



**دار المنظومة**  
**DAR ALMANDUMAH**  
الرواد في قواعد المعلومات العربية

- العنوان: دور جلسات العصف الذهني الإلكتروني لفريق المراجعة  
في تحسين جودة أداء المراجعة المشتركة : دراسة  
استكشافية في البيئة المصرية
- المصدر: الفكر المحاسبي
- الناشر: جامعة عين شمس - كلية التجارة - قسم المحاسبة  
والمراجعة
- المؤلف الرئيسي: الشعباني، منى محمد علي
- المجلد/العدد: مج21, ع1
- محكمة: نعم
- التاريخ الميلادي: 2017
- الشهر: أبريل
- الصفحات: 1147 - 1204
- رقم MD: 811005
- نوع المحتوى: بحوث ومقالات
- اللغة: Arabic
- قواعد المعلومات: EcoLink
- مواضيع: التنمية المهنية، مراجعو الحسابات، العصف الذهني  
الإلكتروني، المحاسبة المالية، مهنة المحاسبة  
والمراجعة
- رابط: <http://search.mandumah.com/Record/811005>

© 2018 دار المنظومة. جميع الحقوق محفوظة.  
هذه المادة متاحة بناء على الإتياف الموقع مع أصحاب حقوق النشر، علما أن جميع حقوق النشر محفوظة. يمكنك تحميل أو طباعة هذه المادة للاستخدام الشخصي فقط، ويمنع النسخ أو التحويل أو النشر عبر أي وسيلة (مثل مواقع الانترنت أو البريد الإلكتروني) دون تصريح خطي من أصحاب حقوق النشر أو دار المنظومة.

دور جلسات العصف الذهنى الالكترونى لفريق المراجعة  
فى تحسين جودة أداء المراجعة المشتركة  
( دراسة استكشافية فى البيئفة المصرفة )

الذكورة

منى محمد على الشبعانى

أستاذة المحاسبة والمراجعة المساعد

كلفة العلوم الإءارفة والإنسانفة – جامعة الجوف

المملكة العربفة السعودفة



## دور جلسات العصف الذهني الإلكتروني لفريق المراجعة في تحسين جودة أداء المراجعة المشتركة (دراسة استكشافية في البيئة المصرية)

د.منى محمد على الشعباني \*

ملخص البحث:

يهدف البحث إلى تحليل دور جلسات العصف الذهني الإلكتروني للمراجعين في تحسين جودة أداء المراجعة المشتركة، من خلال التعرف على دور جلسات العصف الذهني الإلكتروني في تعزيز وتنمية خبرات المراجعين المشاركين وتحسين وتنسيق ادائهم خلال أداء عملية المراجعة المشتركة ، وانعكاس ذلك على تحسين كفاءة وفاعلية مهام المراجعة، من خلال أربعة محاور - حيث تناول المحور الأول تحليل الدراسات السابقة المرتبطة بمجال البحث من خلال تناول الدراسات والجهود البحثية المتعلقة بمجال العصف الذهني الإلكتروني. في عملية المراجعة، وكذلك الدراسات والجهود البحثية المتعلقة بمجال المراجعة المشتركة، ومن ثم تحليل وتقييم مدى مساهمة تلك الدراسات السابقة في إبراز دور جلسات العصف الذهني الإلكتروني لفريق المراجعة في دعم أداء المراجعة المشتركة واشتقاق فروض البحث ، وتناول المحور الثاني طبيعة ودور جلسات العصف الذهني الإلكتروني في الارتقاء بأداء فريق المراجعة من خلال تناول أهمية وتطور ومزايا وعيوب جلسات العصف الذهني الإلكتروني في عملية المراجعة من أجل الارتقاء بأداء فريق المراجعة، وتناول المحور الثالث دور جلسات العصف الذهني الإلكتروني للمراجعين المشتركين في تحسين جودة الأداء ، حيث تم تناول مفهوم وأهمية وطبيعة المراجعة المشتركة، وسلبيات وإيجابيات المراجعة المشتركة، ومدى اسهام جلسات العصف الذهني الإلكتروني في تحسين جودة أداء المراجعة المشتركة، وأخيراً تناول المحور الرابع: الدراسة الميدانية لاختبار دور جلسات العصف الذهني الإلكتروني لفريق المراجعة في تحسين جودة أداء المراجعة المشتركة: من خلال تحديد مجتمع وعينة الدراسة والاداة المستخدمة في تجميع بيانات الدراسة ومتغيراتها والأساليب الاحصائية المستخدمة في اختبارها، ثم التوصل إلى النتائج والتوصيات والتوجهات البحثية المستقبلية.

وخلص البحث إلى ان هناك ادراك لفتني عينة الدراسة "مكاتب المراجعة الكبيرة ومكاتب المراجعة المتوسطة" لأهمية مساهمة استخدام جلسات العصف الذهني الإلكتروني في الارتقاء بأداء فريق المراجعة المشتركة، حيث تساهم في توليد المزيد من الأفكار الجيدة عن الأمور المختلفة التي يهتم بها فريق المراجعة المشتركة ، كما أنها أداة لنقل المعرفة بين أعضاء فريق المراجعة المشتركة بشأن تحديد المخاطر المتعلقة

---

\* استاذ المحاسبة والمراجعة المساعد ، كلية العلوم الإدارية والانسانية ، جامعة الجوف ، المملكة العربية

بعملية المراجعة. كما أن هناك علاقة بين استخدام المراجعين المشتركين لتقنية العصف الذهني الإلكتروني وبين تخفيض سلبيات المراجعة المشتركة، وكانت الأولوية الأكبر حول تخفيض تكاليف عملية المراجعة، من خلال الحصول على تنظيم أفضل لعملية المراجعة بين المراجعين المشتركين والاستجابة التي تشمل طبيعة وتوقيت ومدى اختبارات المراجعة، وكذلك تنسيق جهود المراجعين وتجنب اختلاف المراجعين المشتركين في عملية المراجعة والوصول إلى رأي مهني موحد. كما أظهرت النتائج وجود علاقة بين استخدام المراجعين المشتركين لتقنية العصف الذهني الإلكتروني وبين تعزيز إيجابيات المراجعة المشتركة، وكانت الأولوية الأكبر حول زيادة احتمالية اكتشاف الأخطاء والغش وبالتالي رفع كفاءة عملية المراجعة. وأوصت الدراسة على ضرورة تشجيع مراجعي الحسابات المشتركين باعتماد أسلوب العصف الذهني الإلكتروني من أجل تلافي السلبيات وتعزيز الإيجابيات للمراجعة المشتركة .

#### أولاً: مقدمة:

واجهت مهنة المراجعة في السنوات الأخيرة أزمة المسؤولية وفقدان الثقة، كنتاج للفضائح والانهيارات المالية للعديد من مكاتب المراجعة الكبرى، وفي أعقاب الأزمة المالية العالمية اقترحت المفوضية الأوروبية في أكتوبر من عام ٢٠١٠ European Commission الورقة الخضراء Green Paper بشأن سياسة المراجعة المشتركة والتي تعد وسيلة لتحسين سوق المراجعة في أوروبا (EC., 2010)، حيث أثبتت تبني فكرة المراجعة المشتركة كطريقة محتملة لتحسين جودة المراجعة وتشجيع المناقشة في سوق المراجعة.

ولما كانت المراجعة المشتركة هي شكل متقدم من الحوكمة في المراجعة من خلال تعزيز الاستقلالية بشكل خاص وقدرة المراجع على الوقوف على أرض الواقع في حالة وجود اختلافات في وجهات النظر مع الشركة التي يتم مراجعتها، علاوة على ذلك فإنه ليس من المحتمل أن تقوم شركتين من المراجعة بالاستسلام في نفس الوقت لضغوط العميل في المفاوضات التي تجري بين العميل والمراجع بشأن الخيارات المحاسبية مما يؤدي إلى درجة عالية من استقلال المراجع، وتحسين جودة المراجعة (Zerni, at el., 2012, p.732-733).

ومن ناحية أخرى تعد آلية العصف الذهني لأعضاء فريق المراجعة من أهم الآليات التي استحدثتها معايير المراجعة (SAS 99 & ISA 240)، ويقصد بها عقد جلسات مناقشة بين أعضاء فريق المراجعة في كل عملية مراجعة بهدف طرح أفكار حول احتمالات الغش خلال جميع مراحل المراجعة بدءاً من التخطيط وانتهاءً بكتابة تقرير المراجعة، حيث تحسن جلسات العصف الذهني من إجراءات التخطيط من جانب أعضاء فريق المراجعة، كما أن التفكير من جانب عدة أشخاص أفضل من التفكير من جانب شخص واحد حيث تعمل على تحفيز أعضاء الفريق على التفكير العقلاني والاستراتيجي وتشجعهم على الإبداع والابتكار ومن ثم توليد أفكار عالية الجودة، والمساهمة في تغيير كادر العمل المشترك وتعديل توقيت ومدى كفاية إجراءات المراجعة، وإبداء الرأي في القوائم المالية (Ramos, 2003, p.28-29)، كما تساهم جلسات العصف الذهني الإلكتروني في تحسين إجراءات المراجعة المشتركة من خلال التواصل والتعاون بين المراجعين المشتركين في جلسات العصف الذهني الإلكتروني

من خلال مناقشة المراجعين لكافة المهام التي قام كلاً منهما بأدائها أثناء قيامه بحصته من عملية المراجعة وكذلك مناقشة الاستنتاجات والآراء التي تم التوصل إليها كلاً منهما واستمرار عقد الجلسات الالكترونية لحين التوصل إلي رأي مراجعة متفق عليه من كليهما يساعد في كتابة تقرير مراجعة موحد ويتم التوقيع عليه من كليهما وبذلك تصبح المسؤولية بينهما تضامنية مما يؤدي إلي تحسين جودة اداء المراجعة المشتركة.

ثانياً: مشكلة البحث:

لقد أدى التدهور في مهنة المراجعة إلي تدخل الجهات المنظمة للمهنة بشكل مباشر سعياً منها في محاولة ابتكار الوسائل الجديدة التي تعمل على تحسين المهارة لدي المراجعين ونقل من المشاكل الناتجة عن قلة الخبرة والمهارات الفنية التي يتوجب أن يحظى بها المراجعين كي يقومون بتنفيذ مهام المراجعة بشكل دقيق وسليم، ونظراً لظهور فكرة جلسات العصف الذهني الالكتروني كواحدة من الوسائل التي تساهم في حل المشاكل التي تشوب عملية المراجعة والتي تساعد المراجعين في إدراك التلاعب والغش في القوائم المالية (Hunton, and Gold, 2010, p.915).

ولقد أثارت المفوضية الأوروبية جدلاً حيوياً حول دور المراجعة المشتركة، في تعزيز سوق المنافسة بين المراجعين من خلال السماح للشركات المراجعة الصغيرة للحفاظ على حصة سوقية أكبر، حيث أشارت الى الصعوبات في تخصيص مهام المراجعة، والاتفاق على برامج مشتركة لأعمال المراجعة وتطبيق منهجيات متسقة، كما أنها تعارض استقلالية المراجع حيث تعطي فرصة للمعلاء لتسويق الرأي، كما أن اختيار شركة مراجعة ذات تكنولوجيا أقل كفاءة (شركة مراجعة صغيرة)، تخلق مشكلة الاتكال المجاني Free Rider، أي أن مراجع واحد يعتمد على عمل المراجع الآخر، مما أدى إلى انخفاض الثقة في أدلة المراجعة، لذا كان لابد من دراسة كيفية الاتصال وتبادل المعلومات بين المراجعين المشتركين وكيفية تقاسم أعمال المراجعة، وكيف يتم الجمع بين الكفاءات وكيفية ممارسة الأحكام المهنية في إطار المراجعة المشتركة وقدرة المراجعة المشتركة في كيفية تعزيز الكشف عن الغش (Ratzinger-Sakel, et al., 2013, p.185).

ولقد أشار المعيار الأمريكي (99) SAS إلي استحداث المفاهيم السلوكية الخاصة بعملية العصف الذهني أو ما يسمى بمجالس التفكير الجماعي الخلاق Brainstorming Sessions والتي 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، وتحسين ممارسة الشك المهني (استجواب العقل) بين المراجعين من أجل جعل الأحكام المهنية مستقلة وموثوقة خلال أو في نهاية عملية المراجعة، حيث تطالب جلسات العصف الذهني من المراجعين المشتركين من ذوي الخبرة بتبادل الأفكار مع الأعضاء الأقل خبرة وبالتالي تشجيع أولئك الأعضاء الأقل خبرة واللذين يتعاملون بشكل مباشر مع عمليات العمل لتقديم رؤى لكبار المراجعين (Ugochukwu, et al., 2013, p.642-644).

وفي ضوء التقدم في بيئة الأعمال الالكترونية ومسايرة ومواكبة تطورات مهنة المراجعة وما يتبع ذلك من تغيرات في أساليب المراجعة وجمع البيانات والمعلومات الخاصة بمهام المراجعة وكذلك ظهور نقاط رقابية جديدة في المهنة، وذلك من أجل الارتقاء بالمهنة إلى المستوي الذي تخدم فيه كافة الأطراف المستفيدة، ووفقاً لهذا الأسلوب يتم استخدام اساليب تكنولوجيا المعلومات في عملية العصف الذهني كبديل لعمليات العصف الذهني التقليدي (وجهاً لوجه)، حيث تقوم الجلسة على أساس تبادل الأفكار بين المراجعين المشتركين إلكترونياً عن طريق البريد الالكتروني، أو الرسائل الفورية، أو برامج العصف الذهني الخاصة، حيث يمكن لأعضاء الفريق تبادل الأفكار التي تأتي إلى أذهانهم مباشرة، وليست هناك حاجة لانتظار دور كل واحد منهم، لأن التكنولوجيا قامت بالتخلص من تلك المشكلة، ويتم تقديم هذه الأفكار إلكترونياً إلى باقي أعضاء المراجعة المشتركين (عبد الرحمن، ٢٠١٥، ص. ٧٩٧-٧٩٨)، ومن ثم تعمل المناقشة الالكترونية علي تحسين كفاءة اداء المراجعة المشتركة بين المراجعين بدءاً من عملية التخطيط وحتى كتابة التقرير النهائي وذلك من خلال تهيئة مناخ مناسب للإشراف المتبادل بين الأعضاء المشتركين مما يؤدي إلي تخفيض وقت وتكلفة عملية المراجعة (Baldauf, and Steckel, 2012, p.12).

ومما تقدم يتبين أن مشكلة الدراسة الرئيسية تتمثل في التساؤل عن ما هو دور جلسات العصف الذهني الالكتروني لفريق المراجعة في دعم المراجعة المشتركة ؟ وعليه يمكن أن تحدد مشكلة البحث من خلال التساؤلات البحثية الآتية:

- ما هي مزايا استخدام جلسات العصف الذهني الالكتروني في عملية المراجعة ودورها في الارتقاء بأداء فريق المراجعة المشترك.
  - ما هو دور جلسات العصف الذهني الالكتروني في تخفيض سلبيات المراجعة المشتركة؟
  - ما هو دور جلسات العصف الذهني الالكتروني في تعزيز ايجابيات المراجعة المشتركة؟
- ثالثاً : أهمية البحث:

تتبع أهمية البحث من أهمية مواكبة التطورات المتلاحقة في التقنيات الحديثة لتحسين قدرة المراجعين في اجراء المراجعة المشتركة باستخدام جلسات العصف الذهني الالكتروني لفريق المراجعة ويكتسب البحث أهمية علمية وعملية كما يلي :

١- الأهمية العلمية: بالرغم من تزايد الاهتمام في الأبحاث التي تناولت موضوع العصف الذهني وموضوع المراجعة المشتركة في الآونة الاخيرة، إلا أنه - وفي حدود علم الباحثة - يوجد ندرة في الدراسات والأبحاث التي تناولت دور جلسات العصف الذهني الالكتروني لفريق المراجعة في دعم وتحسين المراجعة المشتركة.

٢- الأهمية العملية: تعد جلسات العصف الذهني الالكتروني اداة لتحسين خبرات وأداء المراجعين المشتركين مما يساهم في زيادة كفاءة وفعالية عملية المراجعة واصدار تقرير مراجعة موحد بصورة أفضل مما يزيد

من أهمية مهنة المراجعة بالنسبة للمجتمع، ويزيد من مبررات الحاجة إليها، ويبرهن على قوتها ومرونة إظهارها في توفير مداخل مراجعة تتناسب مع بيئة تكنولوجيا المعلومات الحديثة لتفادي عواقب الإخفاق في عملية المراجعة من خلال مساعدة هذه الجلسات في تدعيم إيجابيات المراجعة المشتركة وتقليص سلبياتها، وبالتالي زيادة قدرة المراجعين المشتركين على إقناع المجتمع بالوثوق بمهنة المراجعة وبالمراجعين كمجموعة.

#### رابعاً : أهداف البحث:

في ضوء مشكلة البحث، يتمثل الهدف الرئيسي للبحث في تحليل وتقييم دور جلسات العصف الذهني الإلكتروني في دعم المراجعة المشتركة. ويتفرع من هذا الهدف العام الأهداف الفرعية التالية:

- بيان مزايا استخدام جلسات العصف الذهني الإلكتروني في عملية المراجعة ودورها في الارتقاء بأداء فريق المراجعة المشترك.
- توضيح دور جلسات العصف الذهني الإلكتروني في تخفيض سلبيات المراجعة المشتركة.
- بيان دور جلسات العصف الذهني الإلكتروني في تعزيز إيجابيات المراجعة المشتركة.

#### خامساً : منهج البحث:

تم الاعتماد في الجانب النظري للبحث على كلٍ من المنهج الاستقرائي ومنهج تحليل المحتوى، حيث يتم استقراء الدراسات الهامة التي تناولت مجال العصف الذهني في عملية المراجعة، والدراسات التي تناولت مجال المراجعة المشتركة ، ثم تحليل هذه الأفكار والعلاقات والجوانب التي اشتملت عليها هذه الدراسات واشتقاق فروض البحث ، كما تم الاعتماد في الدراسة الميدانية على المنهج الاستنباطي والمنهج الوصفي التحليلي، حيث يتم التعرف على تحليل وتقييم دور جلسات العصف الذهني الإلكتروني للمراجعين المشتركين في تعزيز إيجابيات المراجعة المشتركة وتخفيض سلبياتها، وتحسين أداء المراجعين المشتركين خلال عملية المراجعة لدى مكاتب المراجعة الكبيرة ومكاتب المراجعة المتوسطة في مصر .

#### سادساً : تقسيمات البحث:

في ضوء الاعتماد على منهج البحث وفي ضوء أهداف وأهمية البحث قامت الباحثة ببلورة محاور البحث

إلى المحاور التالية :

المحور الأول: تحليل الدراسات السابقة واشتقاق فروض البحث : يتناول هذا المحور الدراسات السابقة المرتبطة بمجال البحث ، ومن ثم تحليل وتقييم هذه الدراسات واشتقاق فروض البحث .

المحور الثاني : دور جلسات العصف الذهني الإلكتروني في الارتقاء بأداء فريق المراجعة: ويتناول أهمية وتطور ومزايا وعيوب جلسات العصف الذهني الإلكتروني في عملية المراجعة من أجل الارتقاء بأداء فريق المراجعة.



المحور الثالث : دور جلسات العصف الذهني الالكتروني للمراجعين المشتركين في تحسين جودة الاداء:

ويتناول هذا المحور مفهوم وطبيعة مبادئ العصف الذهني، وتقنيات وأساليب العصف الذهني، ومناقشة العصف الذهني في معايير المراجعة مفهوم وأهمية وطبيعة المراجعة المشتركة، وإيجابيات وسلبيات المراجعة المشتركة، واسهام جلسات العصف الذهني الالكتروني في تحسين جودة اداء المراجعة المشتركة.

