

## Using brainstorming sessions in audit programs to improve the performance of auditors in Iraq

**Aya Hussein Ismail**  
College of Administration and Economics/  
University of Baghdad

[aya.ismail2206m@coadec.uobaghdad.edu.iq](mailto:aya.ismail2206m@coadec.uobaghdad.edu.iq)

Received: 13/1/2025

**Assist. Prof. Dr. Bushra Fadhil Khudhair Al-Taie**  
College of Administration and Economics/ University of  
Baghdad

[bushra@coadec.uobaghdad.edu.iq](mailto:bushra@coadec.uobaghdad.edu.iq)

Published: 30/6/2026

Accepted: 16/2/2025

### Abstract

The research aims to measure the impact of using brainstorming sessions in audit programs to improve the performance of auditors in Iraqi audit companies and offices, as well as presenting and discussing the brainstorming method, audit programs, and the professional performance of auditors. The research relied on the inductive, descriptive, and analytical approach by preparing a questionnaire list distributed to a sample of auditors in Iraqi audit companies and offices. After testing the research hypotheses, a set of conclusions were reached, the most important of which was the clear weakness in adopting brainstorming as a tool in preparing audit programs. Therefore, the use of technology and collective thinking is often not applied in Iraq, which shows the existence of a gap in benefiting from modern audit tools. In addition, brainstorming sessions are important in creating an appropriate environment to stimulate creative thinking and generate new ideas outside the traditional frameworks by exchanging experiences and ideas between the members participating in the session and developing innovative solutions to various challenges.

**Keywords:** Brainstorming, brainstorming-based audit programs, auditors' performance.

استخدام جلسات العصف الذهني في برامج التدقيق لتحسين اداء مراقبي الحسابات في العراق  
أ. م. د. بشرى فاضل خضير الطائي  
كلية الادارة والاقتصاد/ جامعة بغداد

اية حسين اسماعيل  
كلية الادارة والاقتصاد/ جامعة بغداد

### المستخلص

يهدف البحث الى قياس تأثير استخدام جلسات العصف الذهني في برامج التدقيق لتحسين اداء مراقبي الحسابات في شركات ومكاتب التدقيق العراقية، فضلاً عن عرض ومناقشة اسلوب العصف الذهني وبرامج التدقيق والاداء المهني لمراقبي الحسابات، وقد اعتمد البحث على المنهج الاستقرائي والوصفي والتحليلي من خلال اعداد قائمة الاستبيان وزعت على عينة من مراقبي الحسابات في شركات ومكاتب التدقيق العراقية، وبعد اختبار فرضيات البحث تم التوصل الى مجموعة من الاستنتاجات، تمثلت اهمها بوجود ضعف واضح في اعتماد العصف الذهني كأداة في اعداد برامج التدقيق، وبالتالي فان استخدام التكنولوجيا والتفكير الجماعي غالباً غير مطبقة في العراق، ان لجلسات العصف الذهني اهمية في خلق بيئة مناسبة لتحفيز التفكير الإبداعي وتوليد أفكار جديدة خارج الأطر التقليدية من خلال تبادل الخبرات والأفكار بين الأعضاء المشاركين في الجلسة وتطوير حلول مبتكرة للتحديات المختلفة.

**الكلمات المفتاحية:** العصف الذهني، برامج التدقيق المستندة الى العصف الذهني، اداء مراقبي الحسابات.

### المقدمة

ادت الأزمة المالية الى انهيار بعض شركات التدقيق، ومع عولمة الأسواق والنمو الواسع للعمليات التجارية صاحبها انتشار واسع لعمليات الاحتيال مما أدى الى ظهور الحاجة الى دعم أساليب حديثة للتدقيق لتعزز من جودة التدقيق، اذ يقوم مراقبي الحسابات باستمرار توسيع اجراءات التدقيق التي يمارسونها عند تنفيذهم لعملية التدقيق نهاية الفترة المالية، لذا اصبح من الضروري على المنظمات المهنية والجهات الحكومية والتشريعات اتخاذ كافة الاجراءات اللازمة لاكتشاف الاحتيال ومنعه وذلك لحد من اثاره السلبية على عملية التدقيق، لذا فان البرامج التقليدية في عملية التدقيق قد لا تعطي الضمانات الكافية لإتمام عملية

التدقيق على درجة عالية من الكفاءة والفاعلية، ولذا تظهر مشكلة الوصول الى الاجراءات المناسبة التي تساعد على تحسين فعالية عملية التدقيق من خلال رفع كفاءة مراقبي الحسابات في التعامل مع مخاطر التدقيق والحد منها وذلك من خلال استخدام اساليب جديدة تسهم في زيادة قدرة كفاءة مراقبي الحسابات على ادخال التعديلات اللازمة على اجراءات التدقيق ومنها الاساليب المقتبسة من علم النفس لاستعمالها في اعداد برامج التدقيق، ولا سيما جلسات العصف الذهني، وان تطبيق الاساليب الحديثة في اعداد برامج التدقيق، ولا سيما جلسات العصف الذهني يؤدي الي تحسين جودة أداء مراقبي الحسابات مما يؤدي الي زيادة الثقة في تقرير مراقب الحسابات من قبل مستخدمي القوائم المالية، فضلا عن مساهمتها في الحد من فجوة التوقعات في مهنة التدقيق الناتجة من اختلاف توقعات أصحاب المصالح بأداء مراقب الحسابات وبين أداء مراقب الحسابات الفعلي.

## ١: منهجية البحث والدراسات السابقة

### ١-١: منهجية البحث

١-١-١: مشكلة البحث: لم تعد البرامج التقليدية التي يستخدمها مراقبي الحسابات في شركات ومكاتب التدقيق العراقية في عملية التدقيق تسهم في تصميم اجراءات التدقيق المناسبة لمواكبة التطور الحاصل في الوحدات الاقتصادية حجماً ونشاطاً ، لذا تظهر مشكلة البحث في الوصول الى الاجراءات المناسبة لعملية التدقيق الامر الذي زاد من الحاجة لاستخدام الاساليب الحديثة في اعداد برامج التدقيق، ولا سيما جلسات العصف الذهني لمساعدة مراقبي الحسابات في اختيار برامج التدقيق المناسبة من حيث اجراءات وتوقيت التدقيق، ويمكن صياغة مشكلة البحث بالتساؤلات الآتية :

ما هو تأثير استخدام برامج التدقيق المستندة الى العصف الذهني في تحسين اداء مراقبي الحسابات في شركات ومكاتب التدقيق العراقية؟

١-١-٢: أهمية البحث: تتمثل أهمية البحث في جانبين، اذ يمثل الأول الجانب النظري الذي يناقش مواضيع متعلقة باستمرارية مهنة التدقيق وقدرة مراقب الحسابات في الوصول الى الاجراءات المناسبة لعملية التدقيق ، الامر الذي زاد من الحاجة لاستخدام الاساليب الحديثة في اعداد برامج التدقيق، ولا سيما جلسات العصف الذهني لمساعدة مراقبي الحسابات في اختيار برامج التدقيق المناسبة من حيث اجراءات وتوقيت ونطاق التدقيق، اذ ان استخدام العصف الذهني في التدقيق لاقى اهتماما واسعا من قبل دول العالم والمنظمات المهنية والباحثين ، لتدعيم قدرة مراقبي الحسابات اكتشاف الاخطاء والتلاعبات مما يعزز من جودة التدقيق.

في حين يمثل الجانب الثاني الجانب التطبيقي ويهدف إلى الاهتمام باستخدام الاساليب الحديثة في شركات ومكاتب التدقيق العراقية، ولا سيما اسلوب العصف الذهني لزيادة فاعلية برامج التدقيق وذلك لتحسين ثقة المستخدمين على حكم مراقب الحسابات حول القوائم المالية، فضلاً عن تحسين الاداء المهني لمراقبي الحسابات من خلال التفكير خارج الاطار المتعارف عليه وتنمية التفكير الابداعي والتفكير الناقد وتنمية دوره من الناحية العملية ، اذ تعد جودة الاداء المهني لمراقبي الحسابات في العراق مطلباً ضرورياً لكافة الاطراف المستفيدة من عملية التدقيق، والتي تسعى مهنة التدقيق في العراق الى تحسينها، فضلاً عن تضيق فجوة التوقعات بين مستخدمي التقارير المالية ومهنة مراقبي الحسابات.

### ١-١-٣: أهداف البحث: يسعى البحث الى تحقيق الاهداف الاتية:

- أ. عرض ومناقشة اسلوب العصف الذهني وانواعه وأهميته.
- ب. عرض ومناقشة برامج التدقيق التقليدية وبرامج التدقيق المستندة للعصف الذهني.
- ج. عرض ومناقشة الاداء المهني لمراقبي الحسابات وتعزيز ادائه.
- د. قياس تأثير استخدام جلسات العصف الذهني في برامج التدقيق لتحسين اداء مراقبي الحسابات في شركات ومكاتب التدقيق العراقية.

### ١-١-٤: فرضيات البحث: يستند البحث على الفرضية الاتية:

(توجد علاقة ذات دلالة معنوية بين برامج التدقيق المستندة الى العصف الذهني وتحسين اداء مراقبي الحسابات).

١-١-٥: منهج البحث: اعتمد البحث على المنهج الاستنباطي من خلال الاستفادة من الرسائل والاطاريح والبحوث السابقة وتوظيفها في انجاز الجانب النظري، وبالنسبة للجانب العملي فإنه اعتمد على المنهج الاستقرائي والوصفي والتحليلي من خلال عمل قائمة استبيان لبيان تأثير استخدام برامج التدقيق المستندة الى العصف الذهني في تحسين اداء مراقبي الحسابات في شركات ومكاتب التدقيق العراقية.

#### ١-١-٦: حدود البحث

١-٦: الحدود المكانية: وتتمثل في مكاتب وشركات التدقيق العراقية

٢-٦: الحدود الزمانية: تمثلت بسنة ٢٠٢٤.

١-١-٧: عينة البحث: تم اختيار عينة من مراقبي الحسابات والمتمثلة ب(١٠٠) مراقب حسابات، وذلك لاختبار فرضيات البحث، ومن خلال استمارة استبيان لمعرفة دور مراقب الحسابات في تنفيذ جلسات العصف الذهني لاختيار برامج التدقيق وبالتالي تحسين اداء مراقبي الحسابات، ومن ثم تحليل اجابات أفراد العينة من مراقبي الحسابات وصفاً واحصائياً

#### ٢: الدراسات السابقة

أ- دراسة (يعقوب، ٢٠١٦) بعنوان " استعمال استراتيجية العصف الذهني لتعزيز الحكم المهني لمراقب الحسابات في تقييم استمرارية الوحدة الاقتصادية: دراسة لآراء عينة من مراقبي الحسابات في البيئة العراقية"

| نوع البحث       | بحث منشور                                                                                                                                                                               |
|-----------------|-----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| هدف البحث       | مناقشة العصف الذهني كاستراتيجية يعتمدها فريق التدقيق لتعزيز الحكم المهني حول تقييم قدرة الوحدة الاقتصادية على الاستمرارية في ظل ازدياد الدعوات من قبل الهيئات والمجاميع المهنية لتبنيه. |
| عينة البحث      | مراقبي الحسابات في البيئة العراقية والمسجلين في نشرة مراقبي الحسابات المجازين لعام ٢٠١٦                                                                                                 |
| أدوات البحث     | الاستبانة                                                                                                                                                                               |
| اهم الاستنتاجات | استعمال استراتيجية العصف الذهني تعزز من الحكم المهني لمراقب الحسابات في تقييم قدرة الوحدة الاقتصادية على الاستمرار.                                                                     |
| اهم التوصيات    | استعمال استراتيجية العصف الذهني كأحد الاستراتيجيات الأساسية التي تدعم أو تزيد من قدرة مراقب الحسابات عند إصدار أحكامه المهنية فيما يتعلق بقدرة الوحدة الاقتصادية على الاستمرارية.       |

ب- دراسة (الكعبي، ٢٠٢١) بعنوان " دور التفكير الاستراتيجي والعصف الذهني في تحسين جودة التدقيق وإسهامه في الكشف عن مخاطر الاحتيال"

| نوع البحث       | اطروحة دكتوراه                                                                                                                                                                                                                                                                            |
|-----------------|-------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| هدف البحث       | قياس دور استخدام التفكير الاستراتيجي والعصف الذهني لشركات ومكاتب التدقيق العراقية في تحسين جودة التدقيق ومساهمته في اكتشاف مخاطر الاحتيال، فضلاً عن اقتراح اطار لاستخدام مراقبي الحسابات لأسلوب التفكير الاستراتيجي والعصف الذهني لتحسين جودة التدقيق وانعكاسه على اكتشاف مخاطر الاحتيال. |
| عينة البحث      | شركات ومكاتب التدقيق العراقية والأكاديميين                                                                                                                                                                                                                                                |
| أدوات البحث     | الاستبانة                                                                                                                                                                                                                                                                                 |
| اهم الاستنتاجات | العصف الذهني في مجال التدقيق يعد اسلوب لتبادل الافكار بين اعضاء فريق التدقيق حول كيف واين يمكن ان تتعرض التقارير المالية لوحدة اقتصادية للأخطاء المادية بسبب الاحتيال، وكيف يمكن للإدارة ارتكاب واخفاء الاحتيال في التقارير المالية التي يتم التلاعب فيها.                                |

اهم التوصيات ضرورة توجيه المدققين في شركات ومكاتب التدقيق العراقية على ممارسة التفكير الاستراتيجي بأعلى مستوياته، والذي يتيح للمدقق توقع سلوك الجهة الخاضعة للتدقيق، ويتمكن من تعديل طبيعة وتوقيت ونطاق إجراءات التدقيق للكشف عن مخاطر الاحتيال.

