



**Tikrit Journal of Administration  
and Economics Sciences**

مجلة تكريت للعلوم الإدارية والاقتصادية

ISSN: 1813-1719 (Print)



**The effect of brainstorming on activating joint auditing an analytical  
study of the opinions of a sample of auditors and academics in the  
Kurdistan Region of Iraq**

Lecturer: Omer Ibrahim Mohamed  
College of Administration and Economics  
Salahaddin University/Erbil  
omer.mohamed@su.edu.krd

**Abstract:**

This study dealt with the impact of brainstorming in activating joint auditing, and for the purpose of proving the hypothesis of the study, a link to the questionnaire was published on the website of the Faculties of Administration and Economics in the Universities of Salah al-Din, Sulaymaniyah and Dohuk, along with the Syndicate of Certified Public Accountants, and the study relied on a basic hypothesis that there is no significant effect. The study reached several conclusions, the most important of which is that the majority of respondents believe that brainstorming helps in planning the audit process, field implementation and preparing the report better in light of the joint audit. Brainstorming in light of the joint audit because it contributes to a better audit process.

**Keywords:** brainstorming, joint auditing, types of joint auditing.

أثر العصف الذهني في تفعيل التدقيق المشترك  
دراسة تحليلية لآراء عينة من مراقبي الحسابات والأكاديميين في إقليم  
كوردستان-العراق

م. عمر إبراهيم محمد  
كلية الإدارة والاقتصاد  
جامعة صلاح الدين/أربيل

**المستخلص:**

تناولت هذه الدراسة أثر العصف الذهني في تفعيل التدقيق المشترك، ولغرض اثبات فرضية الدراسة تم نشر الرابط الخاص باستمارة الاستبيان على موقع كليات الإدارة والاقتصاد في كل من جامعات صلاح الدين والسليمانية ودهوك الى جانب نقابة المحاسبين القانونيين، وقد اعتمدت الدراسة على فرضية أساسية مفادها لا يوجد اثر ذو دلالة الإحصائية للعصف الذهني في تفعيل التدقيق المشترك، وتوصلت الدراسة الى عدة استنتاجات من أهمها ان أكثرية المستجيبين يرون أن العصف الذهني يساعد في التخطيط لعملية التدقيق والتنفيذ الميداني واعداد التقرير بشكل

أفضل في ظل التدقيق المشترك، وفي نهاية الدراسة تم وضع مجموعة من التوصيات منها ضرورة القيام بعملية العصف الذهني في ظل التدقيق المشترك لأنها تسهم في القيام بعملية التدقيق بشكل أفضل.

**الكلمات المفتاحية:** العصف الذهني، التدقيق المشترك، أنواع التدقيق المشترك.  
**المقدمة**

يلجأ فريق التدقيق الى عقد جلسات مناقشة بين أعضائه في كل عملية تدقيقية بهدف طرح افكار جديدة الى جانب حل المشاكل التي قد تحدث اثناء عملية التدقيق وتسمى هذه الجلسات بالعصف الذهني والتي تحسن من اجراءات تخطيط وتنفيذ واعداد التقرير في مجال التدقيق، ويعمل هذا الاسلوب على تحفيز اعضاء فريق التدقيق على التفكير العقلاني والاستراتيجي وحثهم على الابداع والابتكار ومن ثم توليد افكار عالية الجودة. ومن جانب آخر فقد يتم إجراء عملية التدقيق للقوائم المالية للشركات من قبل أكثر من مراقب حسابات (أو من قبل مكنتي أو شركتي تدقيق) بما يسمى بـ (التدقيق المشترك) ويتم من خلال هذه العملية تقسيم العمل بين مراقبي الحسابات على مدار العملية التدقيقية بدأ من التخطيط لعملية التدقيق والعمل الميداني وانتهاءً بإعداد تقرير مشترك يتم توقيعه من قبل مراقبي الحسابات الذين قاموا بالعملية التدقيقية.

ومن خلال هذه الدراسة يحاول الباحث بيان دور جلسات العصف الذهني في تفعيل التدقيق المشترك.

### منهجية الدراسة

**مشكلة الدراسة:** نظراً للمشاكل التي ترافق عمليات التدقيق فقد أدى ذلك الى تدخل القائمين على المهنة في ابتكار وسائل جديدة تعمل على تحسين جودة التدقيق ومنها القيام بالتدقيق المشترك حيث ان الكثير من الشركات تتجه الى التدقيق الفردي وهذا له نتائج سلبية عدة، والسؤال الذي يطرح نفسه هنا هل أن للعصف الذهني أثر في تفعيل التدقيق المشترك؟ ويتفرع من هذا السؤال الاسئلة الفرعية التالية:

١. هل أن العصف الذهني يساعد في التخطيط الجيد لعملية التدقيق في ظل التدقيق المشترك؟
  ٢. هل أن العصف الذهني يساعد في التنفيذ الجيد للعمل الميداني لعملية التدقيق في ظل التدقيق المشترك؟
  ٣. هل أن العصف الذهني يساعد على الإعداد الجيد لتقرير التدقيق في ظل التدقيق المشترك؟
- اهمية الدراسة:** تتبع اهمية الدراسة من كونها محاولة لتسليط الضوء على أحد أهم أنواع التدقيق والتي يتم تطبيقها من قبل شركات التدقيق في دول العالم الا وهو التدقيق المشترك والتي تؤدي الى القيام بعملية التدقيق على الوجه الأحسن.

**اهداف الدراسة:** تهدف الدراسة الى تحقيق عدد من الأهداف وهي كما يأتي:

١. التعريف بأحد أهم أنواع التدقيق ألا وهو التدقيق المشترك.
  ٢. عرض اهم المزايا المتحققة من خلال تطبيق التدقيق المشترك.
  ٣. بيان أثر العصف الذهني في تفعيل التدقيق المشترك.
- فرضية الدراسة:** تقوم الدراسة على فرضية أساسية مفادها: لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية للعصف الذهني في تفعيل التدقيق المشترك.
- ويتفرع من هذه الفرضية عدد من الفرضيات الفرعية وكما يأتي:

١. لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية للعصف الذهني في التخطيط الجيد لعملية التدقيق في ظل التدقيق المشترك.
٢. لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية للعصف الذهني في التنفيذ الجيد للعمل الميداني لعملية التدقيق في ظل التدقيق المشترك.
٣. لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية للعصف الذهني في الإعداد الجيد لتقرير التدقيق في ظل التدقيق المشترك.

**منهج الدراسة:** اعتمد الباحث على المنهج الوصفي في صياغة الجانب النظري للبحث وفي نفس الوقت تم اعتماد المنهج الاستقرائي في الجانب العملي منه.

**خطة الدراسة:** لغرض انجاز الدراسة وتحقيق اهدافها جرى تقسيم الدراسة الى خمسة محاور تناول المحور الأول منها الإطار النظري للعصف الذهني أما المحور الثاني منها فتناول الإطار المفاهيمي للتدقيق المشترك فيما تناول المحور الثالث منها العصف الذهني وتفعيل التدقيق المشترك في حين تطرق المحور الرابع منها الى الجانب التطبيقي وجاء المحور الاخير من الدراسة بجملة من الاستنتاجات والتوصيات.