المحور الرابع : الدراسة الميدانية لاختبار دور جلسات العصف الذهني الالكتروني لفريق المراجعة في تحسين جودة اداء المراجعة المشتركة:

ويتناول هذا المحور تحديد مجتمع وعينة الدراسة والاداة المستخدمة في تجميع بيانات الدراسة ومتغيراتها والأساليب الاحصائية المستخدمة في اختبارها، واختبار فروض الدراسة ثم التوصل إلى النتائج والتوصيات والتوجهات البحثية المستقبلية.

#### المحور الأول: تحليل الدراسات السابقة واشتقاق فروض البحث :

يتناول هذا المحور الدراسات والجهود البحثية السابقة المتعلقة بالعصف الذهني في مجال المراجعة، وكذلك الدراسات والجهود البحثية المتعلقة بمجال المراجعة المشتركة، ومن ثم تحليل وتقييم هذه الدراسات واشتقاق فروض البحث .

اولا : الجهود البحثية للعصف الذهني في مجال المراجعة :

تناولت دراسة (Dennis, and Johnstone, 2014, p.449-472) توجيه الاهتمام نحو الممارسة والأبحاث المستقبلية بشأن دراسة الممارسات المعاصرة لجلسات العصف الذهني، وتوصلت الدراسة إلى وجود اختلافات عن الدراسات السابقة متمثلة في (انخفاض استخدام قوائم المراجعة، وتنظيم دورات اقصر لجلسات العصف الذهني ، تخصيص الموارد علي أساس المخاطر في جلسات العصف الذهني)، وتشير هذه الاختلافات إلى تطور جلسات العصف الذهني طوال الفترة الفاصلة ومن خلالها أصبحت معايير المراجعة جديدة وفعالة

وقدمت دراسة (Dennis, and Johnstone, 2014, p.1-55) تجربة ميدانية لاختبار ما إذا كان تدخل شريك المراجعة يمكن أن يؤثر على قيادة جلسات العصف الذهني لدراسة العش، وعمّا إذا كان هذا يرتبط بنتائج عمليات العصف الذهني خاصاً في فرق المراجعة الهرمية ، وتوصلت الدراسة إلى أن توجيهات شريك المراجعة تعمل علي تحسين أحكام المراجع في جلسة العصف الذهني المرتبطة بالشك المهني ومن ثم يمكن إدراج تلك التوجيهات ضمن البرامج التدريبية لتعزيز فعالية العصف الذهني، مؤكداً على أن جلسات العصف الذهني قد تكون فرصة جيدة للتدريب.

واستهدفت دراسة (Chen, et al., 2015, p.175-198) توضيح ما إذا كانت المجموعات التفاعلية تتفوق على المجموعات الاسمية في جلسات العصف الذهني الالكتروني بهدف التعرف علي كيفية ارتكاب العش وأثره

على القوائم المالية، وتوصلت الدراسة إلى أن العصف الذهني الإلكتروني البديل الأفضل لجلسة العصف الذهني لفريق المراجعة والذي يعتمد على 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.

بينما سعت دراسة (عبد الرحمن، ٢٠١٥، ص. ٧٧٥-٨٣٥) إلى تحليل وتقييم دور جلسات العصف الذهني الإلكتروني لفريق المراجعة في تحسين قدرة الفريق في اكتشاف حالات الغش في القوائم المالية، من خلال تحديد أوجه الاختلاف بين جلسات العصف الذهني الإلكتروني وبين جلسات العصف الذهني التقليدي (وجهاً لوجه) في تحسين قدرة المراجع على اكتشاف حالات الغش في القوائم المالية وبالتالي تعزيز خبرات فريق المراجعة خلال عملية المراجعة. وتوصلت الدراسة إلى أن جلسات العصف الذهني الإلكتروني هو البديل الأفضل لجلسات العصف الذهني التقليدي لفريق المراجعة حيث يعمل على زيادة نجاح فريق المراجعة بشأن الكشف عن الغش بشكل أفضل من جلسات العصف الذهني التقليدي .

واستهدفت دراسة (Michinov, et al., 2015, p.57-67) دراسة تأثير المقارنة الاجتماعية على الأداء الإبداعي في ظل العصف الذهني الإلكتروني، كما هدفت إلى دراسة الفروق الفردية في توليد الأفكار الخلاقة وكيفية تحفيز المشاركين للتركيز على لفت انتباههم للأفكار التي ينتجها الآخرون وتحسين أدائهم الإبداعي لإمكانية البناء والدمج على أفكار الآخرين لتوليد أفكار جيدة ومناسبة ، و توصلت الدراسة إلى دعم نموذج التحفيز المعرفي والاجتماعي للتفكير الجماعي في ظل العصف الذهني الإلكتروني والذي يفترض أن الاهتمام هو أحد المتغيرات الحاسمة المؤثرة على المهام الإبداعية وخصوصاً توليد الأفكار .

وناقشت دراسة (Mohd-Nassir, et al., 2016, p.62-67) التأثير المباشر والتفاعلي لجلسات العصف الذهني على خبرة المراجع بشأن تقييم أدائه المهني المتعلق بتحديد مخاطر الغش وتوصلت الدراسة إلى أن العصف الذهني يحسن من الأداء المهني للمراجع بشأن تقييم مخاطر الغش ، وأكدت الدراسة على تعزيز المبادئ التوجيهية من خلال تكثيف جلسات العصف الذهني في التخطيط لعملية المراجعة، وخاصة في تقييم مخاطر الغش

واستهدفت دراسة (DeZoort, and Harrison, 2016, p.1-18) اختبار مدى تأثير جلسات العصف الذهني على تأدية المراجع لمسئولياته في ضوء أهمية العصف الذهني في عملية المراجعة ، وتوصلت الدراسة إلى استفادة المراجعين من جلسات العصف الذهني من خلال زيادة التعليم والتدريب، وأيضاً زيادة الشك المهني ومراقبة الجودة في مجال الكشف عن الغش، كما توصلت الدراسة إلى أن جلسات العصف الذهني تعمل على تحسين التركيز على مهام المراجعة، الالتزام المهني، والسيطرة الشخصية وبالتالي تحسين أداء المراجع.

وأشارت دراسة (Rose, et al., 2016, p.1-18) إلى إمكانية القيام بجلسات العصف الذهني لدراسة الغش أثناء عملية مراجعة القوائم المالية وهل يؤدي ذلك إلى تقليل الشك المهني للمراجعين عن طريق الاتجاه

المتزايد للمراجعين لإرساء التفسيرات المقدمة للعميل، وتوصلت الدراسة إلي أن توليد العديد من الأفكار حول عمليات الغش المحتملة من خلال جلسات العصف الذهني تكون دائماً أكثر فائدة وتعزز دائماً من الشك المهني .  
ثانياً : الجهود البحثية في مجال المراجعة المشتركة :

سعت دراسة (متولي، ٢٠١٣، ص.٤٠١-٤٥٩) إلي طرح إطار مفاهيمي للمراجعة المشتركة مع تحليل انعكاسات برامج المراجعة المشتركة علي كل من درجة التركيز السوقي وتكلفة عملية المراجعة من خلال توضيح العلاقات التآزرية بين برامج المراجعة المشتركة وإعادة صياغة القوائم المالية ودقة تقرير مراقب الحسابات وجودة عملية المراجعة والرقابة عليها، وتوصلت الدراسة إلي وجود تأثير إيجابي لبرامج المراجعة المشتركة علي دقة تقرير المراجعة وسعر السهم حيث تكون التقارير أكثر تحفظاً وتكون عملية المراجعة أكثر جودة .

بينما استهدفت دراسة (Deng, et al., 2014, p.1029-1060) التحقق من ما إذا كانت المراجعة المشتركة تحسن أم تضعف جودة المراجعة، ودراسة مدي مساهمة المراجعة المشتركة في المحافظة على استقلال المراجع، حيث أن الشركة ستتحمل تكلفة أعلى إذا ما رغبت في "شراء رأي" مراجعين اثنين بدلاً من مراجع واحد، كما هدفت إلي تناول مساهمة المراجعة المشتركة في تعزيز دقة أدلة المراجعة مقارنة أدلة المراجعة في ظل ٣ مداخل هما (مدخل المراجعة الفردية من قبل أحد شركات Big 4، مدخل المراجعة المشتركة ثنائي من مكاتب Big 4، مدخل المراجعة المشتركة ثنائي المراجعة أحدهما من مكاتب Big 4 والآخر من Non-Big4) وتوصلت الدراسة إلي عدم وجود فرق في أدلة المراجعة بين مدخل المراجعة الفردية من قبل أحد شركات المراجعة من Big 4، مدخل المراجعة المشتركة من قبل ثنائي من مكاتب Big 4، كما توصلت الدراسة إلي أن أدلة المراجعة تكون أقل دقة عندما يكون مدخل المراجعة المشتركة ثنائي المراجعة أحدهما من مكاتب Big 4 والآخر من Non-Big4 من المراجعة الفردية، وهذا يرجع إلي ظهور الانتكال المجاني Free-Rider وهذا بدوره يؤثر علي دقة أدلة المراجعة ومن ثم جودة عملية المراجعة

وسعت دراسة (Velte, and Azibi, 2015, p.528-551) إلي تناول الأساس النظري للمراجعة المشتركة من خلال تناول تأثير العلاقة بين المراجعة المشتركة وجودة المراجعة من خلال تقليل تركيز سوق المراجعة والذي لا يزال مثيراً للجدل، وتوصلت الدراسة إلي وجود ارتباط إيجابي واضح بين المراجعة المشتركة وجودة المراجعة، كما توصلت إلي أن المراجعة المشتركة تؤدي إلي ارتفاع تكاليف المراجعة والتي بدورها يمكن أن تؤدي إلي زيادة المنافسة السعرية، كما توصلت أيضاً إلي أن المراجعة المشتركة تؤدي إلي انخفاض تركيز سوق المراجعة، كما أشارت النتائج التجريبية بوجود تأثير واضح للمراجعة مشتركة علي جودة المراجعة

كما استهدفت دراسة (El Assy, 2015, p.195-207) اختبار تأثير المراجعة المشتركة على جودة عملية مراجعة من خلال تحفظ الأرباح earnings conservatism للشركات المدرجة في البورصة المصرية، وذلك من خلال اختبار ما إذا كانت الشركات التي تتم مراجعتها بواسطة مؤسستي مراجعة مستقلتين تكون أكثر

تحفظا من الشركات التي تتم مراجعتها بواسطة مؤسسة مراجعة واحدة فقط وقد توصلت الدراسة إلى أن الشركات التي تتم مراجعتها بواسطة المراجعين المشتركين تكون أكثر تحفظا من الشركات التي تتم مراجعتها بواسطة مراجع واحد فقط.

وقامت دراسة (يوسف، ٢٠١٥، ص. ٣٣٩-٤٩٩) باختبار والتحقق من أثر مدخل المراجعة المشتركة علي جودة المراجعة من خلال اختبار مدي قدرة مدخل المراجعة المشتركة علي تحسين قدرة مراقب الحسابات في اكتشاف الغش في القوائم المالية والتقرير عنه ، وتوصلت الدراسة إلي أن تقديرات مراقبي الحسابات لمخاطر الغش في القوائم المالية الذين يؤدون عملية المراجعة من خلال مدخل المراجعة المشتركة أعلى مقارنة بتقديرات مراقبي الحسابات لتلك المخاطر الذين يؤدون عملية المراجعة وفقاً لمدخل المراجعة الفردية، كما توصلت إلي أن هناك اتفاقاً بين مراقبي الحسابات داخل عينة المراجعة المشتركة علي الأثر الايجابي لكل من جهود التنسيق وسهولة الاتصال وتبادل الأفكار وتعديلها ومناقشة النتائج والاستنتاجات بما تتضمنه من عصف ذهني، علاوة علي زيادة الاستقلال علي تحسين جودة أحكامهم في القوائم المالية التي تتضمن غشاً.

بينما ناقشت دراسة (Lobo, et al., 2015, p.1-36) التأثير الزوجي من المراجعين على جودة عملية المراجعة من خلال محاولة تعزيز فهم المراجعة المشتركة من خلال التركيز علي مقارنة نوعية المراجعين بين زوج من اثنين من Big4، وزوج واحد كبير Big4، وواحد من Non-Big4 أي (BS) ، وتوصلت الدراسة إلي تقديم رؤى جديدة بشأن الآثار المترتبة على استخدام المراجعة المشتركة على جودة عملية المراجعة ، حيث توصلت إلي أن استخدام زوجي من شركات Big4 قد لا يؤدي بالضرورة إلى تحسين نوعية المراجعة من استخدام واحد من Big4 وآخر من Non-Big4 (BS)، حيث أن استخدام BS يمكن أن يحقق أعلى جودة مراجعة

وناقشت دراسة (Lesage, et al., 2016, p.1-29) الآثار المترتبة علي التخلي عن المراجعة المشتركة الإلزامية من خلال دراسة تجريبية علي تأثيرها علي تكاليف وجود عملية المراجعة، وتوصلت الدراسة إلي أن المراجعة المشتركة تؤدي إلى ارتفاع الأتعاب ، إلا أن ارتفاع الأتعاب لا يعني بالضرورة ارتفاع جودة عملية المراجعة، وأن أتعاب المراجعة المشتركة سوف تنخفض مع مرور الزمن، ومن خلال المناقشة المستمرة حول تأثير المراجعة المشتركة ، بينما ناقشت دراسة (André, et al., 2016, p.245-274) تأثير متطلبات المراجعة المشتركة على أتعاب المراجعة ، وتوصلت الدراسة إلي عدم وجود تأثير معنوي لمدخل المراجعة المشتركة علي جودة عملية المراجعة مقاسه بالاستحقاقات غير العادية لرأس المال العامل والاستحقاقات الإجمالية.

ومن ناحية اخرى سعت دراسة (مندور، ٢٠١٦، ص. ١١١٩-١١٧٢) إلي تحديد أثر التطبيق الاختياري لمدخل المراجعة الخارجية المشتركة في الحد من ممارسات إدارة الأرباح من خلال الاستحقاقات وإدارة الأرباح من خلال العمليات الحقيقية مقارنة بتطبيق مدخل المراجعة الخارجية الفردية، وتوصلت الدراسة إلي وجود تأثير إيجابي لمدخل المراجعة المشتركة علي إدارة الأرباح من خلال الاستحقاقات الاختيارية مقارنة بمدخل المراجعة

الفردية، كما توصلت إلي عدم وجود تأثير إيجابي لتفعيل مدخل المراجعة المشتركة علي ممارسات إدارة الأرباح من خلال العمليات الحقيقية مقارنة بمدخل المراجعة الفردية .

وقدمت دراسة (Bisogno, and Luca, 2016, p.1-22) تحليل للعلاقة بين المراجعة المشتركة وجودة الأرباح مع توضيح أسباب توجه الشركات نحو المراجعة المشتركة الاختيارية، من خلال تقييم العوامل التي تحدد اختيار اللجوء بشكل اختياري إلي المراجعة المشتركة والتي تؤثر إيجابياً علي جودة الأرباح وإمكانية الاعتماد علي القوائم المالية ، وتوصلت الدراسة إلي أن التطبيق الاختياري لمدخل المراجعة المشتركة يؤثر إيجابياً علي جودة الأرباح وإمكانية الاعتماد علي القوائم المالية من خلال تأثيره علي ممارسات إدارة الأرباح وذلك لعينة من الشركات الإيطالية المسجلة في بورصة الأوراق المالية .

ثالثاً : تحليل الدراسات السابقة وما يميز الدراسة الحالية عن الدراسات السابقة واشتقاق فروض الدراسة :

( أ ) تحليل الدراسات التي تناولت العصف الذهني الالكتروني :

بينت دراسة (Mohd-Nassir, et al., 2016) ان جلسات العصف الذهني هي أداة لتحسين الاداء المهني للمراجعين، حيث تساعد على تحسين الأداء المهني للمراجعين بشكل عام وبشكل خاص تحسين أداء المراجعين بشأن تقييم مخاطر الغش، كما انفتحت كل من دراسة (DeZoort, and Harrison, 2016)، ودراسة (Dennis, and Johnstone, 2014) على أهمية جلسات العصف الذهني كأداة جيدة لتدريب المراجعين المشاركين علي توليد أفكار جيدة وبشكل خاص فيما يتعلق بتصميم إجراءات أفضل للكشف عن الغش من خلال تحفيز المراجعين المشاركين وتحسين أدائهم الإبداعي لإمكانية البناء والدمج على أفكار الآخرين لتوليد أفكار جيدة ومناسبة ، أما دراسة (Rose, et al., 2016, p.1-18) فقد أوضحت أن جلسات العصف الذهني تعمل على توليد المزيد من الأفكار الجيدة عن الأمور المختلفة التي يهتم فريق المراجعة بتحقيقها، وأكدت دراستي (Michinov, et al., 2015) و (عبد الرحمن، ٢٠١٥) أن جلسات العصف الذهني تعمل على تحسين الاتصال وتبادل الخبرات بين أعضاء فريق المراجعة ، كما توصلت دراسة (Chen, et al., 2015) أن جلسات العصف الذهني الالكتروني تساعد بشكل فعال في تبادل أفكار فريق المراجعة باستخدام تكنولوجيا البرمجيات، في أسرع وقت وبسريرة تامة، وانفتحت كل من دراسة (Mohd-Nassir, et al., 2016)، ودراسة (Michinov, et al., 2015) إلى أهمية العصف الذهني كأداة لنقل المعرفة بين المراجعين.

( ب ) تحليل الدراسات التي تناولت المراجعة المشتركة:

توصلت كل من دراسة (مندور، ٢٠١٦) ودراسة (يوسف، ٢٠١٥) ودراسة (Velte, and Azibi, 2015) وجود تأثير إيجابي لمدخل المراجعة المشتركة علي جودة المراجعة، وأكدت ذلك دراسة (El Assy, 2015) في أن الشركات التي تتم مراجعتها بواسطة المراجعين المشتركين تكون أكثر تحفظاً من الشركات

التي تتم مراجعتها بواسطة مراجع واحد فقط ، واشترطت دراستي دراسة (Lobo, et al., 2015) ودراسة (Deng, et al., 2014) أن يكون مدخل المراجعة المشتركة ثنائي المراجعة لمكتبين أحدهما من مكاتب Big 4 والآخر من Non-Big4 من أجل التأثير على جودة المراجعة ، في حين اختلفت دراسة (André, et al., 2016) مع الدراسات الأخرى في عدم وجود تأثير لمدخل المراجعة المشتركة على جودة عملية المراجعة.

اتفقت كل من دراسة (Velte, and Azibi, 2015) ، ودراسة (Lobo, et al., 2015) أن المراجعة المشتركة تؤدي إلي الحد من تركيز سوق المراجعة ، يمكن أن تكون أحد الحلول الفعالة للحد ولتخفيف تركيز سوق المراجعة على المدى الطويل .

كما توصلت دراسة (Bisogno, and Luca, 2016) التطبيق الاختياري لمدخل المراجعة المشتركة يؤثر إيجابياً على جودة الأرباح وإمكانية الاعتماد على القوائم المالية.

من ناحية أخرى اتفقت دراسة (متولي، ٢٠١٣) مع دراسة (يوسف، ٢٠١٥) علي أن جلسات العصف الذهني الإلكتروني تساهم في القضاء علي المشكلات التي تواجه المراجعة المشتركة خلال مراحل عملية المراجعة، حيث تعد جلسات العصف الذهني الإلكتروني من الأدوات التي يجب استخدامها في إجراء عملية المراجعة المشتركة وذلك لسهولة الاتصال والتنسيق والتعاون وتبادل الأفكار وتعديلها بين المراجعين مما يؤدي إلي زيادة جودة أحكامهم المهنية.

