دور العصف الذهني الإلكتروني في تطوير أداء المراجعة المشتركة للحد من ممارسة إدارة الأرباح

- دراسة تحليلية

د/ محمد أحمد إبراهيم خليل(*)

ملخـــــص البحـــــث

يهدف البحث إلى: اقتراح إطار لتطوير أداء المراجعة المشتركة باستخدام أسلوب العصف الذهني الالكتروني للكشف عن أو الحد من ممارسة إدارة الأرباح بمنظمات الأعمال المختلفة.

وفي سبيل تحقيق ذلك اعتمد الباحث على مناهج البحث العلمي المتعارف عليها لاستقراء وتحليل الدراسات السابقة المتعلقة بكل من العصف الذهني الالكتروني وعلاقته بالمراجعة المشتركة، وكذلك الدراسات المتعلقة بممارسة إدارة الأرباح ودور المراجعة المشتركة في ذلك ثم تناول الباحث المنطلقات الفكرية لكل من طبيعة وأساليب وسلبيات ممارسة إدارة الأرباح، وطبيعة ومزايا وآليات عمل المراجعة المشتركة، وكذلك أهمية وأنواع وأساليب ممارسة جلسات العصف الذهني الالكتروني.

وقد توصل الباحث إلى مجموعة من النتائج أهمها اقتراح إطار لتطوير أداء المراجعة المشتركة للحد من ممارسة إدارة الأرباح في ضوء استخدام جلسات العصف الذهني الالكتروني، معتمداً على أربعة محاور رئيسية، يتناول المحور الأول منها مقومات الممارسة الجيدة لجلسات العصف الذهني الالكتروني وعددها (٧) مقومات، ويتناول المحور الثاني منها أدوات تطوير أداء المراجعة المشتركة وعددها (٦) أدوات، كما يتناول المحور الثالث منها مناطق الاتفاق بين المراجعة المشتركة وجلسات العصف الذهني الالكتروني وعددها (٤) مناطق، في حين يربط المحور الرابع بين جلسات العصف الذهني الالكتروني لمراقبي حسابات المراجعة المشتركة والحد من ممارسة إدارة الأرباح وذلك من خلال (٤) عناصر.

الكلمـــات المفتـــاحية: المراجعة المشتركة، العصف الذهني الالكتروني، إدارة الأرباح، جودة المراجعة، تطوير الأداء، الشك المهني.

(*) أستاذ مساعد بقسم المحاسبة – كلية التجارة – جامعة بنها. Mkhalil163@hotmail.com

The Role of Electronic Brainstorming in the Development of the Performance of the Joint Audit to Reduce the Practice of Earnings Management - An Analytical Study

Dr. Mohamed Ahmed Ibrahim Khalil

Research Summary

The research aims to: propose a framework for the development of the performance of the joint audit using the electronic brainstorming to detect or limit the practice of earnings management in different business organizations.

In order to achieve this, the researcher analyzed previous studies related to both electronic brainstorming and its relationship with joint auditing, as well as studies related to the practice of earnings management and the role of joint review in that،

The researcher then dealt with the theoretical aspects of the nature and disadvantages of earnings management, the nature, advantages and mechanisms of joint audit work, as well as the methods of practicing electronic brainstorming sessions.

The most important of results is the proposal of a framework for the development of the performance of the joint audit to reduce the practice of earnings management by using of electronic brainstorming sessions, based on four main axes, the first is the elements of good practice of electronic brainstorming sessions, The second is the tools of developing the performance of the joint audit, The third is the areas of agreement between the joint audit and electronic brainstorming sessions, while the fourth axis connects between electronic brainstorming sessions and reduce the practice of earnings management.

Keywords: Joint Audit, Electronic Brainstorming, Earnings Management, Audit Quality, Performance Development

١- الإطـار العـام للبحـث:

١/١ المقدمة وطبيعة المشكلة:

نظراً لما واجهته مهنة المراجعة في السنوات الأخيرة من فقدان الثقة وأزمة المسئولية نتيجة الفضائح المالية لبعض منظمات الأعمال، وانهيار بعض مكاتب المراجعة الكبرى، وانتشار ظاهرة ممارسة إدارة الأرباح سواء باستخدام الأرباح المحاسبية عن طريق الاستحقاقات أو باستخدام الأرباح الحقيقية أو غيرهما وما نتج عنها من تلاعب وتضليل وعدم المصداقية في القوائم المالية لدى مستخدميها من خارج منظمة الأعمال، بالإضافة إلى الأضرار طويلة الأجل التي تصيب المنظمة ذاتها، والتي أدت إلى زيادة الاهتمام بهذه الظاهرة وقد عبر عن ذلك كل من: (Donato and Fiori, 2012, p.2) بقولهما:

"Earning management has recently received much more attention by regulator especially after the more of financial scandal occurred in US and Europe".

لذا اقترحت المفوضية الأوروبية (E.C.) في أكتوبر عام ٢٠١٠ الورقة الخضراء والتي تضمنت ضرورة تطبيق المراجعة المشتركة وذلك لتحسين جودة المراجعة وتشجيع المنافسة في سوق المراجعة، بجانب أهميتها في التغلب على مشاكل المراجعة الفردية ومواجهة الكثير من الظواهر السلبية ومنها ظاهرة ممارسة إدارة الأرباح بمنظمات الاعمال المختلفة.

