

دور برامج العصف الذهني الإلكتروني في تحسين جودة المراجعة المشتركة

صافيناز محمود محمد محمود صالح

الملخص:

هدفت الدراسة إلى استخدام برامج العصف الذهني الإلكتروني في تحسين ممارسة أعمال ومهام المراجعة المشتركة. وتوصلت الدراسة إلى اقتراح عدة آليات لمواجهة التحديات والصعوبات التي تواجه الممارسة الحالية لأعمال المراجعة المشتركة، مما يؤدي إلى دعم التواصل الفعال بين طرفي المراجعة المشتركة، ودعم الرقابة المتبادلة بينهم، ومعالجة مشكلة ارتفاع اتعاب المراجعة والسماح للمراجعين بالتواصل من مناطق جغرافية متعددة، الأمر الذي يتحقق معه تحسين جودة عملية المراجعة المشتركة وبنعكس إيجابياً على سمعة مكاتب المراجعة.

Abstract:

This study aimed to use electronic brainstorming programs to improve the practice of joint audit.

The study has identified several mechanisms to address the challenges and difficulties facing the current practice of joint audit work, thus supporting effective communication between the two parties to the joint audit and supporting mutual control and address the problem of high audit fees by allowing the auditors to communicate from multiple geographical areas, which is achieved while improving the quality of the joint audit process and positively reflected on the reputation of audit firms.

أولاً : مشكلة البحث :

تواجه ممارسة أعمال المراجعة المشتركة العديد من المشكلات التي تحد من ممارستها بكفاءة ومنها مشكلة الاتكال المجاني⁽¹⁾، بالإضافة إلى مشكلة غياب التقسيم المتوازن لأعمال المراجعة المشتركة أو هيمنة أحد المراجعين على عملية المراجعة، فإن تلك المشكلات تعد تحديات تواجه المراجعة المشتركة⁽²⁾.

ولما كانت برامج العصف الذهني الإلكتروني من البرامج الحديثة التي تساهم في تحسين أعمال المراجعة المشتركة، والحد من الصعوبات التي تواجه ممارستها، فإن التركيز على استخدام تلك البرامج في ممارسة أعمال المراجعة المشتركة يعد بمثابة تحدي جديد في بيئة الأعمال الحديثة ، وامتداد للتطور التقني في تكنولوجيا المعلومات في مجال المراجعة سوف يساعد على أحداث تغييرات أساسية وجوهرية في ممارسة وإجراءات أعمال المراجعة المشتركة⁽³⁾.

وتمثل برامج العصف الذهني الإلكتروني تحدياً جديداً في مهنة المراجعة ، لما تتميز به تلك البرامج من دعم التواصل والاتصال ونقل الخبرات والتجارب بين المراجعين القائمين بأعمال المراجعة المشتركة في اي وقت وفي اي مكان ، كما أن تفعيل برامج العصف الذهني الإلكتروني في ممارسة أعمال المراجعة المشتركة سوف يقضي على التحديات والصعوبات التي تواجه ممارسة أعمال المراجعة المشتركة ويحقق مزاياها المرجوه ويحصد ثمار جودتها.

وبناءً على ما سبق يمكن تلخيص مشكلة البحث في التساؤلات التالية:

١. ما هو دور برامج العصف الذهني الإلكتروني في التغلب على التحديات التي تواجه ممارسة أعمال المراجعة المشتركة ؟
٢. أثر تفعيل برامج العصف الذهني الإلكتروني على تحسين ممارسة أعمال المراجعة المشتركة ؟

ثانياً : أهمية البحث :

١. مساندة برامج العصف الذهني الإلكتروني للتطورات التكنولوجية الهائلة في بيئة الأعمال من أجل تحسين جودة المراجعة المشتركة ورفع جودة خدمة المراجعة المقدمة من مكاتب المراجعة إلى العميل في ظل التغلب على الصعوبات والتحديات التي تواجه ممارسة أعمال المراجعة المشتركة.
٢. مساعدة برامج العصف الذهني الإلكتروني لطرفي المراجعة المشتركة من خلال تحسين ممارسة أعمال المراجعة المشتركة ورفع التعاون المهني بين المراجعين.

ثالثاً: أهداف البحث :

١. بيان الصعوبات التي تواجه اداء المراجعة المشتركة.
٢. بيان المقصود ببرامج العصف الذهني الإلكتروني.
٣. بيان أهمية برامج العصف الذهني الإلكتروني في تحسين اداء عملية المراجعة.
٤. اقتراح آليات جديدة لاستخدام برامج العصف الذهني الإلكتروني في ممارسة أعمال المراجعة المشتركة.

رابعاً: فروض البحث :

١. لا توجد صعوبات أو تحديات تواجه الممارسة الحالية لأعمال المراجعة المشتركة.
٢. لا توجد علاقة ارتباط بين الآليات المقترحة لتفعيل برامج العصف الذهني الإلكتروني وجودة المراجعة المشتركة.

خامساً: منهج البحث :

اعتمدت الباحثة على المنهج العلمي بشقيه الاستقرائي والاستنباطي وذلك من خلال ملاحظة الظاهرة بالصورة التي تبدو عليها في الواقع، ثم الإطلاع على الدراسات النظرية والعملية المرتبطة بمجال البحث، وذلك لتكوين الإطار الفكري للبحث ومن ثم وضع فروض البحث التي تعد بمثابة حلول مبدئية لمشكلة البحث ، وتحديد المنهجية

الملائمة للقيام بدراسة ميدانية لاختبار فروض البحث والوصول إلى نتائج وتعميمات من خلال تحديد نوع البيانات المطلوبة وعينة المجتمع المناسبة ووسائل الحصول عليها وإجراء الاختبارات والتحليلات الإحصائية واستخلاص النتائج ومن ثم الوصول إلى النتائج العامة للبحث.

سادساً : خطة البحث :

في ضوء مشكلة البحث وتحقيقاً لأهميته وأهدافه وتجسيدياً لفروضه تم تقسيمه كالتالي:

الفصل الأول : الإطار الفكري للمراجعة المشتركة

الفصل الثاني : تبني استخدام برامج العصف الذهني الإلكتروني في تحسين جودة المراجعة المشتركة

الفصل الأول

الإطار الفكري للمراجعة المشتركة

تتناول الباحثة في هذا الفصل الإطار الفكري للمراجعة المشتركة من حيث مفهومها وأهدافها ومزاياها والتحديات والانتقادات التي تواجه ممارستها وذلك على النحو التالي:

أولاً : طبيعة المراجعة المشتركة :

١ - مفهوم المراجعة المشتركة:

عرف (4) Holm and Thinggaard (2017) المراجعة المشتركة بأنها قيام اثنين أو أكثر من المراجعين أو مكاتب المراجعة المستقلة بأعمال المراجعة لشركة معينة ويتم من خلالها مشاركة وتقسيم أعمال ومهام المراجعة فيما بينهم ، واستعراض ومراقبة أعمال المراجع الاخر، وإصدار تقرير مراجعة واحد موقع عليه من كليهما.