وبتحليل الدراسات السابقة نجد ندرة الدراسات السابقة التي تناولت دور جلسات العصف الذهني الإلكتروني للمراجعين في دعم المراجعة المشتركة ، من خلال تعزيز وتنمية خبرات المراجعين وتحسين وتنسيق أدائهم خلال عملية المراجعة وهذا ما حدا بالدراسة الحالية لتوضيح دور جلسات العصف الذهني الإلكتروني في دعم الأداء المهني للمراجعين المشتركين مما يساهم في زيادة كفاءة وفعالية عملية المراجعة 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 بيئة تكنولوجيا المعلومات الحديثة لتفادي عواقب الإخفاق في عملية المراجعة من خلال مساعدة هذه الجلسات في تدعيم إيجابيات المراجعة المشتركة وتقليص سلبياتها، وبالتالي زيادة قدرة المراجعين المشتركين على إقناع المجتمع بالوثوق بمهنة المراجعة وبالمراجعين كمجموعة.

#### (ج) اشتقاق فروض البحث :

تفترض الباحثة وجود علاقة بين استخدام المراجعين المشتركين لتقنية العصف الذهني الإلكتروني وبين تحسين أداء المراجعة المشتركة من خلال دور هذه الجلسات بالارتقاء بأداء فريق المراجعة المشتركة.

وبالتالي بُنيَ هذا البحث على ثلاثة فروض تسعى الباحثة نحو اختبار مدى صحتها وهي:

- لا توجد اختلافات معنوية ذات دلالة احصائية بين آراء فئتي عينة الدراسة -مكاتب المراجعة الكبيرة ومكاتب المراجعة المتوسطة- حول مساهمة استخدام جلسات العصف الذهني الالكتروني في الارتقاء بأداء فريق المراجعة المشترك
- لا توجد علاقة ذات دلالة احصائية بين استخدام المراجعين المشتركين لتقنية العصف الذهني الالكتروني وبين تخفيض سلبيات المراجعة المشتركة.
- لا توجد علاقة ذات دلالة احصائية بين استخدام المراجعين المشتركين لتقنية العصف الذهني الالكتروني وبين تعزيز إيجابيات المراجعة المشتركة

### المحور الثاني: دور جلسات العصف الذهني الالكتروني في الارتقاء بأداء فريق المراجعة

في عام ١٩٥٣ قدم Alex Osborn العصف الذهني كأسلوب لتوليد الأفكار في المجموعات، وأعرب عن اعتقاده أنه من خلال المشاركة في العصف الذهني يمكن زيادة عدد وأصالة الأفكار التي قد تولد كما أن عملية التفاعل الاجتماعي تحفز الأفراد على المزيد من الإبداع ، ويتمتع العصف الذهني بالقبول على نطاق واسع باعتباره النهج المتبع لتوليد الأفكار في المنظمات (Henningsen, & Henningsen, 2013, p.42).

ويتم استخدام جلسات العصف الذهني الالكتروني كتقنية أساسية للعمل الجماعي لفريق المراجعة خلال عملية المراجعة، والتي من خلالها يستطيع فريق المراجعة من تنمية قدراتهم في تنمية الأفكار حول عملية المراجعة، والذي سوف يساهم في تنمية أداء المراجعين بأداء أكثر كفاءة وفاعلية لعملية المراجعة لعملائهم. وفي هذا المحور تتناول الباحثة ما يلي:

- أهمية ومفهوم جلسات العصف الذهني الالكتروني في عملية المراجعة:
- تطور جلسات العصف الذهني الالكتروني في عملية المراجعة:
- دور جلسات العصف الذهني الالكتروني في الارتقاء بأداء فريق المراجعة

أولاً: أهمية ومفهوم جلسات العصف الذهني الالكتروني في عملية المراجعة:

من أهم متطلبات المعايير المهنية وبشكل خاص SAS 99 & ISA 240 إجراء جلسة عصف ذهني في مرحلة التخطيط، حيث تعد تلك الجلسات متنفساً للمراجعين من ذوي الخبرة مع المراجعين الأقل خبرة لتبادل الأفكار من واقع تجاربهم السابقة مع العميل، من خلال فهم مخاطر العميل ونقاط الضعف و تقييمها ويمكن للفريق المشاركة في تحديد الحسابات الأكثر عرضة للتلاعب ، مع تلك الخبرة ، يمكن للمراجعين وضع برنامج مراجعة أكثر ملائمة مع المخاطر الفريدة للعميل ، بشكل عام فقد ركزت المعايير على زيادة الوعي من العش ، من أجل جعل الأحكام المهنية مستقلة وموثوق فيها خلال أو في نهاية عملية المراجعة، حيث يرى (Ugochukwu, et al., 2013, p.642-644) أن جلسات العصف الذهني تطالب المراجعين من ذوي الخبرة لتبادل الأفكار مع

الأعضاء الأقل خبرة وبالتالي تشجيع أولئك الأعضاء الأقل خبرة والذي يتعاملون بشكل مباشر مع عمليات العميل لتقديم رؤى وافكار لكبار المراجعين .

وقد توصلت دراسة (Hoffman, & Zimbelman, 2012, p.32) الى أن جلسات العصف الذهني تدفع المراجعين إلى التفكير الاستراتيجي وهذا من شأنه مساعدة مراقبي الحسابات على مواجهة الآثار السلبية الناتجة عن استخدام برامج المراجعة التقليدية والتي تحول دون توليد الأفكار الجديدة والتي لم تكن مدرجة على برنامج المراجعة التقليدي مما يؤدي إلى تحسين أحكام المراجعين المتعلقة بالاستجابة لمخاطر الغش، وبالتالي يصبح العصف الذهني إجراء هام يمكن من خلاله تحسين عملية المراجعة، كما يساعد المراجعين علي التفكير بشكل خلاق حول كيف يمكن لإدارة ارتكاب وإخفاء الغش من تلك الإجراءات التقليدية للمراجع.

وتعد جلسات العصف الذهني الإلكتروني شكل من أشكال الاتصالات الافتراضية التي يتم إنشاؤها لتبادل الأفكار باستخدام الوسائل الإلكترونية عن بعد (Baruah, & Paulus, 2016, p.1). حيث يتم استخدام الاجهزة الذكية المتصلة بشبكة الانترنت والبرمجيات المصممة لتمكين أعضاء الفريق للتواصل الكترونيا في إطار مهام توليد الأفكار، وعلى الرغم من أنها تقنية بسيطة يمكن من خلالها جمع الأفكار من أعضاء الفريق بسرعة عن طريق السماح لهم بالتعبير عن أفكارهم الكترونياً وبحرية تامة مما يزيد من رضا المشاركين لاستخدامهم التكنولوجيا الحديثة في تبادل وطرح الأفكار ، فالعصف الذهني الإلكتروني هو أحد السبل لتحقيق الاستفادة المثلى من خلال التركيز علي طرح الأفكار بدلاً من التركيز علي رد فعل المشاركين حول الأفكار المطروحة (Silva, 2012, p.175-176).

وبالتالي تُعد جلسات العصف الذهني الإلكتروني أداة لنقل المعرفة بين أعضاء فريق المراجعة بشأن تحديد المخاطر المحيطة بعملية المراجعة، ويرجع ذلك إلى الخبرات المتنوعة بين المراجعين ومستوى المعرفة بشأن الغش والذي يعود أساسا من خبرة المراجعين (Mohd-Nassir, et al., 2016, p.63).

ومما سبق يتضح ان جلسات العصف الذهني الإلكتروني طريقة لطرح وتبادل الافكار حول عملية المراجعة، حيث يشكل أداة لنقل المعرفة وتوليد افكار جيدة بين أعضاء فريق المراجعة عن المخاطر المحيطة بعملية المراجعة خلال المراحل المختلفة لعملية المراجعة، وبشكل خاص بشأن اقتراحات المراجعين حول التحريفات الجوهرية التي يمكن ان تتعرض لها منشأة العميل .

ثانياً: طبيعة وتطور جلسات العصف الذهني الإلكتروني في عملية المراجعة:

تعد مساهمة اساليب تكنولوجيا المعلومات والاتصالات في الإبداع والتواصل بين الأفراد الذين يعملون معاً في مشروعات إبداعية خلاقة من خلال جلسات العصف الذهني الإلكتروني تقنية مفيدة لتوليد الأفكار في مجموعات حيث تنطوي علي مجموعة مختلفة من توليد الأفكار حول موضوع معين في وقت واحد ويعد طرح تلك الأفكار ذو تأثير قوي علي كلاً من التحفيز المعرفي والأداء.



ونظراً لحاجة مراجعي الحسابات إلى تطوير قدرتهم على تقييم المصادر المحتملة للمخاطر والغش في القوائم المالية من خلال جلسات العصف الذهني، فإن مراجعي الحسابات بدأوا بتطبيق جلسات العصف الذهني الإلكتروني لتكون ذات جودة عالية، وهذا، بدوره، سوف يسمح المراجعين بأداء أكثر كفاءة وفاعلية لمراجعة حسابات عملائهم (Wood, & Pickerd, 2011, p.65).

وتعد جلسات العصف الذهني الإلكتروني من البدائل المقترحة لجلسات العصف الذهني التقليدي face to face (وجهة لوجه)، حيث تعزز جلسات العصف الذهني الإلكتروني القدرات الإبداعية لأعضاء الفريق في توليد وتبادل العديد من الأفكار (Cooper, et al., 1990, p.237)، ومن خلال تلك الجلسات الإلكترونية يتم استخدام برامج الكترونية تسمح لأعضاء الفريق بإدخال أفكارهم بصورة متصلة بدون انقطاع (Chen, et al., 2015, p.180)، وقد أشارت الدراسات السابقة إلي تفوق العصف الذهني الإلكتروني على التقليدي الذي يتم وجهاً لوجه، وبالتالي جعل العصف الذهني الإلكتروني أمراً ممكناً ومتاحاً علي شبكة الانترنت سوف يسهل عملية التفكير من خلال تفاعل المراجعين عبر شبكة الانترنت حيث يتم التركيز علي التفاعل الجماعي والتحفيز المعرفي بين المراجعين (Liikkanen, et al., 2011, p.2032).

حيث ترى دراسة (Lynch, et al., 2009, p.1209-1210) أن العصف الذهني الإلكتروني يخفف من معوقات إنتاج المعلومات حيث يمكن لأعضاء الفريق إدخال أفكارهم في وقت واحد وقد أثبتت العديد من الدراسات تفوق العصف الذهني الإلكتروني على العصف الذهني التقليدي في مهمة توليد الأفكار، كما يسمح أيضاً لمكاتب المراجعة لإجراء جلسات العصف الذهني الإلكتروني مع المشاركين في المناطق النائية وإنشاء سجل إلكتروني لعوامل مخاطر الغش التي تم تحديدها، كما أن الاتصالات الإلكترونية تتفوق علي الاتصالات التي تتم وجهاً لوجه في إعداد فريق يحتوي على مشاركين لديهم نفس الهدف، وبالتالي تتضمن هذه التقنية دمج لمواهب مراجعيها الأكثر خبرة ومعرفة وابتكار (Lynch, et al., 2009, p.1228-1232).

ويسمح العصف الذهني الإلكتروني للمشاركين بتبادل الأفكار في نفس الوقت عن طريق استخدام تكنولوجيا البرمجيات، وتعد جلسات العصف الذهني الإلكتروني فرصة تدريبية لأعضاء الفريق المبتدئين وكبار المراجعين أيضاً (Bellovary, and Johnstone, 2007, p.5).

وقد ركز (Chen et.al (2013) علي ثلاثة عيوب محتملة للأسلوب التقليدي لجلسة العصف الذهني متمثلة في معوقات الإنتاج والتخوف من التقييم والتعاسس الاجتماعي ولذا يعمل العصف الذهني الإلكتروني علي تقليل معوقات الإنتاج (بسبب عدم وجود انقطاع) والتخوف من التقييم (بسبب عدم الكشف عن اسمه)، وبالتالي يمكن من إجراء عملية مراجعة أكثر دقة من تأثير التعاسس الاجتماعي على نتائج العصف الذهني (Dennis, and Johnstone, 2014, p.13)، كما أن العصف الذهني الإلكتروني يقلل ويخفض من نسبة القلق والخوف لدي الأعضاء المشاركين حيث يسمح بالمشاركة دون الوقوع تحت تأثير المسمى الوظيفي للمشاركين،

مما يؤثر إيجابياً علي نتائج تبادل الأفكار وفهم الآليات الفعالة لجلسات العصف الذهني الإلكتروني (Pinsonneault, et al., 1999, p.126).

وبالتالي يعد أحد أكبر المزايا من استخدام جلسات العصف الذهني الإلكتروني هو تقليل أو إزالة الآثار الضارة لمنع تبادل الأفكار اللفظية، لأنه لا يوجد أحد في المجموعة ينتظر دوره للتحدث حيث أنه يقضى بشكل فعال علي معوقات الانتاج، وهذا التأثير الإيجابي يزداد مع المجموعات الكبيرة (Michinov, 2012, p.223).

ومما سبق يتضح ان جلسات العصف الذهني الإلكتروني الأسلوب الأفضل للتطبيق في عملية المراجعة لتلاقي انتقادات الأسلوب التقليدي لجلسات العصف الذهني، حيث أصبحت هذه الجلسات إجراء مراجعة يجب تطبيقه في كل عملية مراجعة، مثلها مثل باقي الإجراءات التي يقوم بها المراجع وخاصة أن القائمين بتطبيق جلسة العصف الذهني مراجعون حاصلون علي نوعية معينة من التدريب ولديهم الخبرة اللازمة للاستفادة من مثل هذه الجلسات، كما يجب تطبيق جلسات العصف الذهني الإلكتروني في كل عملية مراجعة من بداية تخطيط عملية المراجعة حتى نهايتها وإصدار التقرير. حيث أن العصف الذهني الإلكتروني يعمل على تحسين أداء المراجعين مع الحفاظ على جودة عملية المراجعة وبالتالي زيادة ثقة المجتمع في مهنة المراجعة .

ثالثاً: دور جلسات العصف الذهني الإلكتروني في الارتقاء بأداء فريق المراجعة:

شهد العصر الحالي ثورة معلوماتية في مجال التكنولوجيا وتطبيقاتها في الحياة العملية ولعل في مقدمة ذلك ظهور اساليب تكنولوجيا الاتصالات العديدة ذات الإمكانيات الهائلة التي تعمل على الارتقاء بالأداء المهني للمراجع كمحاولة لتجنب معوقات العصف الذهني التقليدي والاستفادة من مزايا تكنولوجيا المعلومات، حيث يمكن الارتقاء بأداء فريق المراجعة وذلك بتطبيق جلسات العصف الذهني الإلكتروني الذي يجمع بين الأسلوب الفردي والأسلوب التقليدي للعصف الذهني والاستفادة من مزايا كلا منهما والتي تتعكس علي أداء الفريق ومن ثم الارتقاء بجودة عملية المراجعة وذلك على النحو الآتي (Chen, et al., 2015, p.194-196):

- ١) يمكن لفريق المراجعة أن يطبق جلسات العصف الذهني الإلكتروني بالنسبة لتخطيط عملية المراجعة وهذا من شأنه توليد المزيد من الأفكار الجيدة عن الأمور المختلفة التي يهتم فريق المراجعة بتحقيقها.
- ٢) تبادل الخبرات بين أعضاء الفريق من خلال التقييم الجماعي للأفكار ومن ثم اكتساب خبرات ومعارف جديدة لكل أعضاء الفريق مما يترتب عليه تحسين أداء الفريق بصفة عامة.
- ٣) أن تسجيل الأفكار بالحاسب الآلي يجعل لدي الفريق وثائق الكترونية متعلقة بالأفكار الخاصة بحل مشكلة معينة ، مما يترتب عليه توافر بنك معلومات الكتروني لدي فريق المراجعة يمكن اللجوء إليه في الحالات الاستثنائية التي يصعب فيها استدعاء كامل الفريق.
- ٤) تساعد جلسات العصف الذهني الإلكتروني فريق المراجعة علي الشعور بأنهم وحدة متجانسة فاعلة لها أهداف تتبناها بكفاءة وفاعلية وشعور كل عضو لدي فريق المراجعة (وخاصة المبتدئين) أن لديه مكانه في

الفريق وقادر علي الإدلاء بجميع أفكاره دون مقاطعته أو خوفه من النقد أو انتظاره لحلول دوره ، كل ذلك ينتج عنه تقرير مراجع صادق وعادل وينعكس على جودة عملية المراجعة.

٥) كما تساعد جلسات العصف الذهني الالكتروني أعضاء فريق المراجعة المبتدئين من الاستفادة من خبرات أعضاء الفريق الأكثر خبرة ، كما تساعد فريق المراجعة علي استخدامه للشك المهني بصورة أفضل ومن ثم كفاءة عمل أعضاء فريق المراجعة

٦) كما أن فرق المراجعة التي تتواصل إلكترونيا تكون أكثر تركيزا على السبب الرئيسي لاجتماعهم، وهذا من شأنه، توليد مخاطر الغش المتعلقة بكيفية تكون القوائم المالية لعمل المراجعة يمكن أن يشوبها أخطاء مادية بسبب الغش، كما أن إضافة مميزات مثل التعليقات الفردية بشأن الأفكار المتولدة علي تطبيقات المستخدم من شأنها تحسين الأداء (Smith, et al., 2012, p.353).

ومما سبق يتضح أن جلسات العصف الذهني الالكتروني لفريق المراجعة أداة سهلة لنقل المعرفة بين أعضاء الفريق بشأن تحديد المخاطر المتعلقة بعملية المراجعة، كما أنه يشجع على زيادة جودة ونوعية الأفكار وبالتالي المساهمة في تعزيز الأفكار الأكثر إبداعا، كما أن استخدام اساليب تكنولوجيا الاتصالات الحديثة يسهل أداء مهام فريق المراجعة في توليد اكبر عدد من الأفكار بغض النظر عن نوعية تلك الأفكار التي يتم تبادلها مع المراجع الآخر، ويستطيع من خلالها المراجعين اتخاذ القرارات المناسبة، في أسرع وقت وبسريرة تامة منعاً لأي حساسية أو حرج لمقترح الفكرة أو من يقوموا بالتصويت وتجمع خبرات جميع المختصين.

#### المحور الثالث: دور جلسات العصف الذهني الالكتروني للمراجعين المشتركين في تحسين جودة الاداء

في اطار الجهود الحثيثة لإعادة الثقة في مهنة المحاسبة والمراجعة وما تقدمه من تقارير مالية وتقارير مراجعة، نتيجة للأزمات المالية المتكررة وما ارتبط بها من فضائح مالية وانهيارات لشركات كبرى، جاءت الدعوة للمراجعة المشتركة Joint audit التي من شأنها دعم وتعزيز الثقة في المهنة، كما أنها تمثل أيضا أداة متقدمة للحوكمة ومن ثم زيادة ثقة المستخدمين في مهنة المراجعة وما تقدمه من تقارير، والحد من ظاهرة التركيز السوقي لمهنة المراجعة من خلال تركيز معظم عمليات مراجعة المنشآت في عدد محدود من مكاتب المراجعة وخاصة الأربعة الكبار".

ويتم تطبيق المراجعة المشتركة بشكل اختياري أو الزامي وتتناول الباحثة دور جلسات العصف الذهني الالكتروني لفريق المراجعة في دعم المراجعة المشتركة في هذا المحور من خلال ما يلي:

- مفهوم المراجعة المشتركة
- أهمية وطبيعة المراجعة المشتركة
- إيجابيات المراجعة المشتركة

◦ سليات المراجعة المشتركة

◦ دور العصف الذهني في دعم المراجعة المشتركة

أولاً: مفهوم المراجعة المشتركة:

عرف (Cédric Lesage et.al(2016) المراجعة المشتركة بأنها قيام مراجعين مستقلين بأداء عملية المراجعة لشركة واحدة مسؤولين معاً وبشكل تضامني عن إعداد تقرير مراجعة موحد بنتيجة أعمال المراجعة من خلال حصة متوازنة من العمل ، حيث يتم التنسيق بين تخطيط المراجعة وأعمال المراجعة ويتم توزيع مهام المراجعة بين المراجعين المشاركين ، كما تتضمن المراجعة المشتركة مراقبة الجودة المشتركة وإصدار تقرير مراجعة واحد وبهذه الطريقة يتم تنفيذ أعمال المراجعة بالكامل مرتين، وبالتالي تحسين جودة المراجعة (Lesage, et al., 2016, p.4).

