

تأثير استخدام العصف الذهني في ترشيد الحكم المهني للمدقق لتقييم استمرارية الشركة

ا.م.د. ناظم حسن رشيد

كلية الإدارة والاقتصاد / جامعة الحمدانية

بشرى إبراهيم كوثر

كلية الإدارة والاقتصاد / جامعة الموصل

The Effect Of Using The Brainstorming In Rationalization Of The Auditor's Professional Judgment To Evaluate The Going Concern Of A Company

Assis. Prof. Dr. Nadhim Hassan R.
College of Admin.&Econ.
Hamdaniyah Uni.

Bushra Ibrshim Kawther
College of Admin.&Econ.
Mosul Uni.

تاريخ قبول النشر ٢٠١٦/٩/١٩

تاريخ استلام البحث ٢٠١٦/٨/٣٠

المستخلص:

يهدف البحث إلى التعرف على مفهوم العصف الذهني وأبعاده في التدقيق ومن ثم تحديد مفهوم الحكم المهني في التدقيق وأهميته ومداخل ترشيده، وبيان مدى تأثير استخدام العصف الذهني في ترشيد الحكم المهني للمدقق لتقييم استمرارية الشركة. وذلك من خلال الإجابة عن السؤال الرئيس التالي "هل هناك أثر لاستخدام العصف الذهني في ترشيد الحكم المهني للمدقق لتقييم قدرة الشركة على الاستمرار؟"

وقد توصل البحث إلى مجموعة من النتائج أهمها:

١. إنَّ العصف الذهني في التدقيق أسلوب علمي يستخدم من قبل فريق التدقيق لتوليد وإنتاج أفكار وآراء إبداعية لحل مشكلة معينة في عملية التدقيق، وتكون هذه الأفكار والآراء جيدة ومفيدة.
 ٢. يهدف العصف الذهني إلى وضع الذهن لدى فريق التدقيق في حالة من الإثارة والجاهزية للتفكير في كل الاتجاهات لتوليد وتحسين أفكار وآراء إبداعية من خلال المحاكاة والتعاون في الأفكار من قبل فريق التدقيق لإيجاد إجراءات تدقيق أكثر كفاءة وفاعلية، حول المشكلة أو الموضوع تحت التدقيق منها ترشيد الحكم المهني للمدقق لتقييم استمرارية الشركة بحيث يتاح لأفراد التدقيق جو من الحرية يسمح بظهور كل الآراء والأفكار.
 ٣. يمكن تحديد تأثير استخدام العصف الذهني في ترشيد الحكم المهني للمدقق لتقييم استمرارية الشركة من خلال الحصول على أدلة تدقيق كافية وملائمة فيما يتعلق بمدى ملائمة استخدام الإدارة لافتراض الشركة المستمرة في إعداد القوائم المالية، ومدى متانة ومعقولية التوقعات والتكهنات التي توفرها الإدارة لتقييم قدرة الشركة على الاستمرار، ووجود شكوك جوهرية تتعلق بأحداث أو ظروف يمكن أن تلقي بتكهنات سلبية على قدرة الشركة على الاستمرار، وإجراءات التدقيق الإضافية عند تحديد الأحداث أو الظروف، وترشيد الحكم المهني للمدقق في تحديد الآثار المترتبة على تقرير المدقق عند الإبلاغ وفقاً للمعايير الدولية للتدقيق.
- الكلمات المفتاحية:** العصف الذهني، الحكم المهني في التدقيق، استمرارية الشركة.

Abstract:

The research aims at identifying the concept of brainstorming and its dimensions in auditing and then definition of the concept of professional judgment in auditing and its importance and the approaches to its rationalization, and the extent of effect of the use of brainstorming in rationalizing the professional judgment of the auditor to evaluate the going concern of a company by answering the following major question: "Is there an effect for the use of brainstorming in the rationalization of the auditor's professional judgment to evaluate the going concern of a company? The research has reached to a number of conclusions including the following:

1. Brainstorming in auditing is a scientific technique used by the auditing team to generate and produce creative opinions and ideas to solve a particular problem in the auditing process; these opinions and ideas must be good and useful.
2. Brainstorming also aims at setting of the minds of the auditing team in a state of stimulation and readiness to think in all directions to generate and improve the creative ideas and opinions through simulation and cooperation by ideas by the auditing team to set more efficient and more effective auditing procedures for the problem or the topic subject to auditing in a way that auditing team will be working in an atmosphere of freedom that will result in the emergence of all the opinions and the ideas.
3. The effect of the use of brainstorming in rationalizing the professional judgment of the auditor to evaluate the going concern of a company can also be defined through obtaining of suitable and appropriate auditing evidences with regard to the extent of suitability of using of the administration for the assumption of the going concern of a company in the preparation of financial statements, and the robustness and the reasonableness of the expectations and the predictions provided by the management. Also to evaluate the going concern of a company the existence of essential suspicions related to events or circumstances that could cast negative speculations on the going concern of a company, the additional auditing procedures on definition of the events or the circumstances. And finally, rationalization of the professional judgment of the auditor in determining the implications of the auditor's report on reporting according to the international standards of auditing.

منهجية البحث

تتمثل مشكلة البحث في الإجابة عن السؤال الرئيس الآتي:

هل هناك تأثير لاستخدام العصف الذهني في ترشيد الحكم المهني للمدقق لتقييم استمرارية

الشركة؟ ويتفرع عن هذا السؤال العديد من التساؤلات:

١. كيف يعزز العصف الذهني الحكم المهني للمدقق بتقييم قدرة الشركة على الاستمرار؟
٢. هل إن العصف الذهني يرشد الحكم المهني للمدقق الخارجي فيما يتعلق بمدى ملائمة استخدام الإدارة لافتراض الشركة المستمرة في إعداد القوائم المالية؟
٣. هل إن العصف الذهني يعزز من الحكم المهني للمدققين بوجود شكوك جوهرية، تتعلق بأحداث أو ظروف يمكن أن تلقي بتكهنات سلبية على قدرة الشركة على الاستمرار؟
٤. هل إن العصف الذهني يدعم الحكم المهني للمدقق الخارجي باستمرارية الشركة من خلال إجراءات التدقيق الإضافية عند تحديد الأحداث أو الظروف؟

٥. هل إن العصف الذهني يرشد الحكم المهني للمدقق الخارجي في تحديد الآثار المترتبة على تقرير المدقق عند الإبلاغ وفقاً للمعايير الدولية للتدقيق؟

أهمية البحث:

تكمن في أهمية الموضوع الذي تتناوله كونه موضوعاً حيوياً ومهماً من موضوعات التدقيق، وهو جلسات العصف الذهني في تقييم قدرة الشركة على الاستمرار، إذ إنها طريقة للتفكير المعتمد على مشاركة فريق التدقيق من خلال جلسات منظمة يتم خلالها 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. فضلاً عن أنه من الأمور الأساسية التي تهم المدقق الخارجي والتي تتعلق بمستقبل الشركة، وإن فرض الاستمرارية من الفرضيات الأساسية التي بنيت عليها القوائم المالية. وعليه ضرورة التخفيف من حدة مشاكل فشل الشركات، وذلك من خلال تقييم إستمراريتها قبل أن تتعرض للإفلاس، الأمر الذي يجعل المدققين الخارجيين أمام ضرورة استخدام الأساليب المستحدثة منها العصف الذهني في مجال تقييم قدرة الشركة على الاستمرار.

هدف البحث:

١. التعرف على الإطار النظري للعصف الذهني وأبعاده في التدقيق.
٢. التعرف على مفهوم الحكم المهني وأهميته في التدقيق.
٣. تحديد أثر استخدام العصف الذهني في ترشيد الحكم المهني للمدقق لتقييم استمرارية الشركة.
٤. التعرف على مدى تأثير العصف الذهني في دعم الحكم المهني للمدقق بمدى ملائمة استخدام الإدارة لفرض الاستمرارية عند إعداد القوائم المالية.
٥. معرفة تأثير العصف الذهني في توليد أحكام مهنية من خلال الإجراءات التي يجب أن يركز عليها المدقق بخصوص الشك المتعلق بفرض الاستمرارية.

أهداف البحث:

ولتحقيق يتم اعتماد الفرضية الآتية:

"هناك تأثير لاستخدام العصف الذهني في ترشيد الحكم المهني للمدقق لتقييم استمرارية الشركة". وقد اعتمد البحث على المنهج الوصفي من خلال الاستعانة بالمصادر ذات العلاقة بموضوع البحث ولاسيما: العصف الذهني في التدقيق، الحكم المهني في التدقيق، قدرة الشركة على الاستمرار، ومعايير التدقيق الدولية. وعليه فقد تم تقسيم البحث على وفق الخطة الآتية:

المبحث الأول: العصف الذهني في التدقيق.

المبحث الثاني: الإطار النظري للحكم المهني في التدقيق.

المبحث الثالث: دور المدقق الخارجي في تقييم قدرة الشركة على الاستمرارية.

المبحث الرابع: العصف الذهني وتأثيره على الحكم المهني في تقييم استمرارية الشركة.

المبحث الأول: العصف الذهني في التدقيق

أولاً- مفهوم العصف الذهني:

في خضم الكم الهائل من المشكلات التي بدأت تفرض نفسها نتيجة للانفجار المعرفي الهائل في مختلف المجالات السياسية والاقتصادية والاجتماعية والتربوية وغيرها، أصبح التفكير والإبداع ضرورة حتمية، وذلك لمواكبة التطورات ومواجهة مواقف الحياة على نحو إيجابي والتمكن من اتخاذ القرارات والتغلب على حل المشكلات التي أصبحت أحد ملامح الألفية الثالثة (الكساب، ٢٠١٣: ٢١٣).

إن الإيمان بالحاجة إلى التطوير والحلول العلمية المبتكرة جعل اليكس اوزبورون يبتكر قواعد العصف الذهني نتيجة عدم رضاه عما كان يدور في اجتماعات العمل التقليدية وما يحدث داخل المؤتمرات من اتحادية نظر ناتجة عن جمود تفكير يقوم على التسليم بالحل الواحد والنموذج الصارم الذي لا يقبل التعديل أو المخالفة والسبب الواحد الكامن في المشكلة أو الظاهرة التي يحكم فيها شخص واحد لا يشاركه فيه أحد (سويدان والعدلوني، ٢٠٠٢: ٩٩).

يشير مفهوم العصف الذهني إلى أنه طريقة يستخدم لتحفيز دماغ الإنسان نحو توليد أفكار جديدة حول موضوع معين، كما أنها تعد وسيلة للحصول على أكبر عدد ممكن من تلك الأفكار من الأشخاص خلال فترة قصيرة، لذا فهي نوع من التفكير الجماعي يهدف إلى تعدد الأفكار وتنوعها وبذلك يتطلب الأمر تضافر التفكير وعلى الخصوص في بعض الحالات التي يصعب عندها على الفرد حل المشكلة لوحدة، إذ إن تفكير الفرد ضمن مجموعة من الأفراد على إطلاق قدراته الإبداعية، وفي هذا السياق فإن مجموعة من الأفراد تمتلك معلومات ومعارف أكثر مما يملكه أفرادها على حدة، حتى لو امتلك أحدهم معلومات ومعارف واسعة فانه يمكن لمعلومات شخص آخر أن تسهم بدلالاتها ضمن المجموعة حتى لو كانت متواضعة وفردية (كريم، ٢٠١١: ٢٥٥).

تعددت المفاهيم والمصطلحات لموضوع العصف الذهني واختلفت التعاريف لكل من الباحثين والكتاب في هذا المجال، فليس هناك تعريف محدد ودقيق لهذا المفهوم يقبل به الجميع ويرجع ذلك أساساً إلى ارتباط موضوع العصف الذهني بكثير من العلوم الأخرى. فهو يمثل أحد الاهتمامات المشتركة بين الباحثين في كل المجالات.

ولعل من أهم هذه التعاريف الأكثر وضوحاً وتعبيراً عن المفهوم هو:

١. أسلوب تعليمي وتربوي يقوم على حرية التفكير ويستخدم من أجل توليد أكبر كم من الأفكار لمعالجة موضوع من الموضوعات المفتوحة من المهتمين أو المعنيين بالموضوع خلال جلسة قصيره (الكبيسي، ٢٠٠٨: ٩).
٢. وضع الذهن في حالة من الإثارة والتفكير في كل الاتجاهات لتوليد أكبر قدر ممكن من الأفكار حول مشكلة أو موضوع مطروح بحيث يتيح للفرد جو من الحرية يسمح بظهور كل الأفكار (الأغا، ٢٠٠٩: ٧).
٣. أسلوب يقوم على اجتماع مجموعة من الأفراد لديهم مشكلة يسعون لحلها فيقومون بطرحها أمام الجميع ويتطوع أحد المشاركين بتسجيل أفكار المشاركين بلا اعتراض والجميع يقبلها دون نقد إلى نهاية الجلسة إذ يتم تقييم ومناقشة كل فكرة (آل عثمان، ٢٠٠٧: ٢٣).
٤. هو استخدام العقل في مناقشة حرة غير محددة بإطار تقليدي سابق يحكم مناقشة الموضوع وتسمح في الوقت نفسه بإبداء الآراء في حرية ودون تحفظ (عبد العظيم، ١٩٩٣: ٦٨).

في ضوء ما تقدم يمكن تعريف العصف الذهني بأنه:

- أسلوب علمي يعتمد على توليد وإنتاج أفكار وآراء إبداعية من الأفراد والمجموعات لحل مشكلة معينة، يهدف إلى توليد أكبر قدر ممكن من الأفكار الابتكارية خلال فترة زمنية محددة لحل مشكلة معينة ومن ثم التوصل إلى حلها من خلال المناقشة وتبادل الآراء.
- أما فيما يتعلق بمفهوم العصف الذهني في التدقيق فقد عرف الباحثون العصف الذهني في مجال تدقيق الحسابات وأعطوا له تعاريف عديدة من بين هذه التعاريف:
١. هو طريقة للتفكير المعتمد على مشاركة فريق التدقيق من خلال جلسات منظمة يتم خلالها توليد ومناقشة مجموعة من الأفكار المبتكرة يمكن أن تساهم في إيجاد حلول لمشكلات التدقيق (رشيد، السقا: ٢٠١٥: ٧).
 ٢. جلسات أبداعية منظمة يقوم بها فريق التدقيق لدراسة الشركة ولتخطيط عملية التدقيق ولتحديد المخاطر التي قد تواجههم أثناء عملية التدقيق بالتركيز على خطر تعرض القوائم المالية للاحتيال بهدف تعريف العناصر 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 (شاذلي: ٢٠١١: ٣).
 ٣. طريقة لتوليد الأفكار الابتكارية لفريق التدقيق والتي تقودهم للقيام بمزيد من الأعمال الأكثر كفاءة تساعد المدققين على توقع كيف للإدارة أن تقدم على التلاعب وتخفيه عن إجراءات التدقيق الاعتيادية ولتوليد أفكار حول كيف يمكن للتلاعب أن يحدث ويخفى قبل إجراء تقييمات لخطر التلاعب مما يقود المدققين لتوليد أفكار ذي جودة عالية (Tina D. 2007,5) (AICPA,2002,10).

من خلال التعاريف السابقة يرى الباحثان انه يمكن تعريف العصف الذهني لدى المدققين الخارجيين:

أسلوب علمي يستخدم من قبل فريق التدقيق لتوليد وإنتاج أفكار وآراء إبداعية لحل مشكلة معينة في عملية التدقيق، وتكون هذه الأفكار والآراء جيدة ومفيدة. أي وضع الذهن في حالة من الإثارة والجاهزية للتفكير في كل الاتجاهات لتوليد أكبر قدر من الأفكار حول المشكلة أو الموضوع المطروح للتدقيق، بحيث يتاح للمدققين جو من الحرية يسمح بظهور كل الآراء والأفكار.

ثانياً_ أهداف العصف الذهني:

ويتمثل الهدف الأساس لإستراتيجية العصف الذهني في إثارة الحماسة والدافعية لدى الأفراد لكي يتسنى لهم أن يضيفوا إلى أفكار الآخرين، وأن يقدموا كل ما يمكن أن يساهم في تحسين هذه الأفكار وتطوير بلورتها. فالمهم في النهاية الوصول إلى الحل الصائب بغض النظر عن الشخص الذي قدمه وهذا الحل سيعزى في النهاية إلى كل أفراد المجموعة وليس إلى فرد بعينه. (أبو مي، ٢٠١٢: ١١)، تحدد أهداف العامة للعصف الذهني (الشيخ وآخرون، ٢٠٠٥: ١٤٢) (<http://www.drmosad.com>):

١. استمطار أو تثوير الدماغ لجعله أكثر تطوراً وذكاءً ليكون قادراً على توليد وإنتاج أفكار إبداعية بطرق مبتكرة.
 ٢. إيجاد حلول للمشاكل المطروحة أو محاولة الحصول على مشاريع مستقبلية.
 ٣. توليد أكبر كم من الأفكار لمعالجة موضوع من الموضوعات المفتوحة من المهتمين أو المعنيين بالموضوع خلال جلسة قصيرة.
 ٤. تحقيق روح التعاون من خلال تشجيع الأفراد للعمل في مجموعات لتوليد الأفكار حول مشكلة أو موضوع مطروح بحيث يتيح للفرد جو من الحرية يسمح بظهور كل الأفكار.
 ٦. إثارة الأفكار وتنوعها، وبالتالي توليد قائمة من الأفكار التي يمكن أن تؤدي إلى حل للمشكلة مدار البحث، إذ تساهم الأفكار المتبادلة بين من اجتمعوا في توليد أفكار جديدة.
- أما في مجال التدقيق، يرى البعض إن أهداف العصف الذهني في مجال اكتشاف الاحتيال تتضمن الآتي (رشيد والسقا، ٢٠١٥: ١٠):
١. يساهم العصف الذهني في إلقاء الضوء على كيفية حدوث وإخفاء عملية الاحتيال مما تعزز جلسة العصف الذهني مفهوم اكتشاف الأخطاء الجوهرية في القوائم المالية الناجمة عن الاحتيال باعتبارها عنصراً أساسياً في عملية التدقيق.
 ٢. زيادة في عدد الأفكار المتولدة من خلال جلسات العصف الذهني، وأن فريق العصف الذهني الذي يتصل أحدهم بالآخر وبإمكانهم تحسين توليد أفكارهم من خلال المحاكاة والتعاون في الأفكار.

