



**Tikrit Journal of Administrative
and Economics Sciences**
مجلة تكريت للعلوم الإدارية والاقتصادية

ISSN: 1813-1719 (Print)



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

Sura Rabah Awad*

Ministry of Higher Education and Scientific Research

Keywords:

Brainstorming, internal auditing, internal vacuum performance

ARTICLE INFO

Article history:

Received 04 Jul. 2023

Accepted 12 Sep. 2023

Available online 30 Sep. 2023

©2023 College of Administration and Economy, Tikrit University. THIS IS AN OPEN ACCESS ARTICLE UNDER THE CC BY LICENSE

<http://creativecommons.org/licenses/by/4.0/>



***Corresponding author:**

Sura Rabah Awad

Ministry of Higher Education and Scientific Research



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).

دور العصف الذهني في تطوير أداء الرقابة الداخلية: دراسة تطبيقية في عدد من المؤسسات الحكومية وشركات القطاع الخاص في بغداد

سرى رباح عواد
وزارة التعليم العالي والبحث العلمي

المستخلص

هدف البحث تحديد مفهوم العصف الذهني وأهميته تطبيقه في مجال الرقابة الداخلية ومزاياها فضلا عن بيان أثر استخدام العصف الذهني في ابتكار أفكار 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 أداء 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 أداء الرقابة الداخلية وقد توصلت الدراسة إلى أن جلسات العصف الذهني تعمل على زيادة قوة ومتانة حكم المراجعين الداخليين على صحة القوائم المالية بنسبة 71% 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، أداء الرقابة الداخلية.

المقدمة

نظرا إلى أن 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، فضلا عن تعرض المدقق من الضغوط من قبل الشركة بشأن المفاوضات التي تجري بين مراجع الحسابات والشركة بشأن الخيارات المحاسبية مما يؤدي إلى درجة عالية من استقلال المراجع وتحسين جودة المراجعة، ونظرا لزيادة مجال حالات التلاعب والاحتيال التي يمكن أن تحتويها القوائم المالية كان لازما البحث عن أساليب حديثة ثبت استخدامها ونجاحها في مجالات أخرى ومن هذه الأساليب استراتيجية العصف الذهني والتي يمكن استخدامها في مجال التدقيق الداخلي والتي يمكن أن تسهم في القدرة على كشف طرق الاحتيال المختلفة عند تدقيق القوائم المالية. لذا تكمن أهمية البحث من خلال استخدام أساليب حديثة لتطوير أداء فريق التدقيق مثل جلسات العصف الذهني والتي يمكن أن تساعد على توليد أفكار ابداعية تساعد في اكتشاف طرق الاحتيال المختلفة بالقوائم المالية، طبقا لما جاء بالمعيار الأمريكي (SAS, NO99) الصادر عن (AICPA)، والمعيار الدولي رقم (240) وتقرير (PCAOB) عن عام 2007، وبالتالي يمكن أن يكون البحث اتجاه لاستخدام جلسات العصف الذهني للحصول على تقييمات أكثر فاعلية لاكتشاف طرق الاحتيال المختلفة نتيجة توليد أفكار حديثة تساعد فريق التدقيق وبما يمكن أن يسهم في تطوير أداء الرقابة الداخلية. وقد واجهت البحث صعوبات من قلة المصادر المتوفرة لموضوع العصف الذهني كونه من المفردات المستحدثة عربيا ولغرض الوصول إلى النتائج المطلوبة من البحث فقد تم تقسيمه على ثلاثة مباحث إذ يتضمن المبحث الأول الإطار العام للبحث أما المبحث الثاني فقد تطرق إلى متغيرات البحث بشكل نظري واخيرا كان المبحث الثالث قد عمل على اختبار المتغيرات بشكل عملي.

المبحث الأول الإطار العام للبحث

1-1. مشكلة البحث: نظرا لزيادة مجال حالات التلاعب والاحتيال التي يمكن أن تحتويها القوائم المالية كان لازما البحث عن أساليب حديثة ثبت استخدامها ونجاحها في مجالات أخرى ومن هذه الأساليب استراتيجية العصف الذهني والتي يمكن استخدامها في مجال التدقيق الداخلي والتي يمكن أن تسهم 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 الأسئلة:

1. كيف يعزز العصف الذهني من متانة ومعقولة قرار المدقق الداخلي؟
2. هل إن العصف الذهني يدعم الحكم المهني للمدقق؟
3. هل هناك علاقة تأثير للعصف الذهني على قرار المدقق الداخلي؟

2-1. أهمية البحث: تنبع أهمية البحث من خلال استخدام أساليب حديثة لتطوير أداء فريق التدقيق مثل جلسات العصف الذهني والتي يمكن أن تساعد على توليد أفكار إبداعية تساعد في اكتشاف طرق الاحتيال المختلفة بالقوائم المالية، طبقا لما جاء بالمعيار الأمريكي (SAS, NO99) الصادر عن (AICPA)، والمعيار الدولي رقم (240) وتقرير (PCAOB) عن عام 2007، وبالتالي يمكن أن يكون البحث اتجاه لاستخدام جلسات العصف الذهني للحصول على تقييمات أكثر فاعلية لاكتشاف طرق الاحتيال المختلفة نتيجة توليد أفكار حديثة تساعد فريق التدقيق وبما يمكن أن يسهم في تطوير أداء الرقابة الداخلية.

3-1. أهداف البحث: من خلال المقدمة ومشكلة البحث يمكن تحديد أهداف البحث كالآتي:

1. تحديد مفهوم العصف الذهني وأهميته وتطبيقه في مجال الرقابة الداخلية وأهم مزاياها.
2. تحديد مفهوم الرقابة الداخلية وأهميته.
3. بيان أثر استخدام العصف الذهني في ابتكار أفكار حديثة تعمل على كشف طرق الاحتيال المختلفة بالقوائم المالية.
4. تحديد مجالات الاحتيال في البيانات التي تحتويها القوائم المالية ودور العصف الذهني في هذه الحالة في كشف طرق الاحتيال مما يساعد في تطوير أداء الرقابة الداخلية.

