

دور الجلسات الإلكترونية للعصف الذهني لفريق المراجعة للحد من حالات الغش والاحتيال في القوائم المالية - دراسة إختبارية

أ.د / منى مغربي محمد إبراهيم

استاذ المحاسبة والمراجعة

كلية التجارة - جامعة بنها

د/ رانيا علي عقيلى

مدرس المحاسبة بالكلية

كلية التجارة - جامعة بنها

أمانى جمال محمد الهادي

دور الجلسات الإلكترونية للعصف الذهني لفريق المراجعة للحد من حالات الغش والاحتيال في القوائم المالية - دراسة إختبارية

أمانى جمال محمد الهادي

د/ رانيا علي عقيلي

أ.د / منى مغربي محمد

مدرس بقسم المحاسبة

أستاذ المحاسبة المالية

كلية التجارة - جامعة بنها

كلية التجارة - جامعة بنها

ملخص البحث

يهدف البحث إلي التعرف على دور الجلسات الإلكترونية للعصف الذهني لفريق المراجعة للحد من حالات الغش والاحتيال في القوائم المالية ، وذلك من خلال التعرف على الجلسات الإلكترونية للعصف الذهني ودراسة حالات الغش والاحتيال في القوائم المالية وكيفية الحد منها . كما تناول البحث دور أساليب الجلسات الإلكترونية للعصف الذهني في تقدير خطر الغش في القوائم المالية.

وقد توصل البحث إلي مجموعة من النتائج أهمها: وجود علاقة ذات دلالة إحصائية بين تطبيق كل نوع من العصف الذهني (التفاعلي والإسمي) وقدرة فريق المراجعة الخارجية على الحد من الغش والاحتيال . كما أوصى البحث بضرورة توجيه المنظمات المعنية بتنظيم مهنة المحاسبة والمراجعة في مصر بالعمل على إصدار معيار مراجعة ينظم آلية تنفيذ الجلسات الإلكترونية للعصف الذهني في منشآت المراجعة .

الكلمات المفتاحية : الجلسات الإلكترونية للعصف الذهني ، القوائم المالية ، حالات الغش والاحتيال في القوائم المالية .

The Role of Electronic Brainstorming Sessions for the Audit Team in Reducing Fraud and Deception in Financial Statements "An Experimental Study"

Amany Gamal Mohamed El Hadi

Dr. Rania Ali Aqili

Prof. Dr. Mona Maghribi Mohamed

Lecturer of Accounting

Prof. Of Financial Accounting

Summary

The aim of the research is to identify the role of electronic brainstorming sessions of the audit team to reduce scam and fraudulent cases in financial statements by identifying electronic brainstorming sessions and studying cases of fraudulent in financial statements and how to reduce them . The research also addressed the role of electronic brainstorming methods in assessing the risk of fraud in financial statements.

The research reached a set of results, the most important of which: a statistically significant relationship between the application of each type of brainstorming (interactive and nominal) and the External Auditors' ability to reduce scam and fraud. The study recommended the need to direct organizations concerned with regulating the accounting and auditing profession in Egypt to work on issuing an auditing standard that regulates the mechanism for implementing electronic brainstorming sessions in auditing institutions.

Keywords: Electronic brainstorming sessions, financial statements, cases of fraudulent financial statements

١- مشكلة البحث:

شهدت الآونة الأخيرة من القرن العشرين تغيرات وتطورات متلاحقة وثورة معلوماتية في مجال التكنولوجيا وتطبيقاتها في الحياة العملية ، الأمر الذي جعل معظم المنشآت تعمل من أجل مواكبة تلك التطورات والبحث عن أفضل الطرق لتلبية متطلبات السوق المتزايدة بجودة وسرعة أفضل وتطوير أنظمة العمل الرئيسة التي تعد الطريق المناسب نحو مواجهة التحديات وتحقيق نتائج أعمال إيجابية ، ولقد أصبحت تلك التطورات من أساسيات العمل في المنشآت ومن الوسائل الهامة التي تساعد على بقاء ونمو واستمرار تلك المنشآت (Hoffman & Zimbelman, 2009).

لقد زادت ممارسات الغش في السنوات الأخيرة ، الأمر الذي حدا بالمؤسسات والشركات الكبرى إلى تعيين خبراء مثل المحاسبين القضائيين Forensic Accountants لتقليل احتمالات حدوث الغش في القوائم المالية (Rabi et al , 2015).

ولقد نالت عملية الكشف عن عمليات الغش في القوائم المالية اهتماماً واسعاً في محيط مهنة المراجعة حيث تناولها كلاً من المعيار الأمريكي (SAS 99) والدولي (ISA 240) فمعايير المراجعة تتطلب مناقشة أو " جلسة العصف الذهني" بين أعضاء فريق المراجعة والتي تتضمن الكيفية والتوقيت التي يمكن أن تكون فيه القوائم المالية للمنشأة عرضة للأخطاء الجوهرية الناتجة عن الغش فأن مكاتب المراجعة قد خطت خطوات واسعة نحو بيئة إلكترونية / محوسبة للكشف عن حالات الغش (Trotman et al , ٢٠١٥).

ومن البدائل الحديثة المقترحة لجلسات العصف الذهني التقليدية- هو العصف الذهني الإلكتروني حيث يتم استخدام برامج الكترونية تسمح لأعضاء الفريق إدخال أفكارهم بصورة متصلة بدون انقطاع (Trotman , 2015) ، والتي كان من شأنها تحسين قدرة المراجع في تحديد مدي تقدم عمليات الغش وتخطيط الاختبارات المناسبة وذلك عن طريق استخدام طريقة مستحدثة للكشف عن الغش وزيادة جودة عملية المراجعة بتحديد عوامل مخاطر الغش بفعالية وكفاءة.

ويوجد أسلوبين للعصف الذهني الإلكتروني هما : العصف الذهني الإلكتروني التفاعلي والعصف الذهني الإلكتروني الاسمي وقد أجريت دراسات عديدة للمفاضلة بين هذه الأساليب عند تقدير واكتشاف ومن ثم الحد من خطر الغش في القوائم المالية .

ومن ثم يمكن صياغة مشكلة الدراسة في السؤال البحثي التالي :-

هل تؤثر الجلسات الالكترونية للعصف الذهني لفريق المراجعة علي الحد من الغش والاحتيال في القوائم المالية ؟ وما هو الأسلوب المفضل عند إجراء هذه الجلسات ؟

٢- الدراسات السابقة:

هدفت دراسة (محمد ، ٢٠٢٤) إلى استخدام جلسات العصف الذهني الإلكتروني في تحسين جودة المراجعة الإدارية ، ولأجل اختبار فروض الدراسة بغرض تحقيق أهدافه البحثية ، تم إجراء دراسة ميدانية من خلال توزيع الاستمارات على عينة الدراسة (مكاتب المراجعة) ، وقد تم فحص هذه الاستمارات الواردة كل استمارة على حده لتحديد مدى صدقها وصلاحيتها للتحليل الإحصائي ، وتم استبعاد الاستمارات غير الصالحة ، وبلغت الاستمارات الصالحة للتحليل (٣٢٢) استمارة . وتوصلت الدراسة إلى عدة نتائج أهمها قد تطور أسلوب العصف الذهني التقليدي إلى العصف الذهني الإلكتروني والذي يعد وسيلة أكثر سهولة في الاستخدام وأكثر قدرة على إنتاج الأفكار وتحسين جودة المراجعة الإدارية، وأن العصف الذهني الإلكتروني أداة محفزة لفريق المراجعة الإدارية على تطوير قدراتهم الفكرية لمواكبة التطور في تكنولوجيا المعلومات.