٣. توليد أفكار عن الاحتمال بجودة أعلى مما يولده المدققون الأفراد قبل جلسة العصف الذهني، وبالتالي مساعدة المدققين على تحسين عملية التدقيق.
 ٤. زيادة جودة أحكام المدققين بزيادة تفاعل فريق التدقيق وبالتالي سيتمخض عنها قرارات بجودة أعلى من تلك المتمخضة عن المدققين الأفراد المعنيين.
 ٥. مساعدة المدققين في ربط عوامل خطر التلاعب بتقييمات الخطر، وبدورها تنمي تطوير استجابات تدقيق ملائمة.
- في حين ينظر بعض الباحثين إلى أن جلسات العصف الذهني تهدف إلى تحقيق مجموعة أهداف من أهمها (أرسانيوس: ٢٠١٢: ٩٦: ٩٧) (Vicky B. et.al., 2007:8-9):
١. تحسين الاتصال بين الأفراد فريق التدقيق ذوي الخبرات المتباينة مما يترتب عليه نقل خبرات ارتكاب الاحتمال وكيفية إخفائه واكتشافه إلى باقي أفراد فريق التدقيق.
 ٢. إيجاد عقلية مناسبة لإجراء عملية التدقيق في ضوء نمو واشتراك الشك المهني وهو الأمر الذي يريد من فعاليته إجراءات التدقيق.
 ٣. تتيح جلسات العصف الذهني بتبادل المعلومات والأفكار الجديدة أثناء أداء عملية التدقيق من أعضاء فريق التدقيق.
 ٤. تبادل للآراء والعصف الذهني بين أعضاء فريق التدقيق بخصوص كيف وأين يعتقدون أن الكشوفات المالية للشركة ربما تكون مثار للشكوك بسبب الاحتمال وكيف يمكن للإدارة أن تقدم على الإبلاغ المالي المتلاعب وتخفيه.
- ويرى الباحثان أنه يمكن تحديد أهداف العصف الذهني في مجال التدقيق الخارجي بالآتي:
١. وضع الذهن لدى فريق التدقيق في حالة من الإثارة والجاهزية للتفكير في كل الاتجاهات لتوليد أكبر قدر من الأفكار حول المشكلة أو الموضوع تحت التدقيق بحيث يتاح لأفراد التدقيق جو من الحرية يسمح بظهور كل الآراء والأفكار.
 ٢. توليد وتحسين أفكار وآراء إبداعية للمدققين الخارجيين من خلال المحاكاة والتعاون في الأفكار من قبل فريق التدقيق لإيجاد إجراءات تدقيق أكثر كفاءة وفاعلية.
 ٣. المشاركة الإيجابية لفريق التدقيق في العملية التدقيقية، وبناء أنماط وصور مختلفة من الأفكار، بما يفيد توسيع وجهات نظرهم الإبداعية، وتفتح أذهانهم، وذلك أثناء مواجهة المشكلات وطرح الحلول.
 ٤. توليد الأفكار الابتكارية من قبل فريق التدقيق خلال فترة زمنية محددة لحل مشكلة معينة في التدقيق ومن ثم التوصل إلى حلها من خلال المناقشة وتبادل الآراء.
 ٥. استخدامه في التدقيق الخارجي في الأمور التي تحتاج اقتراح أفكار فهو لا يستخدم في حل مشاكل التدقيق التي لها حل محدد يتم الوصول إليه.

٦. توليد أفكار بجودة أعلى مما يولده المدققون الأفراد قبل جلسة العصف الذهني، وبالتالي مساعدة المدققين على تحسين عملية التدقيق.

ثالثاً_ أهمية العصف الذهني:

تتمثل أهمية العصف الذهني في استطاعة كل فرد من أفراد المجموعة الحصول على استيعاب كامل للمشكلة، بحيث يتولد لديهم شعور في ملكيتهم للنتائج التي توصلوا إليها. ولابد من تأكيد أن أسلوب العصف الذهني يسهل على الفرد المشاركة بحيوية، كما انه يفكر بوضوح أمام الحالات الصعبة، بحيث يتعامل معها بروح الفرد أحياناً، وروح الجماعة أو الفريق أحياناً أخرى. إن تطبيق العصف الذهني سيعمل على توليد أفكار جديدة لم تكن معروفة للمجموعة من قبل، ولم يتوصل إليها إلا في ضوء المناقشات وتبادل الخبرات وتلاقح الأفكار (أبو مي، ٢٠١٢: ١١-١٢).

يمكن تحديد أهمية العصف الذهني: (عمر، ٢٠١٢: ١٥)

(<http://www.ghassan-ktait.com>).

١. تدريب الأفراد على مهارة إنتاج أكبر عدد من الأفكار غير المسبقة.
 ٢. استثارة تفكير الأفراد وتحدي قدراتهم العقلية كافة.
 ٣. إيجاد أكبر عدد ممكن من البدائل والحلول المحتملة للمشكلة.
 ٤. جعل جو التفكير يسود في العمل، مما يضمن مشاركة جميع الأفراد في عملية التفكير.
 ٥. تدريب الأفراد على أن يسلكوا مسلكاً تفكيرياً لم يسلكه أحد من قبله.
- واستناداً إلى كل ما سبق، يمكن تحديد أهمية استخدام جلسات العصف الذهني في التدقيق في الجوانب التالية:

١. إن العصف الذهني ضروري للمدققين عندما يقومون بممارسة مهنتهم وذلك لتنمية التفكير الإبداعي وإيجاد حلول للمشكلات والمعوقات أثناء ممارسة العمل التدقيقي.
٢. ينمي العصف الذهني قدرة المدققين على حل المشكلات بشكل إبداعي من خلال الحرية المطلقة في التفكير مما ينتج عنه كسر جمود الفكري؛ لأنَّ العصف الذهني من أكثر الطرق التي تحفز على المعالجة الابتكارية للمشكلات.
٣. زيادة جودة أحكام المدققين بزيادة تفاعل فريق التدقيق وبالتالي سيتمخض عنها قرارات بجودة أعلى من تلك المتمخضة عن المدققين الأفراد المعنيين.
٤. يسهل عملية التعبير لدى أفراد التدقيق، ويساعدهم على فهم الطرائق والإجراءات من أجل تطوير المهارات لديهم في إعطائهم للحكم الشخصي.
٥. تتمثل أهمية العصف الذهني في استطاعة فريق التدقيق الحصول على استيعاب كامل للمشكلة المطروحة أثناء التدقيق.
٦. توليد أفكار جديدة لم تكن معروفة لفريق التدقيق من قبل، ولم يتوصل إليها إلا في ضوء المناقشات وتبادل الخبرات وتلاقح الأفكار.

رابعاً_ مبادئ العصف الذهني:

تتعدد الطرق التي من خلالها تتولد الأفكار، وتبقى طريقة العصف الذهني من الطرق الرائدة في جلب الأفكار التي تساعد في حل مشكلة ما أو تقدم لنا خيارات متعددة. ويمكن اعتبار العصف الذهني وسيلة للحصول على أكبر عدد من الأفكار من مجموعة من الأشخاص خلال فترة زمنية وجيزة. وتعد إستراتيجية العصف الذهني من أكثر الأساليب شيوعاً من حيث الاستخدام بغرض حل المشكلات بطريقة إبداعية.

يجمع العديد من الباحثين من خلال دراساتهم وأبحاثهم وخبراتهم المهنية على أن طريقة العصف الذهني لن يكتب لها النجاح إلا إذا بنيت على أسس وقواعد أساسية يجب أن تستخدم على أساسها من أجل التوصل إلى توليد الأفكار وتعزيز التغذية العكسية لدى الأفراد، إذ إن العصف الذهني كي يحقق أهدافه لابد من الالتزام بمبدأين رئيسيين؛ يتمثلان في وجوب تأجيل إصدار أي حكم على الأفكار المطروحة في أثناء المرحلة الأولى من عملية العصف الذهني، وأيضاً التركيز على كمية الأفكار من أجل زيادة وتوليد أكبر عدد ممكن من الأفكار للوصول إلى أفكار مقصودة (خضر، ٢٠٠٦: ٦٢).

وأضاف أوزبورن Osborn إلى هذين المبدأين قواعد أخرى رئيسية ومهمة في عملية العصف الذهني، تتمثل في إعطاء الأفراد حرية التفكير وقبول جميع الأفكار، وكذلك العمل على إثارة الحماسة لدى المشاركين لتعميق أفكار الآخرين وتطويرها (Osborn: ٢٠٠١: ١٥٢).

وعليه يمكن القول إن العصف الذهني في التدقيق يحتاج إلى خبرة جيدة، وبراعة وقدرة متميزة على الاستخدام السليم والواعي لهذه الطريقة من قبل رئيس فريق التدقيق والمدققين على حد سواء، كل واحد بحسب دوره ومهمته في عملية التدقيق، وفي مختلف مجالات التدقيق.

وقد حدد مبادئ العصف الذهني بالآتي (<http://child-trng.blogspot.com>):

١. **إرجاء التقييم:** لا يجوز تقييم أي من الأفكار المتولدة في المرحلة الأولى من الجلسة لأن نقد أو تقييم أي فكرة بالنسبة للفرد المشارك سوف يفقده المتابعة ويصرف انتباهه عن محاولة الوصول إلى فكرة أفضل لأن الخوف من النقد والشعور بالتوتر يعيقان التفكير الإبداعي.

٢. **إطلاق حرية التفكير:** أي التحرر مما قد يعيق التفكير الإبداعي وذلك للوصول إلى حالة من الاسترخاء وعدم التحفظ بما يزيد انطلاق القدرات الإبداعية على التخيل وتوليد الأفكار في جو لا يشوبه الحرج من النقد والتقييم، ويستند هذا المبدأ إلى أن الأفكار غير الواقعية والغريبة والطريفة قد تنشر أفكاراً أفضل عند الأشخاص الآخرين.

٣. **الكم قبل كيف:** أي التركيز في جلسة العصف الذهني على توليد أكبر قدر من الأفكار مهما كانت جودتها، فالأفكار المتطرفة وغير المنطقية أو الغريبة مقبولة ويستند هذا المبدأ على الافتراض

بأن الأفكار والحلول المبدعة للمشكلات تأتي بعد عدد من الحلول غير المألوفة والأفكار الأقل أصالة.

٤. **البناء على أفكار الآخرين:** أي جواز تطوير أفكار الآخرين والخروج بأفكار جديدة فالأفكار المقترحة ليست حكراً على أصحابها فهي حق مشاع لأي مشارك لتوليد أفكار أخرى منها. واستناداً إلى كل ما تقدم يرى الباحثان إن العصف الذهني كي يحقق أهدافه في عملية التدقيق عليه ضرورة الالتزام بالمبادئ الرئيسية الآتية:

١- **إرجاء التقييم:** على المدققين المشاركين في المناقشة أن يكون له حرية الكلام دون أن يقوم أي فرد رأيه أو فكرته أو حله للمشكلة، أنه لا وجود لفكرة فاشلة أو غير مفيدة أو غير مجدية، كل الأفكار مقبولة ويجب احترامها والتفكير في تطويرها والبناء عليها هي ألا تسمح بانتقاد أي فكرة مهما كانت غريبة، أي عند الجلسة الأولى لا يتم تقييم أي من الأفكار المتولدة لان نقد أو تقييم أي فكرة بالنسبة للمدقق المشارك بجلسات العصف الذهني يقيد ويمنعه في توليد الأفكار المتواجدة في أذهانه وبذلك نفقد الحصول على أكبر عدد ممكن منها، ويحد من التوصل إلى حلول إبداعية.

٢- **إطلاق حرية التفكير:** التحرر مما قد يعيق التفكير الإبداعي لدى المدققين المشاركين وذلك للوصول إلى حالة من الاسترخاء وعدم التحفظ بما يزيد انطلاق القدرات الإبداعية لدى المدقق على التخيل وإثارة الأفكار وتنوعها، وبالتالي توليد قائمة من الأفكار التي يمكن أن تؤدي إلى حل للمشكلة مدار التدقيق، إذ تساهم الأفكار المتبادلة بين من اجتمعوا في توليد أفكار جديدة.

٣- **الكم قبل كيف:** التركيز لدى المدققين المشاركين ضمن الفريق العصف الذهني في توليد أكبر قدر من الأفكار مهما كانت جودتها؛ لأن الكمية تولد النوعية، بمعنى أن أفكاراً كثيرة من النوع المعتاد، يمكن أن تكون مقدمة للوصول إلى أفكار قيمة أو غير عادية في مرحلة لاحقة من عملية العصف الذهني.

٤- **البناء على أفكار الآخرين:** ويعد العصف الذهني طريقة للتوصل إلى حلول لمشكلات قائمة تعرض على المدققين، وإن الأمور المسلمة بها التي تستند عليها هذه الطريقة هي أفكار أي مدقق من شأنها أن تحفز أفكار مدققين آخرين أي يمكن تطوير أفكار الآخرين والخروج بأفكار جديدة فالأفكار المقترحة لدى أي مدقق ليست حكراً على أصحابها فهي حق مشاع لفريق التدقيق المشارك في جلسات العصف الذهني تحويلها وتوليد أفكار أخرى منها.

خامساً_ مراحل العصف الذهني:

إن أحد الأسس في العصف الذهني هي إنتاج العديد من الأفكار ثم القيام بتقييم الأفكار إلى جيدة وغير جيدة وهي عمل اجتماعي وجماعي لا يمكن عمله فردياً بل انه يكون بين مجموعة من الأشخاص في بيئة محفزة لفترة من الوقت إذ يتبعون سلسلة من الأحداث التي يعرفها الجميع.

وقبل أن نتطرق إلى مراحل العصف الذهني يجب علينا أن نتعرف إلى مراحل حل المشكلة في جلسات العصف الذهني وتتمثل في عدة مراحل يجب إتباعها أثناء حل المشكلة المطروحة في الجلسة وهي كالآتي: صياغة المشكلة ثم بلورة المشكلة من أجل توليد الأفكار التي تعبر عن حلول للمشكلة لكي يتم تقييم الأفكار التي تم التوصل إليها.

إذ إن المشكلة هي عبارة عن موقف يواجهه الفرد أو مجموعة أفراد ويحتاج إلى حل إذ لا يرى الفرد طريقاً واضحاً أو ظاهرة للتوصل للحل المنشود، فالمشكلة تشير إلى موقف يكون فيه الفرد مطالباً بإنجاز مهمة ما لتحقيق هدف معين وتكون لديه الرغبة في الوصول إليه ولا يستطيع بلوغه في إطار الإمكانيات المتوفرة لديه (ابوريش، ٢٠٠٧: ٢٩٥).

أما حل المشكلة فإنه عملية تفكير يتمكن المشاركون من خلالها اكتشاف الرابط بين قوانين تم تعليمها مسبقاً ويمكن أن يطبقها لحل مشكلة جديدة فهي عملية تؤدي إلى تعليم جديد (Reid, kang, 2000).

ويستخدم العصف الذهني في جميع المراحل نموذج حل المشكلات إبداعياً فيمكن استخدامه بهدف التوصل لبعض المعوقات المحتملة أو النتائج المتوقعة في مرحلة المشكلة كما يمكن استخدامه في مرحلة جميع البيانات أو تحديد المشكلة أو توليد الأفكار في مرحلة التنفيذ والتقبل إذ إن شرط الأساسي للعصف الذهني هو الالتزام بمبادئه التي سبقت الإشارة إليها.

إن جلسة العصف الذهني تمر بعدد من المراحل يجب إعطاء الاهتمام الكافي لضمان نجاحها وتتضمن هذه المراحل ما يلي (الونداوي، ٢٠١٢: ٨٠٨) (ابو سنية، ٢٠٠٨: ١٤٥):

١- تحديد ومناقشة المشكلة.

٢- إعادة صياغة الموضوع: يتطلب من المشاركين في هذه المرحلة الخروج من نطاق الموضوع على النحو الذي عرف به وأن يحددوا أبعاده وجوانبه المختلفة من جديد فقد تكون للموضوع جوانب أخرى. وليس المطلوب اقتراح حلول في هذه المرحلة وإنما إعادة صياغة الموضوع وذلك عن طريق طرح الأسئلة المتعلقة بالموضوع ويجب كتابة هذه الأسئلة في مكان واضح للجميع.

٣- تهيئة جو الإبداع والعصف الذهني: يحتاج المشاركون في جلسة العصف الذهني إلى تهيئتهم للجو الإبداعي يتدرب المشاركون على الإجابة عن سؤال أو أثر يلقيه رئيس الجلسة.

٤- العصف الذهني: يقوم قائد الفريق بكتابة السؤال أو الأسئلة التي وقع عليها الاختيار عن طريق إعادة صياغة الموضوع الذي تم التوصل إليه في المرحلة الثانية ويتطلب من المشاركين تقديم أفكارهم بحرية على أن يقوم كاتب الملاحظات بتدوينها بسرعة مع ترقيم الأفكار حسب تسلسل ورودها. ويمكن لفريق التدقيق بعد ذلك أن يدعوا المشاركين إلى التأمل بالأفكار المعروضة وتوليد المزيد منها.

٥_ تحديد أغرب فكرة: عندما يوشك معين الأفكار أن ينضب لدى المشاركين يمكن لرئيس الجلسة أن يدعو المشاركين إلى اختيار أغرب الأفكار المطروحة واكسرها بعداً عن الأفكار الواردة وعن الموضوع ويطلب منهم أن يفكروا كيف يمكن تحويل هذه الأفكار إلى فكرة عملية مفيدة وعند انتهاء الجلسة يشكر قائد المشغل المشاركين على مساهماتهم المفيدة.