### المحور الاول: الإطار النظري للعصف الذهني

**أولاً. مفهوم العصف الذهني:** يعود أصل تسمية العصف الذهني الى ما يسمى بالعاصفة الدماغية والمتمثلة بالأزمة الوجدانية التي تشير الى ان الفكرة الجديدة هي تلك التي تحدث في لحظة استبصار مثيرة وتكون متصلة في ذات الشخص الذي يستقبلها بتوحد انفعالي ويعيشها بحرارة وبحماسة، (الكعبي والعاني، ٢٠٢٠: ٥٠٣) ويركز العصف الذهني على كيفية حل المشاكل التي تحدث أثناء العمل، (Cotton, 2016: 32) وهو نهج بسيط ومعروف لتوليد فكرة والتوافق في الآراء عبر النقاش والحوار والتفاوض، وما إلى ذلك (Wen, 2019: 2).

وان أول من تطرق الى مفهوم العصف الذهني هو Alex F. Osborn وذلك في عام 1953 من خلال كتابه الخيال التطبيقي: مبادئ وإجراءات التفكير الإبداعي، وعرفها "بأنها أسلوب جماعي لحل المشكلات من خلال المساهمة التلقائية للأفكار من جميع أعضاء المجموعة كمحاولة لابتكار أو إيجاد حل لمشكلة ما (Besant, 2016: 2).

كما عرف أيضاً بأنه عبارة عن "أسلوب ابتكاري في التفكير بهدف وضع إستراتيجية معينة يمكن من خلالها حل المشكلات بشكل يحظى بثقة جميع المهتمين بتلك المشكلة وذلك من خلال جلسات يتم انعقادها لهذا الغرض" (أميرهم، ٢٠٢١: ٧٧).

وعليه يمكن للباحث تعريف العصف الذهني بأنه عبارة عن أسلوب أو طريقة لحل المشاكل أو توليد أفكار جديدة لغرض تحسين العمل وذلك من خلال جلسات يتم انعقادها من قبل المهتمين بحل تلك المشاكل أو المهتمين بتوليد أفكار جديدة.

**ثانياً. قواعد العصف الذهني:** لإنجاح عملية العصف الذهني اقترح (أوزبورن Osborn) أربع قواعد رئيسية يجب اتباعها أثناء جلسة العصف الذهني وهذه القواعد هي: (إيمان، ٢٠١٦: ٢٠) و(كرامش، ٢٠١٨: ١٠٦-١٠٧).

١. ضرورة تجنب النقد، لأن ذلك يمكن ان يؤدي الى اجهاض افكار قبل ان تظهر حتى لا تتصرف الطاقة الدماغية لدى الافراد من عملية توليد الافكار، حيث ان ذلك يحول دون الحصول على الفائدة المرجوة من هذه الجلسات، وتقع مسؤولية تطبيق هذه القاعدة على عاتق رئيس الجلسة الذي يقوم

- بدوره بتنبيه أي عضو يخالف هذه القواعد، وتتمثل هذه المخالفة في انتقاد أي شخص لفكرة شخص آخر، أو محاولة تفويمها، وأحيانا تأتي هذه المخالفة من صاحب الفكرة نفسه إذا حاول أن ينتقد فكرته بصورة ما بعد أن عبر عنها أو حاول أن يعتذر عنها، أو حتى يطلب حذفها من بين الأفكار أو الحلول المقترحة التي يتم تسجيلها أثناء الجلسة.
٢. إطلاق حرية التفكير والهدف من هذه القاعدة هو مساعدة الفرد أو الجماعة على أن يكون أكثر استرخاء وأقل تحفظا، وبالتالي، فإنه سيكون أكثر كفاءة في توظيف قدراته على التخيل وتوليد الأفكار في ظل ظروف التحرر الكامل من ضغوط النقد والتقييم.
٣. طلب أكبر عدد ممكن من الأفكار لان الفرد عندما يرى الآخرين يشاركون في إعطاء الأفكار يتكون لديه حافز لإنتاج أفكار جديدة وبذلك يزداد عدد الافكار، وتعني أنه كلما زاد عدد الأفكار المقترحة من قبل الاعضاء، زاد احتمال بلوغ قدر أكبر من الأفكار الأصلية أو المعينة على الحل المبتكر للمشكلة.
٤. البناء على افكار الآخرين وتطويرها، والمقصود بهذه القاعدة إثارة حماس المشاركين في جلسات العصف الذهني على أن يضيفوا لأفكار الآخرين وأن يقدموا ما يمثل تحسين أو تطوير أو بلورة لها، فهي تشكل مع غيرها من الأفكار التي سبق طرحها في الجلسة إطارات جديدة (حلولاً جديدة) أو غير ذلك من صور الإضافة والتطوير (تطوير الأفكار).
- ثالثاً. أساليب العصف الذهني:** عند مراجعة الأدبيات التي تناولت العصف الذهني نلاحظ وجود عدة أساليب يمكن من خلالها القيام بعملية العصف الذهني ومن بين هذه الاساليب: (صالح وآخرون، ٢٠١٩: ٦٤١) و(غالي، ٢٠١٦: ٤٤٦-٤٤٧)
١. **العصف الذهني المفتوح:** بموجب هذا الاسلوب يتم تبادل الافكار بين المشاركين في جلسات العصف الذهني بطريقة غير منظمة حيث يكون النقاش في الجلسة عشوائياً من عضو الى آخر، حيث ان القواعد المنظمة وفقاً لهذا الاسلوب تكون محدودة، ويجب ان يكون لدى المشاركين فكرة قوية وراسخة عن قواعد ومبادئ العصف الذهني، وإلا قد يؤدي ذلك الى توليد أفكار ليست ذات جودة عالية بسبب محدودية الإجراءات والقواعد المنظمة للعصف الذهني.
٢. **العصف الذهني المستدير:** يعتمد هذا الاسلوب على تبادل الافكار فيما بين الاعضاء المشاركين في الجلسة بطريقة منظمة، حيث يقوم كل عضو في بداية الجلسة بالقيام بالعصف الذهني الذاتي (الفردى) لاقتراح عدد من الأفكار المتعلقة بالجلسة والتي تتراوح بين ثلاث الى خمسة افكار، ثم يقوم كل عضو بعرض افكار على باقي الاعضاء بالتناوب، ويمتاز هذا الاسلوب بانه يقضي على هيمنة أحد الاعضاء على المناقشة من خلال اعطاء فرص متساوية لجميع الاعضاء بالمشاركة بالتناوب.
٣. **العصف الذهني الالكتروني:** يجمع هذا الاسلوب بين العصف المفتوح وبين تكنولوجيا البرمجيات، حيث تقوم الجلسة على اساس تبادل الافكار بين اعضاء الفريق الالكتروني عن طريق البريد الالكتروني أو الرسائل الفورية عن طريق مواقع التواصل الاجتماعي، حيث يمكن لأعضاء الفريق تبادل الافكار التي تأتي الى اذهانهم مباشرة دون الحاجة لانتظار دور كل واحد منهم، وبعد اكتمال توليد الافكار فيما بين اعضاء الجلسة فانه هناك برمجيات تساعد المشاركين على مناقشة وتوحيد افكار المجموعة.