4-1. فرضيات البحث: في ضوء مشكلة البحث وأسئلتها، يمكن صياغة الفرضيات الآتية:

الفرضية الرئيسية: يوجد أثر ذو دلالة احصائية لجلسات العصف الذهني على أداء الرقابة الداخلية. وينبثق من الفرضية الرئيسية الفرضيات الفرعية الآتية:

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

H₂: يوجد أثر ذو دلالة احصائية للعصف الذهني على متانة ومعقولة حكم المدقق الداخلي.

المبحث الثاني: الإطار النظري للبحث

1-2. الإطار النظري للعصف الذهني

1-1-2. تعريف العصف الذهني:

أولاً. (التعريف العام للعصف الذهني): هناك تعريفات عدة 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 ومن ثم التوصل إلى حلها من خلال المناقشة وتبادل الآراء (السقا وحسن، 2015: 7)

ويعد العصف الذهني من أكثر الأساليب التي تساعد على الإبداع والابتكار لحل المشكلات في إطار الأنشطة التجارية وكذلك في الأنشطة الأخرى التي تعتمد على المناقشات والآراء المختلفة بهدف التوصل لأفضل حل للمشكلة المطروحة ويعد مصطلح العصف الذهني الأكثر شيوعاً وانتشاراً وقد استخدم هذا المصطلح لأن العقل يعصف بالمشكلة ويفحصها بهدف التوصل إلى الحلول الإبداعية المناسبة ومن المفاهيم المختلفة في ضوء التعريف السابق مثل (Osborn, 2001: 152):

1. هو استخدام العقل في مناقشة حرة غير محددة بإطار تقليدي سابق يحكم مناقشة الموضوع وتسمح في الوقت نفسه بإبداء الآراء في حرية ودون تحفظ.

2. هو أسلوب يقوم على 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 إلى بعد الوقت المحدد لتناول المشكلة.

3. أحد أساليب المناقشة التي تشجع بمقتضاها أفراد المجموعة على توليد أكبر عدد ممكن من الأفكار المتنوعة والمبتكرة بشكل تلقائي حر وهو مناخ مفتوح غير نقدي لا يحد من إطلاق هذه الأفكار التي تمثل حلولاً للمشكلة ومن ثم اختيار المناسب منها.

ثانياً. تعريف العصف الذهني في إطار التدقيق: هناك تعريفات عدة له حيث وصفه

(Hoffman, 2012: 5) بأنه "تبادل الآراء أو العصف الذهني بين أعضاء فريق التدقيق حول كيف واين يعتقدون إن كشوفات الشركة مثيرة للشكوك بسبب سوء تقدير مادي نتيجة التلاعب وقدرة الإدارة على ارتكاب وإخفاء الإبلاغ المالي المضلل" في حين بينه (شاذلي، 2011: 3) بأنه عبارة عن جلسات جماعية إبداعية يقوم بها فريق التدقيق القائم بعملية التدقيق والتخطيط عملية التدقيق ولتحديد المخاطر التي يمكن أن تواجههم أثناء عملية التدقيق بالتركيز على خطر تعرض القوائم المالية للاحتيال بهدف تعريف وتحديد البنود أو الحسابات الأكثر عرضة لخطر الاحتيال وتقييم هذه البنود من حيث أهميتها النسبية وتأثيرها على القوائم المالية، وتحديد الاستجابة اللازمة التي ينبغي على المدققين القيام بها حال ظهور هذا الاحتيال أثناء عملية التدقيق، وهي جلسات مستمرة تعقد باستمرار خلال عملية التدقيق لكي يتمكن كل عضو من أعضاء فريق التدقيق من الاطلاع على المواقف والمستجدات التي تواجه باقي فريق التدقيق، أما آخرون فقد عرفوا العصف الذهني بأنه طريقة تستخدم من أجل توليد الأفكار الابتكارية والإبداعية لفريق التدقيق والتي تقودهم للقيام بمزيد من الأكثر كفاءة تساعد المدققين على توقع كيف للإدارة أن تقوم على التلاعب وتخفيه عن إجراءات المراجعة الاعتيادية لتوليد أفكار حول كيف يمكن للتلاعب أن يحدث ويخفي قبل إجراء تقييمات خطر التلاعب مما يقود المدققين لتوليد أفكار 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 ومناقشة مجموعة من الأفكار المبتكرة يمكن ان تساعد في ايجاد حلول لمشكلات التدقيق الداخلي.

2-1-2. أهداف جلسات العصف الذهني:

أولاً. الأهداف العامة: تهدف جلسات العصف الذهني بصورة عامة إلى تحقيق الآتي (الشيخ وآخرون 2005: 124):

1. حل المشكلات بطرق ذكية ابداعية.
2. خلق مشكلات للخصم.
3. ايجاد مشكلات أو مشاريع جديدة.
4. تحضير وتدريب تفكير وابداع المتدربين.
5. وضع ذهن في حالة من الاثارة والجاهزية للتفكير.

ثانياً. أهداف العصف الذهني في مجال التدقيق الداخلي: تهدف جلسات العصف الذهني (ارمانبوس: 2012: 96):

1. تحسين الاتصال بين أفراد فريق المراجعة ذوي الخبرات المتباينة مما يترتب عليه نقل خبرات اكتشاف الاحتيال وكيفية اخفائه إلى باقي أفراد فريق التدقيق.
2. ايجاد عقلية مناسبة لإجراء عملية التدقيق في ضوء نمو واشتراك الشك المهني وهو الأمر الذي يعمل على فعالية اجراءات التدقيق.
3. نتيج جلسات العصف الذهني تبادل المعلومات والأفكار الجديدة أثناء أداء عملية التدقيق بين أعضاء فريق التدقيق.
4. تبادل الآراء والعصف الذهني بين أعضاء فريق التدقيق بخصوص كيف وأين يعتقدون أن القوائم المالية للشركة ربما تكون مثار للشكوك بسبب الاحتيال وكيف يمكن للإدارة أن تقدم على التلاعب المالي وتخفيه.