وقامت دراسة (Tang et al. , 2018) بالتعرف علي أثر استخدام تحليل البيانات الكبيرة والضخمة للتخفيف من معوقات العصف الذهني وتحسين الاتصال بين المراجعين ، التعرف علي أثر استخدام اجراءات مفصلة باستخدام بيانات ضخمة في جلسات العصف الذهني تشمل معلومات غير مالية لتحسين الكشف عن الغش وتدريب المراجعين المشاركين علي تلك النماذج . ولقد توصلت الدراسة إلى عدة نتائج أهمها: ان استخدام Big Data احد الحلول لتحسين أداء جلسات العصف الذهني من خلال توسيع قاعدة المعلومات لتشمل المعلومات المالية والغير مالية لتحسين التواصل بين المراجعين سواء الحاليين او السابقين.

بينما هدفت دراسة (شاذلي , ٢٠١٨) إلى : تحديد دور جلسات العصف الذهني الإلكتروني لفريق المراجعة في تحسين الحكم المهني لفريق المراجعة عند أداء عملية المراجعة بمراحلها المختلفة , دراسة التكامل بين جلسات العصف الذهني الإلكتروني لفريق المراجعة ونظام الذكاء التجميعي وما يساهم به في تحسين أداء عملية المراجعة بشكل أفضل . ولقد توصلت الدراسة إلى عدة نتائج أهمها : العمل في منشآت المراجعة يعتمد علي العمل الجماعي من خلال فرق المراجعة بحيث يتم أداء مهام المراجعة بشكل أفضل من حيث الوقت والتكلفة , دعم العصف الذهني الإلكتروني لفريق المراجعة بنظام الذكاء التجميعي يساعد علي تحسين الأحكام المهنية لفريق المراجعة حيث أن كلا منهما يساعد علي تحسين العمل الجماعي عندما يعملان معا بشكل تكاملي .

وأشارت دراسة (كرم , ٢٠٢٢) إلى بيان دور تقنيات المحاسبة القضائية والحد من الاحتيال في القوائم المالية وكذلك مفهوم الاحتيال وأثره علي كلاً من قائمة الدخل وقائمة المركز المالي وقائمة التدفقات النقدية من ثم التعرف علي الدور الذي تقوم به تقنيات المحاسبة القضائية في الحد من الاحتيال والغش في القوائم المالية . ولقد توصلت الدراسة إلى عدة نتائج أهمها: يساهم اطلاع المحاسب القضائي علي

ملاحظات المراجع الخارجي في الحد من المبالغة في تقييم بنود الأصول غير الملموسة , الالتزام بمبدأ التكلفة التاريخية في تحديد القيمة المدرجة لها في الميزانية يساعد في الحد من الاحتيال والغش في قائمة المركز المالي .

بينما تناولت دراسة (شبرو , ٢٠٢١) التعرف علي المعيار الدولي للتدقيق رقم (٢٤٠) وعلى مسئولية المراجع الخارجي في اكتشاف الغش والخطأ والتعرف علي المحاسبة الإبداعية وأساليب ومواقع استعمالها , وأثر تطبيق المعيار الدولي للتدقيق (٢٤٠) في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية . ولقد توصلت الدراسة إلى عدة نتائج أهمها: ليس هناك قصور في أساليب اكتشاف مخاطر المراجعة وتقييمها , تعد مخاطر المراجعة من معوقات تحقيق الجودة في تقرير المراجعة , كشف وتقبل مخاطر المراجعة من وسائل زيادة جودة تقرير المراجع الخارجي , يأخذ المراجع الخارجي في اعتباره المخاطر ويضع خطة سنوية لتقييمها , تهتم مكاتب المراجعة بنتائج قياس المخاطر عند تنفيذ عملية المراجعة , قياس مخاطر عملية المراجعة تدعم أهمية تقرير المراجع الخارجي.

٣- هدف البحث :

يتمثل الهدف الأساسي من البحث في دراسة وتحليل أثر أساليب العصف الذهني الإلكتروني التي يطبقها فريق المراجعة الخارجية على الحد من الغش في القوائم المالية ويتفرع من هذا الهدف العام الأهداف الفرعية التالية :

- دراسة الإطار النظري لجلسات الإلكترونيات للعصف الذهني.
- دراسة أهمية دور فريق المراجعة الخارجية في الحد من الغش في المنظمات.
- دراسة أثر الأساليب المختلفة لجلسات العصف الذهني الإلكتروني .

٤- فروض البحث :

إستناداً إلى الأهداف التي يسعى البحث إلى تحقيقها يتطلب الامر إختبار الفروض التالية :

يعتمد البحث على اختبار الفرض الرئيس التالي : توجد علاقة معنوية ذات دلالة إحصائية بين تطبيق أساليب الجلسات الإلكترونية للعصف الذهني لفريق المراجعة وبين قدرة فريق المراجعة على الحد من حالات الغش والاحتيال في القوائم المالية . ويتفرع من هذا الفرض الرئيس الفروض الفرعية التالية :

- ١- توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين تطبيق الجلسات الإلكترونية للعصف الذهني التفاعلي وبين قدرة فريق المراجعة الخارجية على الحد من حالات الغش والاحتيال في القوائم المالية .

٢- توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين تطبيق الجلسات الإلكترونية للعصف الذهني الإسمي وبين قدرة فريق المراجعة الخارجية على الحد من حالات الغش والاحتيال في القوائم المالية .

٥- أهمية البحث

أ) الأهمية العلمية :

تعتبر الجلسات الإلكترونية للعصف الذهني من الموضوعات التي تأتي على قائمة أولويات البحث العلمي وخصوصاً بعد تعرض مكاتب المراجعة لخسائر السمعة وتزايد خطر التعرض للدعاوى القضائية ، وبالتالي هناك حاجة إلى تعزيز المساحة المعرفية لموضوع الجلسات الإلكترونية للعصف الذهني باعتباره أحد مجالات التحسين في علم المراجعة في الوقت الحاضر ، وبالتالي تواكب الدراسة التطور الهائل في بيئة المراجعة ، بالإضافة إلى قلة عدد البحوث والدراسات المتخصصة العربية والأجنبية أو ندرتها إلى حد علم الباحثة التي تناولت دراسة دور الجلسات الإلكترونية للعصف الذهني لفريق المراجعة في الحد من حالات الغش والاحتيال في القوائم المالية.

ب) الأهمية العملية :

تتمثل الأهمية العملية لهذه الدراسة في أن الجلسات الإلكترونية للعصف الذهني تساعد علي زيادة جودة عملية المراجعة بشكل عام وتضييق فجوة التوقعات في المراجعة من خلال زيادة قدرة المراجعين علي اكتشاف الغش ومن ثم الحد منه في القوائم المالية من خلال دعم رأي المراجع في النتائج التي تم التوصل إليها ومساعدته على التحقق من مدى كفاية أدلة الإثبات المجمعة وسلامتها حتى ينتج تقريراً أكثر كفاءة وفعالية في نهاية عملية المراجعة مما ينعكس بدوره علي مستخدمي القوائم المالية من خلال إضفاء الثقة علي التقارير المالية وبالتالي استعادة ثقة المجتمع في مهنة المراجعة .

٦- خطة البحث:

في ضوء مشكلة البحث وتحقيقاً لأهدافه يمكن تقسيم خطة البحث إلى ما يلي:

١/٦ الإطار النظري للجلسات الإلكترونية للعصف الذهني.

٢/٦ العلاقة بين الجلسات الإلكترونية للعصف الذهني وحالات الغش والاحتيال في القوائم المالية .

٣/٦ الدراسة الإختبارية .

٤/٦ نتائج البحث.

٥/٦ توصيات البحث.

٦/٦ قائمة المراجع.

١/٦ الإطار النظري للجلسات الإلكترونية للعصف الذهني.

١/١/٦ مفهوم الجلسات الإلكترونية للعصف الذهني :

عرف (Chen et.al, 2015,180) الجلسات الإلكترونية للعصف الذهني بأنها جلسات إلكترونية تتم بواسطة الحاسب الآلي وتسمح لأعضاء فريق المراجعة بطرح الأفكار (المدخلات) علي حده بشكل منفصل دون انقطاع .