بعد عرض اساليب العصف الذهني يشجع الباحث الشركات على اتباع اسلوب العصف الذهني الالكتروني نظراً لتوفير الوقت وصعوبة تجمع افراد الجلسة في مكان محدد لأي سبب كان، حيث بموجب هذا الاسلوب فان العضو يجلس في مكتبه وفي نفس الوقت يشارك في الجلسة.

### المحور الثاني: الإطار المفاهيمي للتدقيق المشترك

أولاً. مفهوم التدقيق المشترك: نتيجة للانهيارات المفاجئة والأزمات المالية التي لحقت بأغلب شركات الأعمال ومن ضمنها شركات التدقيق أدى ذلك إلى اهتزاز ثقة مستخدمي التقارير المالية بتلك الشركات، مما دفع ذلك جميع الهيئات المهنية للبحث بصورة جديّة عن اساليب واجراءات تعيد الثقة بمهنة التدقيق، وبهذا الخصوص اصدرت المفوضية الاوروبية عام 2010 الورقة الخضراء وبموجبها تم طرح امكانية تعميم تجربة فرنسا في الزام الشركات بتطبيق برنامج التدقيق المشترك بصورة اجبارية (فارس وآخرون، ٢٠٢٠: ٥٧٣)، وعند الاطلاع على الادبيات الخاصة بموضوع التدقيق المشترك فقد لاحظ الباحث وجود تعاريف عدة وهنا يورد الباحث مجموعة من هذه التعاريف.

فقد عرف (التدقيق المشترك) بانه عبارة عن عملية "قيام مدققين اثنين يمثلان مكنتي تدقيق مختلفان بتدقيق حسابات شركة واحدة، ويصدران تقرير تدقيق مشترك يوقعان عليه معاً، ويتحملان بموجبه المسؤولية بشكل مشترك، وغالباً ما يقومان بالتخطيط المشترك لعملية التدقيق مع توزيع مهام العمل الميداني فيما بينهما" (الجبرو السعدون، ٢٠١٤: ٢٨٥).

و عرف أيضاً بأنه "عملية تدقيق يتم من خلالها توزيع جهود العمل على مكنتين مستقلين للتدقيق يتشاركان في التخطيط لعملية التدقيق بشكل مشترك مع توزيع مهام العمل الميداني بينهما، ويصدران تقرير تدقيق واحد موقع من قبل كل منهما ويتحملان المسؤولية بشكل مشترك" (Al-asadee and Al-Taie, 2021: 225)

كما عرف بانه "عبارة عن عملية التدقيق الذي تقوم على تكليف اثنين او أكثر من مدققي الحسابات بالتخطيط للتدقيق الذي يتم إجراؤه بشكل مشترك وتقاسم للمسؤولية في عملية التدقيق وتقديم تقرير واحد" (نشوان، ٢٠١٧: ٥٦٨).

و عرف أيضاً بأنه "هي عملية تدقيق للقوائم المالية للشركة تتم من خلال تعيين اثنين او أكثر من مكاتب التدقيق المستقلة بطريقة تنطوي على وضع خطة التدقيق بشكل مشترك وأداء اعمال التدقيق بصورة مشتركة واجراءات مراجعة متبادلة فيما بينهما لضمان الجودة وإصدار تقرير يتضمن رأي واحد يوقع عليه من قبل كليهما وتكون المسؤولية تضامنية في حال فشل التدقيق" (ابراهيم ويعقوب، ٢٠٢٠: ٢٦).

وعليه يمكن للباحث تعرف التدقيق المشترك بانه "عبارة عن القيام بعملية التدقيق من قبل مكنتين مستقلين للتدقيق أو أكثر يتشاركان في عملية التخطيط وتوزيع مهام العمل الميداني واصدار تقرير نهائي موقع من قبلهما".

ثانياً. مزايا التدقيق المشترك: مع تزايد الدراسات في مجال التدقيق المشترك تزايد الجدل حول المزايا التي يمكن ان يحققها التدقيق المشترك، وبهذا الخصوص فقد اشارت المفوضية الاوروبية الى مزايا وعيوب هذا النوع من التدقيق وهو ما سيحاول الباحث التطرق إليه في الفقرة أدناه: (احمد، ٢٠٢١: ٢٩-٣١)

١. يساعد التدقيق المشترك على توفير إشراف تبادلي مزدوج بين مراقبي الحسابات حيث يجب على كل مراقب الحسابات ان يتحقق من مدى ملائمة وكفاية أدلة التدقيق التي حصل عليها مراقب الحسابات الأخر.
  ٢. من المتوقع ان تكون القرارات الخاصة بإجراءات التدقيق وأحكام مراقبي الحسابات ذات جودة أعلى في ظل مدخل التدقيق المشترك، مقارنة بمدخل التدقيق الفردي، حيث عادة ما يتاح لمراقبي الحسابات في ظل مدخل التدقيق المشترك فرصة الاتصال والتشاور مع بعضهم البعض.
  ٣. الاشتراك في تحمل مسؤولية وعواقب اصدار احكام منخفضة الجودة مما يزيد من جودة التدقيق، ومن المتوقع ان تزداد جودة التدقيق كلما كان هنالك تكامل وتبادل بين خبرات مراقبي الحسابات.
  ٤. تنوع خبرات مراقبي الحسابات والاستفادة منها لاطلاعهم على الاساليب المتطورة في التدقيق والتي يكون لها أثر على جودة التدقيق وخاصة مهارات مراقبي الحسابات من دول ومناطق جغرافية مختلفة والتي تعد مهمة في تدقيق زبائن مختلفين.
  ٥. تعزيز استقلالية مراقب الحسابات حيث ان مراقبي الحسابات المشتركين الذين يتقاسمون اتعاب التدقيق المشترك بشكل متوازن ويتحملوا مسؤولية الرأي الوارد في تقرير التدقيق بشكل تضامني هم أكثر استقلالية من المراقبين خلال عملية التدقيق الفردي.
  ٦. تحقيق التوازن في تقسيم العمل بين القائمين بالتدقيق المشترك من حيث اعداد خطة التدقيق وتجميع أدلة الاثبات واعداد التقرير وذلك بشرط ان يكون التقسيم فعلياً.
- ثالثاً. أنواع التدقيق المشترك:** قد يكون التدقيق المشترك إلزامياً بحكم القانون أو قد يكون اختيارياً أي ناتجاً عن رغبة إدارة الشركة أو رغبة مراقب الحسابات نفسه، وقد يختلف من حيث مزيج مكاتب التدقيق، وعليه يمكن تقسيم التدقيق المشترك إلى: (اسماعيل، ٢٠١٩: ٢٢٤)
١. **التدقيق المشترك من حيث درجة الالتزام:** ويتمثل بالآتي:
    - أ. التدقيق المشترك الإلزامي: بموجبه يتم إلزام الشركة بإشراك اثنين أو أكثر من مراقبي الحسابات الخارجيين بتدقيق قوائمها المالية، ويتم تطبيقها في القطاعات شديدة الحساسية والتأثير على الاقتصاد وبالتالي تخضع لرقابة مباشرة من قبل مؤسسات الدولة كالبنك المركزي.
    - ب. التدقيق المشترك الاختياري: يقصد بها ان الشركة تقوم بتطبيق التدقيق المشترك بشكل اختياري دون وجود إلزام قانوني ويكون الهدف عادة هو دعم الثقة في التقارير وللتغلب على مشكلة ضخامة الأعمال وتعدد فروع الشركة محل التدقيق.
  ٢. **التدقيق المشترك من حيث مزيج المكاتب:** يتم تنفيذ التدقيق المشترك من خلال مزيج او عدة أشكال وكالاتي: (الطائي والأسدي، ٢٠٢١: ١٢٨-١٢٩)
    - أ. المزيج الأول (Big4-Big4) ويتمثل في قيام اثنين من مراقبي الحسابات بالتدقيق المشترك ينتميان الى مكاتب التدقيق الاربعة الكبار (Big4).
    - ب. المزيج الثاني (Big4-Non Big4) ويتمثل في قيام اثنين من مكاتب التدقيق بالتدقيق المشترك أحدهما من مكاتب التدقيق الاربعة الكبار، والآخر بخلاف ذلك.
    - ج. المزيج الثالث (Non Big4-Non Big4) ويتمثل في قيام اثنين من مكاتب التدقيق بالتدقيق المشترك كلاهما من غير مكاتب التدقيق الاربعة الكبار.
- وفي العراق فقد أصدر البنك المركزي العراقي قرارا في 2016/4/28 يقضي بالزامية تطبيق التدقيق المشترك على المصارف العراقية الخاصة وذلك ابتداءً من الحسابات الختامية للسنة المالية