وترى الباحثة أن المراجعة المشتركة هي قيام اثنين من المراجعين المستقلين بالاشتراك معاً في مراجعة أعمال ومهام شركة معينة، وتقسيم الأعمال بصورة متوازنة، ويتم الاتصال والتنسيق بينهما خلال مراحل عملية المراجعة ، فضلاً عن قيام كلاً منهما بمراجعة أعمال الطرف الآخر ثم إصدار تقرير مراجعة مشترك متفق عليه بصورة مرضية للطرفين وبجودة عالية لأعمال المراجعة

٢- أهداف المراجعة المشتركة:

أ. دعم استقلالية المراجعين :

تعمل المراجعة المشتركة على دعم استقلالية المراجعين من خلال توفير رقابة متبادلة لأعمال ومهام المراجعة وبالتالي تصبح آرائهم أكثر استقلالية لعدة أسباب (5) :

١- قوة اثنين من المراجعين في التعبير عن رأيهما أمام إدارة العميل أكبر منها في حالة وجود رأي مراجع واحد فقط (6).

٢- ضعف الترابط المادي بين المراجع وإدارة العميل بسبب تقاسم أتعاب المراجعة بشكل متوازن بين مكنتي المراجعة (7).

ب. تطوير خبرات المراجعين :

تسعى المراجعة المشتركة إلى تطوير خبرات المراجعين من خلال تأسيس علاقات مهنية وروابط شبكية تعزز من نشر خبراتهم ومعارفهم (8).

ج. دعم دقة أدلة المراجعة:

تساهم المراجعة المشتركة في دعم دقة أدلة المراجعة من خلال تقييم كفاءة النظم المالية والإدارية ، وبالتالي تقليل مخاطر المراجعة لأقل حد ممكن مما يؤدي إلى زيادة نسبة موثوقية المعلومات التي تتضمنها القوائم المالية (9).

د. دعم الإشراف التبادلي بين المراجعين:

تتميز المراجعة المشتركة بدعم الإشراف التبادلي بين المراجعين بحيث يكون كل مراجع مسئول عن مراجعة أعمال المراجع الآخر ويتم ذلك من خلال (10) :

١- التحقق بصورة فردية من مدى ملائمة الإجراءات التي قام بها المراجع الآخر.

- ٢- التأكد من مدى ملائمة وكفاية أدلة المراجعة التي حصل عليها المراجع الآخر.
- ٣- الحق في الاطلاع على أعمال واستنتاجات المراجع الآخر.
٥. **دعم التناوب الإلزامي للمراجعين Auditor Rotation :**
- تدعم المراجعة المشتركة آلية التناوب الإلزامي للمراجعين من أجل تجنب مخاطر الالفة بين المراجعين وإدارة عميل المراجعة حيث تعمل على⁽¹¹⁾:
- ١- الاحتفاظ بأحد المراجعين من ذوي الخبرة والمعرفة لأعمال الشركة وتناوب المراجع الآخر، مما يؤدي إلى تجنب انقطاع الكفاءة والفهم لأعمال الشركة⁽¹²⁾.
- ٢- زيادة مستوى الشك المهني لدى المراجع الجديد فيما يتعلق باعتماده على أوراق عمل المراجع السابق ودفاعه نحو بذل العناية المهنية الواجبة⁽¹³⁾.
- و. **الحد من تركيز سوق المراجعة Market Concentration:**
- أصدرت المفوضية الأوروبية الورقة الخضراء في محاولة منها لجعل سوق المراجعة أقل تركيزاً من خلال تقديم المراجعة المشتركة لتمييزها الفعال في⁽¹⁴⁾ :
- ١- الحد من هيمنة مكاتب المراجعة الأربعة الكبار Big4 على سوق المراجعة⁽¹⁵⁾.
- ٢- السماح لمكاتب المراجعة Non-Big4 بالاندماج مع مكاتب المراجعة Big4 ، ويعد ذلك بمثابة فرصة تشجيعية للمراجعين من Non-Big4 لبذل العناية المهنية الواجبة لمواجهة المهام والمسئوليات المقسمة بينهم، وبالتالي تنشيط سوق المراجعة وإتاحة الفرصة لظهور جيل جديد من مكاتب المراجعة⁽¹⁶⁾.
- ي. **الحد من فجوة التوقعات Expectations Gap:**
- تتميز المراجعة المشتركة بقدرتها على الحد من ظهور فجوة التوقعات⁽¹⁷⁾ ، حيث تتغلب المراجعة المشتركة على العوامل المؤدية لظهور تلك من خلال دورها في⁽¹⁸⁾ :
- ١- تبادل الخبرات والمعلومات بين المراجعين وارتفاع مستوى الشك المهني لدى المراجعين وزيادة قدرتهم على مقاومة ضغوط الإدارة .
- ٢- التوازن في تقسيم أعمال ومهام المراجعة مما يزيد من المصداقية والموثوقية في القوائم المالية.

وترى الباحثة أنه على الرغم من فوائد ومزايا المراجعة المشتركة وآثارها الإيجابية على جودة عملية المراجعة إلا أنها لا تخلو من التحديات التي قد تفقدها مزاياها المرجوه، وقد تناولتها الباحثة على النحو الآتي:

ثانياً : التحديات والصعوبات التي تواجه ممارسة أعمال المراجعة المشتركة:

١. مشكلة الاتكال المجاني Free-Ridden:

تحدث مشكلة الاتكال المجاني نتيجة قيام أحد طرفي عملية المراجعة المشتركة بتقليل مجهوده في عملية المراجعة والاحتفاظ بموارد الخاصة والأعتماد على مجهود المراجع الآخر، مما يؤثر على دقة أدلة المراجعة ويخفض من جودة المراجعة⁽¹⁹⁾.

وتزداد مشكلة الاتكال المجاني باقتران مكتب Big4 مع مكتب مراجعة أقل كفاءة Non-Big4 من الناحية المادية والفنية التكنولوجية⁽²⁰⁾، مما يجعل مكاتب Big4 تهيمن على مراجعة الشركات الكبرى ويخلق مشكلة تركز سوق المراجعة⁽²¹⁾.

٢. غياب التقسيم المتوازن لأعمال ومهام المراجعة:

تزداد مشكلة غياب التقسيم المتوازن لأعمال المراجعة المشتركة وخاصاً عند اشتراك اثنين من مكاتب المراجعة من Big4 والآخر من Non-Big4 بسبب⁽²²⁾:
أ. أن مكاتب المراجعة Non-Big4 ليس لديهم الامكانيات لمراجعة أعمال الشركات الكبرى وأنها سوف تلقي العبء الأكبر على مكاتب المراجعة الكبرى.
ب. عدم التوازن في العلاقة بين طرفي المراجعة المشتركة فأن هذا الاختيار سوف يؤدي إلى تفاقم مشكلة غياب التقسيم المتوازن⁽²³⁾.

٣. مشكلة تسوق الرأي Opinion Shopping:

تتعهد بعض الشركات العملاقة إلى البحث عن مكاتب مراجعة وخصوصاً من Non-Big4 توافق على إصدار تقارير مراجعة غير عادلة⁽²⁴⁾، وتكون مكاتب المراجعة أكثر عرضة لظاهرة تسوق الرأي في حالة كون العميل يمثل مورداً اقتصادياً هاماً لمكاتب المراجعة⁽²⁵⁾.

٤. عدم وجود تعاون كافي بين طرفي عملية المراجعة المشتركة:

من الصعب على مكاتب المراجعة القائمين بأعمال المراجعة المشتركة أن يتم تعاونهم على النحو الأمثل نظراً لظروف المنافسة، وقد تعاني المراجعة المشتركة من (26):

أ. عدم وجود تبادل كافي للمعلومات والخبرات بين المراجعين مما قد يضر بجودة عملية المراجعة.