وترى الباحثة من خلال العرض السابق يمكن تحديد اهداف العصف الذهني للتدقيق الداخلي كالآتي:

- أ. يساعد العصف الذهني علي اكتشاف صور الاحتيال المختلفة بالقوائم المالية وذلك من خلال جلسات العصف الذهني
- ب. توليد أفكار ابتكارية تعمل علي تحقيق جودة عالية للتدقيق الداخلي.
- ج. يعمل علي زيادة الأفكار بين المدققين بعمل جلسات العصف الذهني مما يترتب عليه تطوير أداء التدقيق الداخلي
- د. يعمل علي تحسين توقعات خطر الاحتيال من قبل المدققين في حالة استخدام العصف الذهني عنه في حالة التدقيق العادي (التقليدي) .

2-1-3. خطوات تنفيذ جلسات العصف الذهني: تمر خطوات تنفيذ جلسات العصف الذهني بالمرحلة الآتية (Jaafar, 2020: 501):

1. تجديد ومناقشة الموضوع بين المشاركين في عملية التدقيق ويتعين على المدققين القدامي بعرض الموضوع علي المدققين الاحداث واعطاؤهم فكرة عن الموضوع لإعطاء مزيد من التفاصيل بصورة أكبر.

2. إعادة صياغة الموضوع وتحديد أبعاده حيث من الممكن أن يكون الموضوع محل الدراسة له أبعاد أخرى.

3. تهيئة الظروف التي تساعد على الابداع والابتكار للعصف الذهني.

4. يقوم رئيس الجلسة في فريق التدقيق بكتابة السؤال أو الأسئلة التي وقع عليها الاختيار عن طريق إعادة صياغة الموضوع الذي تم التوصل إليه في المرحلة الثانية.

5. جلسة التقييم: الهدف من الجلسة هو تقييم الأفكار وتحديد ما يمكن أخذه منها وفي بعض الأحيان تكون الأفكار الجيدة بارزة وواضحة للغاية ولكن في الغالب تكون الأفكار الجيدة دقيقة يصعب تحديدها.

2-2. مفهوم الرقابة الداخلية

2-2-1. تعريف "الرقابة الداخلية وأهدافها وأنواعها": 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، 2012: 25)

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، 2014: 77).

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

1. 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.

2. تقويم 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.

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

4. حماية الأصول: يمثل الغرض من حماية أصول الشركة، حماية الأصول من الخسائر التي قد تنتج عن الغش أو الأخطاء أو الأمور الأخرى غير المرغوب فيها وتقع المسؤولية كاملة على الإدارة في المحافظة على الموجودات ومنها المباني والآلات إلخ، إذ تعد مسؤولية عن حماية جميع الأحداث داخل الشركة.

ويمكن تقسيم الرقابة الداخلية على الأقسام الآتية:

أ. 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 إلى الآتي (بن اسلمان، 2023: 17-18):

- ❖ 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.
- ❖ الحفاظ على سجلات ودفاتر الشركة من الانحرافات والاختفاء.
- ❖ 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.
- ب. **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 (معتر، 2023: 6)
- ج. **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، 2012: 45).

2-2-2. 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. نظام:

1. **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. وبالتالي يمكن القول إن الهيكل التنظيمي الفعال يشمل: (أحمد، 2018: 61)
- 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.
2. **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، 2014: 58).

يعرّف دليل التدقيق رقم (4)، 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 فضلاً عن مسك السجلات. وإعداد تقارير عنها (تاي، 2018: 22).

تعتمد المحاسبة السليمة على ركائز عدة يمكن تلخيصها في الآتي: (شميتز، 2019: 10)

- أ. المستندات الصادرة والمُرَقَّمة 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.
- ه. تفصح بشكل عادل عن نتائج العمليات في البيانات المالية.
- 3. كفاءة الموظف:** تعتمد فعالية نظام الرقابة الداخلية على فاعلية الموظفين في وضع الموظف المناسب في المكان المناسب، وبالرغم 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 فضلاً عن تعيين موظفين جدد وترقية الموظفين الجدد مهارات الموظفين الحاليين من خلال ما يلي برامج تدريبية" (منصوري، 2022: 28).
- 4. 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 إن 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, 2019: 7)،
- 5. 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 (بوحفيس، 2023: 27).
- 6. 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 (العادلي، 2023: 23).
- 2-2-3. 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:
- 1. الإجراءات التنظيمية والإدارية ومنها:** (Florea، 2013: 9).
 - 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 الآتية منفصلة (Admassu, 2011: 15):
 - ❖ وظيفة التفويض والموافقة على العمليات.
 - ❖ وظيفة لأداء العمليات.
 - ❖ وظيفة الاحتفاظ بعهدة الأصول.
 - ❖ وظائف التسجيل والفواتير.
 - 2. الإجراءات المحاسبية ومنها (بلاوي وآخرون، 2022: 17-18):**

- 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.
3. إجراءات عامة: ومنها: (الطائي، 63: 2018).
 - 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 100 دولار، ويمكن لمدير الشركة الموافقة على التغيير في حدود 100 دولار. 1500 دولار وحدود مماثلة.
 - هـ. استخدام أدوات الرقابة المتكررة فيما يتعلق بالعمليات الهامة للشركة مثل توقيع الشيكات وتخزين النقود.
 - و. استخدام نظام التفتيش 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.
- 2-2-4. مسؤولية المدقق الخارجي من نظام الرقابة الداخلية: لا يعد 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 الاختبارات التي يحددها ليلتزم بها في عمله، ولكن إذا تبين للمدقق أن بعض الوسائل الرقابية الإدارية لها علاقة أو تأثير على مدى دلالة الحسابات الختامية أو القوائم المالية موضوع التدقيق أو على نتيجة الأعمال والمركز المالي يجب عندها دراسة تلك الوسائل والأنظمة وتقييمها (Diana, 2014: 241).
- أما بالنسبة للرقابة المحاسبية فإن المدقق يعتبر مسؤولاً مسؤولية كاملة عن فحص وتقييم 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 اختبار دقة البيانات المحاسبية المسجلة في الدفاتر والحسابات الختامية ودرجة الاعتماد 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 الاختبارات وأن يتوسع في نطاق تدقيقه للدفاتر والسجلات (الصائغ، 2018: 154).

