

مدخل مقترح لتخطيط وتنفيذ جلسات العصف الذهني الالكتروني بهدف
تحسين جودة الأحكام المهنية لفريق المراجعة : دراسة استطلاعية في البيئة
المصرية

د/أشرف أحمد محمد غالي
مدرس المحاسبة والمراجعة
كلية التجارة - جامعة قناة السويس

مدخل مقترح لتخطيط وتنفيذ جلسات العصف الذهني الالكتروني بهدف
تحسين جودة الأحكام المهنية لفريق المراجعة : دراسة استطلاعية في البيئة المصرية

د/أشرف أحمد محمد غالي
مدرس المحاسبة والمراجعة
كلية التجارة - جامعة قناة السويس

ملخص البحث:

أستهدف البحث تقديم مدخل مقترح لتخطيط وتنفيذ جلسات العصف الذهني الالكتروني يساهم في تنمية التفكير الإبداعي للمراجعين و تحسين قدرتهم على إصدار أحكام مهنية ذات جودة عالية في ضوء مسئولية المراجع في الكشف عن الغش ومخاطر التحريفات الجوهرية بما يساعد علي اصدار أحكام مهنية ملائمة عن القوائم المالية مقارنةً بالعصف الذهني التقليدي.

ولتحقيق هذا الهدف تم تنظيم الدراسة الى: **الدراسة النظرية:** وتناول فيها الباحث تحليل وتقييم الدراسات السابقة في موضوع البحث, تم تقديم مدخل مقترح لتخطيط وتنفيذ جلسات العصف الذهني الالكتروني بهدف تحسين جودة الاحكام المهنية لفريق المراجعة: ويتناول الباحث في **المحور الأول** تخطيط جلسات العصف الذهني الالكتروني في مجال المراجعة ويتناول الإطار الفكري لجلسات العصف الذهني (التقليدي-الالكتروني)، وكذلك تقنيات وأساليب العصف الذهني, العصف الذهني في ضوء معايير المراجعة والاصدارات المرتبطة, المراحل التي تمر بها جلسات العصف الذهني الالكتروني في عملية المراجعة, تقييم جلسات العصف الذهني الالكتروني مقارنةً بالتقليدي , أما **المحور الثاني:** تنفيذ جلسات العصف الذهني الالكتروني في مجال المراجعة وتم تناول العوامل المؤثرة في زيادة فعالية جلسات العصف الذهني الالكتروني لفريق المراجعة, و تحليل وتقييم العلاقة التأثيرية بين جلسات العصف الذهني الالكتروني و تحسين جودة الأحكام المهنية لفريق المراجعة.

الدراسة الاستطلاعية: وأهتم الباحث فيها باستطلاع آراء عينة الدراسة لاختبار فروض البحث, **ولقد أشارت النتائج الإحصائية** الي اتفاق آراء عينة الدراسة حول الأثر الايجابي لاستخدام جلسات العصف الذهني الالكتروني مقارنة بجلسات العصف الذهني التقليدي في تحسين عملية مراجعة الحسابات, وكذلك هناك اتفاق بين آراء عينة الدراسة بشأن الأثر الايجابي لاستخدام فريق المراجعة لجلسات العصف الذهني الالكتروني في تحسين جودة احكامهم المهنية خلال مراحل عملية المراجعة.

ويوصي الباحث بضرورة توجيه المنظمات المهنية المنوطة بتنظيم مهنة المحاسبة والمراجعة بأهمية إصدار معيار مراجعة دولي أو مصري يوضح كيفية تخطيط وتنفيذ جلسات العصف الذهني الالكتروني في مؤسسات المراجعة, الاستفادة من المدخل المقترح الذي قدمه الباحث, من خلال قيام فريق المراجعة بمؤسسات المراجعة بالاعتماد عليه وبما يحويه من خطوات في مراحل تخطيط وتنفيذ جلسات العصف الذهني الالكتروني, خاصة بعد اختبار هذا المدخل في واقع الممارسة المهنية من جانب عينة المراجعين الخارجيين في البيئة المصرية.

الكلمات المفتاحية: جلسات العصف الذهني الالكتروني ، جودة الأحكام المهنية ، فريق المراجعة.

القسم الأول : الاطار المنهجي للدراسة

أولاً : فكرة ومشكلة البحث:

شهدت الآونة الأخيرة من القرن العشرين ثورة معلوماتية في مجال التكنولوجيا وتطبيقاتها في الحياة العملية ، وتواجه مهنة المراجعة منذ هذا الوقت تغيرات هائلة، حيث تعتبر عملية المراجعة نشاطاً لتخفيض المخاطر في المعلومات المحاسبية وإضفاء الثقة والمصداقية عليها، حيث تستمد مهنة المحاسبة والمراجعة أهميتها من الدور الذي تلعبه في توفير المعلومات لمستخدمي القوائم المالية والتي تمكنهم من اتخاذ القرارات الاستثمارية للشركات التجارية والاقتصادية (Hammersley, 2011; Hoffman & Zimbelman, 2009)، والتي يمكن أن تساهم في تحسين قدرة مراجعي الحسابات في اكتشاف مواطن المخاطر التي تواجه التقارير المالية وإبداء رأي محايد عن مصداقية القوائم المالية.

حيث تتطلب عملية المراجعة ممارسة الحكم المهني في كل مراحلها، للتوصل إلى استنتاجات بشأن الأمور المهمة التي ظهرت خلال عملية المراجعة ولا تستخدم الأحكام المهنية كمبرر للقرارات التي لا تدعمها حقائق وظروف عملية المراجعة، أو ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة (IFAC, 2015a, ISA, 200)، ويعتبر الحكم المهني عنصر أساسي في عملية المراجعة ويلعب دوراً كبيراً في جمع أدلة المراجعة خلال مراحل عملية المراجعة، ففي عملية التخطيط يستخدم المراجع حكمه المهني من خلال تحديد المخاطر المحتملة والتي غالباً ما تسمى بمرحلة توليد الفرضيات، والتقييم المبدئي للمخاطر، وتعديل برنامج المراجعة (Hammersley, 2011)، وفي مرحلة تنفيذ عملية المراجعة يستخدم المراجع حكمه المهني في أداء إجراءات المراجعة وفقاً للمخاطر التي تم تقييمها من أجل الحصول على دليل مراجعة ملائم بشكل كافي (IFAC, 2015a, ISA, No. 500)، حيث تتضمن إجراءات المراجعة ممارسة الحكم المهني من خلال التركيز على المجالات التي يحتمل وجود أخطاء أو تحريفات فيها عند مستوى التأكيد (عوض، ٢٠٠٨).

ونتيجة لكبر حجم المنشآت وتعدد الصناعات وامتداد النشاط الى النطاق الدولي أدى ذلك الى زيادة المخاطر المحيطة بهذه المنشآت، و التي من المحتمل أن يترتب عليها عدم اكتشاف بعض المخاطر بالتالي قيام المراجع بزيادة القرارات التي تعتمد على حكمه المهني، والتي يمكن أن ينتج عنها العديد من الاحتمالات لإنتاج أحكام وقرارات غير صحيحة والتي قد ينتج عنها فشل منشأة العميل أو التعرض لمخاطر التحريفات الجوهرية في القوائم المالية خلال عملية مراجعة هذه المنشآت. وبالتالي لابد من توجيه الاهتمام نحو الممارسات والأبحاث المستقبلية المتعلقة بالكشف عن مخاطر الاحتيال من خلال زيادة خبرات مراجعي الحسابات (Sean Dennis & Karla Johnstone, 2016).

وتتمثل بعض الممارسات الخاطئة التي قام بها بعض المراجعين، نتيجة القصور في اجراء عملية المراجعة بطريقة ملائمة، ومن أهم تلك الممارسات ما يلي (السعدني، ٢٠٠٧) :

- عدم تعديل نطاق المراجعة للاستجابة للمؤشرات التي تشير إلى وجود مخالفات أو ممارسات محاسبية خاطئة.
- عدم بذل العناية المهنية الواجبة في تخطيط عملية المراجعة وتقييم المخاطر وإعداد برنامج المراجعة.

- عدم كفاية إجراءات المراجعة المتعلقة باكتشاف وتقييم نقاط الضعف في نظام الرقابة الداخلية نظراً لتقليدية الإجراءات الحالية في هذا الشأن.
- عدم بذل العناية المهنية الواجبة في الحصول على أدلة الإثبات المناسبة والكافية لتأييد رأي المراجع حول القوائم المالية، بما في ذلك عدم الحصول على أو التحقق من إقرارات الإدارة الكتابية أو الشفهية.
- عدم بذل العناية المهنية الواجبة في مراجعة المعاملات غير العادية والمعاملات مع الأطراف ذوي العلاقة ذات التأثير الجوهرى على رأي المراجع.

وقد ترتب على هذه الممارسات الخاطئة فشل المراجع الخارجي في إصدار أحكام مهنية تتعلق بالمخاطر المحيطة بمنشآت الأعمال وصعوبة اكتشاف التحريفات الجوهرية في القوائم المالية، الأمر الذي أدى إلى انخفاض ثقة المستخدمين في جودة التقارير المالية من جهة، وارتفاع معدل الدعاوي القضائية من جهة أخرى، مما يتطلب تضافر الجهود على كافة المستويات للتغلب هذا القصور، وخاصةً مع زيادة مسؤولية مراجعي الحسابات عن مراجعة القوائم المالية لمنشآت الأعمال وزيادة حالات الغش التي يمكن أن تحتويها هذه القوائم ، كان لابد من البحث عن أساليب حديثة ثبت استخدامها ونجاحها في مجالات أخرى ومن بين تلك الأساليب ما يطلق عليه العصف الذهني، والذي يمكن أن يساهم في تحقيق مجموعة من المزايا التي يمكن الاستفادة منها في دعم وتحسين قدرة المراجعين في إصدار أحكام مهنية ملائمة خلال المراحل المتكاملة لعملية المراجعة.

ويتضح من الواقع العملي أن المراجع لن يستطيع الحصول على تقارير مراجعة خالية من التحريفات والأخطاء بصورة كاملة إلا بالتوجه إلى أساليب تساعده في الوصول إلى هذا المستوى ، وهو ما يبرز الحاجة إلى الاستعانة بأساليب وتقنيات حديثة مثل جلسات العصف الذهني لتلافي أوجه القصور في إجراء عملية المراجعة وبالتالي عدم فشل مراجع الحسابات في أداءه لمهمته ، ويلاحظ أن ذلك يتوافق مع متطلبات معايير المراجعة الدولية والأمريكية حيث تتطلب من أعضاء فريق المراجعة المناقشة في بداية عملية المراجعة بشأن تعرض منشأة العميل لعمليات الغش المحتملة في القوائم المالية، حيث تطلبت المعايير من المراجعين ضرورة عقد سلسلة من جلسات العصف الذهني مع فريق المراجعة خلال المراحل المتكاملة لعملية المراجعة سواءً في مراحل تخطيط عملية المراجعة، أو عند تنفيذ عملية المراجعة وحتى إصدار تقرير المراجعة، وذلك بهدف دراسة وتحليل مخاطر الغش، وكذلك تحديد توقعات بالأوضاع أو البنود المحتمل أن يقع فيها الغش (IFAC, 2015a, ISA 240 & 315; PCAOB, 2010; AICPA, 2002, SAS 99)

وتساهم جلسات العصف الذهني الى حد كبير في اختصار الوقت والجهد بالإضافة الى تحقيق الدقة والثقة في النتائج النهائية لعملية المراجعة وذلك من خلال تحديد المخاطر المحتملة التي تواجهها منشأة العميل، من أجل تجنب الفشل في عملية المراجعة (Carpenter, 2007)، وتحديد المخاطر الهامة من أجل تعزيز رأي المراجع (Hoffman and Zimbelman, 2009).

وتوصلت بعض الدراسات الى أن أسلوب العصف الذهني التقليدي لفريق المراجعة الذي يتم وجهاً لوجه بين الأفراد المشاركين في الجلسة قد تطور وأصبح يعتمد على برامج تقنية معيارية مخططة علمياً باستخدام الكمبيوتر تسمى العصف الذهني الالكتروني (Trotman, et al., 2015; Peecher, et al., 2013) بحيث يسمح لأعضاء فريق المراجعة بطرح الأفكار عبر هذه التقنية، من أجل حصول المراجعين على أفكار أكثر ترتيباً وأسهل تجميعاً وتقيحاً حول المخاطر المحيطة بالقوائم المالية للعميل بشكل اكثر كفاءة وفعالية هذا من ناحية، ومن ناحية أخرى تعد جلسات العصف الذهني الالكتروني من البدائل المقترحة للحد من الانتقادات الموجهة للعصف الذهني التقليدي (Chen, Clara, et al., 2015; Landis, et al., 2008). واستناداً على ما تقدم لا بد من تحديد درجة الفائدة المرجوة من انتقال المراجعين من تطبيق جلسات العصف الذهني التقليدي إلى تطبيق جلسات العصف الذهني الالكتروني، ومدى قدرة هذه الجلسات على تحسين قدرة فريق المراجعة على إصدار أحكام مهنية دقيقة وموثوقاً بها تتعلق بالمخاطر المحيطة بمنشأة العميل والقوائم المالية ، والتي يترتب عليها مسؤوليته المهنية وذلك في ضوء الممارسات التطبيقية المنشودة لجلسات العصف الذهني الالكتروني لفريق المراجعة.

وإنطلاقاً مما سبق يمكن تحديد المشكلة البحثية لهذه الدراسة من خلال عرض التساؤل البحثي التالي: هل يساهم تقديم مدخل مقترح لتخطيط وتنفيذ جلسات العصف الذهني الالكتروني في تحسين جودة الاحكام المهنية لفريق المراجعة ؟ وعليه يمكن أن تحدد مشكلة البحث من خلال عرض التساؤلات البحثية الآتية:

- ١- كيف يتم تقييم جلسات العصف الذهني الالكتروني مقارنة بجلسات العصف الذهني التقليدي ؟
- ٢- ما هي العوامل المؤثرة في زيادة فعالية استخدام جلسات العصف الذهني الالكتروني لفريق المراجعة؟
- ٣- هل هناك أثر لاستخدام جلسات العصف الذهني الالكتروني في تحسين الأحكام المهنية لفريق المراجعة المتعلقة بمرحلة قبول العميل الجديد أو الاستمرار مع العميل القديم؟
- ٤- هل هناك أثر لاستخدام جلسات العصف الذهني الالكتروني في تحسين الأحكام المهنية لفريق المراجعة المتعلقة بمرحلة بتخطيط عملية المراجعة؟
- ٥- هل هناك أثر لاستخدام جلسات العصف الذهني الالكتروني في تحسين الأحكام المهنية لفريق المراجعة المتعلقة بمرحلة تنفيذ اجراءات عملية المراجعة؟
- ٦- هل هناك أثر لاستخدام جلسات العصف الذهني الالكتروني في تحسين الأحكام المهنية لفريق المراجعة المتعلقة بمرحلة تقرير عملية المراجعة؟

ثانياً : أهمية البحث:

يستمد البحث أهميته من المشكلة التي يتصدى لها والتي تتمثل في محاولة مواكبة التطورات المتلاحقة في الأساليب والتقنيات التي تساعد في مجال تحسين أحكام مراجعي الحسابات خلال المراحل المتكاملة لعملية

المراجعة باستخدام إحدى التقنيات الحديثة وهي جلسات العصف الذهني الالكتروني التي يقوم بها فريق المراجعة لمساعدتهم على توليد اكبر عدد من الأفكار الجديدة باستخدام التفكير الاستراتيجي الذي توفره التقنيات الحديثة وهذا من جهة، وكذلك مسايرة ومواكبة تطورات مهنة مراجعة الحسابات من جهة أخرى، وذلك من أجل الارتقاء بالمهنة إلى المستوى الذي تخدم فيه كافة الأطراف المستفيدة من نتائج عملية المراجعة، ومن هنا تكمن أهمية هذه الدراسة ويمكن تقسيم هذه الأهمية الى:

الأهمية على المستوى العلمي: بالرغم من تزايد الاهتمام في الأبحاث التي تناولت أثر تطبيق العصف الذهني الالكتروني في مجال مراجعة الحسابات في الدول المتقدمة ، الا أنه وفي حدود علم الباحث توجد فجوة بحثية في الأدبيات المحاسبية تتمثل في ندرة الدراسات والأبحاث التي تناولت تقييم فعالية جلسات العصف الذهني الالكتروني لفريق المراجعة على الاحكام المهنية للمراجعين خلال المراحل المتكاملة لعملية المراجعة خاصة في الدول النامية، وبالتالي هناك حاجة الي تعزيز المساحة المعرفية لموضوع جلسات العصف الذهني الالكتروني باعتبارها واحدة من مجالات التطوير في علم المراجعة.

الإضافة التي تقدمها هذه الدراسة والمتمثلة في تقديم مدخل مقترح لتخطيط وتنفيذ جلسات العصف الذهني الالكتروني بهدف زيادة جودة الاحكام المهنية لفريق المراجعة في ضوء التحديات الاقتصادية المعاصرة التي تواجه منشآت الأعمال ، من خلال مناقشة وتحليل الإصدارات والمعايير المهنية والدراسات السابقة التي تناولت الموضوع محل الدراسة، مما يساعد في تضيق الفجوة البحثية الناتجة عن عدم إعطاء الاهتمام الكافي في الدراسات السابقة خاصة على المستوى المحلي، وأيضا المساهمة في إثراء الأدب المحاسبي المتعلق بموضوع الدراسة.

الأهمية على المستوى التطبيقي: تتمثل الأهمية العملية هذه الدراسة في النقاط التالية:

- 1- تتبع أهمية جلسات العصف الذهني الالكتروني أنها تعتبر جلسات منظمة يقوم بها فريق المراجعة لمساعدتهم بالتفكير الإبداعي وتوليد الفرضيات من خلال عدد اكبر من الأفكار الجديدة، وبالتالي تحسين جودة عملية المراجعة بشكل عام وتضييق فجوة التوقعات في المراجعة.
- 2- يمكن من خلال جلسات العصف الذهني الالكتروني زيادة قدرة المراجعين على تحسن احكامهم المهنية ، حيث تساهم في حل المشاكل وتساعد المراجعين في إدراك التلاعب والغش في القوائم المالية بصورة أفضل مما يزيد من أهمية مهنة المراجعة بالنسبة للمجتمع، ويزيد من مبررات الحاجة إليها، ويبرهن على قوتها ومرونة إطارها في توفير مداخل مراجعة تتناسب مع المستجدات الاقتصادية.
- 3- تُعد جلسات العصف الذهني الالكتروني إحدى الوسائل التي يمكن من خلالها زيادة فعالية تبادل الأفكار حول مخاطر الغش مقارنةً بالعصف الذهني التقليدي الذي يتم وجهاً لوجه.
- 4- المراجعين سيكون لديهم وسيلة لتفادي عواقب الإخفاق في تطبيق احكامهم المهنية خلال مراحل عملية المراجعة، في ظل المسؤولية القانونية الكبيرة التي أصبحت عليهم، وبالتالي زيادة قدرتهم على إقناع المجتمع بالوثوق بمهنة المراجعة، والحد من مخاطر الدعاوي القضائية.

ثالثاً : أهداف البحث :

في ضوء مشكلة البحث، يتمثل الهدف الرئيسي للبحث في تقديم مدخل مقترح لتخطيط وتنفيذ جلسات العصف الذهني الالكتروني بهدف تحسين جودة الأحكام المهنية لفريق المراجعة، ويتفرع من هذا الهدف العام مجموعة من الأهداف الفرعية تتمثل في ما يلي:

- ١- بيان ماهية وأهمية جلسات العصف الذهني الالكتروني وعلاقتها بمراجعة الحسابات.
- ٢- تقييم جلسات العصف الذهني الالكتروني مقارنة بجلسات العصف الذهني التقليدي (وجهاً لوجه)، وعلاقتها بعملية المراجعة.
- ٣- تحليل وتقييم لأهم الجهود الدولية والاتجاهات الحديثة في مجال العصف الذهني الالكتروني وعلاقتها بالمراجعة في ضوء الإصدارات والكتابات المهنية المختلفة.
- ٤- بيان أثر استخدام العصف الذهني الالكتروني في تحسين جودة الاحكام المهنية المتعلقة بمراحل عملية المراجعة، وذلك من خلال مدخل مقترح لتخطيط وتنفيذ جلسات العصف الذهني الالكتروني في هذا الشأن.
- ٥- القيام بدراسة استطلاعية في بيئة الأعمال المصرية لدراسة مدي فعالية المدخل المقترح لتخطيط وتنفيذ جلسات العصف الذهني الالكتروني على تحسين جودة الاحكام المهنية لفريق المراجعة.

رابعاً : منهج البحث :

يقصد بالمنهج الخطوات المنهجية التي يسلكها الباحث للوصول إلي حل المشكلة موضوع الدراسة أو تفسير منطقي للظاهرة محل الدراسة أو توضيح العلاقات السببية للمشكلة، ولذلك أستخدم الباحث المنهج المعاصر القائم على المزج بين المنهج الاستقرائي والاستنباطي حيث البحوث التي تبدأ استقرائياً تنتهي إلى صياغة قوانين جزئية ثم يتم تعميمها من خلال المنهج الاستنباطي ، و من حيث النوع يعتبر هذا البحث استكشافي وصفي :

استكشافياً: حيث يقوم بدراسة مدي فعالية جلسات العصف الذهني الالكتروني على تحسين جودة الاحكام المهنية لفريق المراجعة في البيئة المصرية ، حيث يقوم بالكشف عن أبعاد الظاهرة محل الدراسة ومتغيراتها.

ثم وصفياً: حيث يتناول بالدراسة والتحليل وصف متغيرات المشكلة ودورها في تفسير الظاهرة محل الدراسة. أما من حيث المنهج المتبع: فقد أعتمد الباحث على المنهج المعاصر القائم على المزج بين المنهجين ، المنهج الاستقرائي والاستنباطي:

- حيث يعتبر المنهج الاستقرائي هو منهج الصعود من الجزئيات إلي العموميات وذلك بإتباع الخطوات الرئيسية لهذا المنهج والمتمثلة في :
-ملاحظة الظاهرة موضوع الدراسة والمتمثلة في دور جلسات العصف الذهني الالكتروني في تحسين جودة الأحكام المهنية لفريق المراجعة ، في ضوء تزايد حالات الفشل والإخفاق والنقاضي للعديد من مكاتب المراجعة على المستوى المحلي أو الدولي .

- تكوين الإطار النظري للبحث ثم وضع الفروض من خلال خبرة الباحث العلمية.
- تحديد المنهجية الملائمة للقيام بالدراسة الاستطلاعية اللازمة وذلك من خلال تحديد نوع البيانات المطلوبة وعينة المجتمع المناسبة, وأساليب التحليل الإحصائي المناسبة.
- اختبار فروض البحث استقرائياً، وتحليل البيانات، وتفسير النتائج، للوصول إلى الحقائق والتعميمات العلمية التي تبين مدى فعالية جلسات العصف الذهني الالكتروني في تحسين جودة الاحكام المهنية لفريق المراجعة.
- أيضاً يعتبر المنهج الاستنباطي (الاستدلالي) هو منهج الهبوط من العموميات إلي الجزئيات حيث يتم اشتقاق نتائج جزئية من النتائج التي تم التوصل إليها استقرائياً.

خامساً : فروض البحث:

في ضوء طبيعة المشكلة وما هو مستهدف من دراستها تم اقتراح الفروض البحثية التالية:

- ١- لا توجد اختلافات ذات دلالة إحصائية بين آراء عينة الدراسة حول الأثر الايجابي لاستخدام جلسات العصف الذهني الالكتروني مقارنة بجلسات العصف الذهني التقليدي في عملية مراجعة الحسابات.
- ٢- لا توجد اختلافات ذات دلالة إحصائية بين آراء عينة الدراسة حول أثر استخدام فريق المراجعة لجلسات العصف الذهني الالكتروني وبين تحسين جودة الأحكام المهنية المتعلقة بمرحلة قبول عملية المراجعة.
- ٣- لا توجد اختلافات ذات دلالة إحصائية بين آراء عينة الدراسة حول أثر استخدام فريق المراجعة لجلسات العصف الذهني الالكتروني وبين تحسين جودة الأحكام المهنية المتعلقة بمرحلة تخطيط عملية المراجعة.
- ٤- لا توجد اختلافات ذات دلالة إحصائية بين آراء عينة الدراسة حول أثر استخدام فريق المراجعة لجلسات العصف الذهني الالكتروني وبين تحسين جودة الأحكام المهنية المتعلقة بمرحلة تنفيذ اجراءات عملية المراجعة.
- ٥- لا توجد اختلافات ذات دلالة إحصائية بين آراء عينة الدراسة حول أثر استخدام فريق المراجعة لجلسات العصف الذهني الالكتروني وبين تحسين جودة الأحكام المهنية المتعلقة بمرحلة تقرير عملية المراجعة.

سادساً: محتويات البحث:

في إطار مشكلة البحث وأهميته وتحقيقاً لأهدافه , ووفقاً للمنهج المتبع ، تم تقسيم هذا البحث إلى خمسة أقسام كالتالي:

القسم الأول: الإطار المنهجي للبحث: والذي يتناول فكرة ومشكلة البحث، وأهمية البحث، وأهداف البحث، ومنهج البحث، وفروض البحث، ، وأخيراً محتويات البحث.

القسم الثاني: تحليل وتقييم الدراسات السابقة في موضوع البحث: وهي الدراسات التي تتناول استخدام أو تحليل دور جلسات العصف الذهني سواءً التقليدي أو الإلكتروني، على الأحكام المهنية لفريق المراجعة خلال مراحل عملية مراجعة الحسابات.

القسم الثالث: مدخل مقترح لتخطيط وتنفيذ جلسات العصف الذهني الإلكتروني بهدف تحسين جودة الأحكام المهنية لفريق المراجعة: والذي يتناول الباحث فيه المحور الأول تخطيط جلسات العصف الذهني الإلكتروني في عملية المراجعة يتناول الأطار الفكري لجلسات العصف الذهني (التقليدي- الإلكتروني)، والمقومات والفوائد، وكذلك تقنيات وأساليب العصف الذهني. العصف الذهني في ضوء معايير المراجعة والاصدارات المرتبطة، المراحل التي تمر بها جلسات العصف الذهني الإلكتروني، تقييم جلسات العصف الذهني الإلكتروني مقارنةً بالتقليدي، **والمحور الثاني** تنفيذ جلسات العصف الذهني الإلكتروني في عملية المراجعة، **ويتناول** الباحث فيه العوامل المؤثرة في زيادة فعالية جلسات العصف الذهني الإلكتروني لفريق المراجعة، وكذلك تحليل وتقييم العلاقة التأثيرية بين جلسات العصف الذهني الإلكتروني و تحسين جودة الاحكام المهنية لفريق المراجعة.

القسم الرابع: الدراسة الاستطلاعية واختبارات فروض البحث: من خلال تحديد المجتمع وعينة الدراسة والاداة المستخدمة في تجميع بيانات الدراسة ومتغيراتها والأساليب الاحصائية المستخدمة في اختبارها، واختبار الفروض.

القسم الخامس: النتائج والتوصيات والتوجهات البحثية المستقبلية.

القسم الثاني: تحليل وتقييم الدراسات السابقة في موضوع البحث

تتاول العديد من الباحثين دراسة ومناقشة كيفية الاستفادة من جلسات العصف الذهني خلال القيام بعملية المراجعة في تحسين الأحكام المهنية لمراجعي الحسابات، وفي هذا القسم سيتم عرض وتحليل الدراسات التي تتناول استخدام جلسات العصف الذهني سواءً الإلكتروني، أو التقليدي، في عملية مراجعة الحسابات.

أولاً: عرض الدراسات السابقة:

أ- دراسات تناولت الأحكام المهنية للمراجعين من خلال جلسات العصف الذهني الإلكتروني: استهدفت دراسة (Lynch, et al., 2009): بيان أثر فعالية العصف الذهني باستخدام الحاسب الإلكتروني في إطار متطلبات المعيار SAS 99. من أجل دراسة الغش بمساعدة الحاسب واستخدام التوجيهات لتحفيز العديد من عوامل مخاطر الغش ذات الصلة، وإجراء مقارنة بين العصف الذهني الإلكتروني والعصف الذهني التقليدي الذي يتم وجهاً لوجه.

وأشارت النتائج إلي أن فعالية فريق العصف الذهني الإلكتروني أعلي بدرجة كبيرة مع الفريق المستخدم للعصف الذهني التقليدي الذي يتم وجهاً لوجه ولا يوجد فروق جوهرية بين فعالية العصف الذهني الإلكتروني التفاعلي والعصف الذهني الإلكتروني الاسمي. كما يمكن لمكاتب المراجعة استخدام العصف الذهني الإلكتروني لإجراء جلسات العصف الذهني الإلكتروني مع المشاركين في المناطق النائية وإنشاء سجل إلكتروني لعوامل مخاطر الغش التي تم تحديدها، حيث أن الاتصالات الإلكترونية تتفوق علي الاتصالات التي تتم وجهاً لوجه في إعداد فريق يحتوي على مشاركين لديهم نفس الهدف، وأوصت الدراسة

بضرورة تشجيع مكاتب المراجعة لاستخدام هذه التقنية وتخصيص الموارد لتطوير التوجيهات المتعلقة بدراسة المخاطر المرتبطة بالغش والتي تتضمن دمج لمواهب المراجعين الأكثر خبرة ومعرفة وابتكار.