2016، ويعزو البنك قراره هذا إلى الظروف التي تمر بها العديد من المصارف الخاصة والاختناقات والاختناقات التي تعرضت لها مما يتطلب رفع مستوى أداء التدقيق الخارجي وبشكل فاعل (النعيمي، ٢٠٢٠: ٥٢٢).

### المحور الثالث: العصف الذهني وتفعيل التدقيق المشترك

من المعروف ان عملية التدقيق تمر بثلاثة مراحل أساسية وهي مرحلة التخطيط لعملية التدقيق والتي يتم من خلالها وضع خطة اساسية للقيام بعملية التدقيق والتي تتضمن تحديد عدد المساعدين التي تتطلبها عملية التدقيق الى جانب الوقت المطلوب لتنفيذ العملية وغيرها من الامور، والمرحلة الثانية هي مرحلة العمل الميداني والتي يتم من خلالها تنفيذ عملية التدقيق بشكل فعلي والتي تتطلب دراسة نظام الرقابة الداخلية الى جانب تدقيق المستندات والسجلات وجمع ادلة الاثبات والقيام بإجراءات التحليلية وغيرها، أما المرحلة الاخيرة فهي القيام بإعداد تقرير عن النتائج التي تم التوصل اليها عند القيام بالعملية التدقيقية وابداء الرأي حول التقارير المالية التي تم تدقيقها من قبل مراقب الحسابات.

وبما ان التدقيق المشترك يتم من خلالها القيام بتلك المراحل بشكل مشترك من قبل اكثر من مراقب الحسابات فان قيام مراقبي الحسابات باستخدام العصف الذهني على مدار مراحل العملية التدقيقية سوف يكون له اثر ايجابي على العملية ولاسيما في ظل تطبيق التدقيق المشترك، حيث في مرحلة التخطيط فإن العصف الذهني يساعد في تقسيم العمل بشكل تضامني بين مراقبي الحسابات الى جانب وضع برامج كفوة للتدقيق في ظل تطبيق التدقيق المشترك وتحديد عدد المساعدين التي تتطلبها العملية التدقيقية الى جانب الوقت المطلوب لتنفيذ عملية التدقيق بشكل ادق من التدقيق الفردي، أما فيما يخص المرحلة الثانية من مرحلة عملية التدقيق وهي مرحلة العمل الميداني فان للعصف الذهني اثر في تفعيل التدقيق المشترك حيث يساهم العصف الذهني في الحصول على ادلة اثبات اقوى في ظل تطبيق التدقيق المشترك الى جانب القيام بالإجراءات التحليلية بشكل افضل من التدقيق الفردي فضلاً عن ان العصف الذهني يساهم في تحديد نطاق عملية التدقيق وتحديد حجم العينة التي يتم اختبارها بشكل ادق عند تطبيق التدقيق المشترك الى جانب فحص النظام المحاسبي للشركة محل التدقيق بشكل افضل، وفيما يخص المرحلة الاخيرة من مراحل العملية التدقيقية والمتمثلة بمرحلة إعداد التقرير فإن العصف الذهني يساهم في تفعيل التدقيق المشترك من خلال تحديد محتوى هذا التقرير بشكل ادق حيث ان العصف الذهني يساعد في بيان مسؤولية الإدارة بشكل أوضح عند تطبيق التدقيق المشترك الى جانب بيان مسؤولية مراقبي الحسابات فضلاً عن ان العصف الذهني يساهم في تحديد الفقرات التي لدى مراقبي الحسابات ملاحظات حولها بشكل أدق عند تطبيق التدقيق المشترك الى جانب تحديد اساس بناء الرأي وإبداء الرأي بشكل اوضح من التدقيق الفردي.

### المحور الرابع: الجانب التطبيقي

لغرض جمع البيانات تم تنظيم استمارة استبانة وللتحقق من صدقها تم عرضها على مجموعة من الأكاديميين من أساتذة الجامعات وكما هو موضح في الملحق رقم ١، ونشر الرابط الخاص باستمارة الاستبيان الالكتروني على الموقع الخاص بكليات الإدارة والاقتصاد في جامعات صلاح الدين والسليمانية ودهوك الى جانب نقابة المحاسبين القانونيين، وبعد مدة زمنية تم استلام ردود من (74) مستجيب.