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 اختلاس أو تلاعب أو سوء استعمال، والمدقق الخارجي يعتبر مسؤولاً عن تحقيق هذا الهدف حيث يطلب منه التحقيق في التزامات وموجودات الشركة، ولهاذا يرى لزماً عليه التقليل من احتمالات الغش والاختلاس فيها وتدقيق تلك الوسائل الهادفة نحو تحقيق هذه الغاية أي تدقيق الضبط الداخلي (الجمهور والبلداوي، 2017: 40).

المبحث الثالث

الجانب العملي

3-1. تصميم استمارة الاستبيان: في هذا المبحث سيتم تصميم استمارة الاستبيان والتي تتضمن، عدداً من الفقرات التي تُعبر عن دور العصف الذهني في تطوير أداء 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 تؤثر على جودة المعلومات المحاسبية، وإعطاء المقترحات وتصحيح الانحرافات للوصول إلى معلومات محاسبية جيدة في المستقبل.

3-1-1. 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 الآتي:

أولاً. جمع البيانات: في جمع البيانات، استخدمت الباحثة نموذج الاستبانة، وهي أداة لنتبع 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 إن 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 متنسقة 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 الاسئلة الديموغرافية لعينة البحث.

القسم الثاني: يعبر هذا القسم عن العصف الذهني وعدد فقرات (5) فقرات.

القسم الثالث: ويبين هذا القسم عن جودة الرقابة الداخلية وعدد فقراته (5) فقرات

تم إنشاء الاستبيان من إجابات المستجيبين باستخدام مقياس ليكرت المكون من خمس نقاط. تقتصر مستويات الاستجابة على (1-5) ويتم قياسها في خمسة مستويات بناءً على الفئات لقياس الاستجابة، وكما موضَّح في الجدول رقم (1)

الجدول (1): مقياس Likert الخماسي

الفئة	الإجابة
1.79-1	لا اتفق تماماً
2.59-1.8	لا اتفق
3.39-2.6	محايد
4.19-3.4	اتفق
5-4.2	اتفق تماماً

3-1-2. قياس الصدق والثبات لاستبانة الدراسة:

أولاً. صدق الاداة: يقصد به أن 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 رقم (2) يوضح قيم معاملات الارتباط لإجمالي فقرات الأقسام.

الجدول (2): مصفوفة إجمالي قيم معاملات الارتباط بيرسون عند مستوى دلالة 0.005

المحاور	معامل الارتباط
العصف الذهني	0.834
الرقابة الداخلية	0.865

المصدر: من اعداد الباحث بالاعتماد على نتائج التحليل الإحصائي SPSS.v26.

يلحظ من الجدول رقم (2) ارتفاع إجمالي قيم معاملات الارتباط بيرسون بمستويات دالة إحصائية بين هذه الفقرات والنتيجة الكلية للمحور الذي تنتمي إليه مما يدل على ارتفاع صدق أداة الدراسة المستخدمة في تحقيق الأهداف التي وضعت من أجلها.

ثانياً. قياس ثبات الأداة: ويعني الاستقرار أي 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 α Cronbach، باستخدام التناسق الداخلي لإجابات المستجيبين لعناصر أداة البحث، وتظهر النتائج في الجدول رقم (3)

الجدول (3): يبين معاملات الثبات

المجال	عدد الفقرات	معامل الثبات ألفا كرونباخ
المحاسبة السحابية	5	0.978
جودة المعلومات المحاسبية	5	0.835
الدرجة الكلية	10	0.971

المصدر: من اعداد الباحث بالاعتماد على نتائج التحليل الإحصائي.

2-3. وصف وتحليل العينة المبحوثة

أولاً. **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 كالآتي:

1. **وصف العينة المبحوثة حسب نوع النشاط:** الجدول رقم (4) تظهر النتائج الإحصائية أن نسبة النشاط الخدمي في العينة المفحوصة (82.5%) حصلت العينة على أعلى نسبة، تليها النسبة المئوية للنشاط المحدد في الصناعة في العينة (13.1%). وأخيراً نسبة النشاط التجاري (4.4) والجدول رقم (4) يظهر تلك النسب.

الجدول (4): وصف عينة حسب نوع النشاط

المتغيرات	العينة المستهدفة	التكرار	النسبة المئوية
نوع النشاط	صناعي	21	13.1%
	خدمي	132	82.5%
	تجاري	7	4.4%
المجموع		160	100%

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

2. **وصف العينة المبحوثة حسب الفئة العمرية:** كشفت نتائج الجدول رقم (6) أن نسبة (50%) بين الأعمار (فوق 40) وهذا المؤشر يشكل أعلى نسبة جسدها العينة تأتي بعدها فئة بين (30 إلى 40) سنة إذ تبلغ النسبة في هذه الفئة (47.5%) تليها الفئة الأخيرة (أقل من 30 سنة) (2.5%). 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 (5) هذه النسب.

الجدول (5): وصف العينة المبحوثة حسب الفئة العمرية

المتغيرات	العينة المستهدفة	التكرار	النسبة المئوية
الفئة العمرية	أقل من (3) سنة	4	4.4%
	(30) إلى (40) سنة	76	47.5%
	أكثر من (40) سنة	80	50%
المجموع		160	100%

المصدر: إعداد الباحث بالاعتماد على استمارة الاستبانة.