وعرفها (محمد , ٢٠٢٤ , ٤٢٩) بأنها أسلوب إبتكاري في تفكير الفريق المشارك بهدف وضع إستراتيجية معينة تمكن من حل المشكلات بشكل يحظى بثقة واحترام الجميع المهتمين بذلك , وذلك من خلال جلسات تتم إلكترونياً وإنشاء سجل إلكتروني لنقاط القوة والضعف الناتجة عن تقييم وتحليل تلك الجلسات .

لذلك ترى الباحثة أن الجلسات الإلكترونية للعصف الذهني هي استخدام أدوات التكنولوجيا الحديثة مثل البريد الإلكتروني وغرف الدردشة من أجل توليد أكبر قدر ممكن من الأفكار الإبداعية لمواجهة مشكلة أو مشكلات معينة وفقاً لمبادئ وقواعد معينة , ومن ثم مناقشة وتبادل الآراء لحلها , ثم في نهاية الجلسة الإلكترونية للعصف الذهني يتم تقييم هذه الأفكار والحلول واختيار الأفضل منها.

٢/١/٦ أهمية استخدام الجلسات الإلكترونية للعصف الذهني :

تعد عملية إنتاج الأفكار وتحسينها من أكثر الأمور التي حازت على اهتمام الدراسات المتعلقة بأهمية العصف الذهني الإلكتروني , وبحيث يتم التركيز فيها على أمرين أساسيين , يتمثل الأول منهما في اتباع تعليمات أوزبورن "Osborn" المتعلقة بجلسة العصف الذهني التقليدية , ومن أهمها أخبار المشاركين بضرورة التفكير في اتجاهات مختلفة ومتشعبة , بينما يتمثل الأمر الثاني في التأكيد على أن مهمة إنتاج الأفكار تكون متعلقة بأمر عام يجعل المشاركين يقومون بإنتاج الأفكار دون الحاجة إلى استدعاء أى نوع من أنواع المعرفة المتخصصة (Kerr et al , 2004)

هناك العديد من الدراسات التي أجريت على العصف الذهني الإلكتروني , لبيان مدى أهميته في التغلب على المعوقات التي قد تحدث أثناء جلسة العصف الذهني التقليدية , و تتمثل هذه الأهمية في (Michinov et al , 2005) :-

١ - تقليل معوقات إنتاج الأفكار

تظهر معوقات الإنتاج في جلسة العصف الذهني التقليدية وجهاً لوجه , عندما لا يستطيع الأفراد المشاركون في جلسات العصف الذهني التعبير عن أفكارهم ; حيث لا تسمح طبيعة العمل في جلسة العصف الذهني الجماعية , بالمشاركة لأكثر من عضو واحد في نفس التوقيت , ولذا فإنه عند قيام أى عضو بالمشاركة , يضطر باقى الأعضاء إلى الانتظار لحين انتهائه من المشاركة , وقد يؤدي هذا الانتظار إلى ضياع بعض الأفكار (McAllister et al, 2016) , ولذا فإن الدراسات التي أجريت في

هذا الصدد ، أثبتت أن أهم ميزة من ميزات العصف الذهني الإلكتروني ، أنها قللت أو تجنبنا تماماً التأثير السلبي لمعوقات إنتاج الأفكار التي تظهر في جلسة العصف الذهني التقليدي ، حيث إن كل فرد من أفراد الفريق لا ينتظر دوره في الحديث حتى يقوم بعرض فكرته ، ولكنه يقوم بتسجيل الأفكار التي تطرأ على ذهنه في أي لحظة.

ولكن نجد أن دراسة (Chen et al , 2015) ترى أنه على الرغم من أن معوقات الإنتاجية يتم تخفيضها بشكل معنوي ملحوظ في العصف الذهني الإلكتروني التفاعلي ، إلا أن بعضها قد يظل موجوداً بسبب انشغال أو اهتمام بعض أعضاء الفريق ، بمتابعة أفكار الأعضاء الآخرين مما قد يؤثر على إنتاجهم لأفكارهم الخاصة.

٢- تقليل الحذر أو التخوف من التقييم

يظهر الحذر أو التخوف من التقييم في جلسة العصف الذهني التقليدية وجهاً لوجه ، عندما يشعر المشاركون في الجلسة بأن أفكارهم لن تكون موضع ترحيب من باقي المشاركين ، ويكون هذا الخوف أكثر تواجداً بالنسبة للأفراد الأقل مكانة أو خبرة في الفريق ، بسبب تخوفهم من تقييم باقي أعضاء الفريق لهم وبخاصة الأكثر خبرة (McAllister et al, 2016).

أما من حيث حذر أعضاء الفريق وتخوفهم من تقييم باقي أعضاء الفريق لهم في جلسة العصف الذهني الإلكتروني ، فإن (Michinov et al, 2005) يوضح أن الدراسات التي أجريت على العصف الذهني الإلكتروني في هذه الجزئية ، تشير إلى تقليل الحذر أو التخوف من التقييم لدى أفراد الفريق ، وذلك بسبب مجهولية أعضاء الفريق لبعضهم البعض أثناء توليد الأفكار ، الأمر الذي يجعل الأفراد يسجلون أفكارهم دون التخوف من التقييم السلبي لهم من جانب باقي أعضاء الفريق.

وفي هذا الصدد ، فإن (Lynch , 2004) يضيف إلى ما سبق أن نظم التواصل من خلال الحاسب إلى كوسيط ، تم بناؤها على مجموعة من الأسس منها المجهولية ، بحيث يتم تقليل حواجز التواصل ومن ثم يتم تقليل التخوف من التقييم ، حيث يقوم أعضاء الفريق بالتركيز على إنتاج أفكارهم دون التخوف من انتقاد هذه الأفكار بواسطة نظرائهم أو حتى مديريهم ، الأمر الذي يشجعهم على الإبداع أكثر في الأفكار المقدمة منهم ، كما ترى دراسة (Paul et al, 2013) أن الشعور بالمجهولية من أهم ميزات العصف الذهني الإلكتروني ، حيث يمكن مشاركة الأفكار من أعضاء الفريق دون نسبها إلى أي منهم ، الأمر الذي يؤدي إلى تخفيض حذر أعضاء الفريق وتخوفهم من التقييم ، وبالتالي زيادة عدد الأفكار التي يقومون بإنتاجها.

هذا ويفرق (Lynch , 2004) بين حذر أعضاء الفريق أو تخوفهم من التقييم، في جلسة العصف الذهني الإلكتروني بين حالتين ، هما : حالة التفاعل (العصف الذهني الإلكتروني التفاعلي) فعندما تكون

الفرق في حالة تفاعل ، فإن التخوف من التقييم لدى أعضاء الفريق يكون أكبر ، أما في حالة عدم التفاعل (العصف الذهني الإلكتروني الاسمي) فإن التخوف من التقييم لدى أعضاء الفريق يكون أقل . ومن جهة أخرى ، فإن (Chen et al , 2015) يتفق مع أن العصف الذهني الإلكتروني الاسمي ، يساعد على تقليل تخوف أعضاء الفريق أو حذرهم من التقييم ، إلا أن أعضاء الفريق قد يظل لديهم بعض التخوف من مشاركة جميع أفكارهم ، وذلك تخوف من التقييم السلبي من قبل أعضاء الفريق .