ت- دراسة (Yossif, 2015) بعنوان :

#### Measuring the Effect of Auditor Industrial Specialization on Improving

##### Fraud Brainstorming Session Quality

قياس تأثير التخصص الصناعي للمدقق في تحسين جوده جلسات العصف الذهني للحد من الاحتيال .

| نوع البحث       | بحث منشور                                                                                                                                                                                                 |
|-----------------|-----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| هدف البحث       | قياس تأثير وجود مراقبي الحسابات ذي تخصص صناعي ضمن فريق التدقيق في أثناء جلسات العصف الذهني للكشف عن حالات الغش في التقارير المالية بهدف تعزيز جودة جلسات العصف الذهني                                     |
| عينة البحث      | مراقبي الحسابات                                                                                                                                                                                           |
| أدوات البحث     | الاستبانة                                                                                                                                                                                                 |
| اهم الاستنتاجات | أن جلسات العصف الذهني تؤدي إلى زيادة قدرة فريق التدقيق في الكشف عن حالات الغش وزيادة كل من ( أجور وجودة عملية التدقيق)، ويساعد التخصص الصناعي لمراقبي الحسابات في زيادة قدرته في الكشف عن حالات الاحتيال. |

اهم التوصيات ينبغي على شركات التدقيق أن تتضمن مراقباً متخصصاً صناعياً ضمن جلسات العصف الذهني لفريق التدقيق بشأن الاحتيال لضمان زيادة جودة الجلسة والقدرة على اكتشاف الاحتيال في البيانات المالية للعميل.

ث- دراسة ( Sea & Karla, 2016 ) بعنوان :

#### ("A Field Experiment Examining Audit Subordinates' Knowledge and A Partner-Led Intervention in Fraud Brainstorming" )

( تجربة ميدانية لاختبار معرفة رؤساء التدقيق والتدخل بقيادة الشريك في العصف الذهني للاحتيال).

| نوع البحث       | بحث منشور                                                                                                                                                                                                                                 |
|-----------------|-------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| هدف البحث       | بيان أهمية ادخال شريك للتدقيق كقائد موجه لأعضاء فريق التدقيق بدءاً من القيام بجلسات العصف الذهني إلى الحصول على مخرجات هذه الجلسات، فضلاً عن تحليل ودراسة الاختلافات المعرفية والفكرية لكل أعضاء فريق التدقيق بشأن اتجاهات ورغبات العملاء |
| عينة البحث      | دراسة استطلاعية                                                                                                                                                                                                                           |
| أدوات البحث     | استبانة                                                                                                                                                                                                                                   |
| اهم الاستنتاجات | وجود قائد لفريق التدقيق ذي خبرة عالية وعلمية وعملية قادر على قيادة الفريق بأسلوب يُعزز من القدرة لاكتشاف الأخطاء والغش وتحقيق بواسطته أهداف جلسات العصف الذهني .                                                                          |
| اهم التوصيات    | التأكيد على اسلوب التعاون ومشاركة المعرفة بين مراقبي الحسابات من خلال قيام المؤسسات المهنية بجلسات العصف الذهني                                                                                                                           |

## ٢: دور العصف الذهني في برامج التدقيق لتحسين أداء مراقبي الحسابات

### ١-٢ الإطار النظري للعصف الذهني في التدقيق

١-١-٢ مفهوم وتعريف العصف الذهني في التدقيق: ويعد مفهوم العصف الذهني من المفاهيم الحديثة في مجال التدقيق، إذ تم إدخال هذا المفهوم لمجال التدقيق عام ٢٠٠٢ نتيجة لإصدار المعيار الأمريكي SAS رقم (٩٩) والذي يتطلب من أعضاء فريق التدقيق مناقشة إمكانية تعرض القوائم المالية للشركة للتحريفات الجوهرية الناتجة عن الغش من خلال جلسات العصف الذهني (الكعبي، ٢٠٢١: ٤١).

وقد عرف العصف الذهني حسب المعيار الأمريكي (SAS 99) بأنه عبارة عن جلسات نقاش مفتوحة وحرّة بين أعضاء فريق التدقيق يبحثون فيها عن إمكانية تعرض القوائم المالية للوحدة الاقتصادية للتحريفات بمختلف أنواعها سواء كانت بسيطة أو جوهرية الناتجة عن الغش لاسيما إذا كانت تقارير مالية احتيالية أم اختلاس الأصول (Desai, 2015:3).

٢-١-٢ قواعد العصف الذهني في التدقيق: وضع إدوارد أوزبورن أربع قواعد عامة تعتبر أساسية لزيادة الإبداع في جلسات العصف الذهني، ولا سيما في مجال التدقيق، إذ تساعد هذه القواعد على تحفيز التفكير الإبداعي وتوليد أفكار جديدة ومبتكرة وهي (Monica, 2017:35) وبتصرف:

أ. لا يوجد نقد: إن قاعدة عدم التقييم أو النقد خلال جلسة العصف الذهني في التدقيق هي جزء أساسي من عملية توليد الأفكار الإبداعية، إذ يهدف العصف الذهني إلى جمع أكبر عدد ممكن من الأفكار المتعلقة بالموضوع المطروح، دون الوقوع في التقييم أو الانتقاد، ويتم التركيز على تحفيز التفكير بحرية، وتنويع الأفكار المطروحة، مما يساعد في اكتشاف حلول جديدة ومبتكرة للمشاكل المطروحة، ويتم تأجيل التقييم والحكم واختيار الأفكار إلى جلسات لاحقة، إذ يتم تحليل الأفكار المجمعة واختيار الحلول الأكثر فاعلية وتناسباً مع الهدف المطلوب.

ب. التركيز على الجودة: تشجيع مراقبي الحسابات على تقديم العديد من الأفكار المتنوعة في جلسات العصف الذهني التي تساهم في انتقاء حلول عالية الجودة للمشاكل المطروحة، بالرغم من أنه قد لا تكون جميع الأفكار ملائمة، إلا أن التنوع يساهم في تحسين الاختيارات وتطويرها بشكل يتناسب مع الهدف المحدد.

ج. التشجيع على الأفكار غير الاعتيادية: إن يتم تسجيل جميع الأفكار، ولا سيما الأفكار غير الاعتيادية، ولا توجد حدود للأفكار بغض النظر عن كونها عملية أو غير عملية، وإن توليد المزيد من الأفكار والأفكار غير الاعتيادية يساعد على توليد الإبداع بين مراقبي الحسابات.

د. تحسين الأفكار: ينبغي على مراقبي الحسابات التفكير في تحويل الأفكار العادية إلى أفكار مبتكرة ومفاجئة من خلال التفكير الإبداعي والناقد وبعتماد الذكاء التجميعي.

٣-١-٢ أهمية العصف الذهني في التدقيق: تكمن أهمية أسلوب العصف الذهني في إنه يُعد من أكثر الأساليب التي تساعد على توليد الأفكار كحلول للمشكلات وأصبح هذا الأسلوب يحظى باهتمام الإدارة العليا في الوحدات الاقتصادية لتنمية التفكير الإبداعي وإيجاد الحلول للمشكلات سواء كانت مشكلات اقتصادية أم سياسية أم اجتماعية أم غيرها وتظهر أهمية جلسات العصف الذهني كذلك في كثير من الجوانب منها الآتي (AlMutairi, 2015:136-137):

أ. للعصف الذهني أهمية حاسوبية، إذ إن الحكم المؤجل لإصدار الأفكار يتيح المناخ الإبداعي الأساسي عندما لا يوجد نقد أو تدخل مما ينشئ مناخاً حراً للجاذبية الحاسوبية بدرجة كبيرة، فضلاً عن كونه عملية مسلية، إذ تكون المشاركة فردية أو جماعية لحل المشكلة جماعياً فهو يساعد أعضاء الفريق على الارتباط إذ يتم حل المشاكل في بيئة إيجابية.

ب. يشجع أسلوب العصف الذهني على الخروج بأفكار يمكن صياغة بعضها في حلول أصلية وإبداعية لمشكلة ما، بينما يمكن للآخرين إطلاق المزيد من الأفكار الأخرى لمشاكل مختلفة، وتأجيل تقييم الأفكار إلى ما بعد توليد جميع الأفكار مما يساعد على سيلانها وصولاً لأكثر عدد منها مما يساعد على إخراج الفرد من القلق لطرائق تفكيرهم الطبيعية.

ج. يعتمد العصف الذهني على التفكير الجماعي ومن ثم يكون عدد الأفكار أكثر بكثير فيما لو فكر شخص واحد في حل مشكلة، كذلك يكون أسلوب العصف الذهني فاعلا اذ من المهم أن نتعامل معه بعقل مفتوح مما يزيد من عدد ونوعية الأفكار المقترحة لحل المشاكل.

د. ويضيف (Paulus) أهمية أخرى وهي ان جلسات العصف الذهني تتضمن عملية تدريبية فهي طريقة مهمة لاستثارة الخيال والتدريب على التفكير، اذ تسهم هذه الجلسات في رفع قدرة المجموعات على اختيار أفضل الأفكار التي سوف يتم تنفيذها كما تولد الأفكار للمشاركين إما بمفردهم أو في مجموعات تفاعلية ومع قواعد العصف الذهني العادية أو مع قواعد إضافية تهدف إلى زيادة عدد الأفكار التي تم إنشاؤها (Paulus, 2018:1).

هـ. ويضيف (الكعبي) أهمية أخرى للعصف الذهني وهي توثيق جلسات العصف الذهني يجعل لدى الفريق سجل كامل بالأفكار الخاصة بحل مشكلة معينة مما يترتب عليه توافر بنك معلومات لدى فريق التدقيق يمكن اللجوء اليه في الحالات الاستثنائية التي يصعب فيها استدعاء كامل الفريق للمساعدة في تقديم معلومات تاريخية موثقة أو للمساهمة بخلق افكار وحلول تسهم في حل المشكلة الحالية وهذه احد مهارات المتعارف عليها ضمن مفهوم الذكاء التجميعي (الكعبي , ٢٠٢١ : ٣٨). وترى الباحثتان أن أهمية جلسات العصف الذهني تتمثل في عملية البحث والتطوير وكالاتي:

أ. توثيق جميع الأفكار المطروحة:

- توثيق جميع الأفكار المطروحة خلال الجلسة، حتى تلك التي لم يتم الاستفادة منها في ذلك الوقت.
- يمكن استخدام هذه الأفكار الموثقة في جلسات لاحقة كأفكار رئيسية أو تكميلية للوصول إلى الحل الأمثل، ت- هذا ما يعرف بالذكاء التجميعي اذ يتم الاستفادة من الأفكار المختلفة المطروحة لبناء الحل الأكثر فاعلية.

ب. تحفيز التفكير الإبداعي:

- جلسات العصف الذهني تحفز التفكير المغاير للأطر المتعارف عليها.
- من خلال تبادل الخبرات العملية بين أعضاء الفريق، يتم إثراء التفكير وتوليد أفكار إبداعية جديدة.