ب. مخاطر عدم الانتهاء من إصدار تقرير المراجعة المشترك بسبب اختلاف الآراء بين المراجعين وعدم الاتفاق على رأي محدد بينهم يؤثر سلباً على جودة عملية المراجعة (27).

٥. مشكلة ارتفاع أتعاب المراجعة:

تعد المراجعة المشتركة فرصة جيدة لاصلاح سوق المراجعة لكنها ليست حلاً كفاً لأن التحسينات المدركة أن وجدت لا تقارن بارتفاع أتعاب عملية المراجعة (28)، ويرجع تأثير المراجعة المشتركة على ارتفاع أتعاب عملية المراجعة بسبب (29):

أ. تناوب المراجعين عند أداء مهام المراجعة (تكاليف الخبرة الضائعة).
ب. زيادة الوقت المستخدم في التشاور بين المراجعين عند إصدار تقرير المراجعة المشترك (تكاليف التنسيق والتنظيم).

٦. عدم تحديد مسؤوليات المراجعين المكلفين بممارسة أعمال المراجعة المشتركة:

تتطلب عملية المراجعة المشتركة اتفاق كلا المكتبين على نسبة أعمال المراجعة التي سيقوم كل منهما بأداء حصته منها ، وكيفية تقسيم أعمال ومهام المراجعة بينهم، وكيفية تسوية الخلافات حول قضايا المراجعة (30)، وقد ينتج عند ممارسة أعمال المراجعة المشتركة مشاكل تشغيلية تكمن في عدم وجود خطوط واضحة للمهام والمسؤوليات بين طرفي المراجعة المشتركة (31) ويرجع ذلك إلى:

أ. المسؤولية تضامنية بين المراجعين، فإنه في حالة فشل عملية المراجعة لا يمكن تحديد مسؤولية المراجعين بوضوح.

ب. وفي حالات التقاضي قد يصعب تحديد مسؤولية المراجعين ومن أجل ذلك فكان ولا بد من توثيق كافة أعمال المراجعة المشتركة (32).

وعلى الرغم من التحديات والصعوبات التي تواجه ممارسة أعمال المراجعة المشتركة، والتي سبق تناولها إلا أنه لا يقلل من أهميتها في إصلاح سوق المراجعة، ورفع الكفاءة المهنية للمراجعين، مما دفع الباحثة للبحث عن آلية للتصدي لتلك التحديات والصعوبات التي تواجه المراجعة المشتركة ولتكون النواة التي يتم من خلالها توجيه مكاتب المراجعة لتفعيل دور برامج العصف الذهني الإلكتروني في ممارسة أعمال المراجعة المشتركة من خلال استخدام أساليب تكنولوجيا المعلومات ، مما يؤدي إلى تعزيز سمعة مكاتب المراجعة وهو ما تناولته الباحثة في الفصل الثاني.

الفصل الثاني

تبنى برامج العصف الذهني الإلكتروني لتحسين جودة المراجعة المشتركة

تتناول الباحثة في هذا الفصل اقتراح عدة آليات لتفعيل برامج العصف الذهني الإلكتروني في ممارسة أعمال المراجعة المشتركة ومن ثم تحسين جودتها وتناولتها الباحثة على النحو التالي:

أولاً: الآليات المقترحة لتفعيل برامج العصف الذهني الإلكتروني في ممارسة أعمال المراجعة المشتركة:

أقترحت الباحثة عدة آليات تساعد على تفعيل دور برامج العصف الذهني الإلكتروني لتحسين ممارسة أعمال ومهام عملية المراجعة المشتركة وتناولتها على النحو الآتي:

١- اختيار اثنين من مكاتب المراجعة الكبرى Big4:

يعد اختيار اثنين من مكاتب المراجعة الكبرى Big4 هو الحل الأمثل والواقعي عند ممارسة أعمال المراجعة المشتركة ، وذلك لعدة أسباب منها⁽³³⁾:
أ. أن هذا الاختيار سوف يسمح بتوزيع أكثر توازناً لأعمال ومهام المراجعة المشتركة ، كما أن الأتعاب سوف تقسم بينهما بالتساوي.

ب. يتوافر لدى مكاتب المراجعة الكبرى Big4 الخبرات والامكانيات المادية من تكنولوجيا وخبرات وكوادر بشرية مؤهلة وشبكة دولية واسعة ، مما يجعل بين مكنتبي المراجعة تعاون مثمر وانسجام مهني خلاق ، بما يضمن استقلالية المراجعين وجودة وموضوعية آرائهم المهنية.
ج. أن هذا الأختيار يعطي مؤشراً للمستثمرين بمصداقية وموثوقية المحتوى المعلوماتي للتقارير المالية للشركة.

٢- استخدام الاتصالات الإلكترونية في كافة مراحل عملية المراجعة المشتركة:

يتم استخدام برمجيات مصممة لدعم أعمال ومهام المراجعة المشتركة في كافة مراحلها بدءاً من مرحلة تخطيط أعمال المراجعة وصولاً إلى مرحلة إعداد تقرير المراجعة المشترك ، مما يؤدي إلى دعم العمل الجماعي بين المراجعين وتحسين فاعلية المناقشة بينهم للكشف عن الغش وذلك على النحو الآتي⁽³⁴⁾ :

أ. مرحلة تخطيط أعمال المراجعة المشتركة:

تعد برامج العصف الذهني الإلكتروني تقنية هامة تساعد طرفي المراجعة المشتركة في مرحلة التخطيط للكشف عن الغش⁽³⁵⁾ على وضع استراتيجية مراجعة شاملة يتحدد فيها نطاق وتوقيت وتوجيه مهام ومسئوليات أعمال المراجعة المشتركة لكلا الطرفين ، والتأكد من مدى توافر الموارد اللازمة للقيام بأعمال المراجعة، مما يساهم في معالجة المشاكل التشغيلية الناتجة من عدم تحديد مسؤوليات المراجعين حيث يتم توثيق أعمال ومهام المراجعة المشتركة لكلا الطرفين مما يساهم في رفع الثقة والكفاءة المهنية للمراجعين وخصوصاً عند تحديد المناطق الأكثر عرضة للغش وتحتاج إلى جهد اكبر في الفحص والمراجعة⁽³⁶⁾.

تسمح تلك البرامج بتقسيم أعمال ومهام المراجعة بشكل متوازن من خلال تحديد طبيعة المهام الموكلة لكل مكتب والحالات التي يكون فيها نقاط خلاف بينهم والحالات التي يصدر فيها أيأ من المكتبين تقريراً فردياً ، مما يؤدي إلى القضاء على مشكلة غياب التقسيم المتوازن لأعمال ومهام المراجعة⁽³⁷⁾ ، مع إمكانية تعديل خطة

المراجعة بناءً على الأفكار الجيدة الناتجة عن تبادل الأفكار والخبرات بين أعضاء الفريق مما يؤدي إلى قيام المراجعين بمهام المراجعة المشتركة على أكمل وجه (38).

وتنتهي مرحلة تخطيط أعمال المراجعة المشتركة بتوصل المراجعين المكلفين بأعمال المراجعة المشتركة إلى مجموعة من الأحكام المهنية التي تؤثر على المراحل الأخرى للمراجعة المشتركة (39)، لتبدأ بذلك مرحلة تنفيذ المراجعة المشتركة عبر برامج العصف الذهني الإلكتروني.