كما أشارت دراسة (Cockrell, & Stone, 2011):إلى توضيح أثر الوسائل الإعلامية وعدم الكشف عن هوية أعضاء فريق تحديد العوامل المرتبطة بمخاطر الغش باستخدام جلسات العصف الذهني ومدى تفاعل أعضاء فريق المراجعة، من خلال دراسة تجريبية مكونة من ثلاثة مجموعات وهي: المجموعة الأولى فرق مراجعة تتم جلسات العصف الذهني فيها عن طريق المناقشة الالكترونية التي تتضمن عدم الكشف عن هوية لأعضاء فريق المراجعة. أما المجموعة الثانية وتتم عن طريق المناقشة الالكترونية التي تتضمن الكشف عن هوية أعضاء فريق المراجعة وكلاً من المجموعتين يتمتعون بقدر محدود من الوسائل الإعلامية المساعدة والتي تتمثل في البريد الالكتروني والمحادثة الالكترونية Chat، أما المجموعة الثالثة فرق مراجعة وتتم عن طريقة المناقشة وجهاً لوجه وهذه المجموعة تتمتع بعدد كبير من الوسائل الإعلامية المساعدة مثل تعبيرات الوجه ونبرة الصوت واستخدام إشارات غير لفظية وغيرها. وتوصلت الدراسة إلى أن المناقشة وفقاً لأسلوب العصف الذهني التقليدي وجهاً لوجه محادثة أكثر تعقيداً من المحادثة التي تنتج عن جلسات العصف الذهني الالكتروني، حيث ان الجلسات الالكترونية اقل إعاقة لتدفق الأفكار من المناقشة التقليدية التي تم وجهاً لوجه.

واتجهت دراسة (Smith, et al., 2012): الى قياس أثر الاتصالات المرتبطة بالحاسب على تحسين فعالية اكتشاف الغش باستخدام جلسات العصف الذهني، وكذلك بيان أوجه التميز في العصف الذهني الالكتروني عن العصف الذهني التقليدي (وجهاً لوجه) ، وتوصلت الدراسة إلى

- الدور الايجابي لجلسات العصف الذهني الالكتروني في توليد عدد أكبر من الأفكار حول المخاطر المرتبطة بالغش مقارنة بالعصف الذهني التقليدي.
- تعتبر جلسات العصف الذهني الالكتروني وسيلة أكثر سهولة في الاستخدام مقارنة بالعصف الذهني التقليدي
- تتيح جلسات العصف الذهني الالكتروني للمشاركين فيها من تقديم تعليقات أطول، حيث يسهل التركيز على المهمة، ويعمل على تشجيع المزيد من التعليقات في العمق، والحد من عدد التعليقات غير ذات الصلة بالمهمة مقارنة مع جلسات العصف الذهني التقليدي.

واستهدفت دراسة (عبد الرحمن، ٢٠١٥):تحليل وتقييم دور العصف الذهني الالكتروني في تحسين قدرة المراجعين في الكشف عن الغش عند مراجعة القوائم المالية، وتعزيز وتنمية الخبرات وتحسين الأداء خلال عملية المراجعة من خلال تشجيع المراجعين إلى التوجه نحو جلسات العصف الذهني الالكتروني وأدائها بجودة عالية في ضوء مسؤولية المراجع في الكشف عن الأخطاء والغش في القوائم المالية.

وخلصت الدراسة إلى أن هناك دور للعصف الذهني الإلكتروني في تحسين قدرة المراجعين على اكتشاف مخاطر الغش في القوائم المالية، حيث أن جلسات العصف الذهني الإلكتروني بشكل عام يمكن أن تساعد المراجعين على دراسة وتحليل الدوافع أو الضغوط لارتكاب الغش، ودراسة وتحليل الفرص التي تسمح

بارتكاب الغش، فضلاً عن دراسة وتحليل البيئة التي تمكن الإدارة من إخفائها لارتكاب الغش، وفي تقييم الأهمية النسبية للبنود التي تم تعريفها أنها تمثل خطر غش محتمل ومن ثم التركيز عليها عند تقييم مخاطر الغش والاستجابة لتلك المخاطر من خلال تحديد طبيعة وتوقيت ومدى اختبارات المراجعة، كما أن جلسات العصف الذهني الإلكتروني تساعد في تعزيز خبرات فريق المراجعة خلال عملية المراجعة.

بينما قامت دراسة (Chen, Clara, et al., 2015): ببيان كيفية استخدام العصف الذهني الإلكتروني في المراجعة، من خلال بيان كيفية ارتكاب الاحتيال وأثر عملية الاحتيال على البيانات المالية، من خلال إبراز مدى تفوق المجموعات الإسمية على المجموعات التفاعلية الهرمية، حيث أن المجموعات التفاعلية تسمح لفريق المراجعة باستخدام التواصل الإلكتروني وتبادل الآراء أثناء جلسة العصف الذهني الإلكتروني، على عكس المجموعات الإسمية التي لا تسمح لأعضاء فريق المراجعة بتبادل الآراء والأفكار عن طريق التواصل الإلكتروني. وذلك من خلال استخدام فريق مراجعة هرمي يتكون من (111) من مديري المراجعة والمراجعين في مكاتب المراجعة الأربعة الكبار Big 4 في استراليا ، حيث كان متوسط الخبرة للمديرين (12) سنة، ومتوسط الخبرة للمراجعين (3,7) سنة، وتوصلت الدراسة إلى العديد من النتائج أهمها:

- ان المراجعين الأقل خبرة يكتسبون خبرة اعلي في جلسات العصف الذهني الاسمية أكثر من جلسات العصف الذهني التفاعلية.
- جلسات العصف الذهني الإلكتروني الاسمية تساعد المراجع في إصدار أحكام أكثر دقة حول امكانية وجود الغش في القوائم المالية.
- العصف الذهني الإلكتروني البديل الأفضل لجلسات العصف الذهني لفريق المراجعة والذي يعتمد علي برامج الحاسب الآلي ويسمح لأعضاء الفريق بطرح الأفكار بدون انقطاع ، وأكدت الدراسة على أن العصف الذهني الإلكتروني أكثر كفاءة وفعالية ويتفوق على العصف الذهني التقليدي فيما يخص بتبادل الأفكار الكترونياً.

ب- دراسات تناولت الأحكام المهنية للمراجعين من خلال جلسات العصف الذهني التقليدي:

أستهدفت دراسة (Carpenter, 2007): بيان أثر جلسات العصف الذهني لفريق المراجعة على الاحكام المهنية المتعلقة بمخاطر الاحتيال، وإعداد دليل بشأن أداء فريق المراجعة لجلسات العصف الذهني عند القيام بعملية تقييم احتمالية حدوث الغش في ضوء معيار SAS 99، وقام الباحث بتحديد عاملين في دراسته: العامل الأول يتمثل في وجود وعدم وجود غش في القوائم المالية، بينما العامل الثاني يتمثل في مجموعات تقوم بجلسات العصف الذهني ومجموعات لا تقوم بجلسات العصف الذهني (المجموعة الاسمية). وأظهرت نتائج الدراسة العديد من النقاط:

- ان المقترحات خلال جلسات العصف الذهني تؤدي إلى تحسين جودة عملية المراجعة بشكل عام.
- ان جلسات العصف الذهني تساعد المراجعين في الحصول مهارة أعلى في تقييم مخاطر المراجعة، كنتيجة طبيعية لإثر التفاعل بين أعضاء فريق المراجعة .
- هناك أهمية كبيرة جداً لمشاركة مدير المراجعة خلال جلسات العصف الذهني لما لذلك من أثر في التخفيف من حدة التباين والاختلاف بين أعضاء جلسات العصف الذهني نظراً للخبرة الكبيرة التي يملكها والتي من خلالها يوضح الاتجاه الصحيح لكل الأعضاء .

في حين قدمت دراسة (Hunton, & Gold, 2010): أساليب وطرق العصف الذهني التي تساعد المراجعين في التخطيط المناسب لعملية المراجعة وكذلك تساعد المراجعين في تحديد مواطن الغش التي يمكن ان توجد في القوائم المالية، وقدمت الدراسة ثلاث طرق لجلسات العصف الذهني الأولى: طريقة المجموعة الإسمية Nominal Group حيث يجلس كل عضو وحده ويخلق العديد من الأفكار عن مخاطر الغش، الثانية: طريقة المناقشات المفتوحة Open Discussion للعصف الذهني حيث يتم خلالها تقديم أعضاء هذه المجموعة بمناقشة أفكارهم وبشكل علني جماعي عن مخاطر الغش ، الثالثة: طريقة العصف الذهني المستدير Round Robin ، حيث يُطلب من كل عضو أولاً العمل بطريقة المجموعة الإسمية للعصف الذهني من خلال خلق أفكار كلاً على حده، ومن ثم تجميع المجموعة ويطلب من كل عضو إيضاح أفكاره عن مخاطر الغش إلى أفراد المجموعة الآخرين بينما يستمع باقي الفريق ومن ثم يمنح كل عضو فرصة أخرى للتعبير عن المزيد من الأفكار عن مخاطر الغش التي ربما تسببت بها أفكار الآخرين بينما يستمع باقي الفريق مره أخرى، قام الباحثان بعمل الدراسة الميدانية على مراجعين من ذوي الخبرة في جلسات العصف الذهني حيث تم شملت العينة (١٥٠) مكتب مراجعة حيث تم تخصيص طريقة معينة لكل مكتب.

وتوصلت الدراسة إلى أن طريقة المجموعة الاسمية وطريقة العصف الذهني المستدير حققت نتائج متساوية بالنسبة لعدد مرات اكتشاف مخاطر الغش وعدد ساعات التخطيط لعملية المراجعة وعدد التغيرات في طبيعة وتوقيت اختبارات المراجعة، بينما حققت طريقة المناقشة المفتوحة عدد أقل، كما أوضحت النتائج أن متوسط الوقت المنقضي لكل عضو في فريق المراجعة كان اقل بشكل ملحوظ في طريقة المناقشة المفتوحة مقارنة بالطرق الأخرى.

استهدفت دراسة (Brazel, et, al 2010):بيان كيفية تطبيق فريق المراجعة لجلسات العصف الذهني في الممارسة العملية من خلال تبادل الافكار حول اكتشاف الغش، وذلك من أجل تطوير مقياس لجودة العصف الذهني، ومن ثم اختبار تأثير جودة جلسات العصف الذهني على قدرة المراجعين على اكتشاف الغش، وعمّا إذا كان اختلاف جودة هذه الجلسات ذا تأثير جوهري على أحكام المراجعين المتعلقة بالغش ، وتوصلت الدراسة الى وجود علاقة معنوية بين كل من العوامل المسببة لخطر الغش وتقديرات المراجعين لهذا الخطر، كما أن جودة جلسات العصف الذهني تؤثر إيجابياً على هذه العلاقة، كما توصلت الدراسة انه يجب مراعاة التكلفة والعائد من جلسات العصف الذهني، حيث ان جودة جلسات العصف الذهني ذات الجودة العالية تؤدي الى عائد أعلى من تكلفتها، وأنه يمكن تحسين جودة هذه الجلسات من خلال حضور خبير متخصص في مراجعة نظم المعلومات، وكذلك تطبيق هذه الجلسات في المراحل المبكرة من عملية المراجعة وهي مرحلة التخطيط.

وتناولت دراسة (Hoffman, and Zimbelman, 2012):بيان أثر التفكير الاستراتيجي والعصف الذهني على مساعدة المراجعين في اكتشاف الغش من خلال تصميم اجراءات اكثر فعالية لاكتشاف الغش، وتوصلت الدراسة إلى ان التفكير الاستراتيجي وجلسات العصف الذهني تساعد المراجعين في التخطيط الجيد لعملية المراجعة، وتمكنهم من خلال تصميم اجراءات اكثر فعالية

لاكتشاف الغش، وتوليد العديد من الافكار الجديدة والجيدة للتعويض عن الاثار السلبية التي ترتبط بتطبيق برنامج المراجعة، وبالتالي زيادة كفاءة عملية المراجعة دون التضحية بفعالية عملية المراجعة.

بينما قامت دراسة (حسن، ٢٠١٣): بتحليل التأثير المتبادل بين جلسات العصف الذهني لفريق المراجعة الخارجية ومعرفة مدى قدرة أعضاء الفريق المشارك في هذه الجلسات على اكتشاف الضعف والقصور في نظام الرقابة الداخلية، من خلال توضيح أهمية أسلوب العصف الذهني بالنسبة لفريق المراجعة والقاء الضوء على ما يترتب على تطبيقه من ارتقاء بأداء فريق المراجعة، ودراسة الدور الذي تؤديه جلسات العصف الذهني لفريق المراجعة في تقييم نظام الرقابة الداخلية، وتوصلت الدراسة الى ان جلسات العصف الذهني تساعد المراجعين المبتدئين في الاستفادة من خبرات أعضاء الفريق الأكثر خبرة وان جلسات العصف الذهني تساعد على تدعيم استخدام فريق المراجعة للشك المهني بشكل أفضل، خلال جميع مراحل عملية المراجعة وبالتالي فإن تطبيق جلسات العصف الذهني سوف تؤدي إلى زيادة كفاءة عمل فريق المراجعة ، وذلك من خلال وجود علاقة بين جلسات العصف الذهني لفريق المراجعة وبين تحسين أداء فريق المراجعة من خلال تحسين جودة خبرات وقدرات هذا الفريق في تقييم نظام الرقابة الداخلية ، وأوصت الدراسة بضرورة اهتمام فريق المراجعة بتطبيق جلسات العصف الذهني في جميع خطوات عملية المراجعة لاكتشاف عمليات الغش ومكافحته.

واتجهت دراسة (الفكي، ٢٠١٤): إلى محاولة وضع إطار تطبيقي لمعيار المراجعة الدولي رقم (٥٢٠) ومعيار المراجعة الأمريكي رقم (٥٦) لتوضيح كيفية تطبيق الاجراءات التحليلية من قبل المراجع لاكتشاف الغش وكذلك استخدامه في عملية العصف الذهني ، وذلك من خلال تناول أساليب الاجراءات التحليلية التي تساعد في تقدير حدود الأهمية النسبية ومن ثم المساهمة في عملية تخطيط المراجعة بكفاءة، وإعداد إطار عام للتحليل المالي يساهم في استنباط مؤشرات تساعد في التنبؤ بحدوث حالات الغش، وتوصلت الدراسة إلى أن مؤشرات التحليل المالي تُساهم بصورةٍ ما في تحسين تقرير المراجعة الخارجية، و ذلك من خلال الدور الذي تلعبه في كلٍ من تقدير حدود الأهمية النسبية، وفي كونها تكشف عن العلاقات غير المتوقعة بين البنود موضع المراجعة وبذلك تُمكن المراجع من وضع خطة لعملية المراجعة للتقصي والبحث عن هذه العلاقات غير المتوقعة، بالإضافة إلى أن هذه المؤشرات تعمل على تحقيق الإرشادات الواردة بالمعيار الأمريكي للمراجعة رقم SAS.99 حيث يُمكن من خلال إجراءات التحليل المالي وإثراء جانب العصف الذهني كأحد الإجراءات التي يطرحها المعيار المذكور حول تحسين قدرات المراجع على اكتشاف الغش، سوف يجعل كل إجراءات المراجعة أكثر فعالية و تجدر الإشارة إلى أن المعيار SAS.99 لا يُقتصر علي العصف الذهني في مرحلة تخطيط المراجعة، وإنما تستخدم في أي جزء من عملية جمع المعلومات.

وتناولت دراسة (Desai, 2015): بيان أثر جلسات العصف الذهني لفريق المراجعة على تقييم مخاطر الاحتيال، وتقييم مخاطر الغش في ظل وجود مستويات مختلفة من الضغوط والفرص المحتملة أثناء البحث عن التقارير المالية الاحتمالية، وخلصت الدراسة إلى أن جلسات العصف الذهني تساعد فريق المراجعة في تقييم مخاطر الغش بشكل أعلى كفاءه في حالة وجود ضغوط عالية وتوفر الفرص لدى ادارة العميل، وعلى العكس في حالة وجود ضغوط اقل وتوفر الفرص أقل لدى ادارة العميل.

في حين استهدفت دراسة (Dennis, & Johnstone, 2015): توضيح مدى تأثير التعامل مع توجيهات شريك المراجعة من خلال تدخله المقصود ومدى تأثير هذا التدخل علي المنهج الذي يتبعه المراجع في قيادة جلسات العصف الذهني لاكتشاف الغش من خلال عمليات مراجعة فعالة، والذي يمكن أن يُحسن العمليات والنتائج المرتبطة بتحديد عوامل الغش في القوائم المالية. وتوصلت الدراسة الى ان تدخل شريك المراجعة في جلسات العصف الذهني يساعد على تحسين هذه الجلسات من خلال اعتبارها فرصة للتدريب ومناقشة الخبرات السابقة لتعزيز كفاءة وفعالية هذه الجلسات في تحديد الغش في القوائم المالية للعميل، وبالتالي تعزيز الاستجابة بشكل مناسب لمخاطر الغش ومناقشة أهمية الشك المهني، وبالتالي تحسين الاحكام المهنية للمراجعين ، والتي يمكن إدراجها ضمن البرامج التدريبية لتعزيز فعالية العصف الذهني.

كما اشارت دراسة (Chen, Wei, et al., 2015): الى أهمية توضيح دور جلسات العصف الذهني في تحديد عمليات الغش المحتملة في القوائم المالية، بناءً على تفرغ الأفكار خلال جلسات العصف الذهني لمجالات الغش التي يمكن ان تكون موجودة في المدينون، والمخزون ، والأصول غير المتداولة ، وتقديرات الإدارة ، وتبادل الافكار حول هذه المجالات بشكل متزامن ومتسلسل، والتي تتطلب من المراجع النظر في الفئات الأربع معاً وفي وقت واحد، وتوصلت الدراسة إلي أن التفرغ المتسلسل لمهام العصف الذهني يساعد على تحسين جودة تحديد مناطق الغش المحتملة، ولكن ترى الدراسة أنه يعاب عليه أنه يقلل من مستوى الشك المهني لدى المراجع.

كما تناولت دراسة (Mohd, Daniel, et al., 2016): دراسة الآثار المباشرة من تبادل الأفكار والخبرات بين مراجعي الحسابات على تقييم مخاطر الاحتيال، حيث يلاحظ عدم قدرة مراجعي الحسابات في القطاع الحكومي في الكشف عن الأخطاء، وخاصة مخاطر الاحتيال مما يعرض المراجعين لدعاوى قضائية، وأظهرت النتائج أن هناك تأثير إيجابي لتبادل الأفكار والخبرات في تحسين أداء مراجعي الحسابات في القطاع الحكومي عند تقييم مخاطر الاحتيال مما يؤكد علي أهمية جلسات العصف الذهني في زيادة خبرات مراجعي الحسابات.

واستهدفت دراسة (Sean Dennis & Karla Johnstone, 2016): توجيه الاهتمام نحو الممارسات والأبحاث المستقبلية المتعلقة بممارسات الاحتيال المعاصرة من خلال تبادل الأفكار، باستخدام البيانات الميدانية التي تم جمعها من عمليات المراجعة التي أجريت خلال الفترة من ٢٠١٣-٢٠١٤، بهدف تقصي خصائص هيكل العصف الذهني ، والتوقيت، والجهد، وجودة العصف الذهني، وأظهرت النتائج انتقادات PCAOB لأداء مراجعي الحسابات في تحديد مخاطر الاحتيال والاستجابة للمخاطر، زيادة تبادل الأفكار لدي المراجعين عند اشتداد خطر الاحتيال أو ارتفاع المخاطر الكامنة.

ثانياً: تحليل وتقييم الدراسات السابقة والاضافة العلمية للبحث:

بتحليل الدراسات السابقة وتقسيماتها سواء التي تناولت الأحكام المهنية للمراجعين خلال جلسات العصف الذهني الالكتروني أو التي تناولت أحكام المراجعين خلال جلسات العصف الذهني التقليدي، يلاحظ الباحث تعدد النواحي التي تناولتها هذه الدراسات عن العلاقة بين احكام المراجعين وجلسات العصف الذهني مع

تركيز معظم الدراسات على الاحكام المهنية للمراجعين حول الغش، ومقارنة بعض الدراسات بين جلسات العصف الذهني التقليدي وجلسات العصف الذهني الالكتروني، وذلك كما يلي:

بالنسبة للدراسات التي تناولت جلسات العصف الذهني الالكتروني:

اتفقت العديد من الدراسات (Lynch, et al., 2009; Cockrell, & Stone, 2011; Smith, et al., 2012; Chen, Clara, et al., 2015) على أن جلسات العصف الذهني الالكتروني تساعد في تحسين تحديد وتقييم المراجعين لمخاطر الغش المحتملة، وبالتالي تنعكس على تحسين أحكامهم المهنية حول مخاطر الغش في القوائم المالية، كما أن هذه الجلسات تساعد في تحسين خبرات فريق المراجعة خاصة للمراجعين الأقل خبرة.

وعند المقارنة بين جلسات العصف الذهني الالكتروني الاسمية والتفاعلية فقد توصلت دراسة (Lynch, et al., 2009) في أنه لا يوجد فروق جوهرية بين فعالية العصف الذهني الالكتروني التفاعلي والعصف الذهني الالكتروني الاسمي، بينما لم تتفق دراسة (Chen, Clara, et al., 2015) مع هذه النتيجة والتي توصلت إلى أن جلسات العصف الذهني الالكتروني في المجموعات الاسمية تساهم بشكل واضح في اصدار احكام اكثر دقة حول امكانية وجود الغش في القوائم المالية، عند مقارنتها بجلسات العصف الذهني الالكتروني في المجموعات التفاعلية ، وفي اتجاه آخر توصلت دراسة (Cockrell, & Stone, 2011) إلى أن جلسات العصف الذهني الالكتروني التي تتضمن عدم الكشف عن هوية لأعضاء فريق المراجعة أقل تقييد في انتاج الافكار حول الغش ولكنها أقل فاعلية في تحديد مخاطر الغش من جلسات العصف الذهني الالكتروني التي تتضمن الكشف عن هوية أعضاء فريق المراجعة.

وفي اتجاه اخر نحو المقارنة بين جلسات العصف الذهني الالكتروني والتقليدي، توصلت دراسة (Cockrell, & Stone, 2011) إلى أن جلسات العصف الذهني الالكتروني التقليدية تنتج أكبر عدد من عوامل مخاطر الغش بالمقارنة بفرق المناقشة الالكترونية، ولكن على عكس هذه النتيجة توصلت دراسات (Lynch, et al., 2009; Smith, et al., 2012) (عبد الرحمن، ٢٠١٥) إلى أن جلسات العصف الذهني الالكتروني تساهم في توليد عدد أكبر من الافكار حول مخاطر الغش بالمقارنة مع جلسات العصف الذهني التقليدي، كما اتفقت الدراستين على أن جلسات العصف الذهني الالكتروني وسيلة أكثر سهولة وأكبر انتاجية في الاستخدام مقارنة بالعصف الذهني التقليدي.

أما بالنسبة للدراسات التي تناولت جلسات العصف الذهني التقليدي: فقد اتفقت جميعها على أن جلسات العصف الذهني تساعد المراجعين على تحسين جودة تحديدهم لمناطق الغش المحتملة في القوائم المالية، وقام الباحث بتقسيمها من خلال زوايا مختلفة وفقاً لصلتها بأحكام عملية المراجعة كما يلي:

فبالنسبة لمخاطر المراجعة توصلت دراسة (Carpenter, 2007) إلى ان جلسات العصف الذهني تساعد المراجعين في الحصول مهارة أعلى في تقييم مخاطر المراجعة، وتحسين جودة عملية المراجعة بشكل عام. وبالتالي فجلسات العصف الذهني لفريق المراجعة تساعد على تحسين الاحكام المهنية المتعلقة بمخاطر المراجعة.

أما فيما يتعلق بتخطيط عملية المراجعة فقد اتفق كل من (Brazel, et, al 2010; Hoffman, and Zimbelman, 2012) في أن جلسات العصف الذهني تساعد المراجعين في التخطيط الجيد لعملية المراجعة.، وفي نفس الاتجاه بينت دراسة (Hunton, & Gold, 2010) أن طريقة المجموعة الاسمية وطريقة العصف الذهني المستدير أفضل من طريقة المناقشة المفتوحة بالنسبة لعدد ساعات التخطيط لعملية المراجعة وعدد التغيرات في طبيعة وتوقيت اختبارات المراجعة.

كما اتجهت دراسات (Sean Dennis & Karla Johnstone, 2016) (حسن، ٢٠١٣) نحو دراسة أحكام المراجعين في تقييم نظم الرقابة الداخلية خلال جلسات العصف الذهني، والتي بينت أن جلسات العصف الذهني تؤدي إلى تحسين جودة خبرات وقدرات فريق المراجعة في تقييم نظام الرقابة الداخلية، وبالتالي اصدار احكام أكثر جودة حول تقييم الرقابة الداخلية.

بينما تقييم الاجراءات التحليلية تناولته دراسة (الفكي، ٢٠١٤) ووضحت أنه من خلال الاجراءات التحليلية يمكن إثراء جلسات العصف الذهني، وخلال هذه الجلسات يمكن تقييم نتائج تنفيذ الاجراءات التحليلية بشكل جيد.

وبالنسبة لتحليل مثلث الغش خلال جلسات العصف الذهني فقد اتفقت دراستي (Desai, 2015; Brazel, et, al 2010) في أن جودة جلسات العصف الذهني تؤثر إيجابياً على فريق المراجعة في تحديد وتقييم مخاطر الغش بشكل أعلى كفاءه في ظل وجود ضغوط وتوفر الفرص لدى ادارة العميل، أي أن هذه الجلسات لها تأثير جوهري على أحكام المراجعين المتعلقة بالغش، من خلال التأثير الايجابي على العلاقة بين كل من العوامل المسببة لخطر الغش وتقديرات المراجعين لهذا الخطر.

وتوصلت دراسة (Mohd, Daniel, et al., 2016) علي أهمية جلسات العصف الذهني تساهم في زيادة خبرات مراجعي الحسابات في القطاع الحكومي في الكشف عن الأخطاء ومخاطر الاحتيال.

ويرى الباحث من خلال استعراض وتحليل وتقييم الدراسات السابقة أن هذه الدراسات لم تتناول كيفية الاستفادة من جلسات العصف الذهني الالكتروني في تحسين جودة الأحكام المهنية لفريق المراجعة في الممارسة العملية، ومن هذا المنطلق تسعى الدراسة الحالية إلى توجيه اهتمام شركات المراجعة التوجه نحو جلسات العصف الذهني الالكتروني في ضوء مسئولية المراجع عن اصدار احكام مهنية ذات كفاءة وجودة عالية خلال مراحل عملية المراجعة بدأ من مرحلة التعاقد مع العميل ثم التخطيط والتنفيذ لإجراءات المراجعة واخيراً الوصول الى تقرير المراجع، وبيان أثر استخدام جلسات العصف الذهني الالكتروني في توليد أفكار وزيادة خبرات فريق المراجعة في اصدار احكام مهنية ملائمة وجودة أعلى مما يولده العصف الذهني التقليدي، خاصة في ظل التطورات التكنولوجية الهائلة.

القسم الثالث:مدخل مقترح لتخطيط وتنفيذ جلسات العصف

الذهني الإلكتروني بهدف تحسين جودة الاحكام المهنية لفريق المراجعة

واجهت مهنة المراجعة في السنوات الأخيرة أزمة المسؤولية وفقدان الثقة، وكان ذلك نتاج الفضائح والانهيارات المالية للعديد من مكاتب المراجعة الكبرى ، أدى ذلك إلى تدخل الجهات المنظمة للمهنة بشكل مباشر سعياً منها في محاولة ابتكار الوسائل الجديدة التي تعمل على رفع مستوى الخبرة والمهارة لدي المراجعين وتقلل من المشاكل الناتجة عن قلة الخبرة والمهارات الفنية التي يتوجب أن يحظى بها المراجعين كي يقومون بتنفيذ مهام المراجعة بشكل دقيق وسليم، ويعتبر أسلوب العصف الذهني من الاساليب المستحدثة في مجال المراجعة، حيث تم ادخال هذا المفهوم الى مجال المراجعة من خلال معيار المراجعة الامريكي رقم (99) في عام 2002. حيث لجأ المراجعون إلى جلسات العصف الذهني للارتقاء بأدائهم، ففي هذه الجلسات يتم تبادل الأفكار الجيدة بين أعضاء فريق المراجعة (Cockrell, & Stone, 2011; Santanen, 2002)، حيث يعد كل من العصف الذهني التقليدي والعصف الذهني الإلكتروني من الاساليب الجيدة التي تساعد على اكتشاف قدرات الافراد الابداعية الكامنة بداخلهم، والتكثير خارج الحدود المعروفة وابتكار افكار جديدة (eg.. Chen, Wei, et al., 2015; Desai, 2015; Carpenter, et al., 2011; Balackova, 2003) يمكن أن تساهم في حل المشاكل الناتجة عن قلة الخبرة والمهارات الفنية لفريق المراجعة .