3. **وصف العينة المبحوثة حسب سنوات الخبرة:** تشير النتائج الإحصائية الواردة في الجدول رقم (7) إلى أن ما نسبته (75.5%) كانت تتراوح نسبة خدمتهم في التدقيق الداخلي (أكثر من (10) سنوات) أذ تمثل أعلى نسبة ثم جاءت بعدها الفئة (من (5) إلى (10) سنوات) وبلغت نسبتها (21.9%) ثم تليها أخيراً الفئة (أقل من (5) سنوات) بنسبة (2.5%)، هذا يشير إلى توافر خبرات جيدة بين المدققين الداخليين العاملين في دوائر الدولة وشركات القطاع الخاص، نتيجة للاستقرار الوظيفي الناتج عن ملائمة السياسات والقواعد التي يتم انتهاجها إزاءهم ومراعات مصالحهم والجدول رقم (6) يظهر تلك النسب.

كشفت النتائج الإحصائية الواردة في الجدول رقم (6) أن نسب الخدمة في المراجعة الداخلية حصدت (75.5%) للفئة التي تمثل (أكثر من (10 سنوات) إذ مثلت أعلى نسبة تليها الفئة (5-10) سنوات بنسبة (21.9%) واخيرا (2.5%) لفئة (أقل من (5 سنوات). وهذا يدل على الخبرات الجيدة بالنظر إلى السياسات والأعراف المتبعة لدى المدققين الداخليين العاملين في دوائر الدولة وشركات القطاع الخاص، مما يعطي اجابات دقيقة في الاستبيان، الجدول رقم (7) يوضح هذه النسب.

الجدول (6): وصف العينة المبحوثة حسب أجمالي مدة الخدمة

المتغيرات	العينة المستهدفة	التكرار	النسبة المئوية
أجمالي مدة الخدمة التدقيق الداخلي	أقل من (5 سنوات	4	2.5%
	من (5) الى (10) سنوات	35	21.9%
	أكثر من (10) سنوات	121	75.6%
المجموع		160	100%

المصدر: إعداد الباحث بالاعتماد على استمارة الاستبانة.

4. وصف العينة المبحوثة حسب المؤهل الأكاديمي: تشير النتائج الإحصائية الواردة في الجدول رقم (4) إلى أن ما نسبته (60.6%) من العينة هم من حملة شهادة الماجستير أو ما يعادلها إذ جسدت هذه الفئة اعلى نسبة من حيث المؤهل الأكاديمي ثم تليها فئة الأفراد المبحوثين من حملة شهادة البكالوريوس إذ بلغت نسبة هذه الفئة (21.9%) أما فئة الدكتوراه أو ما يعادلها إذ بلغت نسبتها (17.5%)، أما الفئات الأخرى فقد نسبتهم (0%) وهذا يعني أن العينة المبحوثة تمتلك القدرة على طبيعة العمل مما ينعكس بشكل إيجابي على النتائج النهائية للدراسة والجدول رقم (7) يظهر تلك النسب.

الجدول (7): وصف العينة المبحوثة حسب التحصيل العلمي

المتغيرات	العينة المستهدفة	التكرار	النسبة المئوية
المؤهل الأكاديمي	دبلوم	0	0%
	بكالوريوس	35	21.9%
	ماجستير	97	60.6%
	دكتوراه	28	17.5%
	اخرى	0	0%
المجموع		160	100%

المصدر: من إعداد الباحث استناداً إلى المعلومات الشخصية في الاستبانة.

ثانياً. الوصف الإحصائي لمتغيرات البحث: يناقش هذا القسم عرض وتحليل أهم النتائج التي حققها الباحث من خلال استمارة الاستبانة فيما يتعلق بمتغيرات البحث وفق فرضيات وأهداف البحث وكانت النتائج على النحو الآتي:

أ. 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 اداء عملية التدقيق	4.26	8.03	85.2	72.13	1
2	تعمل جلسات العصف الذهني على دعم وتعزيز استقلال المراجع الداخلي.	84.0	57.0	81.6	14.51	3
3	يؤدي العصف الذهني الى زيادة احتمالية اكتشاف الاخطاء والغش وبالتالي تحقيق مستوى مرتفع من جودة عملية التدقيق.	3.95	79.0	79.0	73.22	4
4	يؤدي العصف الذهني الى زيادة احتمالية الحصول على تأكيد معقول لخلو التقارير المالية من التحريف المادي.	4.13	67.0	82.6	71.8	2
5	يساعد العصف الذهني على طرح أكبر عدد ممكن من الافكار حول موضوع الجلسة.	3.86	79.0	77.2	43.21	5

المصدر: من إعداد الباحث استناداً إلى البرنامج الاحصائي

قيمة t الجدولية عند مستوى دلالة 0.05 ودرجة حرية " 74 " تساوي 1.995

ومن الجدول رقم (7) يتضح الآتي:

1. جاءت الفقرة (1)، وهي (تعمل جلسات العصف الذهني على زيادة فاعلية التنسيق والتخطيط والتعاون في اداء عملية التدقيق) بالمرتبة الأولى من حيث درجة الاتفاق بين أفراد عينة الدراسة، بوسط حسابي بلغت قيمته (4.26)، والذي يشير إلى اتجاه العينة المبحوثة صوب (اتفق تماماً)، وبتجانس جيد جداً في الإجابات، وهذا ما تؤكد قيمة الانحراف المعياري البالغة قيمته (0.038) وبوزن نسبي يساوي 85.2% وهي أكبر من الوزن النسبي المحايد. " 60 % " وبلغت قيمة t (13.27) وهي أكبر من قيمة t الجدولية عند مستوى دلالة 0.05 ودرجة حرية " 74 " تساوي 1.995 . وهذا يدل أن جلسات العصف الذهني لها دور كبير في زيادة فاعلية التنسيق والتخطيط والتعاون في أداء عملية التدقيق.
2. جاءت الفقرة (2)، 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 (4.08)، والذي يشير إلى اتجاه العينة المبحوثة صوب (اتفق)، وبتجانس جيد جداً في الإجابات، وهذا ما تؤكد قيمة الانحراف المعياري البالغة قيمته (0.057) وقد بلغ والوزن النسبي (81.6 %) وهي أكبر من الوزن النسبي المحايد. " (60%) " وبلغت قيمة t (15.41) وهي أكبر من قيمة t الجدولية عند مستوى

دلالة 0.05 ودرجة حرية " 74 " تساوي 1.995. وهذا يدل أن جلسات العصف الذهني تدعم وتعزيز استقلال المراجع الداخلي.