كما عرفها (العاصي، ٢٠١٦، ص.١٦٠) بأنها عملية منظمة للتجميع والتقييم الموضوعي للأدلة المتعلقة بتأكيدات الإدارة عن الأحداث والأنشطة الاقتصادية وذلك بغرض تحديد درجة التوافق بين هذه التأكيدات والمعايير الموضوعية وتوصيل النتائج للأطراف المعنية علي أن تتم هذه العملية بواسطة اثنين أو أكثر من مراقبي الحسابات بحيث يتم الاتفاق فيما بينهما علي تخصيص وتوزيع مهام عملية المراجعة ويحق لكل مراقب الاطلاع على أعمال واستنتاجات المراقب الآخر، وأخيراً يقدم جميع مراقبي الحسابات تقريراً موحداً وفي حالة وجود اختلاف فيما بينهما، يجب أن يوضح التقرير أوجه الخلاف وجهة نظر كل منهما وبمجرد إصدار ذلك التقرير يصبح جميع مراقبي الحسابات مسؤولين بالتضامن عن مدي دقة هذا التقرير .

وبالتالي فالمراجعة المشتركة تتضمن التعاون بين مراجعين مستقلين أو مكتبين مراجعة وبعقدين مختلفين يشتركان معا في عملية مراجعة لمنشأة العميل، وذلك بتنفيذ برنامج مراجعة واحد يعتمد علي تقسيم اجراءات واعمال المراجعة بناءً علي التخطيط المشترك في عملية المراجعة بين المراجعين، بهدف الوصول الى رأي موحد.

ثانياً: أهمية وطبيعة المراجعة المشتركة:

لقد أثارت الأزمة المالية العالمية ٢٠٠٨ العديد من التساؤلات حول تحسين كفاءة المراجعة الخارجية حيث مازال هناك قلق لدي بعض مؤسسات المراجعة عقب انهيار آرثر أندرسون بعد فضيحة شركة أنرون في مطلع هذا القرن وبقاء سوق المراجعة في أيدي أربع مكاتب Big 4 ، حيث يخلق التركيز الكبير لسوق المراجعة المخاطر النظامية التي تتعلق بإمكانية أن واحدة من Big 4 قد تتسحب، وتترك Big3 تهيمن على سوق المراجعة وكثرت التساؤلات والاهتمامات حول مدي إمكانية تحسين أداء المراجع لتعزيز الاستقرار المالي (Ratzinger-Sakel, et al., 2012, p.5).

وفي أعقاب الأزمة المالية لعام ٢٠٠٨، تم تسليط الضوء على أوجه القصور في نظام المراجعة الأوروبي، حيث أصدرت المفوضية الأوروبية (٢٠١٠) الورقة الخضراء لمناقشة طرق تحسين جودة المراجعة

والمناقسة في السوق من خلال المراجعة المشتركة بين اثنين من مكاتب المراجعة، مشتركين معاً في أداء أعمال المراجعة ومسؤولين بالتضامن عن نفس الشركة ، ويتمتع المراجعين المشتركين باستقلالية عالية تمكنهم من مقاومة الممارسات المحاسبية الخاطئة والتهديدات وظاهرة تسوق الرأي (Ittonen, and Tronnes, 2015, p.23). ويدور حالياً جدل كبير في الدول الأوروبية بشأن استخدام المراجعة المشتركة وما تحمله من فوائد للتغلب على سيطرة مكاتب المراجعة الكبرى BIG 4 على سوق المراجعة وتعزيز جودة المراجعة (الديسبي، ٢٠١٤، ص.٣٦).

حيث تزيد المراجعة المشتركة من احتمالية اكتشاف الأخطاء وبالتالي رفع كفاءة أداء المراجع، كما أنها تحفز على المنافسة الا انها قد تخلق مشاكل تشغيلية تتضمن عدم وجود تعريف واضح للمهام والمسؤوليات بين المراجعين، كما أنها ترتبط بأعباء أعلى لعملية المراجعة، الا انها تؤثر في جودة عملية المراجعة من خلال الحد من تركيز السوق لأنها تحسن كفاءة واستقلالية المراجع (Bédard, et al., 2014, p.19)، وأن الجمع بين وجهات النظر من خلال المناقشة بين اثنين من المراجعين المستقلين يساعد في اتخاذ قرارات سليمة وبالتالي تساهم المراجعة المشتركة إلى حد كبير في ضمان جودة عملية المراجعة (Lesage, et al., 2012, p.10).

ويرى أحد الباحثين أن أهمية المراجعة المشتركة تتمثل في ما يلي (متولي، ٢٠١٣، ص.٤١٣):

- ١- تعميق الحصول على تأكيد معقول بخصوص ما إذا كانت التقارير المالية خالية من التحريف المادي ككل، سواء بسبب التضليل أو الخطأ ويكون هذا التأكيد ذو فعالية أكثر في المراجعة المشتركة عنه في المراجعة الفردية.
- ٢- زيادة فعالية التخطيط والتنسيق والتعاون في أداء عملية المراجعة فيما بين شركات المراجعة على أن يكون أحدهما من الأربعة الكبار Big 4، مما يزيد من فاعلية رقابة الجودة المتبادلة، وإصدار تقرير مراجعة واحد وقوي.
- ٣- استخدام نقاط القوة المحددة، وخبرة أعضاء الفريق المتمثلين بخبراء التقييم الاقتصادي أو خبراء الصناعة، من الإدارات المختلفة لزيادة فعالية المراجعة المشتركة.
- ٤- دعم وتعزيز استقلال المراجع الخارجي وتحقيق مستوى مرتفع من جودة عملية المراجعة من خلال تحسين الخدمات المقدمة للمنشأة محل المراجعة .
- ٥- إصدار تقرير مراجعة مشترك بمجهود مشترك وتحمل مسؤولية مشتركة
- ٦- تطبيق أفضل لإجراءات المراجعة مع الاستعانة بخبرة مشتركة في الاعتماد على معايير مراجعة مقبولة التطبيق.

ومما سبق تتضح أهمية المراجعة المشتركة التي تكمن في ما يمكن أن تسفر عنه من تعزيز لجودة عملية المراجعة من خلال اسهامها في دعم استقلالية المراجعين وتعزيز إجراءات المراجعة ، وذلك من خلال دعمها لاستقلالية المراجعين نتيجة لتخفيفها الضغوط التي يمكن ان تمارس على المراجع من قبل إدارة المنشأة محل

المراجعة، فضلاً عن دورها في تخفيف تركيز سوق المراجعة والحد من هيمنة مكاتب المراجعة الأربعة الكبار. كما أن اشتراك مراجعين أو مكاتبين مراجعة من شأنه أن يعزز إجراءات المراجعة نتيجة للتعاون المشترك وتبادل الخبرات بين المراجعين المشتركين وبالتالي تسهم في اكتشاف أي انحرافات لدى العميل وتصحيحها في ضوء المعايير المحاسبية مما يؤدي إلى تعزيز جودة المراجعة.

ثالثاً: إيجابيات المراجعة المشتركة:

ينظر للمراجعة المشتركة على نطاق واسع على أنها تعزز من استقلالية المراجع من خلال السماح للمراجعين بالتحقق المتبادل من أحكام الطرف الآخر (Francis, et al., 2009, p.60)، كما أنها تعمل على تحسين الخدمات المقدمة إلى عميل المراجعة.

حيث تتمثل أهداف المراجعة المشتركة في تحقيق هدفين الأول: توفير بيئة يقوم من خلالها كل مراجع بالتحقق من العناية المهنية المبذولة من المراجع الآخر. والثاني: تعزيز استقلال مراجعي الحسابات في مواجهة عميل المراجعة، (Piot, & Janin, 2005, p.10) ، لذا فإن نظام المراجعة المشتركة يحقق اثنين من المزايا الرئيسية وهما (Audoussset-Coulier, 2014, p.347-348):

- استقلالية المراجعين المشتركين أكثر من المراجعين الذين يعملون بمفردهم ، لأنهم يعملون جنباً إلى جنب كما أنهم يقوموا بمراقبة عمل كل منهما ولديهم مزيد من النفوذ على مقاومة ضغوط العميل.
- وسيلة جيدة للحفاظ على القدرة التنافسية في سوق المراجعة.

كما توفر المراجعة المشتركة آلية فعالة لمنع وجود تواطؤ بين المراجع والإدارة وبالتالي زيادة قدرة المراجع على التصدي لضغوط عميل المراجعة بحيث يمكن مشاركة اثنين من مكاتب المراجعة المختلفة في أعمال ومهام المراجعة بحيث يستفيد كلاً منهما من الآخر وبالتالي يصعب التأثير على كلاً منهما معاً ، حيث يتم في نهاية عملية المراجعة توقيعها على تقرير مراجعة واحد وتكون مسؤوليتهم تضامنية عن أعمال المراجعة (Zerni, at el., 2012, p.733-735)

ومن ناحية أخرى فالمراجعة المشتركة تعتبر بمثابة حل للتخفيف من تركيز سوق المراجعة والمخاطر "النظامية" المرتبطة بمراجعي شركات Big 4 وتشجيع ظهور مكاتب المراجعة الفئة المتوسطة التي تكون بديلاً لمكاتب المراجعة الكبرى Big 4 (Kermiche, & Piot, 2014, p.2).

كما يري (Deng, et al., 2014, p.1055) أنه في إطار المراجعة المشتركة فإن أتعاب المراجعة تقل إذا كان الفرق التكنولوجي بين مكاتب المراجعة الاثنتين صغير أو وجود شركة كبيرة تتحمل نسبة كبيرة نسبياً من تكاليف الأخطاء ولذلك فإن اختيار اثنين من مكاتب المراجعة سوف يسمح بتوزيع أكثر توازناً وتقسيم الأتعاب بينهما بالتساوي تجنباً لإعطاء الفرصة لظاهرة تسوق الرأي (Holm, and Thinggaard, 2016, p.14)،

كما أن المراجعة المشتركة لها تأثير إيجابي على دقة التقرير من خلال قياس دقة تقرير مراقب الحسابات باستخدام درجة من توافق الآراء بين المراجعين المشتركين (Baldauf, and Steckel, 2012, p.12) ، كما أن المراجعة المشتركة لها تأثير على جودة القوائم المالية من خلال تأثرها الإيجابي على جودة الأرباح واعتمادية القوائم المالية (Bisogno, and Luca, 2016, p.1).

وبالتالي فإن المراجعة المشتركة تعمل على تحسين جودة عملية المراجعة والتقارير الصادرة بسبب وجود الخبرة التقنية على أوسع نطاق، وهناك ميزة أخرى للمراجعة المشتركة تكمن في أن المراجعين قد يكون لهم مجال تخصص داخلي مما يؤدي إلى تحسين جودة أداء عملية المراجعة .

ومما سبق يمكن تحديد الإيجابيات الرئيسية للمراجعة المشتركة فيما يلي:

- زيادة خبرة المراجعين والاطلاع على أساليب جديدة في المراجعة من خلال الاحتكاك و تبادل وتكامل خبراتهم الفنية.

- الحفاظ على المعلومات: فتعين أكثر من مراجع يتيح الفرصة لتغيير احدهم والاحتفاظ بالآخر وبالتالي الحفاظ على خبرة المراجعين ومعرفته بطبيعة نشاط الشركة، وبالتالي تجنب سلبيات تدوير المراجع.

- تقرير المراجعة المشتركة يكون أفضل وأقوى حيث انه يصدر عن مجموع خبرات المراجعين الفنية والمالية، ولاشك أن مجموع خبراتهم تكون أكبر من خبرة مراجع واحد.

- زيادة استقلالية المراجعين المشتركين.

رابعاً: سلبيات المراجعة المشتركة:

تؤدي المراجعة المشتركة إلى ظهور مشكلة الاتكال المجاني Free Riding Problem ، والتي تنتج من قيام أحد مراقب الحسابات بالاعتماد أو الاتكال على الجهود المبذولة من قبل المراقبين الآخرين مما يؤثر سلباً على دقة المعلومات، وبالتالي تقلل من جودة المراجعة وجودة المعلومات المتبادلة في إطار المراجعة المشتركة من قبل شركة مراجعة واحدة كبيرة Big 4 وشركة مراجعة صغيرة الحجم Non- Big 4 بالمقارنة بعملية المراجعة من قبل شركة مراجعة كبيرة (Deng, et al., 2014, p.1030-1031)، مما قد يعطي الفرصة لظهور ما يعرف بتسوق الرأي Opinion Shopping نتيجة الاعتماد على مجهود المراجع الأخر .

كما أن ظروف المناقشة الشرسة بين مكاتب المراجعة يجعل من الصعب التعاون وتبادل الآراء والمعلومات بين المراجعين وصعوبة التوصل إلى رأي واحد لكتابة التقرير النهائي لعملية المراجعة والذي لا بد من التوقيع عليه من كليهما مما يترتب عليه من مسؤوليتهم التضامنية جراء التوقيع على التقرير مما يؤثر سلباً على جودة عملية المراجعة (مندور، ٢٠١٦، ص.١١٣٥) .

وتتحدد سلبيات المراجعة المشتركة فيما يلي:

- احتمالية زيادة تكاليف عملية المراجعة فتكلفة أكثر من مراجع في الغالب ستكون أكثر من تكلفة مراجع واحد.

- اختلاف المراجعين في بعض الحالات قد يؤدي إلى عدم التوصل لرأي موحد وتأخير التقرير.

- احتمال وجود مشكلة ما يسمى (free rider) وهي اتكال احد المراجعين على الاخر.

- احتمال حدوث ظاهرة تسويق رأي المراجعين Opinion Shopping، وهو ما ينعكس سلبياً على استقلاله.

خامساً: اسهام جلسات العصف الذهني الالكتروني في تحسين جودة اداء المراجعة المشتركة:

تحفز جلسات العصف الذهني الالكتروني الإبداع لدى المراجعين المشاركين، فقد وجدت دراسة (Yagolkovski, 2016, p.761-762) أن بعض الآثار السلبية للتواصل عبر الجلسات التي تتم وجهاً لوجه face to face يمكن أن تختفي عند تبادل المشاركون الأفكار بالطريقة الالكترونية من خلال جلسات العصف الذهني الإلكتروني Electronic Brainstorming ، حيث يتم تبادل الأفكار التخفيزية النادرة والتي سيكون لها تأثير إيجابي على الإبداع والابتكار لدى الأعضاء المشتركين.

حيث تعمل جلسات العصف الذهني الالكتروني على تحسين أداء المراجعين المشتركين والحفاظ على جودة عملية المراجعة وبالتالي زيادة ثقة المجتمع في مهنة المراجعة، فتتووع الخبرات فيما بين المراجعين المشتركين يجعل من جلسات العصف الذهني الالكتروني لتقييم المخاطر ضرورة ملحة لتبادل الأفكار والخبرات فيما بينهم، وبالتالي إضفاء عمق المناقشة بين فريق المراجعة المشتركة وخصوصاً في الأمور الجوهرية. وهذا ما يتماشى مع المعايير الدولية للمراجعة (ISA 240) والتي تشجع المراجعين لإجراء مناقشات مع باقي أعضاء الفريق للمشاركة في احتمالية تعرض القوائم المالية للأخطاء الجوهرية بسبب الغش من خلال جلسات الكترونية تسعى لإيجاد حل لمشكلة من خلال توليد وتبادل للأفكار (Mohd-Nassir, et al., 2016, p.62).

ويعتبر استخدام جلسات العصف الذهني الالكتروني في مهنة المراجعة بشكل عام إضافة لتحقيق فاعلية عمل المراجع، وعند استخدامها بشكل خاص في المراجعة المشتركة سينعكس علي جودة عمل المراجعين المشاركين وجودة المعلومات المحاسبية التي يتم اخضاعها للفحص والمراجعة، وذلك من خلال تأثير هذه الجلسات على تقليص سلبيات المراجعة المشتركة، وتعزيز إيجابيات المراجعة المشتركة التي تم ذكرها في سابقاً ، حيث تكمن أهمية المراجعة المشتركة في زيادة جودة عملية المراجعة وهذا ما تأكده الدراسات السابقة على ان للمراجعة المشتركة آثار كبيرة على جودة المراجعة في كافة مراحل عمل المراجعين.

ويتمثل دور جلسات العصف الذهني الالكتروني في تحسين اداء المراجعين المشاركين فيما يلي:

- تساهم جلسات العصف الذهني الإلكتروني بتبادل الأفكار للمراجعين المشاركين في نفس الوقت عن طريق استخدام تكنولوجيا البرمجيات، في أسرع وقت ويسرية تامة.



- تساهم جلسات العصف الذهني الإلكتروني كفرصة تدريبية لأعضاء فريق المراجعة المبتدئين وكبار المراجعين أيضا.
- تساهم جلسات العصف الذهني الإلكتروني في توليد المزيد من الأفكار الجيدة عن الأمور المختلفة التي يهتم فريق المراجعة بتحقيقها.
- تساهم جلسات العصف الذهني الإلكتروني في تبادل الخبرات بين أعضاء فريق المراجعة.
- تساهم جلسات العصف الذهني الإلكتروني في توفير بنك معلومات الكتروني لدي فريق المراجعة يمكن اللجوء إليه في الحالات الاستثنائية التي يصعب فيها استدعاء كامل الفريق.
- تساهم جلسات العصف الذهني الإلكتروني كأداة سهلة، لنقل المعرفة بين أعضاء الفريق بشأن تحديد المخاطر المتعلقة بعملية المراجعة

حيث يتم من خلال جلسات العصف الذهني الإلكتروني تقسيم أعمال مراجعة القوائم المالية بين الأعضاء المشتركين، وتوثيق الجلسات والأعمال بشكل الكتروني عبر البرامج الإلكترونية وذلك من أجل تخفيض السليبات التي يمكن ان توجد خلال المراجعة المشتركة مثل تجنب وقوع بعض مشكلات عدم التوازن في تقسيم أعمال المراجعة من أجل تفادي مشاكل التنسيق لمهام المراجعة بين المراجعين المشتركين، مع مراعاة مراجعة أعمال الطرف الآخر بعد انتهاء من أعمال المراجعة الخاصة بكل مراجع، حيث أن المسؤولية بين المراجعين تضامنية ولا بد من المراجعة والتأكد والتشاور للوصول إلي رأي سليم متفق عليه من كليهما، وبالتالي تفادي اختلاف المراجعين المشتركين في مهام مراجعة معينة أو الوصول الى رأي مهني موحد، وهذا بدوره يؤدي الى تقليل التناقص بين المراجعين المشتركين لكسب رضا ادارة العميل، والحد من ظاهرة تسويق الرأي من قبل الادارة. كما أن جلسات العصف الذهني الإلكتروني من خلال استخدام الاجهزة الذكية المتصلة بشبكة الانترنت والبرمجيات المصممة سوف تتيح وتمكن أعضاء الفريق المشتركين للتواصل الكترونياً لتبادل الآراء والمعلومات والخبرات بين المراجعين المشتركين، وهذا يؤدي الى تخفيض وقت وتكلفة عملية المراجعة، من خلال المناقشات للحصول على تنظيم أفضل لعملية المراجعة بين المراجعين المشتركين والاستجابة المثلى والتي تشمل طبيعة وتوقيت ومدى اختبارات المراجعة:

كما أن جلسات العصف الذهني الإلكتروني ستساهم من خلال النقاشات المكثفة وتبادل الافكار والخبرات على تعزيز ايجابيات المراجعة المشتركة وبالتالي تحسين جودة المراجعة ، فهذه الجلسات سوف تساعد في تحسين الاتصال بين المراجعين المشتركين، وما يترتب عليه تبادل الافكار والخبرات بينهم، وهذا يساهم في خفض تكاليف عملية المراجعة، من خلال التوزيع الجيد لمهام المراجعة، وزيادة فعالية التخطيط والتنسيق والتعاون في أداء عملية المراجعة فيما بين مكاتب المراجعة المشتركين.