٣- تخفيض التقاعس عن المشاركة

يحدث التقاعس عن المشاركة في جلسات العصف الذهني التقليدية وجهاً لوجه ، عندما يرتكن العضو المتقاعس أو المتباطئ إلى وجود أعضاء آخرين باقى أعضاء الفريق يقومون بعمله بجانب عملهم ، ويقلل هذا السلوك السلبي من متوسط إنتاجية الفرد للأفكار في الفريق (McAllister et al , 2016) أما في جلسات العصف الذهني الإلكتروني ، فقد تكون مجهولية أعضاء الفريق لبعضهم البعض أثناء جلسة العصف الذهني الإلكتروني عاملاً مؤثراً بالسلب على إنتاجية الفريق من الأفكار ، حيث إنها قد تؤدي إلى حدوث التقاعس عن المشاركة ، حيث أن بعض الأفراد يميلون إلى بذل مجهود أقل أثناء العمل في مجموعات ، وبخاصة عندما يكونوا مجهولين لباقي أعضاء الفريق (Michinov et al, 2005) . وفي هذا الصدد يفرق (Dennis et al, 2016a) بين التقاعس عن المشاركة في جلسة العصف الذهني الإلكتروني بين كل من : المراجعين المبتدئين والمراجعين ذوي الخبرة ، فالمراجعون المبتدئون يتقاعسون عن المشاركة عندما تكون المهام أثناء جلسة العصف الذهني الإلكتروني أكثر تعقيداً ، وعندما يكون العصف الذهني الإلكتروني تفاعلياً ، وذلك لاعتقادهم أن المراجعين ذوي الخبرة سيقومون بإنتاج أفكار أفضل منهم ، وأنه يجب على المراجعين ذوي الخبرة أو الأكثر خبرة في الفريق ، أخذ ذلك في الاعتبار ومحاولة تلافي هذا الأمر من المراجعين الأقل خبرة .

ويمكن التغلب على هذا المعوق من خلال دمج الأسلوب التقليدي لجلسة العصف الذهني مع جلسة العصف الذهني الإلكتروني ، بحيث يكون كل فرد من أفراد الفريق معلوماً لباقي أعضاء الفريق .

٤- تقليل المقارنات:

تعد المقارنات من الأمور المهمة والتي قد تؤثر في أداء المجموعات أو الفرق بالإيجاب أو بالسلب بشكل عام أو من خلال مقارنة عدد الأفكار المنتجة منهم مع عدد الأفكار المنتجة من باقى أفراد الفريق (Paul et al, 2013) .

ومن جهة أخرى قد تؤثر المقارنات بالسلب على أداء أعضاء الفريق أثناء جلسة العصف الذهني ، حيث إن المقارنات قد تجعل أعضاء الفريق ينخفضون بمستوى أدائهم لمستوى أقل أفراد الفريق أداء ، أو انشغالهم وتركيزهم في أفكار باقى أعضاء الفريق ، وبالتالي التأثير على إنتاجية الفريق من الأفكار (McAllister et al, 2016) .

ومن ثم فإن العصف الذهني الإلكتروني يساعد على تقليل الأثر السلبي للمقارنات وذلك بسبب انشغال أفراد الفريق بإنتاج أفكارهم الخاصة دون انتظار دورهم وانشغالهم بأفكار الآخرين ، ومن جهة أخرى فإن مجهولية أعضاء الفريق لبعضهم البعض أثناء إنتاج الأفكار ، إذا كان الفريق يستخدم العصف الذهني الإلكتروني الاسمي ، يساعد على تقليل مقارنة كل فرد من أفراد الفريق بباقي أعضاء الفريق مما قد يساعد على تحسين أدائهم وأفكارهم أثناء جلسة العصف الذهني الإلكتروني.

٣/١/٦ أنواع العصف الذهني الإلكتروني (Chen et al ,2015; Lynch et al , 2009) :-

قد تختلف طريقة أو نوع تطبيق الجلسات الإلكترونية للعصف الذهني بين كل فريق ، هناك نوعين رئيسيين يمكن لفريق المراجعة استخدامهما أثناء عملية المراجعة ، وهذان النوعان يتمثلان في:

(١) العصف الذهني الإلكتروني التفاعلي Interactive Electronic Brainstorming

(٢) العصف الذهني الإلكتروني الاسمي Nominal Electronic Brainstorming

وفيما يلي تقوم الباحثة بتناول كلا النوعين :-

(١) العصف الذهني الإلكتروني التفاعلي Interactive Electronic Brainstorming

وفيه يقوم المشاركون في الجلسة باقتراح وتبادل الأفكار مع بعضهم البعض في نفس الوقت ، وهذا يسمح بالتفاعل فيما بين الأعضاء للبناء على أفكار الآخرين أو الدمج بينهما للوصول إلى أفكار جديدة ، قد يعمل التفاعل على تحفيز الإبداع لدى المراجعين الأقل خبرة ، وأيضاً يعمل على تحفيز المنافسة على إنتاج أفكار أكثر وذات جودة أعلى ، الأمر الذي ينعكس بالإيجاب على عدد الأفكار الكلية وجودتها. ولكن يعيب هذا الأسلوب أن أعضاء الفريق يميلون إلى إقتراح أفكار مماثلة للأفكار التي سبق تقديمها وهذا يؤدي إلى وجود نطاق ضيق للأفكار هذا بالإضافة إلى تعرض الأفراد للارتباك نظراً لقراءتهم أفكار وتعليقات باقي أعضاء الفريق، وهذا يمكن أن يقيد عدد الأفكار المطروحة ، ويعد أحد عيوب العصف الذهني الإلكتروني التفاعلي، هو تقاعس المراجعين ذوي الخبرة عن المشاركة في إنتاج أفكار أكثر أو ذات جودة أعلى اعتماداً على المراجعين المبتدئين أو الأقل خبرة في الفريق (et al , ٢٠١٦a , Dennis) .

ويلاحظ أن هذا الأسلوب يشبه إلى حد ما العصف الذهني وجهاً لوجه لكنه يتم في البيئة الإلكترونية باستخدام أجهزة الحاسب إلى.

(٢) العصف الذهني الإلكتروني الاسمي Nominal Electronic Brainstorming

في ظل هذا الأسلوب يقوم كل عضو في الجلسة باقتراح أفكاره بشكل فردي دون التفاعل مع الآخرين ودون التقيد بوقت محدد، ويتم فيما بعد دمج أفكاره مع أفكار باقي أعضاء الفريق لعرضها على أعضاء الفريق بالكامل لدراستها. ومن أهم ما يميز هذا الأسلوب تقليل احتمالات التفكير الجماعي لأن كل

فرد ينتج أفكاره بشكل فردي، و أن الأفراد المشاركين في الجلسة لا تكون عليهم أى ضغوط بأن تكون أفكارهم متسقة مع أفكار باقى الأعضاء ، هذا بالإضافة إلى تدفق أفكار الأعضاء في الجلسة دون مقاطعة وهذا يعطيهم الفرصة للتعبير عن آرائهم . ولكن يعاب عليه غياب التفاعل في مرحلة إنتاج الأفكار بين أفراد فريق المراجعة . حيث لا يستطيع كل فرد من الفريق مشاهدة أفكار أو تعليقات باقى أعضاء الفريق ، الأمر الذى قد يؤدي إلى تكرار الأفكار وضياح الكثير من الوقت فى إنتاج أفكار يتضح فى النهاية أنها مكررة أو متشابهة. ويلاحظ أن هذا الأسلوب يشبه أسلوب العصف الذهني الإسمى ولكنه يتم فى البيئة الالكترونية باستخدام أجهزة الحاسب إلى.

مما سبق تخلص الباحثة إلى أن أسلوب العصف الذهني الإلكتروني يتوقف جدواه من عدمه على مجموعة من الاعتبارات هي من وجهة نظر الباحثة تتمثل في اعتبارات التكلفة والعائد من وراء تطبيق هذا الأسلوب ، ودرجة تعقد المشكلة المطروحة ، ومدى توافر العنصر البشري القادر على التعامل مع الأجهزة ، وحجم المنظمة التي سوف تعتمد على أسلوب العصف الذهني الإلكتروني في حل مشكلاتها.

٢/٦ العلاقة بين الجلسات الإلكترونية للعصف الذهني وحالات الغش والإحتيال في القوائم المالية .

١/٢/٦ مفهوم الغش في القوائم المالية :

ويعرف الغش في القوائم المالية بأنه إساءة تقدير الوضع المالي للشركة بطريق الخطأ سواء كان عمداً أو عن طريق الإغفال في مقدار الإفصاح في القوائم المالية ، ويحدث الغش بصفة عامة عن طريق تلاعب الإدارة في الأرباح ؛ وذلك بهدف خداع المستثمرين أو يحدث بهدف تحقيق منافع لمساهمي الأقلية على حساب مساهمي الأقلية (Shaio et al , 2017, ١٣٤٣).