وبعد تفريغ محتويات الاجابات تم معالجتها بالاعتماد على برنامج الحزمة الاحصائية للعلوم الاجتماعية (SPSS) وكانت نتائج المعالجة على النحو الآتي:  
 أولاً. التحليل الوصفي لخصائص عينة الدراسة: فيما يتعلق بالخصائص الديموغرافية لأفراد عينة الدراسة قام الباحث باستخراج التكرارات والنسب المئوية لوصف خصائص أفراد العينة وتم تلخيص النتائج في الجدول التالي:

الجدول (1): المتغيرات الديموغرافية لأفراد عينة الدراسة

المتغير	الفئة	التكرار	النسبة
المؤهل الوظيفي	مراقب الحسابات	42	56.76%
	الأكاديمي	32	43.24%
	المجموع	74	100%
المؤهل العلمي	دبلوم مراقب حسابات	42	56.76%
	ماجستير	21	28.38%
	دكتوراه	11	14.86%
	المجموع	74	100%
سنوات الخدمة في المهنة	5-1	11	14.86%
	10-6	19	25.68%
	15-11	24	32.43%
	16 فأكثر	20	27.3%
	المجموع	74	100%

فيما يخص المؤهل الوظيفي يلاحظ من الجدول أعلاه ان مراقبي الحسابات يمثلون الاغلبية من نسبة المستجيبين والذي يبلغ (42) مستجيب بنسبة (56.76%) في حين يبلغ عدد المستجيبين من الاكاديميين (32) وبنسبة (43.24%)، أما فيما يخص المؤهل العلمي نلاحظ ان حاملي شهادة دبلوم مراقب الحسابات يمثلون الاغلبية والذي يبلغ عددهم (42) مستجيب وبنسبة (56.76%) في حين يبلغ حاملي شهادة ماجستير (21) بنسبة (28.38%) في حين يبلغ نسبة المستجيبين من حاملي شهادة دكتوراه (11) مستجيب وبنسبة (14.86%)، وفيما يخص سنوات الخدمة في المهنة نلاحظ أن المستجيبين الذين تبلغ سنوات خدمتهم ما بين (11 الى 15) سنة يمثلون الاغلبية وبلغ عددهم (24) مستجيب وبنسبة (32.43%) أما الذين تبلغ سنوات خدمتهم (16) سنة فأكثر يبلغ عددهم (20) مستجيب وبنسبة (27.03%) في حين يبلغ عدد المستجيبين الذين تتراوح مدة خدمتهم ما بين (6 الى 10) سنة (19) مستجيب وبنسبة (25.68%) أما المستجيبين الذين تبلغ سنوات خدمتهم من بين (1 الى 5) سنوات (11) مستجيب وبنسبة (14.86%).

ثانياً. عرض النتائج واختبار الفرضيات: لغرض تحويل الاجابات الوصفية الى بيانات كمية يمكن اخضاعها للتحليل الاحصائي المطلوب لاختبار مدى صحة أو خطأ فروض الدراسة قام الباحث باستعمال مقياس ليكرت ذو المؤشرات الخمسة والذي يتدرج القياس فيها ما بين أتفق بشدة، أتفق، محايد، أعارض، أعارض بشدة، وذلك باستخدام الأوزان المقابلة وهي 1/2/3/4/5 على التوالي، وتم عرض النتائج في الجداول التالية:

الجدول (٢): العصف الذهني والتخطيط لعملية التدقيق في ظل التدقيق المشترك

المتغيرات	الاسئلة	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الاهمية النسبية
X1	ان العصف الذهني يساعد في التخطيط الجيد لعملية التدقيق.	4.08	0.81	%82
X2	ان العصف الذهني يساعد في تقييم أفضل لنظام الرقابة الداخلية للشركة قبل تنفيذ عملية التدقيق في ظل التدقيق المشترك.	3.74	0.72	%75
X3	العصف الذهني يساعد في تقسيم العمل بشكل تزامني في ظل التدقيق المشترك.	3.94	0.68	%79
X4	عند التخطيط لعملية التدقيق يساعد العصف الذهني في تحديد الاهمية النسبية.	4.18	0.79	%84
X5	ان العصف الذهني يساهم في تحديد برنامج تدقيق كفوء في ظل التدقيق المشترك.	3.63	0.84	%73
X6	ان العصف الذهني يساعد في تحديد عدد المساعدين التي تتطلبها عملية التدقيق المشترك.	4.22	0.81	%84
X7	يساهم العصف الذهني في تحديد الوقت المطلوب لعملية التدقيق في ظل التدقيق المشترك.	3.85	0.92	%77

يبين الجدول أعلاه استجابات عينة الدراسة فيما يتعلق باثر العصف الذهني في التخطيط لعملية التدقيق في ظل التدقيق المشترك، حيث فيما يخص السؤال الأول بلغ الوسط الحسابي (4.08) وهو اعلى من الوسط الفرضي (3) وهذا يشير الى وجود اتفاق الى حد ما بين المستجيبين على أن العصف الذهني يساعد في التخطيط الجيد لعملية التدقيق في ظل التدقيق المشترك والذي يؤيد هذا الكلام هو أن الأهمية النسبية بلغت (%82) في حين بلغ الانحراف المعياري (0.81)، أما فيما يخص السؤال الثاني فقد بلغ المتوسط الحسابي (3.74) في حين بلغت الأهمية النسبية (%75) وهذا يدل على أن المستجيبين يرون أن العصف الذهني يساعد في تقييم افضل لنظام الرقابة الداخلية في ظل التدقيق المشترك وبمعنى آخر فإن هذه النسبة من المستجيبين يؤيدون ذلك وفي الوقت نفسه بلغ الانحراف المعياري (0.72)، أما بالنسبة للسؤال الثالث فقد بلغ المتوسط الحسابي (3.94) وهو اعلى من الوسط الفرضي بقليل وهذا يشير الى وجود نوع من الاتفاق بين أفراد العينة على أن العصف الذهني يساعد في تقسيم العمل بشكل تزامني في ظل التدقيق المشترك والذي يؤيد ذلك أن الأهمية النسبية لهذا السؤال بلغت (%79) أي أن المستجيبين يؤيدون ذلك في حين بلغ الانحراف المعياري (0.68)، وبالنسبة للسؤال الرابع فقد كان الوسط الحسابي (4.18) وهو أيضا اكثر من الوسط الفرضي وهذا يدل على وجود نوع من الاتفاق بين المستجيبين في انه عند التخطيط لعملية التدقيق يساعد العصف الذهني في تحديد الأهمية النسبية والذي يؤيد ذلك أن الأهمية النسبية بلغت (%84) في حين بلغ الانحراف المعياري (0.79)، وفيما يخص السؤال الخامس فقد بلغ المتوسط الحسابي (3.63) في حين بلغت الأهمية النسبية (%73) وهذا يعني أن المستجيبين يرون

أن العصف الذهني يساهم في تحديد برنامج تدقيق كفوء في ظل التدقيق المشترك في حين بلغ الانحراف المعياري (0.84)، وفيما يخص السؤال السادس بلغ الوسط الحسابي (4.22) وهو أعلى من الوسط الفرضي (3) وهذا يشير إلى وجود اتفاق إلى حد ما بين المستجيبين على أن العصف الذهني يساعد في التحديد الدقيق لعدد المساعدين التي يتطلبها عملية التدقيق المشترك وهو ما يؤيده الأهمية النسبية التي بلغت (84%) في حين بلغ الانحراف المعياري (0.81)، أما فيما يخص السؤال السابع فقد بلغ المتوسط الحسابي (3.85) في حين بلغت الأهمية النسبية (77%) وهذا يدل على أن المستجيبين يرون أن العصف الذهني يساعد في تحديد الوقت المطلوب لعملية التدقيق في ظل التدقيق المشترك وبمعنى آخر فإن هذه النسبة من المستجيبين يؤيدون ذلك وفي الوقت نفسه بلغ الانحراف المعياري (0.92).