3. جاءت الفقرة (3)، وهي (يؤدي العصف الذهني إلى زيادة احتمالية اكتشاف الأخطاء والغش وبالتالي تحقيق مستوى مرتفع من جودة عملية التدقيق). بالمرتبة الرابعة من حيث درجة الاتفاق بين أفراد عينة الدراسة، بوسط حسابي بلغت قيمته (3.95)، والذي يشير إلى اتجاه العينة المبحوثة صوب (اتفق)، وبتجانس جيد جدا في الإجابات، وهذا ما تؤكد قيمة الانحراف المعياري البالغة قيمته (0.079) والوزن النسبي يساوي % 79 وهي أكبر من الوزن النسبي المحايد " 60% " وبلغت قيمة t (23.37) وهي أكبر من قيمة t الجدولية عند مستوى دلالة 0.05 ودرجة حرية " 74 " تساوي 1.995. وهذا يدل أن العصف الذهني يؤدي إلى زيادة احتمالية اكتشاف الأخطاء والغش وبالتالي تحقيق مستوى مرتفع من جودة عملية التدقيق.

4. جاءت الفقرة (4)، وهي (يؤدي العصف الذهني إلى 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 (4.13)، والذي يشير إلى اتجاه العينة المبحوثة صوب (اتفق)، وبتجانس جيد جدا في الإجابات، وهذا ما تؤكد قيمة الانحراف المعياري البالغة قيمته (0.067) والوزن النسبي يساوي % 82.6 وهي أكبر من الوزن النسبي المحايد " 60% " وبلغت قيمة t (8.17) وهي أكبر من قيمة t الجدولية عند مستوى دلالة 0.05 ودرجة حرية " 74 " تساوي 1.995. وهذا يدل أن العصف الذهني يؤدي إلى زيادة احتمالية الحصول على تأكيد معقول لخلو التقارير المالية من التحريف المادي.

5. جاءت الفقرة (5)، وهي (يساعد العصف الذهني على طرح أكبر عدد ممكن من الأفكار حول موضوع الجلسة). بالمرتبة الأخيرة من حيث درجة الاتفاق بين أفراد عينة الدراسة، بوسط حسابي بلغت قيمته (3.86)، والذي يشير إلى اتجاه العينة المبحوثة صوب (اتفق)، وبتجانس جيد جدا في الإجابات، وهذا ما تؤكد قيمة الانحراف المعياري البالغة قيمته (0.079) والوزن النسبي يساوي % 77.2 وهي أكبر من الوزن النسبي المحايد " 60% " وبلغت قيمة t (21.34) وهي أكبر من قيمة t الجدولية عند مستوى دلالة 0.05 ودرجة حرية " 74 " تساوي 1.995. وهذا يدل أن لعامل المخاطرة التكنولوجي والمالي للمحاسبة السحابية تجعل الشركة مترددة في استخدامها.

ب. التحليل الإحصائي 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	3.96	55.0	79.2	1.724	2
2	يقوم المدقق الداخلي بإجراء التقييم المستقل عن الممارسات والعمليات المحاسبية الموجودة بالتقارير المالية للمنظمة.	4.09	57.0	81.8	12.14	1

ت	الفقرة	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الوزن النسبي	قيمة t	الترتيب
3	يستطيع المدقق الداخلي إيصال رأيه بدون عوائق من خلال تقرير مقدم إلى لجنة الرقابة أو مجلس الإدارة.	3.91	57.0	78.2	.4711	4
4	خبرة المدقق الداخلي تمكنه من الحصول على معلومات حول صحة المعلومات المالية بالمنظمة.	3.96	60.0	79.2	.379	3
5	قدرة المراجع الداخلية المهنية تمكنه من اكتشاف الغش والتلاعب في القوائم المالية بسهولة	3.96	60.0	79.2	.1121	3

المصدر: من إعداد الباحث استناداً إلى البرنامج الاحصائي.

قيمة t الجدولية عند مستوى دلالة 0.05 ودرجة حرية "74" تساوي 1.995

ومن الجدول الرقم (9) يتضح الآتي:

1. جاءت الفقرة (1)، 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 (3.96)، والذي يشير إلى اتجاه العينة المبحوثة صوب (اتفق)، وبتجانس جيد جداً في الإجابات، وهذا ما تؤكد قيمة الانحراف المعياري البالغة قيمته (0.055) والوزن النسبي يساوي 79.2% وهي أكبر من الوزن النسبي المحايد. "60%" وبلغت قيمة t (24.17) وهي أكبر من قيمة t الجدولية عند مستوى دلالة 0.05 ودرجة حرية "74" تساوي 1.995. وهذا يدل على وجود نظام محكم نوعاً ما لأجهزة التدقيق الداخلي لدى المنظمة يساهم في تفعيل إدارة المخاطر.