ب. مرحلة تنفيذ أعمال المراجعة المشتركة:

تدعم برامج العصف الذهني الإلكتروني طرفي المراجعة المشتركة في مرحلة التنفيذ من خلال مشاركة أفكارهم عبر مجلدات ومستندات إلكترونية مختلفة، فعند طرح أحد طرفي المراجعة المشتركة فكرة، يتم عرضها في مجلد إلكتروني وتظهر هذه المجلدات كقائمة من الأفكار على جزء واحد من الشاشة أمام المشاركين، ويعد ذلك بمثابة تحفيز لابتكار أفكار جديدة من قبل المراجعين الآخرين (40).

ويتم طرح حلول لأي مشكلة قد تظهر أثناء تنفيذ عملية المراجعة المشتركة، مما يؤدي إلى إنجاز أعمال المراجعة المشتركة بكفاءة وتخفيض مخاطر المراجعة (41)، فالتواصل الإلكتروني بين المراجعين من خلال تلك البرامج الإلكترونية ينتج عنه أفكاراً واعدة تتجسد في كتابة تقرير مراجعة مشترك عبر آخر مرحلة لممارسة أعمال المراجعة المشتركة (42).

ج. مرحلة كتابة التقرير المشترك:

تساعد برامج العصف الذهني الإلكتروني فريق المراجعة المشتركة على تقييم النتائج التي تم التوصل إليها أثناء عملية المراجعة، والتأكد من كفاءة العمل الخاص بالمراجع الآخر عبر آلية الرقابة المتبادلة، بالإضافة إلى تقييم العرض النهائي للقوائم المالية، وذلك للتوصل إلى رأي مراجعة سليم حول مدى عدالة القوائم المالية وخلوها من التحريفات الجوهرية وإصدار تقرير المراجعة المشترك (43).

كما أن طرفي المراجعة المشتركة مسئولين بصورة تضامنية عن الرأي الصادر في التقرير النهائي عن أعمالهما المشتركة، ولا يمكنهم ادعاء الجهل بالعمل الذي قام به احدهما، فكلاهما عليه التأكد من أن عملية المراجعة قد تم أداؤها وفقاً لمعايير المراجعة المهنية وأن أدلة المراجعة كانت ملائمة وكافية وصالحة وقد تم الحصول عليها وفي ضوءها تم تكوين رأي موحد والتوقيع عليه من كليهما⁽⁴⁴⁾.

٣- **تسجيل الأعمال وتوثيقها إلكترونياً لكلا الفريقين (الشريكان) في وقت واحد:**
تدعم برامج العصف الذهني الإلكتروني تسجيل وتوثيق أعمال ومهام المراجعة المشتركة التي تحدث في وقت واحد بين طرفي المراجعة المشتركة، كما تسمح باستعراض ومراجعة كلاً منهما لأعمال الطرف الآخر، باستخدام إحدى الوسائل الإلكترونية مثل الحاسب الآلي، الهواتف الذكية، عقد المؤتمرات عن بعد⁽⁴⁵⁾.
كما أن تبادل الأفكار إلكترونياً يعد حافزاً لطرفي عملية المراجعة المشتركة لإنتاج أفكار إيجابية تزيد من كفاءة أدائهم المهني⁽⁴⁶⁾، مما يؤدي إلى تحسين مناقشة طرفي عملية المراجعة المشتركة لنتائج أعمال ومهام المراجعة، والتأكد من مدى كفاية أدلة المراجعة من أجل الحصول على تأكيد معقول حول مدى عدالة القوائم المالية وخلوها من التحريفات الجوهرية⁽⁴⁷⁾.

٤- **انشاء ملف الكتروني يشتمل على كافة المعلومات والخبرات والآراء المطروحة الخاصة بكل عميل (شركة):**

تُمكن برامج العصف الذهني الإلكتروني مكاتب المراجعة من انشاء ملف الكتروني لكل عميل مراجعة يشتمل على مجلدات ومستندات الكترونية تتضمن بيانات أعمال الشركات التي تتم مراجعتها، بالإضافة إلى كافة الخبرات والآراء المتبادلة بين طرفي المراجعة المشتركة ويتم تحديث ملفات العملاء بشكل مستمر ومباشر باستخدام شبكة الانترنت⁽⁴⁸⁾.

كما يتم التوثيق الإلكتروني لحلقات التشاور والمناقشة بدءاً من التخطيط لأعمال المراجعة مروراً بالتنفيذ وحتى التوصل إلى رأي مراجعة متفق عليه من كليهما

وإعداد تقرير المراجعة المشترك ، مما يؤدي إلى بذل الطرفين العناية المهنية الواجبة أثناء القيام بالأعمال الموكلة إليهم ومراجعة أعمال المراجع الآخر مما يؤدي إلى تحسين جودة عملية المراجعة المشتركة⁽⁴⁹⁾.

٥- إمكانية الوصول الفوري لمجلات الكترونية سابقة تحتوي على معلومات وأفكار متبادلة تخص مشكلات سبق التعامل معها:

توفر برامج العصف الذهني الإلكتروني لطرفي عملية المراجعة المشتركة إدارة الكترونية لمستندات المراجعة يتم من خلالها جمع وتخزين الأفكار والآراء المطروحة وكذلك أدلة المراجعة ، مع إمكانية الاسترجاع لمجلات الكترونية سابقة بمعلومات وأفكار متبادلة تخص مشكلات سبق التعامل معها.

حيث تساعد برامج العصف الذهني الإلكتروني على ممارسة أعمال ومهام المراجعة المشتركة وفقاً لشبكة اتصالات تتسم بالمرونة تسمح بتخزين مشاركات ومساهمات المراجعين داخل نظام الكتروني قوي مع إمكانية استدعائها في الوقت المناسب من قبل أعضاء فريق المراجعة المشتركة.

حيث توفر برامج العصف الذهني الإلكتروني لطرفي المراجعة المشتركة إمكانية الوصول الفوري بشكل أسرع للمجلات الإلكترونية والتي تتضمن مستندات إلكترونية تحتوي على المعلومات والأفكار والخبرات التي تم تحريرها وتخزينها والخاصة بالشركات التي تمت مراجعتها من خلال إدارة إلكترونية لمستندات المراجعة، مما يؤدي إلى سرعة الاستجابة (الرد) لأي معوقات قد تظهر أثناء عملية تنفيذ المراجعة المشتركة وإيجاد الحلول البديلة⁽⁵⁰⁾.

٦- توفير نظام اتصالات آمن يكفل حماية المعلومات والأفكار المحفوظة على المجلات الإلكترونية:

توفر برامج العصف الذهني الإلكتروني قاعدة بيانات الكترونية لأعمال ومهام المراجعة المشتركة مرتبطة بتكنولوجيا الاتصالات ، حيث توفر نظام اتصالات آمن عند تبادل ومشاركة الأفكار والمعلومات والمستندات الإلكترونية بين طرفي عملية المراجعة المشتركة ، بحيث يتم دمج تطبيق التواصل الإلكتروني مع أنظمة الحاسب

الآلي المرتبطة بجهاز تحكم مركزي يتم من خلاله إرسال تنبيه لأعضاء فريق المراجعة المشتركة عبر البريد الإلكتروني عند حدوث خطأ يتم تصحيحه في الحال باستخدام إجراءات التحكم الآلي، مما يضمن وجود نظام اتصالات آمن يكفل حماية المعلومات والأفكار المحفوظة على المجلات الإلكترونية عند ممارسة أعمال ومهام المراجعة المشتركة⁽⁵¹⁾.