كما يترتب على اجراء جلسات العصف الذهني الإلكتروني تطبيق أفضل لإجراءات المراجعة من خلال الاستعانة بالخبرة المشتركة في الاعتماد على معايير مراجعة مقبولة التطبيق بين المراجعين المشتركين، وتعزيز

إجراءات المراجعة ودقة أدلة المراجعة نتيجة للتعاون المشترك وتبادل الخبرات بين المراجعين المشتركين، وكذلك تقليل ضغوط العملاء في أوقات الذروة مما يسمح بزيادة الحصص السوقية لمكاتب المراجعة، مما يؤدي إلى زيادة جودة عملية المراجعة وإعادة الثقة في مهنة المراجعة وتسهيل أداء مهام المراجعة.

ومن ناحية أخرى تعزز جلسات العصف الذهني الإلكتروني من جودة عملية المراجعة من خلال الحد من تركيز السوق لأنها تحسن كفاءة واستقلالية المراجعين المشاركين من خلال أثرها الإيجابي لكل من جهود التنسيق وسهولة الاتصال وتبادل الأفكار وتعديلها ومناقشة النتائج والاستنتاجات بما تضمنته من عصف ذهني، لتخفيف ضغوط العملاء، وتحسين الخدمات المقدمة للمنتشأة محل المراجعة وبالتالي تحقيق مستوى مرتفع من جودة عملية المراجعة، وكذلك زيادة احتمالية اكتشاف الأخطاء والعش، وبالتالي زيادة استقلال المراجع الذي ينعكس على تحسين جودة أحكامهم المهنية في القوائم المالية التي قد تتضمن احتيال أو تلاعب. وبالتالي المساهمة في تقليل احتمال وقوع أخطاء من قبل المراجعين .

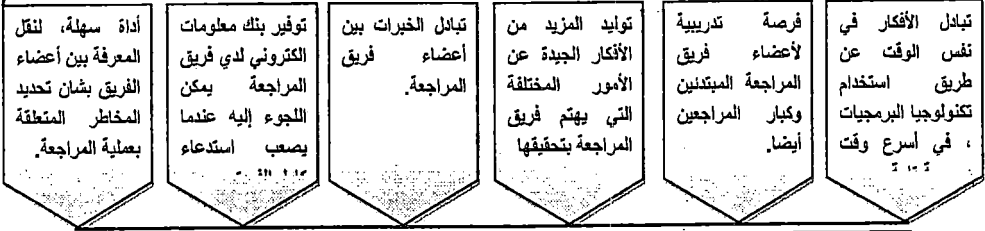
كما أنه على الرغم من أن دقة تقرير المراجعة الصادر من قبل المراجعين المشاركين يكون أكثر دقة من جودة تقرير المراجعة الصادر من قبل مراجع واحد لأن وجود اثنين من المراجعين يعملان على تجميع أدلة المراجعة يؤدي إلى زيادة دقة رأي المراجعة الصادر بناء على هذه الأدلة. إلا أن جلسات العصف الذهني الإلكتروني تساهم بشكل أكبر في مساعدة المراجعين المشتركين على تقييم النتائج التي تم التوصل إليها أثناء عملية المراجعة بالإضافة إلى تقييم العرض النهائي للقوائم المالية، وبالتالي إصدار تقرير مراجعة مشترك بمجهود مشترك وبشكل أفضل، وزيادة توافق رأي المراجعة بين المراجعين المشتركين.

ومما سبق يتضح أن جلسات العصف الذهني الإلكتروني تعد تقنية أساسية للعمل الجماعي يمكن من خلالها تحسين أداء أعمال المراجعة المشتركة بين المراجعين المشتركين، من خلال مساهمتها في تخفيض وقت وتكلفة عملية المراجعة من ناحية، وزيادة دقة وجودة عملية المراجعة من ناحية أخرى.

وتلخص الباحثة دور جلسات العصف الذهني للمراجعين المشتركين في تحسين أداء المراجعة المشتركة في الشكل التوضيحي التالي :

الشكل (١-١) دور جلسات العصف الذهني الإلكتروني تحسين أداء المراجعة المشتركة

دور جلسات العصف الذهني الإلكتروني



زيادة إيجابيات المراجعة المشتركة

تخفيض سلبيات المراجعة المشتركة

- زيادة فعالية التخطيط والتنسيق والتعاون في فيما بين مكاتب المراجعة.

- دعم وتعزيز استقلال المراجع الخارجي.

- تحسين الخدمات المقدمة للعميل وبالتالي تحقيق مستوى مرتفع من جودة عملية المراجعة.

- زيادة احتمالية اكتشاف الأخطاء والفسح، والحصول على تأكيد معقول من خلو القوائم من التحريف الجوهرى ككل.

- إصدار تقرير مراجعة مشترك بمجهود مشترك وتحمل مسؤولية مشتركة.

- زيادة دقة تقرير المراجعة.

- تطبيق أفضل لإجراءات المراجعة.

- تعزيز إجراءات المراجعة ودقة ادلة المراجعة.

تحسين الاداء خلال المراجعة المشتركة

سلبيات المراجعة المشتركة

- تقادي مشاكل التنسيق لمهام المراجعة.

- تقادي مشكلة اتكال احد المراجعين المشتركين على الاخر.

- تقلص تكاليف عملية المراجعة.

- تقادي اختلاف المراجعين المشتركين في مهام مراجعة

## المحور الرابع: الدراسة الميدانية لاختيار دور استخدام جلسات العصف الذهني الإلكتروني في دعم المراجعة المشتركة

اتضح من تقييم المراجعة المشتركة والاطار النظري للبحث، أن هناك سلبيات للمراجعة المشتركة تحتاج إلى تقليص، كما أن هناك إيجابيات تحتاج إلى تعزيز، وكيفية تخفيض السلبيات وتعزيز الإيجابيات للمراجعة المشتركة لم تعرض له الدراسات الأكاديمية، وعليه قدم هذا البحث مجموعة من مقترح دعم المراجعة المشتركة من خلال مساهمة العصف الذهني الإلكتروني، في تخفيض سلبيات المراجعة المشتركة وتعزيز إيجابيات المراجعة المشتركة، في محاولة من الباحث لسد الفجوة البحثية ومعالجة جوانب القصور من خلال الدراسة الميدانية الاستكشافية التي تمت على مراجعي الحسابات في جمهورية مصر العربية. حيث يتمثل الهدف الرئيس للبحث في تحليل وتقييم دور جلسات العصف الذهني الإلكتروني في دعم المراجعة المشتركة. ويتفرع من هذا الهدف العام الهدفين الفرعيين المتمثلان فيما يلي:

- بيان مزايا استخدام جلسات العصف الذهني الإلكتروني في عملية المراجعة ودورها في الارتقاء بأداء فريق المراجعة المشترك.
  - توضيح دور جلسات العصف الذهني الإلكتروني في تخفيض سلبيات المراجعة المشتركة.
  - بيان دور جلسات العصف الذهني الإلكتروني في تعزيز إيجابيات المراجعة المشتركة.
- وبناءً على ما سبق، ومن أجل تحقيق أهداف الدراسة تناول هذا المحور ما يلي:

### أولاً: مجتمع وعينة البحث

#### ثانياً: تصميم أدوات جمع البيانات

١- طريقة تفسير نتائج أداة البحث:

٢- قياس المتغيرات في أداة البحث:

٣- جمع بيانات أداة البحث

٤- خصائص عينة البحث

ثالثاً: الأساليب الإحصائية المستخدمة في البحث

رابعاً: اختبار الثبات والصدق لمتغيرات الدراسة

خامساً: نتائج التحليل الإحصائي لاختبارات الفروض

### أولاً: مجتمع وعينة البحث

يتكون مجتمع البحث من مزاولي مهنة المراجعة في جمهورية مصر العربية من خلال التقرير السنوي لبيان إحصاء السادة أعضاء جمعية المحاسبين والمراجعين المصرية والبالغ عددهم جميعاً في جمهورية مصر

العربية (١٦١٣) <sup>(١)</sup> من كشوف السادة زملاء وأعضاء جمعية المحاسبين والمراجعين المصرية من موقع الجمعية على النت.

وتم اختيار العينة من مجتمع الدراسة، واشتملت العينة على (80) مراجع حسابات في جمهورية مصر العربية، موزعة على فئتين مكاتب المراجعة، حيث واشتملت عينة البحث على (40) مراجع من مكاتب المراجعة الكبيرة Big-4، (40) مراجع من مكاتب المراجعة المتوسطة.  
ثانياً: تصميم أدوات جمع البيانات

#### ١- طريقة تفسير نتائج أداة البحث:

بعد مراجعة الدراسات العربية والاجنبية ذات الصلة بموضوع البحث لتكوين فكرة واضحة عن طبيعة متغيرات وعناصر الدراسة، تم تصميم اعداد قائمة الاستقصاء لجمع البيانات اللازمة لاختبار فروض الدراسة كإحدى الأدوات الرئيسة في تجميع البيانات، وقد تم استخدام المقياس الخماسي (Likert Scale) للإجابة علي الأسئلة الواردة بقائمة الاستقصاء وتحويل الآراء الوصفية لعينة الدراسة إلي بيانات رقمية حيث يتم تحديد الأوزان كما يلي:

الاجابة	موافق تماماً	موافق	غير متأكد	غير موافق	غير موافق تماماً
الوزن	٥	٤	٣	٢	١

#### ٢- قياس المتغيرات في أداة البحث:

وتناولت قائمة الاستقصاء مجموعة من الأسئلة تغطي مجالات البحث المتعلقة بدور جلسات العصف الذهني الالكتروني في دعم المراجعة المشتركة، وتم تصنيف هذه الأسئلة في ثلاثة محاور ترتبط بفروض الدراسة، وذلك على النحو التالي:

**المحور الأول:** ويصف مزايا ومساهمة استخدام جلسات العصف الذهني الالكتروني في الارتقاء بأداء فريق المراجعة المشترك. ويتضمن (٦) عبارات.

**المحور الثاني:** ويتناول دور جلسات العصف الذهني الالكتروني في تخفيض سلبيات المراجعة المشتركة، ويتضمن (٦) عبارات.

**المحور الثالث:** ويتناول مدى مساهمة جلسات العصف الذهني الالكتروني في تعزيز ايجابيات المراجعة المشتركة ويتضمن (١٣) عبارة.

ويبين الجدول التالي مجالات قائمة الاستقصاء وعدد الأسئلة فيها كما يلي:

(١) جمعية المحاسبين والمراجعين المصرية، -يناير ١٥-١١-٢٠١٦م، كشوف السادة زملاء وأعضاء جمعية المحاسبين والمراجعين المصرية  
<http://esaaegypt.com/%D8%A3%D8%B9%D8%B6%D8%A7%D8%A1-%D8%A7%D9%84%D8%AC%D9%85%D8%B9%D9%8A%D8%A9>

جدول رقم (١) مجالات أداة البحث

عدد الفقرات	المحور	مستعمل
6	مزايا ومساهمة استخدام جلسات العصف الذهني الإلكتروني في الارتقاء بأداء فريق المراجعة المشترك.	الأول
6	دور جلسات العصف الذهني الإلكتروني في تخفيض سلبيات المراجعة المشتركة.	الثاني
13	تساهم جلسات العصف الذهني الإلكتروني في تعزيز إيجابيات المراجعة المشتركة.	الثالث
25	دور جلسات العصف الذهني الإلكتروني في دعم المراجعة المشتركة.	الكلية

٣- جمع بيانات أداة البحث:

تم توزيع قائمة الاستقصاء على عينة البحث المكونة من (40) مراجع من مكاتب المراجعة الكبيرة Big-4 ، (40) مراجع من مكاتب المتوسطة، وقد كانت نسبة الاستجابة جيدة من قبل مفردات عينة البحث، ويوضح الجدول رقم (٢)، توزيع قائمة الاستقصاء والمستجيبين كما يلي:

جدول رقم (٢) توزيع قوائم الاستقصاء على عينة الدراسة ونسبة الاستجابة

النسبة %	القوائم الصالحة للتحليل	القوائم المستبعدة	القوائم المستلمة	القوائم الموزعة	شأنات عينة الدراسة
80%	32	1	33	40	مكاتب المراجعة الكبيرة Big-4
67.5%	27	3	30	40	مكاتب المراجعة لمتوسطة
73.75%	59	4	64	80	الكلية

ويتضح من الجدول السابق أن نسبة القوائم الصالحة للتحليل مناسبة وبلغت (73.75%)، وهو ما يمكن الاعتماد عليه في اختبار الفروض.

٤- خصائص عينة البحث:

من أجل الاطمئنان الى تفسير النتائج بشأن المتغيرات الخاضعة للبحث بشكل جيد، فإن خصائص عينة البحث تساعد على تحديد مدى ادراك الأطراف المستقصى منهم لأسئلة البحث وإمكانية الاعتماد عليها، وتم تحديد ثلاثة خصائص رئيسية لوصف خصائص عينة البحث، تتمثل في المؤهل العلمي، عدد سنوات الخبرة في مجال المراجعة، والمركز الوظيفي ، وفما يلي نتائج البحث لكل خاصية منها:

جدول رقم (٣) خصائص عينة البحث

النسبة	العدد	التصنيف	الخصائص
93.2%	55	بكالوريوس	المؤهل العلمي
3.4%	2	ماجستير	
3.4%	2	دكتوراه	
15.3%	9	أقل من ٤ سنوات	سنوات الخبرة في مجال المراجعة
57.6%	34	٤-٨ سنوات	
16.9%	10	٩-١٢ سنة	
10.2%	6	أكثر من ١٢ سنة	
84.7%	50	مراجع	المركز الوظيفي
10.2%	6	مدير مراجعة	
5.1%	3	شريك	
100%	59		المجموع

يبين من الجدول السابق أن جميع عينة الدراسة لديهم مؤهلات علمية، فجميع المستقصى منهم قد حصلوا على شهادة البكالوريوس على الأقل وبنسبة (93.2%)، أي أن جميعهم يمتلكون المستوى الأدنى من التأهيل العلمي، وهذا مؤشر إيجابي على تمتع فئات الدراسة بالتأهيل العلمي المناسب مما يمكنهم من فهم قائمة الاستقصاء ومن ثم زيادة موضوعية الإجابات الواردة فيها، كما أن معظم عينة الدراسة لديها خبرة أعلى من أربع سنوات بنسبة (84.7%)، وهذا يدل على أن الدراسة اعتمدت بصورة كبيرة على عينة تمتلك خبرة مهنية كافية للإجابة على الأسئلة، كما أنهم جميعهم مراجعين بمراكز وظيفية متنوعة، ويمكن الاعتماد على آرائهم بدرجة كبيرة نسبياً في تفسير النتائج.

إضافة إلى استخدام تحليل المصادقية (الاعتمادية) لحساب معامل الثبات والذي تكون النسبة مقبولة له هي ٦٠% فإن ذلك يعني إمكانية الاعتماد على نتائج قائمة الاستقصاء والاطمئنان إلى مصداقيتها في تحقيق أهداف الدراسة.

#### ثالثاً: الأساليب الإحصائية المستخدمة في البحث

تم استخدام البرنامج الإحصائي (SPSS-22) في إجراء التحليل الإحصائي لبيانات الدراسة الميدانية وقد اعتمد الباحث في تحليل البيانات على الأساليب الإحصائية التالية:

١- الاحصاء الوصفي: واعتمدت الباحثة على الوسط الحسابي، والانحراف المعياري، والأهمية النسبية وذلك لإجراء التحليل الوصفي لأسئلة ومتغيرات الدراسة.

٢- حساب معامل الارتباط (ألفا): حيث يتم حساب معامل الثبات (Alpha) لأسئلة الاستقصاء، وذلك لتقييم ثبات ومدى اعتمادية أو مصداقية المقاييس المستخدمة في الدراسة ولقياس درجة اتساق المقاييس المعينة علي إجابات مفردات العينة، وارتفاع معامل ألفا يعني عدم وجود تحيز أو تحريف في النتائج عند التحليل

٣- الانحدار المتعدد (Multiple Regression): وذلك لاختبار مدى قدرة المتغيرات المستقلة علي التأثير علي المتغير التابع، ويستخدم هذا الأسلوب بهدف الحصول علي معامل التحديد ( $R^2$ ) الذي يقيس نسبة الاختلاف للمتغير التابع الذي يتم تفسيره بواسطة المتغيرات المستقلة وتتراوح قيمة معامل التحديد بين صفر، واحد صحيح ( $0 < R^2 < 1$ )، وكلما زادت قيمة معامل التحديد زادت قوة العلاقة الارتباطية بين المتغير التابع و المتغيرات المستقلة والعكس صحيح.

٤- اختبار مان ويتي Mann-Whitney: وهو احد الاختبارات اللامعلمية لاختبار الفرق بين متوسطين، وهو اختبار بديل لتحليل التباين ANOVA ، وذلك لاختبار مدى وجود فروق بين اراء فئتي عينة الدراسة.

٥- اختبار T للعينات المستقلة Independent-Samples T Test: يستخدم هذا الاختبار لقياس الفرق المعنوي بين متوسطي عينتين مستقلتين حيث يضم هذا الاختبار نوعين من المتغيرات هما : متغير التجميع (Grouping Variable) ويضم العينتين المستقلتين، ومتغير الاختبار (Variable Test) ويضم متغير الدراسة.

#### رابعاً: اختبار الثبات والصدق لمتغيرات الدراسة

يستخدم معامل الثبات ألفا Alpha Cronbach في تقييم مصداقية مجموعة من العبارات التي تقيس متغير معين، وذلك لبحث مدى الاعتماد علي نتائج الدراسة الميدانية وعدم وجود تحيز أو تحريف في النتائج عند التحليل، مما يؤدي إلي إمكانية تعميم النتائج. وتتراوح قيمة ألفا بين الصفر والواحد، وكلما اقتربت قيمته من الواحد كلما دل ذلك على قوة الثبات والترابط الداخلي للمقياس. ويوضح الجدول رقم (٤) معاملات ألفا لمتغيرات الدراسة الرئيسية التي يتم قياسها.



جدول رقم (٤) ثبات الاتساق الداخلي للاستبيان بمحاوره الثلاثة باستخدام طريقة ألفا كرنباخ

مستسل	المحور	عدد الفقرات	معامل الثبات (الف)	معامل الصدق
الأول	مزايا ومساهمة استخدام جلسات العصف الذهني الإلكتروني في الارتقاء بأداء فريق المراجعة المشترك.	6	0.817	0.904
الثاني	دور جلسات العصف الذهني الإلكتروني في تخفيض سلبيات المراجعة المشتركة.	6	0.753	0.868
الثالث	تساهم جلسات العصف الذهني الإلكتروني في تعزيز ايجابيات المراجعة المشتركة.	13	0.839	0.916
الكلية	دور جلسات العصف الذهني الإلكتروني في دعم المراجعة المشتركة.	25	0.914	0.956

يتضح من الجدول السابق ارتفاع ثبات باستخدام طريقة ألفا كرونباخ، حيث بلغت قيمته الكلية (0.914)، وقد بلغت قيم معاملات ثبات الثلاثة المجالات لقائمة الاستقصاء من المجال الأول إلى المجال الثالث: (0.817)، (0.753)، (0.839) على التوالي. وهو ما يعني مستوي مقبول من اعتمادية (مصدقية) المقاييس وذلك بالنسبة لكافة المتغيرات. وبالتالي يمكن الاعتماد على نتائج الدراسة في تعميم النتائج.