تقتضي المعايير المهنية لمراجعة الحسابات أنه على المراجعين إجراء جلسة عصف ذهني كجزء من كل عملية مراجعة، لتقييم مخاطر التحريفات الجوهرية بسبب الغش (AICPA, 2002, SAS 99; IFAC, 2015a, ISA 240 & ISA 315)، وفي بيئة المراجعة فالعصف الذهني لديه غرضين أساسيين: أنه (1) يسمح الأعضاء الرئيسيين في فريق المراجعة لتبادل الأفكار حول مخاطر الغش، مثل كيف ومتى قد يحدث غش الإدارة؛ و (2) يؤكد على أهمية تطبيق الشك المهني المناسب في جميع أنحاء عملية المراجعة، وتبين البحوث أن المراجعين الذين ينخرطون في مثل هذه الجلسات هم أكثر دقة في تقييم مخاطر الغش على من أولئك الذين يعتمدون فقط على القوائم المالية (Beasley, et al., 2006) ، وتوصلت دراسة (Dilla, and Raschke, 2015) أنه يمكن استخدام جلسات العصف الذهني كأداة من الادوات المساعدة في عملية اصدار أحكام مهنية عن القوائم المالية.

وتوضح دراسة (Carpenter, 2007) أن نتائج الافكار المتعلقة بالمخاطر والمتولدة من اجتماعات العصف الذهني لفريق المراجعة تكون أفضل من الأفكار المتولدة من المراجعين بشكل منفرد، كما تؤكد دراسة (Brazel, et al., 2010) أن جلسات العصف الذهني ذات الجودة العالية تحسن تحديد العلاقات بين عوامل المخاطر وتقييم عملية تقييم المخاطر. فالعصف الذهني يمكنه تحسين القرارات التخطيطية للمراجعين عن طريق خلق الكثير من المعرفة عن المخاطر وبشكل خاص مخاطر التحريفات التي تحيط بالمنشأة (Hoffman, & Zimbelman, 2009)، ويتناول الباحث هذا القسم من خلال:

المحور الأول: تخطيط جلسات العصف الذهني الإلكتروني في مجال المراجعة.

في ضوء ما سبق وتجسيدا لأهداف البحث يتناول الباحث هذا المحور من خلال دراسة الاطار العلمي لجلسات العصف الذهني (التقليدي-الالكتروني)، والمقومات والفوائد، وكذلك تقنيات وأساليب العصف الذهني، العصف الذهني في ضوء معايير المراجعة والاصدارات المرتبطة، المراحل التي تمر بها جلسات العصف الذهني الالكتروني، تقييم جلسات العصف الذهني الالكتروني مقارنةً بالتقليدي.

أولاً: الاطار الفكري لجلسات العصف الذهني(التقليدي-الالكتروني):

في ثلاثينيات القرن الماضي قام أليكس أوزبورن (Osborn) بإيجاد أسلوب جديد يُستخدم في مجموعات العمل من أجل دعم التفكير الابداعي وحل المشكلات وتوليد أفكار جديدة في مجموعات العمل وهذا الاسلوب يُعرف بالعصف الذهني (Balackova, 2007)، وكما عرف (Santanen, 2002) جلسات العصف الذهني بأنها أسلوب تم تصميمه لتحسين الإنتاجية والابداع في استجابات مجموعة من الأفراد يواجهون مشكلة معينة مطلوب حلها. وفي نفس الاتجاه عرفها (Balackova, 2003; Balackova, 2007) بأنها عبارة عن "نظام تستخدمه مجموعات بهدف ايجاد حل معين لمشكلة معينة وبطريقة إبداعية بحيث تنتج أفكار جديدة وحلول مقترحة أكثر تقبلاً، وعرفه (Litcanu, et al., 2015) بأنه مجموعة أو تقنية ابداعية تبذل فيها الجهود لإيجاد حل لمشكلة معينة من خلال جمع قائمة من الافكار التي ساهم فيها الافراد المشاركين في الجلسة.

يُعد أسلوب جلسات العصف الذهني من الأساليب المفيدة في إنتاج الأفكار، حيث يمثل أسلوب ابتكاري جماعي لإنتاج الأفكار بأكثر كمية ممكنة دون النظر الى مدى جودة هذه الأفكار، ومن ثم تقييم هذه الافكار واستخلاص أفضلها (Heslin, 2009)، حيث تساعد جلسات العصف الذهني المراجعين على تبادل الخبرات حول مخاطر العميل وحول عمليات الغش التي من الممكن أن تكون حدثت في منشأة العميل (Hunton, and Gold, 2010). فقد تم ادخال التكنولوجيا على أسلوب العصف الذهني من اجل تلافي عيوب العصف الذهني التقليدي وتسهيل مهمة تدفق الافكار وتبادل الخبرات عن المخاطر لدى المراجعين عن طريق العصف الذهني الالكتروني (Cockrell, & Stone, 2011).والذي يعتمد على برامج الكمبيوتر ويسمح لأعضاء فريق المراجعة بطرح الأفكار (المدخلات) على حده من دون انقطاع من أجل حصول المراجعين على أفكار حول المخاطر اكثر كفاءة وفعالية والحد من الانتقادات الموجهة للعصف الذهني التقليدي (Chen, Clara, et al., 2015; Landis, et al., 2008).

ويعرف العصف الذهني الالكتروني بأنه أسلوب استمطار الأفكار بالوسائل الالكترونية مثل البريد الالكتروني، ويعتمد على طرح موضوع ما أو مشكلة معينة على أعضاء جلسة العصف الذهني وإعلامهم بكل جوانبها والعوامل المؤثرة فيها ، وكذلك إعلامهم بالقواعد والمعايير التي ستسير عليها جلسة العصف وتثبيتها على لوحة المناقشات ، ثم الطلب منهم بتقديم حلول مقترحة للمشكلة موضوع النقاش، وبالتالي يتم جمع اكبر عدد ممكن من الحلول الممكنة والمقترحة والأفكار المدونة على الحاسب، وفي ختام جلسة العصف الذهني يتم تقييم هذه الحلول واختيار المناسب منها (الكسباني , ٢٠١٠).

ويري البعض أن جلسات العصف الذهني هي أسلوب صمم لتحسين الإنتاجية والابداع في ردود أو استجابات مجموعة من الأفراد يواجهون مشكلة معينة مطلوب حلها (حسن , ٢٠١٣).

وفي ضوء المفاهيم السابقة التي تم عرضها، يمكن وضع مفهوم لأسلوب العصف الذهني الإلكتروني بأنه أسلوب علمي يعتمد على التقنيات الحديثة لتكنولوجيا المعلومات يستخدمه مجموعة من الافراد (فريق المراجعة)، تحكمه مجموعة من المبادئ والمقومات والقواعد ، يعمل وفقاً لخطة تستهدف توليد أكبر قدر ممكن من الأفكار الإبداعية التي يُتوقع من خلالها المساهمة في مواجهة مشكلة أو مشكلات معينة (تحسين جودة الاحكام المهنية لفريق المراجعة)، ومن ثم التوصل إلى حلها من خلال المناقشة وتبادل الآراء. ومن هذا المنطلق يمكن الاستفادة من جلسات العصف الذهني الإلكتروني في مجال المراجعة كمحاولة للاستفادة منها باعتبارها إحدى الطرق الإبداعية لتحسين قدرة فريق المراجعة على اصدار أحكام مهنية خلال مراحل عملية المراجعة بجودة أفضل ، وبالتالي زيادة جودة عملية المراجعة.

واستناداً على المفاهيم السابقة يمكن عرض مجموعة من المقومات التي يقوم عليها تطبيق جلسات العصف الذهني بشكل جيد وعلى درجة ملائمة من الجودة وهي (حسن، ٢٠١٣):

١. النظام: بمعنى اتباع خطوات تنفيذية محددة ومنظمة، وفق قواعد ومراحل وأساليب معينة.
٢. الإبداع: ضرورة الانطلاق نحو الأفكار الإبداعية دون الأفكار النمطية من قبل أعضاء فريق جلسة العصف الذهني.
٣. الكم: ويقصد به ضرورة الوصول إلى أكثر أفكار ممكنه دون النظر إلى لمدى ملائمتها، وخاصة في المرحلة الاولى من جلسات العصف الذهني.
٤. التفاعل الجماعي: ويقصد به أن تعتمد نتائج فكر المجموعة على الجهد المبذول منها في تحليل وتقييم هذه الافكار بغية الوصول إلى أفضل الحلول الممكنة، وبحيث تكون الأفكار ملك للجميع ، وبحيث تساعد أفكار البعض على استثاره تفكير باقي أعضاء الفريق.
٥. الاستمطار: ويقصد به سرعة طرح الأفكار وسرعة استقبالها.

ومن خلال العرض السابق يتضح أن هناك العديد من الفوائد التي يمكن الحصول عليها من خلال جلسات العصف الذهني الإلكتروني وهي (Litcanu, et al., 2015) :

- (١) وسيلة سهلة وسريعة للحصول على افكار وحلول للمشاكل.
 - (٢) انخفاض تكاليفه مقابل الفائدة المرجوة منه.
 - (٣) يمكن تطبيقه في مجالات واسعة في الحياة العملية.
 - (٤) يعمل على تحفيز الافراد، وخلق بيئة من التعاون التحفيز لتبادل الافكار وانتاجها.
 - (٥) يعمل على تطوير الابداع لدى الافراد وزيادة الثقة لديهم.
 - (٦) يعمل على تطوير مقدرة الافراد في العمل من خلال مجموعات.
- ومما سبق يتضح للباحث أن جلسات العصف الذهني الإلكتروني تتسم بأنها:

- مجموعة العمليات المرتبطة بنقل وتوصيل مختلف أنواع المعرفة والأفكار المتعلقة بالغش في القوائم المالية بين أفراد فريق المراجعة خلال جلسة العصف الذهني باستخدام تقنية تكنولوجيا المعلومات.

- أسلوب للمشاركة باستخدام آليات الاتصال الحديثة مثل الحاسب الآلي وشبكاته ووسائطه المتعددة سواء كان عن بعد أو في قاعة العصف الذهني الإلكتروني.

ثانياً: تقنيات وأساليب العصف الذهني:

تساهم جلسات العصف الذهني في إنتاج وتبادل الافكار في جلسات العصف الذهني اما بشكل شفوي Verbal أو بشكل كتابي Brainwriting ويتم انتاج نوعين من الافكار في المجموعة وهما (Chen, Clara, et al., 2015; Carpenter, et al. 2011; Hunton, & Gold, 2010; Heslin, 2009)

- **الافكار الاسمية Nominal Thinking:** ويتم انتاج الافكار بدون وجود اي اتصال بين أفراد المجموعة، أو مشاركة بينهم حول الافكار، وتتم المشاركة والاتصال بين أفراد المجموعة في مرحلة تقييم الأفكار، وهذا ما يسمى بالأفكار الاسمية في المجموعة.

- **الافكار التفاعلية Interactive Thinking:** ويتم أنتاج وتوليد الافكار من خلال التشارك والنقاش بين أفراد المجموعة وتبادل الافكار فيما بينهم، ومن ثم تقييم هذه الافكار والتوصل الى أفضلها.

وفيما يلي عرض لتقنيات وأساليب جلسات العصف الذهني والتي يمكن الاستفادة بها في مجال المراجعة وهي:

١- العصف الذهني المفتوح Open brainstorming:

يقوم العصف الذهني المفتوح على تبادل الافكار بين المراجعين المشاركين في الجلسة بطريقة غير منظمة حيث يكون النقاش في الجلسة عشوائياً من عضو إلى آخر، حيث أن القواعد المنظمة وفقاً لهذا الأسلوب تكون محدودة (Beasley, et al., 2006; Beasley, and Jenkins, 2003)، ويجب أن يكون لدى المراجعين المشاركين فكرة قوية وراسخة عن قواعد ومبادئ العصف الذهني، والا قد يؤدي الى توليد أفكار ليست ذات جودة عالية بسبب محدودية الاجراءات والقواعد المنظمة للعصف الذهني (Beasley, et al., 2006).

٢- العصف الذهني المستدير Round-robin brainstorming:

يبدأ هذا الأسلوب بطريقة تسمى في العصف الذهني الذاتي Self-Brainstorming من خلال فترة صمت كل عضو في بداية الجلسة لاقتراح مجموعة أفكار من ثلاث إلى خمس أفكار حول موضوع الجلسة، ويتم تبادل الافكار وفق هذه التقنية وفقاً لقواعد منظمة (Beasley, et al., 2006; Beasley, and Jenkins, 2003) ، ويرى (Hunton, & Gold, 2010; Beasley, et al., 2006) أن هذه الطريقة فعالة من حيث أن جميع المشاركين يعرضون أفكارهم ومن ثم يتم مناقشتها والتوصل الى أفكار جيدة واجراءات ملموسة عقب جلسة العصف الذهني، ومفيد بشكل خاص للمشاركين الذين يترددون عن عرض أفكارهم لفظياً، وبينت دراستي (Hunton, & Gold, 2010; Lynch, et al., 2009) أن اجراء جلسات العصف الذهني بطريقة العصف الذهني المستدير أكثر فعالية من طريقة العصف الذهني المفتوح سواء تم انجازها بالطرق التقليدية (وجهاً لوجه) للعصف الذهني أو باستخدام العصف الذهني الإلكتروني من حيث

مرات اكتشاف مخاطر الغش وعدد ساعات التخطيط لعملية المراجعة وعدد التغييرات في طبيعة وتوقيت اختبارات المراجعة.

٣- العصف الذهني الإلكتروني **Electronic Brainstorming**:

يجمع هذا الأسلوب بين العصف الذهني المفتوح وبين تكنولوجيا البرمجيات، حيث تقوم الجلسة على أساس تبادل الأفكار بين أفراد الفريق إلكترونياً عن طريق البريد الإلكتروني، أو الرسائل الفورية، أو برامج العصف الذهني الخاصة، ويمكن لأعضاء الفريق تبادل الأفكار التي تأتي إلى أذهانهم مباشرة، وليست هناك حاجة لانتظار دور كل واحد منهم، لأن التكنولوجيا قامت بالتخلص من هذه المشكلة. ويتم تقديم هذه الأفكار إلكترونياً إلى باقي أعضاء الفريق، وبعد اكتمال توليد الأفكار، فإنه لتبادل الأفكار هناك برمجيات تساعد المشاركين على مناقشة وتوحيد أفكار المجموعة (Landis, et al., 2008; Beasley, et al., 2006; Beasley, and Jenkins, 2003). وفقاً لهذا الأسلوب يتم استخدام التكنولوجيا في عملية العصف الذهني كبديل لعمليات العصف الذهني التقليدي (وجهاً لوجه) (Cockrell, and Stone, 2011).

ومما سبق يتضح للباحث أن جلسات العصف الذهني الإلكتروني تُعد تقنية مفيدة لإنتاج الأفكار، لأنه لا توجد قواعد خاصة تقيد إنتاج الفكرة ولا يوجد أي نوع من النقد أو التقييم. كما أن كل فرد من الأفراد المشاركين في المناقشة تكون له حرية الكلام دون أن يقوم أي فرد برفض رأيه أو فكرته حول موضوع الجلسة، وبالتالي تُعد جلسات العصف الذهني عملية تدريبية للمراجعين، فهي طريقة هامة لاستثارة الخيال والمرونة والتدريب على التفكير الإبداعي، والتعلم من ذوي الخبرة، وعلى الرغم من دور العصف الذهني التقليدي في حل المشكلات إلا أن الحاجة إلى سرعة تسجيل الملاحظات والأفكار، وفقدان العديد منها نتيجة تحدث أحد الحضور، وإحجام العديد من المشاركين لخوفهم من نقد أفكارهم، والاقتنار على عدد قليل من المشاركين لتكلفة المكان أو السفر، إضافة إلى مشكلة أخرى وهي أن مراجعي الشركات الذين عملوا في نفس القسم لفترات طويلة تكون لهم نفس التجارب والخلفيات يطرحون حلولاً متشابهة ما يتعذر معه تجديد فكرهم الحالي، وهذه السلبيات يمكن علاجها من خلال الاعتماد على تقنية العصف الذهني الإلكتروني.

ثالثاً : المراحل التي تمر بها جلسات العصف الذهني الإلكتروني في مجال المراجعة:

تمر جلسات العصف الذهني الإلكتروني في عملية المراجعة بثلاث مراحل:

(١) **مرحلة التحضير (الإعداد) Preparation Stage:** حيث يقوم فريق المراجعة بالإعداد لجلسة العصف الذهني بتجميع البيانات والمعلومات اللازمة والمتعلقة بالعمل، حيث يتم تجهيز قائمة بالعناصر التي يتم مناقشتها خلال الجلسة (Litcanu, et al., 2015; Bellovary, & Johnstone, 2007). وتؤكد الدراسات السابقة أهمية مرحلة إعداد المراجعين قبل إجراء جلسات العصف الذهني، (Chen, Wei, et al., 2015; Dennis, and Johnstone, 2015)، حيث يقوم كل عضو بإدراج ما لديه بواسطة الحاسب الآلي وهو ما يعرف بـ Nominal Electronic Brainstorming، ويتم في هذه المرحلة توجيه المراجعين للتفكير في العمل مع الإشارة إلى مثلث التلاعب (الفرص، الحوافز، الموقف) بإتباع أنشطة العصف الذهني (Hunton, & Gold, 2010).

٢) **مرحلة التفاعل Interaction Stage:** تشمل التفاعل بين أعضاء فريق المراجعة لمناقشة الافكار التي تم طرحها خلال مرحلة التحضير وتقييمها، والنظر في الافكار الجيدة حول عملية الغش المحتملة في القوائم المالية، والبدء في تنقيحها وتشجيع بقية المراجعين الذين لم يعبروا عن آرائهم حول مخاطر الغش في الجلسة على ابداء أفكارهم حول هذه المخاطر (Hunton, & Gold, 2010, Carpenter, 2007). كما يجب على قائد الفريق أو شريك المراجعة العمل على تشجيع وتعزيز الشك المهني لدى أعضاء فريق المراجعة عند اجراء المناقشات خلال جلسات العصف الذهني (Dennis, & Johnstone, 2015).

٣) **مرحلة التقييم Evaluation Stage:** تظهر الأفكار على شاشات أجهزة باقي أعضاء فريق المراجعة ، بحيث يستطيع كل عضو من أعضاء الفريق مشاهدة أفكار باقي الأعضاء بعد الانتهاء من طرحها، حيث تنقسم شاشة الجهاز الخاص بكل عضو الى قسمين قسم يدلى به العضو الأفكار الطارئة على ذهنه وقسم يعرض أفكار باقي الأعضاء دون عرض صاحب كل فكرة ، ويقوم كل عضو بعد ذلك بتقييم هذه الأفكار الخاصة بمخاطر الغش والوصول الى الأفكار الجيدة منها التي يمكن من خلالها التغلب على مخاطر الغش والتلاعب (Hunton, & Gold, 2010). وينتج عن هذه المرحلة احتمال **دمج الافكار** وتعديل خطة المراجعة وفقاً للأفكار الجديدة التي تم توليدها في جلسات العصف الذهني الالكتروني.

رابعاً : العصف الذهني في ضوء معايير المراجعة والاصدارات المرتبطة:

تناولت العديد من المعايير المهنية عقد جلسات العصف الذهني خلال عملية المراجعة، حيث تقتضي المعايير المهنية لمراجعة الحسابات أنه على المراجعين إجراء جلسة عصف ذهني كجزء من كل عملية مراجعة، لتقييم مخاطر التحريفات الجوهرية بسبب الغش (IFAC, 2015a, ISA 240 & ISA 99, SAS 2002, AICPA, 2010, PCAOB, 315) ، وسيتم بيان هذه المعايير كما يلي:

فبالنسبة لمعايير المراجعة الامريكية فقد استحدثت المعيار الامريكي SAS 99 أسلوب العصف الذهني كوسيلة تهدف إلي زيادة فاعلية عملية المراجعة والتحسين من قدرة مراجع الحسابات علي الاستجابة لوجود حالة الغش والتعامل معه وكذلك تسليط الضوء علي ضرورة مشاركة أعضاء فريق المراجعة في جلسات العصف الذهني في كل عملية مراجعة بهدف طرح أفكار حول احتمالات الغش خلال جميع مراحل المراجعة بدءاً من التخطيط وانتهاء بكتابة تقرير المراجعة ، وهذا ما أكده ذلك مجلس مراقبة حسابات الشركات العامة PCAOB في ان جلسات العصف الذهني تساعد في الاستفادة من جهود فريق المراجعة في اكتشاف امكانية وجود غش في القوائم المالية ، من خلال تنمية مجموعة أكبر من الاستجابات لمخاطر الغش وحتى تحقق عملية العصف الذهني أهدافها يجب مراعاة التدابير التالية (PCAOB, 2010; AICPA, 2002, SAS No. 99): (حماد، ٢٠١١):

- ١- تمثل جلسة العصف الذهني مناقشة مفتوحة وحرّة بين أعضاء فريق المراجعة مع الاستعانة ببعض المتخصصين في الصناعة أو غيرهم إذا لزم الأمر وذلك لتبادل الأفكار وإثارة التساؤلات ووضع إجابات عليها، وكذلك تبادل الخبرات وذلك بهدف تقدير مخاطر وعوامل الغش في الشركة محل المراجعة.
- ٢- يجب على مكتب المراجعة دراسة وتحليل كيفية تنفيذ جلسات العصف الذهني بشكل جيد من خلال تحديد التوقيتات الزمنية والأفراد المشاركين ومحاو المناقشات والمدة الزمنية لكل جلسة وغير ذلك من الأمور، كما ينبغي ان تطبق بنفس درجة العناية التي تطبق بها إجراءات المراجعة الأخرى.
- ٣- تهدف جلسات العصف الذهني الى تحسين الاتصال بين افراد فريق المراجعة ذوى الخبرات المختلفة ، ويتيح ذلك فرصة اكتساب تفهم أفضل للمعلومات المتوافرة لدى أفراد الفريق الاكثر خبرة وتجاربهم مع العميل ، ونقل خبرات ارتكاب الغش ، وكيفية اخفائه واكتشافه الى باقي افراد الفريق، أيضا تتيح جلسات العصف الذهني تبادل المعلومات والافكار الجديدة اثناء اداء عملية المراجعة بين أعضاء الفريق.
- ٤- لا يقتصر عقد جلسات العصف الذهني على مرحلة التخطيط لعملية المراجعة فقط، ولكنه يفضل ان يمتد ليشمل جميع مراحل المراجعة حيث انه اثناء كافة مراحل المراجعة فإن المراجعين يجمعون معلومات عن الشركة وعن الادارة وكلما مضوا في مراحل المراجعة كلما زاد حجم المعلومات المتراكمة لديهم.
- ٥- **عند تخطيط جلسات العصف الذهني يراعى ما يلي :**

- أ- تحديد الغرض من الجلسة وغالباً ما يكون الغرض هو توليد افكار بخصوص كيفية ارتكاب الغش واخفائه ومدى وجود دوافع وفرص ومبررات لارتكاب الغش وتغطيته وسبل التعرف على مخاطر الغش وتولييفها وتقييمها ، وكذلك رد الفعل تجاه مخاطر الغش التي تم التعرف عليها.
- ب- تحديد المدة الزمنية المناسبة لكل جلسة.
- ج- تحديد المحاور الأساسية للجلسة القادمة، ووصف الهدف من الجلسة.
- د- تشجيع الافراد على توليد الأفكار وذلك بوضعهم في وضع متبادل للأدوار وهذا يساعد ويحفز على توليد الافكار.

بينما **وضح معيار المراجعة الدولي ISA 240** أن تتم المناقشات بين أعضاء فريق المراجعة، ويجب أن تركز هذه المناقشات وبشكل خاص على قابلية تعرض القوائم المالية للمنشأة لوجود تحريف جوهري بسبب الغش، وتُجرى هذه المناقشات دون مراعاة لمعتقدات أعضاء فريق الارتباط بأن الإدارة والمكلفين بالحوكمة يتصفون بالأمانة والنزاهة (ISA 240, IFAC, 2015a). واتضح من المعيار في الفقرة (٤٤) أنه يجب أن يوثق المراجعين في أوراق المراجعة بما يتعلق بفهم المراجع للمخاطر المحيطة بالمنشأة وتقدير مخاطر التحريف الجوهري للقرارات المهمة التي تم التوصل إليها أثناء جلسة العصف الذهني بين أعضاء فريق المراجعة، فيما يتعلق باحتمال أن تحتوي القوائم المالية على تحريف جوهري بسبب الغش (IFAC, 2015a, ISA 240).

أما **معيار المراجعة الدولي SA 315** فقد بين أنه يجب على الشريك المسؤول عن الارتباط بعملية المراجعة، والأعضاء الرئيسيين الآخرين لفريق لمراجعة مناقشة قابلية القوائم المالية للمنشأة لتحريف جوهري، وتطبيق اطار التقرير المالي المعمول به على حقائق وظروف المنشأة. ويجب على الشريك المسؤول عن

الارتباط بالمراجعة، تحديد أي من الأمور ينبغي ابلاغها لأعضاء فريق المراجعة الذين لم يشاركوا في المناقشة، وكذلك توثيق القرارات الهامة التي تم التوصل إليها من جلسات العصف الذهني (IFAC, 2015a, ISA 315).

كما وضحت الفقرة التوضيحية (A21) من هذا المعيار أن هذه المناقشات في جلسات العصف الذهني بين أفراد فريق المراجعة تعمل على ما يلي (IFAC, 2015a, ISA 315):

- أ- توفر المناقشة فرصة لأعضاء فريق المراجعة الأكثر خبرة بما في ذلك شريك المراجعة، للمشاركة في ادراكهم بناءً على معرفتهم بالمنشأة.
- ب- تسمح لأعضاء فريق المراجعة بتبادل المعلومات حول مخاطر العمل التي تخضع لها المنشأة، وكيف وأين يمكن أن تكون البيانات المالية حساسة للتحريفات الجوهرية الناجمة عن الأخطاء والغش.
- ج- تساعد في اكتساب أعضاء فريق المراجعة للفهم في كيف يمكن أن تؤثر نتائج إجراءات المراجعة التي يؤديونها على النواحي الأخرى لعملية المراجعة، بما في ذلك القرارات الخاصة بطبيعة وتوقيت ومدى إجراءات المراجعة الإضافية.

ويرى الباحث بعد عرض وتحليل المعايير المهنية الدولية أنه لم تلزم المراجعين بإجراء جلسات عصف ذهني وإنما تؤكد على إرشادات لعقد هذه الجلسات، بينما أكدت المعايير الأمريكية على إجراء هذه الجلسات، كما يلاحظ الباحث أيضاً أن معيار المراجعة الدولي (٢٤٠) في إصداراته الحديثة وخاصة المصدرة في العامين الأخيرين (٢٠١٤، ٢٠١٥) وسعت من شكل الأفكار التي يمكن أن تتضمنها جلسات العصف الذهني مقارنةً بالإصدارات السابقة، من خلال توسيع تحديد المخاطر الداخلية والخارجية التي قد تؤدي إلى تحريفات جوهرية.

خامساً : تقييم جلسات العصف الذهني الإلكتروني مقارنةً بالتقليدي في مجال المراجعة:

أكدت دراسة (Chen, Clara, et al., 2015) أنه من خلال جلسات العصف الذهني الإلكتروني يستطيع أعضاء فريق المراجعة إدخال أفكارهم الفردية بشكل منفصل دون مقاطعة، وبوجه عام فإن مجموعات العصف الذهني الإلكتروني تتفوق على المجموعات التي يتم فيها تبادل الأفكار وجهاً لوجه وخاصةً في عملية توليد الأفكار المرتبطة بمخاطر الغش، وبالتالي فالعصف الذهني الإلكتروني يقلل معوقات الإنتاج والتخوف من التقييم (Landis, et al., 2008).

وتناولت دراسة (Henningesen, & Henningesen, 2013) دور جلسات العصف الذهني في زيادة الروابط الاجتماعية بين فريق المراجعة داخل المؤسسة التي يعملون بها، وبالتالي زيادة الرغبة في العمل كمجموعة مما يؤدي الي زيادة إمكانية اقتراح أفكار ابداعية . وبالتالي حصول المراجعين المشاركين في هذه الجلسات على حافز أكبر لإنتاج والمشاركة من خلال تظافر جهود المشاركين كفريق (Hoffman & Zimbelman, 2009)، مما يؤثر علي تحسين الاحكام المهنية لفريق المراجعة.

وتوصلت بعض الدراسات (Wod, & Pickerd, 2011; Hoffman & Zimbelman, 2009) الي أن التخوف من التقييم كأحد معوقات إنتاجية جلسات العصف الذهني التقليدي، وذلك نتيجة خشية بعض المراجعين من التقييم السلبي لأفكارهم، حيث يظهر هذا التخوف عندما يشعر المراجعين في جلسة العصف الذهني بأن افكارهم لن تكون موضع ترحيب من باقي المشاركين ويكون هذا الخوف اكثر تواجد بالنسبة للأفراد الاقل خبرة في الفريق، وتوصلت دراسة (Landis, et al., 2008) أن جلسات العصف الذهني الالكتروني قد ساهمت في حل مشكلة تخوف المراجعين من التقييم السلبي لأفكارهم ، حيث يمكن للمشارك أن يبدي رأيه دون أن يظهر اسمه لبقية المشاركين في جلسة العصف الذهني الالكتروني.