كما تساعد برامج العصف الذهني الإلكتروني على توفير أرشيفاً إلكترونياً يسمح بأرشفة جميع الأفكار إلكترونياً واسترجاعها في أي وقت لاحق، مما يوفر الحماية من فقد المعلومات والأفكار المحفوظة على المجلات الإلكترونية⁽⁵²⁾.

٧- استخدام وسائل تكنولوجيا المعلومات والاتصالات (بريد إلكتروني-الرسائل الفورية):

تتميز برامج العصف الذهني الإلكتروني بإمكانية استخدامها دون التقيد بالموقع الجغرافي لأعضاء الفريق⁽⁵³⁾، فيتم التواصل بين أعضاء فريق المراجعة المشتركة من خلال تقنيات الحاسب الآلي التي تشمل البريد الإلكتروني والرسائل الفورية مما يدعم التحفيز المعرفي لطرفي فريق المراجعة المشتركة⁽⁵⁴⁾.

وبذلك تساهم برامج العصف الذهني الإلكتروني في تخفيض تكاليف التنسيق والتنظيم فضلاً عن تخفيض تكاليف السفر والتنقل للمراجعين لكونها تتم عن بعد ولا تحتاج إلى وجود كافة المراجعين في نفس الوقت وفي ذات المكان⁽⁵⁵⁾.

وبعد عرض الآليات المقترحة لتفعيل برامج العصف الذهني الإلكتروني في ممارسة أعمال المراجعة المشتركة، ترى الباحثة أن الآليات المقترحة تساهم بشكل إيجابي في القضاء على التحديات والانتقادات التي تواجه الممارسة الحالية لأعمال المراجعة المشتركة، ومن ثم تحسين جودتها وهو ماتناولته الباحثة على النحو الآتي:

ثانياً: اثر الآليات المقترحة لتفعيل دور برامج العصف الذهني الإلكتروني في تحسين جودة المراجعة المشتركة:

١. دعم التواصل الفعال بين طرفي المراجعة المشتركة :

تعمل برامج العصف الذهني الإلكتروني على دعم التواصل بين طرفي المراجعة المشتركة ، لمناقشة كافة أعمال ومهام المراجعة التي قام كلاً منهما بأدائها عبر الاتصالات الإلكترونية وتوثيق تلك الأعمال عبر مجلدات الكترونية لكل عميل مراجعة ، بما يتضمن الأفكار المطروحة والمتبادلة بين طرفي المراجعة المشتركة مما يؤدي إلى تطوير أفكار المراجعين (56).

كما تساهم برامج العصف الذهني الإلكتروني في إتاحة إمكانية الوصول الفوري والإطلاع على مجلدات إلكترونية ، مما يؤدي إلى تطوير أفكار المراجعين من خلال السماح لهم بالإطلاع على الأفكار والخبرات السابقة وبالتالي سرعة الاستجابة وإيجاد الحلول البديلة (57).

ويتم ذلك عبر برمجيات مصممة لدمج وتكامل الأفكار المطروحة ، وبالتالي العمل على زيادة دمج الأفكار وبناء شبكة معرفية من الأفكار المتميزة (58) ، من خلال ربط مستخدمي التطبيقات بالأفكار التي تم إنتاجها من خلال تصميم شبكة معرفية من الإبداع ، والسماح من خلالها بالبناء والدمج على الأفكار المطروحة مما يؤدي إلى زيادة عدد الأفكار المبدعة ، وتعظيم قدرات أعضاء فريق المراجعة المشتركة (59).

٢. دعم آلية الرقابة المتبادلة بين طرفي المراجعة المشتركة :

تدعم برامج العصف الذهني الإلكتروني الرقابة المتبادلة بين طرفي المراجعة المشتركة من خلال توثيق أعمال ومهام طرفي المراجعة المشتركة من خلال إدارة الكترونية لمستندات المراجعة مع إمكانية الوصول الفوري إليها عن بعد ، حيث تنقسم شاشة الجهاز الخاصة بكل مراجع إلى قسمين قسم لتسجيل ومراجعة أعمال ومهام المراجعة الموكلة له إلكترونياً في أي لحظة ، وقسم آخر للاطلاع على أعمال واستنتاجات المراجع الآخر والتأكد من مدى كفاية وملائمة أدلة المراجعة التي حصل عليها المراجع الآخر، ويتم مراجعة الأعمال الموكلة للمراجع الآخر والآراء التي تم

التوصل إليها ، وتستمر حلقات التشاور والمناقشة بين طرفي المراجعة المشتركة عبر برامج العصف الذهني الإلكتروني حتى الانتهاء برأي متفق عليه من كليهما ويكونوا مسؤولين عن هذا الرأي مسئولية تضامنية فيما بينهم⁽⁶⁰⁾.

٣. دعم التغطية الجغرافية بين طرفي المراجعة المشتركة:

تدعم برامج العصف الذهني الإلكتروني الاتصال والتواصل بين طرفي المراجعة المشتركة في مواقع جغرافية مختلفة، وبذلك تستفيد مكاتب المراجعة من استخدام تلك البرامج الإلكترونية في ممارسة أعمال المراجعة المشتركة من خلال تبادل طرفي عملية المراجعة المشتركة للمعلومات والأفكار والخبرات الفنية عبر النطاق الجغرافي الواسع⁽⁶¹⁾، كما أن وجود طرفي المراجعة المشتركة واستعراض أعمالهم ومراجعة كلاً منهما لأعمال المراجع الآخر، يزيد من احتمالية الكشف عن أي تحريفات جوهرية خاطئة ويؤدي إلى حلول أفضل للمشاكل التي تحتاج إلى التقرير عنها، في حين أن سوء التغطية الجغرافية عند ممارسة عملية المراجعة المشتركة سيؤدي إلى تبادل المعلومات والأفكار بصورة غير كافية بين المراجعين مما ينعكس سلباً على جودة عملية المراجعة المشتركة⁽⁶²⁾.

كما تسمح برامج العصف الذهني الإلكتروني للمراجعين بالتواصل والاتصال من خلال تلك البرامج الإلكترونية في أي وقت وفي أي مكان ، مما يخفض من تكاليف التنقل والسفر للمراجعين وينشأ جو من الاستمتاع يؤدي إلى إنتاج أفكار جديدة وخلقة عن مخاطر الغش⁽⁶³⁾ ، كما تنخفض أتعاب المراجعة المشتركة نتيجة زيادة المنافسة بين مكاتب المراجعة مما يؤدي إلى زيادة الطلب على خدمات المراجعة المشتركة وبالتالي زيادة ربحية مكاتب المراجعة المشتركة على المدى الطويل⁽⁶⁴⁾.

٤. دعم المراجعين في التعامل مع مخاطر الغش:

تساعد برامج العصف الذهني الإلكتروني طرفي المراجعة المشتركة على زيادة كفاءتهم وخبراتهم في التعامل مع مخاطر الغش المحتملة والمتزايدة باستخدام الإبداع الاستراتيجي ، وخاصاً أنه يحقق استجابات عالية الجودة⁽⁶⁵⁾ ، مع إمكانية تعديل خطة المراجعة بناءً على الأفكار والخبرات المتبادلة بين طرفي المراجعة المشتركة⁽⁶⁶⁾.