#### اختبار الفرضية الفرعية الأولى:

الجدول (٣): اختبار (Sample Test) لمحور العصف الذهني والتخطيط لعملية التدقيق في ظل التدقيق المشترك

Test value = 3						
المحور	T	df	Sig. (2-tailed)	Mean Difference	Confidence %95 Interval the Difference	
					Lower	Upper
العصف الذهني والتخطيط لعملية التدقيق في ظل التدقيق المشترك	9.567	74	0.000	0.623	0.74	0.73

لقبول أو رفض الصفرية تم الاعتماد على اختبار T حيث يوضح الجدول (3) قيمة T المحسوبة البالغة (9.567) وهي أكبر من قيمة T الجدولية البالغة (1.645) وعليه ترفض الفرضية الصفرية (فرضية العدم) وتقبل الفرضية البديلة وهي أنه يوجد أثر ذو دلالة إحصائية للعصف الذهني في التخطيط الجيد لعملية التدقيق في ظل التدقيق المشترك والذي يؤيد ذلك أيضاً ان الدلالة الإحصائية هي (0.000) وهي أقل من مستوى الدلالة (0.05) والمرتبطة بمستوى اختبار (T).

وفيما يتعلق بالاستجابة لمدى مساهمة العصف الذهني في تنفيذ عملية التدقيق في ظل التدقيق المشترك فقد تم ادراج النتائج في الجدول (٤) وكما هو موضح أدناه:

الجدول (٤): تحليل فقرات الاستبانة حول العصف الذهني وتنفيذ عملية التدقيق في ظل التدقيق المشترك

المتغيرات	الاسئلة	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الاهمية النسبية
X8	يسهم العصف الذهني في تنفيذ عملية التدقيق بشكل أفضل.	4.56	0.88	%91
X9	ان العصف الذهني يساعد على الحصول على ادلة اثبات اقوى في ظل التدقيق المشترك.	3.63	0.87	%73

المتغيرات	الاسئلة	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الاهمية النسبية
X10	يساعد العصف الذهني في القيام بالإجراءات التحليلية بشكل أفضل في ظل تطبيق التدقيق المشترك.	4.05	0.81	81%
X11	يساعد العصف الذهني في معرفة درجة التزام الشركة بتطبيق المعايير المحاسبية في ظل تطبيق التدقيق المشترك.	3.56	0.73	71%
X12	يساعد العصف الذهني في تحديد حجم العينة بشكل ادق عند تطبيق التدقيق المشترك.	4.20	0.86	84%
X13	ان العصف الذهني يساعد في التأكد من نطاق عملية التدقيق بشكل أفضل عند تطبيق التدقيق المشترك.	3.83	0.94	77%
X14	يساهم العصف الذهني في فحص النظام المحاسبي للشركة محل التدقيق بشكل أفضل في ظل تطبيق التدقيق المشترك.	3.92	0.63	78%

يشير الجدول اعلاه الى استجابات عينة الدراسة فيما يتعلق بمدى مساهمة العصف الذهني في تنفيذ عملية التدقيق بشكل جيد على ضوء تطبيق التدقيق المشترك، حيث فيما يخص السؤال الثامن بلغ الوسط الحسابي (4.56) وهو اعلى بكثير من الوسط الفرضي والي يبلغ (3) وهذا يشير الى وجود اتفاق بين افراد العينة الى ان العصف الذهني يساهم في تنفيذ عملية التدقيق بشكل افضل والذي يؤيد هذا الكلام هو ان الاهمية النسبية بلغت (91%) اي بمعنى ان هذه النسبة من المستجيبين يؤيدون ذلك في حين بلغ الانحراف المعياري (0.88)، اما فيما يخص السؤال التاسع فقد بلغ المتوسط الحسابي (3.63) في حين بلغت الاهمية النسبية (73%) وهذا يدل على ان هذه النسبة من المستجيبين يرون ان العصف الذهني يساعد في الحصول على ادلة اثبات اقوى في ظل التدقيق المشترك وفي الوقت نفسه بلغ الانحراف المعياري (0.87)، وفيما يخص السؤال العاشر فقد بلغ المتوسط الحسابي (4.05) وهو اعلى من الوسط الفرضي بكثير وهذا يشير الى وجود نوع من الاتفاق بين افراد العينة على ان العصف الذهني يساعد في القيام بالإجراءات التحليلية بشكل افضل في ظل تطبيق التدقيق المشترك والذي يؤيد ذلك ان الاهمية النسبية لهذا السؤال بلغت (81%) اي ان المستجيبين يؤيدون ذلك في حين بلغ الانحراف المعياري (0.81)، وفيما يخص السؤال الحادي عشر فقد كان الوسط الحسابي (3.56) وهو ايضا اكثر بقليل من الوسط الفرضي وهذا يدل على ان هناك شبه اجماع بين المستجيبين في ان العصف الذهني يساعد في معرفة درجة التزام الشركة بتطبيق المعايير المحاسبية عند تطبيق التدقيق المشترك والذي يؤيد ذلك ان الاهمية النسبية بلغت (71%) في حين بلغ الانحراف المعياري (0.73)، أما بالنسبة للسؤال الثاني عشر فقد بلغ المتوسط الحسابي (4.20) في حين بلغت الاهمية النسبية (84%) وهذا يعني ان هذه النسبة من المستجيبين يرون انه يمكن من خلال العصف الذهني تحديد حجم العينة التي يتم اختبارها بشكل ادق عند تطبيق التدقيق المشترك في حين بلغ الانحراف المعياري (0.86)، اما فيما يخص السؤال

الثالث عشر فقد بلغ المتوسط الحسابي (3.83) في حين بلغت الاهمية النسبية (77%) وهذا يدل على ان هذه النسبة من المستجيبين يرون ان العصف الذهني يساعد في التأكد من نطاق عملية التدقيق بشكل افضل عند تطبيق التدقيق المشترك وفي الوقت نفسه بلغ الانحراف المعياري (0.94)، وفيما يخص السؤال الرابع عاشر فقد بلغ المتوسط الحسابي (3.92) وهو اعلى من الوسط الفرضي بقليل وهذا يشير الى وجود نوع من الاتفاق بين افراد العينة على ان العصف الذهني يساهم في فحص النظام المحاسبي للشركة محل التدقيق بشكل افضل في ظل تطبيق التدقيق المشترك والذي يؤيد ذلك ان الاهمية النسبية لهذا السؤال بلغت (78%) اي ان المستجيبين يؤيدون ذلك في حين بلغ الانحراف المعياري (0.63).

اختبار الفرضية الفرعية الثانية:

الجدول (٥): اختبار (One-Sample Test) لمحور العصف الذهني وتنفيذ عملية التدقيق في ظل التدقيق المشترك

Test value = 3						
المحور	T	df	Sig. (2-tailed)	Mean Difference	Confidence %95 Interval the Difference	
					Lower	Upper
العصف الذهني وتنفيذ عملية التدقيق في ظل التدقيق المشترك	10.473	74	0.000	0.87878	0.8341	2.1463

من الجدول (٥) يتضح ان قيمة T المحتسبة البالغة (10.473) وهي أكبر من قيمة T الجدولية البالغة (1.645) وعليه ترفض الفرضية الصفرية وتقبل الفرضية البديلة وهي انه يوجد أثر ذو دلالة إحصائية للعصف الذهني في التنفيذ الجيد للعمل الميداني لعملية التدقيق في ظل التدقيق المشترك والذي يؤيد ذلك ان الدلالة الإحصائية هي (0.000) وهي أقل من مستوى الدلالة (0.05) والمرتبطة بمستوى اختبار (T).