كما توصلت دراسة (Wang, & Fussell, 2010) أن العصف الذهني الالكتروني مفيد مقارنةً بالعصف الذهني التقليدي، من حيث كونه يتم بتكلفة منخفضة، حيث أنه يمكن المشاركة في هذه الجلسات عبر بلدان مختلفة عن طريق التواصل الياً، ويؤدي العصف الذهني الإلكتروني إلى تقليل تأثير كبر حجم الفريق على الإنتاجية المتحققة من هذا الفريق بل قد يؤدي إلى الاستفادة من هذا الحجم الكبير، حيث إنه بزيادة العدد في جلسة العصف الذهني الإلكتروني ستزداد الأفكار على عكس الأسلوب التقليدي للعصف الذهني، وفي نفس السياق أكدت بعض الدراسات (Veilleroy, et al., 2013; Paulus, 2015) أن العصف الذهني الالكتروني يعمل على تبسيط عملية التعاون داخل المجموعات الأمر الذي يؤدي إلى خلق العديد من الأفكار الجديدة وإيجاد الحلول للمشكلات المطروحة، وكذلك إمكانية استكشاف ومعرفة وتفسير الظواهر وردود الأفعال دون إظهار هوية المشارك في الجلسة.

ويري الباحث أن نظم الاتصالات الحديثة المستخدمة في جلسات العصف الذهني تساعد في تخفيض نفقات السفر أو التنقل التي تنتج عند حاجة المراجعين للاجتماع مع بعضهم في جلسات العصف الذهني التقليدي، حيث يمكن أن تتم هذه الجلسات عن بعد و لا تحتاج إلى أن يكون كافة المشاركين في نفس المكان لإجراء جلسات العصف الذهني الالكتروني.

ومما سبق ذكره يُمكن للباحث تقييم فعالية استخدام جلسات العصف الذهني الالكتروني من خلال تلخيص وإبراز المزايا والانتقادات الموجهة الي هذا الأسلوب عند استخدامه في عملية المراجعة.

مزايا استخدام أسلوب العصف الذهني الالكتروني في عملية المراجعة:

١-يسمح لمكاتب المراجعة بإجراء العصف الذهني بين العديد من المشاركين من مواقع جغرافية مختلفة، وبالتالي زيادة تنوع الخبرات المشاركة في الجلسة ، مما يترتب عليه تحسين أداء الفريق بصفة عامة.

٢-تقليل تأثير كبر حجم فريق المراجعة على الإنتاجية المتحققة ، بمعنى أنه كما زاد حجم فريق المراجعة كلما زادت انتاجية الفريق بسبب زيادة الافكار المتولدة حول المخاطر.

٣-تساعد جلسات العصف الذهني الالكتروني أعضاء فريق المراجعة علي تحديد واستخدام المستوي الملائم للشك المهني وبالتالي تأثيره على تحسين الأحكام المهنية.

٤- اداة تدريبية جيدة للمراجعين الاقل خبرة، للاستفادة من ذوي الخبرة الاعلى، بطريقة سهلة وبتكلفة أقل.

٥- عدم تخوف المشاركين من ابداء افكارهم نتيجة لعدم الكشف عن هوية مقترح الفكرة، كما أنه يمكن المشاركة بشكل فوري دون مقاطعة، وبالتالي فإنه يقلل من القلق و التخوف من الانتقاد ، مما يؤدي إلى زيادة الافكار المتولدة.

٦- يتم إدخال الافكار في وقت واحد عند استخدام جلسات العصف الذهني الالكتروني وبالتالي يقلل من الوقت المستغرق لإنجاز الجلسات، كما يزيد من فرص اقتراح الأفكار .

٧- تجنب احتمال نسيان الأعضاء لبعض الأفكار عند تعدد مرات الانتظار أو عند طول فترات الانتظار .

٨- يساهم استخدام جلسات العصف الذهني الالكتروني في دعم فاعلية أسلوب المراجعة المشتركة.

الانتقادات الموجهة الي جلسات العصف الذهني الالكتروني:

على الرغم من أن أسلوب العصف الذهني الإلكتروني يساعد في التغلب على بعض نواحي القصور في العصف الذهني التقليدي، الا أن هناك بعض الانتقادات التي قد تصاحب استخدام هذا الاسلوب وهي:

١- قد يؤدي إلى انخفاض التفاعل الاجتماعي بين اعضاء فريق المراجعة (Smith, et al., 2012) ، نظراً لعدم التواصل وجهاً لوجه بين أفراد فريق المراجعة.

٢- انخفاض الحافز لاقتراح الافكار حول المخاطر، بسبب عدم ابراز دور مقترح الفكرة في فريق المراجعة لأنه لا يتم الكشف عن هوية مقترح الفكرة.

٣- قد يتطلب العصف الذهني الإلكتروني عدداً من أجهزة الحاسب الآلي، تعادل عدد أعضاء الفريق القائم بالجلسة، مما يؤدي الى ارتفاع تكاليف هذه الجلسات.

المحور الثاني: تنفيذ جلسات العصف الذهني الالكتروني في مجال المراجعة.

أضح من دراسة وتحليل كل من معايير المراجعة الامريكية (٩٩) والدولية (٢٤٠،٣١٥) أن جلسات العصف الذهني تساعد المراجعين بتبادل المعلومات والافكار ذات العلاقة بالمخاطر المحيطة بالمنشأة محل المراجعة، واحتمالية تعرض القوائم المالية للأخطاء الجوهرية بسبب الغش; (AICPA, 2002, SAS 99, IFAC, 2015a, ISA 240 & ISA 315)، ومن خلال تطوير هذه المعلومات والافكار يقوم المراجعين بتطوير التقديرات الخاصة بهم والمتعلقة بإصدار احكامهم المهنية حول هذه المخاطر، كاستجابةً لهذه التقديرات (Brazel, et al., 2010)، كما توصلت دراسة كلا من (عبد الرحمن، ٢٠١٥) (Dennis, et al., 2013) أن جلسات العصف الذهني الالكتروني تساعد على توليد الحلول بجودة عالية وبدرجة عالية من الإبداع وتعمل علي تقليل الوقت المستغرق لإنتاج الأفكار .

أي أن جلسات العصف الذهني الإلكتروني تساعد المراجعين من خلال تبادل الأفكار التحفيزية والمناقشات والتي سيكون لها تأثير إيجابي على الابتكار والإبداع لدى الأعضاء المشتركين على الربط بين العوامل المسببة للمخاطر وبين تقييمات هذه المخاطر، الأمر الذي يؤدي بدوره إلى إصدار أحكام مهنية أعلى دقة كتطوير لأدائهم واستجابة ملائمة لهذه التقديرات من خلال تعديل اختبارات المراجعة التالية، ويمكن تنفيذ جلسات العصف الذهني الإلكتروني من خلال:

أولاً: العوامل المؤثرة في زيادة فعالية استخدام جلسات العصف الذهني الإلكتروني لفريق المراجعة:

بعد عرض وتحليل الدراسات السابقة ومعايير المراجعة ذات الصلة بموضوع العصف الذهني الإلكتروني ، ومن أجل زيادة فاعلية هذه الجلسات لفريق المراجعة توجد ثلاث عوامل تؤثر علي إنتاجية هذه الجلسات وهي:

أ- مدى جودة المشاركة والاتصال بين فريق المراجعة أثناء تنفيذ الجلسات:

ان التزام المراجعين بالتحضير قبل اداء جلسة العصف الذهني يؤدي بدوره إلى اقتراح المزيد من الافكار العملية حول المخاطر المحيطة بمنشأة العميل (LuAnn, Beasley, and Jenkins, 2003; 2008)، حيث أن التحضير المسبق للجلسة يضمن الوقت الكافي للأعضاء المشاركين لأداء العصف الذهني ، الامر الذي ينعكس بالإيجاب على زيادة كمية ونوعية الافكار المطروحة اثناء الجلسة، بالإضافة إلى تقليل الوقت اللازم لأداء الجلسة (Beasley, et al., 2006). كما أن جودة الاتصال بين أعضاء الفريق تزداد عندما يكون أعضاء الفريق أكثر تنوعاً واختلافاً وعندما يشجعون الحوارات المفتوحة فيما بينهم، حيث أن هذه الحوارات المفتوحة تساعد على تحسين جودة القرارات من خلال تشجيعها على تبادل المعلومات، ومن ثم انتقال الخبرات الخاصة بالمخاطر من المراجعين ذوي الخبرة الى المراجعين الأقل خبرة ضمن فريق المراجعة. وأكدت دراسة (Brazel, et al., 2010) أن حضور ومشاركة أعضاء فريق المراجعة لجلسات العصف الذهني يؤثر ايجابياً علي زيادة كمية ونوعية المعلومات التي تؤثر على جودة أحكام المراجعين المتعلقة بمخاطر الغش ، وتأكيدا علي ذلك يري (Trotman, et al., 2015) أن مشاركة شريك المراجعة في هذه الجلسات يعمل على تحسن مناقشة الموضوعات المتعلقة بالمخاطر الهامة بشكل أكثر تحديداً.

ب- توقيت وهيكل جلسات العصف الذهني:

ينطلب معيار المراجعة الامريكي (SAS 99) من المراجعين اداء جلسات العصف الذهني كجزء من مرحلة التخطيط لعملية المراجعة، حيث تتم هذه الجلسات قبل أو بالتزامن مع مرحلة تجميع المعلومات اللازمة لتحديد مخاطر الغش (AICPA, SAS 99, 2002)، كما اكد على ذلك مجلس الاشراف المحاسبي على الشركات العامة، الذي انتقد أداء جلسات العصف الذهني بعد مرحلة التخطيط لعملية المراجعة، وبين أنه لا بد من اجراءها في مرحلة التخطيط وجميع المراحل التالية لعملية المراجعة (PCAOB, 2007) ، وانتقدت دراسة كل من (حماد، ٢٠١١)، (Ramos, 2003) أنه يجب أن لا يقتصر عقد جلسات العصف الذهني على مرحلة التخطيط لعملية المراجعة فقط، أو عقد جلسة

عصف ذهني قرب انتهاء عملية المراجعة لتدارس نتائج وخبرات اعضاء الفريق, ولكنه يمتد ليشمل جميع مراحل المراجعة , وبالتالي يجب على فريق المراجعة دراسة وتحليل كيفية تنفيذ جلسات العصف الذهني بشكل جيد من خلال تحديد التوقيتات الزمنية والأفراد المشاركين ومحاور المناقشات والمدة الزمنية لكل جلسة (حماد، ٢٠١١).

أما هيكل فريق المراجعة فيجب ان يكون هناك قائد للفريق (أوشريك مراجعة) وقائد الفريق يجب أن يكون لديه خبرات عالية في المراجعة وادارة جلسات العصف الذهني الالكتروني وهذه الخبرة يمكن أن تزيد من جودة هذه الجلسات، وعلى قائد الفريق أو شريك المراجعة عدم تجاهل المناطق الاخرى لمخاطر الغش، والتي لم يتم تدوينها في القائمة الاولية لمخاطر الغش (Landis, et al., 2008). ويستنتج الباحث مما سبق أن توقيت وهيكل جلسات العصف الذهني يؤثر إيجابيا على جودة زيادة فعالية هذه الجلسات.

ج- الجهد المبذول بواسطة فريق المراجعة في تنفيذ جلسات العصف الذهني:

أشار مجلس الرقابة والأشراف على حسابات الشركات العامة PCAOB الى أن جلسات العصف الذهني تساعد في الاستفادة من جهود فريق المراجعة في اكتشاف امكانية وجود غش في القوائم المالية (PCAOB, 99 SAS No. 2002, AICPA, 2010 ;).

فكلما زاد تنظيم هذه الجهود بالتزامن مع جودة الاتصال بين اعضاء فريق المراجعة كلما أدى ذلك إلى زيادة المعرفة المتخصصة للمراجعين بالعميل محل المراجعة وتحسين مشاركتهم في جلسات العصف الذهني، والذي سينعكس على الوصول إلى أحكام مهنية ذات جودة عالية (Brazel, et al., 2010).

كما يجب تنظيم هذا الجهد من خلال مناقشة المناطق العالية المخاطر أولاً ، ثم الانتقال إلى البنود الاخرى من مخاطر الغش (Bellovary, & Johnstone, 2007)، فتتابع وتسلسل الافكار المهمة في جلسات العصف الذهني الالكتروني سوف يؤدي إلى تحسين الأداء في الأفكار من حيث كمية ونوعية الافكار المتعلقة بتحديد احتمال وجود الغش (Chen, Wei, et al., 2015)، وقبل أن تنتهي جلسة العصف الذهني، يحتاج أعضاء الفريق إلى توضيح وصقل وتحقيق توافق في الآراء بشأن استنتاجات حول الأفكار عن المخاطر المحتملة (Beasley, et al., 2006; Beasley, and Jenkins, 2003).

ثانياً: تحليل وتقييم العلاقة التأثيرية بين جلسات العصف الذهني الالكتروني و تحسين جودة الاحكام المهنية لفريق المراجعة.

تتص معايير المراجعة علي مسئولية المراجع عن الحصول على تأكيد معقول بأن القوائم المالية في مجملها أنها تخلو من أي تحريف جوهري، سواء بسبب وجود غش ، أو خطأ ، ويلاحظ أن هنا كمخاطر لايمكن تجنبها ،من حيث أن بعض التحريفات الجوهرية في القوائم المالية ،قد لا يتم اكتشافها ،على الرغم من تخطيط وتنفيذ عملية المراجعة بالشكل الصحيح ،طبقاً لمعايير المراجعة (IFAC, 2015a, ISA 240)، ويستخدم المراجع الحكم المهني لتحديد مدى الفهم المطلوب للمعلومات التي تم الحصول عليها من

خلال تنفيذ إجراءات تقدير المخاطر والأنشطة ذات العلاقة كأدلة مراجعة ،لدعم تقدير مخاطر التحريف الجوهري (IFAC, 2015a, ISA 315).

وبالتالي لن يستطيع المراجع الحصول على تقارير مراجعة خالية من المخاطر والتحريفات بصورة كاملة، كما أنه لن يستطيع أن يصدر أحكاماً مهنية دقيقة خلال عملية المراجعة تتعلق بالمخاطر المحيطة بمنشأة العميل، ولكن يستطيع أن يستخدم بعض الوسائل التي تساعده في تحسين اصدار احكامه التي تساعده إلى الوصول إلى تقارير مراجعة أكثر دقة ويمكن ان يعتمد عليها مستخدمو القوائم المالية، ومن هذه الوسائل استخدام تقنيات حديثة مثل جلسات العصف الذهني الالكتروني لتلافي اوجه القصور في اجراء عملية المراجعة وبالتالي عدم فشل مراجع الحسابات في ادائه لمهمته، وأكدت معايير (AICPA, 2002, SAS 99; IFAC, 2015a, ISA 240 & ISA 315) على الدور الذي تؤديه جلسات العصف الذهني في مساعدة المراجعين علي تبادل المعلومات والافكار ذات العلاقة بعملية المراجعة وبالمخاطر المحيطة بالمنشأة محل المراجعة (AICPA, 2002, SAS 99; IFAC, 2015a, ISA 240 & ISA 315).

فالسمة المميزة للحكم المهني للمراجع ،هي أن هيُمارس مقبل مراجع على قدر من التدريب والمعرفة والخبرة التي تساعد في تطوير الكفاءات المهنية اللازمة لتحقيق أحكام معقولة (IFAC, 2015a, ISA 200) , وقد أكدت دراسة (Carpenter, 2007) ان المقترحات خلال جلسات العصف الذهني تؤدي إلى تحسين الاحكام المهنية وجودة عملية المراجعة بشكل عام، كنتيجة طبيعية لإثر التفاعل بين أعضاء فريق المراجعة خلال جلسات العصف الذهني.

ويري الباحث أن جلسات العصف الذهني الالكتروني يمكن أن تساعد في تطوير الكفاءات المهنية اللازمة لتحقيق أحكام معقولة، والتي يتم فيها التشاور والمناقشة وتبادل المعرفة حول عملية المراجعة ككل، والتي تتم من خلال عملية تحسين الاتصال بين أفراد فريق المراجعة ذوي الخبرات المتباينة مما يترتب عليه نقل الخبرات بين افراد فريق المراجعة في اكثر من جهة نظراً لان الاعتماد علي تكنولوجيا المعلومات خاصة استخدام العصف الذهني الالكتروني يساعد على نقل هذه الخبرات بطريقة أسرع وأفضل،ومن خلال العرض السابق سوف يتناول الباحث كيف يؤثر استخدام العصف الذهني الالكتروني في تحسين الاحكام المهنية لفريق المراجعة بدءاً من تخطيط عملية المراجعة وصولاً إلي مرحلة التقرير عن نتائج عملية المراجعة.

أولاً: أثر جلسات العصف الذهني الالكتروني على الأحكام المهنية في مرحلة التعاقد مع العميل:

تعد عملية اتخاذ قرار حول قبول التعاقد مع العميل هي المرحلة الأولى من مراحل عملية مراجعة الحسابات، وتساعد جلسات العصف الذهني الإلكتروني في اتخاذ قرار أفضل حول قرار قبول للتعاقد مع العميل من عدمه، حيث تظهر أهمية الحكم المهني في إطار التعاقد مع العميل، لما يرتبط بهذه الاحكام من أحكام لاحقة عن القوائم المالية للعميل (Wedemeyer, 2010).

فقد بينت الفقرة (٣٢) من المعيار الدولي لممارسات الرقابة على جودة المراجعة والتأكيد والخدمات ISQC No. 1 أنه يجب أن تكون هناك قرارات حازمة لقبول العميل أو الاستمرار مع العميل القديم، والذي يساعد شركات المراجعة في تجنب التعاقدات مع العملاء اذا كانت هناك فرص للاحتيال أو التصرفات غير

القانونية، وبالتالي الحفاظ على سمعة شركة المراجعة والحفاظ على جودة عملية المراجعة (IFAC, 2015b).

ففي هذه المرحلة يقوم المراجع بتقييم مستوى مخاطر العميل التي قد يواجهها المراجع نتيجة ارتباطه بمراجعة القوائم المالية لمنشأة العميل، وبالتالي فإنه يحتاج أن يمتلك معرفة واسعة عن العميل الجديد، ويقوم المراجع بدراسة وضع العميل في المجتمع والاستقرار المالي للعميل، كما يقوم بالاتصال والاستفسار مع المراجع السابق (Arens et al., 2014; Messier et al., 2012).

وبالتالي فإنه من المتوقع أن يتجنب المراجع التعامل مع العملاء مرتفعي المخاطر، حيث أن مجرد الموافقة على مراجعة القوائم المالية لهؤلاء العملاء قد يعرضه للمساءلة القانونية، وبالتالي يجب على المراجع الحصول على المعلومات الكافية التي تمكنه من تقييم المخاطر التي تتعرض لها منشأة العميل، ويرى الباحث أن يتم الاستعانة بجلسات العصف الذهني

الإلكتروني عند اتخاذ قرار حول قبول العميل الجديد أو الاستمرار مع العميل القديم في تقدير كل مما يلي:

- ١- درجة تعقيد أعمال العميل وحجم المخاطر التي يتعرض لها.
- ٢- تقييم المنازعات السابقة للعميل مع المستفيدين من التقارير المالية لمنشأة العميل.
- ٣- تقدير قوة المركز المالي للعميل.
- ٤- تقدير مدى قابلية تعرض القوائم المالية للمخاطر المتأصلة.
- ٥- تقدير نزاهة الإدارة، وتقدير مدى فعالية الرقابة الداخلية ودوره في اكتشاف أو منع الأخطاء.
- ٦- تقدير احتمال التقدير الخاطئ لاحتمال التحريفات في القوائم المالية للعميل.
- ٧- تقدير احتمال ظهور نزاعات قضائية ضد مكتب المراجعة نتيجة الارتباط بالعميل.
- ٨- احتمال ربحية مكتب المراجعة عن أداء خدمات المراجعة للعميل المرتقب.

ثانياً: أثر جلسات العصف الذهني الإلكتروني على الأحكام المهنية في مرحلة تخطيط عملية المراجعة:

تعد مرحلة تخطيط المراجعة من أهم مراحل عملية المراجعة، وذلك لأن هذه المرحلة سوف تنتهي بإصدار المراجع مجموعة من الأحكام والتي ستؤثر على المراحل الأخرى للمراجعة، حيث ان تخطيط عملية المراجعة هو عملية مستمرة ومتكررة وتستمر حتى اكمال عملية المراجعة الحالية، حيث تقتضي معايير المراجعة الدولية والأمريكية من المراجع ممارسة الحكم المهني أثناء تخطيط وتنفيذ اجراءات عملية المراجعة لدعم المراجع في الحصول على تأكيد معقول وكذلك (IFAC, 2015a, ISA 200, Para 7; SAS No. 99):

- ١- تحديد وتقدير مخاطر وجود تحريفات جوهرية، سواء بسبب الاحتيال أو الأخطاء، استناداً إلى فهم بيئة المنشأة ونظام الرقابة الداخلية بها.

٢- الحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة عن وجود تحريفات جوهرية، وذلك من خلال تصميم وتنفيذ استجابات مناسبة للمخاطر التي تم تقديرها.

٣- تكوين رأي حول القوائم المالية، استناداً إلى النتائج المستخلصة من أدلة المراجعة التي تم الحصول عليها.

كما بينت الفقرة (A2) من معيار المراجعة الدولي رقم (٣٠٠)، أنه لا يعد التخطيط مرحلة منفصلة عن عملية المراجعة، بل عملية مستمرة ومتكررة، وتستمر حتى إكمال ارتباط المراجعة الحالية حيث يتضمن التخطيط لعملية الحاجة للأخذ في الحسبان الأمور التالية (IFAC, 2015a, ISA 300, Para A2):

- ١- الإجراءات التحليلية التي ينبغي تطبيقها باعتبارها إجراءات لتقدير المخاطر.
- ٢- تحديد الأهمية النسبية لبعض البنود.
- ٣- الحصول على فهم عام للإطار القانوني والتنظيمي المعمول به للمنشأة، وكيفية التزام المنشأة بتلك الإطار.

٤- تحديد الحاجة إلى خبراء أو متخصصين.

٥- أداء إجراءات أخرى لتقدير المخاطر عند الحاجة.

واوضحت الفقرة رقم (٢٩) من معيار المراجعة الأمريكي SAS No. 108 ضرورة اجراء جلسات العصف الذهني في مرحلة تخطيط عملية المراجعة حيث أن مراجع الحسابات هو المسؤول النهائي عن عملية المراجعة ويجب عليه التواصل مع أعضاء فريق المراجعة فيما يتعلق بمدى امكانية وجود تحريفات جوهرية في القوائم المالية بسبب الخطأ أو الاحتيال، وهذه المناقشة تساعد جميع أعضاء فريق المراجعة على فهم المنشأة وبينتها، بما في ذلك الرقابة الداخلية، والمخاطر التي تواجه المنشأة وتؤثر على عملية المراجعة (AICPA, 2006, AU Section 311, SAS No. 108, Para 29).

كما اتفقت العديد من الدراسات (حسن، ٢٠١٣، (Dennis, & Johnstone, 2015; Chen, Wei, et al., 2015; Brazel, et, al 2010) على اهمية جلسات العصف الذهني في مرحلة تخطيط عملية المراجعة، وبشكل خاص في تحديد مخاطر المراجعة ومخاطر الغش المحتمل من أجل تحسين الاحكام المهنية للمراجعين في هذه المرحلة. وأكدت دراسة (حسن، ٢٠١٣) أنه يجب أن تحتوي عملية التخطيط للمراجعة على جلسات للعصف الذهني والتي تولد المزيد من الافكار الجيدة عن الغش وغيره من العوامل التي تساعد فريق المراجعة على القيام بمهامه، كما توصلت دراسة (Hoffman, and Zimbelman, 2012) إلى ان جلسات العصف الذهني تساعد المراجعين في التخطيط الجيد لعملية المراجعة، وتمكنهم من خلال تصميم اجراءات اكثر فعالية لاكتشاف الغش، وتوليد العديد من الافكار الجديدة والجيدة والتي تساعد علي زيادة كفاءة عملية المراجعة.

وبالتالي فالتخطيط الجيد يساعد المراجع من الحصول على أدلة مراجعة كافية، حتى يتجنب المراجع التعرض للمسؤولية القانونية ويحافظ على سمعته في مجتمع الأعمال، يعمل بشكل تنافسي وبما يمكنه من الاحتفاظ بقاعدة عملائه أو حتى توسيعهم، و تجنب سوء التفاهم مع العميل.

ومن أجل التخطيط بشكل أكثر جودة يتم الاستعانة بجلسات العصف الذهني الالكتروني (Smith, et al., 2012) حيث تُعد الجلسات احدى الوسائل التي يمكن من خلالها زيادة فعالية تبادل الأفكار بين فريق المراجعة, كما بينت دراستي (Hammersley, 2011; Hammersley, et al., 2010) إلى أهمية جلسات العصف الذهني في تحسين أحكام المراجع عن تخطيط عملية المراجعة في الكشف عن الغش في القوائم المالية وتوليد الفرضيات. وتأكيداً لذلك فقد وضع العديد من الباحثين (Arens et al., 2014; Messier et al., 2012) أنه لوضع الخطة العامة لبرنامج المراجعة بشكل فعال وكفء يجب إتمام عملية التخطيط بشكل جيد من خلال:

- ١- الحصول على معلومات عن العميل.
 - ٢- الحصول على معلومات عن الالتزامات القانونية للعميل.
 - ٣- تنفيذ الإجراءات التحليلية الأولية.
 - ٤- تقدير الأهمية النسبية والخطر.
 - ٥- فهم الرقابة الداخلية وتقدير خطر الرقابة.
 - ٦- وضع الخطة العامة لبرنامج المراجعة.
- ومما سبق يري الباحث أنه يمكن أن تساعد جلسات العصف الذهني الالكتروني في مرحلة التخطيط لعملية المراجعة على تفهم أعمال العميل وبيئته، بالإضافة إلى تحديد المناطق الأكثر عرضه للتحريفات والتي تحتاج إلى المزيد من الفحص، وتقييم الأهمية النسبية ومخاطر المراجعة بالإضافة إلى تقييم الضوابط الرقابية للمنشأة لتحديد مدى إمكانية الاعتماد عليها، هذا فضلا عن تحديد طبيعة وتوقيت ومدى إجراءات المراجعة، الأمر الذي يؤدي بدوره إلى تحسين جودة الحكم المهني للمراجع في هذه المرحلة، حيث يقترح الباحث في هذه المرحلة الاستعانة بجلسات العصف الذهني الالكتروني لفريق المراجعة لمناقشة ما يلي:

١- الأنشطة التمهيديّة لمرحلة التخطيط:

- أ- المساعدة بتنسيق العمل بين فريق المراجعة.
- ب- تبادل المعرفة والخبرات حول منشأة العميل.
- ج- تحديد البنود الهامة الواردة ضمن خطاب التكليف والتي تتطلب الاهتمام بها.
- د- التعرف على أهداف العميل من المراجعة وبالتالي تقدير خطر المراجعة الممكن قبوله.

٢- الحصول على معلومات عن العميل:

- أ- مناقشة المتطلبات المحاسبية الخاصة للعميل بما يتفق مع المبادئ المحاسبية المتعارف عليها.
- ب- تقييم الحاجة لمتخصصين خارجيين للمساعدة في عملية المراجعة.
- ج- تقدير أخطار النشاط التي تؤثر في تقدير خطر المراجعة الممكن قبوله.
- د- مناقشة المتطلبات الواردة في عقد الشركة ونظامها الأساسي حتى يمكن تحديد ما إذا كانت القوائم المالية قد تمّ إعدادها على نحو ملائم.
- هـ- مناقشة المعلومات التي تم الحصول عليها عن الالتزامات القانونية للعميل.

و- التعرف على قوة نظام الرقابة الداخلية لتحديد مستوى الشك المهني الملائم.

٣- تقدير مخاطر أعمال العميل:

- أ- تحديد طبيعة أعمال العميل، وتحديد دافعية العميل
- ب- تقييم نتائج عمليات المراجعة السابقة
- ج- تقييم عمليات الاطراف المرتبطة
- د- تحديد وتقييم العمليات المالية غير الروتينية
- هـ- تقييم الحكم الشخصي الضروري لمخاطر أعمال العميل
- و- تحديد أهمية المخاطر من حيث مدى تأثيرها على القوائم المالية
- ز- تقييم إمكانية حدوث المخاطر
- ح- تقييم مدى أمانة ونزاهة الإدارة

٤- تحديد الحكم الاولي للأهمية النسبية:

- أ- تحديد أسس لتقييم الأهمية النسبية والتي على أساسها يحدد ما إذا كانت التحريفات جوهرية.
- ب- تحديد الحكم المبدئي عن الأهمية النسبية للنبود لاكتشاف حجم المخاطر والتحريفات الجوهرية في القوائم المالية.
- ج- تخصيص الحكم المبدئي عن الأهمية النسبية.
- د- وضع حدود الأهمية النسبية تساعد في اختيار العناصر التي سوف تخضع للفحص.
- هـ- وضع حدود الأهمية النسبية تساعد في تحديد نوع ومدى وتوقيت إجراءات المراجعة

٥- فهم الرقابة الداخلية و تقييم خطر الرقابة:

- أ- تقييم بيئة الرقابة الداخلية
- ب- تقييم تصرفات الاستجابات للخطر بالمنشأة
- ج- دراسة فعالية أنشطة الرقابة التي تحدث في جميع أنحاء المنشأة
- د- تقييم فعالية الادارة في الاستمرار في متابعة الأنشطة ومدى الالتزام و إمكانية التطوير لنظام الرقابة الداخلية.