٦- جلسة التقييم: الهدف من هذه الجلسة هو تقييم الأفكار وتحديد ما يمكن أخذه منها، وفي بعض الأحيان تكون الأفكار الجيدة بارزة وواضحة للغاية ولكن في الغالب تكون الأفكار الجيدة دفيئة يصعب تحديدها ونخشى عادة أن تهمل وسط العشرات من الأفكار الأقل أهمية وعملية التقييم تحتاج نوعاً من التفكير الانكماشى الذي يبدأ بعشرات الأفكار ويلخصها حتى تصل إلى القلة الجيدة.

أما فيما يتعلق بجلسات العصف الذهني في التدقيق فإنها تمر بعدد من المراحل يمكن أن تتضمن ما يلي: (رشيد والسقا، ٢٠١٥: ٩).

١. تحديد ومناقشة الموضوع: قد يكون بعض المشاركين من المدققين على علم تام بتفاصيل الموضوع في حين يكون البعض الآخر فكرة بسيطة عنها وفي هذه الحالة المطلوب من المدقق الأقدم هو مجرد إعطاء المدققين المشاركين الحد الأدنى من المعلومات عن الموضوع؛ لأن إعطاء المزيد من التفاصيل قد يحد بصورة كبيرة من لوحة تفكيرهم ويحصره في مجالات ضيقة محددة.

٢. إعادة صياغة الموضوع: يطلب من المدققين المشاركين في هذه المرحلة الخروج من نطاق الموضوع على النحو الذي عرف به وأن يحددوا أبعاده وجوانبه المختلفة من جديد فقد تكون للموضوع جوانب أخرى. وليس المطلوب اقتراح حلول في هذه المرحلة وإنما إعادة صياغة الموضوع قيد التدقيق وذلك عن طريق طرح الأسئلة المتعلقة بالموضوع ويجب كتابة هذه الأسئلة في مكان واضح للجميع.

٣. تهيئة جو الإبداع والعصف الذهني: يحتاج المدققون في جلسة العصف الذهني إلى تهيئتهم للجو الإبداعي وتستغرق عملية التهيئة لفترة زمنية قصيرة يتدرب المشاركون على الإجابة عن سؤال أو أكثر يليه رئيس الجلسة.

٤. العصف الذهني: يقوم رئيس الجلسة (رئيس فريق التدقيق) بكتابة السؤال أو الأسئلة التي وقع عليها الاختيار عن طريق إعادة صياغة الموضوع الذي تم التوصل إليه في المرحلة الثانية ويطلب من المدققين تقديم أفكارهم بحرية على أن يتم تدوينها بسرعة مع ترقيم الأفكار حسب تسلسل ورودها ويمكن رئيس فريق التدقيق بعد ذلك أن يدعو المشاركين إلى التأمل بالأفكار وتوليد المزيد منها.

٥. تحديد أغرب فكرة: عندما يوشك معين الأفكار أن ينضب لدى المشاركين من فريق التدقيق يمكن رئيس فريق التدقيق أن يدعو المشاركين إلى اختيار أغرب الأفكار المطروحة وأكثرها بعداً عن الأفكار الواردة ويطلب منهم أن يفكروا كيف يمكن تحويل هذه الأفكار إلى فكرة عملية مفيدة.

٦. جلسة التقييم: الهدف من هذه الجلسة هو تقييم الأفكار وتحديد ما يمكن أخذه منها، وفي بعض الأحيان تكون الأفكار الجيدة بارزة وواضحة للغاية ولكن في الغالب تكون الأفكار الجيدة دفيئة يصعب تحديدها ونخشى عادة أن تهمل وسط العشرات من الأفكار الأقل أهمية وعملية التقييم تحتاج نوعاً من التفكير الانكماشى الذي يبدأ بعشرات الأفكار ويلخصها حتى تصل إلى القلة الجيدة.

في ضوء مما سبق يرى الباحثان ان مراحل العصف الذهني في التدقيق يمكن تحديدها بالآتي:

١. تحديد ومناقشة المشكلة: يقوم رئيس فريق التدقيق بإعطاء المدققين الحد الأدنى من المعلومات عن الموضوع قيد التدقيق؛ لأن إعطاء المزيد من التفاصيل قد يحد بصورة كبيرة من لوحة تفكيرهم ويحصره في مجالات ضيقة محددة.

٢. إعادة صياغة المشكلة الخاصة بالتدقيق وتحديد أبعاده وجوانبه المختلفة وذلك عن طريق طرح الأسئلة المتعلقة بالموضوع قيد التدقيق وكتابتها بوضوح.

٣. تهيئة جو الإبداع والعصف الذهني: يحتاج المدققون في جلسة العصف الذهني إلى تهيئتهم للجو الإبداعي يتدرب المدققون على الإجابة عن سؤال أو أكثر من رئيس فريق التدقيق.

٤. العصف الذهني: الإجابة عن الأسئلة التي تمت صياغتها في إعادة صياغة المشكلة في التدقيق بحرية وكتابتها وترقيمها، ويمكن لرئيس الفريق التدقيق بعد ذلك أن يدعو المدققين إلى التأمل بالأفكار وتوليد المزيد منها وبالتالي البناء على الأفكار المتولدة.

٥. تحديد أغرب فكرة: عندما ينضب لدى فريق التدقيق الأفكار يمكن لرئيس الفريق أن يدعو المشاركين من المدققين إلى اختيار أغرب الأفكار المطروحة وأكثرها بعداً عن الأفكار الواردة ويطلب منهم أن يفكروا بكيفية تحويلها لفكرة عملية مفيدة.

٦. جلسة التقييم: الهدف من هذه الجلسة هو تقييم الأفكار وتحديد ما يمكن أخذه منها بتصنيف الأفكار ثم فحصها وتحديد الفكرة المبدعة القابلة للتنفيذ.

المبحث الثاني: الإطار النظري للحكم المهني في التدقيق

تستمد مهنة المحاسبة والتدقيق أهميتها من الدور الذي تُمثله في توفير المعلومات لمستخدمي القوائم المالية التي تمكنهم من اتخاذ القرارات المالية والاقتصادية الرشيدة، ومع تزايد الضغوط على المهنة في الوقت الحاضر لرفع مستوى الأداء المهني للمدقق من أجل تحسين جودة عملية التدقيق ككل، أصبح هناك حاجة ملحة لترشيد الحكم المهني للمدقق.

تعتمد عملية التدقيق بصفة أساسية على إصدار الأحكام المهنية عند تكوين الرأي المهني المحايد حول مدى صدق وعدالة عرض القوائم المالية للشركة محل التدقيق إذ يعد الحكم المهني

أحد الركائز الرئيسة التي يستند إليها المدقق في اتخاذ قراراته عند تخطيط وأداء عملية التدقيق والتقرير عنها وذلك باعتبار عملية الحكم المهني تمثل القاعدة التي يمكن الاعتماد عليها، الأمر الذي يدعو إلى ضرورة أن يعمل المدقق على الوصول إلى أعلى مستوى لجودة الحكم المهني إذ يمكن أن يؤدي صدور الأحكام المهنية غير الرشيدة من قبل المدقق إلى زيادة حالات التقاضي ضد المدققين ومن ثم زيادة حدة الانتقادات الموجهة لمهنة المحاسبة والتدقيق (مصطفى: ٢٠١١: ٥٦٣).

وقد كادت العديد من الجامعات العلمية والمنظمات المهنية على ضرورة ترشيد الأحكام المهنية للمدقق الخارجي وخاصة ترشيد تلك الأحكام المهنية عن قدرة الشركة على الاستمرار.

أولاً- مفهوم الحكم المهني:

إن الحكم المهني حتى وقت قريب مصطلح غير واضح يكتنفه الغموض وغير مفهوم رغم أنه أحد المقومات الأساسية في أي عمل مهني وله دور لا يمكن التقليل من شأنه أو الاستغناء عنه في كثير من مجالات التدقيق فهناك من المدققين من يرى إن الحكم المهني مرتبط بالأهمية النسبية للعنصر وبناءً عليه يتحدد الحكم المهني للمدقق، وهناك فريق ثان يرى إن الحكم المهني له أهمية خاصة في التدقيق نظراً لعدم وجود قواعد دقيقة تحكم عملية اتخاذ القرار. وبما أن الحكم المهني في مجال التدقيق هو جوهر مهنة التدقيق إذ يتطلب مراحل عملية التدقيق المختلفة ضرورة إصدار أحكام مهنية قابلة للتبرير من قبل المدقق. وإذا تميز الحكم المهني للمدقق في كافة مراحل عملية التدقيق بالدقة والصحة، فسوف ينجح في أداء عمله المهني وفقاً لمعايير التدقيق المتعارف عليها ويكون دليلاً كافياً على كفاية العناية المهنية المبذولة في جانبه وإذا ما تم اعتبارها معياراً يستند إليه عند تقييم جودة الأداء فإنه جودة الحكم المهني هي المفهوم الأساسي لكفاية المهنية (حسن: ٢٠٠٥: ٢٩١-٣٠٣).

ورغم أن هناك اتفاقاً بين المنظمات المهنية وكتاب المحاسبة والتدقيق على أهمية الدور الذي يلعبه الحكم المهني في الكثير من مهام التدقيق إلا أن هناك اختلافاً في وجهات نظرهم حول تحديد مفهوم دقيق ومحدد للحكم المهني، إلا أن هناك بعض التعاريف الأكثر وضوحاً وتعبيراً عن المفهوم من مثل:

١. الحكم المهني هو اجتهاد من جانب المدقق بناء على خبرته ومعرفته في حالة وجود غموض بهدف اتخاذ القرار والتي تساعد على تكوين رأي فني محايد عن مدى عدالة وسلامة القوائم المالية للشركة محل التدقيق (الصباغ: ١٩٨٨: ٢٥).
٢. فكرة أو رأي أو تقدير عن موضوع أو حدث أو حالة، ويأخذ اتجاه الأحكام شكل تقييم حالة جارية أو تنبؤات مستقبلية (bonner: 1999: 385-398).

٣. هو إدراك من جانب المدقق يركز على القياس والاجتهاد والقياس على السوابق والتأهيل العلمي والخبرة العملية المتميزة تستخدم في المشاكل والمهام أو الموضوعات المتعلقة بالتقدير أو الحكم التي تواجه المدقق لمساعدته في اتخاذ القرارات المناسبة (مرتجى: ٢٠١٣: ٤٩).

٤. تطبيق المعرفة والخبرة ذات العلاقة وذلك من خلال القواعد الواردة في معايير التدقيق والمحاسبة وقواعد السلوك المهني وذلك بهدف التوصل إلى القرارات المنشودة في حالة الاختيار بين القواعد البديلة لسير العمل (Morril:2005:285-299).

ومن خلال التعاريف السابقة يمكن تعريف الحكم المهني في التدقيق بالآتي:

العمليات الذهنية والفكرية التي يقوم بها المدقق المؤهل واجتهاده أثناء مزاولته مهنته بالاستناد على معرفته العملية وخبرته العملية لتشغيل المعلومات السابقة والتي يحتفظ بها في ذاكرته من أجل اتخاذ قرار من خلال المبادئ المحاسبية المقبولة ومعايير التدقيق وقواعد السلوك المهني عندما يكتشف بان هناك حالة من الغموض لمشكلة متعلقة في عمله أثناء إبداء رأي محايد عن مدى عدالة وصحة القوائم المالية للشركة محل التدقيق باعتبار أن الحكم المهني هو حكم شخصي في مجال معين أثناء أداء نشاطه المعتمد على الخبرة والمعرفة.

تأسيساً لما سبق يرى الباحثان إن التقدير الشخصي عند المدقق الخارجي يتضمن:

١. الاجتهاد من جانب المدقق اعتماد على معرفته وخبرته، وفي حالة غياب النصوص المهنية بهدف اتخاذ القرارات التي تساعد في تكوين رأي فني محايد.

٢. عملية اتخاذ قرار بواسطة مدقق مؤهل لذلك، خلال مزاولته لعمله المهني، وذلك بواسطة المبادئ المحاسبية ومعايير التدقيق المقبولة قبولاً عاماً وقواعد السلوك المهني.

٣. يقوم الحكم المهني للمدقق على أساس من المعرفة العلمية والخبرة العملية وهذا يتفق مع معيار التأهيل العلمي والعملية للمدقق.

٤. تنشأ الحاجة للحكم المهني للمدقق في حالة عدم وجود قاعدة أو توصية معينة تلزم موقف التدقيق.

٥. يهدف إلى مساعدة المدقق الخارجي في اتخاذ قرارات أكثر ملائمة لموقف التدقيق والتي تسهم في تكوين الرأي الفني.

وترشيد الحكم المهني يعني تحسين الحكم المهني وتهذيبه حتى تصبح القرارات التي يتخذها المدقق على درجة عالية من الموضوعية، وتحقق أقصى المنافع الممكنة وبأقل التكاليف، وبلا شك إن للخبرة والاستشارة دوراً هاماً وفعالاً في اتخاذ أي قرار سليم وهذا لا يتأتى إلا من خلال مجموعة من المعايير يجب أخذها في الاعتبار، حتى يكون هناك ترشيد للحكم المهني ومنها:

١. وجود تقارب واتساق في وجهات نظر المدققين اتجاه موضوع معين وعدم وجود اختلاف جوهري في الأحكام الشخصية بين المدققين حول موضوع معين والذين يستخدمون نفس البيانات والمعلومات.

٢. عدم وجود مخالفة للمعايير والقواعد والتوصيات المتفق عليها مهنياً.
٣. يجب أن يكون هناك تناسب بين الحكم المهني والتأهيل العلمي والعملي للمدقق، إذ إنَّ الحكم المهني يتوقف بدرجة كبيرة على الخبرة المهنية.

ثانياً_خصائص الحكم المهني:

بما أن الحكم المهني هو اجتهاد من جانب المدقق بناءً على خبرته ومعرفته في حالة وجود غموض بهدف اتخاذ القرار والتي تساعد على تكوين رأي فني محايد عن مدى عدالة وسلامة القوائم المالية للشركة محل التدقيق، ويلاحظ أن عملية الحكم المهني للمدقق تعد عملية إدراكية ذهنية ويجب أن تتميز بعدة خصائص تتمثل في الآتي (موسى: ٢٠١٣: ٣٢٣) (مصطفى: ٢٠١١: ٥٧٠):

1. اجتهاد المدقق وبذل ما في وسعه عند إصدار الحكم المهني.
 2. يقوم الحكم المهني للمدقق على أساس من المعرفة العلمية والخبرة العملية وهذا يتفق مع معيار التأهيل العلمي والعملي للمدقق.
 3. تنشأ الحاجة للحكم المهني للمدقق في حالة عدم وجود فائدة أو توصية معينة تلائم موقف المدقق.
 4. يهدف الحكم المهني إلى مساعدة المدقق في اتخاذ قرارات أكثر ملائمة لموقف التدقيق والتي تسهم في تكوين الرأي الفني.
 ٥. إن عملية الحكم المهني ليست عملية منفردة، لكنها بالنسبة للمدقق عملية مستمرة.
- وإذا كان للحكم المهني خصائصه المذكورة أعلاه ومميزاته الواضحة من حيث المرونة وإتاحة الفرصة لإبراز الكفايات وتحمل مسؤولية العمل الكاملة ظهرت هناك حاجة لترشيد الحكم المهني في التدقيق نظراً للتباين الكبير في أحكام المدققين المهنية عند القيام بالعمل المهني وصعوبة إجراء المقارنات بين أداء المدققين المختلفين وترتب على ذلك ظهور مشاكل كبيرة ومنها فقدان الثقة في المهنة ككل من قبل مستخدمي القوائم المالية وانعكس هذا على كفاءة عملية التدقيق وصعوبة تحديد مسؤولية المدقق إذا ما تعرض للمساءلة المهنية اتجاه أصحاب الشركات أو اتجاه الطرف المعني الذي قد يتضرر نتيجة اعتماده على تقرير المدقق (موسى: ٢٠١٣: ٣٠٩).
- برزت الحاجة إلى ضرورة وضع إطار معرفي متكامل لنظرية الحكم المهني في التدقيق لترشيد ذلك الحكم، ولتحقيق الرقابة على الأحكام المهنية للمدققين، وتزويد المدققين الخارجيين بمجموعة من المفاهيم والفروض والمبادئ والأساليب العلمية تكون أساساً لوضع الحلول الملائمة للمشاكل النابعة عن الممارسة العملية للمهنة وزيادة كفاءة وفاعلية عملية التدقيق.

ويوجد العديد من المتغيرات التي تؤثر على الحكم المهني في التدقيق ويمكن اعتبارها مصادر أساسية لاختلاف الأحكام المهنية للمدقق، ومن أهم هذه المتغيرات اختلاف برامج التعليم والتدريب، وعمومية معايير التدقيق، واعتماد المعلومات المحاسبية على التقدير الشخصي، وتعدد الممارسات

المحاسبية المقبولة، وقد بذل العديد من المحاولات لترشيد الحكم المهني في التدقيق. حتى تصبح القرارات التي يتخذها المدققون على درجة اكبر من الموضوعية والمعقولة وبالتالي زيادة كفاءة عملية التدقيق، وزيادة درجة الوثوق في تقرير المدقق من قبل مستخدمي المعلومات.

ويلجأ المدقق إلى ممارسة حكمه المهني في مختلف مراحل عملية التدقيق إذ يعتمد المدقق على حكمه الشخصي في مراحل التخطيط وتنفيذ عملية التدقيق وتنفيذ عملية التدقيق والتقرير عن نتائج عملية التدقيق، ويتميز التقدير الشخصي بالمرونة وإتاحة الفرصة لإبراز الكفاءات وتحمل مسؤولية العمل كاملة إلا أن هناك بعض الصعوبات التي تنشأ عن هذا التقدير تتلخص فيما يلي (شاهين: ١٩٨٧: ١٩٣):

١. صعوبة مقارنة الأداء وبالتالي وجود أكثر من احتمال بديل للتصرف في الحالات المتماثلة تبعاً لاختلاف التقدير الشخصي.

٢. احتمال تحميل المدقق بمسؤوليات إضافية.

٣. صعوبة الحكم أحياناً على كفاءة الأداء مهنيًا وقضائياً.

