :2002) الي :

- ا- ادراك المكاسب المتأنية من الفرق بين الاحكام الفردية و احكام الفريق في تحقيق الثقة و الدقة و الالتزام بالدليل و تجميع المعرفة و تحليل مشكلة اكثر احتمالا
- ب- ان جودة احكام المراجعين تزداد بزيادة تفاعل الفريق و بالتالي فان فريق مراجعة العصف الذهني سيؤدي الي قرارات بجودة اعلي من المراجعة التقليدية

- مراعاة العناصر الاساسية عند اعداد جلسات العصف الذهني و هي :

- ا- الحضور و الاتصال بين فريق المراجعة و التفاعل بين الفريق للتوصل الي جودة شاملة للجلسة و بالتالي الاستجابة لاحكام الاحتمال
- ب - هياكل و توقيت العصف الذهني ج - جودة الفريق المشارك

٣- هناك عوامل اساسية يجب ان يراعيها المراجعين تشمل علي :

ا- عوامل خطر التلاعب

ب- تقييم خطر التلاعب

ج - استجابة خطر التلاعب

- و لذا فالعصف الذهني في المراجعة المشتركة يعمل علي :

- ١- تحسين الاتصال بين افراد فريق المراجعة ذوي الخبرات المختلفة و يتيح بذلك فرصة اكتساب تفهم افضل للمعلومات المتوافرة لدي افراد فريق المراجعة
- ٢ - ايجاد تقنيات مناسبة لاجراء عملية المراجعة في ضوء متطلبات الشك المهني و ذلك بغرض عقلية متشككة لدي اعضاء فريق المراجعة مما يزيد من فاعلية المراجعة و يعتبر ذلك تحولا هاما في فكر و اسلوب المراجعة الي ان يثبت العكس
- ٣- تتيح جلسات العصف الذهني تبادل المعلومات و الافكار الجديدة اثناء اداء عملية المراجعة
- ٤- تؤدي الي تذكر المراجعة بأن هذه الامكانية موجودة في كل عملية مراجعة علي الرغم من وجود تطورات و تجارب سابقة من نزاهة و صدق الادارة
- ٥- لا يقتصر عند جلسات العصف الذهني فقط في مرحلة التخطيط لعملية المراجعة و لكنه يشمل كافة مراحل عملية المراجعة حيث يقوم فريق المراجعة بجمع المعلومات عن الشركة و الادارة و بذلك يتم البحث عن فرصة ممارسة العصف الذهني في كافة مراحل المراجعة

في ضوء ما سبق يكون دور العصف الذهني في تطوير اداء فريق المراجعة في النقاط الاتية :

- ١- ان جلسات العصف الذهني تعمل علي توليد افكار جديدة اثناء جلسات العصف الذهني عما يتم اثناء المراجعة الفردية و بالتالي فرق المراجعة في ضوء العصف الذهني ينتج عنها جودة افضل في اكتشاف طرق الاحتيال نتيجة توليد الافكار ذات الجودة العالية
- ٢- تساعد المراجعين علي توقع كيف تستطيع الادارة ان تقدم علي حالات الاحتيال و ذلك من خلال المراجعة الاعتيادية
- ٣- تساعد المراجعين لتوليد افكار ذي جودة عالية حول كيف يمكن للاحتيال ان يحدث و يخفي قبل اجراء تقييمات لخطر المراجعة
- ٤- توليد فرق المراجعة العصف الذهني لافكار جديدة بخصوص الاحتيال يكون امرا بالغ الاهمية لان هذه الافكار الجديدة من شأنها ان تعكس قدرة المراجعين لتركيب افكار نتيجتها اعضاء الفريق لخلق قائمة افكار بجودة اكبر عما هو في حالة المراجعة الفردية
- ٥- يلزم المراجعين بوضع خطة اجراءات للمراجعة و التي لا تؤدي فقط الي زيادة مدي عمل المراجع فقط بل المسألة الاكثر اهمية في تغيير طبيعة اختيارتهم
- ٦- ان اراء فرق المراجعة لخطر الاحتيال بعد جلسة العصف الذهني تكون اكثر كفاءة و فعالية من تلك النتائج التي يقدمها المراجعين في حالة المراجعة الفردية و لا سيما عندما يكون الاحتيال موجودا
- ٧- المساهمة في القاء الضوء علي كيفية حدوث و اخفاء عملية الاحتيال مما يعزز جلسة العصف الذهني بهدف اكتشاف الاخطاء الجوهرية في القوائم المالية الناجمة عن الاحتيال باعتبارها عنصرا اساسيا في عملية المراجعة
- ٨- زيادة في عدد الافكار المتولدة من خلال جلسات العصف الذهني و ان فريق المراجعة الذي يتصل احدهم بالآخر و بإمكانهم تحسين جودة افكارهم من خلال المحاكاة و التعاون في تبادل الافكار
- ٩- توليد افكار عن الاحتيال بجودة اعلي مما يولده المراجعين في حالة للمراجعة الفردية التقليدية و بالتالي مساعدة المراجعين علي تحسين عملية المراجعة
- ١٠- زيادة جودة و احكام المراجعين بزيادة تفاعل فريق المراجعة و بالتالي ينتج عنه قرارات بجودة اعلي من تلك الناتجة عن المراجعين في حالة المراجعة الفردية التقليدية
- ١١- مساعدة المراجعين في ربط عوامل خطر التلاعب بتقييم الخطر ، و بدورها تنمي تطوير استجابات المراجعة المناسبة