## ٢-٢ الإطار النظري لبرامج التدقيق

ان وضع برنامج تدقيق مكتوب وموثق موضحا فيه الاجراءات اللازمة لتنفيذ خطة التدقيق من الامور الاساسية في عملية التدقيق، اذ يتضمن هذا البرنامج الاهداف المطلوبة لكل عملية تدقيق والاجراءات والتعليمات اللازمة للمساعددين المشتركين في عملية التدقيق فضلاً عن امكانية مراقب الحسابات من تحقيق الضبط السليم لتنفيذ العمل في الاوقات المحددة له (الجوهر و اخرون, ٢٠١٧: ٧٥).

ويعرف رفاة أن برنامج التدقيق على انه " دليل عمل يتبعه مراقبي الحسابات في الاداء والتنفيذ لعملية التدقيق تتضمن الخطوات التفصيلية الواجب اتباعها عند تدقيق بند او عنصر من عناصر النشاط المالي للوحدة اذ يعتبر بمثابة اداة للتخطيط المسبق وتنسيق لعمليات التدقيق ومتابعة العمل بحذافيره (رفاعة , ٢٠١٧ : ٨٩ ).

### ١-٢-٢ الامور الواجب اخذها بنظر الاعتبار قبل اعداد برامج التدقيق

قبل القيام بتصميم برامج التدقيق لابد أن يقوم مراقب الحسابات بعد فحص وثيقة التعاقد والتأكد منها لضمان حقوقه واتعابه ومدى النطاق المذكور في العقد في حالة كون المشروع المتعاقد لتدقيقه (فردياً ) على عكس المشروع التساهمي فيكون نطاق التدقيق فيه غير مقيد والزامي، مع مراعاة المحاور الاتية ( ارز و اخرون , ٢٠١٣ : ٢٨٦-٢٩٧ ) (Kajtazi, 2017:4):  
فهم طبيعة نشاط ومجال عمل الوحدة .

أ. الحصول على معلومات الموقف القانوني للوحدة الاقتصادية ولاسيما الالتزامات القانونية للوحدة المكلف بتدقيقها.

ب. القيام بالاجراءات التحليلية الاولية.

ج. معرفة مستوى الاهمية النسبية وتقدير مخاطر التدقيق.

د. دراسة وتقويم الرقابة الداخلية وتقدير خطر الرقابة.

ه. اعداد خطة عامة للتدقيق وبرنامج التدقيق المعتمد اولياً.

٢-٣ استخدام العصف الذهني في اعداد برامج التدقيق:- ظهرت الحاجة لاستخدام جلسات العصف الذهني في التدقيق، ولا سيما في اعداد برامج التدقيق والتي اشار اليها المعيار SAS 99 هو التخطيط الاولي لعملية التدقيق ( برامج التدقيق ) حيث تستخدم جلسات العصف الذهني في مرحلة التخطيط لعملية التدقيق بهدف مساعدة اعضاء فريق التدقيق على تفهم اعمال الشركة وبيئتها ، فضلاً عن تحديد المناطق الأكثر عرضة للغش والتحرiftات والتي تحتاج المزيد من الفحص وذلك من خلال الاتصالات بين اعضاء فريق التدقيق وذوي المعرفة والخبرات المتباينة مما يتيح ذلك تبادل الافكار ونقل الخبرات والمعرفة فيما بينهم ( محمد ، ٢٠١٧ : ٤٧).

كما أكد مجلس الأشراف المحاسبي على الشركات العامة (PCAOB) أن من الأهداف الرئيسية لمراقب الحسابات هي اكتشاف الغش ويتم ذلك من خلال مراعاة الاجراءات المعمول بها والنطاق والتوقيت لكل مهمه سبق وان تم التخطيط لها ضمن برامج التدقيق، وحث جميع مراقبي الحسابات بأخذ المعايير والإيضاحات الصادرة من المعهد الأمريكي بمحمل الجد، إذ أكد على أهمية جلسات العصف الذهني بحيث تعمل على التذكير وتنبه كل أعضاء الفريق المشارك بحدوث الغش أو إمكانية حدوث مثل ذلك عند عمليات التدقيق، فضلاً عن أن العصف الذهني يُعدُّ بكل المقاييس من المفاهيم الحديثة والتي يمكن إن تكون دافعاً قوياً لتحسين عمل مراقب الحسابات وزيادة الشك المهني له (مصطفى، ٢٠١٥ : ١٠١٧).

إن مخاطر التدقيق التي تواجه مراقب الحسابات في ممارسة عمله تتطلب إجراءات أكثر شمولاً وأكثر دقة من ناحية تحديد النطاق والوقت المناسب للوصول إلى جودة أعلى تحافظ على سمعة مراقب الحسابات وتحميه من المخاطر القانونية الأخرى الأمر الذي يجعل قيام جلسات العصف الذهني لاعداد برامج التدقيق أمراً هاماً، إذ يعد استخدام برامج العصف الذهني استراتيجية فعالة ومناسبة للتواصل بين مراقبي الحسابات الأقل خبرة مع الآخرين ذوي الخبرة والكفاءة العالية ، و يزيد من وعيهم عند تحديد عوامل ومخاطر التدقيق المحتملة ويرفع من الخبرات ويزيد من التفكير الإبداعي لاعداد برامج التدقيق (غالي، ٢٠١٦ : ٤٤٨-٤٥٠) .

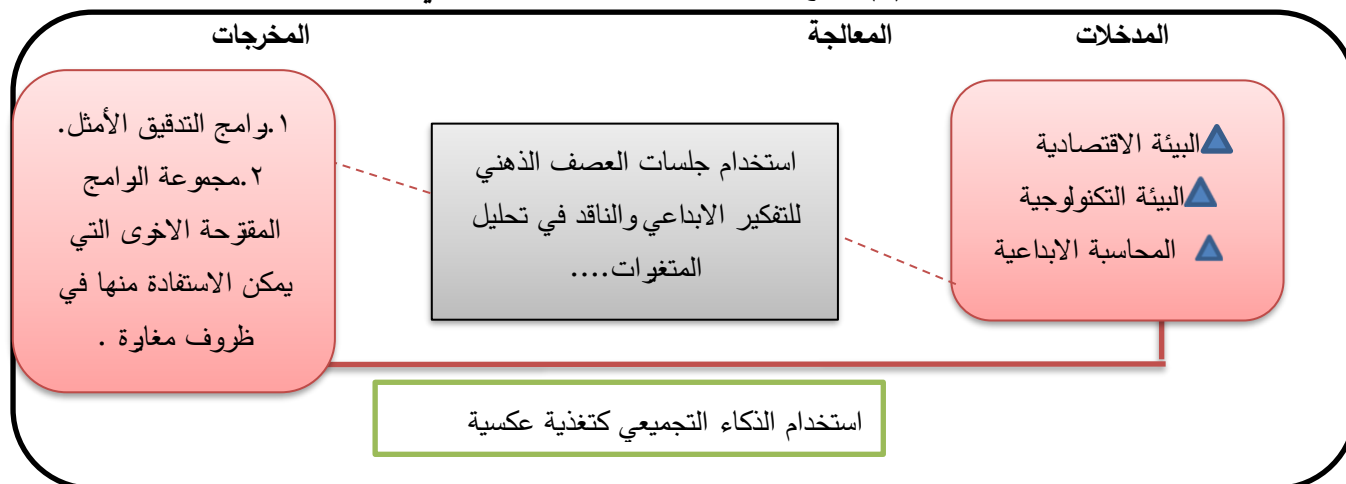
يساعد اسلوب العصف الذهني على التفكير الابداعي بشكل خلاق ومبادلة الافكار التحفيزية النادرة مما يساهم بشكل ايجابي على احتواء معوقات العمل المختلفة (خارجية تتعلق بالبيئة او داخلية تتعلق بالوحدة الاقتصادية نفسها) واقتراح برامج التدقيق الامثل (Yagolkovskiy,2015:761).

وترى الباحثتان أن تيقن المسؤول عن الجلسة بجدوى هذا الأسلوب في التوصل إلى حلول مبتكرة للمشكلات أو في المجالات المختلفة التي تواجه مختلف الوحدات الاقتصادية وبذلك يرسخ فكرة لضرورة برمجة تفاصيل برامج التدقيق بطريقة تضمن تحقيق هدف التدقيق، وبعد الانتهاء من جلسة العصف الذهني ومناقشة الافكار الابداعية الأكثر تميزاً يقع على مسؤول الجلسة الحمل الاثقل في محاولته لمحاكاة التفكير الناقد من خلال اختياره للقرار المناسب لاختياره افضل برنامج تدقيق بعد عملية فحص وتقييم لبرامج التدقيق المقترحة من قبل اعضاء الجلسة.

وتؤكدان بأنه لا توجد برامج تدقيق ثابتة في ظل البيئة الديناميكية وعلى وفق المتغيرات التي تحصل في البيئة الاقتصادية او التطورات الحاصلة على البيئة التكنولوجية (استخدام التدقيق الالكتروني في العراق) او محاولة الوحدة الاقتصادية ذاتها بالتلاعب بارقام قوائمها المالية لتعطي موقفاً سليماً لها يزيد من ثقة المستثمرين بهم، وهنا ينبغي مواكبة التطورات والقيام بجلسات نقاشية يتمحور مضمونها بالتفكير خارج النطاق المتعارف عليه وسرد اكبر عدد ممكن من المقترحات حول برامج التدقيق الممكن تطبيقها المناسبه لكل وحدة اقتصادية أخذاً بنظر الاعتبار ظروفها المختلفة من خلال جلسات العصف الذهني واختيار انسب المقترحات والحلول بعد التأمل ب النتائج المتوقعه من خلال التفكير الناقد لوضع برنامج التدقيق الامثل موضع التنفيذ وعدم اهمال ما ذكر من

مقترحات وافكار بشأن برامج التدقيق لامكانية الاستفادة منها مستقبلاً (الذكاء التجميعي) لتكون الحل الامثل في ظروف مغايرة، كما في الشكل الاتي :

شكل (١) برامج التدقيق المستندة الى العصف الذهني



المصدر اعداد الباحثتان

٢-٢-٦ اوجه الاختلاف بين برامج التدقيق التقليدية وبرامج التدقيق المستندة الى العصف الذهني :تتطلب عملية التدقيق في الوحدات الاقتصادية استراتيجيات فعالة لضمان الدقة والموثوقية، وتؤكد الباحثة على تباين استخدام برامج التدقيق التقليدية عن تلك المستندة إلى العصف الذهني من حيث المفهوم والأساليب والنتائج وكما هو مبين في الجدول الاتي:

جدول (١) اوجه الاختلاف بين برامج التدقيق التقليدية وبرامج التدقيق المستندة الى العصف الذهني

| اساس الاختلاف               | برامج التدقيق التقليدية                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                             | برامج التدقيق المستندة الى العصف الذهني                                                                                                                                                                                                                                         |
|-----------------------------|---------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|---------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| من حيث المفهوم              | تعتمد على خطوات محددة مسبقاً، تتضمن جمع البيانات، تحليلها، وإعداد التقارير، ويتم التركيز على القواعد والمعايير المالية المتعارف عليها، مما يؤدي إلى نتائج يمكن التنبؤ بها، وتعتبر هذه البرامج فعالة في تقديم شمولية للتحليل المالي، لكنها قد تعاني من نقص في الابتكار .                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                             | تعتمد أسلوب التعاون الجماعي، إذ يُستفاد من آراء متعددة من أعضاء الفريق، وهذا النوع من البرامج يشجع على التفكير الإبداعي ويُفضل استخدام تقنيات مثل العصف الذهني لتحفيز النقاش وتوليد أفكار جديدة ولاسيما أن العصف الذهني يساعد في تحديد المخاطر المحتملة بشكل أسرع وأكثر فاعلية. |
| أساليب التحليل              | تعتمد على أساليب تحليل بيانات ثابتة، مثل التحليل المالي التقليدي، والاختبارات الإحصائية المعروفة وتركز على تقييم الأرقام والبيانات الكمية، مما يمكن أن يغفل الجوانب النوعية وتشمل:<br>رضا العملاء: قد لا يكون هناك بيانات ملموسة حول مدى رضا العملاء، ولكن يمكن أن يؤثر ذلك بشكل كبير على سمعة الوحدة الاقتصادية وأدائها المالي.<br>الابتكار والإبداع: قدرة الوحدة الاقتصادية على الابتكار وتقديم منتجات أو خدمات جديدة ليست دائماً قابلة للقياس الكمي، لكنها تعكس قدرة الوحدة الاقتصادية على المنافسة والنمو.<br>الالتزام الأخلاقي: القيم والمعايير الأخلاقية التي تتبناها الوحدة الاقتصادية تؤثر على سلوك الموظفين وقرارات الإدارة، مما قد يؤثر على الأداء العام. | تستخدم أساليب تحليل مرنة تشمل النقاشات الجماعية، جلسات العصف الذهني، وتقنيات التفكير التصميمي و هذا يسمح بفهم أعمق للعوامل غير المرئية التي قد تؤثر على الأداء المالي.                                                                                                          |
| نتائج استخدام برامج التدقيق | برامج التدقيق التقليدية: تقدم نتائج دقيقة ولكن قد تكون محدودة في نطاقها، وتميل إلى تقديم توصيات قائمة على البيانات المتاحة فقط، مما قد يؤدي إلى نتائج غير متكاملة.                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                  | توفر نتائج أكثر شمولية وابتكاراً وتشجع على التفكير النقدي وتقديم توصيات متعددة الجوانب، مما يساعد الوحدات الاقتصادية على اتخاذ قرارات أكثر وعياً.                                                                                                                               |