أو هو عبارة عن فعلاً مقصوداً من قبل شخص أو أكثر في الإدارة ، وأولئك المكلفون بالرقابة والموظفون ، أو اطراف خارجية ، ويتعلق هذا الفعل باستخدام الخداع من اجل الحصول على مصلحة غير عادلة أو غير قانونية ، والذي نتج عنه تحريف في التقارير المالية (عبد الجبار , ٢٠١٨ , ٤٦٨).

و تعرفه الباحثة بأنه الاخطاء التي تقع قصداً ، أي عن عمد وسبق اصرار ، بهدف اخفاء معالم غش وقع بقصد لتحقيق منفعة شخصية على حساب الوحدة الاقتصادية ، وذلك عن طريق التلاعب في البيانات المحاسبية التي تتضمنها المستندات أو السجلات أو الدفاتر أو القوائم المالية.

٢/٢/٦ مواطن الغش ومجالات ارتكابها :-

تمر البيانات المحاسبية بثلاث مراحل رئيسية في الدورة المحاسبية، وتعتبر هذه المراحل مواطن ارتكاب الخطأ والغش، وتتمثل هذه في ثلاث مراحل (شبرو ، ٢٠٢١) :

١- مرحلة إثبات العمليات أي مرحلة القيد الأول : وتتمثل هذه المرحلة في ثلاث أنواع وهي (الدهيمش , ٢٠١٦) .

أ. التحليل الغير السليم للعمليات : تقتضى الأصول المحاسبية أولاً تحليل العملية وتحديد الطرف المدين والدائن فيها , وقد يخطئ المحاسب في توجيه احد طرفي العملية أو القيد إلى الحساب الصحيح عمداً أو غير عمد . أو يتضمن الخلط بين المصروفات الإيرادية والرأسمالية.

ب. حذف لعمليات كان يجب تسجيلها: وهذا الحذف قد يحدث بشكل متعمد أو غير متعمد مثل عدم قيد بضاعة في نهاية العام في حساب المشتريات أو المورد رغم تسجيلها بدفاتر المخازن وإدراجها بقوائم الجرد انتظاراً لوصول فاتورتها , أو عدم إدراج بضاعة بالطريق بقيدتها في حساب المشتريات والمورد وعدم إدراجها في المخزون لعدم وصول البضاعة بعد .

ج. تسجيل لعمليات كان يجب حذفها: كإدراج عمليات في فترة مالية معينة وهي تخص فترة غيرها بشكل متعمد لتحقيق غرض معين , وقد تكون عن جهل أو إهمال . على سبيل المثال تسجيل مبيعات أو مشتريات صورية في نهاية الفترة وإثبات ردها في بداية الفترة التالية بقصد إظهار المركز المالي على غير حقيقته.

٢- مرحلة الترحيل والتجميع : وهذه هي مرحلة الأعمال الكتابية والحسابية المتضمنة للترحيل من اليومية إلى الأستاذ , وترصيد الحسابات وإعداد قوائم الجرد والكشوف التفصيلية , أو حتى عند إعداد موازين المراجعة.

٣- مرحلة إعداد وتحضير القوائم المالية النهائية : وفي هذه المرحلة يكون فرص الغش وارتكاب الأخطاء متعددة ومنها:-

أ- إدراج مبالغ أو قيم غير سليمة كما في حالة تضخيم الموجودات أو إظهار إرباح غير محققة بقائمة نتيجة الأعمال.

ب- حذف بعض البنود والمبالغ من القوائم المالية كما في حالة عدم إدراج بعض الالتزامات بقيمتها الحقيقية أو إسقاطها كلياً.

ج- عدم الإفصاح عن المعلومات والبيانات التي لها تأثير على المركز المالي.

٣/٢/٦ حالات الغش في القوائم المالية :-

يقدم المعيار ٩٩ أمثلة لمواجهة مخاطر معينة للتحريفات الناشئة عن التقارير المالية الاحتيالية , ويركز ذلك على ثلاثة نقاط (محمد , ٢٠٢٢) :

١- الاعتراف بالإيراد : قد تطبق الإدارة بدائل الاعتراف بالإيراد كوسيلة لإجراء الغش وتقديم قوائم مالية احتيالية تتضمن اعترافاً غير سليم بالإيرادات , ولهذا فإن على المراجع أن يتخذ الإجراءات التالية:

أ- تفهم المنشأة أو الشركة التي تعمل فيها والاعتبارات المميزة للصناعة التي تعمل بها للتعرف على كيفية الاعتراف بالإيراد في هذه الصناعة.

ب- الاستعلام من أفراد البيع والتسويق بشأن المبيعات أو الشحنات قرب نهاية الفترة وأن يتعرف منهم على أي شروط غير طبيعية في هذه الصفقات .

ج- حضور المراجع بنفسه أو بواسطة أحد مندوبيه في موقع أو أكثر لملاحظة البضائع التي شحنت أو أعدت للشحن يجب أن تسجل كمبيعات ولا تدخل ضمن مخزون آخر المدة.

د- الإحاطة والمعرفة بشروط البيع والتسليم والدفع وحق العميل في رد البضاعة.

٢- **التلاعب في كميات المخزون** : هو أحد مصادر المخاطر المتعلقة بالتحريف الجوهرى الراجع إلى الغش , ويمكن للمراجع أن يتخذ الإجراءات التالية بخصوص تقدير المخاطر الخاصة بالغش في المخزون:

فحص سجلات مراقبة حركة المخزون لتحديد الأماكن والأصناف التي في حاجة إلى حرص خاص خلال أو بعد عملية الجرد الفعلى .

أ- مراقبة عمليات الجرد في مواقع معينة بطريقة مفاجئة أو إجراء جرد فعلى في كل المخازن في نفس الوقت , وأن تتم عمليات الجرد قرب نهاية الفترة أو نهاية الفترة .

ب- القيام بفحص أكثر دقة وشمولاً لمحتويات الأصناف , وكذلك إجراء اختبارات إضافية لكشوف الجرد التي يجب أن يحصل المراجع على نسخة منها لتخفيض مخاطر التغيير اللاحق في كشوف الجرد.

ج- القيام بإجراءات إضافية لحركة المخزون تشمل اختبار الكميات الداخلة والخارجة وتسعير المخزون للكشف عن أي بنود غير معقولة في حركة المخزون.

٣- **تقديرات الإدارة** : هنالك كثير من الأرقام الظاهرة في القوائم المالية يصعب إيجاد مقياس موضوعي ودقيق للتعبير عنها , ولذلك فإن قيمتها تعتمد بشكل رئيسي على تقديرات الإدارة مثل مخصصات الديون المشكوك فيها , ومخصصات التعويضات , ومخصصات الضرائب , ومجمع استهلاك الأصول الثابتة , ومخصصات الالتزامات البيئية وغيرها .

ولذلك فإن معايير المراجعة تتطلب من المراجع إجراء فحص لتقديرات الإدارة للتأكد من معقوليتها , وفي سبيل ذلك فإن عليه أن تراجع الفروض التي أعدت بناء عليها تلك التقديرات , وقد يقوم نفسه بإجراء التقديرات مستخدماً تقديره الشخصي ويراجع تقديرات الإدارة للتأكد من معقوليتها وعدم استخدامها في إجراء غش أو تلاعب.

٢/٦/٤ الأساليب التقليدية فى اكتشاف الغش

سوف تتناول الباحثة هذا الجزء بشئ من التفصيل كالتالى :-

٢/٦/٤/١ مسؤولية المراجع الخارجى فى اكتشاف الغش فى القوائم المالية

تعد مسؤولية المراجع الخارجي عن اكتشاف الغش والتقرير عنه من القضايا الهامة منذ بداية مهنة المراجعة وحتى الآن ، حيث أن المراجع الخارجي في أي وحدة مسئول عن بذل العناية المهنية الواجبة في فحص حسابات الوحدة محل المراجعة ومستنداتها لإبداء الرأي في مدى صحة وعدالة الأرقام الواردة بحساباتها الختامية والميزانية ومن ثم إذا ثبت أن المراجع الخارجي لم يبذل العناية الواجبة فإنه يصبح مسئولاً عن نتيجة هذا الخطأ بحسب نوعية الخطأ المرتكب (عبد الحميد ، ٢٠١٩).