٦- تجميع المعلومات لتقييم خطر الغش:

- أ- دراسة وتحليل الدوافع أو الضغوط لارتكاب الغش.
- ب- دراسة وتحليل الفرص التي تسمح بارتكاب الغش.

- ج- دراسة وتحليل التبريرات لقبول ارتكاب الغش.
- د- إنشاء سجل إلكتروني لعوامل مخاطر الغش.

٧- تطوير خطة لبرنامج المراجعة:

- أ- تحديد (تقدير) حجم عينة المراجعة.
- ب- تحديد مدى اختبارات العمليات والارصدة
- ج- ايجاد عقليات مناسبة لإجراء عملية المراجعة في ضوء متطلبات الشك المهني.
- د- تحديد كمية ونوعية أدلة الإثبات المطلوب الحصول عليها للوصول إلى الرأي المهني.
- هـ- وضع الخطة العامة للمراجعة وبرنامج المراجعة

ويتم مناقشة هذه النقاط السابقة خلال جلسات العصف الذهني الإلكتروني في مرحلة التخطيط بهدف مساعدة فريق المراجعة في تحديد المناطق الأكثر عرضة للمخاطر في منشأة العميل وتحتاج إلى جهد أكبر في الفحص وذلك من خلال الاتصالات الإلكترونية سواء عن طريق البريد الإلكتروني أو المحادثة الإلكترونية بين الأعضاء ذوي الخبرة والأعضاء الأقل خبرة في فريق المراجعة مما يؤدي في النهاية إلى استجابات ملائمة للمراجع لتحسين اصداره لأحكام مهنية مناسبة.

ثالثاً: أثر جلسات العصف الذهني الإلكتروني على الأحكام المهنية في مرحلة تنفيذ اجراءات المراجعة:

يتم الاستعانة بلسات العصف الذهني الإلكتروني في تحسين احكام فريق المراجعة في مرحلة تنفيذ اجراءات المراجعة، حيث تلعب الأحكام المهنية دوراً هاماً في تنفيذ اجراءات مراجعة فعالة تتلاءم مع متطلبات المعايير المهنية، وهذا ما بينته معايير المراجعة والدراسات الاكاديمية. وتستخدم الاحكام المهنية في جميع مراحل عملية المراجعة إلا ان الباحث سيركز على أهم تلك المجالات والتي تناولتها الابحاث الاكاديمية والمعايير المهنية، والتي تتمثل في الآتي:

- ١- تقييم معقولة أرصدة التقديرات المحاسبية لبنود القوائم المالية
 - ٢- تقييم تنفيذ اجراءات المراجعة التحليلية.
 - ٣- تقييم مدي قدرة المنشأة علي الاستمرارية.
 - ٤- تقييم كفاية وصلاحيه أدلة المراجعة.
 - ٥- تقييم مخاطر الاحتيال ومخاطر التحريفات الجوهرية.
 - ٦- وضع حدود الأهمية النسبية للبنود في القوائم المالية.
- ١- دور جلسات العصف الذهني الإلكتروني في تحسين الاحكام المهنية المتعلقة بتقييم أرصدة التقديرات المحاسبية:

بما يتعلق بإجراءات تنفيذ عملية المراجعة اتجاه التقديرات المحاسبية بين معيار المراجعة الدولي (٥٤٠) في الفقرة (١١) أنه يجب على المراجع أن يحدد وفقاً لحكمه ما إذا كان أي من التقديرات المحاسبية التي قد تم التعرف عليها تحتوي على عدم تأكد مرتفع للتقدير ينشأ عنه مخاطر مهمة (IFAC, 2015a, ISA 540). كما أكدت الفقرة (٥٠) من معيار المراجعة الأمريكي (٩٩) أن احكام المراجع أكثر أهمية في تقييم المبادئ المحاسبية وخاصة المتعلقة بالقياسات غير الموضوعية والمعاملات المعقدة والتقييمات الشخصية (AICPA, 2002, SAS No. 99), كما أشار معيار المراجعة (٣١٥) أنه يجب على المراجع الحصول على فهم لنظام المعلومات بما في ذلك آلية التقرير المالي المستخدمة في إعداد القوائم المالية للمنشأة، بما في ذلك التقديرات المحاسبية المهمة والإفصاحات (IFAC, 2015a, ISA 315).

وبالتالي يحتاج المراجعين الي الخبرة والمعرفة اللازمة لإصدار أحكام أكثر فاعلية وبالتالي يمكن الاستعانة بجلسات العصف الذهني الإلكتروني في تقدير مدى وجود تحيزات في التقديرات المحاسبية، وكذلك في تقييم معقولية التقديرات المحاسبية لبنود القوائم المالية، وفي تقدير العمليات غير العادية الهامة.

٢- دور جلسات العصف الذهني الإلكتروني في تحسين الاحكام المهنية المتعلقة بتنفيذ الاجراءات التحليلية:

يقوم المراجع بإجراء الاختبارات الأساسية كاستجابة لاحتمال حدوث المخاطر وتشمل الاختبارات الأساسية اختبارات التفاصيل لفئات من المعاملات، وأرصدة الحسابات ، والإجراءات التحليلية الأساسية (IFAC, 2015a, ISA 330). كما وضع معيار المراجعة الدولي رقم (٥٢٠) في الفقرة (٤) يتوقف القرار المتعلق بتنفيذ الاجراءات التحليلية على مستوى التأكيد لاختبارات التفاصيل، أو إجراءات تحليلية أساسية على حكم المراجع بشأن الفعالية والكفاءة المتوقعة لإجراءات المراجعة المتاحة، لتخفيض خطر المراجعة إلى مستوى مقبول (IFAC, 2015a, ISA 520).

وقد توصلت دراسة (الفكي، ٢٠١٤) إلى أن مؤشرات الاجراءات التحليلية تعمل على تحسين عملية المراجعة من خلال الدور الذي تلعبه في كلٍ من تقدير حدود الأهمية النسبية، وفي كونها تكشف عن العلاقات غير المتوقعة بين البنود موضع المراجعة وبذلك تُمكن المراجع من وضع خطة لعملية المراجعة للتقصي والبحث عن هذه العلاقات غير المتوقعة، بالإضافة إلى الدور الايجابي لجلسات العصف الذهني كأحد الإجراءات التي تساهم في تحسين قدرات المراجع على اكتشاف الغش.

اما فيما يتعلق بطبيعة ومدى اختبارات أدوات الرقابة فقد بين معيار المراجعة (٣٣٠) أنه عند تصميم وتنفيذ اختبارات أدوات الرقابة، يجب على المراجع تنفيذ إجراءات مراجعة أخرى بالتزامن مع الاستفسار للحصول على أدلة مراجعة حول الفعالية التشغيلية لأدوات الرقابة (IFAC, 2015a, ISA 330).

كما توصلت دراسة (حسن، ٢٠١٣) الى ان جلسات العصف الذهني تساعد في زيادة كفاءة عمل فريق المراجعة وتحسين جودة خيرات وقدرات هذا الفريق في تقييم فعالية نظام الرقابة الداخلية بمنشأة العميل، ويؤكد (شحاته، ٢٠١٤) أن الاجراءات التحليلية من أهم وسائل دعم الاحكام المهنية للمراجع.

وبالتالي يتم الاستعانة بجلسات العصف الذهني الإلكتروني في تحديد الاختبارات الأساسية التي سيتم تنفيذها، وفي تقييم اختبارات العناصر الرئيسية والاختبارات الإضافية التفصيلية على الارصدة، تقييم تنفيذ الاجراءات التحليلية لتوجيه الاهتمام نحو الإشارة للتحريفات المحتملة و تقدير أمكانية استمرار المنشأة

و تخفيض الاختبارات التفصيلية، تحديد اختبارات الرقابة التي سيتم تنفيذها، وتساعد هذه الجلسات فريق المراجعة في الاستجابة التي تشمل طبيعة وتوقيت ومدى اختبارات المراجعة.

٣- دور جلسات العصف الذهني الإلكتروني في تحسين الاحكام المهنية المتعلقة بتقييم مدى قدرة المنشأة على الاستمرارية

وضح معيار المراجعة الدولي رقم (٥٧٠) في الفقرة (١٨) أنه استناداً إلى أدلة المراجعة التي تم الحصول عليها، يجب على المراجع أن يستنتج طبقاً لحكمه المهني، ما إذا كان يوجد عدم تأكد جوهري ذو علاقة بأحداث أو ظروف والتي بمفردها أو في مجموعها قد تُلقى شكاً كبيراً بشأن قدرة المنشأة على البقاء كمنشأة مستمرة. (IFAC, 2015a, ISA 570).

وبالتالي يتم الاستعانة بجلسات العصف الذهني الإلكتروني في مدى وجود عدم تأكد جوهري عندما يكون تأثيره المحتمل، واحتمالية حدوثه ضخماً، إلى درجة أن الإفصاح المناسب عن طبيعة وانعكاسات عدم التأكد بحسب حكم المراجع، يعد ضروري للعرض العادل للقوائم المالية، وأن ألا تكون القوائم المالية مضللة، وبالتالي استخلاص الاستنتاجات الخاصة بمدى قدرة المنشأة على الاستمرارية.

٤- دور جلسات العصف الذهني الإلكتروني في تحسين الاحكام المهنية المتعلقة بتقييم مدى كفاية وصلاحيّة أدلة المراجعة:

تناولت الفقرة رقم (A6) من معيار المراجعة الدولي (٥٠٠) أنه يتم الحصول على تأكيد معقول على أدلة مراجعة كافية، وحتى يستطيع المراجع التوصل إلى استنتاجات معقولة يبني عليها رأيه وهو أمر يعود إلى الحكم المهني، كما أن هناك عوامل ذات أهمية عندما يمارس المراجع الحكم المهني فيما يتعلق بالحصول على أدلة المراجعة الكافية والملائمة، مثل طبيعة اجراءات المراجعة، وتوقيت اعداد التقارير المالية والموازنة بين التكلفة والمنفعة (IFAC, 2015a, ISA 500).

ويتم الاستعانة بجلسات العصف الذهني الإلكتروني في تقييم مدى كفاية وصلاحيّة أدلة الاثبات ككل، وما هي المناطق التي يحتمل أن يوجد بها ثغرات وتحتاج إلى أدلة اضافية.

٥- دور جلسات العصف الذهني الإلكتروني في تحسين الاحكام المهنية المتعلقة بتقييم مخاطر الاحتيال ومخاطر التحريفات الجوهرية:

تنص الفقرة (٣٢) من معيار المراجعة الامريكي (٩٩) أنه عند الحصول على معلومات حول المنشأة ، يجب على المراجع أن ينظر في ما إذا كانت المعلومات تشير إلى أن عوامل مخاطر الاحتيال التي قد تحدث، ويجب على المراجع استخدام حكمه المهني في تحديد هذه العوامل، وينبغي النظر في تحديد وتقييم مخاطر التحريفات الجوهرية بسبب الاحتيال، وبينت الفقرة (٤٠) على أن التعرف على مخاطر وجود التحريفات الجوهرية بسبب الاحتيال ينطوي على ممارسة الاحكام المهنية ويتضمن النظر في سمات المخاطر، بما في ذلك نوع المخاطر التي قد تحدث، وأهمية هذه المخاطر، واحتمال حدوث المخاطر (AICPA, 2002, SAS No. 99). وأكد معيار المراجعة الدولي رقم (٢٤٠) في الفقرتين (٢٤أ - ٤٤أ) انه يجب على المراجع تحديد عوامل خطر الغش عند تقدير مخاطر التحريفات الجوهرية بسبب الاحتيال

والتي تتطلب ممارسة الحكم المهني. وأن يمارس المراجع حكمه المهني في تحديد طبيعة، وتوقيت، ومدى اختبارات الكشف عن الاحتيال (IFAC, 2015a, ISA 240).

أما بالنسبة بما يتعلق بإجراءات تنفيذ عملية المراجعة اتجاه المخاطر الهامة وضح معيار المراجعة الدولي رقم (315) في الفقرتين (27-28) أن المخاطر الهامة Significant risk يتم تحديده وفقاً للحكم المهني للمراجع حيث يتطلب اعتبارات خاصة بالمراجعة. وعند ممارسة المراجع للحكم حول ما هي المخاطر المهمة، يجب على المراجع أن يأخذ في الحسبان، في ما إذا كانت تلك المخاطر تتعلق بمخاطر احتيال، وما إذا كانت المخاطر تتعلق بتطورات مهمة حدثت مؤخراً، سواء كانت اقتصادية، أو محاسبية، أو تطورات أخرى، ومن ثم تتطلب اهتماماً خاصاً، ومدى تعقد المعاملات، وما إذا كان المخاطر يتضمن معاملات مهمة مع أطراف ذات علاقة، ودرجة عدم الموضوعية في قياس المعلومات المالية ذات العلاقة بالخطر، خاصة تلك المقاييس التي تتضمن مجالاً واسعاً من عدم التأكد في القياس، وما إذا كانت المخاطر تتضمن معاملات مهمة، تقع خارج نطاق العمل العادي للمنشأة، أو غير ذلك مما يبدو أنه غير عادي (IFAC, 2015a, ISA 315).

وقد توصلت العديد من الدراسات (Chen, Wei, et al., 2015; Desai, 2015; Carpenter, et al. 2011; Hunton, & Gold, 2010; Alon, & Dwyer, 2010; Hoffman, and Zimbelman, 2009; Carpenter, 2007) بأن جلسات العصف الذهني تساعد على توليد العديد من الأفكار الجيدة وتبادل الخبرات والمعارف حول امكانية وجود الغش في القوائم المالية للعميل. واتفقت دراسات اخرى (Chen, Clara, et al., 2009) على تحديد مخاطر الغش وتقييم هذه المخاطر في ضوء أنها تتميز بتكلفتها المنخفضة وامكانية المشاركة فيها من مناطق متعددة وبالتالي تبادل خبرات المراجعة بشكل أكبر مما يؤدي الى تحسين الاحكام المهنية المتعلقة بالكشف عن مخاطر الاحتيال والمخاطر الهامة.

وبالتالي يتم الاستعانة بجلسات العصف الذهني الإلكتروني في تقييم احتمالية وجود الانحرافات في القوائم المالية، والتعرف على تسلسل البيانات والتي تشير إلى علاقات غير متوقعة، كما يساعد تطبيق جلسات العصف الذهني الإلكتروني لفريق المراجعة في الاستجابة العامة لنتائج هذه المخاطر.

٦- دور جلسات العصف الذهني الإلكتروني في تحسين الاحكام المهنية المتعلقة بحدود الأهمية النسبية:

فبالنسبة بما يتعلق بإجراءات تنفيذ عملية المراجعة اتجاه الأهمية النسبية وضحت الفقرات (4-5، 9) من معيار المراجعة الدولي رقم (320) ان تحديد المراجع للأهمية النسبية هو مسألة حكم مهني، ففي ضوء تخطيط وتنفيذ عملية المراجعة، يستخدم المراجع مفهوم الأهمية النسبية، ويتأثر بإدراك المراجع لاحتياجات مستخدمي القوائم المالية من المعلومات المالية، ويُطبق مفهوم الأهمية النسبية بمعرفة المراجع في كل من تخطيط وتنفيذ المراجعة (IFAC, 2015a, ISA, 320).

ويتم الاستعانة بجلسات العصف الذهني الإلكتروني في تقييم التحريفات المقبولة الكلية للحسابات عن الأهمية النسبية للحكم الأولي، وكذلك في وضع حدود الأهمية النسبية تساعد في تقييم أثر التحريفات على مدى صدق القوائم المالية.

مما سبق **نخلص** ان جلسات العصف الذهني الإلكتروني تساعد فريق المراجعة في مرحلة تنفيذ اجراءات المراجعة على كيفية أداء إجراءات المراجعة وتيسيرها وإيجاد الحلول لأي مشكلة قد تظهر أثناء تنفيذ عملية المراجعة مما يؤدي إلى أداء عملية المراجعة بأكثر كفاءة وفعالية.

رابعاً: أثر جلسات العصف الذهني الإلكتروني على الأحكام المهنية في مرحلة التقرير عن نتائج المراجعة:

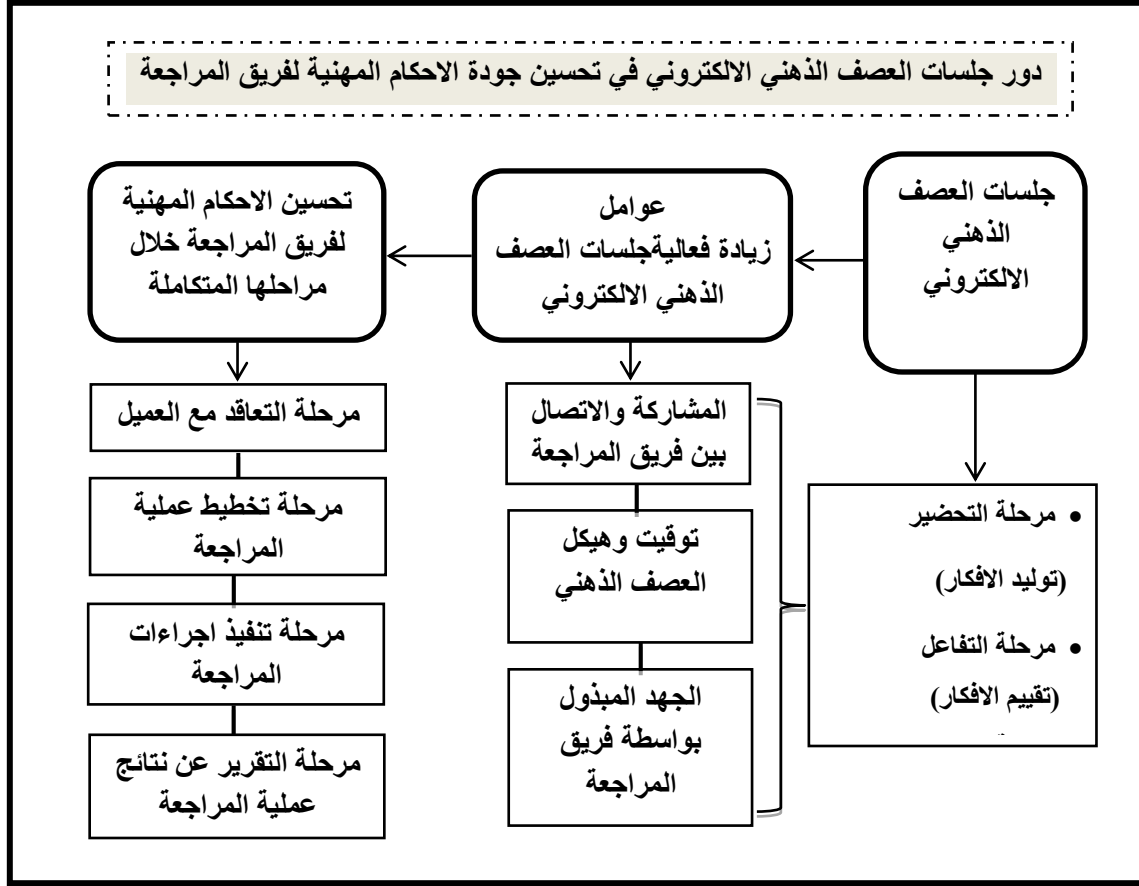
لا يقتصر عقد جلسات العصف الذهني على التخطيط والتنفيذ لعملية المراجعة فقط، ولكنه يمتد ليشمل جميع مراحل المراجعة، حيث انه أثناء عملية المراجعة فإن المراجعين يجمعون معلومات عن منشأة العميل وعن الادارة وكلما مضوا في مراحل المراجعة كلما زاد حجم المعلومات المتراكمة لديهم، ولذلك يجب أن يبحث رئيس فريق المراجعة عن فرص لممارسة العصف الذهني طوال عملية المراجعة وقد يختار بعض المراجعين عقد جلسة عصف ذهني قرب انتهاء عملية المراجعة لتدارس نتائج عملية المراجعة وخبرات اعضاء فريق المراجعة.

وقد توصلت دراسة (الفكي، ٢٠١٤) إلى أن مؤشرات الاجراءات التحليلية اذا تم الاستعانة بها في جلسات العصف الذهني فإنها تعمل على تحسين تقرير المراجعة الخارجية، و ذلك من خلال الدور الذي تلعبه في كلٍ من تقدير حدود الأهمية النسبية، وفي كونها تكشف عن العلاقات غير المتوقعة بين البنود موضع المراجعة وبذلك تُمكن المراجع من وضع خطة لعملية المراجعة للتقصي و البحث عن هذه العلاقات غير المتوقعة.

وبالتالي يمكن لجلسات العصف الذهني الإلكتروني المساعدة في دعم رأى المراجع في النتائج التي تم التوصل إليها خلال كافة عملية المراجعة ومساعدته على التحقق من مدى كفاية أدلة الإثبات المجمعة وسلامتها حتى ينتج تقريراً أكثر كفاءة وفعالية في نهاية عملية المراجعة مما يؤدي إلى جودة عملية المراجعة.

فيتم الاستعانة بجلسات العصف الذهني الإلكتروني للمساعدة في تقييم نتائج عملية المراجعة بشكل عام، وفي تقييم أحكام المراجعة المتعلقة بأخطاء الرفض الخاطئ للقوائم المالية، وفي تقييم أحكام المراجعة المتعلقة بأخطاء القبول الخاطئ للقوائم المالية، المساعدة في فحص الالتزامات الشرطية، والمساعدة في فحص الاحداث الواقعة بعد تاريخ اعداد القوائم المالية، وكذلك المساعدة في اعداد وتقييم العرض النهائي لتقرير المراجعة، تدعيم رأى المراجع في النتائج التي تم التوصل إليها.

ومما سبق يمكن الوصول إلى نموذج الدراسة الذي يوضح دور جلسات العصف الذهني الإلكتروني في تحسين جودة الاحكام المهنية لفريق المراجعة من خلال الشكل التالي:



في ضوء الشكل السابق الذي يوضح تأثير جلسات العصف الذهني الالكتروني على مساعدة المراجع في تحسين جودة الاحكام المهنية ، وبالتالي فإن أداء جلسات العصف الذهني الالكتروني بجودة عالية خلال المراحل المتكاملة لعملية المراجعة من المتوقع أن يؤدي إلى:

- ١- زيادة تبادل الخبرات والمعارف بين المراجعين مما يؤدي إلى زيادة المعرفة المتخصصة بالعمل وبناء النموذج العقلي للمراجع حول المخاطر المحيطة بالعمل والذي يعمل على تحسين اصدار المراجع لأحكام مهنية جيدة.
- ٢- تحسين العلاقة بين أحكام المراجع واختبارات المراجعة، من خلال اصدار الاحكام المناسبة واختيار الاختبارات المناسبة ويجاد علاقة مناسبة من التوازن بين العائد والتكلفة.
- ٣- تحسين قدرة فريق المراجعة من خلال زيادة مستوى تحفيز الإدراك لدى الأفراد المشاركين في الجلسة، كلما أدى ذلك في النهاية إلى زيادة مستوى الابتكار والإبداع في تحديد عوامل المخاطر وتقدير هذه المخاطر ثم الاستجابة لتقديرات المخاطر.

القسم الرابع: الدراسة الاستطلاعية واختبارات فروض البحث

يتناول الباحث في هذا القسم عرض وتحليل نتائج التحليل الإحصائي لبيانات الدراسة الاستطلاعية وذلك لاختبار مدى صحة فروض البحث, وذلك كما يلي:

أولاً: الهدف من الدراسة الاستطلاعية:

تهدف هذه الدراسة الى الحصول على دليل ميداني عن أهمية تقديم مدخل مقترح لتخطيط وتنفيذ جلسات العصف الذهني الالكتروني بهدف تحسين جودة الاحكام المهنية لفريق المراجعة من خلال تحليل وجهات النظر العلمية والعملية للفئات المعنية بالبحث , وذلك من خلال اختبار فروض البحث وتحديد مدى قبول هذه الفروض من عدمه.

ثانياً: فروض الدراسة: تتمثل فروض الدراسة في.

١- لا توجد اختلافات ذات دلالة إحصائية بين آراء عينة الدراسة حول الاثر الايجابي لاستخدام جلسات العصف الذهني الالكتروني مقارنة بجلسات العصف الذهني التقليدي في تحسين عملية مراجعة الحسابات.

٢- لا توجد اختلافات ذات دلالة إحصائية بين آراء عينة الدراسة حول أثر استخدام فريق المراجعة لجلسات العصف الذهني الالكتروني في تحسين جودة الاحكام المهنية المتعلقة بمرحلة قبول عملية المراجعة.

٣- لا توجد اختلافات ذات دلالة إحصائية بين آراء عينة الدراسة حول أثر استخدام فريق المراجعة لجلسات العصف الذهني الالكتروني في تحسين جودة الاحكام المهنية المتعلقة بمرحلة تخطيط عملية المراجعة.

٤- لا توجد اختلافات ذات دلالة إحصائية بين آراء عينة الدراسة حول أثر استخدام فريق المراجعة لجلسات العصف الذهني الالكتروني في تحسين جودة الاحكام المهنية المتعلقة بمرحلة تنفيذ اجراءات عملية المراجعة.

٥- لا توجد اختلافات ذات دلالة إحصائية بين آراء عينة الدراسة حول أثر استخدام فريق المراجعة لجلسات العصف الذهني الالكتروني في تحسين جودة الاحكام المهنية المتعلقة بمرحلة تقرير عملية المراجعة.

ثالثاً: تحديد مجتمع البحث واختيار العينة:

نظراً لصعوبة الحصر الشامل لمجتمع الدراسة, فقد اعتمد الباحث علي سحب عينة تحكمية تبلغ (١٢٠) مفردة , وتم تحديد مجتمع وعينة الدراسة كالآتي:

١- مراجعي الحسابات الخارجيين العاملين بمكاتب المحاسبة والمراجعة والجهاز المركزي للمحاسبات , وقد بلغ حجم العينة (٨٠) مفردة.

٢- الاكاديميين في مجالات المحاسبة والمراجعة ونظم المعلومات , وقد بلغ حجم العينة (٤٠) مفردة.

رابعاً: التوزيع النسبي لعينة الدراسة:

تتمثل إجمالي مفردات العينة في (١٢٠) مفردة , والجدول التالي يوضح التوزيع النسبي لمفردات عينة الدراسة.

جدول رقم (١) التوزيع النسبي لمفردات عينة الدراسة

النسبة	العدد	فئات الدراسة
٦٦,٦٧%	٨٠	مراجعي الحسابات الخارجيين
٣٣,٣٣%	٤٠	الاكاديميين
١٠٠%	١٢٠	الإجمالي

خامساً: تصميم قائمة الاستقصاء:

في ضوء أهداف وفروض البحث السابق الإشارة إليها, و فقد قام الباحث بتصميم استمارة استقصاء, يتمثل هدفها الرئيسي في جمع البيانات, من أفراد مجتمع البحث, وقد تم تصميم قائمة الاستقصاء في خمسة أسئلة تغطي أهمية تخطيط وتنفيذ جلسات العصف الذهني الالكتروني وأثرها على تحسين جودة الاحكام المهنية لفريق المراجعة, وتم صياغتها حسب مقياس ليكرت الخماسي (Likert Scale) وتم صياغتها كالآتي:

غير موافق على الإطلاق	غير موافق	موافق الى حد ما	موافق	موافق تماماً	الإجابة الوصفية
(١)	(٢)	(٣)	(٤)	(٥)	الترجيح الرقمي

سادساً: توزيع قوائم الاستقصاء وتلقي الردود:

قام الباحث بعمل مقابلات شخصية مع بعض مفردات العينة وذلك للتحقق من مدى ملاءمة أسئلة الاستقصاء من ناحية, وفهم المستقصي منهم لمعني ومضمون الأسئلة من ناحية أخرى, ثم تم توزيع (١٢٠) قائمة استقصاء من خلال البريد الإلكتروني والتسليم باليد, ويوضح الجدول رقم (٢) عدد القوائم الموزعة والمستردة لفئات الدراسة.

جدول رقم (٢) يوضح عدد قوائم الاستقصاء الموزعة والمستردة والمستبعدة والصالحة للتحليل

البيان	عدد الاستمارات الموزعة	عدد الاستمارات المستردة	عدد الاستمارات الصالحة	نسبة الاستجابة للاستمارات الصالحة للتحليل
مراجعي الحسابات الخارجيين	٨٠	٦٦	٦٢	٧٧,٥٠%
الاكاديميين	٤٠	٣٢	٣٢	٨٠,٠٠%
الإجمالي	١٢٠	٩٨	٩٤	٧٨,٣٣%

وفي ضوء الجدول السابق يتضح أن معدل القوائم الصالحة للتحليل الإحصائي لكل فئة من فئات الدراسة يعد معدل مناسب, وهو ما يمكن الاعتماد عليه في اختبار فرض البحث.

سابعاً: الأساليب الإحصائية المستخدمة في الدراسة:

بعد مراجعة استمارات الاستقصاء ،تم ترميز البيانات ،وإدخال إجاباتها على الحاسب الآلي باستخدام برنامج التحليل الإحصائي (SPSS Version 22) ،وذلك لإجراء التحليل الإحصائي لبيانات الدراسة الميدانية ، حيث استخدم الباحث الأساليب الإحصائية التالية:

١- الأساليب الإحصائية الاعتمادية **Statistics Reliability** :

وهي الأساليب التي تهتم بمدى إمكانية الاعتماد علي نتائج تحليل بيانات قائمة الاستقصاء بمعنى مدى تجانس الإجابات بين المستقصي منهم ومدى إمكانية تعميم نتائجها علي المجتمع وذلك من خلال اختبارات معامل الثبات ومعامل الصدق ، وقد تم الاعتماد علي معامل ألفا كرونباخ (Alpha Cronbach).