حيث تعمل برامج العصف الذهني الإلكتروني على تحفيز طرفي المراجعة المشتركة نحو التعامل مع مخاطر الغش حيث تتيح تلك البرامج إمكانية تبادل الأفكار والمعلومات إلكترونياً مما يوفر بيئة عمل حرة ومنفتحة تُشجع المكلفين بأعمال المراجعة المشتركة على المساهمة بتجاربيهم وأفكارهم⁽⁶⁷⁾ ، مما يؤدي إلى سرعة إعداد تقرير المراجعة المشترك في الوقت المناسب⁽⁶⁸⁾ .

وتسعى برامج العصف الذهني الإلكتروني لدعم مهارات طرفي المراجعة المشتركة في التعامل مع مخاطر الغش وذلك من خلال مساهمتها في زيادة طلاقة أفكارهم وتنوعها وأصالتها وإعطائهم حرية إبداء الرأي الفني المحايد في مدى عدالة القوائم المالية⁽⁶⁹⁾ ، مما يؤدي إلى دقة المعلومات المفصح عنها في تقرير المراجعة المشتركة ، ويعزز من سمعة مكاتب المراجعة⁽⁷⁰⁾ .

كما أن تفعيل برامج العصف الذهني الإلكتروني في ممارسة أعمال ومهام المراجعة المشتركة سوف يوجه اهتمام طرفي المراجعة المشتركة نحو أنواع الغش التي يتم التعرض إليها والإجراءات الوقائية المناسبة ، حيث تمكنهم من تحديد العمليات، والضوابط الرقابية، وغيرها من الإجراءات اللازمة للكشف عن الغش ، وذلك من خلال ضوابط قوية ومناسبة تتمثل في : رقابة داخلية قوية، بيئة رقابية متطورة ، نظام محاسبي فعال ، ورقابة مناسبة للأنشطة ، ومن خلالها يتم مناقشة مدى احتمالية تعرض القوائم المالية للشركة التي تتم مراجعتها للأخطاء الجوهرية بسبب الغش بشكل واضح ، مما يزيد من احتمالية الكشف عن الأخطاء الجوهرية التي يسببها الغش⁽⁷¹⁾ .

النتائج والتوصيات

أولاً: النتائج

١. استخدام برامج العصف الذهني الإلكتروني في ممارسة أعمال ومهام المراجعة المشتركة ،سوف يساهم في إعداد وتنمية وتأهيل طرفي عملية المراجعة المشتركة لتحسين جودة المراجعة المشتركة ، وتعزيز سمعة مكاتب المراجعة.
٢. تعمل برامج العصف الذهني الإلكتروني على تعظيم قدرات طرفي المراجعة المشتركة باستخدام برمجيات مصممة لدمج وتكامل الأفكار المطروحة والسماح لهم بالبناء والدمج على الأفكار المطروحة مما يؤدي إلى زيادة الأفكار المبدعة.
٣. قيام مكاتب المراجعة بإنشاء وتحرير وتخزين ملف مراجعة إلكتروني لكل شركة تتم مراجعتها ، يساهم بشكل كبير في إكسابها خصائص متميزة تتصاعد بها مكاتب المراجعة الكبرى لتحقيق جودة المراجعة من خلال استخدام المجلات الإلكترونية كأداة للتواصل، مما يعزز ثقة أصحاب المصالح في مهنة المراجعة.
٤. مساهمة برامج العصف الذهني الإلكتروني في القضاء على مشكلة ارتفاع أتعاب المراجعة حيث يتيح استخدام تلك البرامج دون التقيد بالموقع الجغرافي لأعضاء فريق المراجعة، مما يخفض من تكاليف التنسيق والتنظيم بين المراجعين حيث يمكن استخدامها عن بعد في أي وقت وفي أي مكان.
٥. تساعد برامج العصف الذهني الإلكتروني على توفير أرشيفاً إلكترونياً يسمح بأرشفة جميع الأفكار إلكترونياً واسترجاعها في أي وقت لاحق ، مما يوفر الحماية من فقد المعلومات والأفكار المحفوظة ويؤدي إلى سرعة الاستجابة لاي مشكلة قد تظهر أثناء ممارسة ومراجعة أعمال المراجعة المشتركة.

ثانياً: التوصيات

١. تبني وإصدار المنظمات المهنية لمعيار مراجعة يتناول كيفية تنفيذ برامج العصف الذهني الإلكتروني في مكاتب المراجعة نظراً لتأثيرها على جودة عملية

- المراجعة، ووضع إرشادات تضمن وجود مستوى مقبول من التعاون بين المراجعين.
٢. الاستفادة من الآليات المقترحة التي قدمتها الباحثة ، من خلال قيام المراجعين بمكاتب المراجعة بالاعتماد عليها في تحسين جودة المراجعة المشتركة لمساهمتها في القضاء على التحديات والصعوبات التي تواجه ممارسة أعمال المراجعة المشتركة.
٣. فرض عقوبات في حالة وجود اتفاق بين المراجعين المكلفين بممارسة أعمال المراجعة المشتركة بشكل يجعل عملية المراجعة المشتركة مجرد عملية مراجعة صورية. وتحويلها إلى مراجعة فردية.

المراجع:

- (1) Claus Holm and Frank Thinggaard (2016), Paying for Joint or Single Audits? The Importance of Auditor Pairings and Differences in Technology Efficiency, **International Journal of Auditing** , Vol.20, Iss 1, March , p.1.
- (2) أحمد زكي حسين متولي (٢٠١٣)، قياس أثر تطبيق برامج المراجعة المشتركة (Joint Audit) على أسعار الأسهم : دليل من البورصة المصرية ، **المجلة العلمية للتجارة والتمويل** ، كلية التجارة ، جامعة طنطا، العدد الرابع، ص ٤١٣.
- (3) علي إبراهيم طلبه (٢٠١٣)، قياس أثر استخدام تكنولوجيا المعلومات في إدارة عملية المراجعة على كفاءة مكاتب المحاسبة والمراجعة : دراسة إستطلاعية ، **مجلة الفكر المحاسبي** ، كلية التجارة ، جامعة عين شمس ، السنة السابعة عشر ، الجزء الثاني ، أكتوبر ، ص ٣٣٠.
- (4) Claus Holm and Frank Thinggaard (2017), From Joint to Single Audits – Audit Quality Differences and Auditor Pairings, **Working Paper**, September 13, Accounting and Business Research (2018 Forthcoming), p.4.
- (5) سامح لطفي سعودي (٢٠١٤) ، مدى أهمية المراجعة المشتركة في الحد من ممارسات إدارة الأرباح في قطاع التأمين : دراسة ميدانية ، **مجلة الدراسات والبحوث التجارية**، كلية التجارة ، جامعة بنها، السنة الرابعة والثلاثون ، العدد الثاني، ص ٥١٩-٥٢٠.