حيث أن هناك مسؤوليات متعددة تقع علي عاتق المراجع حال عدم إكتشافه الغش وهي : (رجب ، ٢٠١٤ ؛ بوفر ، ٢٠٢٠).

أولاً: المسؤولية القانونية والشرعية للمراجع الخارجي:

١- المسؤولية القانونية تتفرع المسؤولية القانونية إلى:

أ -المسؤولية المدنية : حيث أنه مسئول أمام العميل وأيضاً أمام الطرف الثالث ويقصد بالطرف الثالث ، الطرف الذي ليس له علاقة تعاقدية مع مراجع الحسابات كالمسوق المالي ، مؤسسات الاقراض ...إلخ حيث تتبع المسؤولية القانونية تجاه الطرف الثالث من التزام مراجع الحسابات ببذل العناية المهنية اللازمة في أداء أعماله ، وتتمثل مسؤوليته في تعويض الأضرار التي تصيب العميل أو غيره بسبب تصرفات مراجع الحسابات مثل : الإهمال الجسيم ، الغش والتواطؤ.

ب -المسؤولية الجزائية : قد يجد المراجع نفسه مسئولاً مسؤولية جزائية نتيجة ارتكابه :الغش، التواطؤ، إظهار معلومات غير صحيحة أو إخفائها . وتتمثل العقوبات في :الغرامة والسجن.

ج -المسؤولية المهنية (التأديبية) : قد يتلقى المراجع إنذار ، لوماً أو التوقيف المؤقت عن مزاوله المهنة إلى الشطب من الأعضاء المرخص لهم بمزاوله المهنة وعليه أن يحترم معايير المحاسبة، معايير المراجعة، قواعد السلوك والأخلاقيات، الأنظمة والتعليمات.

٢- المسؤولية الشرعية : هناك ثلاث أبعاد شرعية للوظيفة ولها ثلاث جوانب

أ - مشروعية الوظيفة : ينظر إلى مهنة مراجعة الحسابات على أنها نوع من الوكالة بأجر أو نوع من أنواع الإجارة بين متعاقدين، حيث أن هذه الوظيفة لا تتصادم مع القواعد الشرعية لأنه تصرف لتحقيق المنفعة العامة، ويترتب على ذلك مشروعية ممارسة المهنة وتقاضي الأجر عليها مادامت المنفعة المقدمة في أمور مباحة شرعاً.

ب -مشروعية موضوع المراجعة : ويقصد بهذا الجانب نوعية نشاط المؤسسة محل المراجعة ، ويدخل في التحريم كل عمل للمراجع يندرج في إطار التواطؤ والتلاعب ، الغش والتزوير أو ما من شأنه إضاعة حق عام أو خاص ، كما أن المساعدة على التهرب من الزكاة أو التهرب من الضرائب والرسوم الحكومية المشروعة يدخل دائرة المحظور .

ج - الجانب الأخلاقي للوظيفة : حظي هذا الجانب بعناية خاصة على مستوى مهنة المراجعة وهناك معايير أخلاقية لا تتعارض في مضمونها مع ما تتطلبه الشريعة الإسلامية من التزام بالصدق والأمانة والموضوعية والثقة وعدم الغش والتواطؤ في العمليات.

ثانياً : المسؤولية المهنية للمراجع الخارجي عن اكتشاف الغش :

أوضحت الهيئات المهنية المشرفة على مهنة المراجعة من خلال معايير المراجعة التي أصدرتها مسؤولية المراجع في اكتشاف الغش والتقرير عنه ويمكن بلورة إطار مسؤولية المراجع في اكتشاف الغش من خلال ما يلي:

يجب أن يقدر المراجع مستوى الخطر الناشئ من وجود تلاعبات ذات تأثير جوهري على القوائم المالية لأنه سوف يعتمد على مستوى الخطر عند وضع خطة المراجعة وتصميم برنامج الفحص . وحسب معيار المراجعة الدولي رقم ٢٤٠ فإن : مسؤولية الغش في الأساس تقع على عاتق الإدارة والمكلفين بالحوكمة.

في مجال تحديد مسؤوليات المراجع عن اكتشاف الأخطاء والغش، فإنه غير مسئول عن منع الغش ولكن عليه بذل العناية المهنية الملائمة والتي تتطلب منه دراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية وتحديد الإجراءات اللازمة في عمل برنامج التدقيق الشامل الذي يتضمن إجراءات إضافية إذا توقع المراجع وجود تحريف مادي في القوائم المالية من خلال ممارسته الحذر المهني وواجباته المهنية المتعارف عليها. إن عوامل الجودة التي تحكم أداء المراجع تساعد على اكتشاف الغش، بحيث أن احتمال عدم اكتشاف الغش أكبر من اكتشاف الأخطاء ، ويعود سبب ذلك إلى أن الغش يتضمن عادة أعمال مدبرة ومصممة لإخفائه.

١- المسؤولية المدنية أمام العميل : رفع العميل لدعوى قضائية ضد المراجع لعدم إكتشاف الغش والإحتيال المالي خلال أداء عملية المراجعة.

٢- المسؤولية القانونية في ظل قوانين الأسهم والبورصة : رفع مجموعة من المساهمين دعاوي قضائية ضد المراجع لعدم إكتشافه تحريف جوهري في القوائم المالية.

٣- المسؤولية أمام الطرف الثالث : رفع بنك دعوي ضد المراجع لعدم إكتشافه الممارسات الاحتيالية في القوائم المالية الخاصة بالعمل الذي تقدم للحصول علي قرض واعتماد البنك علي المعلومات الواردة في تلك القوائم.

٤- المسؤولية الجنائية : مقاضاة هيئة البورصة للمراجع لإصداره تقرير مراجعة غير صحيح مع علمه بذلك

٢/٤/٢/٦ الانتقادات الموجهة للأساليب التقليدية في اكتشاف الغش المالي :-

أشارت إحدى الدراسات أن قوائم الفحص والتي تشمل قوائم لمسببات الغش فشلت في تحديد الغش , الأمر الذي يعوق قيام المراجع بتصميم إجراءات مراجعة متطورة لا تستطيع إدارة المنشأة التنبؤ بها) (Singleton , 2010).

كما اتفقت دراسة (Nasib , 2012) على أن إجراءات المراجعة التقليدية غير قادرة على تحديد الانحرافات غير المتوقعة في القوائم المالية.

وأوضحت إحدى الدراسات إلى أنه توجد ثلاث طرق لاكتشاف التحريف الجوهرى الناتج من الغش عند مراجعة القوائم المالية , تشمل هذه الطرق هيكل الرقابة الداخلية لدى العميل , والأستخدام الفعال للفحص التحليلي والاختبارات التفصيلية للمعاملات والأرصدة (حافظ, ٢٠١٥).

تخلص الباحثة مما سبق إلى أنه نتيجة لقصور الأساليب التقليدية فى إكتشاف الغش المالى فإنه ينبغي البحث وإستخدام أساليب وطرق حديثة ومتطورة تساعد المراجعين في الكشف عن الغش , ويعتبر أسلوب العصف الذهني الإلكتروني أحد الأساليب التي تستخدم لتحسين عملية اكتشاف الغش.