2. جاءت الفقرة (2)، وهي (يقوم المدقق الداخلي بإجراء التقييم المستقل عن الممارسات والعمليات المحاسبية الموجودة بالتقارير المالية للمنظمة) بالمرتبة الأولى من حيث درجة الاتفاق بين أفراد عينة الدراسة، بوسط حسابي بلغت قيمته (4.09)، والذي يشير إلى اتجاه العينة المبحوثة صوب (اتفق)، وبتجانس جيد جداً في الإجابات، وهذا ما تؤكد قيمة الانحراف المعياري البالغة قيمته (0.057) وقد بلغ والوزن النسبي (81.8%) وهي أكبر من الوزن النسبي المحايد. "60%" وبلغت قيمة t (14.12) وهي أكبر من قيمة t الجدولية عند مستوى دلالة 0.05 ودرجة حرية "74" تساوي 1.995. وهذا يدل على المدقق الداخلي يقوم بإجراء التقييم المستقل عن الممارسات والعمليات المحاسبية الموجودة بالتقارير المالية للمنظمة.

3. جاءت الفقرة (3)، وهي (يستطيع المدقق الداخلي إيصال رأيه بدون عوائق من خلال تقرير مقدم إلى لجنة الرقابة أو مجلس الإدارة) بالمرتبة الرابعة والأخيرة من حيث درجة الاتفاق بين أفراد عينة الدراسة، بوسط حسابي بلغت قيمته (3.91)، والذي يشير إلى اتجاه العينة المبحوثة صوب (اتفق)، وبتجانس جيد جداً في الإجابات، وهذا ما تؤكد قيمة الانحراف المعياري البالغة قيمته (0.57) والوزن النسبي يساوي 78.2% وهي أكبر من الوزن النسبي المحايد. "60%" وبلغت قيمة t (11.47) وهي أكبر من قيمة t الجدولية عند مستوى دلالة 0.05 ودرجة حرية "74" تساوي 1.995.

وهذا يدل على محدودية المدقق الداخلي في إيصال رأيه بدون عوائق من خلال تقرير مقدم إلى لجنة الرقابة أو مجلس الإدارة.

4. جاءت الفقرة (4) و(5)، 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 (3.96)، والذي يشير إلى اتجاه العينة المبحوثة صوب (اتفق)، وبتجانس جيد جدا في الإجابات، وهذا ما تؤكد قيمة الانحراف المعياري البالغة قيمته (0.060) والوزن النسبي يساوي 79.2% وهي أكبر من الوزن النسبي المحايد. "60%" وبلغت قيمة t (8.37) وهي أكبر من قيمة t الجدولية عند مستوى دلالة 0.05 ودرجة حرية "74" تساوي 1.995. وهذا يدل على خبرة 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.

3-3-3. 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 أثر ذو دلالة احصائية لجلسات العصف الذهني على اداء الرقابة الداخلية)، والتي انبثقت عنها فرضيتان فرعيتان، وذلك باستخدام نموذج 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، أما أبعاد الفرضية فيتم ذلك عبر مقارنة (F) المحسوبة بقيمة (F) الجدولية تحت مستوى معنوية (0.05) وعلى النحو الآتي:

الفرضية الرئيسية للبحث: (يوجد أثر ذو دلالة احصائية لجلسات العصف الذهني على اداء الرقابة الداخلية). ولقد تفرعت عن هذه الفرضية فرضيتان فرعيتان، وكما مبينة في الجدول رقم (8) الجدول (8): 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	.642	4.981	.645	.228	2.775	ترشيد حكم المراجع الداخلي
يوجد تأثير	.312	9.994	.714	.461	1.756	متانة ومعقولية حكم المراجع الداخلي

المصدر: من إعداد الباحث استناداً إلى البرنامج الاحصائي.

* قيمة (F) الجدولية عند مستوى 0.05 = (3.89)

1. **تحليل تأثير العصف الذهني في ترشيد حكم المراجع الداخلي:** يتضح من الجدول رقم (7) أن قيمة (F) المحسوبة بلغت (4.981)، وهي أكبر من قيمة (F) الجدولية البالغة (3.89) عند مستوى دلالة (0.05)، وبمستوى معنوية (.642)، وهذا يعني وجود تأثير للعصف الذهني في المتغير التابع ترشيد حكم المراجع الداخلي، ومن خلال الجدول نفسه يمكن ملاحظة قيمة الثابت ($a = 775.2$)، وهذا يعني أن هناك وجوداً للعصف الذهني مقداره (2.775) حتى وإن كان مقدار ترشيد حكم المراجع الداخلي يساوي صفر، أما قيمة ($\beta = .228$)، فهي تعني أن تغير مقداره وحدة واحدة في جلسات العصف

الذهني سيؤدي إلى تغيير في ترشيد حكم المراجع الداخلي مقداره (228)، أما قيمة معامل التحديد (R^2) فقد كان مقداره (645)، وهذا يعني أن جلسات العصف الذهني تفسر ما نسبته (64%) من التباين الحاصل في ترشيد حكم المراجع الداخلي.

2. تحليل تأثير جلسات العصف الذهني في متانة ومعقولية حكم المراجع الداخلي: يتضح من الجدول رقم (7) أن قيمة (F) المحسوبة بلغت (9.994)، وهي أكبر من قيمة (F) الجدولية البالغة (3.89) عند مستوى دلالة (0.05)، وبمستوى معنوية (312)، 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 ($\beta = 0.461$)، فهي تعني أن تغير مقداره وحدة واحدة في جلسات العصف الذهني سيؤدي إلى تغيير في متانة ومعقولية حكم المدقق الداخلي مقداره (461)، أما قيمة معامل التحديد (R^2)، فقد كان مقداره (714)، وهذا يعني أن جلسات العصف الذهني تفسر ما نسبته (0.71 %) من التباين الحاصل في متانة ومعقولية حكم المراجع الداخلي.

وبناءً على ما تقدم من نتائج أجمعها، وبالنظر لقبول الفرضيتين الفرعيتين نتوصل إلى قبول الفرضية الرئيسية (يوجد أثر ذو دلالة احصائية لجلسات العصف الذهني على أداء الرقابة الداخلية).