المصدر اعداد الباحثتان

## ٢-٣ اداء مراقبي الحسابات

٢-٣-١ تعريف جودة الأداء المهني لمراقب الحسابات الخارجي: تزداد أهمية الاداء المهني لمراقب الحسابات من خلال وضع خطة " برامج التدقيق " لاداء عملية تدقيق الحسابات بطريقة مرتبة ومنظمة لجمع الأدلة والبراهين عن الأنشطة والاحداث الاقتصادية بشكل موضوعي ومحاييد ، لتحديد مدى التطابق بين الواقع الفعلي والنتائج ، ومدى التزام الوحدة الاقتصادية بالمعايير المحددة ، ثم القيام بتبليغ أصحاب المصلحة بنتائج عملية تدقيق الحسابات وبالتالي يتضح لنا ان الاداء المهني لمراقب الحسابات عملية يغلب عليها طابع التنظيم وتلتزم بمجموعة إجراءات كمعايير متفق عليها باطار نظري ثابت وظيفتها تدقيق الاعمال المحاسبية .

وعرف (IFAC) جودة الأداء المهني لمراقب الحسابات بأنها درجة توافق التدقيق مع معايير التدقيق المعمول بها، والتي تعزز مستوى معقول من التأكيد على صحة وعدالة القوائم المالية للمستخدمين (Montenegro & Bras, 2018:189) .  
وتم تعريف جودة الاداء المهني لمراقب الحسابات بأنها مستوى التأكيد من ان القوائم المالية تصف بدقة الاداء المالي للوحدة الاقتصادية ، وخالية بشكل عام من الاخطاء الجوهرية أو السهو (Zainudin et al., 2021 : 521).

وتشير الباحثان على ان جودة الاداء المهني لمراقب الحسابات يتمثل بقدرة المراقب على اكتشاف الاخطاء والتحريفات الجوهرية في القوائم المالية محل التدقيق ، واضعاً الشك المهني أساساً لنطاق بحثه وقدرة معد القوائم المالية على اخفاء والتستر على هذه التحريفات التي من شأنها ان تعطي موقفاً ايجابياً لقوائم الوحدة الاقتصادية المالية يبني اصحاب المصالح على اساسه قرارات حتمية.

٢-٣-٢ أهداف جودة الأداء المهني لمراقب الحسابات: يمكن تلخيص اهداف جودة الاداء المهني بالاتي (نعمة & محمد ، ٢٠٢١ : ٦٩-٦٨ :

- أ. التأكد من التزام مراقبي الحسابات وشركات التدقيق بالمعايير الدولية المهنية في مجال التدقيق التي تصدرها منظمات وهيئات مهنية.
- ب. تحسين مستوى الأداء المهني في شركات ومكاتب التدقيق من خلال تعزيز المصداقية والثقة في تقارير مراقبي الحسابات وتوفير أدوات رقابة فعالة لضمان امتثالها لمعايير الجودة.
- ج. رفع الروح المعنوية والمهنية لدى مراقبي الحسابات من خلال تطوير مهاراتهم وكفاءتهم المهنية التي تعكس إيجابياً على سمعة شركات ومكاتب التدقيق.
- د. حماية سمعة المهنة والحفاظ على وضعها التنافسي وثباتها في السوق.

## ٢-٣-٣ الرقابة على جودة الأداء المهني

أن مهنة التدقيق من أهم المهن المؤثرة على صناعة القرار، مما استدعى ضرورة إصلاحها وتحسين جودة ممارستها بالواقع العراقي كتلبية للمتطلبات الاقتصادية والمحاسبية الراهنة وتعزيز جودة عملية التدقيق من خلال تحسين اداء مراقبي الحسابات بما يخدم ادارة الوحدة الاقتصادية بكثير من الحقائق الموضوعية غير المتحيزة . وتستخدمها بالاتي (الحسيني، ٢٠١٦: ٣٤):

- أ. المساهمة في القرارات الادارية اذ يمكن تصحيح او التغلب على الكثير من المشاكل والاختفاء.
- ب. اكتشاف ومعالجة المخاطر.
- ج. تحديد فرص التطوير المستمر.
- د. تقييم فعالية تدريب الموظفين وكفاءة المعدات.
- هـ. توفير الدعم الاداري الواضح للجودة.
- و. تأكيد الالتزام باللوائح (الانظمة).

٢-٤ دور استخدام العصف الذهني في برامج التدقيق لتحسين اداء مراقبي الحسابات : يعد تحسين اداء مراقب الحسابات أحد الاعمدة الاساسية لضمان النزاهة المالية والامتثال للمعايير المحاسبية، ومع التطور المستمر في البيئة المالية وتعقيدها برزت الحاجة لتحسين اداء مراقبي الحسابات لمواكبة هذه التغيرات ولضمان دقة وشفافية التقارير المالية، ومن بين الاساليب التي اثبتت فعاليتها في تعزيز هذا الاداء هي برامج التدقيق المستندة الى العصف الذهني وذلك لعدة اسباب منها :

أ. **تحفيز الابتكار والابداع:** تعمل جلسات العصف الذهني على تحفيز مراقب الحسابات لتقديم برامج تدقيق جديدة ومبتكرة تساعد في الكشف عن الاخطاء والمخاطر التي ممكن ان تمر وفق البرامج الاعتيادية.

ب. **تحسين التعاون والتواصل:** من خلال المشاركة الجماعية في جلسات العصف الذهني حيث تنمي روح الفريق وهذا يعزز بيئة العمل الاجتماعية ويساعد على تبادل اكبر قدر ممكن من الافكار والاستفادة من الخبرات بما يؤدي الى تحسين اداء مراقبي الحسابات.

ج. **تعزيز الدقة والشفافية:** تعد مناقشة خبرات الغير من مراقبي الحسابات على تصويب النظر في تحليل الافكار المطروحة وبما يساهم في تحقيق تقارير مالية موثوقة .

د. **تأكيد عملية اتخاذ القرار:** تساعد برامج التدقيق المستندة الى العصف الذهني في تأكيد عملية اتخاذ القرار من خلال التحليل الشامل للمعلومات المتاحة وبالتالي اختيار القرار الامثل.

هـ. **تطوير المهارات الشخصية :** من متطلبات المعيار SAS ٩٩ اجراء مناقشة بين اعضاء فريق التدقيق من خلال جلسات العصف الذهني، فضلاً عن اجراء هذه الجلسات كجزء من مرحلة التخطيط لعملية التدقيق، وتتم هذه الجلسات قبل او بالتزامن مع مرحلة تجميع المعلومات اللازمة لتحديد مخاطر الاحتيال وبالتالي اختيار برامج تدقيق تتلافى هذه المخاطر مما يؤدي الى تحسين اداء مراقبي الحسابات (SAS No. 99, 2002: 1724-1748) وتتضمن الاتي:

- تبادل الافكار فيما بين اعضاء فريق التدقيق حول كيفية تعرض القوائم المالية للتحريفات الجوهرية الناتجة عن الاحتيال سواء كانت ناتجة عن التقارير المالية الاحتمالية ام اختلاس الاصول، فضلاً عن كيفية اخفاء هذه التحريفات.
- التأكيد على اهمية تبني عقلية مناسبة من الشك المهني المصحوب بالذهن المتسائل والتقييم الانتقادي لأدلة التدقيق، وذلك طوال عملية التدقيق.
- دراسة مثلث الاحتيال والعوامل المرتبطة به.
- المناقشة بين أعضاء فريق التدقيق حول قابلية تأثير القوائم المالية للمنشأة لتحريف جوهري بسبب الغش.

### 3 -الجانب العملي

#### 3-1: العرض التحليلي الوصفي لنتائج الاستبانة

تتضمن هذه الفقرة من البحث عرض وتحليل نتائج الاستبانة الموزعة على افراد العينة وفقاً لمحاورها ، ولمعرفة طبيعة اجابات العينة حول الفقرات في كل محور تم استخدام النسب والتكرارات والاوساط الحسابية المرجحة ، والانحراف المعياري ، ولمعرفة اتجاه الاجابات تم مقارنة الوسط الحسابي مع الوسط الفرضي ، فاذا كانت قيمة الوسط الحسابي اكبر من قيمة الوسط الفرضي هذا يعني بأن اتجاهات اجابات افراد العينة كانت متجهة نحو الموافقة ، اما اذا كانت قيمة الوسط الحسابي اصغر من قيمة الوسط الفرضي فهذا يعني بأن الاجابات متجهة نحو عدم الاتفاق ، هذا وتم احتساب قيمة الوسط الفرضي بالطريقة الاتي :

$$\text{الوسط الفرضي} = \text{مجموع بدائل القياس} / \text{عدد البدائل} = 1 + 2 + 3 + 4 + 5 = 3$$

اما الفرضية الرئيسية فهي: (توجد علاقة ذات دلالة معنوية بين برامج التدقيق المستندة الى العصف الذهني وتحسين اداء مراقبي الحسابات).

### محور الاستبانة الاول: برامج التدقيق المستندة على العصف الذهني

تظهر اجابات العينة للمحور الثاني برامج التدقيق المستندة على العصف الذهني بأن قيمة الوسط الحسابي لهذا المحور بلغ (٤.٢٥٤) وهو اكبر من قيمة الوسط الفرضي (٣) وهذا يعني بأن اجابات العينة في هذا المحور متجهة نحو الاتفاق والاتفق بشدة ، وبانحراف معياري (٠.٤٢٠) . والجدول ادناه يوضح وصف عام لفقرات محور برامج التدقيق المستندة على العصف الذهني:

جدول (٢) وصف عام لفقرات محور برامج التدقيق المستندة على العصف الذهني:

| الترتيب<br>الاهمية | معامل<br>اختلاف | انحراف<br>معياري | وسط<br>حسابي | لا اتفق تماما                                                 |   | لا اتفق |   | محايد |    | اتفق |    | اتفق تماما |    | الفقرة<br>ت |
|--------------------|-----------------|------------------|--------------|---------------------------------------------------------------|---|---------|---|-------|----|------|----|------------|----|-------------|
|                    |                 |                  |              | %                                                             | ت | %       | ت | %     | ت  | %    | ت  | %          | ت  |             |
| 1                  | 0.136           | 0.611            | 4.490        | 0%                                                            | 0 | 2%      | 2 | 0%    | 0  | 45%  | 45 | 53%        | 53 | X1          |
| 12                 | 0.168           | 0.728            | 4.340        | 0%                                                            | 0 | 3%      | 3 | 6%    | 6  | 45%  | 45 | 46%        | 46 | X2          |
| 13                 | 0.171           | 0.706            | 4.130        | 0%                                                            | 0 | 3%      | 3 | 10%   | 10 | 58%  | 58 | 29%        | 29 | X3          |
| 14                 | 0.180           | 0.763            | 4.230        | 1%                                                            | 1 | 3%      | 3 | 5%    | 5  | 54%  | 54 | 37%        | 37 | X4          |
| 15                 | 0.200           | 0.825            | 4.130        | 0%                                                            | 0 | 6%      | 6 | 10%   | 10 | 49%  | 49 | 35%        | 35 | X5          |
| 7                  | 0.148           | 0.624            | 4.210        | 0%                                                            | 0 | 1%      | 1 | 8%    | 8  | 60%  | 60 | 31%        | 31 | X6          |
| 9                  | 0.158           | 0.668            | 4.240        | 0%                                                            | 0 | 1%      | 1 | 10%   | 10 | 53%  | 53 | 36%        | 36 | X7          |
| 6                  | 0.146           | 0.628            | 4.300        | 0%                                                            | 0 | 2%      | 2 | 3%    | 3  | 58%  | 58 | 37%        | 37 | X8          |
| 2                  | 0.140           | 0.591            | 4.210        | 0%                                                            | 0 | 1%      | 1 | 6%    | 6  | 64%  | 64 | 29%        | 29 | X9          |
| 11                 | 0.166           | 0.696            | 4.200        | 0%                                                            | 0 | 2%      | 2 | 10%   | 10 | 54%  | 54 | 34%        | 34 | X10         |
| 3                  | 0.142           | 0.608            | 4.290        | 0%                                                            | 0 | 0%      | 0 | 8%    | 8  | 55%  | 55 | 37%        | 37 | X11         |
| 10                 | 0.161           | 0.679            | 4.230        | 0%                                                            | 0 | 2%      | 2 | 8%    | 8  | 55%  | 55 | 35%        | 35 | X12         |
| 5                  | 0.143           | 0.605            | 4.240        | 0%                                                            | 0 | 0%      | 0 | 9%    | 9  | 58%  | 58 | 33%        | 33 | X13         |
| 4                  | 0.142           | 0.611            | 4.300        | 0%                                                            | 0 | 0%      | 0 | 8%    | 8  | 54%  | 54 | 38%        | 38 | X14         |
| 8                  | 0.152           | 0.649            | 4.270        | 0%                                                            | 0 | 1%      | 1 | 8%    | 8  | 54%  | 54 | 37%        | 37 | X15         |
| 2                  | 0.099           | 0.420            | 4.254        | الوسط الحسابي والانحراف المعياري وترتيب الاهمية للمحور الثاني |   |         |   |       |    |      |    |            |    |             |