خامساً: نتائج التحليل الاحصائي لاختبارات الفروض

لغرض تحقيق أهداف البحث، تناولت الباحثة عرض وتحليل نتائج التحليل الاحصائي لبيانات البحث، من أجل اختبار صحة الفروض، وذلك على النحو التالي:

#### ١- اختبار الفرض الأول:

ينص الفرض الأول على: "لا توجد اختلافات معنوية ذات دلالة احصائية بين آراء فئتي عينة الدراسة - مكاتب المراجعة الكبيرة ومكاتب المراجعة المتوسطة- حول مساهمة استخدام جلسات العصف الذهني الإلكتروني في الارتقاء بأداء فريق المراجعة المشترك".

يعرض الجدول (٥) اختبار الفرض الأول لمعنوية الاختلافات المعنوية بين آراء فئتي عينة الدراسة "مكاتب المراجعة الكبيرة ومكاتب المراجعة المتوسطة" حول مساهمة استخدام جلسات العصف الذهني الإلكتروني في الارتقاء بأداء فريق المراجعة المشترك.

جدول رقم (5) معنوية الاختلافات لآراء فئتي عينة الدراسة حول مساهمة استخدام جلسات العصف

الذهني الإلكتروني في الارتقاء بأداء فريق المراجعة المشترك

م	الفقرة	مكاتب المراجعة الكبيرة			مكاتب المراجعة المتوسطة			المتوسط العام	نتائج الاختبار	
		المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الترتيب	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الترتيب		المعنوية	نوع الاختلاف
A1	تبادل أفكار فريق المراجعة باستخدام تكنولوجيا البرمجيات، في أسرع وقت وبسريرة تامة.	3.94	1.16	5	4.33	0.78	4	4.11	0.00	معنوي
A2	تدريب أعضاء فريق المراجعة المبتدئين وكبار المراجعين أيضا.	4.06	0.76	4	4.37	0.56	3	4.20	0.90	غير معنوي
A3	توليد المزيد من الأفكار الجيدة عن الأمور المختلفة التي يهتم فريق المراجعة بتحقيقها.	4.19	1.20	1	4.41	0.69	2	4.28	0.00	معنوي
A4	تحسين الاتصال وتبادل الخبرات بين أعضاء فريق المراجعة	3.84	0.81	6	4.30	0.54	5	4.05	0.09	غير معنوي
A5	توفير بنك معلومات إلكتروني لفريق المراجعة يمكن اللجوء إليه في	4.13	0.83	3	4.26	0.66	6	4.18	0.11	غير معنوي

									الحالات الاستثنائية التي يصعب فيها استدعاء كامل الفريق.
معنوي	0.03	4.33	1	0.51	4.56	2	1.05	4.16	A6 أداة لنقل المعرفة بين أعضاء فريق المراجعة بشان تحديد المخاطر المتعلقة بعملية المراجعة
معنوي	0.00	4.19	-	0.42	4.37	-	0.72	4.05	ما إذا كان هناك اختلاف حول مساهمة استخدام جلسات العصف الذهني الإلكتروني في الارتقاء بأداء فريق المراجعة المشترك

ويتضح من بيانات الجدول السابق الآتي:

- أظهرت نتائج اختبار Independent-Samples T Test للفرض الأول معنوية الاختلاف بين متوسط آراء فئتي عينتي البحث حول مساهمة استخدام جلسات العصف الذهني الإلكتروني في الارتقاء بأداء فريق المراجعة المشترك، حيث أن مستوى الدلالة بلغ (0.00) وهو أقل من 0.05 ، وعليه يتم رفض فرض العدم الأول، وقبول الفرض في صورته البديلة بحيث ينص على الآتي توجد اختلافات معنوية ذات دلالة احصائية بين آراء فئتي عينة الدراسة "مكاتب المراجعة الكبيرة ومكاتب المراجعة المتوسطة" حول مساهمة استخدام جلسات العصف الذهني الإلكتروني في الارتقاء بأداء فريق المراجعة المشترك.
- بالنسبة للفقرات، أظهرت نتائج اختبار Independent-Samples T Test معنوية الاختلاف بين متوسط آراء فئتي عينتي البحث لثلاث فقرات وهي بالترتيب " تبادل أفكار فريق المراجعة باستخدام تكنولوجيا البرمجيات، في أسرع وقت وبسرية تامة، توليد المزيد من الأفكار الجيدة عن الأمور المختلفة التي يهتم فريق المراجعة بتحقيقها، أداة لنقل المعرفة بين أعضاء فريق المراجعة بشأن تحديد المخاطر المتعلقة بعملية المراجعة، ومعنوية بلغت (0.00 ، 0.00 ، 0.03) على التوالي.

٣. تشير جميع المتوسطات الحسابية العامة والفرعية لاجابة المستقصى منهم إلى اتفاق فئتي عيني الدراسة حول مساهمة استخدام جلسات العصف الذهني الالكتروني في الارتقاء بأداء فريق المراجعة المشترك حيث تراوحت قيم المتوسطات الحسابية العامة للفقرات بين (4.05-4.33)، وهذا يدل على ادراكهم لأهمية مساهمة استخدام جلسات العصف الذهني الالكتروني في الارتقاء بأداء فريق المراجعة المشترك.

٤. اختلفت اجابات المستقصى منهم في ترتيب الفقرات التي تساهم بها جلسات العصف الذهني الالكتروني في الارتقاء بأداء فريق المراجعة المشترك، وربما يرجع ذلك إلى اختلاف اولويات احتياجات فئتي الدراسة من تلك المعلومات، ويوضح الجدول السابق ما يلي:

أ. بالنسبة لمكاتب المراجعة الكبيرة : احتلت فقرة مساهمة جلسات العصف الذهني الالكتروني في توليد المزيد من الأفكار الجيدة عن الأمور المختلفة التي يهتم فريق المراجعة بتحقيقها المرتبة الاولى وبمتوسط (4.19) وانحراف معياري (1.20)، يليها في المرتبة الثانية أن جلسات العصف الذهني الالكتروني أداة لنقل المعرفة بين أعضاء فريق المراجعة بشأن تحديد المخاطر المتعلقة بعملية المراجعة وبمتوسط (4.16) وانحراف معياري (1.05)، ثم يليها بالمرتبة الثالثة مساهمة جلسات العصف الذهني الالكتروني في توفير بنك معلومات الكتروني لدي فريق المراجعة يمكن اللجوء إليه في الحالات الاستثنائية التي يصعب فيها وبمتوسط (4.13) وانحراف معياري (0.83) ، وبشكل عام يتضح ادراك فئة الدراسة وبمستوى مرتفع لمساهمة جلسات العصف الذهني الالكتروني في الارتقاء بأداء فريق المراجعة المشترك.

ب. بالنسبة لمكاتب المراجعة المتوسطة: احتلت فقرة مساهمة جلسات العصف الذهني الالكتروني في أنها أداة لنقل المعرفة بين أعضاء فريق المراجعة بشأن تحديد المخاطر المتعلقة بعملية المراجعة بتحقيقها المرتبة الاولى وبمتوسط (4.56) وانحراف معياري (0.51)، يليها في المرتبة الثانية أن جلسات العصف الذهني الالكتروني تساهم في توليد المزيد من الأفكار الجيدة عن الأمور المختلفة التي يهتم فريق المراجعة بتحقيقها. وبمتوسط (4.41) وانحراف معياري (0.69)، ثم يليها بالمرتبة الثالثة مساهمة جلسات العصف الذهني الالكتروني في تدريب أعضاء فريق المراجعة المبتدئين وكبار المراجعين أيضا. وبمتوسط (4.37) وانحراف معياري (0.56) ، وبشكل عام يتضح ادراك فئة الدراسة وبمستوى مرتفع لمساهمة جلسات العصف الذهني الالكتروني في الارتقاء بأداء فريق المراجعة المشترك. بالإضافة إلى الاتساق في اجابات المستقصى منهم والذي يعكسه الانخفاض النسبي في الانحراف المعياري لكل فقرة مما يدل على عدم تشتت الاجابات حول هذه الفقرة.

٢- اختبار الفرض الثاني:

ينص الفرض الثاني على ما يلي: "لا توجد علاقة ذات دلالة احصائية بين استخدام المراجعين المشتركين لتقنية العصف الذهني الالكتروني وبين تخفيض سلبية المراجعة المشتركة".

ولاختبار هذا الفرض يتم ايجاد في البداية الاحصاء الوصفي لآراء فئتي عينة الدراسة حول قدرة استخدام المراجعين المشتركين لتقنية العصف الذهني الالكتروني في تخفيض سلبيات المراجعة المشتركة.

ويعرض الجدول (٦) الاحصاء الوصفي لقدرة استخدام المراجعين المشتركين لتقنية العصف الذهني الالكتروني في تخفيض سلبيات المراجعة المشتركة من وجهة نظر فئتي عينة الدراسة 'مراجعي الحسابات في مكاتب المراجعة الكبيرة Big-4 ، مراجعي الحسابات في مكاتب المراجعة المتوسطة'. ويتضح من الجدول ارتفاع متوسط آراء مراجعي الحسابات في مكاتب المراجعة الكبيرة حول الفقرة 'تخفيض تكاليف عملية المراجعة، من خلال الحصول على تنظيم أفضل لعملية المراجعة بين المراجعين المشتركين والاستجابة التي تشمل طبيعة وتوقيت ومدى اختبارات المراجعة'، وبمتوسط حسابي (4.53) وانحراف معياري (0.88). كما يتضح أيضاً من الجدول ارتفاع متوسط آراء مراجعي الحسابات في مكاتب المراجعة المتوسطة حول الفقرة 'تجنب اختلاف المراجعين المشتركين في عملية المراجعة والوصول الى رأي مهني موحد'، وبمتوسط حسابي (4.56) وانحراف معياري (0.51). بالإضافة إلى الاتساق في اجابات المستقصى منهم والذي يعكسه الانخفاض النسبي في الانحراف المعياري لكل فقرة مما يدل على عدم تشتت الاجابات حول هذه الفقرة.

جدول رقم (٦)

الاحصاء الوصفي لآراء فئتي عينة الدراسة حول قدرة استخدام المراجعين المشتركين لتقنية العصف

الذهني الالكتروني في تخفيض سلبيات المراجعة المشتركة

م	الفقرة	مكاتب المراجعة الكبيرة			مكاتب المراجعة المتوسطة		
		الترتيب	الانحراف المعياري	الوسط الحسابي	الترتيب	الانحراف المعياري	الوسط الحسابي
B1	تجنب مشاكل التنسيق لمهام المراجعة بين المراجعين المشتركين	6	1.16	3.50	5	0.69	4.37
B2	تجنب مشكلة اكمال احد المراجعين المشتركين على الاخر	5	1.01	4.06	2	0.58	4.55
B3	تخفيض تكاليف عملية المراجعة، من خلال الحصول على تنظيم أفضل لعملية المراجعة بين المراجعين المشتركين والاستجابة التي تشمل طبيعة وتوقيت ومدى اختبارات المراجعة.	1	0.88	4.53	3	0.64	4.41
B4	تجنب اختلاف المراجعين المشتركين في عملية المراجعة والوصول الى رأي مهني موحد	3	0.78	4.31	1	0.51	4.56
B5	تقليل التنافس بين المراجعين المشتركين لكسب رضا ادارة العميل	4	0.67	4.25	6	0.62	4.33
B6	الحد من ظاهرة تسويق الرأي من قبل الادارة	2	0.76	4.41	4	0.50	4.40

ولاختبار معنوية الفرق بين الوسط الحسابي لفتتي الدراسة تم استخدام اختبار مان ويتي (احد الاختبارات اللامعلمية لاختبار الفرق بين متوسطين) وهو اختبار بديل لتحليل التباين ANOVA ، وذلك لاختبار عدم وجود فرق بين اراء فتتي عينة الدراسة حول قدرة استخدام المراجعين المشتركين لتقنية العصف الذهني الالكتروني في تخفيض سلبيات المراجعة المشتركة، ويعرض الجدول (٧) نتائج هذا الاختبار .

جدول رقم (٧)

قياس التباين في اراء مجموعات العينة "فتتي عينة الدراسة" (اختبار مان ويتي) حول قدرة استخدام المراجعين المشتركين لتقنية العصف الذهني الالكتروني في تخفيض سلبيات المراجعة المشتركة

م	العناصر	مجموعة العينة	العدد	متوسط الرتب	مستوى المعنوية P-value
B1	تجنب مشاكل التنسيق لمهام المراجعة بين المراجعين المشتركين	المراجعين بمكاتب المراجعة الكبيرة	32	24.33	0.004
		المراجعين بمكاتب المراجعة المتوسطة	27	36.72	
		الإجمالي	59		
B2	تجنب مشكلة اتكال احد المراجعين المشتركين على الاخر	المراجعين بمكاتب المراجعة الكبيرة	32	26.44	0.055
		المراجعين بمكاتب المراجعة المتوسطة	27	34.22	
		الإجمالي	59		
B3	تخفيض تكاليف عملية المراجعة، من خلال الحصول على تنظيم أفضل لعملية المراجعة بين المراجعين المشتركين والاستجابة التي تشمل طبيعة وتوقيت ومدى اختبارات المراجعة.	المراجعين بمكاتب المراجعة الكبيرة	32	32.53	0.152
		المراجعين بمكاتب المراجعة المتوسطة	27	27.00	
		الإجمالي	59		
B4	تجنب اختلاف المراجعين المشتركين في عملية المراجعة والوصول الى رأي مهني موحد	المراجعين بمكاتب المراجعة الكبيرة	32	28.13	0.308
		المراجعين بمكاتب المراجعة المتوسطة	27	32.22	
		الإجمالي	59		
B5	تقليل التنافس بين المراجعين المشتركين لكسب رضا ادارة العميل	المراجعين بمكاتب المراجعة الكبيرة	32	29.19	0.660
		المراجعين بمكاتب المراجعة المتوسطة	27	30.96	
		الإجمالي	59		
B6	الحد من ظاهرة تسويق الرأي من قبل الإدارة	المراجعين بمكاتب المراجعة الكبيرة	32	30.84	0.647
		المراجعين بمكاتب المراجعة المتوسطة	27	29.00	
		الإجمالي	59		

يتضح من الجدول (٧) أنه يوجد اختلاف معنوي للفقرة الأولى حول قدرة استخدام المراجعين المشتركين لتقنية العصف الذهني الإلكتروني في تجنب مشاكل التنسيق لمهام المراجعة بين المراجعين المشتركين، بينما لا يوجد اختلاف معنوي حول قدرة استخدام المراجعين المشتركين لتقنية العصف الذهني الإلكتروني في تخفيض سلبيات المراجعة المشتركة لبقية الفقرات، عند مستوى معنوية (0.05)، حيث أن قيمة P-value أكبر من مستوى المعنوية، مما يدل على وجود اتفاق بين متوسط آراء فئتي الدراسة حول تلك العناصر.

وتم استخدام أسلوب الانحدار الخطي، وذلك لقياس التأثير الإيجابي لأهم المتغيرات المستقلة (عناصر العصف الذهني الإلكتروني) التي تؤثر في المتغير التابع (متوسط آراء فئتي الدراسة حول قدرة استخدام المراجعين المشتركين لتقنية العصف الذهني الإلكتروني في تخفيض سلبيات المراجعة المشتركة، ويعرض جدول رقم (٨) تقديرات نماذج الانحدار كما يلي:

جدول رقم (٨)

نموذج الانحدار الخطي لتحديد الأثر التفاعلي للمتغيرات الأكثر تأثيراً على تخفيض سلبيات المراجعة المشتركة

R <sup>2</sup>	F-test		t-test		المتغيرات	
	مستوى المعنوية	القيمة	مستوى المعنوية	القيمة		
0.824	0.00	40.63	0.000	6.635	1.657	الجزء الثابت
			0.000	5.344	0.256	تجنب مشاكل التنسيق لمهام المراجعة بين المراجعين المشتركين B1
			0.000	7.285	0.258	تخفيض تكاليف عملية المراجعة، من خلال الحصول على تنظيم أفضل لعملية المراجعة بين المراجعين المشتركين والاستجابة التي تشمل طبيعة وتوقيت ومدى اختبارات المراجعة. B3
			0.010	5.728	0.447	تجنب اختلاف المراجعين المشتركين في عملية المراجعة والوصول إلى رأي مهني موحد B4
			0.035	3.886	0.497	تقليل التنافس بين المراجعين المشتركين لكسب رضا إدارة العميل B5

من الجدول السابق يتضح ما يلي:

١- من خلال قيمة قيمة معامل التحديد R<sup>2</sup> والذي يقيس النسبة المئوية لما تفسره المتغير المستقل في قيم المتغير التابع، وكلما اقتربت قيمته من الواحد الصحيح دل ذلك على القوة التفسيرية لنموذج الانحدار، ويتضح أن المتغيرات المستقلة تفسر (82.4%) من التغير الكلي في المتغير التابع "تخفيض سلبيات المراجعة المشتركة"، وباقي النسبة (17.6%) يرجع إلى حد الخطأ العشوائي random error.

٢- يتضح من نتائج t-test لكل متغير مستقل على حده، أن المتغير المستقل استخدام المراجعين المشتركين لتقنية العصف الذهني الالكتروني، ذو تأثير معنوي في تخفيض سلبيات المراجعة المشتركة عند مستوى الدلالة أقل من (0.05).

٣- بالنسبة لاختبار F-test يوضح معنوية جودة توفيق نموذج الانحدار ككل، حيث أن قيمة F بلغت (40.63) وهي ذات دلالة معنوية عند مستوى أقل من (0.01) ، مما يدل على جودة تأثير المتغير المستقل "استخدام المراجعين المشتركين لتقنية العصف الذهني الالكتروني" لنموذج الانحدار على تخفيض سلبيات المراجعة المشتركة.

٤- معادلة النموذج ستكون كما يلي:

$$\text{تخفيض سلبيات المراجعة المشتركة} = 1.657 + (0.256) B1 + (0.258) B3 + (0.447) B4 + (0.497) B5$$

وبالتعويض عن قيم متوسطات المتغيرات المستقلة بالنموذج بقيم مقياس ليكرت الخماسي يمكن الحصول على القيمة المتوقعة لإجمالي عناصر تخفيض سلبيات المراجعة المشتركة.

ومما سبق يتضح أنه يمكن رفض الفرض العدمي الثاني، وقبول الفرض في صورته البديلة كالتالي:

توجد علاقة ذات دلالة احصائية بين استخدام المراجعين المشتركين لتقنية العصف الذهني الالكتروني وبين تخفيض سلبيات المراجعة المشتركة"

٣- اختبار الفرض الثالث:

حول قدرة استخدام المراجعين المشتركين لتقنية العصف الذهني الالكتروني في تعزيز ايجابيات المراجعة المشتركة

ينص الفرض الثالث على ما يلي:

"لا توجد علاقة ذات دلالة احصائية بين استخدام المراجعين المشتركين لتقنية العصف الذهني الالكتروني وبين تعزيز ايجابيات المراجعة المشتركة".

ولاختبار هذا الفرض يتم ايجاد في البداية الاحصاء الوصفي لآراء فئتي عينة الدراسة حول قدرة استخدام المراجعين المشتركين لتقنية العصف الذهني الالكتروني في تعزيز ايجابيات المراجعة المشتركة.