أما استجابات العينة المبحوثة فيما يتعلق بمساهمة العصف الذهني في الإعداد الجيد لتقرير التدقيق فقد تم ادراج النتائج التي توصل اليها الباحث في الجدول (٦) وكما هو موضح أدناه.  
الجدول (٦): تحليل فقرات الاستبانة حول العصف الذهني وتقرير التدقيق في ظل تطبيق التدقيق المشترك

المتغيرات	الاسئلة	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الاهمية النسبية
X15	ان العصف الذهني يساهم في اعداد تقرير التدقيق بشكل أفضل.	4.07	0.84	%81
X16	يساهم العصف الذهني في بيان مسؤولية الادارة بخصوص اعداد القوائم المالية بشكل ادق في ظل تطبيق التدقيق المشترك.	3.69	0.78	%74

المتغيرات	الاسئلة	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الاهمية النسبية
X17	ان العصف الذهني يساهم في بيان مسؤولية مراقبي الحسابات بشكل اوضح عند تطبيق التدقيق المشترك.	4.12	0.82	%82
X18	يساعد العصف الذهني في تحديد الفقرات التي لدى مراقبي الحسابات ملاحظات حولها في ظل تطبيق التدقيق المشترك.	3.63	0.86	%73
X19	ان العصف الذهني يساعد في تحديد اساس بناء الرأي بشكل ادق في تقرير التدقيق عند تطبيق التدقيق المشترك.	3.87	0.94	%77
X20	ان العصف الذهني يساهم في ابداء الراي المهني بكل وضوح في ظل تطبيق التدقيق المشترك.	4.23	0.79	%85

ومن الجدول أعلاه يتضح إن الوسط الحسابي للسؤال الخامس عشر بلغ (4.07) وهو اعلى بكثير من الوسط الفرضي (3) وهذا يشير الى وجود اتفاق الى حد ما بين أفراد العينة على أن العصف الذهني يساهم في اعداد تقرير التدقيق بشكل افضل والذي يؤيد هذا الكلام هو ان الاهمية النسبية بلغت (%81) اي بمعنى ان هذه النسبة من المستجيبين يؤيدون ذلك في حين بلغ الانحراف المعياري (0.84)، اما بالنسبة للسؤال السادس عشر فقد بلغ المتوسط الحسابي (3.69) في حين بلغت الاهمية النسبية (%74) وهذا يدل على ان هذه النسبة من المستجيبين يرون ان العصف الذهني يساهم في بيان مسؤولية الادارة بخصوص اعداد القوائم المالية بشكل ادق في ظل تطبيق التدقيق المشترك وفي الوقت نفسه بلغ الانحراف المعياري (0.78)، وفيما يخص السؤال السابع عشر فقد بلغ المتوسط الحسابي (4.12) وهو اعلى من الوسط الفرضي بقليل وهذا يشير الى وجود نوع من الاتفاق بين افراد العينة على ان العصف الذهني يساهم في بيان مسؤولية مراقبي الحسابات بشكل اوضح عند تطبيق التدقيق المشترك والذي يؤيد ذلك ان الاهمية النسبية بلغت (%82) أي أن هذه النسبة من المستجيبين يؤيدون ذلك في حين بلغ الانحراف المعياري (0.82)، أما بالنسبة للسؤال الثامن عشر فقد بلغ الوسط الحسابي (3.63) وهو ايضا اكثر بقليل من الوسط الفرضي وهذا يدل على ان هناك شبه اجماع بين المستجيبين في ان العصف الذهني يساعد في تحديد الفقرات التي لدى مراقبي الحسابات ملاحظات حولها في ظل تطبيق التدقيق المشترك والذي يؤيد ذلك ان الاهمية النسبية بلغت (%73) في حين بلغ الانحراف المعياري (0.86)، وفيما يخص السؤال التاسع عشر فقد بلغ المتوسط الحسابي (3.87) في حين بلغت الاهمية النسبية (%77) وهذا يعني ان هذه النسبة من المستجيبين يرون ان العصف الذهني يساعد في تحديد اساس بناء الرأي بشكل ادق في تقرير التدقيق عند تطبيق التدقيق المشترك في حين بلغ الانحراف المعياري (0.94)، أما بالنسبة للسؤال الأخير فقد بلغ الوسط الحسابي (4.23) وهو ايضا اكثر بقليل من الوسط الفرضي وهذا يدل على ان هناك شبه اجماع بين المستجيبين في ان العصف الذهني يساهم في ابداء الرأي المهني بكل وضوح في ظل تطبيق التدقيق المشترك والذي يؤيد ذلك ان الاهمية النسبية بلغت (%85) في حين بلغ الانحراف المعياري (0.79).

## اختبار الفرضية الفرعية الثالثة:

الجدول (٧): اختبار (One-Sample Test) لمحور العصف الذهني وتقرير التدقيق في ظل تطبيق التدقيق المشترك

Test value = 3						
المحور	T	df	Sig. (2-tailed)	Mean Difference	Confidence %95 Interval the Difference	
					Lower	Upper
العصف الذهني وتقرير التدقيق في ظل تطبيق التدقيق المشترك	9.634	74	0.000	0.88567	7763.0	1.2457

يوضح الجدول (٧) قيمة T المحتسبة البالغة (9.634) وهي أكبر من قيمة T الجدولية البالغة (1.645) وعليه ترفض الفرضية الصفرية وتقبل الفرضية البديلة وهي انه يوجد أثر ذو دلالة إحصائية للعصف الذهني في الاعداد الجيد لتقرير التدقيق في ظل التدقيق المشترك والذي يؤيد ذلك ايضاً ان الدلالة الإحصائية هي (0.000) وهي أقل من مستوى الدلالة (0.05) والمرتبطة بمستوى اختبار (T).

## المحور الخامس: الاستنتاجات والتوصيات

أولاً. الاستنتاجات: من خلال ما سبق عرضه من محاور في هذه الدراسة فلقد تم التوصل إلى الاستنتاجات الآتية:

- العصف الذهني عبارة عن أسلوب أو طريقة لحل المشاكل أو توليد أفكار جديدة لغرض تحسين العمل وذلك من خلال جلسات يتم عقدها من قبل المهتمين بحل تلك المشاكل أو المهتمين بتوليد أفكار جديدة.
- ان التدقيق المشترك هو عبارة عن القيام بعملية التدقيق من قبل مكتبين مستقلين للتدقيق أو أكثر يتشاركان في عملية التخطيط وتوزيع مهام العمل الميداني وإصدار تقرير نهائي موقع من قبلهما.
- ان التدقيق المشترك قد يكون تدقيق الزامي وقد يكون اختياري.
- أكثرية المستجيبين يرون أنه يمكن من خلال العصف الذهني القيام بالتخطيط الجيد للعملية التدقيقية في ظل التدقيق المشترك.
- أكثرية المستجيبين يرون أنه يمكن من خلال العصف الذهني القيام بالتنفيذ الميداني لعملية التدقيق بشكل أفضل عند تطبيق التدقيق المشترك.
- أكثرية المستجيبين يرون أنه يمكن من خلال العصف الذهني القيام بالإعداد الجيد لتقرير التدقيق في ظل تطبيق التدقيق المشترك.