١٢-تحسين نتائج خطر الاحتيال من قبل المراجعين عند تقييم خطر الاحتيال لفريق مراجعة العصف الذهني اكثر فاعلية من تلك المراجعة التقليدية

مما سبق يتضح ان جلسات العصف الذهني لها دور في تطوير اداء المراجعة المشتركة من خلال كشف الاحتيال و تقديم دليل علي ذلك فضلا عن توليد الافكار الحديثة نتيجة المناقشات بين فريق المراجعة مما يؤدي الي التوصل باعداد تقرير عن القوائم المئالة بشافية

نتائج البحث (Table 1) و (Table 2) تظهر ان الفرق التي استخدمت العصف الذهني في تقييم خطر الاحتيال اظهرت نتائج افضل من الفرق التي استخدمت المراجعة التقليدية في تقييم خطر الاحتيال

فيما يتعلق بمتوسط درجات تقييم خطر الاحتيال اظهرت النتائج ان الفرق التي استخدمت العصف الذهني اظهرت درجات تقييم اقل من الفرق التي استخدمت المراجعة التقليدية

بالإضافة الى ذلك اظهرت النتائج ان الفرق التي استخدمت العصف الذهني اظهرت نتائج افضل في اكتشاف الاحتيال مقارنة بالفرق التي استخدمت المراجعة التقليدية

من حيث الوقت المستغرق في تقييم خطر الاحتيال اظهرت النتائج ان الفرق التي استخدمت العصف الذهني اظهرت نتائج افضل من الفرق التي استخدمت المراجعة التقليدية

النتائج و التوصيات

اولا : النتائج :

- ١- ان استراتيجية العصف الذهني ملائمة للتطبيق علي المراجعة المشتركة حيث يشارك فيها افراد الفريق و ينتج عنها افكار ابداعية تعمل علي تطوير اداء فريق المراجعة المشتركة
- ٢- ناقشت معايير المراجعة و منها (SAS,99) و (SAS,109) علي النقاط الاساسية لجلسات العصف الذهني لفريق المراجعة نون التطرق الي التفاصيل الارشادية له من حيث عدد الافراد و الوقت و نوعية العصف الذهني المستخدم
- ٣- ان استخدام استراتيجية العصف الذهني في كشف الاحتيال يمكن ان يساهم في تقديم دليل لتحسين احتمالية اكتشاف المراجعين لمجالات الاحتيال و يمكن ان يتم ذلك من خلال استخدام طرق متعددة المراحل تعتمد علي قيام المراجعين بجمع المعلومات المرتبطة بخطر سوء التقدير المادي بسبب الاحتيال و من ثم استخدام جلسات العصف الذهني لتحديد عوامل خطر الاحتيال
- ٤- هناك ضرورة لجلسات العصف الذهني لفريق المراجعة للقيام بمزيد من العمل لاكثر كفاءة يساعد علي توقع كيف تقوم الادارة بالاحتيال و تخفيه عن اجراءات المراجعة الاعتيادية بتوليد افكار ابداعية و بالتالي الحصول علي تأكيد مقبول بأن القوائم المالية تخلوا من الاخطاء الجوهرية سواء كانت بسبب الاحتيال او الاخطاء المتعمدة
- ٥- من خلال البحث يتبين بأن استخدام المراجعة المشتركة يعمل علي معالجة المشكلات التي تحدث اثناء المراجعة الفردية بالاضافة ان المراجعة المشتركة تعمل علي زيادة الاستقلالية للمراجعين اثناء المراجعة و ايضا عند اعداد التقرير النهائي فضلا علي ان المراجعة المشتركة تعمل علي التوصل الي اعلي درجة من الجودة و الافكار المتولدة من فريق المراجعة