المصدر اعداد الباحثان بالاعتماد على برنامج SPSS

من الجدول اعلاه يتبين ان الوسط الحسابي الموزون لهذا المحور هو ٤.٢٥٤ وهو أكبر من الوسط الافتراضي للمقياس البالغ ٣ درجات، وبانحراف معياري منخفض بلغ ٠.٤٢٠ في حين بلغت درجة معامل الاختلاف ٠.٠٩٩ وهذا يدل على ان تقارب كبير في الآراء حول فقرات هذا المحور من وجهة نظر الافراد عينة الاستبيان، وتبعاً لذلك يكون ترتيب هذا المحور هو الثاني بين محاور الاستبيان.

وعلى المستوى التفصيلي لهذا المحور يتضح ان جميع فقرات هذا المحور كانت اوساطها الحسابية المحسوبة اكبر من الوسط الافتراضي للمقياس، وكانت الفقرة المتمثلة بالسؤال الاول والمتضمن (تعد برامج التدقيق بمثابة الخارطة الواجب اتباعها عند تنفيذ عملية التدقيق ) قد حققت اقل معامل اختلاف في هذا المحور بلغ ٠.١٣٦ مما يعكس درجة الاتفاق العالية في اجابات افراد العينة وكان الوسط الحسابي لها بمقدار ٤,٤٩٠ وبانحراف معياري ٠.٦١١ وهذا ما يدل على ان برامج التدقيق تعد بمثابة الخارطة الواجب اتباعها عند تنفيذ عملية التدقيق من وجهة نظر الافراد عينة الاستبيان.

في حين ان الفقرة المتمثلة بالسؤال الخامس المتضمنة (جلسات العصف الذهني تعيد تقدير الاهمية النسبية لبند معين في برامج التدقيق التي من المحتمل ان يكون مراقب الحسابات فشل في تقدير الاهمية النسبية لها ) قد حققت اعلى معامل اختلاف بلغ ٠.٢٠٠ في هذا المحور وكان الوسط الحسابي لها بمقدار ٤.١٣٠ وبانحراف معياري ٠.٨٢٥ وهذا ما يدل على انه بالرغم من الافراد عينة الاستبيان يرون ان جلسات العصف الذهني تعيد تقدير الاهمية النسبية لبند معين في برامج التدقيق التي من المحتمل ان يكون مراقب الحسابات فشل في تقدير الاهمية النسبية لها ، الا ان اجماعهم على هذه الفقرة كان اقل من بقية الفقرات ضمن هذا المحور .

اما بالنسبة لبقية الأسئلة فكانت النتائج كالآتي:-

- بالنسبة للسؤال الثاني والذي كان بمضمون (ضرورة ان تراعي اجراءات برامج التدقيق طرق المحاسبة الابداعية عند الاحتيال والغش) فقد كان معامل الاختلاف بمقدار ٠.١٦٨ والذي يقيس مدى تقارب اراء العينة والذي كان طبقا لذلك بالمرتبة الثانية عشر في هذا المحور، والانحراف المعياري بلغ ٠.٧٢٨ وكان الوسط الحسابي بمقدار ٤.٣٤٠ وهو اعلى من الوسط الافتراضي لمقياس ليكرت الخماسي المستخدم والبالغ ٣ درجات، وهذا يعني ان الافراد عينة الاستبيان يرون ضرورة ان تراعي اجراءات برامج التدقيق طرق المحاسبة الابداعية عند الاحتيال والغش.
- بالنسبة للسؤال الثالث والذي كان بمضمون (يعد اجتماع مختلف الخبرات من مراقبي الحسابات لتحديد برامج التدقيق للوحدة الاقتصادية امراً وقائياً لمواجهة تغافل مراقبي الحسابات عن التحريفات والاختفاء الجوهرية) فقد كان معامل الاختلاف بمقدار ٠.١٧١ والذي يقيس مدى تقارب اراء العينة والذي كان طبقا لذلك بالمرتبة الثالثة عشر في هذا المحور، والانحراف المعياري بلغ ٠.٧٠٦ وكان الوسط الحسابي بمقدار ٤.١٣٠ وهو اعلى من الوسط الافتراضي لمقياس ليكرت الخماسي المستخدم والبالغ ٣ درجات، وهذا يعني ان الافراد عينة الاستبيان يرون ان اجتماع مختلف الخبرات من مراقبي الحسابات لتحديد برامج التدقيق للوحدة الاقتصادية يعد امراً وقائياً لمواجهة تغافل مراقبي الحسابات عن التحريفات والاختفاء الجوهرية.
- بالنسبة للسؤال الرابع والذي كان بمضمون (عند مناقشة اجراءات برامج التدقيق اثناء جلسة العصف الذهني ممكن ان يتوقع مراقبي الحسابات مشاكل محتملة الحدوث وعلى اساس هذا الشك المهني يقوم مراقبي الحسابات بتضمين الاجراءات اللازمة ) فقد كان معامل الاختلاف بمقدار ٠.١٨٠ والذي يقيس مدى تقارب اراء العينة والذي كان طبقا لذلك بالمرتبة الرابعة عشر في هذا المحور، والانحراف المعياري بلغ ٠.٧٦٣ وكان الوسط الحسابي بمقدار ٤.٢٣٠ وهو اعلى من الوسط الافتراضي لمقياس ليكرت الخماسي المستخدم والبالغ ٣ درجات، وهذا يعني ان الافراد عينة الاستبيان يرون انه عند مناقشة اجراءات برامج التدقيق اثناء جلسة العصف الذهني ممكن ان يتوقع مراقبي الحسابات مشاكل محتملة الحدوث وعلى اساس هذا الشك المهني يقوم مراقبي الحسابات بتضمين الاجراءات اللازمة .
- بالنسبة للسؤال السادس والذي كان بمضمون (جلسات العصف الذهني تولد التفكير الابداعي والتفكير الناقد والذي يمكن من مناقشة قصور برامج التدقيق التقليدية ومحاولة معالجتها ) فقد كان معامل الاختلاف بمقدار ٠.١٤٨ والذي يقيس مدى تقارب اراء العينة والذي كان طبقا لذلك بالمرتبة السابعة في هذا المحور ، والانحراف المعياري بلغ ٠.٦٢٤ وكان الوسط الحسابي بمقدار ٤.٢١٠ وهو اعلى من الوسط الافتراضي لمقياس ليكرت الخماسي المستخدم والبالغ ٣ درجات، وهذا يعني ان الافراد عينة الاستبيان ان جلسات العصف الذهني تولد التفكير الابداعي والتفكير الناقد والذي يمكن من مناقشة قصور برامج التدقيق التقليدية ومحاولة معالجتها .
- بالنسبة للسؤال السابع والذي كان بمضمون (من خلال جلسات العصف الذهني يمكن اعداد برامج تدقيق ذات كفاءة عالية) فقد كان معامل الاختلاف بمقدار ٠.١٥٨ والذي يقيس مدى تقارب اراء العينة والذي كان طبقا لذلك بالمرتبة التاسعة في هذا المحور ، والانحراف المعياري بلغ ٠.٦٦٨ وكان الوسط الحسابي بمقدار ٤.٢٤٠ وهو اعلى من الوسط الافتراضي لمقياس ليكرت الخماسي المستخدم والبالغ ٣ درجات، وهذا يعني ان الافراد عينة الاستبيان يرون انه من خلال جلسات العصف الذهني يمكن اعداد برامج تدقيق ذات كفاءة عالية .
- بالنسبة للسؤال الثامن والذي كان بمضمون (تشجع جلسات العصف الذهني مراقبي الحسابات في اكتشاف زوايا نظر مختلفة عند اعداد برامج التدقيق) فقد كان معامل الاختلاف بمقدار ٠.١٤٦ والذي يقيس مدى تقارب اراء العينة والذي كان طبقا لذلك بالمرتبة السادسة في هذا المحور ، والانحراف المعياري بلغ ٠.٦٢٨ وكان الوسط الحسابي بمقدار ٤.٣٠٠ وهو اعلى من الوسط الافتراضي لمقياس ليكرت الخماسي المستخدم والبالغ ٣ درجات، وهذا يعني ان الافراد عينة الاستبيان يرون ان جلسات العصف الذهني تشجع مراقبي الحسابات في اكتشاف زوايا نظر مختلفة عند اعداد برامج التدقيق.