المبحث الرابع

الاستنتاجات والتوصيات

1-4. الاستنتاجات:

1. يساعد العصف الذهني على زيادة احتمالية اكتشاف الأخطاء والغش وبالتالي تحقيق مستوى مرتفع من جودة عملية التدقيق.
2. تعمل جلسات العصف الذهني زيادة ترشيد الحكم الذهني للمراجعين الداخليين بنسبة 64%.
3. تعمل جلسات العصف الذهني على زيادة قوة ومتانة حكم المراجعين الداخليين على صحة القوائم المالية بنسبة 71%.

2-4. التوصيات:

1. ضرورة وجود إرشاد كامل للمدققين الداخليين حول كيفية استخدام العصف الذهني عند دراسة مخاطر الغش والتلاعب، وحتى يكون هذا الإرشاد مثير ضرورة التزام المراجعين الداخليين بمعايير التدقيق عند اكتشاف المراجع حالات الغش والتلاعب.
2. حث مزاوولي مهنة المحاسبة والتدقيق بضرورة ممارسة العصف الذهني عند القيام بعمليات التدقيق بكافة مراحلها (تخطيط، تنفيذ، تقرير).
3. ضرورة اهتمام الباحثين بموضوع العصف الذهني بمفهومه وقواعده ومتطلباته لما له من أهمية كبيرة على مهنة التدقيق والرقابة سواء الخارجية أو الداخلية.

المصادر

أولاً. المصادر العربية:

1. مؤمن عبدالله شاذلي، (2011)، تحليل دور العصف الذهني لفريق المراجعة في تحسين القدرة على اكتشاف الغش وانعكاسه على مخاطر المراجعة، رساله ماجستير، كلية التجارة جامعة القاهرة.
2. زكريا الشيخ واديب العتوم، (2005)، مهارات تطوير الذات، جامعة حائل، المملكة العربية السعودية.

3. بدر بنيه ارسانيوس، (2012)، 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 والعلوم الادارية.
4. بوحفص، وبده، (2023)، تقييم نظام الرقابة الداخلية باستعمال خرائط التدفق للمؤسسة الاقتصادية، رسالة ماجستير، معهد العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، الجزائر.
5. رشيد، ناظم، السقا، (2015)، أثر استخدام العصف الذهني في دعم كشف الاحتيال عند تدقيق القوائم المالية، دراسة لآراء عينة من مراقبي الحسابات بالعراق، مجلة كلية بغداد للعلوم الاقتصادية بالجامعة، العدد الثالث والاربعون.
6. ادريس، محمد عبد الرحمن وطاهر، حسين محمد وعلي، محمد عثمان محمد وعبد الرزاق، محمد وزيدة، انصاف محجوب وتاور، عادل، (2012)، الاتجاهات الحديثة في أساليب ومعايير المراجعة الداخلية، المعهد العالي لعلوم الزكاة، السودان.
7. التميمي، ناظم شعلان، (2014)، التدقيق والرقابة، الطبعة الأولى، النجف الاشرف، مطبعة الميزان.
8. شحاته، السيد شحاته، (2014)، دراسة متقدمة في الرقابة والمراجعة الداخلية وفقاً لأحدث المعايير الامريكية، الإسكندرية، دار التعليم الجامعي.
9. 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.
10. بلاوي، كليمان، بلبالي، وعبد الرحيم/مؤطر، (2022)، دور التدقيق الداخلي في تعزيز نظام الرقابة الداخلي (Doctoral dissertation)، رسالة ماجستير، جامعة احمد دراية-ادرار، الجزائر.
11. بن اسلمان، عبدو علي، & مريمة. (2023)، دور المعلومات المحاسبية في الرفع من كفاءة الرقابة الداخلية للمؤسسة الاقتصادية، رسالة ماجستير، معهد العلوم الاقتصادية والتجارية، الجزائر.
12. جميل، علي توفيق، (2014)، تحسين فاعلية الرقابة الداخلية في ظل اعتماد إطار إدارة مخاطر المشروع، رسالة ماجستير، جامعة الكوفة، النجف، العراق.
13. معتز محمد سوركتي، وأيمن سيد أحمد مختار، (2023) أثر الرقابة الإدارية على أداء العاملين: دراسة تطبيقية على شركة التأمين الإسلامية. مجلة العلوم الاقتصادية والإدارية والقانونية(2)7، 43-23، غزة، فلسطين.
14. منصوري، ويوسفي، (2022)، أهمية التدقيق الداخلي في تفعيل نظام الرقابة الداخلي دراسة ميدانية مؤسسة سونلغاز حضري ورقلة Doctoral dissertation، رسالة ماجستير، جامعة قاصدي مرباح ورقلة، الجزائر.
15. الحديدي، نضال صالح علي، (2012)، 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.
16. الطائي، احمد صباح محمود، (2018)، تطوير اساليب الرقابة الداخلية في ظل اليات الحوكمة بالتطبيق على دائرة صحة نينوى: دراسة تطبيقية، بحث دبلوم عالي، كلية الادارة والاقتصاد، جامعة الموصل.

17. الجمهور، كريمة علي كاظم والبلداوي، شاكر عبدالكريم هادي، (2017)، الاتجاهات الحديثة في التدقيق والرقابة وفقاً للمعايير الدولية والتشريعات المحلية.
 18. الصائغ، بلال أمجد محمد، (2018)، أهمية الرقابة الداخلية في شركات التعهد المحاسبي لزيادة الثقة لدى الجهات الطالبة لخدماتها في العراق، مجلة تنمية الرافدين، جامعة الموصل، كلية الإدارة والاقتصاد، المجلد 37، العدد 119
 19. العادلي، مرفت علي محمود، (2023)، دعم المراجعة الداخلية المبنية على المخاطر بآليات حوكمة تكنولوجيا المعلومات وفقاً لإطار (NIST 800-37) للرقابة الداخلية وانعكاسه على تقارير الأجهزة العليا للرقابة "الفكر المحاسبي، رسالة ماجستير، كلية التجارة، القاهرة.
- 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, (2011), 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, (2013), 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