٦- وفقا لمعايير المراجعة الدولية يقع علي عاتق المراجعين مسؤولية الحصول علي تأكيد مقبول بأن القوائم المالية جملة واحدة بأنها خالية من الاخطاء الجوهرية سواء كانت نتيجة احتيايل بطرقه المختلفة او الاخطاء المتعمدة ، بسبب القيود المتأصلة في المراجعة ، هناك مخاطرة لا يمكن تجنبها حيث أن بعض الاخطاء الجوهرية في القوائم المالية لا يمكن اكتشافها رغم انه يتم التخطيط للمراجعة بالشكل الصحيح طبقا لمعايير المراجعة الدولية

ثانيا : التوصيات :

١- تشجيع البحث العلمي علي الاستفادة من جلسات العصف الذهني سواء كان (تقليدي او الالكتروني) في كافة المجالات التي يمكن تطبيقه فيها

٢- تطبيق كيفية استخدام العصف الذهني باتواعه في المراحل الدراسية في مواد المراجعة باتواعها

٣- تطبيق استراتيجية العصف الذهني كأحد الاستراتيجيات الاساسية التي تدعم او تزيد من قدرة مراقب الحسابات عند اصدار رأيه الفني عن القوائم المالية (التقرير النهائي)

٤- الاهتمام بأعداد برامج تدريبية للمراجعين علي استخدام جلسات العصف الذهني الالكتروني باعتباره آلية حديثة و افضل من العصف الذهني التقليدي

مراجع البحث

١- المراجع باللغة العربية :

- العاصي ، محمود غانم محمود ، دور تفعيل مدخل المراجعة الخارجية المشتركة في تحسين جودة عملية المراجعة الخارجية ، دراسة تطبيقية علي الشركات المقيدة بالبورصة المصرية ، مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية ، تجارة الاسكندرية ، المجلد الثالث و الخمسون - العدد الاول ، يناير ٢٠١٦
- 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
- خليل ، محمد احمد ابراهيم ، ٢٠٢٠ ، دور العصف الذهني الالكتروني في تطوير اداء المراجعة المشتركة للحد من ممارسة ادارة الارباح - دراسة تحليلية ، مجلة الدراسات و البحوث التجارية ، كلية التجارة - جامعة بنها
- رشيد ، ناظم ، السقا (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 و الاربعون ، ٢٠١٥ ص ص ١ : ٢٨)
- زكريا الشيخ و اديب العتوم (٢٠٠٥) مهارات تطوير الذات ، جامعة حائل ، المملكة العربية السعودية
- متولي ، احمد زكي حسين ، قياس اثر تطبيق برامج المراجعة المشتركة علي اسعار الاسهم دليل من البورصة المصرية ، المجلة العلمية للتجارة و التمويل - كلية التجارة جامعة طنطا ، العدد الرابع ٢٠١٣
- مؤمن عبدالله شاذلي ٢٠١١ تحليل دور العصف الذهني لفريق المراجعة في تحسين القدرة علي اكتشاف الغش و انعكاسه علي مخاطر المراجعة ، رساله ماجستير غير منشورة ، كلية التجارة جامعة القاهرة

٢- المراجع باللغة الانجليزية :

- Aicpa , sas , no 99 , consideration of fraud in financial statement audit , journal of accounting , 2003 , jan , vol , 195
- Francais , jere , R., Richard chnystelle and vanstralen , Ann (2009)
Assessing freances joint requirement are two heads better one
auditing ajournal of practice ex theory , vol 28 , no 2
- Hoffman vick , b.il ex 2 zimbelman mark f (2012) how strategic
reasoning and brain to muing can help audition fraud current in
auditing vol 6 , no 2
- Kachelmeier , s.j. and R.R. king (2002) using laboratory experiments
to evaluate policy issuer accounting horizons 16 (3)
- Osborn , (2001) applied imagination: prin ciples and proceed ures of
creative problem solving charles scribnerls some united states of
America
- Pcaob ,2007, applied on auditors , implementation of Pcaob
slandered relating auditors responsible ileitis , with respect to foaud
- Selley , D., and Turner , E (2004) detecting fraud and error CA
magazine vol , 137 no 6 (August 2004)

3. 2004-2005

The 2004-2005 season was characterized by a relatively early start to the growing season, with a period of above-normal rainfall in the first half of the year. This was followed by a period of below-normal rainfall in the second half of the year, leading to a significant deficit in total rainfall for the season. The deficit was particularly severe in the districts of ... and ... where the rainfall was only ... mm, compared to the long-term average of ... mm. This deficit had a significant impact on the water available for irrigation, leading to a reduction in the area of land irrigated and a corresponding decrease in crop yields. The government has taken steps to address this issue, including the construction of new dams and the implementation of water conservation programs. It is expected that the 2005-2006 season will be more favorable, with above-normal rainfall in the first half of the year and below-normal rainfall in the second half.