- بالنسبة للسؤال التاسع والذي كان بمضمون (يتم تحليل الافكار المطروحة بدقة من خلال جلسات العصف الذهني وتقييم مدى تأثير ومساهمة كل فكرة على اجراءات برامج التدقيق ومدى فاعليتها في تحديد المخاطر وتحسين دقة النتائج) فقد كان معامل الاختلاف بمقدار ٠.١٤٠ والذي يقيس مدى تقارب اراء العينة والذي كان طبقا لذلك بالمرتبة الثانية في هذا المحور ، والانحراف المعياري بلغ ٠.٥٩١ وكان الوسط الحسابي بمقدار ٤.٢١٠ وهو اعلى من الوسط الافتراضي لمقياس ليكرت الخماسي المستخدم والبالغ ٣ درجات، وهذا يعني ان الافراد عينة الاستبيان يرون ان تحليل الافكار المطروحة بدقة من خلال جلسات العصف الذهني وتقييم مدى تأثير ومساهمة كل فكرة على اجراءات برامج التدقيق ومدى فاعليتها في تحديد المخاطر وتحسين دقة النتائج.
- بالنسبة للسؤال العاشر والذي كان بمضمون (تتطلب جلسات العصف الذهني تحديد هدف واضح للجلسة بالإضافة الى تحديد اسباب واضحة لتجاوز برامج التدقيق الاعتيادية) فقد كان معامل الاختلاف بمقدار ٠.١٦٦ والذي يقيس مدى تقارب اراء العينة والذي كان طبقا لذلك بالمرتبة الحادية عشر في هذا المحور ، والانحراف المعياري بلغ ٠.٦٩٦ وكان الوسط الحسابي بمقدار ٤.٢٠٠ وهو اعلى من الوسط الافتراضي لمقياس ليكرت الخماسي المستخدم والبالغ ٣ درجات، وهذا يعني ان الافراد عينة الاستبيان يرون ان جلسات العصف الذهني تتطلب تحديد هدف واضح للجلسة بالإضافة الى تحديد اسباب واضحة لتجاوز برامج التدقيق الاعتيادية.
- بالنسبة للسؤال الحادي عشر والذي كان بمضمون (تحتاج جلسات العصف الذهني الى تنظيم وتوجيه صحيحين لضمان عدم تشتت الجلسة وكفاءة اختيار برامج التدقيق الاكثر فاعلية) فقد كان معامل الاختلاف بمقدار ٠.١٤٢ والذي يقيس مدى تقارب اراء العينة والذي كان طبقا لذلك بالمرتبة الثالثة في هذا المحور ، والانحراف المعياري بلغ ٠.٦٠٨ وكان الوسط الحسابي بمقدار ٤.٢٩٠ وهو اعلى من الوسط الافتراضي لمقياس ليكرت الخماسي المستخدم والبالغ ٣ درجات، وهذا يعني ان الافراد عينة الاستبيان يرون ان جلسات العصف الذهني تحتاج الى تنظيم وتوجيه صحيحين لضمان عدم تشتت الجلسة وكفاءة اختيار برامج التدقيق الاكثر فاعلية.
- بالنسبة للسؤال الثاني عشر والذي كان بمضمون (تتعرز كفاءة برامج التدقيق المستندة الى العصف الذهني بوجود ادوات تكنولوجيا لمشاركة الافكار عن بعد بما يؤدي الى تحليل البيانات بشكل اسرع) فقد كان معامل الاختلاف بمقدار ٠.١٦١ والذي يقيس مدى تقارب اراء العينة والذي كان طبقا لذلك بالمرتبة العاشرة في هذا المحور ، والانحراف المعياري بلغ ٠.٦٧٩ وكان الوسط الحسابي بمقدار ٤.٢٣٠ وهو اعلى من الوسط الافتراضي لمقياس ليكرت الخماسي المستخدم والبالغ ٣ درجات، وهذا يعني ان الافراد عينة الاستبيان يرون ان كفاءة برامج التدقيق المستندة الى العصف الذهني تتعرز بوجود ادوات تكنولوجيا لمشاركة الافكار عن بعد بما يؤدي الى تحليل البيانات بشكل اسرع.
- بالنسبة للسؤال الثالث عشر والذي كان بمضمون (استخدام جلسات العصف الذهني تسمح بإتاحة الفرصة للتعبير الحر عن الأفكار مما يسهم في تنمية المهارات وتعزيز فاعلية برامج التدقيق) فقد كان معامل الاختلاف بمقدار ٠.١٤٣ والذي يقيس مدى تقارب اراء العينة والذي كان طبقا لذلك بالمرتبة الخامسة في هذا المحور ، والانحراف المعياري بلغ ٠.٦٠٥ وكان الوسط الحسابي بمقدار ٤.٢٤٠ وهو اعلى من الوسط الافتراضي لمقياس ليكرت الخماسي المستخدم والبالغ ٣ درجات، وهذا يعني ان الافراد عينة الاستبيان يرون ان استخدام جلسات العصف الذهني تسمح بإتاحة الفرصة للتعبير الحر عن الأفكار مما يسهم في تنمية المهارات وتعزيز فاعلية برامج التدقيق.
- بالنسبة للسؤال الرابع عشر والذي كان بمضمون (استخدام جلسات العصف الذهني تسهم في تعزيز برامج التدقيق من خلال تدفق الافكار خلال المناقشة الجماعية للمساعدة في تعديل اجراءات التدقيق والتي تتعلق بكيفية اعداد برامج التدقيق) فقد كان معامل الاختلاف بمقدار ٠.١٤٢ والذي يقيس مدى تقارب اراء العينة والذي كان طبقا لذلك بالمرتبة الرابعة في هذا المحور ، والانحراف المعياري بلغ ٠.٦١١ وكان الوسط الحسابي بمقدار ٤.٣٠٠ وهو اعلى من الوسط الافتراضي لمقياس ليكرت

الخماسي المستخدم والبالغ ٣ درجات، وهذا يعني ان الافراد عينة الاستبيان يرون ان استخدام جلسات العصف الذهني تسهم في تعزيز برامج التدقيق من خلال تدفق الافكار خلال المناقشة الجماعية للمساعدة في تعديل اجراءات التدقيق والتي تتعلق بكيفية اعداد برامج التدقيق.

- بالنسبة للسؤال الخامس عشر والذي كان بمضمون (تسهم برامج التدقيق المستندة الى العصف الذهني في وضع سياسات داخلية تشجع مراقبي الحسابات على تقديم اقتراحات لتحسين العمليات وتطوير الأداء .) فقد كان معامل الاختلاف بمقدار ٠.١٥٢ والذي يقيس مدى تقارب اراء العينة والذي كان طبقا لذلك بالمرتبة الثامنة في هذا المحور ، والانحراف المعياري بلغ ٠.٦٤٩ وكان الوسط الحسابي بمقدار ٤.٢٧٠ وهو اعلى من الوسط الافتراضي لمقياس ليكرت الخماسي المستخدم والبالغ ٣ درجات، وهذا يعني ان الافراد عينة الاستبيان يرون ان استخدام برامج التدقيق المستندة الى العصف الذهني تسهم في وضع سياسات داخلية تشجع مراقبي الحسابات على تقديم اقتراحات لتحسين العمليات وتطوير الاداء المهني لمراقبي الحسابات.

#### ومن التحليل السابق يتبين الاتي :

- أ. باستخدام العصف الذهني بشكل فعال، يمكن لمراقبي الحسابات تحسين جودة برامج التدقيق، وتعزيز قدرتهم على التعامل مع التحديات المتزايدة في بيئة الأعمال المعقدة.
  - ب. أن جلسات العصف الذهني تساعد في إعادة تقدير الأهمية النسبية لعناصر معينة في برامج التدقيق، وفي تعزيز التفكير الإبداعي والناقد.
  - ج. أن جلسات العصف الذهني تسهم في تحسين العمليات التدقيقية، وتعزز قدرة مراقبي الحسابات على تحليل البيانات بشكل أسرع وفعال، كما يُشير التحليل إلى أهمية توجيه جلسات العصف الذهني بشكل صحيح وتنظيمها بشكل جيد لضمان فاعلية اختيار برامج التدقيق وتحديد الأهداف بوضوح.
  - د. أن جلسات العصف الذهني تعد أداة فعالة لتحسين برامج التدقيق وتعزيز كفاءتها، وتسهم في تطوير العمليات وتعزيز الأداء المهني لمراقبي الحسابات، إذ تظهر نتائج الاستبيان تفهماً واعياً لأهمية العصف الذهني كأسلوب مبتكر في تطوير وتنمية مجال التدقيق.
- **المحور الثاني للاستبيان: اداء مراقبي الحسابات:** تظهر اجابات العينة للمحور الثالث اداء مراقبي الحسابات بأن قيمة الوسط الحسابي لهذا المحور بلغ (٤.٣٩١) وهي اكبر من قيمة الوسط الفرضي (٣) وهذا يعني بأن اجابات العينة في هذا المحور متجهة نحو الاتفاق والاتق بشدة، وبانحراف معياري (٠.٤٥٧).
- والجدول ادناه يوضح وصف عام لفقرات محور اداء مراقبي الحسابات:

جدول (٣) وصف عام لفقرات محور اداء مراقبي الحسابات

| الفرقات | اتفق تماما                                                                    |    | اتفق |    | محايد |   | لا اتفق |   | لا اتفق تماما |   | وسط حسابي | انحراف معياري | معامل اختلاف | ترتيب الأهمية |
|---------|-------------------------------------------------------------------------------|----|------|----|-------|---|---------|---|---------------|---|-----------|---------------|--------------|---------------|
|         | %                                                                             | ت  | %    | ت  | %     | ت | %       | ت | %             | ت |           |               |              |               |
| X1      | 55%                                                                           | 55 | 43%  | 43 | 2%    | 2 | 0%      | 0 | 0%            | 0 | 4.530     | 0.540         | 0.119        | 2             |
| X2      | 51%                                                                           | 51 | 48%  | 48 | 1%    | 1 | 0%      | 0 | 0%            | 0 | 4.500     | 0.522         | 0.116        | 1             |
| X3      | 56%                                                                           | 56 | 38%  | 38 | 4%    | 4 | 2%      | 2 | 0%            | 0 | 4.480     | 0.674         | 0.150        | 9             |
| X4      | 46%                                                                           | 46 | 51%  | 51 | 3%    | 3 | 0%      | 0 | 0%            | 0 | 4.430     | 0.555         | 0.125        | 3             |
| X5      | 41%                                                                           | 41 | 54%  | 54 | 4%    | 4 | 0%      | 0 | 1%            | 1 | 4.340     | 0.655         | 0.151        | 10            |
| X6      | 49%                                                                           | 49 | 47%  | 47 | 4%    | 4 | 0%      | 0 | 0%            | 0 | 4.450     | 0.575         | 0.129        | 4             |
| X7      | 40%                                                                           | 40 | 50%  | 50 | 9%    | 9 | 1%      | 1 | 0%            | 0 | 4.290     | 0.671         | 0.156        | 12            |
| X8      | 48%                                                                           | 48 | 45%  | 45 | 7%    | 7 | 0%      | 0 | 0%            | 0 | 4.410     | 0.621         | 0.141        | 7             |
| X9      | 45%                                                                           | 45 | 49%  | 49 | 4%    | 4 | 2%      | 2 | 0%            | 0 | 4.370     | 0.661         | 0.151        | 11            |
| X10     | 55%                                                                           | 55 | 43%  | 43 | 2%    | 2 | 0%      | 0 | 0%            | 0 | 4.530     | 0.540         | 0.119        | 13            |
| X11     | 42%                                                                           | 42 | 48%  | 48 | 7%    | 7 | 1%      | 1 | 2%            | 2 | 4.270     | 0.802         | 0.188        | 14            |
| X12     | 42%                                                                           | 42 | 47%  | 47 | 7%    | 7 | 2%      | 2 | 2%            | 2 | 4.250     | 0.833         | 0.196        | 15            |
| X13     | 45%                                                                           | 45 | 48%  | 48 | 7%    | 7 | 0%      | 0 | 0%            | 0 | 4.380     | 0.616         | 0.141        | 6             |
| X14     | 45%                                                                           | 45 | 51%  | 51 | 3%    | 3 | 1%      | 1 | 0%            | 0 | 4.400     | 0.603         | 0.137        | 5             |
| X15     | 50%                                                                           | 50 | 46%  | 46 | 3%    | 3 | 0%      | 0 | 1%            | 1 | 4.440     | 0.656         | 0.148        | 8             |
| 3       | الوسط الحسابي والانحراف المعياري ومعامل الاختلاف وترتيب الأهمية للمحور الثالث |    |      |    |       |   |         |   |               |   |           |               |              |               |

المصدر اعداد الباحثان بالاعتماد على برنامج SPSS

من الجدول اعلاه يتبين ان الوسط الحسابي الموزون لهذا المحور هو ٤.٣٩١ وهو أكبر من الوسط الافتراضي للمقياس البالغ ٣ درجات، وبانحراف معياري منخفض بلغ ٠.٤٥٧ في حين بلغت درجة معامل الاختلاف ٠.١٠٤ وهذا يدل على ان تقارب كبير جدا في الآراء حول فقرات هذا المحور من وجهة نظر الافراد عينة الاستبيان وتبعاً لذلك يكون ترتيب هذا المحور هو الثالث بين محاور الاستبيان.

وعلى المستوى التفصيلي لهذا المحور يتضح ان جميع فقرات هذا المحور كانت اوساطها الحسابية المحسوبة اكبر من الوسط الافتراضي للمقياس، وكانت الفقرة المتمثلة بالسؤال الثاني والمتضمن (ضرورة ان يتمتع مراقب الحسابات بالشفافية والموضوعية اللازمة عند الفحص والتدقيق لأبداء آرائه المهنية وفقاً للحقائق التي يتم الحصول عليها في الوحدات محل التدقيق) قد حققت اقل معامل اختلاف في هذا المحور بلغ ٠.١١٦ مما يعكس درجة الاتفاق العالية في إجابات افراد العينة وكان الوسط الحسابي لها بمقدار ٤,٥٠٠ وبانحراف معياري ٠.٥٢٢ ، وهذا ما يدل على ان الافراد عينة الاستبيان يؤيدون ضرورة ان يتمتع مراقب الحسابات بالشفافية والموضوعية اللازمة عند الفحص والتدقيق لأبداء آرائه المهنية وفقاً للحقائق التي يتم الحصول عليها في الوحدات محل التدقيق.

في حين ان الفقرة المتمثلة بالسؤال الثاني عشر المتضمنة (ان يُطلع مراقب الحسابات فريق التدقيق على خطته العامة لتحقيق الاهداف المطلوبة لتحقيق المساهمة الفاعلة في إعداد برامج التدقيق) قد حققت اعلى معامل اختلاف بلغ ٠.١٩٦ في هذا المحور وكان الوسط الحسابي لها بمقدار ٤.٢٥٠ وبانحراف معياري ٠.٨٣٣ وهذا ما يدل على انه بالرغم من الافراد عينة الاستبيان يرون ضرورة ان يتطلع فريق تدقيق مراقب الحسابات على خطته العامة لتحقيق الاهداف المطلوبة لتحقيق المساهمة الفاعلة في إعداد برامج التدقيق، الا ان اجماعهم على هذه الفقرة كان اقل من بقية الفقرات ضمن هذا المحور.