٤. صعوبة تدريب الأعضاء الجدد للمهنة إذ يتطلب التدريب وقتاً طويلاً ومراقبة للزملاء القدامى قبل اكتساب الخبرة اللازمة للتقدير الشخصي المستقل.

ونظراً للدور الجوهرى الذي يلعبه الحكم الشخصي في معظم مهام التدقيق فمن الضروري إجراء المزيد من الدراسات لترشيد هذا الحكم، وتحسين اتخاذ القرارات من قبل المدققين (مهنا: ١٩٩٢: ٢٦٧).

ثالثاً_ مداخل ترشيد الحكم المهني للمدقق:

تعد المشكلة الأساسية التي ترتبط بعمل المدقق هو اعتماده على حكمه المهني في معظم أعمال وإجراءات التدقيق، والحكم المهني يمارسه المدقق في جميع مراحل عملية التدقيق ابتداء من التخطيط لها ومروراً بتنفيذها وعند الانتهاء من عملية التدقيق وإعداد وإصدار التقرير ويتم ذلك من خلال الالتزام بمبادئ المحاسبة ومعايير الأداء المهني للتدقيق وقواعد السلوك المهني. ومن هنا ظهرت الحاجة إلى ترشيد الحكم المهني للمدقق.

وقد تركزت المحاولات السابقة لترشيد الحكم المهني في التدقيق من قبل الهيئات المهنية والباحثين في مداخل عديدة ومن خلال الدراسات التي أجريت في هذا النطاق يمكن القول بأن هناك عدداً من المداخل لترشيد الحكم المهني للمدقق وأهم هذه المداخل هي:

١. المدخل الكمي:

مدخل استخدام أساليب التحليل الكمي لترشيد الحكم المهني للمدقق وتنقسم إلى أساليب رياضية وأساليب إحصائية.

يعتمد هذا المدخل على استخدام الأساليب الكمية في التدقيق لتحقيق مستوى أعلى من الكفاءة في انجاز أهداف التدقيق وبالتالي ترشيد الحكم المهني للمدقق وتحقيق درجة أكبر من الموضوعية نظراً لأن المدخل الكمي يتم فيه الاعتماد على المنهج العلمي في حل المشكلات وإتباع خطوات منظمة في تحليلها، ويقوم المدخل الكمي على استخدام النماذج الرياضية، وعلى استخدام العمليات مثل البرمجة الخطية وأسلوب وتحليل المدخلات والمخرجات، فضلاً عن النماذج الإحصائية نظرية الاحتمالات وأسلوب العينات الإحصائية.

٢. مدخل نظم الخبرة:

إن النظم الخبيرة هي إحدى برمجيات الذكاء الاصطناعي وهي تعتمد بدرجة أساسية على مكونين رئيسيين يتعلقان بكل من: قاعدة المعرفة ومجموعة البرمجيات الفرعية التي يمكن من خلالها تكوين منطقية التفكير واتخاذ القرار الأمثل في مسألة أو مشكلة معينة ووفق ما تم تغذيتها به من مدخلات وما يتطلب منها من مخرجات مستهدفة.

يهدف استخدام نظام الخبرة إلى مساعدة المدققين على اتخاذ قرارات وتكوين أحكام مهنية من خلال نظام للمعرفة باستخدام برامج حاسوبية تحتوي على المعرفة والخبرة المكتسبة من خبير أو أكثر في التدقيق، يتم تصميمها بحيث تحاكي طرق التفكير وقواعد اتخاذ القرار عند المدقق الخارجي الخبير في مجال معين كي يستطيع حل مشكلات جديدة وغير متكررة الحدوث (السقا ورشيد: ٢٠١٢: ١١٢).

إن استخدام النظم الخبيرة في مراقبة الحسابات يمكن أن يساعد في حل معظم مشاكل التدقيق وخاصة الغير المهيكلية التي لا يوجد لها مسار واضح أو طريقة حاسمة لاتخاذ القرار بشأنها نظراً لحالتها وهيكلتها يكون غامضاً أو معقداً التي قد تواجه عملية التدقيق، وبالتالي فإن النظم الخبيرة تساهم في تحقيق عمليات التدقيق بكفاءة وفاعلية.

٣. مدخل نظم دعم القرارات

نظام مساندة القرارات هو أحد أنواع نظم المعلومات المبنية على الحاسوب إذ تقوم هذه النظم بتيسير التفاعل بين العنصر البشري وتقنية المعلومات لإنتاج المعلومات المناسبة لاحتياجات المستخدمين في نظام مساندة القرارات يكون الهدف من تفاعل العنصر البشري مع تقنية المعلومات هو توفير الدعم اللازم لترشيد عملية اتخاذ القرارات.

بأنه نظام معلومات يعتمد على تقنية الحاسبات، والأساليب الكمية التقليدية والذكاء لمساندة متخذ القرار في التعامل مع المشاكل شبه الهيكلية، والغير هيكلية، للوصول إلى قرار واحد أو مجموعة من البدائل (سلطان، ٢٠٠٧، ٣٤٠٠).

يتم تصميم هذه النظم لتدعيم قرار المدقق في الأعمال التي تحتاج للحكم المهني كما في التخطيط لعملية التدقيق وتوزيع المهام على أعضاء فريق التدقيق وتقييم خطر الرقابة الداخلية... الخ، ويستطيع المدقق تعديل هذه النظم بما يتوافق مع التغييرات المستمرة في بيئة تقنية المعلومات.

٤. مدخل التشريعات والقوانين والأحكام القضائية

يقصد بالأحكام القضائية هنا الأحكام التي صدرت للفصل بين أحد المدققين وبين الغير في مدى تقصير المدقق في عمله، ويمكن الاستفادة من هذه الأحكام عن طريق استخلاص قواعد من هذه الأحكام يلتزم بها المدقق عند اتخاذ حكمه الشخصي المهني بالنسبة للحالات المشابهة التي صدرت لها هذه الأحكام. فهناك العديد من القضايا التي ساهمت في ترشيد الحكم الشخصي للمدقق لإصدار معايير جديدة لم تكن موجودة وأمكن من خلالها زيادة كفاءة وفعالية التدقيق.

وبالتالي فإن الأحكام القضائية تعمل على زيادة جودة الحكم المهني للمدقق من خلال الفصل في قضايا جديدة مما يعمل على إمكانية تطبيقها في المواقف المتشابهة، وتُمثل القوانين والتشريعات دوراً كبيراً في ترشيد الحكم المهني للمدقق، إذ يتعرض المدقق للمساءلة القانونية في حالة تقصيره أو إخلاله بالقوانين (مرتجى: ٢٠١٣: ٦٦).

يرى الباحثان انه يمكن إضافة مدخل جديد من أجل تحقيق وجود قدر كاف من الاتفاق بين أحكام المدققين المهنية وهو مدخل استخدام العصف الذهني في ترشيد الحكم المهني من خلال جلب الأفكار التي تساعد في حل مشكلة ما أو تقدم للمدقق خيارات متعددة. ويمكن اعتبار مدخل العصف الذهني وسيلة للحصول على أكبر عدد من الأفكار من مجموعة من الأشخاص خلال فترة زمنية وجيزة. وتعد إستراتيجية العصف الذهني من أكثر الأساليب شيوعاً من حيث الاستخدام بغرض بترشيد الحكم المهني لحل المشكلات بطريقة إبداعية.

رابعاً_ أهمية ترشيد الحكم المهني في التدقيق :

يعد الحكم المهني عنصراً ضرورياً في العلوم الطبيعية والاجتماعية على حد سواء ويؤكد المدققون على الأحكام المهنية كوسيلة لإخبار مستخدمي المعلومات بوجهة نظرهم في مدى عدالة وصدق القوائم المالية.

والحكم المهني هو الذي يميز مهنة التدقيق عن المهن الأخرى التي تعتمد على مهارات حركية معينة، وقد مثّل الحكم المهني دوراً أساسياً في مختلف مراحل التدقيق سواء في مراحل التخطيط أو جمع وتقييم أدلة الواثبات أو إبداء الرأي في مدى عدالة القوائم المالية (العايدي: ١٩٨٨: ٢٣٩).

ويرى الكثيرون إن التدقيق مهنة شخصية بقولهم (غازي: ١٩٨٨: ١٧٠):

" لعلنا لا نتجاوز الحقيقة إذا ما قلنا بان التدقيق مهنة شخصية تركز أساساً على المقومات الشخصية للممارس سواء أكانت مقومات مكتسبة أم فطرية. والتدقيق كمهنة تعتمد أساساً عند القيام

بمهامها وأنشطتها على الممارسين الممتهين، ومن ناحية أخرى تمثل المعلومات والمعارف والعلوم الأساس الذي يستند إليه عند القيام بعمليات التدقيق".

وتظهر أهمية ترشيد الحكم المهني للمدقق نتيجة الحاجة إلى وجود قواعد تعمل على ترشيده، إذ إنه من الضروري لتحقيق الكفاءة والفعالية عند تطبيق معايير المحاسبة والتدقيق بصورة سليمة أن يكون ممارس المهنة على دراية بالإبعاد المختلفة للحكم المهني (Gibbins, 1983).

وعليه فإن الحكم المهني هام سواء بالنسبة للمدقق عند إبداء رأيه أو بالنسبة لعملية التدقيق وكذلك للأطراف المستفيدة وتبرز أهمية الترشيح نظراً لتعدد المشاكل الناتجة عن ممارسة المدقق لحكم المهني والتي من أهمها (مهنا: ١٩٩٢: ٢٧٣):

١. تعدد المواقف التي تتطلب من المدقق إبداء رأيه المهني، إذ يتدخل الحكم المهني للمدقق في معظم أعمال التدقيق منذ بداية عملية التدقيق وحتى الانتهاء منها.
٢. عدم إمكانية الرقابة الفعالة على أداء المدقق وذلك لصعوبة تقييم عمل المدقق والحكم على كفاءته في الأمور التي تتطلب أحكاماً شخصية وبالتالي صعوبة الحكم على كفاءة وفاعلية عملية التدقيق.
٣. صعوبة مساءلة المدقق مهنيًا وقضائياً في الأمور التي تتطلب من المدقق إحكاماً مهنية فقد يصدر المدقق حكماً خاطئاً نتيجة سوء تقديره أو إهماله.
٤. الآثار الناتجة عن الحكم المهني غير الفعال، نتيجة صعوبة تحديد سبب الخطأ في الحكم المهني وانعكاس ذلك على الأطراف المستفيدة.
٥. يؤدي إصدار أحكام مهنية خاطئة إلى تحميل الأطراف التي تعتمد على تقدير المدقق بتكليف نتيجة اعتمادهم على بيانات خاطئة.

المبحث الثالث: دور المدقق الخارجي في تقييم قدرة الشركة على الاستمرارية

يعد التزام المدقق الخارجي بقواعد السلوك المهني اعترافاً منه بمسؤولية مهنة المحاسبة والتدقيق تجاه أصحاب المصلحة مثل الزبائن والمجتمع وزملاء المهنة. ومما لا شك فيه إن أي خلل من المدقق الخارجي تجاه واجباته المهنية والأخلاقية يترتب عليه عدة أنواع من المسؤولية، تتمثل المسؤولية الأساسية للمدقق الخارجي في أن يبين للأطراف المستفيدة من تقريره ما إذا كانت القوائم المالية قد عرضت بشكل موضوعي وطبقاً للمبادئ المحاسبية المعتمدة، وللوفاء بهذه المسؤولية فإنه يتوجب عليه أن يبذل العناية المهنية الكافية والمعقولة والمتمثلة في الالتزام بمقتضيات القواعد التي تحكم ممارسة المهنة، ويلعب المدقق الكفوء دوراً فعالاً في التنبؤ والتأكد من سلامة الوضع المالي للشركة ليتمكن من إبداء رأي فني محايد عن مدى عدالة تعبير القوائم المالية، إذ إن المستفيدين من هذه القوائم ينظرون لدور المدقق كونه مقوماً لوضعية الوحدة المالية ككل وسلامته.

إن تقرير المدقق الخارجي يضيف الثقة والاعتماد على القوائم المالية إذ إنه قد صدر عن طرف مستقل ومؤهل علمياً وعملياً، ولكن في الوقت ذاته فإن المدقق الخارجي يتحمل المسؤولية مستقبلاً إن ثبت إهماله أو تقصيره في أداء واجباته المهنية، وهذا يبين مدى ضخامة المسؤولية الملقاة على عاتق المدقق الخارجي وتقريره (علي، ٢٠١٢: ٣١).

إن مسؤولية المدقق الخارجي لا تقتصر على تدقيق القوائم المالية واكتشاف جوانب الخلل أو التلاعب فيها، بل تمتد لتشمل تقييماً شاملاً للوضع المالي للشركة، وتقييماً لقدرة الشركة على الاستمرار، ويمثل رأي المدقق وتقريره أداة رئيسة في مجال اتخاذ القرارات وبناء الخطط المستقبلية سواء في عملية معالجة جوانب الخلل في الوحدة الاقتصادية أو تعزيز نقاط القوة فيها. (اتحاد الدولي للمحاسبين ٢٠١٠).

أولاً- مفهوم فرض الاستمرارية:

من الفروض الأساسية المتعلقة بالوحدة المحاسبية فرض استمرار الشركة وطبقاً لهذا الفرض تعد الشركة وحدة محاسبية مستمرة، بمعنى أن الوحدة المحاسبية في مجموعها مستمرة في نشاطها الطبيعي وأنه ليس هناك نية في الوقت الحاضر أو اتجاه لتصفيتها أو تقليص نشاطها بشكل ملحوظ، ويترتب على ذلك أنه طالما ليس هناك دليل على عكس ذلك فإن القوائم المالية يتم إعدادها بافتراض إن الشركة سوف تستمر في المستقبل في أداء عملها المعتاد.

ويتفق فرض الاستمرار مع التوقع الطبيعي من الوحدة المحاسبية باعتبار أن احتمال التصفية أو التوقف عن النشاط يعد حالة استثنائية، كذلك يتفق هذا الفرض مع الاعتبارات القانونية التي تعمل في ظلها الشركات الكبيرة، وقد أيد ظهور الشركات المساهمة هذا الافتراض المنطقي نظراً لما تتصف به هذه الشركات من استمرار ونمو مستمر في حجم أعمالها ومن ناحية أخرى نجد أن بناء النظرية المحاسبية يتطلب افتراضاً أما حالة الاستمرار أو التصفية ولا يمكن افتراض كلتا الحالتين وإلا جاءت المبادئ المحاسبية متعارضة، من الطبيعي أن الأساس المنطقي لبناء أنموذج محاسبي للشركة يجب أن يؤسس على افتراض الاستمرار في المستقبل وطالما أنه ليس هناك ما يشير بشكل قاطع إلى عكس ذلك (الشيرازي: ١٩٩٠: ٢٦٢).

والسؤال الذي يثار دائماً هو إلى متى يتم افتراض الاستمرار، هل الاستمرار إلى مالا نهاية؟ من الواضح إنه ليس هناك شركات مستمرة إلى مالا نهاية وأن كثيراً من الشركات تختفي ويأتي محلها شركات أخرى، وهنا يلاحظ أن فرض الاستمرار ليس فرضاً يتعلق بمستقبل الشركة على استمرار في نشاطها وإنما متعلق بالحاضر والتفسير المنطقي له هو أنه في أي نقطة معينة من الزمن من المتوقع أن تستمر الشركة في أعمالها بصورة تسمح لها بالوفاء بالتزامات القائمة والاستفادة من أصولها الحاضرة.

بمقتضى فرض الاستمرارية يرى المحاسبون بأن الوحدة المحاسبية ومنذ تأريخ نشوئها وحدة متصلة، ومستمرة النشاط، دون النظر للعمر الطبيعي للمالكين. أي أن الفحوى العام لفرض الاستمرار هو الفصل بين عمر الوحدة المحاسبية وعمر المالكين باعتبارهما شخصيتين مستقلتين عن بعضهما لكل منها أهدافاً وخططاً مستقلة عن بعض يسعيان في عملهما على تحقيقها (الحيالي: ٢٠٠٧: 60).

ويعد فرض الاستمرارية من أهم الفروض المحاسبية التي تستخدم في أعداد القوائم المالية الختامية، إذ يفترض أن المشروع يتم إنشاؤه لكي يقوم بأعماله ويواصل ذلك في المستقبل المنظور وأنه باقٍ ومستمر لفترة زمنية معقولة غير محددة ويمكن القول بأنها غير نهائية وتكفي لاستخدام موارده الاقتصادية كما هو مخطط ومتوقع وأنه ليس في نية أصحاب المشروع تصفية أو تقليل حجم عملياته بشكل مادي واضح يؤثر على طبيعة أعمال الشركة (المؤمني وشوبات: ٢٠٠٨: ١٤٩).

ويشير معيار التدقيق الدولي الخاص بالاستمرارية إلى أن استمرارية الوحدة تعني توقع قدرتها على الاستمرارية في المستقبل القريب، وعموماً فإن المستقبل القريب يعني فترة لا تتجاوز عاماً مالياً واحداً بعد الفترة المنتهية، والتي يفترض فيها إعداد القوائم المالية في غياب المعلومات التي تشير إلى عكس ذلك، وبالتالي تسجيل الموجودات والمطلوبات على أساس قدرة الوحدة على تحصيل قيمة الموجودات وسداد المطلوبات التي عليها من النشاط العادي، وإذا كانت هذه الفرضية لا مبرر لها، فإن الوحدة ربما لا تستطيع تحصيل قيمة الأصول كما هي بالمبالغ المسجلة، وربما يوجد تغييرات في مبالغ و تواريخ استحقاق الالتزامات، وتبعاً لذلك فإن مبالغ وتبويب الأصول في القوائم المالية ربما تحتاج إلى تعديل (جمعة، ٢٠٠١، ٩).