ويعرض الجدول (٩) الاحصاء الوصفي لقدرة استخدام المراجعين المشتركين لتقنية العصف الذهني الالكتروني في تعزيز ايجابيات المراجعة المشتركة من وجهة نظر فئتي عينة الدراسة "مراجعي الحسابات في مكاتب المراجعة الكبيرة Big-4، ومراجعي الحسابات في مكاتب المراجعة المتوسطة". ويتضح من الجدول



ارتفاع متوسط آراء مراجعي الحسابات في مكاتب المراجعة الكبيرة حول الفقرة "زيادة احتمالية اكتشاف الأخطاء والغش وبالتالي رفع كفاءة عملية المراجعة"، وبمتوسط حسابي (4.59) وانحراف معياري (0.56). كما يتضح أيضاً من الجدول ارتفاع متوسط آراء مراجعي الحسابات في مكاتب المراجعة المتوسطة حول الفقرة "خفض تكاليف عملية المراجعة، من خلال توزيع المهام وتبادل الخبرات"، وبمتوسط حسابي (4.52) وانحراف معياري (0.58). بالإضافة إلى الاتساق في إجابات المستقصى منهم والذي يعكسه الانخفاض النسبي في الانحراف المعياري لكل فقرة مما يدل على عدم تشتت الإجابات حول هذه الفقرات.

جدول رقم (٩)

الاحصاء الوصفي لآراء فئتي عينة الدراسة حول مساهمة استخدام المراجعين المشتركين لتقنية العصف الذهني الإلكتروني في تعزيز إيجابيات المراجعة المشتركة

م	الفقرة	مكاتب المراجعة الكبيرة			مكاتب المراجعة المتوسطة		
		الترتيب	الانحراف المعياري	الوسط الحسابي	الترتيب	الانحراف المعياري	الوسط الحسابي
C1	زيادة فعالية التخطيط والتنسيق والتعاون في أداء عملية المراجعة فيما بين مكاتب المراجعة	3	0.91	4.22	4	0.56	4.37
C2	دعم وتعزيز استقلال المراجع الخارجي	8	0.86	3.97	10	0.83	4.20
C3	تحسين الخدمات المقدمة للمنشأة محل المراجعة وبالتالي تحقيق مستوى مرتفع من جودة عملية المراجعة	11	0.95	3.75	9	0.80	4.22
C4	زيادة احتمالية اكتشاف الأخطاء والغش وبالتالي رفع كفاءة عملية المراجعة	1	0.56	4.59	7	0.71	4.26
C5	زيادة احتمالية الحصول على تأكيد معقول لخلو التقارير المالية من التحريف المادي	9	0.83	3.88	13	0.68	4.18
C6	إصدار تقرير مراجعة مشترك بمجهود مشترك مع تحمل مسؤولية مشتركة	7	0.66	4.13	6	0.66	4.26
C7	تحسين دقة تقرير المراجعة من خلال توافق الآراء بين المراجعين المشتركين	10	1.14	3.84	8	0.69	4.25
C8	تطبيق أفضل لإجراءات المراجعة من خلال الاستعانة بالخبرة المشتركة مع الاعتماد على معايير مراجعة مقبولة التطبيق.	4	0.93	4.19	3	0.58	4.48
C9	تعزيز إجراءات المراجعة ودقة ادلة	6	0.92	4.16	2	0.58	4.51

						المراجعة نتيجة للتعاون المشترك وتبادل الخبرات بين المراجعين المشتركين	
1	0.58	4.52	2	0.78	4.31	خفض تكاليف عملية المراجعة، من خلال توزيع المهام وتبادل الخبرات	C10
12	0.56	4.19	12	0.62	3.53	تحسين الاتصال وتبادل الخبرات بين المراجعين المشتركين	C11
11	0.48	4.19	5	0.45	4.16	الارتقاء بأداء المراجعين من خلال تفادي الاختناقات الناتجة عن ضيق وقت المراجع في أوقات الذروة.	C12
5	0.61	4.30	13	0.76	3.59	تجنب المساءلة القانونية من خلال تقليل احتمال وقوع أخطاء من قبل المراجعين المشتركين	C13

ولاختبار معنوية الفرق بين الوسط الحسابي لفتتي الدراسة تم استخدام اختبار مان ويتي (احد الاختبارات اللامعلمية لاختبار الفرق بين متوسطين) وهو اختبار بديل لتحليل التباين ANOVA ، وذلك لاختبار عدم وجود فرق بين اراء فتتي عينة الدراسة حول قدرة استخدام المراجعين المشتركين لتقنية العصف الذهني الالكتروني في تخفيض سلبيات المراجعة المشتركة، ويعرض الجدول (١٠) نتائج هذا الاختبار .

جدول رقم (١٠)

قياس التباين في اراء مجموعات العينة "فتتي عينة الدراسة" (اختبار مان ويتي) حول قدرة استخدام المراجعين المشتركين لتقنية العصف الذهني الالكتروني في تعزيز ايجابيات المراجعة المشتركة

م	العناصر	مجموعة العينة	العدد	متوسط الرتب	مستوى المعنوية P-value
C1	زيادة فعالية التخطيط والتنسيق والتعاون في أداء عملية المراجعة فيما بين مكاتب المراجعة	المراجعين بمكاتب المراجعة الكبيرة	32	29.41	0.754
		المراجعين بمكاتب المراجعة المتوسطة	27	30.70	
		الإجمالي	59		
C2	دعم وتعزيز استقلال المراجع الخارجي	المراجعين بمكاتب المراجعة الكبيرة	32	28.16	0.319
		المراجعين بمكاتب المراجعة المتوسطة	27	32.19	
		الإجمالي	59		
C3	تحسين الخدمات المقدمة للمنشأة محل المراجعة وبالتالي تحقيق مستوى مرتفع من جودة عملية المراجعة	المراجعين بمكاتب المراجعة الكبيرة	32	26.16	0.063
		المراجعين بمكاتب المراجعة المتوسطة	27	34.56	
		الإجمالي	59		

غير معنوي	0.061	33.44	32	المراجعين بمكاتب المراجعة الكبيرة	زيادة احتمالية اكتشاف الأخطاء والفض وبالتالي رفع كفاءة عملية المراجعة	C4
		25.93	27	المراجعين بمكاتب المراجعة المتوسطة		
			59	الإجمالي		
غير معنوي	0.130	27.08	32	المراجعين بمكاتب المراجعة الكبيرة	زيادة احتمالية الحصول على تأكيد معقول لخلو التقارير المالية من التحريف المادي	C5
		33.46	27	المراجعين بمكاتب المراجعة المتوسطة		
			59	الإجمالي		
غير معنوي	0.430	28.55	32	المراجعين بمكاتب المراجعة الكبيرة	إصدار تقرير مراجعة مشترك بمجهود مشترك مع تحمل مسؤلية مشتركة	C6
		31.72	27	المراجعين بمكاتب المراجعة المتوسطة		
			59	الإجمالي		
غير معنوي	0.234	27.69	32	المراجعين بمكاتب المراجعة الكبيرة	تحسين دقة تقرير المراجعة من خلال توافق الآراء بين المراجعين المشتركين	C7
		32.74	27	المراجعين بمكاتب المراجعة المتوسطة		
			59	الإجمالي		
غير معنوي	0.328	28.17	32	المراجعين بمكاتب المراجعة الكبيرة	تطبيق أفضل لإجراءات المراجعة من خلال الاستعانة بالخبرة المشتركة مع الاعتماد على معايير مراجعة مقبولة التطبيق.	C8
		32.17	27	المراجعين بمكاتب المراجعة المتوسطة		
			59	الإجمالي		
غير معنوي	0.170	27.44	32	المراجعين بمكاتب المراجعة الكبيرة	تعزيز اجراءات المراجعة ودقة ادلة المراجعة نتيجة للتعاون المشترك وتبادل الخبرات بين المراجعين المشتركين	C9
		33.04	27	المراجعين بمكاتب المراجعة المتوسطة		
			59	الإجمالي		
غير معنوي	0.379	28.38	32	المراجعين بمكاتب المراجعة الكبيرة	خفض تكاليف عملية المراجعة، من خلال توزيع المهام وتبادل الخبرات	C10
		31.93	27	المراجعين بمكاتب المراجعة المتوسطة		
			59	الإجمالي		
معنوي	0.000	23.17	32	المراجعين بمكاتب المراجعة الكبيرة	تحسين الاتصال وتبادل الخبرات بين المراجعين المشتركين	C11
		38.09	27	المراجعين بمكاتب المراجعة المتوسطة		
			59	الإجمالي		

غير معنوي	0.797	29.61	32	المراجعين بمكاتب المراجعة الكبيرة	الارتقاء بأداء المراجعين من خلال تفادي الاختناقات الناتجة عن ضيق وقت المراجع في أوقات الذروة.	C12
		30.46	27	المراجعين بمكاتب المراجعة المتوسطة		
			59	الإجمالي		
معنوي	0.000	23.17	32	المراجعين بمكاتب المراجعة الكبيرة	تجنب المساءلة القانونية من خلال تقليل احتمال وقوع أخطاء من قبل المراجعين المشتركين	C13
		38.09	27	المراجعين بمكاتب المراجعة المتوسطة		
			59	الإجمالي		

يتضح من الجدول (10) أنه يوجد اختلاف معنوي لفقرتين فقط وهما الفقرة C11 حول قدرة استخدام المراجعين المشتركين لتقنية العصف الذهني الإلكتروني في تحسين الاتصال وتبادل الخبرات بين المراجعين المشتركين، والفقرة C13 حول قدرة استخدام المراجعين المشتركين لتقنية العصف الذهني الإلكتروني في تجنب المساءلة القانونية من خلال تقليل احتمال وقوع أخطاء من قبل المراجعين المشتركين، حيث إن مستوى الدلالة الاحصائية لهما (0.00)، بينما لا يوجد اختلاف معنوي حول قدرة استخدام المراجعين المشتركين لتقنية العصف الذهني الإلكتروني في تعزيز إيجابيات المراجعة المشتركة لبقية الفقرات، عند مستوى معنوية (0.05)، حيث أن قيمة P-value أكبر من مستوى المعنوية، مما يدل على وجود اتفاق بين متوسط آراء فئتي الدراسة حول تلك العناصر.

وتم استخدام أسلوب الانحدار الخطي، وذلك لقياس التأثير الإيجابي لأهم المتغيرات المستقلة (عناصر العصف الذهني الإلكتروني) التي تؤثر في المتغير التابع (متوسط آراء فئتي الدراسة حول قدرة استخدام المراجعين المشتركين لتقنية العصف الذهني الإلكتروني في تعزيز إيجابيات المراجعة المشتركة، ويعرض الجدول رقم (11) تقديرات نماذج الانحدار كما يلي:

#### جدول رقم (11)

نموذج الانحدار الخطي لتحديد الاثر التفاعلي للمتغيرات الأكثر تأثيراً على تعزيز إيجابيات المراجعة المشتركة

R <sup>2</sup>	F-test		t-test		المعاملات المقدره B	المتغيرات
	مستوى المعنوية	القيمة	مستوى المعنوية	القيمة		
0.746	0.00	10.18	0.000	5.587	1.265	الجزء الثابت
			0.018	2.454	0.301	زيادة احتمالية الحصول على تأكيد معقول لخلو التقارير المالية من التحريف المادي ٥
			0.041	2.109	0.231	إصدار تقرير مراجعة مشترك بمجهود مشترك مع تحمل مسؤولية مشتركة ٦

			0.021	-2.394	-0.17	تحسين دقة تقرير المراجعة من خلال توافق الآراء بين المراجعين المشتركين ٧
			0.038	1.146	0.115	تحسين الاتصال وتبادل الخبرات بين المراجعين المشتركين c11
			0.014	1.642	0.109	تجنب المساءلة القانونية من خلال تقليل احتمال وقوع أخطاء من قبل المراجعين المشتركين c13
			0.001	3.631	0.358	دعم وتعزيز استقلال المراجع الخارجي C2
			0.000	3.784	0.547	تعزيز إجراءات المراجعة ودقة ادلة المراجعة نتيجة للتعاون المشترك وتبادل الخبرات بين المراجعين المشتركين ٩

من الجدول السابق يتضح ما يلي:

١- من خلال قيمة قيمة معامل التحديد  $R^2$  والذي يقيس النسبة المئوية لما تفسره المتغير المستقل في قيم المتغير التابع، وكلما اقتربت قيمته من الواحد الصحيح دل ذلك على القوة التفسيرية لنموذج الانحدار، ويتضح أن المتغيرات المستقلة تفسر (74.6%) من التغير الكلي في المتغير التابع "تعزيز إيجابيات المراجعة المشتركة"، وباقي النسبة (25.4%) يرجع إلى حد الخطأ العشوائي random error.

٢- يتضح من نتائج t-test لكل متغير مستقل على حده، أن المتغير المستقل استخدام المراجعين المشتركين لتقنية العصف الذهني الالكتروني، ذو تأثير معنوي في تعزيز إيجابيات المراجعة المشتركة عند مستوى الدلالة أقل من (0.05).

٣- بالنسبة لاختبار F-test يوضح معنوية جودة توفيق نموذج الانحدار ككل، حيث أن قيمة F بلغت (10.18) وهي ذات دلالة معنوية عند مستوى أقل من (0.01) ، مما يدل على جودة تأثير المتغير المستقل "استخدام المراجعين المشتركين لتقنية العصف الذهني الالكتروني" لنموذج الانحدار على تعزيز إيجابيات المراجعة المشتركة.

٤- معادلة النموذج ستكون كما يلي:

$$+ C7 (-0.17) + C6 (0.231) + C5 (0.301) + 1.265 = \text{تعزيز إيجابيات المراجعة المشتركة} \\ C9 (0.547) + C2 (0.358) + C13 (0.109) + C11 (0.115)$$

وبالتعويض عن قيم متوسطات المتغيرات المستقلة بالنموذج بقيم مقياس ليكرت الخماسي يمكن الحصول على القيمة المتوقعة لإجمالي عناصر تعزيز إيجابيات المراجعة المشتركة.

ومما سبق يتضح أنه يمكن رفض الفرض العدمي ، وقبول الفرض في صورته البديلة كالتالي: توجد علاقة ذات دلالة احصائية بين استخدام المراجعين المشتركين لتقنية العصف الذهني الالكتروني وبين تعزيز إيجابيات المراجعة المشتركة".

## النتائج والتوصيات والابحاث المستقبلية:

اولاً نتائج البحث: أظهرت نتائج البحث ما يلي:

1. هناك ادراك لفتني عينة الدراسة "مكاتب المراجعة الكبيرة ومكاتب المراجعة المتوسطة" لأهمية مساهمة استخدام جلسات العصف الذهني الالكتروني في الارتقاء بأداء فريق المراجعة المشترك.
2. كانت الاهمية الاكبر لفئة مكاتب المراجعة الكبيرة في مساهمة جلسات العصف الذهني الالكتروني في توليد المزيد من الأفكار الجيدة عن الأمور المختلفة التي يهتم فريق المراجعة، وأنها أداة لنقل المعرفة بين أعضاء فريق المراجعة بشأن تحديد المخاطر المتعلقة بعملية المراجعة بتحقيقها.
3. كانت الاهمية الاكبر لفئة مكاتب المراجعة المتوسطة في مساهمة جلسات العصف الذهني الالكتروني في أنها أداة لنقل المعرفة بين أعضاء فريق المراجعة بشأن تحديد المخاطر المتعلقة بعملية المراجعة بتحقيقها، وأنها تساهم في توليد المزيد من الأفكار الجيدة عن الأمور المختلفة التي يهتم فريق المراجعة بتحقيقها.
4. أظهرت نتائج الفرض الاول وجود توجد اختلافات بين آراء فتني عينة الدراسة "مكاتب المراجعة الكبيرة ومكاتب المراجعة المتوسطة" حول مساهمة استخدام جلسات العصف الذهني الالكتروني في الارتقاء بأداء فريق المراجعة المشترك، وبمستوى دلالة بلغ (0.00).
5. هناك اتفاق كبير بين آراء فتني عينة الدراسة حول العلاقة استخدام المراجعين المشتركين لتقنية العصف الذهني الالكتروني وبين تخفيض سلبيات المراجعة المشتركة، وكانت الأولوية الاكبر لمكاتب المراجعة الكبيرة حول الفقرة "تخفيض تكاليف عملية المراجعة، من خلال الحصول على تنظيم أفضل لعملية المراجعة بين المراجعين المشتركين والاستجابة التي تشمل طبيعة وتوقيت ومدى اختبارات المراجعة"، وبمتوسط حسابي (4.53) وانحراف معياري (0.88)، بينما في مكاتب المراجعة المتوسطة كانت الأولوية حول الفقرة "تجنب اختلاف المراجعين المشتركين في عملية المراجعة والوصول الى رأي مهني موحد"، وبمتوسط حسابي (4.56) وانحراف معياري (0.51).
6. أظهرت نتائج الفرض الثاني وجود علاقة ذات دلالة احصائية بين استخدام المراجعين المشتركين لتقنية العصف الذهني الالكتروني وبين تخفيض سلبيات المراجعة المشتركة.
7. هناك اتفاق كبير بين آراء فتني عينة الدراسة حول العلاقة استخدام المراجعين المشتركين لتقنية العصف الذهني الالكتروني وبين تعزيز ايجابيات المراجعة المشتركة، وكانت الأولوية الاكبر لمكاتب المراجعة الكبيرة حول الفقرة "زيادة احتمالية اكتشاف الأخطاء والغش وبالتالي رفع كفاءة عملية المراجعة"، وبمتوسط حسابي (4.59) وانحراف معياري (0.56)، بينما في مكاتب المراجعة المتوسطة كانت الأولوية حول الفقرة "خفض تكاليف عملية المراجعة، من خلال توزيع المهام وتبادل الخبرات"، وبمتوسط حسابي (4.52) وانحراف معياري (0.58).

٨. أظهرت نتائج الفرض الثالث وجود علاقة ذات دلالة احصائية بين استخدام المراجعين المشتركين لتقنية العصف الذهني الالكتروني وبين تعزيز ايجابيات المراجعة المشتركة.  
ثانياً توصيات البحث:

في ضوء نتائج البحث، توصي الباحثة بما يلي:

١. تشجيع مراجعي الحسابات المشتركين باعتماد اسلوب العصف الذهني الالكتروني، من أجل تلافي سلبيات المراجعة المشتركة، وتعزيز ايجابيات هذه المراجعة.
٢. أهمية اجراء جلسات العصف الذهني الالكتروني للمراجعين المشتركين في جميع مراحل عملية المراجعة ابتداءً من مرحلة التعاقد مع العميل وحتى مرحلة ابداء الرأي النهائي من أجل تنسيق جهود عملية المراجعة، والحصول على اجراءات مراجعة مناسبة ثم الوصول إلى رأي مهني موحد.
٣. ضرورة الاهتمام بدورات تدريبية مخصصة للمراجعين للتعرف على كيفية استخدام اسلوب العصف الذهني الالكتروني، مع التركيز على النواحي الهامة في عملية المراجعة.  
ثالثاً البحوث المستقبلية المقترحة:

١. تحليل العلاقة بين استخدام اسلوب العصف الذهني الالكتروني، وكفاءة وفاعلية اجراءات المراجعة المشتركة.