اما بالنسبة لبقية الأسئلة فكانت النتائج كالآتي: -

- بالنسبة للسؤال الاول والذي كان بمضمون (ضرورة ان يملك مراقب الحسابات الكفاءة العلمية والخبرة العملية في مجال التدقيق والحماس للمشاركة في تنفيذ المهام الخاصة من قبل القيادات الادارية العليا) فقد كان معامل الاختلاف بمقدار ٠.١١٩ والذي يقيس مدى تقارب اراء العينة والذي كان طبقا لذلك بالمرتبة الثانية في هذا المحور، والانحراف المعياري بلغ ٠.٥٤٠ وكان الوسط الحسابي بمقدار ٤.٥٣٠ وهو اعلى من الوسط الافتراضي لمقياس ليكرت الخماسي المستخدم والبالغ ٣ درجات، وهذا يعني ان الافراد عينة الاستبيان يؤيدون ضرورة ان يملك مراقب الحسابات الكفاءة العلمية والخبرة العملية في مجال التدقيق والحماس للمشاركة في تنفيذ المهام الخاصة من قبل القيادات الادارية العليا.
- بالنسبة للسؤال الثالث والذي كان بمضمون (ضرورة التزام مراقبي الحسابات بالسلوك المهني وبمعايير تنظيم المهنة عند التعامل مع ملاك الجهة الخاضعة للتدقيق ) فقد كان معامل الاختلاف بمقدار ٠.١٥٠ والذي يقيس مدى تقارب اراء العينة والذي كان طبقا لذلك بالمرتبة التاسعة في هذا المحور، والانحراف المعياري بلغ ٠.٦٧٤ وكان الوسط الحسابي بمقدار ٤.٤٨٠ وهو اعلى من الوسط الافتراضي لمقياس ليكرت الخماسي المستخدم والبالغ ٣ درجات، وهذا يعني ان الافراد عينة الاستبيان يؤيدون ضرورة التزام مراقبي الحسابات بالسلوك المهني وبمعايير تنظيم المهنة عند التعامل مع ملاك الجهة الخاضعة للتدقيق.
- بالنسبة للسؤال الرابع والذي كان بمضمون (ان يكون لدى مراقب الحسابات القدرة في التكيف مع المتغيرات التي تحكم عملية التدقيق في مختلف القطاعات) فقد كان معامل الاختلاف بمقدار ٠.١٢٥ والذي يقيس مدى تقارب اراء العينة والذي كان طبقا لذلك بالمرتبة الثالثة في هذا المحور، والانحراف المعياري بلغ ٠.٥٥٥ وكان الوسط الحسابي بمقدار ٤.٤٣٠ وهو اعلى من الوسط الافتراضي لمقياس ليكرت الخماسي المستخدم والبالغ ٣ درجات، وهذا يعني ان الافراد عينة الاستبيان يرون ضرورة ان يكون لدى مراقب الحسابات القدرة في التكيف مع المتغيرات التي تحكم عملية التدقيق في مختلف القطاعات .
- بالنسبة للسؤال الخامس والذي كان بمضمون (ان يكون لدى مراقب الحسابات القدرة على الاشتراك والعمل بروح الفريق مع المدققين الآخرين في عملية تدقيق حالة واحدة ) فقد كان معامل الاختلاف بمقدار ٠.١٥١ والذي يقيس مدى تقارب اراء العينة والذي كان طبقا لذلك بالمرتبة العاشرة في هذا المحور ، والانحراف المعياري بلغ ٠.٦٥٥ وكان الوسط الحسابي بمقدار ٤.٣٤٠ وهو اعلى من الوسط الافتراضي لمقياس ليكرت الخماسي المستخدم والبالغ ٣ درجات، وهذا يعني ان الافراد عينة الاستبيان يرون ضرورة ان يكون لدى مراقب الحسابات القدرة على الاشتراك والعمل بروح الفريق مع المدققين الآخرين في عملية تدقيق حالة واحدة .
- بالنسبة للسؤال السادس والذي كان بمضمون (ان يكون لدى مراقب الحسابات القدرة والمرونة في استخدام طرق اتصال فاعلة وملائمة للظروف التي تواجه فريق التدقيق لتحقيق الانجاز الافضل) فقد كان معامل الاختلاف بمقدار ٠.١٢٩ والذي يقيس مدى تقارب اراء العينة والذي كان طبقا لذلك بالمرتبة الرابعة في هذا المحور ، والانحراف المعياري بلغ ٠.٥٧٥ وكان الوسط الحسابي بمقدار ٤.٤٥٠ وهو اعلى من الوسط الافتراضي لمقياس ليكرت الخماسي المستخدم والبالغ ٣ درجات، وهذا يعني ان الافراد عينة الاستبيان يرون ضرورة ان يكون لدى مراقب الحسابات القدرة والمرونة في استخدام طرق اتصال فاعلة وملائمة للظروف التي تواجه فريق التدقيق لتحقيق الانجاز الافضل.
- بالنسبة للسؤال السابع والذي كان بمضمون (ان يكون لدى مراقب الحسابات القدرة على تحقيق التوازن ما بين التفاؤل الواقعي لتحقيق أهداف التدقيق وبين الشك المهني للمساعدة في اكتشاف التلاعب والاحتيال) فقد كان معامل الاختلاف بمقدار ٠.١٥٦ والذي يقيس مدى تقارب اراء العينة والذي كان طبقا لذلك بالمرتبة الثانية عشر في هذا المحور ، والانحراف المعياري بلغ ٠.٦٧١ وكان الوسط الحسابي بمقدار ٤.٢٩٠ وهو اعلى من الوسط الافتراضي لمقياس ليكرت الخماسي المستخدم والبالغ ٣ درجات، وهذا يعني ان الافراد عينة الاستبيان يرون ضرورة ان يكون لدى مراقب الحسابات القدرة على تحقيق التوازن ما بين التفاؤل الواقعي لتحقيق أهداف التدقيق وبين الشك المهني للمساعدة في اكتشاف التلاعب والاحتيال.

- بالنسبة للسؤال الثامن والذي كان بمضمون (ان يكون لدى مراقب الحسابات القدرة على متابعة إجراءات التدقيق على الرغم من الصعوبات والتحديات التي تواجهه) فقد كان معامل الاختلاف بمقدار ٠.١٤١ والذي يقيس مدى تقارب اراء العينة والذي كان طبقا لذلك بالمرتبة السابعة في هذا المحور ، والانحراف المعياري بلغ ٠.٦٢١ وكان الوسط الحسابي بمقدار ٤.٤١٠ وهو اعلى من الوسط الافتراضي لمقياس ليكرت الخماسي المستخدم والبالغ ٣ درجات، وهذا يعني ان الافراد عينة الاستبيان يرون ضرورة ان يكون لدى مراقب الحسابات القدرة على متابعة إجراءات التدقيق على الرغم من الصعوبات والتحديات التي تواجهه.
- بالنسبة للسؤال التاسع والذي كان بمضمون (ان يكون لدى مراقب الحسابات القدرة على تحليل المشاكل المحاسبية المستجدة ومناقشتها منطقيا مع فريق التدقيق لتحديد سلامة المعالجات المحاسبية) فقد كان معامل الاختلاف بمقدار ٠.١٥١ والذي يقيس مدى تقارب اراء العينة والذي كان طبقا لذلك بالمرتبة الحادية عشر في هذا المحور ، والانحراف المعياري بلغ ٠.٦٦١ وكان الوسط الحسابي بمقدار ٤.٣٧٠ وهو اعلى من الوسط الافتراضي لمقياس ليكرت الخماسي المستخدم والبالغ ٣ درجات، وهذا يعني ان الافراد عينة الاستبيان ضرورة ان يكون لدى مراقب الحسابات القدرة على تحليل المشاكل المحاسبية المستجدة ومناقشتها منطقيا مع فريق التدقيق لتحديد سلامة المعالجات المحاسبية .
- بالنسبة للسؤال العاشر والذي كان بمضمون (ان يكون لدى مراقب الحسابات القدرة على متابعة الإجراءات المختلفة لتحديد جوانب القصور والقوة والضعف ومشاركتها مع إدارة الجهة الخاضعة للتدقيق لتحديد المخاطر ذات العلاقة) فقد كان معامل الاختلاف بمقدار ٠.١٧٤ والذي يقيس مدى تقارب اراء العينة والذي كان طبقا لذلك بالمرتبة الثالثة عشر في هذا المحور ، والانحراف المعياري بلغ ٠.٧٥٠ وكان الوسط الحسابي بمقدار ٤.٣٢٠ وهو اعلى من الوسط الافتراضي لمقياس ليكرت الخماسي المستخدم والبالغ ٣ درجات، وهذا يعني ان الافراد عينة الاستبيان يؤيدون ضرورة ان يكون لدى مراقب الحسابات القدرة على متابعة الإجراءات المختلفة لتحديد جوانب القصور والقوة والضعف ومشاركتها مع إدارة الجهة الخاضعة للتدقيق لتحديد المخاطر ذات العلاقة .
- بالنسبة للسؤال الحادي عشر والذي كان بمضمون (ان يمتاز مراقب الحسابات بالواقعية والتكيف مع المتغيرات العرضية لتحقيق الإداء الأفضل) فقد كان معامل الاختلاف بمقدار ٠.١٨٨ والذي يقيس مدى تقارب اراء العينة والذي كان طبقا لذلك بالمرتبة الرابعة عشر في هذا المحور ، والانحراف المعياري بلغ ٠.٨٠٢ وكان الوسط الحسابي بمقدار ٤.٢٧٠ وهو اعلى من الوسط الافتراضي لمقياس ليكرت الخماسي المستخدم والبالغ ٣ درجات، وهذا يعني ان الافراد عينة الاستبيان يرون ضرورة ان يمتاز مراقب الحسابات بالواقعية والتكيف مع المتغيرات العرضية لتحقيق الإداء الأفضل .
- بالنسبة للسؤال الثالث عشر والذي كان بمضمون (ان يقوم مراقب الحسابات بتوزيع المهام على فريق التدقيق وفق الخبرات الفنية والاكاديمية التي يمتلكونها واستعدادهم لتحمل المخاطر الناتجة من عملية التدقيق) فقد كان معامل الاختلاف بمقدار ٠.١٤١ والذي يقيس مدى تقارب اراء العينة والذي كان طبقا لذلك بالمرتبة السادسة في هذا المحور ، والانحراف المعياري بلغ ٠.٦١٦ وكان الوسط الحسابي بمقدار ٤.٣٨٠ وهو اعلى من الوسط الافتراضي لمقياس ليكرت الخماسي المستخدم والبالغ ٣ درجات، وهذا يعني ان الافراد عينة الاستبيان يرون ضرورة ان يقوم مراقب الحسابات بتوزيع المهام على فريق التدقيق وفق الخبرات الفنية والاكاديمية التي يمتلكونها واستعدادهم لتحمل المخاطر الناتجة من عملية التدقيق.
- بالنسبة للسؤال الرابع عشر والذي كان بمضمون (ان يكون لدى مراقب الحسابات برنامجاً رقابياً لمتابعة مدى التزام ملاكاته التدقيقية بالمهام الموكلة اليهم من الناحيتين الفنية والزمنية) فقد كان معامل الاختلاف بمقدار ٠.١٣٧ والذي يقيس مدى تقارب اراء العينة والذي كان طبقا لذلك بالمرتبة الخامسة في هذا المحور ، والانحراف المعياري بلغ ٠.٦٠٣ وكان الوسط الحسابي بمقدار ٤.٤٠٠ وهو اعلى من الوسط الافتراضي لمقياس ليكرت الخماسي المستخدم والبالغ ٣ درجات، وهذا يعني ان الافراد عينة الاستبيان يرون ضرورة ان يكون لدى مراقب الحسابات برنامجاً رقابياً لمتابعة مدى التزام ملاكاته التدقيقية بالمهام الموكلة اليهم من الناحيتين الفنية والزمنية.