وقد تعددت الآراء التي تناولت مفهوم فرض الاستمرارية بالدراسة والتحليل إذ يلاحظ عدم وجود اتفاق بين الكتاب والباحثين حول مفهوم واضح ومحدد لفرض الاستمرارية، ونتيجة لهذا الاهتمام فلقد تعددت وتنوعت تعاريف مفهوم الاستمرارية كنتيجة لطبيعية لاختلاف مذاهب الكتاب وتوجهاتهم الفكرية إلا أن هناك بعض التعاريف لعل أكثرها وضوحاً الآتي:

١. يعني إن الشركة سوف تستمر في عملياتها ولن تخرج من الصناعة أو يتم تصفيته وحتى يتم ذلك يجب أن تكون قادرة على زيادة مواردها بشكل كاف ولفترة زمنية غير محدودة تمكنها من تحقيق خططها والوفاء بالتزامها ونمو أنشطتها بدون خسائر وهو احد المفاهيم الأساسية التي يتم على أساسها أعداد القوائم المالية (سرحان، ٢٠٠٧: ٤٨).
٢. وهو فرض من الفروض المحاسبية التي تتطلب القيام بعملية القياس المحاسبي للأحداث والمعاملات الخاصة بالشركة على أساس إنها مستمرة في ممارسة أنشطتها في المستقبل المنظور (النقيب، ٢٠٠٤: ١٧٧).

٣. هو ذلك الفرض الذي يشير إلى أن الوحدة المحاسبية في مجموعها مستمرة في نشاطها الطبيعي وليس هناك نية في الوقت الحاضر أو اتجاه لتصفيتها أو تقليص نشاطها بشكل ملحوظ طالما ليس هناك دليل على العكس (الشيرازي، ١٩٩٠: ٢٦٢).

٤. الاستمرارية تعني الافتراض بعدم وجود توقع بتصفية الشركة في المستقبل المنظور، وأن الشركة سوف تستمر لفترة غير محددة من الزمن (المؤمن وشويات، ٢٠٠٨: ١٤٣).

٥. فرض الاستمرارية هو أحد الفروض المحاسبية المكونة للإطار النظري المحاسبي التي تحكم عمليات القياس والتسجيل والتلخيص لنتائج الأحداث الاقتصادية وأثر هذه الأحداث على اقتصادية الشركات المحاسبية إذا تفترض إن الشركة مستمرة في أعمالها وأنشطتها في المستقبل المنظور طالما ليس هناك أدلة تفيد العكس (الجناحي، ٢٠٠٧: ٢١-٢٢).

وعليه فإن الاستمرارية في علم التدقيق تعني أن يبدي المدقق رأيه عما إذا كانت الشركة قادرة على الاستمرار في نشاطها من عدمه، إذ إن المدققين لوقت قريب يعدون هذا الفرض غير مناسب وإن تأثيره غير مادي في عمليات التدقيق بسبب ظروف عدم التأكد التي تحيط بالتعامل مع هذا الغرض، أما الآن وفي ظل المشاكل الاقتصادية السائدة أصبح حكم المدقق على قدرة الشركة على الاستمرار في نشاطها من الأمور الرئيسية، وإن حكمه يتوقف على مقدرته في الحكم على درجة الأهمية النسبية لظروف عدم التأكد (المؤمن والشويات، ٢٠٠٧: ١٤٤).

واستناداً إلى كل ما سبق، يمكن إدراج مجموعة من الأفكار الأساسية حول فرض الاستمرارية على النحو الآتي:

١. يعد فرض الاستمرارية من أهم الفروض المحاسبية التي تستخدم في إعداد القوائم المالية الختامية، كون الشركة تبقى مستمرة في عملياتها لفترة من الزمن غير محددة لتحقيق خططها والوفاء بالتزاماتها ونمو أنشطتها بدون خسائر.

٢. إن الشركة قادرة ومن خلال النشاط الاعتيادي على استرداد قيمة موجوداتها وتأدية مطلوباتها الظاهرة في قائمة المركز المالي، وبما أن الأهداف والالتزامات متغيرة فإن الشركة مستمرة وموجودة إلى أجل غير معلوم.

٣. تزايدت أهمية فرض الاستمرارية في الوقت الراهن بسبب الانفتاح الاقتصادي والمنافسة الشديدة في الأسواق والعولمة، فضلاً عن الأزمات الاقتصادية التي أدت إلى إفلاس بعض الشركات. ولمواجهة هذه التحديات وجب على المنظمات المهنية العمل على إصدار معايير تدقيق تفرض على المدقق عند أداء عمله، والتحقق بشكل سليم من فرض الاستمرارية لحماية مستخدمي البيانات المالية ولمساعدتهم في اتخاذ قرارات سليمة. وبحال عدم الالتزام بهذه المعايير سوف يتعرض المدقق للمساءلة القانونية.

٤. في حالة غياب أو عدم وجود دليل على عدم قدرة الشركة للاستمرار في أعمالها الاعتيادية فانه يفترض إن الشركة مستمرة في عملياتها لأجل غير محدد وانه لن يتم تصفيتها في المستقبل القريب.

٥. المقصود بالاستمرار هي الشركة وليس الملاك لأن كثير من الشركات تقوم ببيع أسهمها العامة التي تملكها ولو كان الأمر يتعلق بالملكية لثم اعتبارها غير مستمرة، لان الملكية غير مستمرة لمالك محدد وإنما تتغير حسب عمليات بيع وشراء أسهم الشركة. ولكن هذه الحالة تتعارض مع المفهوم العام للاستمرارية ففي حالة تصفية الشركة فان العاملين يفقدون أعمالهم ووظائفهم وتفقد الشركة زبائنهم.

ثانياً_ مسؤولية المدقق عن تقييم قدرة الشركة على الاستمرار:

إن إعداد قوائم وبيانات مالية صحيحة هي من مسؤولية إدارة الشركة ومجلس إدارتها، لكن يعتقد المستفيدون من تقرير المدقق الخارجي بوجوب مسؤولية المدقق عن تقييم مدى سلامة فرض الاستمرارية والإفصاح في تقريره في حالة عدم التأكد بشأن مقدرة الشركة على الاستمرار في المستقبل المنظور، وذلك بسبب الضغوط التي تقع على المدقق من المستفيدين من تقاريره حتى يمكن تضيق فجوة التوقعات بين الممارسة الحالية للمهنة وما يتوقعه المستفيدون عموماً من مسؤولية أكبر للمدققين الخارجيين في هذا الشأن (Miller, M.C.1999:364).

وعليه يتحمل المدقق الخارجي مسؤولية أكبر عن تقييم مدى سلامة فرض الاستمرارية الذي أعدت على أساسه القوائم المالية وذلك على أساس مبادئ المحاسبة المتعارف عليها وخصوصاً فيما يتعلق بأهداف القوائم المالية كون تقرير المدقق الخارجي يضيف الثقة على هذه القوائم بعد إبداء رأيه عن مدى عدالة العرض، وان المستفيدين من المعلومات الواردة في القوائم المالية يعتمدون على تقريره المستقبلي في لفت انتباههم إلى أية ظروف قد تؤثر سلباً على عدالة العرض، فالقرارات الاستثمارية في الشركة سوف تأخذ منحى آخر إذا كانت الشركة تواجه حالة التصفية أو الإفلاس أو إعادة التنظيم، فإذا كانت القوائم المالية قد أعدت على فرض أن الشركة مستمرة وإذا أصبح هذا الفرض غير بديهي أو لا يمكن التسليم به فإنّ تقويم وتبويب الموجودات والمطلوبات في الميزانية يصبح بدون معنى وبالتالي لن تكون هناك أية فائدة للقوائم المالية (Altman , E & McGough,T.1974: 50-52).

إن مسؤولية المدقق عن تقييم الشركة على الاستمرار في أداء أعمالها الاعتيادية بنجاح مرتبطة بالأنواع السابقة من المسؤولية التي يتعرض لها وهي المسؤولية المدنية و الجنائية والتأديبية والمسؤولية عن اكتشاف الغش والتلاعب.

إن فشل الشركات أو ضعف قدرتها على الاستمرار له مؤشرات مختلفة منها ما يستطيع المدقق التوصل إليه خلال قيامه بالفحص العادي الذي يقوم به أهداف التدقيق المتعارف عليها،

ومنها ما يحتاج إلى إجراءات خاصة ومعقدة تتطلب من المدقق خبرة كافية وتحتاج إلى جهود وفحوصات خاصة وقد تتطلب تكاليف إضافية وحتى لو بذل المدقق كل العناية المهنية الكافية فإنه قد لا يتوصل إلى ذلك، لذلك فإن المدقق يكون مسؤولاً إذا قصر في تقييم قدرة الشركة على الاستمرار مع قدرته على ذلك وضمن الفحص العادي وعندها فإنه يتعرض للمسؤولية المهنية والجنائية والمدنية لأنه قد يكون ألحق الضرر بالعميل والمجتمع وخالف التعليمات المتعلقة بالمهنة. بموجب افتراض الشركة المستمرة، ينظر إلى الشركة على أنها مستمرة في الأعمال إلى المدى المنظور. ويتم إعداد البيانات المالية للأهداف العامة على أساس الشركة المستمرة، ما لم تنو الإدارة تصفية الشركة أو إيقاف العمليات أو لم يكن لديها بديل واقعي غير القيام بذلك. ويمكن أن يتم أو لا يتم إعداد البيانات المالية للأهداف الخاصة وفقاً لإطار إعداد التقارير المالية الذي يتعلق به أساس الشركة المستمرة. وعندما يكون من الملائم التي استخدمت افتراض الشركة المستمرة، يتم تسجيل الأصول والالتزامات على أساس أن الشركة ستكون قادرة على تحقيق أصولها والوفاء بالتزاماتها في سياق الأعمال الطبيعي.

وعليه فإن مسؤولية تقييم قدرة الشركة على الاستمرار كشركة مستمرة وفق المعيار الدولي للتدقيق (٥٧٠) بالآتي (IFAC:2010:545):

١. تحتوي بعض أطر إعداد التقارير المالية على متطلب صريح للإدارة لعمل محدد لقدرة الشركة على الاستمرار كشركة مستمرة، وعلى معايير تتعلق بالمسائل التي سيتم دراستها والإفصاحات التي سيتم عملها فيما يخص الشركة المستمرة. فعلى سبيل المثال، يقتضى معيار التدقيق الدولي من الإدارة عمل تقييم لقدرة الشركة على الاستمرار كشركة مستمرة. يمكن أيضاً تحديد المتطلبات التفصيلية المتعلقة بمسؤولية الإدارة عن تقييم قدرة الشركة على الاستمرار كشركة مستمرة وإفصاحات البيانات المالية ذات العلاقة في القانون أو النظام.

٢. قد لا يوجد في أطر إعداد التقارير المالية الأخرى متطلب صريح يقتضى من الإدارة عمل تقييم محدد لقدرة الشركة على الاستمرار كشركة مستمرة. لكن وبما أن افتراض الشركة المستمرة يعد مبدأً أساسياً في إعداد البيانات المالية كما هو وارد في الفقرة، فإن إعداد البيانات المالية يقتضى من الإدارة عمل تقييم لقدرة الشركة على الاستمرار كشركة مستمرة حتى لو لم يشمل إطار إعداد التقارير المالية على متطلب صريح للقيام بذلك.

٣. يشمل قيام الإدارة بعمل تقييم محدد لقدرة الشركة على الاستمرار كشركة مستمرة عمل تقديرات، في مرحلة معينة من الوقت، حول النتائج المستقبلية المشكوك فيها المتأصلة للأحداث أو الظروف. وتُعدُّ العوامل التالية ذات علاقة بالتقدير:

- تزداد درجة الشك المرافقة لنتائج حدث أو ظرف بشكل جوهري كلما كان وقت حدوث الحدث أو الظرف أو الإنتاج أبعد في المستقبل ولهذا السبب تحدد معظم أطر إعداد التقارير المالية التي

تقتضي تقييم إدارة صريح للفترة التي يتعين على الإدارة فيها أخذ كافة المعلومات المتوفرة بالحسبان.

- حجم ومدى تعقيد الشركة وطبيعة وظروف أعمالها والدرجة التي يؤثر فيها تأثيرها بالعوامل الخارجية على التقدير المتعلق بنتاج الأحداث أو الظروف.
 - أي تقدير حول المستقبل يستند إلى المعلومات المتوفرة في وقت عمل التقدير، ويمكن أن تؤدي الأحداث اللاحقة إلى نتائج غير منسجمة مع التقديرات التي كانت معقولة في وقت عملها.
- مما سبق تتلخص مسؤوليات المدقق بالآتي:

١. الحصول على أدلة تدقيق كافية وملائمة حول مدى استخدام الإدارة لافتراض الشركة المستمرة في أعداد وعرض البيانات المالية واستنتاج ما إذا كان هناك شك جوهري حول قدرة الشركة على الاستمرار كشركة مستمرة. وتوجد هذه المسؤولية حتى لو لم يشمل إطار إعداد التقارير المالية على متطلب صريح لقيام الإدارة بعمل تقييم محدد لقدرة الشركة على الاستمرار كشركة مستمرة.
٢. وكما هو وارد في معيار التدقيق الدولي ٢٠٠، فإن الآثار المحتملة للضوابط المتصلة على قدرة المدقق على كشف البيانات الخاطئة الجوهرية تكون أكبر بالنسبة للأحداث أو الظروف المستقبلية التي يمكن أن تؤدي غالى توقف الشركة عن كونها شركة مستمرة. ولا يستطيع المدقق بأن يتنبأ بهذه الأحداث أو الظروف المستقبلية. وعليه لا يمكن اعتبار عدم وجود إشارة إلى شكوك الشركة مستمرة في تقرير المدقق على انه ضمانه حول قدرة الشركة على الاستمرار كشركة مستمرة.

ثالثاً: إجراءات تقييم المخاطر والنشاطات ذات العلاقة

الأحداث أو الظروف التي يمكنها أن تلقي بتكهّنات حول افتراض الشركة المستمر فيما يلي أمثلة علي أحداث أو ظرف يمكنها، منفردة أو مجتمعة، أن تلقي بتكهّنات على افتراض الشركة المستمرة. وهذه القائمة ليست شاملة ولا يشير وجود بند أو أكثر دائماً إلى وجود شكوك جوهريّة. مؤشرات مالية بحتة وتشمل (IFAC:2010:551-553):

- اقتراب موعد تسديد القروض ذات الفترات المحددة وعدم وجود توقع حقيقي لتجديدها.
 - ظهور النسب المالية الأساسية بشكل سلبي.
 - خسائر تشغيلية متكررة.
 - تأخر توزيعات الأرباح أو توقفها.
 - عدم المقدرة على تسديد استحقاقات الدائنين في مواعيدها والصعوبات في تطبيق شروط اتفاقيات القروض.
 - تغيير طريقة سداد الموردين من الدين إلى طريقة الدفع النقدي عند التسليم.
 - عدم القدرة على تمويل مشاريع تطوير منتجات ضرورية جديدة أو استثمارات ضرورية أخرى.
- المؤشرات التشغيلية (سرحان، ٢٠٠٧: ٦٢):

- استقالة بعض المديرين المهمين في الوحدة وعدم قدرتها على إيجاد من يسد مكانهم.
- فقدان سوق رئيسي أو امتياز أو ترخيص أو مورد رئيسي.
- وجود مشاكل وصعوبات في التعامل مع العمالة أو الأزمات في الحصول على مستلزمات تشغيل مهمة.

مؤشرات أخرى وتتمثل فيما يلي:

- عدم الالتزام بمتطلبات رأس المال أو المتطلبات القانونية الأخرى.
- دعاوي قضائية معلقة ضد الوحدة والتي في حالة نجاحها قد تنتج عنها أحكام تعويضات لا يمكن الوفاء بها.
- تغييرات في القوانين أو السياسات الحكومية الحاكمة لعمل الوحدة.

رابعاً: إجراءات التدقيق الإضافية عند تحديد الأحداث أو الظروف

يمكن أن تشمل إجراءات التدقيق ذات العلاقة ما يلي (IFAC:2010:556):

- تحليل ومناقشة التدفق والربح والتوقعات ذات العلاقة مع الإدارة.
- تحليل ومناقشة البيانات المالية المرحلية الأخيرة للشركة.
- قراءة بنود سندات الدين واتفاقيات القروض وتحديد ما إذا تم خرقها.
- قراءة محاضر اجتماعات المساهمين والمكلفين بالحكومة واللجان ذات العلاقة للرجوع إلى المصاعب المالية.
- الاستفسار عن الاستشارات القانونية للشركة فيما يخص التقاضي والمطالبات ومعقولية تقييم الإدارة لنواتجها وتقدير دلالاتها المالية.
- تقييم خطط الشركة للتعامل مع طلبات العملاء غير المعبئة.
- مصادقة وجود وبنود وكفاية تسهيلات الاقتراض.
- تحديد كفاية الدعم المقدم لأي عمليات تصرف بالأصول تم التخطيط لها.
- يمكن أن يشمل تقييم خطط الإدارة للأعمال المستقبلية استفسارات للإدارة حول خططها للأعمال المستقبلية، بما فيها على سبيل المثال خططها لتصفية الأصول أو اقتراض المال أو إعادة هيكلة الديون أو تقليل أو تأخير النفقات أو زيادة رأس المال.

إضافة إلى الإجراءات المطبقة في السابق، يمكن أن يقارن المدقق:

- المعلومات المالية المستقبلية للفترة السابقة الأخيرة مع النتائج التاريخية.
- المعلومات المالية المستقبلية للفترة الحالية مع النتائج المتحققة حتى تاريخه.

خامساً: محتوى تقرير المدقق الخارجي وفرض الاستمرارية:

بعد أن يستكمل المدقق الإجراءات والاختبارات التي يتأكد من خلالها من فرض الاستمرارية، يقوم بتكوين رأيه الفني بخصوص قدرة الشركة على الاستمرار من عدمه في ضوء

الأدلة والقرائن التي حصل عليها أثناء تنفيذ عملية التدقيق. بناء على ذلك سيتوقف نوع الإيضاح أو الإفصاح الذي سيتضمنه التقرير والذي سيختلف باختلاف موقف المدقق من فرض الاستمرارية (الذنبات، ٢٠٠٩، ٨٩).

ومن الجدير بالذكر إن تقرير المدقق يساعد في ترسيخ مصداقية القوائم المالية، ومع ذلك فإن تقرير المدقق لا يكفل مستقبل حياة الشركة. وقد تعلق الأمر بفرض الاستمرارية وعلاقته بالتقرير، فيمكن القول أن يكون حكم المدقق وفقاً لإحدى الحالات الآتية: (جمعة، ٢٠٠١: ١٧).