٥/٢/٦ دور أساليب الجلسات الإلكترونية للعصف الذهني في تقدير خطر الغش في القوائم المالية :-

استهدفت دراسة (Chen et al , 2015) اختبار ما إذا كانت فرق المراجعة التفاعلية قد تتفوق على الفرق الاسمية خلال جلسات العصف الذهني الإلكتروني , التى تقوم بها أثناء أداء مهمتين مختلفتين تتعلقان بمخاطر الغش ؛ تتمثل الأولى منهما- والتي تعد الأبسط- فى تعريف العناصر التى قد تمثل مخاطر غش ، بينما تتمثل الثانية - والتي تعد أكثر تعقيداً - فى إنتاج افتراضات متعلقة بالغش ، كما سعت الدراسة أيضاً إلى دراسة الفروق بين فرق العصف الذهني الإلكتروني الاسمية والتفاعلية من حيث تقاعس المراجعين الأقل خبرة من المشاركة ، ومن حيث المحاكاة العقلية بين أفراد الفريق . وقامت الدراسة باختبار هذه الفروق من خلال أربعة فروض رئيسة ينقسم الفرض الثانى منها إلى فرضين، وتتمثل هذه الفروض في:-

الفرض الأول : سوف تقوم فرق العصف الذهني الإلكتروني الاسمية بإنتاج عناصر مخاطر الغش أكثر من فرق العصف الذهني الإلكتروني التفاعلى.

الفرض الثانى a: لن يكون هناك اختلافات فى عدد افتراضات الغش التى يتم إنتاجها بين فرق العصف الذهني الإلكتروني الاسمية والتفاعلية.

الفرض الثانى b: لن يكون هناك اختلافات فى جودة افتراضات الغش التى يتم إنتاجها بين فرق العصف الذهني الإلكتروني الاسمية والتفاعلية.

الفرض الثالث : سوف يكون تقاعس المراجعين الأقل خبرة عن المشاركة مع فرق العصف الذهني الإلكتروني التفاعلية أكبر من إنتاج افتراضات جديدة للغش منه عند تعريف مخاطر الغش.

الفرض الرابع : ستكون المحاكاة العقلية للمراجعين الأقل خبرة ، أقل في فرق العصف الذهني الإلكتروني التفاعلي ، عنها في فرق العصف الذهني الإلكتروني الاسمي .

وفي سبيل اختبار هذه الفروض، قامت الدراسة بإجراء تجربة على عدد ١١١ مراجعاً يعملون بشركتين من شركات المراجعة الأربعة الكبرى، وكان المشاركون بالتجربة مابين مديري مراجعة بمتوسط خبرة ٨٤ شهراً، ومراجعين كبار بمتوسط خبرة ٤٤ شهراً، وتم تقسيم التجربة إلى ثلاث مراحل ، حيث تقوم فرق المراجعة المختلفة في المرحلة الأولى بتقييم مبدئي لمخاطر الغش في المعلومات المتاحة لديهم ، أما في المرحلة الثانية فيقوم المشاركون بإنتاج افتراضات لمخاطر الغش، بينما في المرحلة الثالثة يقوم المشاركون بتقييم أخير لمخاطر الغش والإجابة على قائمة استقصاء أعطيت لهم مسبقاً.

وتوصلت نتائج الدراسة إلى أن فرق المراجعة التي تستخدم العصف الذهني الإلكتروني الاسمي، تقوم بإنتاج أفكار متعلقة بعناصر مخاطر الغش والافتراضات المتعلقة بمخاطر الغش أكثر من الفرق التي تستخدم العصف الذهني الإلكتروني التفاعلي، وتوصلت الدراسة أيضاً إلى أن جودة تعريف فرق المراجعة التي تستخدم العصف الذهني الإلكتروني الاسمي ، لعناصر الغش وإنتاج افتراضات متعلقة بمخاطر الغش أفضل من فرق المراجعة التي تستخدم العصف الذهني الإلكتروني التفاعلي؛ أى أن نتائج الدراسة أثبتت أن أداء فرق المراجعة التي تستخدم العصف الذهني الإلكتروني الاسمي ، قد فاق أداء فرق المراجعة التي تستخدم العصف الذهني الإلكتروني التفاعلي، فيما يتعلق بالمهام الموكلة إليهم في هذه الدراسة.

كما قام (Lynch et al , 2009) بدراسة استهدفت تحديد الفعالية النسبية للعصف الذهني الإلكتروني عند تقدير المراجع لخطر الغش وذلك بالمقارنة بالعصف الذهني وجهاً لوجه ، وكذلك اختبار مدى الفعالية النسبية لكل من العصف الذهني الإلكتروني التفاعلي والإسمي عند تقدير خطر الغش ، وتحديد ما إذا كانت المشاركة في جلسات العصف الذهني تزيد من إدراك المراجعين لمخاطر الغش.

ولتحقيق هدف الدراسة تم تصميم دراسة تجريبية على عينة مكون من ١٨٨ طالب يدرسون المراجعة في إحدى الجامعات الأمريكية. وقد أشارت النتائج إلى أن فرق المراجعة التي تستخدم أسلوب العصف الذهني الإلكتروني سواء التفاعلي أو الإسمي تتفوق على فرق المراجعة التي تستخدم أسلوب العصف الذهني وجهاً لوجه وذلك عند تحديد عناصر خطر الغش، كما أن العصف الذهني الإلكتروني سواء التفاعلي أو الإسمي يزيد من قدرة المراجعين على اكتشاف الغش وذلك مقارنة بالعصف الذهني وجهاً لوجه كما أشارت النتائج إلى عدم وجود فروق جوهرية بين فعالية كل من العصف الذهني الإلكتروني التفاعلي والإسمي عند تحديد خطر الغش. كما خلصت الدراسة إلى أن تقدير المراجعين لخطر الغش بعد

جلسة العصف الذهني يكون أكثر معنوية من تقديرهم لخطر الغش قبل جلسة العصف الذهني (وذلك أياً كان أسلوب إجراء الجلسة).

وترى الباحثة أن تفوق أسلوب العصف الذهني الإلكتروني على العصف الذهني وجهاً لوجه (التقليدي) إنما يرجع إلى مشاكل العصف الذهني وجهاً لوجه والتي من أهمها التقاعس الاجتماعي ومعوقات الإنتاج والتخوف من التقييم .

كما ترى أن هذه الدراسة رغم أنها أثبتت تفوق العصف الذهني الإلكتروني على العصف الذهني وجهاً لوجه إلا أنه لا يجب إغفال أن أسلوب العصف الذهني الإلكتروني يتسم بارتفاع تكلفة تطبيقه مقارنة بأساليب العصف الذهني الأخرى وبالتالي لا يجب استخدامه إلا إذا دعت الضرورة لذلك مثل وجود فروع لشركة المراجعة في أماكن جغرافية متباعدة بحيث يصعب على الشركة استخدام الأساليب الأخرى للعصف الذهني.

٣/٦ الدراسة الإختبارية :

يتمثل الهدف العام للدراسة في اختبار فروض البحث المتعلقة بتأثير تطبيق الجلسات الإلكترونية للعصف الذهني (التفاعلي والإسمي) على قدرة فريق المراجعة الخارجية على الحد من حالات الغش والاحتيال في القوائم المالية. واعتمدت الدراسة الإختبارية على عينة مكونة من (محاسبين ومراجعين بمكاتب المحاسبة ، مراقبي الحسابات بالجهاز المركزي للمحاسبات ، أعضاء هيئة تدريس بالجامعات المصرية) ، وذلك من خلال توزيع قائمة استقصاء على عينة من مائة وثلاثة وثمانون مفردة .

٤/٦ نتائج البحث:

- تتميز الجلسات الإلكترونية للعصف الذهني بإمكانية عقد الجلسات دون التقيد بالموقع الجغرافي لأعضاء الفريق ، ولكن تتمثل أهم عيوبها في ارتفاع تكلفة تطبيقها مقارنة بالأساليب الأخرى للعصف الذهني .
- أن تطبيق جلسات العصف الذهني لفريق المراجعة، يتم على نطاق ضيق وليس في كل ارتباط عملية مراجعة ، ويرجع ذلك لعدة أسباب، منها :حجم منشأة العميل، الوقت والتكلفة المتاحة لارتباط المراجعة، الأمر الذي يجعل المراجعين في كثير من ارتباطات المراجعة لا يقومون بمناقشات بينهم البعض، سواء في مرحلة التخطيط أو أثناء أداء إجراءات المراجعة.
- هناك مجموعة من المتطلبات تعمل على زيادة فعالية الجلسات الإلكترونية للعصف الذهني عند الاستعانة بها في عملية المراجعة لعل أهمها : مدى جودة المشاركة والاتصال بين فريق المراجعة أثناء تنفيذ الجلسات ، توقيت وهيكل الجلسات الإلكترونية للعصف الذهني ، الجهد المبذول بواسطة فريق المراجعة تنفيذ الجلسات الإلكترونية للعصف الذهني.