- (6) أحمد أشرف عبد الحميد (٢٠١٤)، المراجعة المشتركة كأداة لزيادة جودة المراجعة : دراسة ميدانية، المجلة المصرية للدراسات التجارية ، كلية التجارة ، جامعة المنصورة ، المجلد الثامن والثلاثون ، العدد الرابع ، ص ١٧١ .
- (7) أمل حسين محمد حسين (٢٠١٨)، المراجعة المشتركة في بيئة الممارسة المهنية المصرية: دراسة مقارنة مع إطار مقترح، المجلة العلمية ، كلية التجارة ، جامعة أسيوط ، العدد الرابع والستون، يونيو، ص ١٠٨ .
- (8) Pietro A. Bianchi (2017), Auditors' Joint Engagements and Audit Quality: Evidence from Italian Private Companies, Contemporary Accounting Research, June 12, p.2.
- (9) اسكندر محمود حسين نشوان (٢٠١٧) ، الاتجاه نحو التدقيق المشترك كمدخل لتحسين جودة التقارير المالية : دراسة تطبيقية ، مجلة العلوم الاقتصادية والإدارية ، كلية الإدارة والأقتصاد، جامعة بغداد ، المجلد الثالث والعشرون، العدد المائة ، ص ٥٧٥ .
- (10) محمود غانم محمود العاصي (٢٠١٦)، دور تفعيل مدخل المراجعة الخارجية المشتركة في تحسين جودة عملية المراجعة الخارجية : دراسة تطبيقية على الشركات المقيدة بالبورصة المصرية، مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية ، كلية التجارة ، جامعة الاسكندرية، المجلد الثالث والخمسون ، العدد الاول ، يناير، ص ١٦٢ .
- (11) Nick Martindale (2015), Shared audit: two good, two bad? , Magazine editions of economia, September 30,p.1.
- (12) Asmau Mahmood Baffa and Jibril Ibrahim Yero (2017), The Differential Effect of Auditor Type on The Value Relevance of Earnings and Book Values :Evidence from Listed Firms in Nigeria, European Journal of Multidisciplinary Studies, Vol.6, No.1, p.191.
- (13) Reiner Quick and Florian Schmidt (2018), Do Audit Firm Rotation, Auditor Retention, and Joint Audits Matter? : An Experimental Investigation of Bank Directors' and Institutional Investors' Perceptions, Journal of Accounting Literature, Vol.41 , December, p.7.
- (14) Aurelio Perucca, Hamza Mirza and Ulf Schiller (2018), Audit Market Concentration and Regulatory Reforms, Working Paper , Basel University, September 24 , p.21.

- (15) Jean Bédard, Charles Piot and Alain Schatt (2014), An Evaluation of The French Experience With Joint Auditing, **Working Paper**, Laval University , Univ. Grenoble Alpes , University of Lausanne,p.2.
- (16) Adil El-Hamdi (2016), Joint Audit and The Market Perception, **Master Thesis** , Erasmus University, Rotterdam , p.3.
- (17) صالح حامد محمد علي (٢٠١٦)، استخدام المراجعة المشتركة بمكاتب المراجعة الخارجية وعلاقته بفجوة التوقعات: دراسة ميدانية ، **المجلة العلمية للدراسات التجارية والبيئية** ، كلية التجارة، جامعة قناة السويس ، المجلد السابع ، العدد الأول ، ص ص ٢١٩ .
- (18) هدى حسين محمد محمد الشيخ (٢٠١٧)، تأثير مدخل المراجعة الخارجية المشتركة على الحد من فجوة التوقعات لتحسين جودة عملية المراجعة : دراسة ميدانية ، **مجلة الفكر المحاسبي** ، كلية التجارة ، جامعة عين شمس ، العدد الثالث ، الجزء الثاني ، أكتوبر، ص ص ٦٩٠ .
- (19) Sunday C. Okaro, Gloria O. Okafor, and Grace N .Ofoegbu (2018), Mandating Joint Audits in Nigeria: Perspectives and Issues, **International Journal of Academic Research**, Vol. 8, No. 3, March, p.321.
- (20) Nicole V. S. Ratzinger Sakel, Sophie Audousset Coulier, Jaana Kettunen & Cédric Lesage (2013),Joint Audit : Issues and Challenges for Researchers and Policy Makers, **Accounting in Europe**,Vol.10,No.2, p.185.
- (21) Sophie Audousset-Coulier (2014), Audit Fees in a Joint Audit Setting, **European Accounting Review**, Vol. 24, Iss.2, p.369.
- (22) أحمد زكي حسين متولي (٢٠١٣)، **مرجع سبق ذكره** ، ص٤١٣ .
- (23) محمد محمد عبد القادر الديسبي (٢٠١٤)، المراجعة المشتركة في مقابل المراجعة الفردية: دراسة تطبيقية عن مدى تقبيد مكاتب المراجعة المصرية لممارسات إدارة الأرباح في الشركات المساهمة،**المجلة المصرية للدراسات التجارية** ، كلية التجارة ، جامعة المنصورة ، المجلد الثامن والثلاثون، العدد الأول، ص ٢٣ .
- (24) Josefine Bredinger and Hannes Larsson (2016), The Impartial Need of Joint Audit Evidence from Swedish firms, **Working Paper**, Göteborg University, June 9, p.11.

- (25) Polinah Gatawa (2015), Factors that influence the effectiveness of joint audits, **Master Thesis** , Gordon Institute of Business Science, University of Pretoria , p.12.
- (26) Sunday C. Okaro, Gloria O. Okafor and Grace N .Ofoegbu (2015) , The Effect of Joint Audit on Audit Quality The Perceptions of Accountants Auditors and Accounting Academics , Paper presented at the African Accounting and Finance Association, **AAFA Conference**, Mauritius, p.4.
- (27) Hatice Kubra Kandemir (2013), The EU law on Auditing and The Role of Auditors in The Global Financial Crisis of 2008, **International Journal of Disclosure and Governance**, Vol. 10, p.224.
- (28) Paul André, Géraldine Broye, Christopher Pong & Alain Schatt (2016), Are Joint Audits Associated With Higher Audit Fees?, **European Accounting Review**, Vol. 25 , Iss. 2, p. 245.
- (29) محمد جمال رويشد (٢٠١٦)، أثر استخدام مدخل المراجعة المشتركة على جودة وأتعاب عملية المراجعة: دراسة تطبيقية، **التحولات المالية والمصرفية الواقع والآفاق المستقبلية**، المؤتمر العلمي الدولي الحادي عشر، كلية الاقتصاد والعلوم الإدارية، جامعة الزرقاء ، الأردن ، ص ٢٨ .
- (30) Oliver Marnet , Elisabetta Barone and David Gwilliam (2018), Joint Audit – A Means to Reduce Bias and Enhance Skepticism in Financial Statement Audits?, **Working Paper**, Southampton Business School , University of Southampton , Southampton, p.9.
- (31) Jean Bédard , Charles Piot and Alain Schatt (2014), **Op.Cit**, p.12.
- (32) Shun-Ji Jin, In Tae Hwang and Sun Min Kang (2018), Improving Sustainability Through a Dual Audit System, **Sustainability Journal**, Vol.10, Iss.1, p.5.
- (33) أحمد زكي حسين متولي (٢٠١٣)، **مرجع سبق ذكره** ، ص ص٤١٣-٤١٨ .
- (34) Ken T. Trotman, Tim D. Bauer and Kerry A. Humphreys (2015), Group Judgment and Decision Making in Auditing: Past and Future Research, **Accounting Organizations and Society**, Vol.47, p.66.
- (35) **Ibid**, p.56.