الحالة الأولى: فرض استمرارية الوحدة ملائم ولكن يوجد عدم تأكد مادي.

إذا تبين إن فرض الاستمرارية ملائم ولكن هناك عدم تأكد مادي فإن المدقق يعطي تقريراً غير متحفظ ولكنه معدل بإضافة فقرة توضيحية وذلك إذا تحققت الشروط التالية (الاتحاد الدولي للمحاسبين: ٢٠٠٨: ٥٣٥-٥٣٦):

- إن الإدارة قامت بالإفصاح بشكل واضح عن الأحداث أو الظروف المهمة التي تؤثر في مدى استمرارية وعن الخطط لمواجهة تلك الظروف.
- أن يبين بشكل واضح وضمن الإفصاح بوجود عدم تأكد مادي حول الاستمرارية بسبب تلك الأحداث أو الظروف المشار إليها، ونتيجة لذلك فإن الشركة قد لا تستطيع تحقيق قيم موجوداتها والوفاء بمطلوباتها من خلال نشاطها المعتاد. ومن المفترض أن يبين المدقق في الفقرة التوضيحية بعد الرأي بوجود حالة عدم تأكد مادي تتعلق بالأحداث والظروف التي تثير شكوكاً حول قدرة الشركة على الاستمرار ويشير المدقق أيضاً إلى ملاحظات الإدارة التي تبين تلك الأحداث أو الظروف.
- إذا لم يكن هناك إفصاح كاف في القوائم المالية فإن المدقق قد يعطي رأياً متحفظاً أو عكسياً حسب الدرجة المادية.

الحالة الثانية: استخدام افتراض الشركة المستمرة بشكل غير ملائم.

إذا تم إعداد البيانات المالية على أساس الشركة المستمرة ولكن، في تقدير المدقق، كان استخدام الإدارة لافتراض الشركة المستمرة في البيانات المالية غير ملائم، يقتضي من المدقق التعبير عن رأي مخالف بغض النظر عما إذا شملت البيانات المالية أم لم تشمل إفصاحاً عن مدى ملاءمة استخدام الإدارة لافتراض الشركة المستمرة، وإذا كان مطلوباً من إدارة الشركة أو اختارت الإدارة إعداد البيانات المالية عندما يكون استخدام افتراض الشركة المستمرة غير ملائم في مختلف الظروف، يتم إعداد البيانات المالية على أساس بديل مثلاً أساس التصفية (IFAC:2010:572).

الحالة الثالثة: عدم رغبة الإدارة في القيام بتقييمها أو توسيعه.

في ظروف محددة، يمكن أن يعتقد المدقق بأنه من الضروري أن يطلب من الإدارة عمل تقييمها أو توسيعه. وإذا لم تكن الإدارة راغبة في القيام بذلك، فقد يكون الرأي المؤهل أو حجب الرأي في تقرير المدقق ملائماً لأنه قد لا يكون من الممكن بالنسبة للمدقق الحصول على أدلة تدقيق ملائمة وكافية فيما يخص استخدام افتراض الشركة المستمرة في إعداد البيانات المالية، مثل أدلة التدقيق المتعلقة بوجود خطط وضعتها الإدارة قيد التنفيذ أو وجود عوامل تخفيف أخرى.

المبحث الرابع: العصف الذهني وتأثيره على الحكم المهني في تقييم استمرارية الشركة

يأخذ المدقق الخارجي في الشركات على عاتقه مهام متنوعة وذات تأثير مهم على القرارات التي يتم اتخاذها في الشركة والخطط المستقبلية التي يتم بناؤها. إن الدور الذي يأخذه المدقق الخارجي يمكن أن يصنف بأنه دور استراتيجي، كونه يدخل في جانب تحليل نقاط القوة والضعف في كثير من جوانب الشركة وبخاصة المالية منها. فضلاً عن ذلك، فإن التقارير والأحكام المهنية التي يقدمها المدقق الخارجي تحمل في طياتها متطلبات أو تحذيرات حول نشاط أو قسم معين أو مسألة مالية ما من المفترض أن تأخذها الشركة على محمل الجد.

تتطلب عملية إطلاق الأحكام المهنية من قبل المدققين أن يكون هناك إجراءات علمية منهجية سليمة يتم تبنيها من قبلهم ويتم الاستناد عليها لضمان مهنية وموضوعية هذه الأحكام. وقد تكون عملية تنفيذ الإجراءات بحد ذاتها غير كافية بدون أن يكون هناك وسائل وتقنيات مساعدة لصنع حكم مهني موضوعي (Abell, 2010, 10). ومن هذه التقنيات جلسات العصف الذهني والأنظمة الخبيرة والمساعدة في اتخاذ القرارات وغيرها، إن غياب مثل هذه التقنيات والأساليب من الممكن أن تؤثر سلباً على عمل المدقق وبالتالي من الممكن أن تكون عملية إطلاق الحكم غير موضوعية أو يكون الحكم المهني غير رشيد.

يعمل العصف الذهني إلى محاولة خلق أفكار حول موضوع أو مشكله معينة، إذ يمكن أن ينظر إلى هذا الأسلوب على أنه تفكير جماعي لعدد من الأفراد بهدف الوصول إلى أفكار إبداعية، وقد لا يصل إليها كل منهم بصورة انفرادية. ويتمثل الغرض الأساسي من هذا الأسلوب في إعداد قائمة مطولة من الأفكار تكون بمثابة حلول بديلة للمشكلة موضوع المناقشة على أن يتم في مرحلة تالية إخضاع هذه الأفكار لعملية تقييم انتقادي بهدف الوصول إلى أفضل فكرة أو حل، ومن ثم فإن هذا الأسلوب يقوم على الفصل المتعمد بين طرح الأفكار كمرحلة مستقلة، والعمل على تقييمها في مرحلة تالية، وذلك بهدف عزل الرقابة العقلية على تدفق الأفكار حيث شعور الفرد بأن أفكاره عرضة للنقد أو التقييم تجعله يحجم عن طرح الأفكار.

وعليه فإنَّ العصف الذهني يمثل أحد أهم التقنيات التي من الممكن أن يتم توظيفها في مجال المحاسبة والتدقيق وذلك من أجل تبادل الأفكار وتبادل الخبرات حول موضوعات معينة، ولاسيما في مجال اكتشاف الغش والاحتيال وتقييم قدرة الشركة على الاستمرارية. فضلاً عن ذلك، فإنَّ هذه الجلسات تتسم بالإبداعية كونها تحمل في طياتها الكثير من الأفكار الإبداعية والطرق الجديدة والأساليب المتقدمة لحل المشاكل وللاكتشاف مكامن الضعف والخلل في القوائم المالية وفي أنشطة الشركة، وأن دور العصف الذهني يتمثل أيضاً بتشخيص ودراسة العناصر 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 (شاذلي: ٢٠١١: ٣).

ونظراً لأهمية موضوع العصف الذهني في مجال تبادل الخبرات، فلقد أصبح هناك تبني واسع لهذا الأسلوب من قبل المدققين، ولم يقتصر هذا التبني على أسلوب عقد جلسات العصف الذهني وجه لوجه، بل أمتد ليشمل توظيف تقانة المعلومات في هذا الجانب من خلال اعتماد العصف الذهني الإلكتروني. ولقد أثبتت بعض الدراسات ان العصف الذهني الإلكتروني أصبح أكثر فاعلية من العصف الذهني الذي ينفذ وجه لوجه (Lynch et al. 2009, 1209). لذلك يمكن القول إنَّ موضوع العصف الذهني لم يأخذ حيزاً مهماً في مجال علم التربية وعلم النفس والعلوم الاجتماعية فحسب، بل امتد هذا الحيز ليشمل علوم المحاسبة والتدقيق أيضاً. ولقد تم توظيفه بشكل كبير في علم التدقيق بخاصة، ولأهميته فلقد تم الإشارة إليه في معايير التدقيق المختلفة.

يعتمد استخدام أسلوب العصف الذهني على المناقشة وتوليد الأفكار بين المدققين وهذا الأسلوب بحد ذاته من الممكن أن يكون أحد أهم مصادر معرفة الخبرة للمدققين، وهذا ما سينعكس بالتالي على استكشاف دور العصف الذهني في عملية التدقيق وفي إصدار الأحكام المهنية على كفاءتهم وتحسين قدرتهم على تقويم قدرة الشركة على الاستمرار بعدالة وموضوعية.

وفي إطار دور العصف الذهني في ترشيد حكم المدقق لتقييم مخاطر الاحتيال وقدرة الشركة على الاستمرار، أشار البعض إلى الكثير من الدراسات في مجال التدقيق قامت باختبار تأثير الاتصال والتفاهم بين فريق التدقيق على حكم المدقق تجاه مخاطر الاحتيال والغش وكذلك استمرارية الشركة. وقد بينت نتائج بعض الدراسات إن القدرة على تقييم مخاطر الخداع والغش تزداد بعد إجراء جلسات العصف الذهني وبخاصة عندما يكون هناك احتيال حقيقي في الوثائق والمؤشرات قيد التدقيق (Abell, 2010, 8). لذلك فلقد جاء المعيار الأمريكي SAS 99 والذي أكد على أن العصف الذهني من الممكن أن يزيد من دقة تقييم المدقق لمخاطر الاحتيال وكذلك تقييم قدرة الشركة على الاستمرار.

تمثل مسألة تقييم قدرة الشركة على الاستمرارية في تأدية أنشطتها المختلفة، أو ما يعرف بفرض استمرارية الشركة أحد المهام الإستراتيجية للمدقق الخارجي ولعل السبب وراء تسمية هذا الدور بالاستراتيجي كونه يتعلق بحياة الشركة، وان القرار أو الحكم الذي يتخذه المدقق فيما يتعلق بهذه المسألة قد تترتب عليه مسائل قانونية وإدارية للشركة قيد التدقيق. فضلاً عن عواقب مالية تتعلق بقيمة الشركة وأسعار أسهمها. فعلى سبيل المثال توصلت دراسة (Lai et al. 2009: 37) إلى نتيجة مهمة مفادها إن حكم المدقق على الشركة كونها تعاني من مشاكل في مجال قدرتها على الاستمرار في أداء أنشطتها كان له تأثير معنوي على أسعار أسهم الشركة، وتأثير هذا الحكم على أسعار الأسهم كان ذو تأثير أكثر بكثير عندما أبدى المدقق قلقه من قدرة الشركة على الاستمرار في أنشطتها. إن نفس نتيجة التأثير المعنوي السلبي لأحكام المدققين، والتي تشير إلى وجود مشاكل في قدرة الشركة على الاستمرار، على أسعار أسهم الشركات كان قد تم إثباته في دراسة (Schaub & Highfield, 2003).

يختص فرض الاستمرارية، وكما ذكر آنفاً، بإبداء المدقق الخارجي لرأيه حول قدرة الشركة على الاستمرار في تأدية نشاطاتها المختلفة بعد فترة زمنية لأعداد التقرير تقدر بسنة مالية. إن إدارة بعض الشركات قد تعتمد في بعض الأحيان لإعطاء بيانات غير صحيحة عن المركز المالي ونتائج التشغيل، إن واحداً من أهم الأسباب التي تجعل الشركات تلجأ لمثل هذه الأساليب (الاحتيال) هو محاولة إخفاء مؤشرات الشك بشأن قدرة الشركة على الاستمرار (فرض الاستمرارية). وهو يمثل واحداً من أهم مخاطر التدقيق. لذلك تعدى دور المدقق الخارجي في إبداء الرأي الفني المحايد إلى التنبؤ بقدرة الشركات على الاستمرار في المستقبل، فجاء معيار التدقيق الدولي رقم (٥٧٠) الخاص بالاستمرارية وحدد مجموعة من المؤشرات والإجراءات التي يجب على المدقق الخارجي أن يأخذها بعين الاعتبار للحكم على قدرة الشركة على الاستمرار، وأعتبر فرض الاستمرارية هو الأساس الذي تبنى عليه عملية إعداد القوائم المالية لذا على المدقق الخارجي أن يقوم بجمع الأدلة الملائمة، والكافية حتى لا يكون هناك شك حول استمرارية الشركة (المليجي، ٢٠٠٧، ٣).

ينبغي أن يقدر المدقق تقييم الإدارة لقدرة الشركة على الاستمرار كشركة مستمرة، وعند تقدير التقييم على المدقق أن يغطي نفس الفترة التي استخدمتها الإدارة لعمل تقييمها كما هو مطلوب وفقاً لإطار إعداد التقارير المالية المطبق أو وفقاً للقانون أو النظام إن كان يحدد فترة أطول، وإذا كان تقييم الإدارة لقدرة الشركة على الاستمرار كشركة مستمرة يغطي فترة أقل من اثني عشر شهراً من تاريخ البيانات المالية. فعلى المدقق أن يطلب من الإدارة ما يلي:

- تمديد فترة تقييمها إلى اثني عشر شهراً على الأقل من ذلك التاريخ.
- عند تقدير تقييم الإدارة، يأخذ المدقق بعين الاعتبار ما إذا كان تقييم الإدارة يشمل كافة المعلومات ذات العلاقة التي يدرك المدقق أنها نتيجة للتدقيق.

تتطلب عملية تنفيذ الإجراءات التدقيقية لخطوات محددة مخطط لها مسبقاً، وإنّ تنفيذ هذه الخطوات بشكل كفوء قد يتطلب في الكثير منها أن يكون هناك تواصل وتبادل للأفكار بين المدققين، ولتحقيق ذلك يتم عقد جلسات للعصف الذهني. ولقد أثبتت دراسة (Fay, 2011) إن جلسات العصف الذهني والتي أجريت خلال مرحلة التخطيط للتدقيق قد أسهمت في زيادة حجم وجودة التواصل خلال مرحلة الاختبار، ولقد أدى هذا إلى تحسين حكم المدققين وترشيده.

تتطلب عملية التحقق من الشكوك الخاصة بفرض الاستمرارية في إطار استخدام العصف الذهني أن تعقد هذه الجلسات بحضور مجموعة من المدققين وليس عصف ذهني فردي. إذ إن مخرجات مناقشات العصف الذهني الهرمية أعلى جودة من العصف الذهني الفردي المستقل، وإن عملية العصف الذهني الجماعية من الممكن أن تساهم في مشاركة ومعالجة المعلومات بشكل جيد والتي ستعكس على جودة التدقيق.

تمر عملية التدقيق بإجراءات معينة الهدف منها ترشيد قرار المدقق وشكوكه حول فرض الاستمرارية. إن الإجراءات المعتمدة في العصف الذهني لها أثر واضح في مجال تشخيص مكان الشك وتقديم الأدلة حولها وفي مجال توليد أحكام مهنية حول قدرة الشركة على الاستمرار.

وتتمثل الغاية الأساسية للعمل التدقيقي باستكشاف أي احتمال وجود عوائق مالية أو غير مالية قد تولد صعوبات في قدرة الشركة على الاستمرار، وتكون هذه الاحتمالات على شكل شكوك تتولد لدى المدقق الخارجي. وكلما كان حجم الشك أكبر كلما مثل عائقاً جوهرياً أمام الشركة للاستمرار. إن الشك لا يطلق من قبل المدقق بصورة تعتمد على حكم شخصي، إنما يعتمد في ذلك على أدلة يقوم المدقق بجمعها وبناء عليها يقوم بإطلاق الشكوك المتعلقة بفرض الاستمرارية.

إن جلسات العصف الذهني تعد مصدراً مهماً من مصادر زيادة كفاءة التدقيق، إذ إنّ كلما ازداد مستوى العصف الذهني كلما ازداد مستوى كفاءة التدقيق، لذلك فإنّ كفاءة التدقيق قد ينتج عنها مسألة مهمة وهي إعطاء مؤشرات وإرشادات واضحة عن قدرة الشركة على الاستمرار، وما إذا كانت الشركة قد تواجه خطر الإفلاس مستقبلاً (Wall, 2015: 138).

لقد ركز المعيار الدولي ٥٧٠ على الإشارات المبكرة لعدم قدرة الشركة على الاستمرار "بالتكهنات السلبية". وهي تمثل آراء أو قناعات تتولد لدى المدقق عن وجود إشارات لعوائق قد تواجه الشركة خلال فترة زمنية معينة قد تؤدي إلى إفلاسها أو عدم قدرتها على أداء أنشطتها. ونظراً للتأثيرات الحرجة لهذه التكهنات على مستقبل الشركة وقيمتها في السوق وأسعار أسهمها، فإنّ المدقق يعتمد إلى بيان المؤشرات التي أسست إليها في إطلاق مثل هذه التكهنات، وقد يكون العصف الذهني مصدراً مهماً في مجال تبادل الأفكار والآراء بين المدققين حول هذه المؤشرات وللخروج برأي مهني سليم وحيادي يتعلق باستمرارية الشركة في ظل هذه التكهنات.

وأشار المعيار الدولي للتدقيق (٥٧٠) أيضا انه إذا تم تحديد أحداث أو ظروف يمكن أن تلقي بتكهنات سلبية على قدرة الشركة على الاستمرار كشركة مستمرة، فينبغي على المدقق الحصول على أدلة تدقيق كافية وملائمة لتحديد إمكانية وجود شك جوهري من خلال القيام بإجراءات تدقيق إضافية، بما فيها أخذ عوامل التخفيف بعين الاعتبار، وتشمل هذه الإجراءات: (IFAC,2009:562).

أ. عند عدم قيام الإدارة بتقييم قدرة الشركة على الاستمرار كشركة مستمرة، الطلب من الإدارة عمل تقييمها.

ب. تقييم خطط الشركة للتصرفات المستقبلية فيما يتعلق بتقييمها للشركة المستمرة، سواء كان من المرجح أن يحسن ناتج هذه الخطط من الوضع وما إذا كانت هذه الخطط كجدية في مختلف الظروف.