٢- الأساليب الإحصائية الوصفية **Descriptive Statistics**:

هي تلك الأساليب التي تعني بإعطاء معلومات عن خصائص البيانات الداخلة في التحليل بهدف تحديد سمات وخصائص واتجاهات عينة البحث نحو فروض الدراسة ومنها:

-الوسط الحسابي Mean لمعرفة مدى ارتفاع أو انخفاض إجابات مفردات الدراسة عن المحاور الرئيسية للدراسة.

-الانحراف المعياري Std. Deviation . لمعرفة تشتت إجابات مفردات عينة الدراسة عن المتوسط العام للإجابات.

-معامل الاختلاف VarianceCoefficient of حيث يعتب أنسب الأساليب الإحصائية التي تستخدم لقياس درجة التشتت في استجابات مفردات عينة الدراسة ويشير التقارب بين المعاملات الي تجانس مفردات العينة. ثامناً: اختبار الثبات والصدق الذاتي لمتغيرات البحث:

قام الباحث بحساب معامل ألفا كرونباخ Cronbach Alpha ، باعتباره أكثر أساليب تحليل الاعتمادية (Reliability) دلالة في تقييم درجة التناسق الداخلي بين بنود المقياس الخاضع للاختبار ، ويستخدم لبحث مدى إمكانية الاعتماد علي نتائج الدراسة الميدانية في تعميم النتائج ، وتتراوح قيمة معامل Alpha بين (صفر) و (واحد)، وكلما اقتربت من الواحد دلت علي وجود ثبات مرتفع ، وكلما اقتربت من الصفر دلت على عدم وجود ثبات ، ويوضح الجدول التالي معاملات الثبات لمقاييس الدراسة.

جدول رقم (٣) يوضح معاملي الثبات والصدق لأسئلة قائمة الاستقصاء

السؤال	البيانات	عدد العبارات	معامل الثبات Alpha	معامل الصدق الذاتي*
الاول	مدي مساهمة تخطيط وتنفيذ جلسات العصف الذهني الالكتروني في اضافة قيمة خلال المراحل المتكاملة لعملية المراجعة مقارنة بالعصف الذهني التقليدي	9	.827	.909
الثاني	دور جلسات العصف الذهني الالكتروني في توفير معلومات تؤثر في تحسين جودة الحكم المهني لفريق المراجعة في مرحلة قبول العميل الجديد أو الاستمرار مع	8	.861	.928

	العميل القديم			
الثالث	دور جلسات العصف الذهني الالكتروني في توفير معلومات تؤثر في تحسين جودة الحكم المهني لفريق المراجعة في مرحلة تخطيط عملية المراجعة	7	.897	.947
الرابع	دور جلسات العصف الذهني الالكتروني في توفير معلومات تؤثر في تحسين جودة الحكم المهني لفريق المراجعة في مرحلة تنفيذ اجراءات عملية المراجعة	6	.908	.953
الخامس	دور جلسات العصف الذهني الالكتروني في توفير معلومات تؤثر في تحسين جودة الحكم المهني لفريق المراجعة في مرحلة تقرير عملية المراجعة	8	.853	.924

* تم حساب معامل الصدق الذاتي عن طريق الجذر التربيعي لمعامل الثبات

وباستعراض الجدول رقم (٣) يتضح أن قيم معامل الثبات و معامل الصدق مقبولة لجميع الأسئلة وبالتالي يمكن القول أنها معاملات ذات دلالة جيدة لأغراض البحث ويمكن الاعتماد عليها في تعميم النتائج .

تاسعاً: عرض وتحليل نتائج التحليل الإحصائي لاختبارات الفروض:

قام الباحث بعرض وتحليل نتائج التحليل الإحصائي لبيانات الدراسة الاستطلاعية وذلك لاختبار مدي صحة فروض البحث, وذلك كما يلي:

نتائج اختبارات الفرض الأول:

" لا توجد اختلافات ذات دلالة إحصائية بين آراء عينة الدراسة حول الاثر الايجابي لاستخدام جلسات العصف الذهني الالكتروني مقارنة بجلسات العصف الذهني التقليديفي تحسين عملية مراجعة الحسابات".
أستهدف السؤال الأول استطلاع رأي عينة البحث حول مدي مساهمة تخطيط وتنفيذ جلسات العصف الذهني الالكتروني في اضافة قيمة خلال المراحل المتكاملة لعملية المراجعة مقارنة بالعصف الذهني التقليدي, ويمكن للباحث توضيح أهمية تخطيط وتنفيذ جلسات العصف الذهني الالكتروني من خلال العناصر التالية مرتبة حسب أهميتها النسبية وفقاً لرأي عينة البحث , وقام الباحث بإجراء الإحصاء الوصفي لعبارات الفرض الأول , ويوضح الجدول التالي المتوسط الحسابي والانحراف المعياري ومعامل الاختلاف لعبارات السؤال الأول المتمثل في مساهمة تخطيط وتنفيذ جلسات العصف الذهني الالكتروني في اضافة قيمة خلال المراحل المتكاملة لعملية المراجعة مقارنة بالعصف الذهني التقليدي , ويمكن توضيح المقاييس الإحصائية من خلال الجدول رقم(٤):

جدول رقم (٤)

يوضح توصيف الآراء من خلال المقاييس الاحصائية لمدي مساهمة تخطيط وتنفيذ جلسات العصف الذهني الالكتروني في اضافة قيمة خلال المراحل المتكاملة لعملية المراجعة مقارنة بالعصف الذهني التقليدي

ترتيب العناصر	درجة الموافقة	معامل الاختلاف %	الانحراف المعياري	الوسط الحسابي	ترميز العناصر	المقاييس الاحصائية البيان
الثامن	موافق	19.5	.822	4.28	EB1	تحفز جلسات العصف الذهني الالكتروني الإبداع الفردي

				1	تماماً	
للمشاركين، مما يساعد أعضاء فريق المراجعة علي تبادل الأفكار التي تأتي إلى أذهانهم مباشرة دون الحاجة لانتظار دور كل واحد منهم.						
استفادة مكاتب المراجعة من إجراء جلسات العصف الذهني الإلكتروني مع المشاركين في المناطق الجغرافية المتباعدة، مما يساعد علي زيادة تنوع الخبرات المشاركة في الجلسة وبالتالي تحسين جودة الاحكام المهنية.	EB2	4.44	.741	16.6 9	موافق تماماً	الثالث
أن تسجيل الأفكار إلكترونياً يجعل لدي الفريق وثائق الكترونية متعلقة بالأفكار والآراء الخاصة بمشكلة معينة يمكن اللجوء إليها في الحالات التي يصعب فيها استدعاء فريق المراجعة.	EB3	4.09	.876	21.4 2	موافق	التاسع
يساعد استخدام تكنولوجيا البرمجيات علي تحسين الاتصال بين افراد فريق المراجعة ذوى الخبرات المختلفة، مما يتيح فرصة اكتساب تفهم أفضل للمعلومات المتوفرة لدى أفراد الفريق الاكثر خبرة وتجارب مع العملاء ، ونقل خبراتهم الى باقي افراد فريق المراجعة، بطريقة سهلة وبتكلفة أقل.	EB4	4.50	.773	17.1 8	موافق تماماً	الثاني
تجنب معوقات العصف الذهني التقليدي والاستفادة من مزايا تكنولوجيا المعلومات، حيث تقوم الجلسة على أساس تبادل الافكار بين أفراد الفريق إلكترونياً عن طريق البريد الإلكتروني، أو الرسائل الفورية، أو برامج العصف الذهني الخاصة ، مما يعمل على الارتقاء بالأداء المهني والمعرفي لفريق المراجعة.	EB5	4.40	.943	21.4 3	موافق تماماً	الخامس
زيادة الانتاجية المتحققة (عدد الافكار المتولدة) نتيجة الاستفادة من كبر حجم فريق المراجعة المشارك فى جلسات العصف الذهني الإلكتروني ، مما يساعد على زيادة جودة ونوعية الأفكار وبالتالي المساهمة في تعزيز الأفكار الأكثر إبداعاً.	EB6	4.51	.772	17.1 2	موافق تماماً	الأول
يساهم استخدام الوسائل الإلكترونية مثل الحاسب الألي ، والهواتف الذكية، وعقد المؤتمرات عن بعد في تقليل أو إزالة الآثار الضارة خلال تبادل الأفكار اللفظية وبالتالي القضاء بشكل فعال علي معوقات انتاج الافكار خلال جلسات العصف الذهني التقليدي.	EB7	4.41	.768	17.4 1	موافق تماماً	الرابع
الحد من الآثار السلبية للتواصل وجهاً لوجه (العصف الذهني التقليدي) مثل الوقوع تحت تأثير المسمى الوظيفي للمشاركين يمكن أن تختفي عند تبادل المشاركون الأفكار من خلال جلسات العصف الذهني الإلكتروني.	EB8	4.31	.830	19.2 6	موافق تماماً	السادس
يساهم استخدام جلسات العصف الذهني الإلكتروني في تحسين الاحكام المهنية لفريق المراجعة خلال مراحل عملية المراجعة.	EB9	4.29	.946	22.0 5	موافق تماماً	السابع
المؤشر العام		4.36	.830	19.04	موافق تماماً	

ويتضح للباحث من خلال الجدول السابق أن متوسط جميع العبارات أكبر من ٣ ، وهذا يدل علي أن تخطيط وتنفيذ جلسات العصف الذهني الإلكتروني يساهم في اضافة قيمة خلال المراحل المتكاملة لعملية المراجعة مقارنة بالعصف الذهني التقليدي وذلك من وجهة نظر عينة الدراسة ، كما يلاحظ أيضاً أن الانحراف المعياري لكل العبارات أقل من الواحد ، وذلك يدل علي انخفاض التشتت في استجابات عينة الدراسة لهذه العبارات وبالتالي وجود اتساق وتقارب في اجابات مفردات العينة.

كما يتضح من الجدول رقم (٤) أن اتجاهات مفردات عينة البحث قد أظهرت اتجاهًا عامًا نحو الموافقة / الموافقة تمامًا علي الأثر الإيجابي لتخطيط وتنفيذ جلسات العصف الذهني الإلكتروني في اضافة قيمة خلال المراحل المتكاملة لعملية المراجعة مقارنة بالعصف الذهني التقليدي , وذلك بمتوسط حسابي قدره (٤,٣٦) وبمعامل اختلاف معياري قدره (١٩,٠٤) وكان من أكثر العبارات أهمية في الإجابة علي الترتيب هو زيادة الانتاجية المتحققة (عدد الافكار المتولدة) نتيجة الاستفادة من كبر حجم فريق المراجعة المشارك في جلسات العصف الذهني الإلكتروني , مما يساعد على زيادة جودة ونوعية الأفكار وبالتالي المساهمة في تعزيز الأفكار الأكثر إبداعا, ويساعد استخدام تكنولوجيا البرمجيات علي تحسين الاتصال بين افراد فريق المراجعة ذوي الخبرات المختلفة، مما يتيح فرصة اكتساب تفهم أفضل للمعلومات المتوفرة لدى أفراد الفريق الاكثر خبرة وتجارب مع العملاء ، ونقل خبراتهم الى باقي افراد فريق المراجعة، بطريقة سهلة وبتكلفة أقل, و استفادة مكاتب المراجعة من إجراء جلسات العصف الذهني الإلكتروني مع المشاركين في المناطق الجغرافية المتباعدة, مما يساعد علي زيادة تنوع الخبرات المشاركة في الجلسة وبالتالي تحسين جودة الاحكام المهنية, وذلك بمعاملات اختلاف معيارية مقدارها (١٧,١٢) , (١٧,١٨) , (١٦,٦٩) على التوالي.

كما يتضح من الجدول رقم (٤) أيضا أن أقل العبارات التي حازت علي موافقة مفردات عينة البحث هي تحفز جلسات العصف الذهني الإلكتروني الإبداع الفردي للمشاركين، مما يساعد أعضاء فريق المراجعة علي تبادل الأفكار التي تأتي إلى أذهانهم مباشرة دون الحاجة لانتظار دور كل واحد منهم , و أن تسجيل الأفكار إلكترونياً يجعل لدي الفريق وثائق الكترونية متعلقة بالأفكار والآراء الخاصة بمشكلة معينة يمكن اللجوء إليها في الحالات التي يصعب فيها استدعاء فريق المراجعة, وقد كانت معاملات الاختلاف المعياري لهذه العبارات مقدارها (١٩,٥١) , (٢١,٤٢) على الترتيب.

كما يمكن تأكيد النتيجة السابقة باستخدام اختبار Mann-Whitney Test وكانت نتيجة الاختبار كالاتي:

جدول رقم (٥)

يوضح قياس التباين في آراء مجموعات العينة (اختبار مان ويتني Test Mann-Whitney)

العبارات	مجموعات العينة	العدد	متوسط الرتب	مستوى المعنوية p-value
تحفز جلسات العصف الذهني الإلكتروني الإبداع الفردي للمشاركين، مما يساعد أعضاء فريق المراجعة علي تبادل الأفكار التي تأتي إلى أذهانهم مباشرة دون الحاجة لانتظار دور كل واحد منهم.	مراجعي الحسابات الخارجيين	62	47.11	.830
	الأكاديميين	32	48.25	
	الإجمالي	94		
استفادة مكاتب المراجعة من إجراء جلسات العصف الذهني الإلكتروني مع المشاركين في المناطق الجغرافية المتباعدة, مما يساعد علي زيادة تنوع الخبرات المشاركة في الجلسة وبالتالي تحسين جودة الاحكام المهنية.	مراجعي الحسابات الخارجيين	62	48.75	.485
	الأكاديميين	32	45.08	
	الإجمالي	94		
أن تسجيل الأفكار إلكترونياً يجعل لدي الفريق وثائق الكترونية متعلقة بالأفكار والآراء الخاصة بمشكلة معينة يمكن اللجوء إليها في الحالات التي يصعب فيها استدعاء فريق المراجعة.	مراجعي الحسابات الخارجيين	62	49.37	.318
	الأكاديميين	32	43.88	
	الإجمالي	94		
يساعد استخدام تكنولوجيا البرمجيات علي تحسين الاتصال بين افراد فريق المراجعة ذوي الخبرات المختلفة، مما يتيح فرصة اكتساب تفهم أفضل للمعلومات المتوفرة لدى أفراد الفريق الاكثر خبرة وتجارب مع العملاء ، ونقل خبراتهم الى باقي افراد فريق المراجعة، بطريقة سهلة وبتكلفة أقل.	مراجعي الحسابات الخارجيين	62	48.30	.644
	الأكاديميين	32	45.95	
	الإجمالي	94		

تجنب معوقات العصف الذهني التقليدي والاستفادة من مزايا تكنولوجيا المعلومات، حيث تقوم الجلسة على أساس تبادل الأفكار بين أفراد الفريق إلكترونياً عن طريق البريد الإلكتروني، أو الرسائل الفورية، أو برامج العصف الذهني الخاصة ، مما يعمل على الارتقاء بالأداء المهني والمعرفي لفريق المراجعة.	مراجعي الحسابات الخارجيين	62	48.65	.512
	الأكاديميين	32	45.28	
	الإجمالي	94		
زيادة الانتاجية المتحققة (عدد الأفكار المتولدة) نتيجة الاستفادة من كبر حجم فريق المراجعة المشارك في جلسات العصف الذهني الإلكتروني ، مما يساعد على زيادة جودة ونوعية الأفكار وبالتالي المساهمة في تعزيز الأفكار الأكثر إبداعاً.	مراجعي الحسابات الخارجيين	62	48.74	.473
	الأكاديميين	32	45.09	
	الإجمالي	94		
يساهم استخدام الوسائل الإلكترونية مثل الحاسب الألي ، والهواتف الذكية، وعقد المؤتمرات عن بعد في تقليل أو إزالة الآثار الضارة خلال تبادل الأفكار اللفظية وبالتالي القضاء بشكل فعال علي معوقات انتاج الافكار خلال جلسات العصف الذهني التقليدي.	مراجعي الحسابات الخارجيين	62	48.35	.632
	الأكاديميين	32	45.84	
	الإجمالي	94		
الحد من الآثار السلبية للتواصل وجهاً لوجه (العصف الذهني التقليدي) مثل الوقوع تحت تأثير المسمى الوظيفي للمشاركين يمكن أن تختفي عند تبادل المشاركون الأفكار من خلال جلسات العصف الذهني الإلكتروني.	مراجعي الحسابات الخارجيين	62	48.69	.514
	الأكاديميين	32	45.19	
	الإجمالي	94		
يساهم استخدام جلسات العصف الذهني الإلكتروني في تحسين الاحكام المهنية لفريق المراجعة خلال مراحل عملية المراجعة.	مراجعي الحسابات الخارجيين	62	48.48	.590
	الأكاديميين	32	45.59	
	الإجمالي	94		

* دالة احصائياً عند مستوي معنوية ٠,٠٥

وفي ضوء الجدول السابق يتضح للباحث أن مستوي المعنوية أكبر من ٠,٠٥ ، حيث أن قيم P Value أكبر من مستوى المعنوية ٥% ، مما يدل على عدم وجود اختلافات ذات دلالة إحصائية (اتفاق) بين متوسط آراء عينة البحث (متوسطات جميع العبارات) حول الأثر الإيجابي لتخطيط وتنفيذ جلسات العصف الذهني الإلكتروني في اضافة قيمة خلال المراحل المتكاملة لعملية المراجعة مقارنة بالعصف الذهني التقليدي، وتتفق هذه النتائج مع نتائج الدراسات السابقة (Trotman, et al., 2015; Peecher, et al., 2013; Chen, Clara, et al., 2015; Wang, & Fussell, 2010; Landis, et al., 2008).

وفي ضوء نتائج التحليل السابق يتضح للباحث مدى إدراك عينة الدراسة (مراجعي الحسابات الخارجيين ، الأكاديميين) حول أهمية تخطيط وتنفيذ جلسات العصف الذهني الإلكتروني في اضافة قيمة خلال المراحل المتكاملة لعملية المراجعة مقارنة بالعصف الذهني التقليدي مما يدل على صحة الفرض الأول " لا توجد اختلافات ذات دلالة إحصائية بين آراء عينة الدراسة حول الاثر الايجابي لاستخدام جلسات العصف الذهني الإلكتروني مقارنة بجلسات العصف الذهني التقليدي في عملية مراجعة الحسابات".

نتائج اختبارات الفرض الثاني:

" لا توجد اختلافات ذات دلالة إحصائية بين آراء عينة الدراسة حول أثر استخدام فريق المراجعة لجلسات العصف الذهني الإلكتروني في تحسين جودة الاحكام المهنية المتعلقة بمرحلة قبول عملية المراجعة ".
 أستخدم السؤال الثاني استطلاع رأي عينة البحث حول دور جلسات العصف الذهني الإلكتروني في توفير معلومات تؤثر في تحسين جودة الحكم المهني لفريق المراجعة في مرحلة قبول العميل الجديد أو الاستمرار مع العميل القديم ،

ويعرض جدول رقم (٦) نتائج الاحصاء الوصفي و نتائج اختبار (مان ويتني) لقياس معنوية الفروق بين (مراجعي الحسابات - الأكاديميين) بشأن مدي إدراكهم بمساهمة جلسات العصف الذهني الالكتروني في توفير معلومات تؤثر في تحسين جودة الحكم المهني لفريق المراجعة في مرحلة قبول العميل الجديد أو الاستمرار مع العميل القديم:

جدول رقم (٦)

نتائج الاحصاء الوصفي و اختبار (مان ويتني) لقياس معنوية الفروق بين عينة الدراسة بشأن مدي إدراكهم لمساهمة جلسات العصف الذهني الالكتروني في توفير معلومات تؤثر في تحسين جودة الحكم المهني لفريق المراجعة في مرحلة قبول العميل الجديد أو الاستمرار مع العميل القديم

البيان العبارات	نتائج الاحصاء الوصفي						Mann-Whitney نتائج اختبار			
	مراجعي الحسابات الخارجيين			الأكاديميين			متوسط الرتب		مستوى معنوية عند ٠,٠٥	نوع الاختلاف
	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	معامل الاختلاف	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	معامل الاختلاف	مراجعي الحسابات	الأكاديميين		
تقدير درجة تعقيد أعمال العميل وحجم المخاطر التي يتعرض لها. (CA1)	4.34	.940	21.66	4.22	.906	21.47	49.30	44.02	.323	غير معنوي
تقييم المنازعات السابقة للعميل مع المستفيدين من التقارير المالية لمنشأة العميل. (CA2)	4.11	.832	20.24	4.09	1.058	25.87	46.85	48.77	.730	غير معنوي
تقدير قوة المركز المالي للعميل. (CA3)	4.05	.913	22.54	4.03	.782	19.40	48.20	46.14	.704	غير معنوي
تقدير مدي قابلية تعرض القوائم المالية للمخاطر المتأصلة. (CA4)	4.50	.671	14.91	4.34	.653	15.05	49.78	43.08	.205	غير معنوي
تقدير نزاهة الإدارة، وتقدير مدي فعالية الرقابة الداخلية ودورها في اكتشاف أخطاء ومنع الأخطاء. (CA5)	4.44	.760	17.12	4.31	.780	18.10	49.06	44.47	.387	غير معنوي
تقدير احتمال التقدير الخاطئ لاحتمالات التحريفات القوائم المالية للعميل. (CA6)	4.65	.546	11.74	4.59	.560	12.20	48.31	45.94	.629	غير معنوي
تقدير احتمال الظهور نزاعات قضائية ضد مكتب المراجعة نتيجة الارتباط بالعميل. (CA7)	4.63	.550	11.88	4.53	.567	12.52	49.02	44.55	.372	غير معنوي
احتمال الربحية لمكتب المراجعة عن أداء خدمات المراجعة للعميل المرتقب. (CA8)	4.32	.594	13.75	4.28	.523	12.22	48.29	45.97	.652	غير معنوي
المؤشر العام	4.38	.726	16.57	4.30	.729	16.94				

المصدر: من إعداد الباحث من خلال نتائج التحليل الإحصائي.

ويتضح للباحث من خلال الجدول السابق أن متوسط جميع العبارات أكبر من ٣ ، وهذا يدل علي أن جلسات العصف الذهني الالكتروني تساهم في توفير معلومات تؤثر في تحسين جودة الحكم المهني لفريق المراجعة في مرحلة قبول العميل وذلك من وجهة نظر عينة الدراسة ، كما يلاحظ أيضاً أن الانحراف المعياري لمعظم العبارات أقل من الواحد ، وذلك يدل علي انخفاض التشتت في استجابات عينة الدراسة لهذه العبارات وبالتالي وجود اتساق وتقارب في إجابات مفردات العينة.

كما يتضح من الجدول رقم (٦) أن اتجاهات مفردات عينة مراجعي الحسابات الخارجيين قد أظهرت اتجاهها عاماً نحو الموافقة / الموافقة تماماً علي دور جلسات العصف الذهني الالكتروني في توفير معلومات تؤثر في تحسين جودة الحكم المهني لفريق المراجعة في مرحلة قبول العميل الجديد أو الاستمرار مع العميل القديم ، وذلك بمتوسط حسابي قدره (٤,٣٨) وبمعامل اختلاف معياري قدره (١٦,٥٧) وكان من أكثر العبارات أهمية في الإجابة علي الترتيب هو تقدير احتمال التقدير الخاطئ لاحتمالات التحريفات في القوائم

المالية للعميل، و تقدير احتمال ظهور نزاعات قضائية ضد مكتب المراجعة نتيجة الارتباط بالعميل، و تقدير مدي قابلية تعرض القوائم المالية للمخاطر المتأصلة، وذلك بمعاملات اختلاف معيارية مقدارها (١١,٧٤) ، (١١,٨٨) ، (١٤,٩١) على التوالي.

كما يتضح من الجدول رقم (٦) أيضا أن أقل العبارات التي حازت علي موافقة مفردات عينة البحث هي احتمال ربحية مكتب المراجعة عن اداء خدمات المراجعة للعميل المرتقب ، و تقييم المنازعات السابقة للعميل مع المستفيدين من التقارير المالية لمنشأة العميل، وقد كانت معاملات الاختلاف المعياري لهذه العبارات مقدارها (١٣,٧٥) ، (٢٠,٢٤) على الترتيب.

كما يتضح من الجدول رقم (٦) أن اتجاهات مفردات عينة الاكاديميين قد أظهرت اتجاهاً عاماً نحو الموافقة / الموافقة تماماً علي دور جلسات العصف الذهني الالكتروني في توفير معلومات تؤثر في تحسين جودة الحكم المهني لفريق المراجعة في مرحلة قبول العميل الجديد أو الاستمرار مع العميل القديم ، وذلك بمتوسط حسابي قدره (٤,٣٠) وبمعامل اختلاف معياري قدره (١٦,٩٤) وكان من أكثر العبارات أهمية في الإجابة علي الترتيب هو تقدير احتمال التقدير الخاطئ لاحتمالات التحريفات في القوائم المالية للعميل، و تقدير احتمال ظهور نزاعات قضائية ضد مكتب المراجعة نتيجة الارتباط بالعميل، و تقدير مدي قابلية تعرض القوائم المالية للمخاطر المتأصلة، وذلك بمعاملات اختلاف معيارية مقدارها (١٢,٢٠) ، (١٢,٥٢) ، (١٥,٠٥) على التوالي.

كما يتضح من الجدول رقم (٦) أيضا أن أقل العبارات التي حازت علي موافقة مفردات عينة البحث هي تقدير درجة تعقيد أعمال العميل وحجم المخاطر التي يتعرض لها، و تقييم المنازعات السابقة للعميل مع المستفيدين من التقارير المالية لمنشأة العميل، وقد كانت معاملات الاختلاف المعياري لهذه العبارات مقدارها (٢١,٤٧) ، (٢٥,٨٧) على الترتيب.

و يمكن تأكيد النتيجة السابقة باستخدام اختبار **Mann-Whitney Test** حيث يتضح للباحث في ضوء الجدول السابق أن مستوي المعنوية أكبر من ٠,٠٥ ، حيث أن قيم $P - Value$ أكبر من مستوى المعنوية ٥% ، مما يدل على عدم وجود اختلافات ذات دلالة إحصائية (اتفاق) بين متوسط آراء عينة البحث (متوسطات جميع العبارات) حول الأثر الإيجابي للاستعانة بجلسات العصف الذهني الالكتروني في توفير معلومات تؤثر في تحسين جودة الحكم المهني لفريق المراجعة في مرحلة قبول العميل الجديد أو الاستمرار مع العميل القديم.

وفي ضوء نتائج التحليل السابق يتضح للباحث مدى إدراك عينة الدراسة (مراجعي الحسابات الخارجيين ، الاكاديميين) حول أهمية الاستعانة بجلسات العصف الذهني الالكتروني في توفير معلومات تؤثر في تحسين جودة الحكم المهني لفريق المراجعة في مرحلة قبول العميل مما يدل على صحة الفرض الثاني " لا توجد اختلافات ذات دلالة إحصائية بين آراء عينة الدراسة حول أثر استخدام فريق المراجعة لجلسات العصف الذهني الالكتروني وبين تحسين جودة الاحكام المهنية المتعلقة بمرحلة قبول عملية المراجعة "

نتائج اختبارات الفرض الثالث:

" لا توجد اختلافات ذات دلالة إحصائية بين آراء عينة الدراسة حول أثر استخدام فريق المراجعة لجلسات العصف الذهني الإلكتروني في تحسين جودة الأحكام المهنية المتعلقة بمرحلة تخطيط عملية المراجعة "

أستهدف السؤال الثالث استطلاع رأي عينة البحث حول دور جلسات العصف الذهني الإلكتروني في توفير معلومات تؤثر في تحسين جودة الحكم المهني لفريق المراجعة في مرحلة تخطيط عملية المراجعة , ويعرض جدول رقم (٧) نتائج الإحصاء الوصفي و نتائج اختبار (مان ويتني) لقياس معنوية الفروق بين (مراجعي الحسابات - الأكاديميين) بشأن مدى إدراكهم بمساهمة جلسات العصف الذهني الإلكتروني في توفير معلومات تؤثر في تحسين جودة الحكم المهني لفريق المراجعة في مرحلة تخطيط عملية المراجعة:

جدول رقم (٧)

نتائج الإحصاء الوصفي و اختبار (مان ويتني) لقياس معنوية الفروق بين عينة الدراسة بشأن مدى إدراكهم لمساهمة جلسات العصف الذهني الإلكتروني في توفير معلومات تؤثر في تحسين جودة الحكم المهني لفريق المراجعة في مرحلة تخطيط عملية المراجعة

البيان العبارات	نتائج الإحصاء الوصفي						Mann-Whitney نتائج اختبار			
	مراجعي الحسابات الخارجيين			الأكاديميين			متوسط الرتب		مستوى معنوية عند ٠,٠٥	نوع الاختلاف
	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	معامل الاختلاف	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	معامل الاختلاف	مراجعي الحسابات	الأكاديميين		
الأنشطة التمهيدية لمرحلة التخطيط (AP1)	4.02	1.208	30.05	4.06	1.216	29.95	47.04	48.39	.806	غير معنوي
الحصول على معلومات عن العميل (AP2)	4.47	.762	17.05	4.44	.801	18.04	47.71	47.09	.905	غير معنوي
تقدير مخاطر أعمال العميل (AP3)	3.85	1.022	26.55	3.91	1.027	26.27	46.99	48.48	.791	غير معنوي
تحديد الحكم الاولي للأهمية النسبية (AP4)	4.39	.776	17.68	4.41	.756	17.14	47.38	47.73	.947	غير معنوي
فهم الرقابة الداخلية و تقييم خطر الرقابة (AP5)	4.52	.718	15.88	4.50	.718	15.96	47.77	46.97	.875	غير معنوي
تجميع المعلومات لتقييم خطر الغش (AP6)	4.45	.619	13.91	4.41	.615	13.95	48.19	46.16	.700	غير معنوي
تطوير خطة لبرنامج المراجعة (AP7)	4.45	.881	19.80	4.41	.875	19.84	48.21	46.13	.687	غير معنوي
المؤشر العام	4.31	.855	19.84	4.30	.858	19.95				

المصدر: من إعداد الباحث من خلال نتائج التحليل الإحصائي.