- بالنسبة للسؤال الخامس عشر والذي كان بمضمون (ان يكون لدى مراقب الحسابات القدرة في الافصاح عن كافة الجوانب ذات العلاقة بالأداء بشفافية وعقلانية لتحقيق المسائلة العادلة) فقد كان معامل الاختلاف بمقدار ٠.١٤٨ والذي يقيس مدى تقارب اراء العينة والذي كان طبقاً لذلك بالمرتبة الثامنة في هذا المحور ، والانحراف المعياري بلغ ٠.٦٥٦ وكان الوسط الحسابي بمقدار ٤.٤٤٠ وهو اعلى من الوسط الافتراضي لمقياس ليكرت الخماسي المستخدم والبالغ ٣ درجات، وهذا يعني ان الافراد عينة الاستبيان يرون ضرورة ان يكون لدى مراقب الحسابات القدرة في الافصاح عن كافة الجوانب ذات العلاقة بالأداء بشفافية وعقلانية لتحقيق المسائلة العادلة.

#### ومن التحليل السابق يتبين الاتي:

- أ. أن هناك اهتماماً كبيراً بضرورة توفير الشفافية والموضوعية في عمليات التدقيق، وهو ما يعكس رغبة مراقبي الحسابات في تحقيق أقصى درجات الدقة والنزاهة في عمليات التدقيق.
- ب. قدرة مراقب الحسابات على التفاعل بروح الفريق مع باقي أعضاء فريق التدقيق، والتكيف مع المتغيرات وحل المشاكل بشكل فعال، هذا يشير إلى أهمية تطوير المهارات الشخصية والاجتماعية لدى مراقب الحسابات لضمان تحقيق أهداف التدقيق بنجاح.
- ج. ضرورة وجود برنامج رقابي يسهل متابعة أداء مراقب الحسابات وفريق التدقيق، والتأكد من التزامهم بالمعايير الفنية والزمنية، وهذا يعكس الحرص على الامتثال للمعايير القانونية والمهنية في مجال التدقيق.
- د. إن النتائج تشير إلى ضرورة توفير البيئة المناسبة لتطوير مهارات مراقبي الحسابات والاستجابة لتحديات ومتطلبات العمل المحاسبي بشكل فعال لاحكام الرقابة عليه.

#### 4: الاستنتاجات والتوصيات

##### ١-٤: الاستنتاجات:

- أ. وجود ضعف واضح في اعتماد العصف الذهني كأداة في أعداد برامج التدقيق، وبالتالي فإن استخدام التكنولوجيا والتفكير الجماعي غالباً غير مطبقة في العراق، مما يوضح وجود فجوة في الاستفادة من الأدوات الحديثة للتدقيق فضلاً عن جلسات العصف الذهني أهمية في خلق بيئة مناسبة لتحفيز التفكير الإبداعي وتوليد أفكار جديدة خارج الأطر التقليدية من خلال تبادل الخبرات والأفكار بين الأعضاء المشاركين في الجلسة وتطوير حلول مبتكرة للتحديات المختلفة
- ب. تبرز جلسات العصف الذهني كأداة استراتيجية لتوليد أفكار جديدة وحلول مبتكرة، إذ تتيح لمراقبي الحسابات التفاعل بشكل حر وغير تقليدي مما يساهم في تخطي القيود الفكرية التقليدية وتحفيز التفكير النقدي والابداعي.
- ج. العصف الذهني يعد وسيلة فاعلة لتحفيز التعاون بين مراقبي الحسابات من خلال تبادل الآراء والخبرات مما يساهم في تطوير حلول مشتركة وتحسين الأداء الجماعي في اتخاذ القرارات المهنية.
- د. يعد توثيق الأفكار المطروحة في جلسات العصف الذهني خطوة حاسمة للحفاظ على الأفكار التي يمكن أن تكون حجر أساس لبناء حلول مستقبلية، مما يعزز الذكاء التجميعي ويساعد في تطوير أساليب عمل جديدة تلبي احتياجات شركات ومكاتب التدقيق.
- هـ. في ظل البيئة الديناميكية والتغيرات المستمرة في الاقتصاد والتكنولوجيا، تعد جلسات العصف الذهني أداة أساسية لتوليد حلول مبتكرة تساعد في تطوير برامج تدقيق مرنة، تتكيف مع التحديات المتغيرة وتضمن أفضل الخيارات للوحدات الاقتصادية.
- و. يعد الأداء المهني لمراقبي الحسابات عاملاً مهماً في تعزيز الاستقرار والنمو الاقتصادي، إذ أن تقديم تقارير دقيقة وموثوقة يساهم في بناء سمعة إيجابية للمكاتب والشركات، مما يعزز من ثقة المستثمرين والعملاء.
- ز. توجد علاقة ذات دلالة معنوية بين برامج التدقيق المستندة الى العصف الذهني وتحسين اداء مراقبي الحسابات.

##### ٢-٤: التوصيات:

- أ. ضرورة تبني جلسات العصف الذهني بشكل دوري في مكاتب وشركات التدقيق، لتعزيز التفكير الإبداعي والابتكاري لدى مراقبي الحسابات، وبالتالي تجاوز القيود الفكرية التقليدية التي قد تعيق تطوير حلول جديدة.
- ب. ضرورة تشجيع التعاون المستمر بين مراقبي الحسابات من خلال جلسات العصف الذهني، مما يساهم في تبادل الآراء والخبرات، ويساعد على تطوير حلول جماعية وفعالة للمشاكل المعقدة.
- ج. ضرورة توثيق كافة الأفكار المطروحة خلال جلسات العصف الذهني لحفظها كمصادر قيمة للابتكار المستقبلي، والاستفادة منها في تحسين أساليب العمل لزيادة دقة وموثوقية تقارير التدقيق، مما يعزز من سمعة الشركات والمكاتب ويزيد من ثقة العملاء والمستثمرين.
- د. ضرورة إجراء جلسات عصف ذهني بشكل دوري لتطوير برامج تدقيق مرنة وقابلة للتكيف مع التغيرات الاقتصادية والتكنولوجية المستمرة، مما يضمن مواكبة التحديات وتوفير حلول مبتكرة لمواكبة التحديات المتزايدة في مجال التدقيق.
- هـ. ضرورة تطوير مناهج ومقررات المحاسبة والتدقيق بحيث تأخذ القضايا المهنية والمحاسبية ولاسيما فيما يخص الأساليب الحديثة في مجال التدقيق، حتى يتسنى لخريجي هذه الاقسام مواكبة التطورات بما يلائم احتياجات سوق العمل.
- و. ضرورة تطبيق تقنيات العصف الذهني لتحسين دقة وشفافية التقارير المالية من خلال تحفيز التفكير النقدي، مما يساهم في ضمان الامتثال للمعايير المحاسبية وتحقيق النزاهة.

## References

- ١- أبو شريخ، د. شاهر ذيب. (٢٠١٤). فاعلية استخدام استراتيجيات العصف الذهني والخرائط الذهنية ونموذج التعلم التوليدي في التحصيل الدراسي وتنمية مهارات التفكير فوق المعرفي لدى طلاب الصف التاسع الأساسي في الأردن واتجاهاتهم نحو تعلم العقيدة الإسلامية. مجلة جامعة القدس المفتوحة للأبحاث والدراسات التربوية والنفسية، ٢(٨).
- ٢- أحمد، أسماء أحمد محمد. (٢٠١٧). دور جلسات العصف الذهني في تدعيم قدرة فريق المراجعة الداخلية على الحد من الغش في القوائم المالية: دراسة ميدانية. رسالة ماجستير غير منشورة، جامعة الأزهر، كلية التجارة، قسم المحاسبة، فرع البنات.
- ٣- الجوهر، كريمة علي، البلداوي، شاكر عبد الكريم هادي، محمد، إحسان ذياب عبد، حمودي، أحمد جاسم. (٢٠١٧). الاتجاهات الحديثة في التدقيق والرقابة وفقاً للمعايير الدولية والتشريعات المحلية. مكتب الجزيرة للطباعة والنشر.
- ٤- الحسيني، مرتضى محمد شاني. (٢٠١٦). توظيف مكونات الرقابة الداخلية لتعزيز جودة التدقيق الخارجي: بحث تطبيقي في عينة من المصارف العراقية الخاصة. رسالة ماجستير غير منشورة، كلية التقنيات المالية والمحاسبية، جامعة الفرات الأوسط التقنية.
- ٥- رفاعه، ثامر مزيد. (٢٠١٧). أصول تدقيق الحسابات وتطبيقاته على دوائر العمليات في المنشأة. دار المناهج للنشر والتوزيع.
- ٦- 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، ٣(١)، ٤٢٧-٤٩٣.
- ٧- الكعبي، جعفر عبد الحسين حلو. (٢٠٢١). دور التفكير الاستراتيجي والعصف الذهني في تحسين جودة التدقيق وإسهامه في الكشف عن مخاطر الاحتيال. أطروحة دكتوراه مقدمة إلى قسم المحاسبة، كلية الإدارة والاقتصاد، جامعة بغداد لنيل درجة دكتوراه في علوم المحاسبة.
- ٨- مصطفى، محمود حسن. (٢٠١٥). إطار مقترح لكيفية استخدام مراقبي الحسابات للعصف الذهني عند دراسة مخاطر الغش: دراسة نظرية. الفكر المحاسبي - مصر، ١٩(٤)، ١٠١٥-١٠٥٦.
- ٩- نعمة، عماد صالح & محمد، خمائل نايف. (٢٠٢١). أثر تطبيق مراجعة النظير في جودة التدقيق دراسة استطلاعية لعينة من المدققين الخارجيين، مجلة تكريت للعلوم الادارية والاقتصادية " العدد ٢٠٢١، ٥٥.
- ١٠- يعقوب، ابتهاج اسماعيل، (٢٠١٦) استعمال استراتيجية العصف الذهني لتعزيز الحكم المهني لمراقب الحسابات في تقييم استمرارية الوحدة الاقتصادية -دراسة تطبيقية لآراء عينة من مراقبي الحسابات في البيئة العراقية، مجلة الادارة والاقتصاد المجلد ٣٨، العدد ١٠٩.
- 11- AIMutairi, A. N. M. (2015). The Effect of Using Brainstorming Strategy in Developing Creative Problem-Solving Skills among Male Students in Kuwait: A Field Study on Saud Al-Kharji School in Kuwait City. Journal of Education and Practice, 6(3), 136-145.



- 12- Apandi, R. Nelly Nur, Rossieta, Hilda, Fitriany, & Wondabio, Ludovicus Sensi. (2020). Does Brainstorming of Auditees Fraud Prevention System Reduce Junior Auditor's Judgment Bias? Evidence from an Experimental Study. *International Journal of Innovation, Creativity and Change*, 12(4).
- 13- Desai, Naman. (2015). The Effects of Group Brainstorming on the Auditor's Search for Potential Misstatements and Assessment of Fraud Risk in the Presence of Pressures and Opportunities, 5(9).
- 14- Kajtazi, A. (2017). ULOGA NEOVISNOSTI EKSTERNOG REVIZORA U PROCESU REVIZIJE FINACIJSKIH IZVJEŠTAJA. Doctoral dissertation, Polytechnic in Pozega, Social Department.
- 15- Monica, V., & Agnes. (2017). Brainstorming: Thinking, Problem Solving Strategy. *Journal of Engineering Research and Application*, 7(3).
- 16- Montenegro, T. M., & Brás, F. A. (2018). A Review of the Concept and Measures of Audit Quality Across Three Decades of Research. *International Journal of Accounting, Auditing and Performance Evaluation*, 14(2-3), 183-253.
- 17- Paulus, Paul. (2018). Brainstorming, Brainstorming Rules and Decision Making. *Journal of Economics and Financial Issues*, 9(8).
- 18- SAS 99, AU 316. (2002). Consideration of Fraud in a Financial Statement Audit. Statement on Auditing Standards. American Institute of Certified Public Accountants (AICPA), Professional Standards, Volume 1, New York.
- 19- Sea, Dennis, & Zehms, Karla. (2016). A Field Experiment Examining Audit Subordinates' Knowledge and a Partner-Led Intervention in Fraud Brainstorming. Available at SSRN 2741873.
- 20- YAGOLKOVSKIY, S. R. (2015). Creativity in Face-to-Face and Computer-Mediated Brainstorming. *Psychology. Journal of the Higher School of Economics*, 12(4).
- 21- Yossif, Abdullah Mohamed. (2015). Measuring the Effect of Auditor Industrial Specialization on Improving Fraud Brainstorming Session Quality.
- 22- Zainudin, A. D. P. A., Aswar, K., Lastiningsih, N., Sumardjo, M., & Taufik, T. (2021). Analysis of Potential Factors Influencing Audit Quality: The Moderating Effect of Time Budget Pressure. *Problems and Perspectives in Management*, 19(4), 519-529.