ج. عند إعداد الشركة تكهنات تدفقات نقدية ويعد تحليل التكهنات عاملاً هاماً في دراسة الناتج المستقبلي للأحداث أو الظروف في تقييم خطط الإدارة للتصرفات المستقبلية:

١. تقييم موثوقية البيانات الأساسية المتولدة لإعداد التكهنات.

٢. تحديد ما إذا كان هناك دعم كافٍ للافتراضات التي تتضمن التكهنات.

د. دراسة ما إذا توفرت أي معلومات أو حقائق إضافية منذ تاريخ قيام الإدارة بالتقييم.

هـ. طلب إقرارات خطية من الإدارة، وإذا أمكن، من المكلفين بالرقابة، فيما يتعلق بخططهم للتصرفات المستقبلية ومدى جدوى هذه الخطط.

وبناءً على ما تقدم يرى الباحثان انه يمكن تحديد العلاقة بين استخدام العصف الذهني وترشيد الحكم المهني للمدقق لتقييم استمرارية الشركة على النحو الآتي:

أولاً- استخدام العصف الذهني في ترشيد الحكم المهني للمدقق الخارجي بالحصول على أدلة تدقيق كافية وملائمة فيما يتعلق بمدى ملائمة استخدام الإدارة لافتراض الشركة المستمرة في إعداد القوائم المالية:

تمثل عملية تبادل الأفكار والمناقشات والتواصل بين المدققين والأطراف الأخرى مثل الإدارة أداة مهمة في مجال التعرف على مدى اعتماد الإدارة مبدأ الاستمرارية في إعداد القوائم المالية. إن التوجهات الحديثة للتدقيق تميل إلى أن تكون المناقشات مع الإدارة والشركاء، وأن يضم فريق التدقيق أعضاء من كافة المستويات من أجل إجراء عملية التدقيق وللحصول على المزيد من المعلومات والتوضيحات المفيدة بخصوص القوائم المالية في جلسات العصف الذهني Johnson 203 (et al., 2013). وهذا ما تم إثبات فاعليته في بعض الدراسات التطبيقية، وعلى سبيل المثال دراسة (Carpenter, 2007). والتي وظفت المديرين والكادر والموظفين المتقدمين لجلسات

العصف الذهني لعملية التدقيق من أجل اكتشاف الخلل في القوائم المالية أو وجود حالات التلاعب والغش فيها كمؤشرات لتقييم قدرة الشركة على الاستمرار.

وعليه إن استخدام العصف الذهني من قبل فريق التدقيق عند تقييم مدى ملاءمة استخدام الإدارة لافتراض الشركة المستمرة تعمل على ترشيد الحكم المهني للمدقق الخارجي بالحصول على أدلة تدقيق كافية وملائمة ويمكن أن تحدد من خلال الأمور الآتية:

١. يعمل العصف الذهني على توليد أفكار وآراء ذي جودة أعلى عند قيام فريق التدقيق بإجراءات التدقيق التحليلية وتدقيق التوقعات المالية التي تعدها الشركة مما تدعم رأي المدقق في عملية التقييم.

٢. يعمل العصف الذهني على تحسين الأفكار حول دراسة وتقييم الفرضيات التي بنيت عليها تقديرات الإدارة بخصوص قدرة الشركة على الاستمرار.

٣. يمكن من خلال العصف الذهني زيادة القدرة الإدراكية في التعرف على طبيعة أعمال الشركة وحجمها ومدى تعقيدها، ودرجة تأثيرها بالعوامل الخارجية عند التقدير المتعلق بنتائج الأحداث أو الظروف.

٤. يساهم العصف الذهني بشكل علمي مدروس في دراسة وتحليل الإجراءات العملية التي تبنتها الإدارة وأتبعها في التوصل إلى تقديراتها.

٥. يعمل العصف الذهني على زيادة جودة أحكام المدققين بخصوص قدرة الشركة على الاستمرار بتفاعل فريق التدقيق في تحليل ودراسة التدفقات النقدية ومناقشتها مع الإدارة.

٦. يعمل العصف الذهني في استمطار الأفكار للمدققين للوضع المالي للشركة بقراءة محاضر اجتماعات المساهمين ومجلس الإدارة واللجان المختصة والمنبثقة عن مجلس الإدارة والتي تدعم رأي المدقق في عملية التقييم.

٧. يساهم العصف الذهني في توليد وإنتاج كم من الأفكار في تقييم خطط الإدارة الآتية والمستقبلية وتأثيراتها على استمرارية الشركة.

٨. يجعل العصف الذهني جو التفكير يسود في العمل التدقيقي، مما يضمن الوصول إلى رأي خاص بقانونية ومثانة الترتيبات التي أبرمتها الشركة للحصول على الدعم المالي.

ثانياً_ استخدام العصف الذهني في ترشيد الحكم المهني للمدقق الخارجي بخصوص مثانة ومعقولية التوقعات والتكهنات التي توفرها الإدارة لتقييم قدرة الشركة على الاستمرار:

عند استخدام فريق التدقيق لجلسات العصف الذهني سوف تؤثر في ترشيد الحكم المهني للمدقق الخارجي بخصوص مثانة ومعقولية التوقعات والتكهنات التي توفرها الإدارة لتقييم قدرة الشركة على الاستمرار، ويمكن تحديدها من خلال الأمور الآتية:

١. يعمل العصف الذهني إلى الإثارة والجاهزية للتفكير وأن تظل التوقعات معنية بالقلق الدائم فيما يتعلق بقدرة الشركة على الوفاء بديونها.
 ٢. يساهم العصف الذهني على توليد أفكار وآراء بخصوص تقديرات حول المستقبل، وهل تؤدي الأحداث اللاحقة إلى نتائج غير منسجمة مع التقديرات التي كانت معقولة في وقت عملها.
 ٣. يعمل العصف الذهني على زيادة عدد الأفكار المتولدة والانتباه إلى أن تقديرات الإدارة كانت ملائمة وعملية بحيث يراعي المدقق مسألة اهتمام الإدارة في الحصول على كافة المعلومات الملائمة والمفيدة.
 ٤. يقود العصف الذهني إلى معرفة إن الإدارة تقوم بإجراء تحليل مناسب للحساسية ويأخذ في الاعتبار احتمالات خسارة زبائن أو موردين مهمين بسبب إفلاسهم.
 ٥. يقود العصف الذهني إلى التحقق بشكل أفضل أنه يتم إعداد الموازنات على أساس شهري بشكل يوفر لإدارة الشركة القدرة على متابعة تسديد التزاماتها المالية من مواردها المتاحة واستقراء الحاجة للتمويل في الوقت المناسب.
 ٦. يشجع العصف الذهني المدققين على دراسة وتحليل دور الإدارة في القيام بإجراء المتابعة والمقارنة بين النتائج الفعلية والتوقعات بشكل دوري.
 ٧. يقود العصف الذهني المدققين على حرية التفكير لتوليد وإنتاج كم من الأفكار بخصوص معالجة التوقعات والاتجاهات المترتبة على فترات الكساد الاقتصادي.
- ثالثاً_ استخدام العصف الذهني في ترشيد الحكم المهني للمدقق الخارجي ووجود شكوك جوهرية، بناء على أدلة التدقيق التي تم الحصول عليها، تتعلق بأحداث أو ظروف يمكن أن تلقي بتكهنات سلبية على قدرة الشركة على الاستمرار:**
- إن استخدام فريق التدقيق لجلسات العصف الذهني سوف تؤثر في الحكم المهني للمدقق من خلال الوصول إلى استنتاج إمكانية وجود شكوك جوهرية، بناء على أدلة التدقيق التي تم الحصول عليها، تتعلق بأحداث أو ظروف يمكن أن تلقي بتكهنات سلبية على قدرة الشركة على الاستمرار كشركة مستمرة، وعلى النحو الآتي:
١. يساهم العصف الذهني فريق التدقيق على القيام بتحليل نسب مالية مهمة تدل على قدرة الشركة على الاستمرار ويصدر إرشادات مبكرة للإدارة.
 ٢. يمكن من خلال العصف الذهني تبادل الآراء بخصوص الخسائر التشغيلية الجوهرية أو التدهور الحاد في قيمة الأصول المستخدمة لتوليد التدفقات النقدية وتأثيرها على استمرارية الشركة.
 ٣. يقود العصف الذهني المدققين القيام بمزيد من الأعمال الأكثر كفاءة عند دراسة توقف أو عدم استمرار أرباح الأسهم لاكتشاف مدى استمرارية الشركة.

٤. يساعد العصف الذهني فريق التدقيق على دراسة وتحليل التدفقات النقدية التشغيلية السلبية بعمق والتي يشار إليها في البيانات المالية التاريخية أو المستقبلية.
٥. يساعد العصف الذهني فريق التدقيق على تقديم النصائح والحلول بخصوص استمرارية الشركة عند عدم القدرة على سداد الدائنين في المواعيد المستحقة، والامتثال لبنود اتفاقيات القروض.
٦. يساهم العصف الذهني في قيام فريق التدقيق بتحليل أكثر فاعلية بخصوص خسارة سوق رئيسي أو عملاء وموردين رئيسيين أو حق امتياز يدل على استمرارية الشركة ويصدر إرشادات مبكرة للإدارة.
٧. يعمل العصف الذهني على ترشيد آراء المدققين بخصوص استمرارية الشركة عند وجود الكوارث غير المؤمنة أو المؤمنة بأقل مما تستحق عند حدوثها.
٨. يساعد العصف الذهني فريق التدقيق على اصدار إرشادات بخصوص استمرارية الشركة عند وجود إجراءات قانونية تتعلق بالشركة ودعاوي مقامة ضدها لا تكون لها قدرة على الوفاء بها.

رابعاً_ استخدام العصف الذهني في ترشيد الحكم المهني للمدقق الخارجي باستمرارية الشركة من خلال إجراءات التدقيق الإضافية عند تحديد الأحداث أو الظروف:

- يمكن تشخيص تأثير جلسات العصف الذهني في ترشيد الحكم المهني للمدقق الخارجي باستمرارية الشركة من خلال إجراءات التدقيق الإضافية عند تحديد الأحداث أو الظروف بالآتي:
١. يساعد العصف الذهني فريق التدقيق في تحليل تكهنات التدفقات النقدية عند دراسة الناتج المستقبلي للأحداث أو الظروف في تقييم خطط الإدارة للتصرفات المستقبلية.
 ٢. يؤدي العصف الذهني إلى تحفيز فريق التدقيق على توليد الأفكار ومساعدتهم عند تقييم خطط الشركة للتصرفات المستقبلية فيما يتعلق بقدرة الشركة على الاستمرار.
 ٣. يساهم العصف الذهني على توليد أفكار ذي جودة عالية للمدققين عند تحليل ومناقشة التدفق النقدي والربح والتوقعات ذات العلاقة مع الإدارة بخصوص قدرة الشركة على الاستمرار.
 ٤. يركز العصف الذهني على المشاركة الإيجابية للمدققين، ويدعوهم إلى بناء أنماط مختلفة من الأفكار، عند تقييمهم موثوقية البيانات الأساسية المتولدة لإعداد التكهانات.
 ٥. يساهم العصف على التفكير بحرية لفريق التدقيق للوصول إلى أنماط مختلفة من الأفكار بخصوص استمرارية الشركة عند قراءة بنود سندات الدين واتفاقيات القروض وتحديد ما إذا تم خرقها.
 ٦. يؤدي العصف الذهني لفريق التدقيق إلى توليد أفكار إبداعية عند مقارنة المدقق المعلومات المالية المستقبلية للفترة الحالية مع النتائج المتحققة حتى تاريخه.
 ٧. يساعد العصف الذهني فريق التدقيق على توليد أفكار إبداعية عند مقارنة المعلومات المالية المستقبلية للفترة السابقة الأخيرة مع النتائج التاريخية.
 ٨. يعمل العصف الذهني في زيادة جودة أحكام المدققين بخصوص استمرارية الشركة عند تحليل ومناقشة البيانات المالية المرحلية الأخيرة للشركة.

خامساً_ استخدام العصف الذهني في ترشيد الحكم المهني للمدقق الخارجي في تحديد الآثار المترتبة على تقرير المدقق عند الإبلاغ وفقاً للمعايير الدولية للتدقيق:

يمكن تشخيص تأثير استخدام جلسات العصف الذهني في ترشيد الحكم المهني للمدقق الخارجي في تحديد الآثار المترتبة على تقرير المدقق عند الإبلاغ وفقاً للمعايير الدولية للتدقيق بالآتي:

١. يساعد العصف الذهني المدققين ممارسة الحكم المهني أن القوائم المالية تفصح بشكل كاف وملائم عن الإحداث التي أدت إلى الشك في استمرارية الشركة ،في حالة كون فرض الاستمرارية يعد ملائماً ولكن هناك عدم تأكيد جوهري بخصوص ذلك.
٢. يساهم العصف الذهني في الحصول على أدلة التدقيق ويمكن المدققين ممارسة الحكم المهني لتحديد ما إذا كان هناك تأكيد جوهري فيما يتعلق بأحداث أو ظروف قد تؤدي إلى الشك في مدى استمرارية الشركة.
٣. يساعد العصف الذهني في ترشيد الحكم المهني للمدققين في حالة فرض الاستمرارية يعد ملائماً وإن القوائم المالية تتضمن عدم تأكيد جوهري يتعلق بأحداث تؤدي إلى الشك في استمرارية الشركة.
٤. يساهم العصف الذهني في ترشيد الحكم المهني للمدققين في إبداء رأي غير متحفظ شاذاً تم الإفصاح بالشكل الكاف في القوائم المالية، ولكن يتم تعديل التقرير ليتضمن فقرة إيضاحية على وجود عدم تأكيد هام يتعلق بالحدث والذي من شأنه أن يؤدي إلى شك جوهري في استمرارية الشركة.
٥. يساعد العصف الذهني المدقق أن يبدي رأياً متحفظاً أو سلبياً على القوائم المالية إذا لم تتضمن الإفصاح الكافي، مع إشارة إلى أن هناك تأكيداً هاماً يؤدي إلى شك جوهري في استمرارية الشركة.
٦. يساعد العصف الذهني في ترشيد الحكم المهني للمدققين في إبداء رأي سلبي إذا كانت القوائم المالية قد أعدت بافتراض استمرارية الشركة، ولكنه على قناعة كافية بأن الشركة لن تتمكن من الاستمرار، في ضوء إجراءات التدقيق التي تم تنفيذها.
٧. يساهم العصف الذهني في دعم الحكم المهني للمدققين في إبداء رأي متحفظ أو الامتناع عن إبداء الرأي عند عدم رغبة الإدارة بعمل تقييمها أو توسيعه، ويعتقد المدقق بأنه من الضروري أن تقوم الإدارة بذلك.
٨. يعمل العصف الذهني في ترشيد الحكم المهني للمدققين بالقيام بإجراءات التدقيق الإضافية الضرورية، إذا كان هناك تأخير جوهري في المصادقة على البيانات المالية من قبل الإدارة أو أولئك المكلفين بالرقابة بعد تاريخ البيانات المالية.

الاستنتاجات والتوصيات

أولاً: الاستنتاجات

١. العصف الذهني في التدقيق أسلوب علمي يستخدم من قبل فريق التدقيق لتوليد وإنتاج أفكار وآراء إبداعية لحل مشكلة معينة في عملية التدقيق، وتكون هذه الأفكار والآراء جيدة ومفيدة.
٢. تساعد جلسات العصف الذهني فريق التدقيق في التفكير استراتيجياً يحفز على توليد أفكار جديدة ومبدعة لديهم ومساعدتهم تحقيق حالات التعاون للعمل معاً قادرة على توليد أفكار إبداعية على كيفية إيجاد حلول للمشكلة من خلال زيادة قدراتهم.
٣. يهدف العصف الذهني في التدقيق إلى وضع الذهن لدى فريق التدقيق في حالة من الإثارة والجاهزية للتفكير في كل الاتجاهات لتوليد وتحسين أفكار وآراء إبداعية من خلال المحاكاة والتعاون في الأفكار من قبل فريق التدقيق لإيجاد إجراءات تدقيق أكثر كفاءة وفاعلية. حول المشكلة أو الموضوع تحت التدقيق بحيث يتاح لأفراد التدقيق جو من الحرية يسمح بظهور كل الآراء والأفكار.
٤. يعد العصف الذهني ضروري للمدققين عندما يقومون بممارسة مهنتهم وذلك لتنمية التفكير الإبداعي وإيجاد حلول للمشكلات، وتسهيل عملية التدقيق وفهم الطرائق والإجراءات من أجل تطوير المهارات عن طريق طرح الأفكار البديلة.
٥. يمكن تحديد قواعد العصف الذهني في التدقيق وتكون نقطة انطلاق لجلسات العصف الذهني وهي:
 - أ. **القاعدة الأولى:** لا وجود لفكرة فاشلة أو غير مفيدة أو غير مجدية، كل الأفكار مقبولة ويجب احترامها والتفكير في تطويرها والبناء عليها، استمع بداية ثم ناقش بعد ذلك.
 - ب. **القاعدة الثانية:** لا يوجد انتقاد للأفكار عند سماعها في البداية.
 - ج. **القاعدة الثالثة:** هي أن تطلب من الحضور ألا يخرجوا من طور صنع الأفكار إلى كيفية تنفيذها، وألا يشغلوا عقولهم بالخطوات اللازمة لتنفيذ فكرة ما، فهذه لها جلسة أخرى مخصصة لها، وعليهم أن يركزوا في المجيء بالمزيد من الأفكار.
٦. للعصف الذهني مراحل عديدة في كافة المجالات عامة والتدقيق خاصة يجب إعطاء الاهتمام الكافي له وهي تحديد ومناقشة الموضوع وثم إعادة صياغة المشكلة الخاصة بالتدقيق ومن ثم تهيئة جو الإبداع والعصف الذهني، من خلال تذكير المشاركين بقواعد العصف الذهني وأخيراً تحديد أغرب فكرة والقيام بتقييم الجلسة.
٧. يعني الحكم المهني في التدقيق العمليات الذهنية والفكرية التي يقوم بها المدقق واجتهاده أثناء مزاوله مهنته بالاستناد على معرفته العلمية وخبرته العملية لتشغيل المعلومات السابقة والتي يحتفظها في ذاكرته من أجل اتخاذ قرار، من خلال المبادئ المحاسبية المقبولة ومعايير التدقيق وقواعد السلوك المهني عندما يكتشف بأن هناك حالة من الغموض لمشكلة متعلقة في عمله أثناء

إبداء رأي محايد عن مدى عدالة وصحة القوائم المالية للشركة محل التدقيق باعتبار أن الحكم المهني هو حكم شخصي في مجال معين أثناء أداء نشاطه المعتمدة على الخبرة والمعرفة.