ويتضح للباحث من خلال الجدول السابق أن متوسط جميع العبارات أكبر من ٣ , وهذا يدل علي أن جلسات العصف الذهني الإلكتروني تساهم في توفير معلومات تؤثر في تحسين جودة الحكم المهني لفريق المراجعة في مرحلة تخطيط عملية المراجعة وذلك من وجهة نظر عينة الدراسة , كما يلاحظ أيضا أن الانحراف المعياري لمعظم العبارات أقل من الواحد , وذلك يدل علي انخفاض التشتت في استجابات عينة الدراسة لهذه العبارات وبالتالي وجود اتساق وتقارب في اجابات مفردات العينة.

كما يتضح من الجدول رقم (٧) أن اتجاهات مفردات عينة مراجعي الحسابات الخارجيين قد أظهرت اتجاهًا عامًا نحو الموافقة / الموافقة تمامًا علي دور جلسات العصف الذهني الإلكتروني في توفير معلومات تؤثر في تحسين جودة الحكم المهني لفريق المراجعة في مرحلة تخطيط عملية المراجعة, وذلك بمتوسط حسابي قدره (٤,٣١) وبمعامل اختلاف معياري قدره (١٩,٨٤) وكان من أكثر العبارات أهمية في الإجابة

علي الترتيب هو فهم الرقابة الداخلية و تقييم خطر الرقابة, و الحصول على معلومات عن العميل, و تجميع المعلومات لتقييم خطر الغش, وذلك بمعاملات اختلاف معيارية مقدارها (١٥,٨٨) , (١٧,٠٥) , (١٣,٩١) على التوالي.

كما يتضح من الجدول رقم (٧) أيضا أن أقل العبارات التي حازت علي موافقة مفردات عينة البحث هي الأنشطة التمهيديّة لمرحلة التخطيط, و تقدير مخاطر أعمال العميل, وقد كانت معاملات الاختلاف المعياري لهذه العبارات مقدارها (٣٠,٠٥) , (٢٦,٥٥) على الترتيب.

كما يتضح من الجدول رقم (٧) أن اتجاهات مفردات عينة **الأكاديميين** قد أظهرت أتجاهاً عاماً نحو الموافقة / الموافقة تماماً علي دور جلسات العصف الذهني الالكتروني في توفير معلومات تؤثر في تحسين جودة الحكم المهني لفريق المراجعة في مرحلة تخطيط عملية المراجعة, وذلك بمتوسط حسابي قدره (٤,٣٠) وبمعامل اختلاف معياري قدره (١٩,٩٥) وكان من أكثر العبارات أهمية في الإجابة علي الترتيب هو فهم الرقابة الداخلية و تقييم خطر الرقابة, و الحصول على معلومات عن العميل, و تطوير خطة لبرنامج المراجعة, وذلك بمعاملات اختلاف معيارية مقدارها (١٥,٩٦) , (١٨,٠٤) , (١٩,٨٤) على التوالي.

كما يتضح من الجدول رقم (٧) أيضا أن أقل العبارات التي حازت علي موافقة مفردات عينة البحث هي الأنشطة التمهيديّة لمرحلة التخطيط, و تقدير مخاطر أعمال العميل, وقد كانت معاملات الاختلاف المعياري لهذه العبارات مقدارها (٢٩,٩٥) , (٢٦,٢٧) على الترتيب.

كما يمكن تأكيد النتيجة السابقة باستخدام اختبار **Mann-Whitney Test** حيث يتضح للباحث في ضوء الجدول السابق أن مستوي المعنوية أكبر من ٠,٠٥ , حيث أن قيم **P - Value** أكبر من مستوى المعنوية ٥% , مما يدل على عدم وجود اختلافات ذات دلالة إحصائية (اتفاق) بين متوسط آراء عينة البحث (متوسطات جميع العبارات) حول الأثر الإيجابي للاستعانة بجلسات العصف الذهني الالكتروني في توفير معلومات تؤثر في تحسين جودة الحكم المهني لفريق المراجعة في مرحلة تخطيط عملية المراجعة.

وفي ضوء نتائج التحليل السابق يتضح للباحث مدى إدراك عينة الدراسة (مراجعي الحسابات الخارجيين , الأكاديميين) حول أهمية الاستعانة بجلسات العصف الذهني الالكتروني في توفير معلومات تؤثر في تحسين جودة الحكم المهني لفريق المراجعة في مرحلة تخطيط عملية المراجعة مما يدل على صحة الفرض الثاني " لا توجد اختلافات ذات دلالة إحصائية بين آراء عينة الدراسة حول أثر استخدام فريق المراجعة لجلسات العصف الذهني الالكتروني وبين تحسين جودة الاحكام المهنية المتعلقة بمرحلة تخطيط عملية المراجعة " .

نتائج اختبارات الفرض الرابع:

" لا توجد اختلافات ذات دلالة إحصائية بين آراء عينة الدراسة حول أثر استخدام فريق المراجعة لجلسات العصف الذهني الالكتروني في تحسين جودة الاحكام المهنية المتعلقة بمرحلة بتنفيذ اجراءات عملية المراجعة".

أستهدف السؤال الرابع استطلاع رأي عينة البحث حول دور جلسات العصف الذهني الالكتروني في توفير معلومات تؤثر في تحسين جودة الحكم المهني لفريق المراجعة في مرحلة بتنفيذ اجراءات عملية المراجعة, ويعرض جدول رقم (٨) نتائج الاحصاء الوصفي و نتائج اختبار (مان ويتني) لقياس معنوية الفروق بين (مراجعي الحسابات -

الأكاديميين) بشأن مدى إدراكهم بمساهمة جلسات العصف الذهني الإلكتروني في توفير معلومات تؤثر في تحسين جودة الحكم المهني لفريق المراجعة في مرحلة بتنفيذ اجراءات عملية المراجعة:

جدول رقم (٨)

نتائج الاحصاء الوصفي و اختبار (مان وبيتني) لقياس معنوية الفروق بين عينة الدراسة بشأن مدى إدراكهم لمساهمة جلسات العصف الذهني الإلكتروني في توفير معلومات تؤثر في تحسين جودة الحكم المهني لفريق المراجعة في مرحلة بتنفيذ اجراءات عملية المراجعة

البيان العبارة	نتائج الاحصاء الوصفي						Mann-Whitney نتائج اختبار			
	مراجعي الحسابات الخارجيين			الأكاديميين			متوسط الرتب		مستوى معنوية عند ٠,٠٥	نوع الاختلاف
	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	معامل الاختلاف	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	معامل الاختلاف	مراجعي الحسابات	الأكاديميين		
تقييم معقولية أرصدة التقديرات المحاسبية لبنود القوائم المالية (IA1)	4.24	.717	16.91	4.25	.718	16.89	47.41	47.67	.961	غير معنوي
تقييم تنفيذ اجراءات المراجعة التحليلية (IA2)	4.19	.865	20.64	4.19	.896	21.38	47.48	47.53	.993	غير معنوي
تقييم مديقدرة المنشأة علي الاستمرارية (IA3)	4.00	.724	18.10	4.03	.740	18.36	47.11	48.25	.830	غير معنوي
تقييم مدى كفاية وصلاحيه أدلة المراجعة (IA4)	4.58	.666	14.54	4.56	.669	14.67	47.81	46.91	.857	غير معنوي
تقييم مخاطر الاحتيايل ومخاطر التحريفات الجوهرية (IA5)	4.65	.655	14.09	4.62	.660	14.29	47.84	46.84	.833	غير معنوي
وضع حدود الأهمية النسبية للبنود في القوائم المالية (IA6)	4.31	.692	16.06	4.31	.693	16.08	47.44	47.63	.971	غير معنوي
المؤشر العام	4.33	.720	16.63	4.33	.730	16.86				

المصدر: من إعداد الباحث من خلال نتائج التحليل الإحصائي.

ويتضح للباحث من خلال الجدول السابق أن متوسط جميع العبارات أكبر من ٣ , وهذا يدل علي أن جلسات العصف الذهني الإلكتروني تساهم في توفير معلومات تؤثر في تحسين جودة الحكم المهني لفريق المراجعة في مرحلة بتنفيذ اجراءات عملية المراجعة وذلك من وجهة نظر عينة الدراسة , كما يلاحظ أيضا أن الانحراف المعياري لمعظم العبارات أقل من الواحد , وذلك يدل علي انخفاض التشتت في استجابات عينة الدراسة لهذه العبارات وبالتالي وجود اتساق وتقارب في اجابات مفردات العينة.

كما يتضح من الجدول رقم (٨) أن اتجاهات مفردات عينة مراجعي الحسابات الخارجيين قد أظهرت اتجاهاً عاماً نحو الموافقة / الموافقة تماماً علي دور جلسات العصف الذهني الإلكتروني في توفير معلومات تؤثر في تحسين جودة الحكم المهني لفريق المراجعة في مرحلة بتنفيذ اجراءات عملية المراجعة, وذلك بمتوسط حسابي قدره (٤,٣٣), وبمعامل اختلاف معياري قدره (١٦,٦٣) وكان من أكثر العبارات أهمية في الإجابة علي الترتيب هو تقييم مخاطر الاحتيايل ومخاطر التحريفات الجوهرية, وتقييم مدى كفاية وصلاحيه أدلة المراجعة, و وضع حدود الأهمية النسبية للبنود في القوائم المالية, وذلك بمعاملات اختلاف معيارية مقدارها (١٤,٠٩) , (١٤,٥٤) , (١٦,٠٦) على التوالي.

ويتضح من الجدول رقم (٨) أيضا أن أقل العبارات التي حازت علي موافقة مفردات عينة البحث هي تقييم تنفيذ اجراءات المراجعة التحليلية , و تقييم مدى قدرة المنشأة علي الاستمرارية , وقد كانت معاملات الاختلاف المعياري لهذه العبارات مقدارها (٢٠,٦٤) , (١٨,١٠) على الترتيب.

كما يتضح من الجدول رقم (٨) أن اتجاهات مفردات عينة **الاكاديميين** قد أظهرت اتجاهاً عاماً نحو الموافقة / الموافقة تماماً علي دور جلسات العصف الذهني الالكتروني في توفير معلومات تؤثر في تحسين جودة الحكم المهني لفريق المراجعة في مرحلة بتنفيذ اجراءات عملية المراجعة, وذلك بمتوسط حسابي قدره (٤,٣٣) وبمعامل اختلاف معياري قدره (١٦,٨٦) وكان من أكثر العبارات أهمية في الإجابة علي الترتيب هو تقييم مخاطر الاحتيال ومخاطر التحريفات الجوهرية, وتقييم مدي كفاية وصلاحيه أدلة المراجعة, و وضع حدود الأهمية النسبية للبنود في القوائم المالية, وذلك بمعاملات اختلاف معيارية مقدارها (١٤,٢٩) , (١٤,٦٧) , (١٦,٠٨) على التوالي.

كما يتضح من الجدول رقم (٨) أيضاً أن أقل العبارات التي حازت علي موافقة مفردات عينة البحث هي تقييم تنفيذ اجراءات المراجعة التحليلية , و تقييم مدي قدرة المنشأة علي الاستمرارية, وقد كانت معاملات الاختلاف المعياري لهذه العبارات مقدارها (٢١,٣٨) , (١٨,٣٦) على الترتيب.

و يمكن تأكيد النتيجة السابقة باستخدام اختبار **Mann-Whitney Test** حيث يتضح للباحث في ضوء الجدول السابق أن مستوى المعنوية أكبر من ٠,٠٥ , حيث أن قيم $P - Value$ أكبر من مستوى المعنوية ٥% , مما يدل على عدم وجود اختلافات ذات دلالة إحصائية (اتفاق) بين متوسط آراء عينة البحث (متوسطات جميع العبارات) حول الأثر الإيجابي للاستعانة بجلسات العصف الذهني الالكتروني في توفير معلومات تؤثر في تحسين جودة الحكم المهني لفريق المراجعة في مرحلة بتنفيذ اجراءات عملية المراجعة.

وفي ضوء نتائج التحليل السابق يتضح للباحث مدى إدراك عينة الدراسة (مراجعي الحسابات الخارجيين , الاكاديميين تخصص المحاسبة والمراجعة) حول أهمية الاستعانة بجلسات العصف الذهني الالكتروني في توفير معلومات تؤثر في تحسين جودة الحكم المهني لفريق المراجعة في مرحلة بتنفيذ اجراءات عملية المراجعة مما يدل على صحة الفرض الثاني " لا توجد اختلافات ذات دلالة إحصائية بين آراء عينة الدراسة حول أثر استخدام فريق المراجعة لجلسات العصف الذهني الالكتروني وبين تحسين جودة الاحكام المهنية المتعلقة بمرحلة بتنفيذ اجراءات عملية المراجعة".

نتائج اختبارات الفرض الخامس:

" لا توجد اختلافات ذات دلالة إحصائية بين آراء عينة الدراسة حول أثر استخدام فريق المراجعة لجلسات العصف الذهني الالكتروني في تحسين جودة الاحكام المهنية المتعلقة بمرحلة تقرير عملية المراجعة"

أستهدف السؤال الخامس استطلاع رأي عينة البحث حول دور جلسات العصف الذهني الالكتروني في توفير معلومات تؤثر في تحسين جودة الحكم المهني لفريق المراجعة في مرحلة تقرير عملية المراجعة, ويعرض جدول رقم (٩) نتائج الاحصاء الوصفي و نتائج اختبار (مان ويتي) لقياس معنوية الفروق بين (مراجعي الحسابات - الأكاديميين) بشأن مدي إدراكهم بمساهمة جلسات العصف الذهني الالكتروني في توفير معلومات تؤثر في تحسين جودة الحكم المهني لفريق المراجعة في مرحلة تقرير عملية المراجعة:

جدول رقم (٩)

نتائج الاحصاء الوصفي و اختبار (مان ويتي) لقياس معنوية الفروق بين عينة الدراسة بشأن مدي إدراكهم لمساهمة جلسات العصف الذهني الالكتروني في توفير معلومات تؤثر في تحسين جودة الحكم المهني لفريق المراجعة في مرحلة تقرير عملية المراجعة

البيان العبارات	نتائج الاحصاء الوصفي						Mann-Whitney نتائج اختبار			
	مراجعي الحسابات الخارجيين			الأكاديميين			متوسط الرتب		مستوى معنوية عند ٠,٠٥	نوع الاختلاف
	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	معامل الاختلاف	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	معامل الاختلاف	مراجعي الحسابات	الأكاديميين		
فحص الاحداث الواقعة بعد تاريخ اعداد القوائم المالية (AR1)	3.92	.685	17.47	3.97	.695	17.51	46.88	48.70	.722	غير معنوي
تقييم الأحكام المهنية لفريق المراجعة المتعلقة بأخطاء ألفا "الرفض الخاطئ للقوائم المالية" (AR2)	4.08	.731	17.92	4.31	.471	10.93	45.11	52.13	.173	غير معنوي
تقييم الأحكام المهنية لفريق المراجعة المتعلقة بأخطاء بيتا "القبول الخاطئ للقوائم المالية". (AR3)	3.90	.900	23.08	4.06	.669	16.48	46.47	49.50	.579	غير معنوي
يتم الاستعانة بجلسات العصف الذهني الإلكتروني للمساعدة في فحص الالتزامات الشرطية. (AR4)	3.71	.776	20.92	3.66	.602	16.45	48.48	45.59	.591	غير معنوي
مناقشة وتقييم نتائج عملية المراجعة بشكل عام (AR5)	4.19	.596	14.22	4.25	.568	13.36	46.79	48.88	.683	غير معنوي
اعداد وتقييم العرض النهائي لتقرير المراجعة. (AR6)	4.23	.798	18.87	4.31	.592	13.74	47.15	48.19	.841	غير معنوي
التجميع النهائي للأدلة. (AR7)	3.76	1.066	28.35	3.97	.897	22.59	46.19	50.05	.484	غير معنوي
تدعيم رأى فريق المراجعة في النتائج التي تم التوصل اليها في التقرير النهائي. (AR8)	4.13	.713	17.26	4.09	.641	15.67	48.11	46.31	.725	غير معنوي
المؤشر العام	3.99	.663	16.62	4.08	.642	15.74				

المصدر: من إعداد الباحث من خلال نتائج التحليل الإحصائي.

ويتضح للباحث من خلال الجدول السابق أن متوسط جميع العبارات أكبر من ٣ , وهذا يدل علي أن جلسات العصف الذهني الإلكتروني تساهم في توفير معلومات تؤثر في تحسين جودة الحكم المهني لفريق المراجعة في مرحلة تقرير عملية المراجعة وذلك من وجهة نظر عينة الدراسة , كما يلاحظ أيضاً أن الانحراف المعياري لمعظم العبارات أقل من الواحد , وذلك يدل علي انخفاض التشتت في استجابات عينة الدراسة لهذه العبارات وبالتالي وجود اتساق وتقارب في اجابات مفردات العينة.

كما يتضح من الجدول رقم (٩) أن اتجاهات مفردات عينة مراجعي الحسابات الخارجيين قد أظهرت اتجاهات عاماً نحو الموافقة / الموافقة تماماً علي دور جلسات العصف الذهني الإلكتروني في توفير معلومات تؤثر في تحسين جودة الحكم المهني لفريق المراجعة في مرحلة تقرير عملية المراجعة, وذلك بمتوسط حسابي

قدره (٣,٩٩) وبمعامل اختلاف معياري قدره (١٦,٦٢) وكان من أكثر العبارات أهمية في الإجابة علي الترتيب هو اعداد وتقييم العرض النهائي لتقرير المراجعة, و مناقشة وتقييم نتائج عملية المراجعة بشكل عام, و تدعيم رأى فريق المراجعة في النتائج التي تم التوصل اليها في التقرير النهائي, وذلك بمعاملات اختلاف معيارية مقدارها (١٨,٨٧) , (١٤,٢٢) , (١٧,٢٦) على التوالي.

ويتضح من الجدول رقم (٩) أيضا أن أقل العبارات التي حازت علي موافقة مفردات عينة البحث هي يتم الاستعانة بجلسات العصف الذهني الإلكتروني للمساعدة في فحص الالتزامات الشرطية, و التجميع النهائي للأدلة, وقد كانت معاملات الاختلاف المعياري لهذه العبارات مقدارها (٢٠,٩٢) , (٢٨,٣٥) على الترتيب.

كما يتبين من الجدول رقم (٩) أن اتجاهات مفردات عينة الأكاديميين قد أظهرت اتجاهاً عاماً نحو الموافقة / الموافقة تماماً علي دور جلسات العصف الذهني الإلكتروني في توفير معلومات تؤثر في تحسين جودة الحكم المهني لفريق المراجعة في مرحلة تقرير عملية المراجعة, وذلك بمتوسط حسابي قدره (٤,٠٨) وبمعامل اختلاف معياري قدره (١٥,٧٤) وكان من أكثر العبارات أهمية في الإجابة علي الترتيب هو اعداد وتقييم العرض النهائي لتقرير المراجعة, و تقييم الأحكام المهنية لفريق المراجعة المتعلقة بأخطاء ألفا "الرفض الخاطئ للقوائم المالية", و مناقشة وتقييم نتائج عملية المراجعة بشكل عام, وذلك بمعاملات اختلاف معيارية مقدارها (١٣,٧٤) , (١٠,٩٣) , (١٣,٣٦) على التوالي.

كما يتضح من الجدول رقم (٩) أيضا أن أقل العبارات التي حازت علي موافقة مفردات عينة البحث هي يتم الاستعانة بجلسات العصف الذهني الإلكتروني للمساعدة في فحص الالتزامات الشرطية, و فحص الاحداث الواقعة بعد تاريخ اعداد القوائم المالية, وقد كانت معاملات الاختلاف المعياري لهذه العبارات مقدارها (١٦,٤٥) , (١٧,٥١) على الترتيب.

ويمكن تأكيد النتيجة السابقة باستخدام اختبار **Mann-Whitney Test** حيث يتضح للباحث في ضوء الجدول السابق أن مستوي المعنوية أكبر من ٠,٠٥ ، حيث أن قيم $P - Value$ أكبر من مستوى المعنوية ٥% , مما يدل على عدم وجود اختلافات ذات دلالة إحصائية (اتفاق) بين متوسط آراء عينة البحث (متوسطات جميع العبارات) حول الأثر الإيجابي للاستعانة بجلسات العصف الذهني الإلكتروني في توفير معلومات تؤثر في تحسين جودة الحكم المهني لفريق المراجعة في مرحلة تقرير عملية المراجعة.

وفي ضوء نتائج التحليل السابق يتضح للباحث مدى إدراك عينة الدراسة (مراجعي الحسابات الخارجيين , الأكاديميين تخصص المحاسبة والمراجعة) حول أهمية الاستعانة بجلسات العصف الذهني الإلكتروني في توفير معلومات تؤثر في تحسين جودة الحكم المهني لفريق المراجعة في مرحلة تقرير عملية المراجعة مما يدل على صحة الفرض الثاني " لا توجد اختلافات ذات دلالة إحصائية بين آراء عينة الدراسة حول أثر استخدام فريق المراجعة لجلسات العصف الذهني الإلكتروني في تحسين جودة الاحكام المهنية المتعلقة بمرحلة تقرير عملية المراجعة " .

القسم الخامس: النتائج والتوصيات والتوجهات البحثية المستقبلية

أولاً: النتائج:توصلت الدراسة الي النتائج التالية:

■ نتائج الدراسة النظرية:

- ١- أثبت تحليل وتقييم الدراسات السابقة وجود تأثير إيجابي لجلسات العصف الذهني الالكتروني في تحسين قدرة فريق المراجعة في إصدار أحكام مهنية أفضل المرتبطة, مقارنة بالعصف الذهني التقليدي الذي يتم وجه لوجه.
- ٢- قدمت معايير المراجعة التالية(SAS 99 & ISA 240&ISA 315), الاساس الذي يمكن من خلاله تقديم الإطار الفكري لجلسات العصف الذهني الالكتروني عند الاستعانة بها في عملية المراجعة.
- ٣- توصل البحث الى أن تبادل الخبرات والمعارف أثناء جلسات العصف الذهني الالكتروني يُساهم في تحسين أداء فريق المراجعة , مما يؤثر على جودة التقييم الجماعي للأفكار بشأن مراحل عملية المراجعة.
- ٤- هناك عدة عوامل تساهم في زيادة فعالية جلسات العصف الذهني الالكتروني عند الاستعانة بها في عملية المراجعة هي مدى جودة المشاركة والاتصال بين فريق المراجعة أثناء تنفيذ الجلسات, توقيت وهيكل جلسات العصف الذهني, الجهد المبذول بواسطة فريق المراجعة في تنفيذ جلسات العصف الذهني .
- ٥- يؤثر تطبيق المدخل المقترح لجلسات العصف الذهني الالكتروني علي جودة وموضوعية الأحكام الشخصية لمراقبي الحسابات, وقدرتهم علي اكتشاف الغش في القوائم المالية وتقييم مخاطر التحريفات الجوهرية.
- ٦- أن اعتماد فريق المراجعة علي استخدام الأساليب التكنولوجية الحديثة في مراحل عملية المراجعة, ممثلة في جلسات العصف الذهني الالكتروني, تعتبر مساهمة ومواكبة التطورات التي تحدث في مهنة

المراجعة علي المستوي الدولي, وذلك بهدف الارتقاء بالمهنة إلى المستوي الذي تخدم فيه كافة الأطراف المستفيدة.

٧- هناك العديد من التحديات التي تواجه فريق المراجعة عند الاستعانة بجلسات العصف الذهني الالكتروني, تشكل صعوبات تجاه تطبيقها في بيئة الأعمال المصرية من بينها: ضعف خبرة وكفاءة المراجعين في التعامل مع نظم تكنولوجيا المعلومات , ضعف إمكانيات البنية التحتية المرتبطة بأجهزة الحاسب الألي في مكاتب المراجعة.

■ نتائج الدراسة الميدانية:

١- **توصل الباحث الي تقديم مدخل مقترح يساهم في تخطيط وتنفيذ جلسات العصف الذهني الالكتروني في بيئة الأعمال المصرية, وتضمن هذا المدخل المتغيرات التي تؤثر في تحسين جودة الأحكام المهنية لفريق المراجعة, والتي حازت علي توافق عينة الدراسة وفقاً لنتائج التحليل الإحصائي لبيانات قائمة الاستقصاء.**

٢- **ويتضح أيضا من نتائج التحليل الإحصائي أن هناك اتفاق بين آراء عينة الدراسة حول الاثر الايجابي لاستخدام جلسات العصف الذهني الالكتروني مقارنة بجلسات العصف الذهني التقليدي في تحسين عملية مراجعة الحسابات, مما يعني قبول الفرض البحثي الأول, وقد تم إثبات ذلك نتيجة:**

- وجود تأثير معنوي لاستخدام جلسات العصف الذهني الالكتروني في تحسين عملية مراجعة الحسابات, حيث بلغت قيمة الوسط الحسابي (٤,٣٦), وانحراف معياري (٠,٨٣٠), وبمعامل اختلاف معياري (١٩,٠٤), مما يؤكد علي عدم وجود تشتت في إجابات مفردات عينة الدراسة.
- أثبت اختبار Mann-Whitney وجود توافق بين آراء فئات الدراسة عند مستوي معنوية (٠,٠٥).

٣- **كما أشارت نتائج التحليل الإحصائي أن هناك اتفاق بين آراء عينة الدراسة بشأن الاثر الايجابي لاستخدام فريق المراجعة لجلسات العصف الذهني الالكتروني في تحسين جودة الاحكام المهنية المتعلقة بمرحلة قبول عملية المراجعة, مما يعني قبول الفرض البحثي الثاني, وقد تم إثبات ذلك نتيجة:**

- وجود تأثير معنوي لاستخدام جلسات العصف الذهني الالكتروني في تحسين جودة الاحكام المهنية المتعلقة بمرحلة قبول عملية المراجعة, من وجهة نظر مراجعي الحسابات الخارجيين, حيث بلغت قيمة الوسط الحسابي (٤,٣٨), وانحراف معياري (٠,٧٢٦), ومن وجهة نظر الاكاديميين بلغت قيمة الوسط الحسابي (٤,٣٠), وانحراف معياري (٠,٧٢٩), مما يؤكد علي عدم وجود تشتت في إجابات مفردات عينة الدراسة.

- أثبت اختبار Mann-Whitney وجود توافق بين آراء فئات الدراسة عند مستوي معنوية (٠,٠٥).

٤- ويتضح أيضا أن هناك اتفاق بين آراء عينة الدراسة بشأن الأثر الإيجابي لاستخدام فريق المراجعة لجلسات العصف الذهني الإلكتروني في تحسين جودة الاحكام المهنية المتعلقة بمرحلة تخطيط عملية المراجعة, مما يعني قبول الفرض البحثي الثالث, وقد تم إثبات ذلك نتيجة:

- وجود تأثير معنوي لاستخدام جلسات العصف الذهني الإلكتروني في تحسين جودة الاحكام المهنية المتعلقة بمرحلة تخطيط عملية المراجعة, من وجهة نظر مراجعي الحسابات الخارجيين, حيث بلغت قيمة الوسط الحسابي (٤,٣١), وانحراف معياري (٠,٨٥٥), ومن وجهة نظر الاكاديميين بلغت قيمة الوسط الحسابي (٤,٣٠), وانحراف معياري (٠,٨٥٨) مما يؤكد علي عدم وجود تشتت في إجابات مفردات عينة الدراسة.

- أثبت اختبار Mann-Whitney وجود توافق بين آراء فئات الدراسة عند مستوى معنوية (٠,٠٥).

٥- كما أشارت النتائج أن هناك اتفاق بين آراء عينة الدراسة بشأن الأثر الإيجابي لاستخدام فريق المراجعة لجلسات العصف الذهني الإلكتروني في تحسين جودة الاحكام المهنية المتعلقة بمرحلة تنفيذ إجراءات عملية المراجعة, مما يعني قبول الفرض البحثي الرابع, وقد تم إثبات ذلك نتيجة:

- وجود تأثير معنوي لاستخدام جلسات العصف الذهني الإلكتروني في تحسين جودة الاحكام المهنية المتعلقة بمرحلة تنفيذ إجراءات عملية المراجعة, من وجهة نظر مراجعي الحسابات الخارجيين, حيث بلغت قيمة الوسط الحسابي (٤,٣٣), وانحراف معياري (٠,٧٢٠), ومن وجهة نظر الاكاديميين بلغت قيمة الوسط الحسابي (٤,٣٣), وانحراف معياري (٠,٧٣٠) مما يؤكد علي عدم وجود تشتت في إجابات مفردات عينة الدراسة.