ثانياً. التوصيات: بالاعتماد على الاستنتاجات التي توصلت إليها الدراسة يوصي الباحث بما يأتي:

- نظراً للمزايا المتحققة عن تطبيق التدقيق المشترك يوصي الباحث بان يكون التدقيق المشترك الزامي في الشركات في اقليم كوردستان العراق.

٢. القيام بعملية العصف الذهني بين فترة واخرى من قبل مراقبي الحسابات وذلك لمعالجة المشاكل التي تحدث على مدار العملية التدقيقية.
٣. إدخال مادة التدقيق المشترك من ضمن مناهج مادة التدقيق في الكليات والمعاهد المتخصصة.
- المصادر**
- أولاً. المصادر العربية:**
١. ابراهيم، عمار خليل ويعقوب، فيحاء عبدالله، ٢٠٢٠، دليل مقترح لعمليات التدقيق المشترك للبيانات المالية، مجلة كلية مدينة العلم، المجلد ١٢، العدد ٢.
  ٢. احمد، دفع الله يوسف ابراهيم، ٢٠٢١، المراجعة المشتركة ودورها في تخفيض عدم تماثل المعلومات دراسة ميدانية على عينة من مكاتب المرجعة الخارجية في السودان، رسالة ماجستير، كلية الدراسات العليا، جامعة النيلين.
  ٣. إسماعيل، ليمياء احمد عبد الكريم، ٢٠١٩، أثر المراجعة المشتركة في الحد من ممارسات ادارة الارباح دراسة ميدانية، مجلة العلوم الاقتصادية والادارية، المجلد ٢٠، العدد ٢.
  ٤. الجبر، يحيى بن علي والسعدون، ناصر بن محمد، ٢٠١٤، أثر المراجعة المشتركة على جودة الارباح المحاسبية للشركات المسجلة في سوق الاوراق المالية السعودي، دورية الادارة العامة، المجلد ٥٤، العدد ٢.
  ٥. الطائي، بشرى فاضل خضير والأسدي خالد فائق حسن، ٢٠٢١، دور نظام الذكاء الجماعي في تعزيز إيجابيات التدقيق المشترك دراسة مسحية لعينة من مراقبي الحسابات الخارجيين، مجلة تكريت للعلوم الإدارية والاقتصادية، المجلد ١٧، العدد ٥٤.
  ٦. الكعبي، جعفر عبد الحسين حلو والعاني، صفاء احمد محمد، ٢٠٢٠، تأثير العصف الذهني في جودة التدقيق وانعكاسه على اكتشاف مخاطر الاحتيال، مجلة العلوم الاقتصادية والادارية، المجلد ٢٦، العدد ١٢١.
  ٧. النعيمي، باسمه فالح، ٢٠٢٠، التدقيق المشترك بين صعوبات التطبيق وتحسين أداء التدقيق دراسة استطلاعية لآراء إدارات المصارف ومراقبي الحسابات في إقليم كردستان/العراق، مجلة قهلاى زانست العلمية، المجلد ٥، العدد ٢.
  ٨. أميرهم، جيهان عادل، ٢٠٢١، دور جلسات العصف الذهني الإلكتروني في تحسين جودة المراجعة دراسة ميدانية، مجلة البحوث التجارية، المجلد ٤٣، العدد ١.
  ٩. ايمان، مليكي، ٢٠١٦، أهمية العصف الذهني في تنمية التفكير الإبداعي دراسة تجريبية: مركز نداء الجزائر للتكوين الصناعي والتأهيل المؤسستي والتدريب القيادي وتطوير الموارد البشرية، بسكرة، رسالة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد خيضر، بسكرة.
  ١٠. صالح، رضا ابراهيم ومبارك، الرفاعي إبراهيم والجهودي، إيمان عبد الفتاح وهنداوي، هبه عثمان، ٢٠١٩، دور جلسات العصف الذهني في تحسين مستوى الشك المهني للمراجع لمواجهة خطر إدارة العميل لعملية المراجعة، مجلة الدراسات التجارية المعاصرة، العدد السادس.
  ١١. غالي، أشرف محمد احمد، ٢٠١٦، مدخل مقترح لتخطيط وتنفيذ جلسات العصف الذهني الإلكتروني بهدف تحسين جودة الأحكام المهنية لفرق المراجعة: دراسة استطلاعية في البيئة المصرية، مجلة البحوث المحاسبية، المجلد ٣، العدد ١.

١٢. فارس، أشرف هاشم وجاسم، مثنى روكان وسليم، اياد دخيل، ٢٠٢٠، التدقيق المشترك وأثره على القيمة السوقية للشركات المدرجة في سوق العراق للأوراق المالية، مجلة العلوم الادارية والاقتصادية، المجلد ٢٦، العدد ١٢٤.

١٣. كرامش، بلال، ٢٠١٨، دور أسلوب العصف الذهني في تحقيق الإبداع الإداري دراسة حالة مجمع صيدال لصناعة الأدوية في الجزائر، أطروحة دكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة فرحات عباس سطيف ١، الجزائر.

١٤. نشوان، اسكندر محمود حسين، ٢٠١٧، الاتجاه نحو التدقيق المشترك كمدخل لتحسين جودة التقارير المالية، مجلة العلوم الاقتصادية والادارية، المجلد ٢٣، العدد ١٠٠.

#### ثانياً. المصادر الأجنبية:

1. Al-asadee, Khale Faiq and Al-Taie, Bushra Fadil, 2021, A proposed model for disclosing the role of the collective intelligence system in improving joint auditing, Journal of Economics and Administrative Sciences, Vol.27, No.128.
2. Besant, 2016, the Journey of Brainstorming, Journal of Transformational Innovation, Vol. 2 Iss. 1.
3. Cotton, David, 2016, The Smart Solution Book, printed by Ashford Colour Press Ltd, UK.
4. Wen, Yun, 2019, Computer-Supported Collaborative Chinese Second Language Learning Beyond Brainstorming, Springer Nature Singapore Pte Ltd, Singapore.

#### الملحق (١): قائمة بأسماء السادة المحكمين

ت	الاسم	اللقب العلمي	مكان العمل
١	د. نسيم يوسف حنا	استاذ مساعد	جامعة صلاح الدين/كلية الإدارة والاقتصاد
٢	د. زيتو عولا ابوبكر	استاذ مساعد	جامعة صلاح الدين/كلية الإدارة والاقتصاد
٣	رفز محمد صالح	استاذ مساعد	جامعة أربيل التقنية/المعهد التقني الإداري