٨. هناك عدد من المداخل لترشيد الحكم المهني للمدقق وأهم هذه المداخل هي:

المدخل الكمي، مدخل نظم الخبرة، مدخل نظم دعم القرارات، مدخل التشريعات والقوانين والأحكام القضائية.

٩. يمكن إضافة مدخل جديد إلى مداخل ترشيد الحكم المهني للمدقق من أجل تحقيق وجود قدر كاف من الاتفاق بين أحكام المدققين المهنية وهو مدخل استخدام العصف الذهني في ترشيد الحكم المهني من خلال جلب الأفكار التي تساعد في حل مشكلة ما أو تقدم للمدقق خيارات متعددة بطريقة إبداعية.

١٠. فرض الاستمرارية هو ذلك الفرض الذي يشير إلى أنَّ الوحدة المحاسبية في مجموعها مستمرة في نشاطها الطبيعي وليس هناك نية في الوقت الحاضر أو اتجاه لتصفيتها أو تقليص نشاطها بشكل ملحوظ طالما ليس هناك دليل على العكس.

١١. يمكن تحديد مسؤولية المدقق لتقييم قدرة الشركة على الاستمرار من خلال الحصول على أدلة تدقيق كافية وملائمة حول مدى استخدام الإدارة لافتراض الشركة المستمرة في أعداد وعرض البيانات المالية واستنتاج ما إذا كان هناك شكاً جوهرياً حول قدرة الشركة على الاستمرار كشركة مستمرة.

١٢. يمكن تحديد تأثير استخدام العصف الذهني في ترشيد الحكم المهني للمدقق لتقييم استمرارية الشركة على النحو الآتي:

أ. استخدام العصف الذهني في ترشيد الحكم المهني للمدقق الخارجي بالحصول على أدلة تدقيق كافية وملائمة فيما يتعلق بمدى ملائمة استخدام الإدارة لافتراض الشركة المستمرة في إعداد القوائم المالية.

ب. استخدام العصف الذهني في ترشيد الحكم المهني للمدقق الخارجي بخصوص متانة ومعقولية التوقعات والتكهنات التي توفرها الإدارة لتقييم قدرة الشركة على الاستمرار.

ج. استخدام العصف الذهني في ترشيد الحكم المهني للمدقق الخارجي وجود شكوك جوهريّة، بناء على أدلة التدقيق التي تم الحصول عليها، تتعلق بأحداث أو ظروف يمكن أن تلقي بتكهنات سلبية على قدرة الشركة على الاستمرار.

د. استخدام العصف الذهني في ترشيد الحكم المهني للمدقق الخارجي باستمرارية الشركة من خلال إجراءات التدقيق الإضافية عند تحديد الأحداث أو الظروف.

هـ. استخدام العصف الذهني في ترشيد الحكم المهني للمدقق الخارجي في تحديد الآثار المترتبة على تقرير المدقق عند الإبلاغ وفقاً للمعايير الدولية للتدقيق.

ثانياً: التوصيات

١. العمل على توعية المدققين الخارجيين بأهمية إتباع وتطبيق إستراتيجية العصف الذهني في التدقيق بشكل عام وفي تقييم قدرة الشركة على الاستمرار بشكل خاص، وما لها من انعكاسات إيجابية، في تحقيق الكفاءة والفاعلية في العمل التدقيقي، من خلال ترشيد الحكم المهني للمدققين الخارجيين.
٢. إعادة النظر في الإجراءات المتبعة في عملية التدقيق، وتطويرها بما يضمن إلزام المدققين بتطبيق جلسات العصف الذهني في جميع بنود ومراحل التدقيق ولاسيما الإجراءات الخاصة بتقييم استمرارية الشركة، وكشف الاحتيال عند تدقيق القوائم المالية.
٣. ضرورة استخدام المدققين الخارجيين لجلسات العصف الذهني بشكل علمي ومدرّس من أجل الاستفادة منها في ترشيد حكمهم المهني، بالحصول على أدلة تدقيق كافية وملائمة فيما يتعلق بمدى ملاءمة استخدام الإدارة لافتراض الشركة المستمرة في إعداد القوائم المالية، وجود شكوك جوهرية، تتعلق بأحداث أو ظروف يمكن أن تلقي بتكهنات سلبية على قدرة الشركة على الاستمرار في المستقبل المنظور.
٤. ضرورة بذل العناية المهنية اللازمة في جلسات العصف الذهني من قبل المدققين لترشيد حكمهم المهني بخصوص إعطاء التقرير المناسب عند وجود الشك المتعلق بقدرة الشركة على الاستمرار، وكذلك إدراك جميع العوامل المخففة الموضوعة من قبل الدارة لإزالة هذا الشك.
٥. ضرورة قيام الجهات المهتمين بمهنة التدقيق بعقد الندوات للمدققين وإقامة ورش العمل المختصة للتعريف بجلسات العصف الذهني وأهدافها وأهميتها وقواعدها ومراحلها وإمكانية استخدامها في ترشيد الحكم المهني للمدقق لتقييم استمرارية الشركة.
٦. إصدار إرشادات أو معايير من قبل الجهات ذات العلاقة - مجلس معايير المحاسبة والتدقيق أو نقابة المحاسبين والمدققين في العراق - لتشجيع استخدام إستراتيجية العصف الذهني في الممارسات والعمليات المتعلقة بمهام التدقيق منها تقييم المدقق لقدرة الشركة على الاستمرار.

المصادر

أولاً: العربية

١. أبو سنيّة، عودة (٢٠٠٨)، أثر استخدام طريقة العصف الذهني في تنمية التحصيل والتفكير الناقد في مادة الجغرافية لدى طلبة كلية العلوم التربوية الأونروا في الأردن"، مجلة جامعة النجاح للأبحاث، مجلد ٢٢، العدد (٥) عمان.
٢. أبو مي، رنا احمد عبد الرحمن (٢٠١٢)، اثر استخدام إستراتيجيتي العصف الذهني والمنظم المتقدم في تدريس العلوم للمتفوقين من الصف السابع الأساسي في التحصيل والتفكير العلمي، رسالة ماجستير غير منشورة، كلية العلوم التربوية، جامعة الشرق الأوسط - عمان.

٣. الاتحاد الدولي للمحاسبين (٢٠١٠) "إصدارات المعايير الدولية لرقابة الجودة والتدقيق والمراجعة وعمليات التأكيد الأخرى والخدمات ذات العلاقة" الجزء الأول، ترجمة جمعية المجمع العربي للمحاسبين القانونيين (الأردن)، مجموعة طلال أبو غزالة، الأردن.
٤. الاتحاد الدولي للمحاسبين (٢٠٠٩) "إصدارات المعايير الدولية لرقابة الجودة والتدقيق والمراجعة وعمليات التأكيد الأخرى والخدمات ذات العلاقة" الجزء الأول، ترجمة جمعية المجمع العربي للمحاسبين القانونيين (الأردن)، مجموعة طلال أبو غزالة، الأردن.
٥. الاتحاد الدولي للمحاسبين (٢٠٠٨) "إصدارات المعايير الدولية لرقابة الجودة والتدقيق والمراجعة وعمليات التأكيد الأخرى والخدمات ذات العلاقة" الجزء الأول، ترجمة جمعية المجمع العربي للمحاسبين القانونيين (الأردن)، مجموعة طلال أبو غزالة، الأردن.
٦. آل عثمان، منال محمد (٢٠٠٧)، العصف الذهني الالكتروني، مجلة المعرفة، العدد ١٥٣.
٧. الأغا، مراد هارون سليمان (٢٠٠٩)، اثر استخدام إستراتيجية العصف الذهني في تنمية بعض مهارات التفكير الرياضي في جانبي الدماغ لدى طلبة الصف العاشر، رسالة ماجستير غير منشورة، كلية التربية، الجامعة الإسلامية، غزة.
٨. ارساينوس، بدر نبيه (٢٠١٢)، دراسة اختباريه لاستخدام الشبكات العصبية لتطوير دور مراقب الحسابات في التقرير عن القوائم المالية المضللة، المؤتمر العلمي السنوي لحادي عشر جامعة زيتونة الأردنية، كلية الاقتصاد والعلوم الإدارية.
٩. جمعة، احمد حلمي وآخرون (٢٠٠١)، مفاهيم التدقيق المتقدمة من إصدارات المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، عمان، الأردن.
١٠. الجناحي، نسرین حسين (٢٠٠٧)، مسؤولية ودور مراقب الحسابات في الإفصاح عن احتمالات التعثر والفشل المالي في أداء الوحدات الاقتصادية- دراسة تحليلية للقوائم المالية لإحدى الشركات الصناعية المتعثرة، رسالة دبلوم عالي المعهد العربي للمحاسبين القانونيين.
١١. حسن، دنيا زين العابدين سعيد (٢٠٠٥) ارتباط جودة الأحكام الشخصية لمصدق بقدرته عن تبرير قررته، المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة، كلية التجارة، جامعة عين شمس، العدد الثالث، يوليو.
١٢. الحياي، وليد ناجي (٢٠٠٧)، نظرية المحاسبة من منشورات الأكاديمية العربية المفتوحة في الدنمارك، رئيس الأكاديمية العربية المفتوحة في الدنمارك.
١٣. خضر، فخري رشيد (٢٠٠٦)، طرائق التدريس الدراسات الاجتماعية ط ١ دار المسيرة للنشر والتوزيع والطباعة، عمان.
١٤. ذنبيات، علي عبد القادر (٢٠٠٩)، تدقيق الحسابات في ضوء المعايير الدولية - نظرية وتطبيق، الطبعة الثانية، الجامعة الأردنية.

١٥. رشيد، ناظم حسن والسقا زياد هاشم (٢٠١٥)، أثر استخدام العصف الذهني في دعم كشف الاحتيال عند تدقيق القوائم المالية، مجلة كلية بغداد للعلوم الاقتصادية الجامعة، العدد ٤٣.
١٦. سرحان، عاهد عيد (٢٠٠٧)، دور مدقق الحسابات الخارجي في تقويم القدرة على الاستمرارية لدى شركات المساهمة العامة في فلسطين دراسة تحليله لأداء مدققي الحسابات الخارجيين والمدراء الماليين للشركات المساهمة العامة، رسالة ماجستير غير منشورة، كلية التجارة، الجامعة الإسلامية، غزة.
١٧. سلطان، إبراهيم (٢٠٠٧)، نظم المعمومات الإدارية مدخل النظم، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر.
١٨. السقا، زياد هاشم ورشيد، ناظم حسن (٢٠١٢)، إمكانية استخدام النظم الخبيرة في تطوير مهنة مراقبة الحسابات، مجلة بحوث مستقبلية، العدد ٣٧.
١٩. سليم، فداء أكرم (٢٠١١)، أثر استخدام العصف الذهني في تحصيل مادة طرائق التدريس وتنمية التفكير العلمي، مجلة علوم التربية الرياضية، العدد الرابع.
٢٠. سويدان، طارق والعدلوني، محمد أكرم (٢٠٠٢)، مبادئ الإبداع، شركة الإبداع الخليجي للاستثمار والتدريب، الكويت، ط ٢
٢١. الشاذلي، مؤمن عبد الله (٢٠١١)، تحليل دور عملية العصف الذهني لفريق المراجعة في تحسين القدرة على اكتشاف الغش وانعكاسه على مخاطر المراجعة، رسالة ماجستير غير منشورة، كلية التجارة، جامعة القاهرة.
٢٢. شاهين إبراهيم (١٩٨٧)، التدقيق بين الذكاء الصناعي ونظم الخبرة، المجلة العلمية لتجارة الزاهر بنات، العدد الرابع.
٢٣. الشيرازي، عباس مهدي (١٩٩٠)، نظرية محاسبية، ذات السلاسل للطباعة والنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، الكويت ١٩٩٠.
٢٤. الصباغ، احمد عبد المولي (١٩٨٨)، استخدام أساليب التحميل الإحصائي في ترشيد الحكم الشخصي للمدقق، رسالة دكتوراه غير منشورة، كلية التجارة، جامعة القاهرة.
٢٥. العايدى، محمد عبد الرحمن (١٩٨٨)، نموذج منطقي مقترح لتحقيق رأي مراجع الحسابات الخارجي في مدى عدالة القوائم المالية، مجلة الدراسات والبحوث التجارية، كلية التجارة بنها، جامعة الزقازيق، العدد الأول.
٢٦. عمر، نبهان مصطفى عمر (٢٠١٢)، أثر استخدام مدخل العصف الذهني في تنمية التفكير الإبداعي والتحصيل في مادة الجغرافية، رسالة ماجستير غير منشورة، كلية التربية، جامعة الأزهر، غزة.

٢٧. علي، ناسك إسماعيل (٢٠١٠)، المسؤولية الأخلاقية والمهنية لمراقبي الحسابات في الكشف عن مقدرة الوحدات الاقتصادية على الاستمرارية، رسالة دبلوم عالي، المعهد العربي للمحاسبين القانونيين.

٢٨. عمر، نيهان مصطفى عمر (٢٠١٢)، أثر استخدام مدخل العصف الذهني في تنمية التفكير الإبداعي والتحصيل في مادة الجغرافية، رسالة ماجستير غير منشورة، كلية التربية، جامعة الأزهر، غزة.

٢٩. غازي، احمد علي (١٩٨٨)، قياس العلاقة بين يقين المراجع وكفاءة نظام الإثبات، المجلة المصرية لدراسات التجارية، كمية التجارة جامعة المنصورة، العدد ٣.

٣٠. الكساب، علي (٢٠١٣). أثر استخدام إستراتيجية العصف الذهني في تحصيل طلبة كليات التربية في الجامعات الأردنية في مساق التربية الوطنية واتجاهاتهم نحوها، مجلة جامعة النجاح للأبحاث (العلوم الإنسانية) المجلد ٢٧.

٣١. الكبيسي، عبد الواحد (٢٠٠٨)، طرق تدريس الرياضيات أساليب أمثلة ومناقشات مكتبة مجتمع عربي، عمان ط ١.

٣٢. المومني، منذر وزباد، شويبات (٢٠٠٨)، قدرة المدقق على اكتشاف مؤشرات الشك باستمرارية العملاء، مجلة المنارة، المجلد ١٤، العدد ١.

٣٣. مرتجى، كمال مرتجى (٢٠١٣)، دور المعايير المهنية الصادرة عن (ICPA) في ترشيد التقدير المهني للمراجع، رسالة ماجستير غير منشورة، كلية الاقتصاد والعلوم الإدارية، جامعة الأزهر، غزة.

٣٤. مهنا، محمد (١٩٩٢)، التقدير المهني في التدقيق دراسة تحليلية انتقادية مجلة آفاق الجديدة، كلية التجارة، جامعة المنوفية، العدد الأول.

٣٥. النقيب، كمال عبد العزيز (٢٠٠٤) نظرية المحاسبية الطبعة الأولى دار وائل للنشر، الأردن.

٣٦. الوندائي، صباح جليل، (٢٠١٣)، أثر أسلوب العصف الذهني في تحصيل طلبة كلية التربية/ ابن رشد، الأستاذ، العدد ٢٠٣.

ثانياً: الأجنبية

37. AICPA, 2002, statement on auditing NO:99 Consideration of fraud in financial statement audit. New York, ny :AICPA.
38. Abell, M.L. (2010) "Assessing Fraud Risk, Trustworthiness, Reliability, and Truthfulness: Integrating Audit Evidence from Multiple Sources" Virginia Polytechnic Institute and State University.
39. Bonner, sarah E., (1999) judgment decision –making research in accounting .accounting harizons (Vol.13)No.4 december

40. Carpenter Tina D (2007) audit team brainstorming fraud risk Identification and fraud risk Assessment :implication of SAS NO:9 the accounting Review Oct ,82,5 ABI-INFORM Global.
 41. Edoward I,Altman and Thomas .p. Mc Gougl,P.T.,(1974), "Evaluation of a companyas going concern" ,(Journal of accountancy, DecembeOsborn, A,(2001)Applied Imagination Principles and Procedures of Creative Problem Solving, 3 Charles Scribnerl, (U.S.A)
 42. Fay, R.G. (2011) “Facilitating Configural Processing Within the Audit Team: An Additional Benefit of the SAS 99 Fraud Brainstorming Session” Faculty of the Virginia Polytechnic Institute and State University, Doctor of Philosophy.
 43. Gibbins ,M., (1983) Easing the tension between professional judgment and standards CPA magazine,the conidian institute of cheater ccountants.
 44. Johnson, E., Kuhn Jr., J., Apostolou, B., Hassell, J., (2013) “Auditor perceptions of client narcissism as a fraud attitude risk factor” Audit.: J. Practice Theory 32 (1).
 45. Lai, S-C. Lin, C. Hi, H. & Wu, F.H. (2009) “The Information Contents of Modified Unqualified Audit Opinions under the Control of Concurrent Information: The Case of Taiwan” Journal of Accounting and Corporate Governance, Volume 6 Number 1, June.
 46. Schaub, M. S., and M. J. Highfield. 2003. On the information content of going concern opinions: the effects of SAS numbers 58 and 59. Journal of Asset Management.
 47. Wall, J. (2015) “Disempowering the “Robin Hood” fraudster: empathetic pathways weaken regulators and enable fraudulent behavior – a framework for redesigning controls” Doctor of Philosophy, Weatherhead School of Management, Case Western Reserve University.
- ٤٨ . <http://child-trng.blogspot.com>
- ٤٩ . <http://www.kau.edu.sa>
- 5٠ . <http://www.drmosad.com/>
- 5١ . <http://www.ghassan-ktait.com/>