٢. أثر استخدام اسلوب العصف الذهني الالكتروني للمراجعين المشتركين، على جودة التقارير المالية

## المراجع

### أولاً : المراجع العربية

١. الديسطي، محمد محمد عبد القادر، " المراجعة المشتركة في مقابل المراجعة الفردية ، دراسة تطبيقية عن مدى تقييم مكاتب المراجعة المصرية لممارسات إدارة الأرباح في الشركات المساهمة" ،المجلة المصرية للدراسات التجارية ، كلية التجارة، جامعة المنصورة، المجلد الثامن والثلاثون ، العدد الأول ٢٠١٤ .
٢. العاصي، محمود غانم محمود، دور تفعيل مدخل المراجعة الخارجية المشتركة في تحسين جودة-عملية المراجعة الخارجية : دراسة تطبيقية علي الشركات المقيدة بالبورصة المصرية ، مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية ، كلية التجارة ، جامعة الإسكندرية، المجلد الثالث والخمسون، العدد الأول ، يناير ٢٠١٦ .
٣. عبد الرحمن، نجلاء إبراهيم يحي، "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 .
٤. متولي، أحمد زكي حسين، "قياس أثر تطبيق برامج المراجعة المشتركة (Joint Audit) علي أسعار الأسهم دليل ميني البورصة المصرية " ، المجلة العلمية للتجارة والتمويل، كلية التجارة ، جامعة طنطا، العدد الرابع ، ٢٠١٣ .
٥. مندور، محمد محمد محمد إبراهيم، أثر التفعيل الاختياري لمدخل المراجعة المشتركة علي ممارسات إدارة الأرباح- دراسة تطبيقية علي الشركات المقيدة في البورصة المصرية ، مجلة الفكر المحاسبي ، جامعة عين شمس ، السنة العشرون، العدد الثاني (الجزء الثاني)، يوليو ٢٠١٦ .
٦. يوسف، حنان محمد إسماعيل، "أثر تفعيل مدخل المراجعة المشتركة علي كفاءة تقرير مراقب الحسابات في الكشف والتقرير عن الكشف والتقرير عن الغش في القوائم المالية" ، مجلة الفكر المحاسبي، كلية التجارة، جامعة عين شمس، السنة التاسعة عشر، العدد الثاني(الجزء الأول) ، يوليو 2015 .

### ثانياً : المراجع الأجنبية

1. André, Paul; Broje, Géraldine; Pong, Christopher; & Schatt, Alain, (2016), "Are Joint Audits Associated with Higher Audit Fees?", European Accounting Review, Vol. 25, No. 2.
2. Audousset-Coulier, Sophie, (2014), "Audit Fees in a Joint Audit Setting", European Accounting Review, Vol. 24, No. 2.



3. Baldauf, Julia; and Steckel, Rudolf; (2012), "Joint Audit and Accuracy of the Auditor's Report An Empirical Study", International Journal of Economic Sciences and Applied Research , Vol. 5, No. 2.
4. Baruah, Jonali; & Paulus, Paul B., (2016), "The Role of Time and Category Relatedness in Electronic Brainstorming", Small Group Research, Vol. 47, No. 3.
5. Bédard, Jean; Piot, Charles; & Schatt, Alain, (2014), "An evaluation of the French experience with joint auditing, Working Paper, December 1. Available at [https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract\\_id=2165595](https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=2165595)
6. Bellovary, Jodi L.; and Johnstone, Karla M., (2007), "Descriptive Evidence from Audit Practice on SAS No. 99 Brainstorming Activities", Current Issues in Auditing, Vol. 1, No. 1.
7. Bisogno, Marco; and Luca, Roberto De, (2016), "Voluntary Joint Audit and Earnings Quality :Evidence from Italian SMEs", International Journal of Business Research & Development , Vol. 5, No: 1.
8. Chen, Clara Xiaoling; Trotman, Ken T.; & Zhou, Flora (Hailan), (2015), "Nominal versus Interacting Electronic Fraud Brainstorming in Hierarchical Audit Teams", The Accounting Review, Vol. 90, No. 1.
9. Cooper, William H.; Gallupe, R. Brent; and Bastianutti, Lana M., (1990), "Electronic VS. Non-Electronic Brainstorming", Academy of Management Best Papers Proceedings. Available at: <http://proceedings.aom.org/content/1990/1/237.short>
10. Deng, Mingcheng; Lu, Tong; A., Dan; & Ye, Simunic Minlei, (2014), "Do Joint Audits Improve or Impair Audit Quality?", Journal of Accounting Research, Vol. 52, No. 5.
11. Dennis, Sean; and Johnstone, Karla M., (2014), "An Audit Partner-Led Field Intervention In Fraud Brainstorming", Working Paper, University of Wisconsin-Madison, 1 June 2014. Available at: [http://www.isarhq.org/2014\\_downloads/papers/ISAR2014\\_Dennis\\_Johnstone.pdf](http://www.isarhq.org/2014_downloads/papers/ISAR2014_Dennis_Johnstone.pdf)
12. Dennis, Sean; and Johnstone, Karla M., (2016), "A Field Survey of Contemporary Brainstorming Practices", Accounting Horizons, Vol. 30, No. 4.

13. DeZoort, F. Todd; and Harrison, Paul D., (2016), "Understanding Auditors' Sense of Responsibility for Detecting Fraud Within Organizations", Journal of Business Ethics, 12 February, Available at: <http://link.springer.com/article/10.1007%2Fs10551-016-3064-3>
14. EC., "European Commission", (2010), "Green Paper – Audit Policy :Lessons from, the Crisis", Available at: [http://ec.europa.eu/finance/consultations/2010/green-paper-audit/index\\_en.htm](http://ec.europa.eu/finance/consultations/2010/green-paper-audit/index_en.htm)
15. El Assy, Mahmoud Ghanem, (2015), "The Effect of Joint Audit on Audit Quality: Empirical Evidence from Companies Listed on the Egyptian Stock Exchange", International Journal of Accounting and Financial Reporting, Vol. 5, No. 2.
16. Francis, Jere R.; Richard, Chrystelle; and Vanstraelen, Ann, (2009), "Assessing France's Joint Audit Requirement: Are Two Heads Better than One?", Auditing: A Journal Of Practice & Theory , Vol. 28, No. 2.
17. 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.
18. Hoffman, Vicky B.; & Zimbelman, Mark F., (2012), "How Strategic Reasoning and Brainstorming Can Help Auditors Detect Fraud", Current Issues in Auditing, Vol. 6, No. 2.
19. Holm, Claus; and Thinggaard, Frank, (2016), "Paying for Joint or Single Audits? The Importance of Auditor Pairings and Differences in Technology Efficiency", International Journal of Auditing, Vol. 20, No. 1.
20. Hunton, James E., and Gold, Anna, (2010), "Filed Experiment Comparing the Outcomes of Three Fraud Brainstorming Procedures Nominal Group , Round Robin, and Open Discussion", American Accounting Association , Vol. 85, No. 3.
21. Ittonen, Kim; and Tronnes, Per Christen, (2015), "Benefits and Costs of Appointing Joint Audit Engagement Partners", Auditing: A Journal of Practice & Theory , Vol. 34, No. 3.

22. Kermiche, Lamy; & Piot, Charles, (2014), "Is joint-audit regulation likely to mitigate the audit market concentration in the long run? The French experience", European Accounting Association 37th annual Congress, Grenoble Ecole de Management, Tallinn, Estonia, February 19. Available at: [www.ssrn.com/abstract=2398455](http://www.ssrn.com/abstract=2398455)
23. Lesage, Cédric; Ratzinger-Sakel, Nicole; & Kettunen, Jaana, (2012), "Struggle over joint audit: On behalf of public interest?", Working paper, 10 October, Available at: <http://ssrn.com/abstract=2176729>
24. Lesage, Cédric; Ratzinger-Sakel, Nicole; & Kettunen, Jaana, (2016), "Consequences of the Abandonment of Mandatory Joint Audit: An Empirical Study of Audit Costs and Audit Quality Effects", European Accounting Review, 18 April, Available at: <http://dx.doi.org/10.1080/09638180.2016.1152558>
25. Liikkanen, Lassi A.; Kuikkaniemi, Kai; Lievonon, Petri; and Ojala, Pauli, (2011), "Next Step in Electronic Brainstorming: Collaborative Creativity with the Web", publication: Human Factors in Computing Systems conference ACM SIGCHI (CHI 2011), May 7-12, Vancouver, Canada, (May : 2011). Available at: [http://www.academia.edu/15326844/Next\\_step\\_in\\_electronic\\_brainstorming](http://www.academia.edu/15326844/Next_step_in_electronic_brainstorming)
26. Lobo, Gerald; Paugam, Luc; Zhang, Lana; and Casta, Jean-Francois; (2015), "The Effect of Joint Auditor Pair Composition on Audit Quality: Evidence from Impairment Tests", Contemporary Accounting Research, 19 September. Available at: <http://onlinelibrary.wiley.com/doi/10.1111/1911-3846.12244/full>
27. Lynch, Antoinette L.; Murthy, Uday S.; and Engle, Terry J., (2009), "Fraud Brainstorming Using Computer-Mediated Communication: The Effects of Brainstorming Technique and Facilitation", The Accounting Review, Vol. 84, No. 4.
28. Michinov, Nicolas, (2012), "Is Electronic Brainstorming or Brainwriting the Best Way to Improve Creative Performance in Groups? An Overlooked Comparison of Two Idea-Generation Techniques", Journal of Applied Social Psychology, Vol. 42, No. S1.
29. Michinov, Nicolas; Jamet, Eric; Métayer, Natacha; & Hénaff, Benjamin Le, (2015), "The eyes of creativity: Impact of social comparison and individual creativity on

- performance and attention to others' ideas during electronic brainstorming", Computers in Human Behavior Journal, No. 42.
30. Mohd-Nassir, Mohd-Daniel; Mohd-Sanusi, Zuraidah; and Ghani, Erlane K., (2016), "Effect of Brainstorming and Expertise on Fraud Risk Assessment", International Journal of Economics and Financial Issues, Vol. 6, Special No. S4.
31. Pinsonneault, Alain; Barki, Henri; Gallupe, R. Brent; and Hoppen, Norberto, (1999), "Electronic Brainstorming :The illusion of productivity", Information System Research ,Vol. 10, No. 2.
32. Piot, Charles; & Janin, Rémi, (2005), "Audit Quality and Earnings Management in France", Working Paper, Univ. Grenoble Alpes, July, Available at: [SSRN:http://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract\\_id=83048](http://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=83048)
33. Ramos, Michael, (2003), "Auditor's responsibility for fraud detection", Journal of Accountancy; Jan; Vol. 195, No. 1.
34. Ratzinger-Sakel, Nicole; Audoussert-Coulier, Sophie; Kettunen, Jaana; & Lesage, Cédric, (2013), "Joint Audit: Issues and Challenges for Researchers and Policy-Makers", Accounting in Europe, Vol. 10, No. 2.
35. Ratzinger-Sakel, Nicole; Audoussert-Coulier, Sophie; Kettunen, Jaana; and Lesage, Cédric, (2012), "What Do we Know About Joint Audit?", Available at: [https://www.icas.com/\\_data/assets/pdf\\_file/0004/7672/58](https://www.icas.com/_data/assets/pdf_file/0004/7672/58)
36. Rose, Anna M.; Rose, Jacob M.; Thibodeau, Jay C.; & Suh, Ikseon, (2016) "When Fraud Brainstorming Becomes Dysfunctional: Can the Generation of Many Fraud Risks Increase Anchoring on Client-Provided Explanations?", Working Paper, Victoria University of Wellington, May 18. Available at: [https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract\\_id=2781748](https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=2781748)
37. Silva, Carlos Nunes, (2012), "Online Research Methods in Urban and Planning Studies: Design and Outcomes", 1st Edition, IGI Global Publishing, USA .
38. Smith, Antoinette L.; Murthy, Uday S.; and Engle, Terry J., (2012), "Why computer-mediated communication improves the effectiveness of fraud brainstorming", International Journal of Accounting Information Systems, Vol. 13, No. 4.

39. Ugochukwu, Nwoye; Emma, Okoye; and Azubuikwe, Oraka, (2013), "Beneish Model as Effective Complement to the Application of SAS No. 99 in the Conduct of Audit in Nigeria", Management and Administrative Sciences Review, Vol. 2, No. 6.
40. Velte, Patrick; and Azibi, Jamel, (2015), "Are Joint Audits a Proper Instrument for Increased Audit Quality?", British Journal of Applied Science & Technology, Vol. 7, No. 6.
41. Wood, David A.; & Pickerd, Jeffrey, (2011), "Problems to Avoid When Brainstorming Fraud Risks", The Cpa Journal, Vol. 81, No. 4.
42. Yagolkovskiy, Sergey R., (2016), "Stimulation Of Individual Creativity In Electronic Brainstorming: Cognitive And Social Aspects", Social Behavior And Personality, Vol. 44, No. 5.
43. Zerni, Mikko; Haapamäki, Elina; Järvinen, Tuukka; & Niemi, Lasse, (2012), "Do Joint Audits Improve Audit Quality? Evidence from Voluntary Joint Audits", European Accounting Review, Vol. 21, No. 4.

## قائمة استقصاء

السيد الأستاذ الفاضل ..... المحترم

### تحية طيبة وبعد،،،

تقوم الباحثة بإجراء دراسة بعنوان " دور جلسات العصف الذهني الالكتروني لفريق المراجعة في تحسين جودة أداء المراجعة المشتركة - دراسة استكشافية في البيئة المصرية".

إن الباحثة تعهد فيكم الاهتمام والاستعداد الدائمين لمواصلة البحث العلمي الذي يخدم علم ومهنة المحاسبة والمراجعة ويساهم في تطويرها. وإن تقديمكم للمعلومات المطلوبة سوف يؤدي إلى مساعدة الباحثة في تحقيق أهداف الدراسة، وإننا نأمل في تعاونكم من خلال الإجابة عن أسئلة قائمة الاستقصاء بعناية ودقة للحصول على اقتراحات وتوصيات موضوعية وتحقيق الأهداف المتوخاة منها.

علماً أن معلومات قائمة الاستقصاء سوف تعامل بسرية تامة ولن تستخدم إلا لأغراض البحث العلمي فقط . وسيتم تزويدكم بنتائج هذه الدراسة إذا رغبتم بذلك.

شاكرين لكم حسن تعاونكم

وتفضلوا بقبول فائق الاحترام

الباحثة

### معلومات عامة

يرجى وضع علامة (X) على العبارة المناسبة في كل فقرة من الفقرات المبينة أدناه:

#### Q1 - المؤهل العلمي:

- بكالوريوس  ماجستير  دكتوراه  
 آخر (يرجى ذكره) .....

#### Q2 - عدد سنوات الخبرة في مجال المراجعة:

- أقل من ٤ سنوات  ٤-٨ سنوات  ٩-١٢ سنوات  
 أكثر من ١٢ سنة

#### Q3 - المركز الوظيفي:

- شريك  مدير مراجعة  مراجع  
 آخر (يرجى ذكره) .....

### مصطلحات الدراسة:

جلسات العصف الذهني الإلكتروني: طريقة لطرح وتبادل الافكار حول عملية المراجعة، حيث يشكل أداة لنقل المعرفة وتوليد افكار جيدة بين أعضاء فريق المراجعة عن المخاطر المحيطة بعملية المراجعة خلال المراحل المختلفة لعملية المراجعة

المراجعة المشتركة: التعاون بين مراجعين مستقلين أو مكنتبين مراجعة وبعقدتين مختلفين يشتركان معا في عملية مراجعة لمنشأة العميل، ويجب أن يعمل معا ويتوصلا معا إلى رأي موحد.

السؤال الاول: ما هي مزايا استخدام جلسات العصف الذهني الإلكتروني في عملية المراجعة ودورها في الارتقاء بأداء فريق المراجعة المشترك؟

درجة الموافقة					البيان	رقم
١	٢	٣	٤	٥		
غير موافق تماماً	غير موافق	متوسط الموافقة	موافق فن	موافق بشدة		
تساهم جلسات العصف الذهني الإلكتروني لفريق المراجعة في تحسين أداء المراجعين خلال جميع مراحل عملية المراجعة من خلال :						
					تبادل أفكار فريق المراجعة باستخدام تكنولوجيا البرمجيات، في أسرع وقت وبسريرة تامة.	A1
					تدريب أعضاء فريق المراجعة المبتئين وكبار المراجعين أيضا.	A2
					توليد المزيد من الأفكار الجيدة عن الأمور المختلفة التي يهتم فريق المراجعة بتحقيقها.	A3
					تحسين الاتصال وتبادل الخبرات بين أعضاء فريق المراجعة	A4
					توفير بنك معلومات الكتروني لدي فريق المراجعة يمكن اللجوء إليه في الحالات الاستثنائية التي يصعب فيها استدعاء كامل الفريق.	A5
					أداة لنقل المعرفة بين أعضاء فريق المراجعة بشأن تحديد المخاطر المتعلقة بعملية المراجعة	A6



السؤال الثاني: ما هو دور جلسات العصف الذهني الالكتروني في تخفيض سلبيات المراجعة المشتركة؟

درجة الموافقة					البيان	الرقم
١	٢	٣	٤	٥		
غير موافق	غير موافق	متوسط الموافقة	موافق	موافق بشدة		
					تساهم جلسات العصف الذهني الالكتروني للمراجعين المشتركين في تخفيض سلبيات المراجعة المشتركة من خلال:	
					تجنب مشاكل التنسيق لمهام المراجعة بين المراجعين المشتركين	B1
					تجنب مشكلة اتكال احد المراجعين المشتركين على الاخر	B2
					تخفيض تكاليف عملية المراجعة، من خلال الحصول على تنظيم أفضل لعملية المراجعة بين المراجعين المشتركين والاستجابة التي تشمل طبيعة وتوقيت ومدى اختبارات المراجعة.	B3
					تجنب اختلاف المراجعين المشتركين في عملية المراجعة والوصول الى رأي مهني موحد	B4
					تقليل التنافس بين المراجعين المشتركين لكسب رضا ادارة العميل	B5
					الحد من ظاهرة تسويق الرأي من قبل الادارة	B6

السؤال الثالث: تساهم جلسات العصف الذهني الإلكتروني في تعزيز ايجابيات المراجعة المشتركة من خلال :

درجة المواقفة					البيان	رقم
١	٢	٣	٤	٥		
غير موافق تماماً	غير موافق	متوسط الموافقة	موافق	موافق بشدة		
تساهم جلسات العصف الذهني الإلكتروني للمراجعين المشتركين في تعزيز ايجابيات المراجعة المشتركة من خلال ما يلي:						
					C1	زيادة فعالية التخطيط والتنسيق والتعاون في أداء عملية المراجعة فيما بين مكاتب المراجعة
					C2	دعم وتعزيز استقلال المراجع الخارجي
					C3	تحسين الخدمات المقدمة للمنشأة محل المراجعة وبالتالي تحقيق مستوى مرتفع من جودة عملية المراجعة
					C4	زيادة احتمالية اكتشاف الأخطاء والغش وبالتالي رفع كفاءة عملية المراجعة
					C5	زيادة احتمالية الحصول على تأكيد معقول لخلو التقارير المالية من التحريف المادي
					C6	إصدار تقرير مراجعة مشترك بمجهود مشترك مع تحمل مسؤولية مشتركة
					C7	تحسين دقة تقرير المراجعة من خلال توافق الآراء بين المراجعين المشتركين

درجة المراقبة					البيان	الترتيب
١	٢	٣	٤	٥		
غير موافق تماماً	غير موافق	متوسط المراقبة	موافق	موافق بشدة		
					C8	تطبيق أفضل لإجراءات المراجعة من خلال الاستعانة بالخبرة المشتركة مع الاعتماد على معايير مراجعة مقبولة للتطبيق.
					C9	تعزيز اجراءات المراجعة ودقة الالة المراجعة نتيجة للتعاون المشترك وتبادل الخبرات بين المراجعين المشتركين
					C10	خفض تكاليف عملية المراجعة، من خلال توزيع المهام وتبادل الخبرات
					C11	تحسين الاتصال وتبادل الخبرات بين المراجعين المشتركين
					C12	الارتقاء بأداء المراجعين من خلال تفادي الاختناقات الناتجة عن ضيق وقت المراجع في أوقات الذروة.
					C13	تجنب المساءلة القانونية من خلال تقليل احتمال وقوع أخطاء من قبل المراجعين المشتركين