٥/٦ توصيات البحث :-

- ضرورة توجيه المنظمات المعنية بتنظيم مهنة المحاسبة والمراجعة في مصر بالعمل على إصدار معيار مراجعة ينظم آلية تنفيذ الجلسات الالكترونية للعصف الذهني في منشآت المراجعة .
- تشجيع أعضاء مهنة مراجعة الحسابات لاعتماد الجلسات الإلكترونية للعصف الذهني للكشف عن الغش في القوائم المالية.
- اقتراح إصدار المنظمات المهنية لمعيار مراجعة يتناول كيفية تنفيذ الجلسات الالكترونية للعصف الذهني في مكاتب المراجعة نظراً لتأثيرها على جودة عملية المراجعة ، بالإضافة إلى وضع إرشادات تضمن وجود مستوى مقبول من التعاون بين المراجعين لتحقيق جودة المراجعة.
- تشجيع الأبحاث العلمية في إثارة مجالات أخرى يمكن من خلالها الاستفادة من الجلسات الإلكترونية للعصف الذهني في مجال المراجعة.
- ضرورة الاهتمام بدورات تدريبية مخصصة للمراجعين للتعرف على كيفية استخدام الجلسات الإلكترونية للعصف الذهني ، مع التركيز على النواحي الهامة في عملية المراجعة .

المراجع

أولاً: المراجع العربية:

- الدهيمش ، عثمان هيل (٢٠١٦) ، " أثر تطبيق أنموذج لجنة المنظمات الراعية لإدارة مخاطر المشروع في الحد من مخاطر الاحتيال : دراسة تطبيقية على المصارف التجارية العاملة في الأردن " رسالة دكتوراه ، كلية الدراسات العليا ، جامعة العلوم الإسلامية العالمية ، ص٦٠.
- بوفرح ، أمينة (٢٠٢٠) ، " مسؤولية المدقق الخارجي في اكتشاف الخطأ وعمليات الغش في ظل معايير المراجعة الدولية " ، مجلة المالية وحوكمة الشركات ، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير ومخبر الابتكار والهندسة المالية ، جامعة العربي بن مهيدي أم البواقي ، المجلد الرابع ، العدد الثاني، ص٦-٧.
- شاذلي ، مؤمن عبد الله ، كامل السيد عشاوي (٢٠١٨) ، " استخدام العصف الذهني الإلكتروني لفريق المراجعة مدعوماً بنظام الذكاء التجميعي عند تقييم الاستمرارية : دراسة تجريبية " ، المجلة العلمية التجارة والتمويل ، كلية التجارة ، جامعة طنطا، العدد الثاني ، يونيو، ص٤٤ .

- شبرو ، نذير (٢٠٢١) " أثر تطبيق معيار التدقيق الدولي رقم (٢٤٠) الخاص بمسؤوليات المراجع في الكشف ومنع الاحتيال عند مراجعة القوائم المالية في التقليل من ممارسات المحاسبة الإبداعية " ، *مجلة التنمية الاقتصادية* ، المجلد السادس ، ٩٧.
- صالح ، رضا إبراهيم عبد القادر (٢٠١٩) " دور جلسات العصف الذهني في تحسين مستوى الشك المهني للمراجع لمواجهة خطر إدارة العميل لعملية المراجعة " ، *مجلة الدراسات التجارية المعاصرة* ، العدد السادس ، ص ١٤.
- عبد الجبار ، ضياء عبدالرزاق (٢٠١٨) ، " اكتشاف الغش والاحتيال في القوائم المالية والمسؤولية المهنية للمدقق الخارجي: دراسة تطبيقية في الشركات الصناعية " ، *مجلة كلية الإدارة والاقتصاد للدراسات الاقتصادية والإدارية والمالية* ، مجلد ١٠ ، العدد الاول ، ص. ٤٦٨ .
- كرم ، حنان حسين عيسي (٢٠٢٢) ، " دور تقلبات المحاسبة القضائية في الحد من الاحتيال والغش في القوائم المالية : دراسة ميدانية على عينة من الشركات بولاية الخرطوم " ، *مجلة كلية دلتا العلوم والتكنولوجيا* ، كلية دلتا العلوم والتكنولوجيا ، العدد الخامس عشر ، ص.٤٧.
- محمد ، نوال علي الإمام (٢٠٢٢) ، " التكامل بين المراجعة المالية والمراجعة القضائية ودوره في اكتشاف الغش والاحتيال المالي ومكافحة غسيل الأموال : دراسة ميدانية على عينة من المصارف السودانية " *رسالة دكتوراه* ، كلية الدراسات العليا ، جامعة النيلين ، ص.١٦٤-١٦٥.
- محمد ، مروة سمير عطا ، عربي ، محمد بكر ، و إمام ، محمود عبد الرؤوف (٢٠٢٤) ، " دور جلسات العصف الذهني الإلكتروني في تحسين جودة المراجعة الإدارية : دراسة ميدانية " ، *مجلة البحوث الإدارية والمالية والكمية* ، كلية التجارة ، جامعة السويس ، المجلد الرابع ، العدد الثاني ، ص.ص ٤١٧-٤٤٠ .

ثانياً: المراجع الأجنبية:

- Chen, C.X., Trotman, K.T., and Zhou, F. ,(2015) "Nominal versus Interacting Electronic Fraud Brainstorming in Hierarchical Audit Teams ", **The Accounting Review**, Vol. 90, No. 1.
- Dennis , Sean A. and Karla M. Johnstone (2016a), A Field Experiment Examining Audit Subordinates' Knowledge and a Partner-Led Intervention in Fraud Brainstorming ,**Working Paper** , The University of Wisconsin – Madison , March 3, pp.1-61, Available at: <http://dx.doi.org/10.2139/ssrn.2741873>.

- Kerr, David S., and Murthy, Uday S., (2004), "Divergent and Convergent Idea Generation in Teams: A Comparison of Computer-Mediated and Face-to-Face Communication", **Group Decision and Negotiation** 13: p.382.
- Lynch, Antoinette L.; Murthy, Uday S.; & Engle, Terry J., (2009) ," Fraud brainstorming using computer-mediated communication: The effects of brainstorming technique and facilitation" **The Accounting Review**, Vol. 84, No.4,p.p.1209-1232.
- McAllister; Michelle, Blay; Allen, Kadous; Kathryn, (2016), " The Role of Individual Professional Skepticism in Fraud Risk Brainstorming ", Available at: https://warrington.ufl.edu/accounting/docs/2016_Paper6.pdf
- Michinov, Nicolas and Primois, Corine, (2005), " Improving productivity and creativity in online groups through social comparison process: New evidence for asynchronous electronic brainstorming ", **Computers in Human Behavior**, Vol. 21, p. 14.
- Paul B. Paulus, Nicholas W. Kohn, Lauren E. Arditti & Runa M. Korde (2013), " Understanding The Group Size Effect in Electronic Brainstorming" , **Small Group Research**, Vol. 44, Iss.3, pp.332-352.
- Shaio Yan Huang., Chi-Chen Lin., An-An Chiu., and David, C. (2017) ." Fraud detection using fraud triangle risk factors " , **Published Online: 12 April 2016 Springer Science + Business Media New York , Inf Syst Front** (19): p1343.
- Tang, J. and Khondkar E. Karim (2018), Financial Fraud Detection and Big Data Analytics: Implications on Auditor's Use of Fraud Brainstorming Session, **Managerial Auditing Journal** , pp. 1-14.