- (36) محمود حسن مصطفى مصطفى (٢٠١٥)، إطار مقترح لكيفية استخدام مراقبي الحسابات للعصف الذهني عند دراسة مخاطر الغش: دراسة نظرية، مجلة الفكر المحاسبي، كلية التجارة، جامعة عين شمس، السنة التاسعة عشر، العدد الرابع، ديسمبر، ص ١٠٣٦.
- (37) حسن شلقامي محمود (٢٠١٦)، منهج مقترح لتطوير ممارسات المراجعة المشتركة وتوجيه محاور التطوير في ضوء جودة وتكاليف عملية المراجعة: دراسة ميدانية، مجلة المحاسبة والمراجعة، كلية التجارة، جامعة بني سويف، المجلد الرابع، العدد الأول، ص ص ١٤٤-١٤٥.
- (38) أماني هاشم السيد حسن (٢٠١٣)، الدور التفاعلي لجلسات العصف الذهني لفريق المراجعة في تقييم نظام الرقابة الداخلية، المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة، كلية التجارة، جامعة عين شمس، العدد الرابع، أكتوبر، ص ٤٨١.
- (39) بديع الدين ريشو (٢٠١٤)، الإطار الفكري وأثره على أحكام المراجع بشأن عوامل واحتمالات وإجراءات اكتشاف التلاعب بالقوائم المالية: دراسة تجريبية، المجلة العلمية للتجارة والتمويل، كلية التجارة، جامعة طنطا، المجلد الأول، العدد الثاني، ص ٢٦٩.
- (40) Marcela Litcanu, Octavian Prosteian , Cosmin Oros & Alin Vasile Mnerie (2015), Brain-Writing Vs. Brainstorming Case Study for Power Engineering Education , Procardia - Social and Behavioral Sciences ,Vol.191, pp. 387– 388.
- (41) محمود حسن مصطفى مصطفى (٢٠١٥)، مرجع سبق ذكره، ص ١٠٣٦.
- (42) Paul B. Paulus (2015), Electronic Brainstorming Research and Its Implications for E-Planning, International Journal of E-Planning Research, Vol. 4, No.1, pp.45-46.
- (43) محمود حسن مصطفى مصطفى (٢٠١٥)، مرجع سبق ذكره، ص ١٠٣٦.
- (44) أحمد زكي حسين متولي (٢٠١٣)، مرجع سبق ذكره، ص ص ٤١٢-٤١٣.
- (45) Jonali Baruah and Paul B. Paulus (2016), The Role of Time and Category Relatedness in Electronic Brainstorming, Small Group Research, SAGA Journals, May 19 , Vol. 47, No. 3, pp.1-2.
- (46) Sergey R. Yagolkovskiy (2016), Stimulation of Individual Creativity in Electronic Brainstorming: Cognitive and Social Aspects, Social Behavior and Personality, Vol. 44, No. 5, p.762.

- (47) أحمد زكي حسين متولي (٢٠١٣)، مرجع سبق ذكره، ص ٤١٥.
- (48) Lucian Cristian Eni (2016), Considerations Regarding The Design of An Online Collaborative Audit System, Managerial Auditing Journal , Vol.31, Iss.1, pp.75-76.
- (49) حنان محمد إسماعيل يوسف (٢٠١٥)، أثر تفعيل مدخل المراجعة المشتركة على كفاءة تقرير مراقب الحسابات في الكشف والتقرير عن الغش في القوائم المالية، مجلة الفكر المحاسبي، كلية التجارة ، جامعة عين شمس، السنة التاسعة عشر، العدد الثاني، الجزء الأول ، يوليو، ص ٤٥٨.
- (50) Lucian Cristian Eni (2016), Op.Cit, pp.70-75.
- (51) Lucian Cristian Eni (2016), Ibid, pp.72-73.
- (52) Lucian Cristian Eni (2016), Op.Cit, p.75.
- (53) سامية طلعت عباس (٢٠١٤)، مرجع سبق ذكره ، ص ٤٤١.
- (54) Veena L. Brown , Juergen Sidgman and Joseph F. Brazel (2019), The Multitasking Audit Environment: The Effect of Alternative Modes of Communication on Team Performance, Working Paper, University of Wisconsin-Milwaukee, p.11.
- (55) أشرف أحمد محمد غالي (٢٠١٦)، مدخل مقترح لتخطيط وتنفيذ جلسات العصف الذهني الإلكتروني بهدف تحسين جودة الأحكام المهنية لفريق المراجعة : دراسة استطلاعية في البيئة المصرية، مجلة البحوث المحاسبية ، كلية التجارة ، جامعة طنطا، العدد الاول ، ص ٤٥٢.
- (56) Paul B. Paulus, Nicholas W. Kohn, Lauren E. Arditti & Runa M. Korde (2013), Understanding The Group Size Effect in Electronic Brainstorming, Small Group Research, Vol. 44, Iss.3, p.347.
- (57) Lucian Cristian Eni (2016), Op.Cit, p.71.
- (58) Elahe Javadi, Joseph Mahoney and Judith Gebauer (2013), The Impact of User Interface Design on Idea Integration in Electronic Brainstorming: An Attention-Based View, Journal of the Association for Information Systems, Vol. 14, Iss. 1, January, pp.1-3.
- (59) Ibid, p.15.

- (60) أشرف أحمد محمد غالي (٢٠١٦)، مرجع سبق ذكره، ص ٤٤٩.
- (61) Jean Bédard, Charles Piot and Alain Schatt (2014), Op.Cit, pp. 11-12.
- (62) Gerald Lobo, Luc Paugam, Lana Zhang & Jean-Francois Casta (2017), The Effect of Joint Auditor Pair Composition on Audit Quality: Evidence from Impairment Tests, Contemporary Accounting Research, Vol.34 , Iss 1, p.118.
- (63) أشرف محمد أحمد غالي (٢٠١٦)، مرجع سبق ذكره، ص ٤٥٢.
- (64) أحمد زكي حسين متولي (٢٠١٣)، مرجع سبق ذكره، ص ٤١٩.
- (65) هند أبوبكر مصطفى (٢٠١٤)، نموذج مقترح لتمثيل تطوير العلاقة بين العصف الذهني والابداع الاستراتيجي في التعامل مع مخاطر الغش، مجلة الدراسات المالية والتجارية، كلية التجارة، جامعة بني سويف، العدد الثاني، ص ٤٨.
- (66) Jiali Tang and Khondkar E. Karim (2018), Financial Fraud Detection and Big Data Analytics: Implications on Auditor's Use of Fraud Brainstorming Session, Managerial Auditing Journal , p.5.
- (67) KenT.Trotman, Tim D. Bauer and Kerry Humphreys (2015), Op.Cit, p.7.
- (68) Marco Bisogno and Roberto De Luca (2016), Voluntary Joint Audit and Earnings Quality: Evidence from Italian SMEs, International Journal of Business Research and Development [IJBRD] , Vol. 5, No.1, p.1.
- (69) David Dryden Henningsen and Mary Lynn Miller Henningsen (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, January–March, p.42.
- (70) Abdel hakim Ben Ali (2016), Audit Quality, Joint-Auditors and Game Theory: Empirical Validation in the French Context, International Journal of Business and Management , Vol. 11, No.7, p.292.
- (71) W. Steve Albrecht, Chad O. Albrecht, Conan C. Albrecht & Mark F. Zimbelman (2015), Fraud Examination, Western/Cengage Publishing, p.76.