- أثبت اختبار Mann-Whitney وجود توافق بين آراء فئات الدراسة عند مستوى معنوية (٠,٠٥).

٦- يتضح من نتائج التحليل الإحصائي أن هناك اتفاق بين آراء عينة الدراسة بشأن الأثر الإيجابي لاستخدام فريق المراجعة لجلسات العصف الذهني الإلكتروني في تحسين جودة الاحكام المهنية المتعلقة بمرحلة التقرير عن عملية المراجعة, مما يعني قبول الفرض البحثي الخامس, وقد تم إثبات ذلك نتيجة:

- وجود تأثير معنوي لاستخدام جلسات العصف الذهني الإلكتروني في تحسين جودة الاحكام المهنية المتعلقة بمرحلة التقرير عن عملية المراجعة, من وجهة نظر مراجعي الحسابات الخارجيين, حيث بلغت قيمة الوسط الحسابي (٣,٩٩), وانحراف معياري (٠,٦٦٣), ومن وجهة نظر الاكاديميين بلغت قيمة الوسط الحسابي (٤,٠٨), وانحراف معياري (٠,٦٤٢) مما يؤكد علي عدم وجود تشتت في إجابات مفردات عينة الدراسة.

- أثبت اختبار Mann-Whitney وجود توافق بين آراء فئات الدراسة عند مستوى معنوية (٠,٠٥).

ثانياً: التوصيات:

علي ضوء النتائج التي تم التوصل إليها في كل من الدراسة النظرية والاستطلاعية يوصي الباحث بما

يلي:

- ١- توجيه المنظمات المهنية المنوطة بتنظيم مهنة المحاسبة والمراجعة بأهمية إصدار معيار مراجعة دولي أو مصري يوضح كيفية تخطيط وتنفيذ جلسات العصف الذهني الالكتروني في مؤسسات المراجعة, في ضوء الاليات المستحدثة لمعايير المراجعة (ISA 315 & ISA 240 & SAS 99), بما يساهم في تحسين فعاليتها عند الاعتماد عليها في مراحل عملية المراجعة.
- ٢- الاستفادة من المدخل المقترح الذي قدمه الباحث, من خلال قيام فريق المراجعة بمؤسسات المراجعة بالاعتماد عليه وبما يحويه من خطوات في مراحل تخطيط وتنفيذ جلسات العصف الذهني الالكتروني, خاصة بعد اختبار هذا المدخل في واقع الممارسة المهنية من جانب عينة المراجعين الخارجيين في البيئة المصرية.
- ٣- تنفيذ العديد من الدورات التدريبية التي تساهم في تنمية قدرات المراجعين الفنية بمؤسسات المراجعة في مجال نظم تكنولوجيا المعلومات, وبرامج العصف الذهني, لضمان زيادة كفاءة وفاعلية فريق المراجعة خلال المراحل المتكاملة لعملية المراجعة , خاصة في ظل التطورات الاقتصادية والتكنولوجية المعاصرة.

ثالثاً: التوجهات البحثية المستقبلية:

- ١- إطار مقترح لقياس أثر المحددات المؤثرة في نجاح تطبيق جلسات العصف الذهني الالكتروني بمؤسسات المراجعة المصرية وانعكاسها علي كفاءة وفعالية برنامج المراجعة الخارجية.
- ٢- دراسة الدور التأثيري لجلسات العصف الذهني الالكتروني في تفعيل مدخل المراجعة المشتركة علي ممارسات إدارة الأرباح - مع دراسة تطبيقية.
- ٣- دراسة العوامل المؤثرة في زيادة فعالية جلسات العصف الذهني الالكتروني وانعكاسها علي جودة تطبيق مدخل المراجعة المشتركة- دراسة ميدانية.
- ٤- أثر التوجه نحو تفعيل جلسات العصف الذهني الالكتروني في مؤسسات المراجعة علي دقة تنبؤات المحللين الماليين في سوق الأوراق المالية.
- ٥- انعكاس العلاقة بين جلسات العصف الذهني الالكتروني ومستوي الشك المهني لفريق المراجعة علي جودة المراجعة الالكترونية - مع دراسة ميدانية.
- ٦- أثر التكامل بين جلسات العصف الذهني الالكتروني ومدخل المراجعة المشتركة علي اكتشاف التلاعب والغش في القوائم المالية.
- ٧- تحليل التكلفة والعائد من تطبيق جلسات العصف الذهني الالكتروني في مؤسسات المراجعة الصغيرة والمتوسطة مع دراسة ميدانية في البيئة المصرية.

قائمة المراجع

أولاً المراجع العربية:

- ١- الفكي، الفاتح الامين عبدالرحيم، (٢٠١٤)، "مداخل مقترحة لتطوير كفاءة وفاعلية المراجع الخارجي في اكتشاف الغش المالي"، *المجلة العربية للدراسات الادارية والاقتصادية*، المركز العربي للدراسات والبحوث - السعودية، العدد (٥)، ص ص: ٩٣-١٢٦.
- ٢- السعدني، مصطفى حسن بسيوني، (٢٠٠٧)، "المسئولية القانونية لمراجع الحسابات وبذل العناية المهنية في ضوء المعايير المصرية والأمريكية و الدولية"، ورقة مقدمة إلى مؤتمر متطلبات حوكمة الشركات وأسواق المال العربية المنعقد في شرم الشيخ، منشورات المنظمة العربية للتنمية الادارية، جمهورية مصر العربية - مايو ٢٠٠٧.
- ٣- الكسباني، محمد السيد علي، (٢٠١٠)، "برنامج مقترح عبر الإنترنت لتنمية كفايات التدريب لدى موجهي التعليم العام"، *المؤتمر العلمي السنوي الثالث والدولي الاول (معايير الجودة والاعتماد في التعليم المفتوح في مصر والوطن العربي)*، كلية التربية، جامعة بورسعيد، مصر، المجلد (١)، ص ص: ١٥٥-١٦٩.
- ٤- حسن، امانى هشام السيد، (٢٠١٣)، "الدور التفاعلي لجلسات العصف الذهني لفريق المراجعة في تقييم نظم الرقابة الداخلية"، (٢٠١٣)، *المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة*، كلية التجارة، جامعة عين شمس، مصر، العدد (٤)، ص ص ٣٩٧-٤٩٠.
- ٥- حماد، طارق عبدالعال، (٢٠١١)، "شرح معايير المراجعة المصرية- الجزء الأول: المبادئ والمسئوليات وتقييم الخطر"، *الدار الجامعية*، الاسكندرية.
- ٦- شحاته، شحاته السيد، (٢٠١٤)، "المراجعة المتكاملة: مدخل المراجع العربي للقرن الحادي والعشرين"، *دار التعليم الجامعي*، الاسكندرية.
- ٧- عبد الرحمن، نجلاء إبراهيم يحيى، "تحليل وتقييم العصف الذهني الالكتروني لفريق المراجعة في اكتشاف حالات الغش في القوائم المالية"، *مجلة الفكر المحاسبي*، كلية التجارة، جامعة عين شمس، السنة التاسعة عشر، العدد الرابع، ديسمبر ٢٠١٥، ص ص ٧٧٧-٨٣٥.
- ٨- عوض، أمال محمد محمد، (٢٠٠٨)، "أثر ممارسة المراجعة غير المنظمة على جودة الأداء المهني لمراجع الحسابات"، *مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية*، كلية التجارة، جامعة الاسكندرية، المجلد (٤٥)، العدد (٢)، ص ص: ٤٥٣-٥٣٥.

ثانياً المراجع الاجنبية:

- 1- American Institute of Certified Public Accountants (AICPA), (2002), "Consideration of Fraud in a Financial Statement Audit", (SAS No. 99, AU Section 316), AICPA, New York, USA.
- 2- American Institute of Certified Public Accountants (AICPA), (2006), "Planning and Supervision", Statement on Auditing Standards (SAS No. 108, AU Section 311, pp:1633-1644), AICPA, New York, USA.

- 3- Arens, Alvin A.; Elder, Randal J.; and Beasley, Mark S., (2014), "Auditing and Assurance Services – An Integrated Approach", 15th Edition, **Prentice Hall, Pearson Education Ltd.**, New York, USA.
- 4- Balackova, Halka, (2003), "**Brainstorming: a creative problem-solving method, In Foresight Methodologies**", Training Module 2", United Nations Industrial Development Organization, Vienna.
- 5- Balackova, Halka, (2007), "**Brainstorming:a creative problem solving method**", Masaryk Institute of Advances, Studies, Czech Technical University. Available at: http://www.unido.org/fileadmin/import/16953_Brainstorming.pdf
- 6- Bean, LuAnn, (2008), "Brainstorming an audit", **Journal of Corporate Accounting & Finance**, Vol. (19), No. (4), pp:23-26.
- 7- Beasley, Mark S.; and Jenkins, J. Gregory, (2003), "A Primer for Brainstorming Fraud Risks", **Journal of Accountancy**, Vol. (196), NO. (6), pp:32-38.
- 8- Beasley, Mark S.; Jenkins, J. Gregory; and Sawyers, Roby B., (2006), "Brainstorming to Identify and Manage Tax Risks", **Tax Adviser**, Vol. (37), No. (3), pp:158-162.
- 9- Bellovary, Jodi; & Johnstone, Karia, (2007), "Descriptive Evidence from Audit Practice on SAS No. 99 Brainstorming Activities", **Current Issues in Auditing**, Vol, (1), No. (1), pp:A1-A11,
- 10- Brazel, Joseph F.; Carpenter, Tina D.; & Jenkins, J. Gregory, (2010), "Auditors, Use of Brainstorming in the Consideration of Fraud: Reports from the Field", **the Accounting Review**, Vol. (85), No. (4), pp:1273–1301.
- 11- Carpenter, Tina D., (2007), "Audit Team Brainstorming, Fraud Risk Identification, and Fraud Risk Assessment: Implications of SAS No. 99", **The Accounting Review**, Vol. (82), No. (5), pp:1119-1140.
- 12- Carpenter, Tina D.; Reimers, Jane L.; & Fretwell, Phillip Z., (2011) "Internal Auditors' Fraud of Brainstorming in Groups", **Auditing: A Journal of Practice & Theory**, Vol, (30), No. (3), pp:211-224.
- 13- Chen, Clara Xiaoling; Trotman, Ken, T; & Zhou, Flora Hailan, (2015). "Nominal Versus Interacting Electronic Fraud Brainstorming in Hierarchical Audit Teams", **The Accounting Review**, American Accounting Association, Vol (90), No, (1) pp:175-198.
- 14- Chen, Wei; Khalifa, Amna Saeed; & Trotman, Ken T., (2015), "Facilitating Brainstorming: Impact of Task Representation on Auditors' Identification of Potential Frauds", **Auditing: A Journal of Practice & Theory**, Vol. (34), No (3), pp:1-22.
- 15- Cockrell, Cam & Stone, Dan N., (2011), "Team discourse explains media richness and anonymity effects in audit fraud cue brainstorming", **International Journal of Accounting Information Systems**, Vol. (12), No. (3), pp:225-242.

- 16- Dennis, Alan R.; Minas, Randall K.; & Bhagwatwar, Akshay P., (2013), "Sparking Creativity: Improving Electronic Brainstorming with Individual Cognitive Priming", **Journal of Management Information Systems**, Vol. (29), No. (4), pp:195-216.
- 17- Dennis, Sean, & Johnstone, Karla M., (2015), An Audit Partner-Led Field Intervention In Fraud Brainstorming, **2015 Auditing Section Midyear Conference and Doctoral Consortium, American Accounting Association**, At: <https://www2.aaahq.org/audit/midyear/2015/program.cfm>.
- 18- Desai, Naman., (2015), "The Effects of Group Brainstorming on the Auditor's Search for Potential Misstatements and Assessment of Fraud Risk in the Presence of Pressures and Opportunities", IIMA Working Papers, Indian Institute of Management Ahmedabad, Research and Publication Department, Available at: <http://econpapers.repec.org/paper/iimiimawp/13318.htm>
- 19- Dilla, William N.; and Raschke, Robyn L., (2015), "Data visualization for fraud detection: Practice implications and a call for future research", **International Journal of Accounting Information Systems**, Vol. (16), pp:1-22.
- 20- Hammersley, Jacqueline S., (2011), "A review and model of auditor judgments in fraud-related planning tasks", **Auditing: A Journal of Practice & Theory**, Vol. (30), No. (4), pp:101-128.
- 21- Henningsen, David Dryden; & Henningsen, Mary Lynn Miller, (2013), "Generating Ideas About the Uses of Brainstorming: Reconsidering the Losses and Gains of Brainstorming Groups Relative to Nominal Groups", **Southern Communication Journal**, Vol. (78), No. (1), pp:42-55.
- 22- Heslin, Peter A., (2009), "Better than brainstorming? Potential contextual boundary conditions to brainwriting for idea generation in organizations", **Journal of Occupational & Organizational Psychology**, Vol. (82), No. (1), pp:129-145.
- 23- Hoffman, Vicky B.; and Zimbelman, Mark F., (2009), "Do Strategic Reasoning and Brainstorming Help Auditors Change Their Standard Audit Procedures In Response to Fraud Risk?", **The Accounting Review**, Vol. (84), No. (3), pp:811- 837.
- 24- Hoffman, Vicky B.; and Zimbelman, Mark F., (2012), "How Strategic Reasoning and Brainstorming Can Help Auditors Detect Fraud", **Current Issues in Auditing**, Vol. (6), No. (2), pp:25-P33.
- 25- Hunton, James E.; & Gold, Anna, (2010) "A Field Experiment Comparing the Outcomes of Three Fraud Brainstorming Procedures Nominal Group, Round Robin, and Open Discussion", **The Accounting Review, American Accounting Association**, Vol. (85), No. (3), pp:911-935.
- 26- International Federation of Accountants (IFAC), (2015a), "**Handbook of International Quality Control, Auditing, Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements**", 2015 Edition, Volume I, IFAC, New York, USA.

- 27- International Federation of Accountants (IFAC), (2015b), "**Supplement to the: Handbook of International Quality Control, Auditing, Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements**", 2015 Edition, Volume III, IFAC, New York, USA.
- 28- Landis, Mark; Jerris, Scott I.; & Braswell, Mike., (2008), "Better Brainstorming", **Journal of Accountancy**, Vol. (206), No. (4), pp:70-73.
- 29- Litcanu, Marcela; Prostean, Octavian; Cosmin; Oros, & Mnerie, Alin Vasile, (2015), "Brain-Writing Vs. Brainstorming Case Study For Power Engineering", **Procedia - Social and Behavioral Sciences**, Vol. (191), pp:387-390.
- 30- Lynch, Antoinette L.; Murthy, Uday S.; & Engle, Terry J., (2009), "Fraud Brainstorming Using Computer-Mediated Communication: The Effects of Brainstorming Technique and Facilitation", **The Accounting Review**, Vol. (84), No. (4), pp:1209–1232.
- 31- Messier, William F.; Glover, Steven M.; and Prawitt, Douglas F., (2012), "Auditing and Assurance Services: A Systematic Approach", 8th ed, **McGraw-Hill Global Education Holdings, LLC.**, New York, USA.
- 32- Mohd, Daniel N.; Zuraidah Mohd S.; Erlane K. Ghani,(2016), Effect of Brainstorming and Expertise on Fraud Risk Assessment, **International Journal of Economics and Financial Issues** , Vol.6,Special Issue(S4) , pp.62-67
- 33- Paulus, Paul B., (2015), "Electronic Brainstorming Research and its Implications for E-Planning", **International Journal of E-Planning Research (IJEPR)**, Vol. (4), No. (1), pp:42-53.
- 34- PCAOB, Public Company Accounting Oversight Board, (2007), "**Observations on Auditors' Implementation of PCAOB Standards Relating to Auditors' Responsibilities With Respect to Fraud**", Release No. 2007-001, January 22, 2007, PCAOB, USA.
- 35- PCAOB, Public Company Accounting Oversight Board, (2010), "**Related to the Auditor's Assessment of and Response to Risk**", Release No. 2010-004, August 5, 2010, PCAOB, USA.
- 36- Peecher, Mark E.; Solomon, Ira; & Trotman, Ken T., (2013), "An accountability framework for financial statement auditors and related research questions", **Accounting, Organizations and Society**, Vol. (38), No. (8), pp:596-620.
- 37- Ramos, Michael, (2003), "Auditors Responsibility for Fraud Detection", **Journal of Accountancy**, Vol. (195), pp:28-35.
- 38- Santanen, Eric Lawrence, (2002), "Directed Brainstorming and the Cognitive Network Model of Creativity: An Empirical Investigation of Cognitive Factors Related to the Formation of Creative Solutions Using an Electronic Brainstorming Environment, **Dissertation PHD**, Graduate College, University of Arizona,USA.
- 39- Sean Dennis and Karla M. Johnstone(2016), A Field Survey of Contemporary Brainstorming Practices, **Accounting Horizons**, Forthcoming February 18,pp.1-13.

- 40- Smith, Antoinette L.; Murthy, Uday S.; & Engle, Terry J., (2012), "Why computer-mediated communication improves the effectiveness of fraud brainstorming", **International Journal of Accounting Information Systems**, Vol. (13), No. (4), pp:334-356.
- 41- Trotman, Ken T.; Bauer, Tim D.; & Humphreys, Kerry A., (2015), "Group judgment and decision making in auditing: Past and future research", **Accounting, Organizations and Society**, Aug 2015, In Press, Available online 9 October 2015, Database: Science Direct.
- 42- Wedemeyer, Phil D., (2010), "A discussion of auditor judgment as the critical component in audit quality - A practitioner's perspective", **International Journal of Disclosure & Governance**, Vol. (7), No. (4), pp:320-333.
- 43- Veilleroy, Yann; Eurin, Gabriel; Hoogtoel, Frédéric; & Lancieri, Luigi, (2013), "Exploring Collective Intelligence in Online Brainstorming", **COLLA 2013 : The Third International Conference on Advanced Collaborative Networks, Systems and Applications, Jul 2013, Nice, France**, Available at: http://www.thinkmind.org/download.php?articleid=colla_2013_1_40_50083.
- 44- Wang, Hao-Chuan; & Fussell, Susan R., (2010),"Groups in groups: conversational similarity in online multicultural multiparty brainstorming", **Proceedings of the 2010 ACM conference on Computer supported cooperative work**, pp:351-360, Available at:<http://dl.acm.org/citation.cfm?id=1718980>
- 45- Wod, David A.; & Pickerd, Jeffrey, (2011), "Problems to Avoid When Brainstorming Fraud Risks", **CPA Journal**, Vol. (81), No. (4), pp:64-65.



ملحق رقم (١)

جامعة قناة السويس
كلية التجارة بالإسماعيلية
قسم المحاسبة والمراجعة

رقم القائمة

قائمة الاستقصاء

السيد الأستاذ / الأستاذة

تحية طيبة وبعد ،،،

يقوم الباحث بأعداد دراسة تستهدف تقديم مدخل مقترح لتخطيط وتنفيذ جلسات العصف الذهني الالكتروني بهدف تحسين جودة الاحكام المهنية لفريق المراجعة: دراسة استطلاعية في البيئة المصرية.

ولكي يتم ربط الدراسة النظرية بالواقع العملي بالمجتمع أعدت قائمة استقصاء تضمنت مجموعة من الأسئلة سوف تُسهم أجابتم عليها في تحقيق هدف الدراسة , ويأمل الباحث من سيادتكم التكرم بوضع علامة (٧) على الإجابات المناسبة في الجداول المرفقة، والتي تمثل وجهة نظر سيادتكم في هذا المجال حيث تمثل إجابتكم أحد الدعائم الاساسية للبحث وما يسفر عنه من نتائج, والباحث إذ يقدر لكم تعاونكم بالإجابة على الاسئلة الواردة بالقائمة المرفقة.

ويؤكد لسيادتكم أن هذه الدراسة قد صممت لأغراض البحث العلمي فقط , كما أن إجاباتكم ستعامل بسرية تامة, ولن تستخدم إلا لأغراض إتمام الدراسة الاستطلاعية , علماً بأن نتائج البحث سوف تكون تحت طلب سيادتكم في أي وقت إذا رغبتم في ذلك, ويتوجه الباحث بشكره وتقديره لتعاونكم الصادق معه واستجابتم الكريمة للعمل علي خدمة البحث العلمي.
مع خالص تقديري وتحياتي لكم ،،،،،

الباحث
د/أشرف أحمد محمد غالي
المدرس بقسم المحاسبة و المراجعة
كلية التجارة - جامعة قناة السويس
dr.ashraf.ghali@hotmail.com

السؤال الاول: هل تري سيادتكم أن تخطيط وتنفيذ جلسات العصف الذهني الالكتروني يساهم في اضافة قيمة خلال المراحل المتكاملة لعملية المراجعة مقارنة بالعصف الذهني التقليدي, وضح مدى موافقتك على العبارات الآتية:

العبارة	مستوي الموافقة
---------	----------------

غير موافق علي الإطلاق	غير موافق	موافق الى حد ما	موافق	موافق تماماً	
					١ تحفز جلسات العصف الذهني الإلكتروني الإبداع الفردي للمشاركين، مما يساعد أعضاء فريق المراجعة علي تبادل الأفكار التي تأتي إلى أذهانهم مباشرة دون الحاجة لانتظار دور كل واحد منهم.
					٢ الاستفادة مكاتب المراجعة من إجراء جلسات العصف الذهني الإلكتروني مع المشاركين في المناطق الجغرافية المتباعدة، مما يساعد علي زيادة تنوع الخبرات المشاركة في الجلسة وبالتالي تحسين جودة الحكم المهني.
					٣ أن تسجيل الأفكار إلكترونياً يجعل لدي الفريق وثائق الكترونية متعلقة بالأفكار والآراء الخاصة بمشكلة معينة يمكن اللجوء إليها في الحالات التي يصعب فيها استدعاء فريق المراجعة.
					٤ يساعد استخدام تكنولوجيا البرمجيات علي تحسين الاتصال بين افراد فريق المراجعة ذوى الخبرات المختلفة، مما يتيح فرصة اكتساب تفهم أفضل للمعلومات المتوافرة لدى أفراد الفريق الاكثر خبرة وتجارب مع العملاء ، ونقل خبراتهم الى باقي افراد فريق المراجعة، بطريقة سهلة وبتكلفة أقل.
					٥ تجنب معوقات العصف الذهني التقليدي والاستفادة من مزايا تكنولوجيا المعلومات، حيث تقوم الجلسة على أساس تبادل الافكار بين أفراد الفريق إلكترونياً عن طريق البريد الإلكتروني، أو الرسائل الفورية، أو برامج العصف الذهني الخاصة ، مما يعمل على الارتقاء بالأداء المهني والمعرفي لفريق المراجعة.
					٦ زيادة الانتاجية المتحققة (عدد الافكار المتولدة) نتيجة الاستفادة من كبر حجم فريق المراجعة المشارك فى جلسات العصف الذهني الإلكتروني ، مما يساعد على زيادة جودة ونوعية الأفكار وبالتالي المساهمة في تعزيز الأفكار الأكثر إبداعاً.
					٧ يساهم استخدام الوسائل الإلكترونية مثل الحاسب الألي ، والهواتف الذكية، وعقد المؤتمرات عن بعد في تقليل أو إزالة الآثار الضارة خلال تبادل الأفكار اللفظية وبالتالي القضاء بشكل فعال علي معوقات انتاج الافكار خلال جلسات العصف الذهني التقليدي.
					٨ الحد من الآثار السلبية للتواصل وجهاً لوجه (العصف الذهني التقليدي) مثل الوقوع تحت تأثير المسمى الوظيفي للمشاركين يمكن أن تختفي عند تبادل المشاركون الأفكار من خلال جلسات العصف الذهني الإلكتروني.
					٩ يساهم استخدام جلسات العصف الذهني الإلكتروني في تحسين الاحكام المهنية لفريق المراجعة خلال مراحل عملية المراجعة.

السؤال الثاني: هل تري سيادتكم أن جلسات العصف الذهني الإلكتروني يمكن أن تساهم في توفير المعلومات التي يحتاجها فريق المراجعة والتي تؤثر في تحسين جودة الحكم المهني في مرحلة قبول العميل الجديد أو الاستمرار مع العميل القديم، وضح مدى موافقتك على العبارات الآتية:

مستوي الموافقة	العبارة	٦
----------------	---------	---

غير موافق علي الإطلاق	غير موافق	موافق الى حدا ما	موافق	موافق تماماً	
يتم الاستعانة بجلسات العصف الذهني الإلكتروني لفريق المراجعة في:					
					١ تقدير درجة تعقيد أعمال العميل وحجم المخاطر التي يتعرض لها
					٢ تقييم المنازعات السابقة للعميل مع المستفيدين من التقارير المالية لمنشأة العميل.
					٣ تقدير قوة المركز المالي للعميل.
					٤ تقدير مدى قابلية تعرض القوائم المالية للمخاطر المتأصلة.
					٥ تقدير نزاهة الإدارة، وتقدير مدى فعالية الرقابة الداخلية ودوره في اكتشاف أو منع الأخطاء.
					٦ تقدير احتمال التقدير الخاطئ لاحتمالات التحريفات في القوائم المالية للعميل.
					٧ تقدير احتمال ظهور نزاعات قضائية ضد مكتب المراجعة نتيجة الارتباط بالعميل.
					٨ احتمال ربحية مكتب المراجعة عن اداء خدمات المراجعة للعميل المرتقب.

السؤال الثالث: هل تري سيادتكم أن جلسات العصف الذهني الالكتروني يمكن أن تساهم في توفير المعلومات التي يحتاجها فريق المراجعة والتي تؤثر في تحسين جودة الحكم المهني في مرحلة تخطيط عملية المراجعة, وضح مدى موافقتك على العبارات الآتية:

مسلسل	العبارة	مستوي الموافقة			
		موافق تماماً	موافق	موافق الى حدا ما	غير موافق علي الإطلاق
يتم الاستعانة بجلسات العصف الذهني الإلكتروني لفريق المراجعة لمناقشة ما يلي:					
١	الأنشطة التمهيدية لمرحلة التخطيط				
٢	الحصول على معلومات عن العميل				
٣	تقدير مخاطر أعمال العميل				
٤	تحديد الحكم الاولي للأهمية النسبية				
٥	فهم الرقابة الداخلية و تقييم خطر الرقابة				
٦	تجميع المعلومات لتقييم خطر الغش				
٧	تطوير خطة لبرنامج المراجعة				

السؤال الرابع: هل تري سيادتكم أن جلسات العصف الذهني الالكتروني يمكن أن تساهم في توفير المعلومات التي يحتاجها فريق المراجعة والتي تؤثر في تحسين جودة الحكم المهني في مرحلة تنفيذ اجراءات عملية المراجعة, وضح مدى موافقتك على العبارات الآتية:

العبارة	مستوي الموافقة
١	

غير موافق علي الإطلاق	غير موافق	موافق الى حد ما	موافق	موافق تماماً	
يساعد تطبيق جلسات العصف الذهني الإلكتروني لفريق المراجعة في:					
					١ تقييم معقولة أرصدة التقديرات المحاسبية لبنود القوائم المالية
					٢ تقييم تنفيذ اجراءات المراجعة التحليلية
					٣ تقييم مدي قدرة المنشأة علي الاستمرارية
					٤ تقييم مدي كفاية وصلاحيه أدلة المراجعة
					٥ تقييم مخاطر الاحتيال ومخاطر التحريفات الجوهرية
					٦ وضع حدود الأهمية النسبية للبنود في القوائم المالية

السؤال الخامس: هل تري سيادتكم أن جلسات العصف الذهني الإلكتروني يمكن أن تساهم في توفير المعلومات التي يحتاجها فريق المراجعة والتي تؤثر في تحسين جودة الحكم المهني في مرحلة التقرير عن نتائج عملية المراجعة، وضح مدى موافقتك على العبارات الآتية:

مستوي الموافقة					العبارة	مسلسل
غير موافق علي الإطلاق	غير موافق	موافق الى حد ما	موافق	موافق تماماً		
يتم الاستعانة بجلسات العصف الذهني الإلكتروني لفريق المراجعة للمساعدة في:						
					١ فحص الأحداث الواقعة بعد تاريخ اعداد القوائم المالية.	
					٢ تقييم الأحكام المهنية لفريق المراجعة المتعلقة بأخطاء ألفا "الرفض الخاطئ للقوائم المالية".	
					٣ تقييم الأحكام المهنية لفريق المراجعة المتعلقة بأخطاء بيتا "القبول الخاطئ للقوائم المالية".	
					٤ يتم الاستعانة بجلسات العصف الذهني الإلكتروني للمساعدة في فحص الالتزامات الشرطية.	
					٥ مناقشة وتقييم نتائج عملية المراجعة بشكل عام.	
					٦ اعداد وتقييم العرض النهائي لتقرير المراجعة.	
					٧ التجميع النهائي للأدلة.	
					٨ تدعيم رأى فريق المراجعة في النتائج التي تم التوصل اليها في التقرير النهائي.	