ونتيجة لما تتمتع به المراجعة المشتركة من مزايا كثيرة منها: توفر وتبادل الخبرات المتنوعة بين طرفي المراجعة، والمناقشة والحوار وتحقيق الاستقلالية والتحرر من ضغوط الإدارة، أي أنها تحقق حوكمة المراجعة، كان من الضروري للمراجعة المشتركة الاستعانة ببعض الأساليب الحديثة لتفعيل هذه المزايا وتجنب بعض السلبيات التي يراها البعض مثل: ارتفاع التكلفة، وكيفية تحقيق التواصل والتفاعل بين طرفي المراجعة المشتركة خاصة في حالة التباعد الجغرافي نتيجة تعدد فروع وأنشطة منظمة الأعمال وتباعدها عن بعضها، إلى غير ذلك، ويعد من أهم هذه الأساليب الحديثة استخدام أسلوب جلسات العصف الذهني الالكتروني والذي يمثل تطويرًا للعصف الذهني التقليدي، حيث يعتمد على وسائل تكنولوجيا المعلومات المتطورة.

وتجدر الإشارة إلى أن استخدام المراجعة المشتركة لجلسات العصف الذهني الالكتروني لتحسين وتطوير أداؤها وملاحقة التطورات التكنولوجية المعاصرة، هو استجابة لما أشارت إليه بعض معايير المراجعة مثل: معيار المراجعة الأمريكي رقم ٩٩ (SAS, No. 99) وكذلك معياري المراجعة الدوليين رقمي ٢٤٠، ٣١٥

(ISA No,240; ISA No, 315)، خاصة وأن جلسات العصف الذهني الالكتروني تحقق الكثير من المزايا والتي تتفق وطبيعة المراجعة المشتركة مثل: اختصار الوقت والجهد وإتاحة الفرصة لتبادل الخبرات والأفكار والمقترحات، وتحقيق التواصل بين طرفي المراجعة المشتركة والقدرة على تحديد المخاطر لتجنب الفشل في عملية المراجعة.

لذلك أشارت دراسة كل من: (Baldauf and Steckel, 2012, p. 12) إلى أن المناقشة الالكترونية من خلال العصف الذهني الالكتروني تؤدي إلى تحسين كفاءة أداء المراجعة المشتركة بدءًا من عملية التخطيط وحتى كتابة التقرير النهائي، كما تؤدي إلى تخفيض وقت وتكلفة عملية المراجعة.

لذا تكمن مشكلة البحث في تحديد كيفية الاستفادة من المزايا الكثيرة التي تحققها جلسات العصف الذهني الالكتروني في تطوير أداء المراجعة المشتركة وتجنب سلبياتها وذلك للكشف عن أو الحد من ممارسات إدارة الأرباح بمنظمات الأعمال المختلفة.

وبذلك يمكن للباحث بلورة هذه المشكلة في التساؤلات البحثية التالية:

١- هل المزايا التي تحققها جلسات العصف الذهني الالكتروني بالمقارنة بالعصف الذهني التقليدي تتفق وطبيعة المراجعة المشتركة وتساعد على تحسين وتطوير أداؤها؟
٢- هل الكشف عن أو الحد من ممارسة إدارة الأرباح بمنظمات الأعمال يتطلب استخدام المراجعة المشتركة؟
٣- هل جلسات العصف الذهني الالكتروني لأعضاء طرفي المراجعة المشتركة يحسن من مستوى ممارسة الشك المهني لديهم؟
٤- هل استخدام طرفي المراجعة المشتركة لجلسات العصف الذهني الالكتروني يزيد من قدرتهم على الكشف عن أو الحد من ممارسة إدارة الأرباح؟
٥- هل يمكن التوصل إلى إطار مقترح لتطوير أداء المراجعة المشتركة للحد من ممارسة إدارة الأرباح باستخدام جلسات العصف الذهني الالكتروني؟

١/٢ هدف البحث

يهدف البحث إلى: اقتراح إطار لتطوير أداء المراجعة المشتركة باستخدام أسلوب العصف الذهني الالكتروني للكشف عن أو الحد من ممارسة إدارة الأرباح بمنظمات الأعمال المختلفة.

ويتحقق هذا الهدف الرئيسي من خلال الأهداف الفرعية التالية:

١- التعرف على أهمية ومزايا أسلوب العصف الذهني الالكتروني بالمقارنة بالعصف الذهني التقليدي وكيفية الاستفادة منه في علمية المراجعة.
٢- تحديد أهمية ودور المراجعة المشتركة والفرق بينها وبين المراجعة الفردية، ومدى مساهمتها في تحسين مستوى الشك المهني لمراقب الحسابات واكتشاف الغش والاحتيال في القوائم المالية وتحقيق جودة عملية المراجعة.
٣- تحديد الأساليب المختلفة لإجراء جلسات العصف الذهني الالكتروني، مع التعرف على الأسلوب الأفضل للتطبيق في حالة المراجعة المشتركة.
٤- التعرف على دور جلسات العصف الذهني الالكتروني في تحسين وتطوير إجراءات ممارسة المراجعة المشتركة ومناطق الالتقاء بينهما وانعكاس ذلك على الحد من ممارسة إدارة الأرباح.

١/٣ أهمية البحث

يسعى البحث نحو الربط بين- والاستفادة من- أساليب تكنولوجيا المعلومات المتطورة والمراجعة المشتركة وذلك من خلال استخدام جلسات العصف الذهني الالكتروني لتحقيق التواصل والتفاعل المستمر وتبادل الأفكار والخبرات بين طرفي المراجعة المشتركة وذلك لتدعيم وتحسين وتطوير مراحل المراجعة المشتركة المختلفة بداية من مرحلة التعاقد ثم التخطيط للمراجعة حتى مرحلة إعداد تقرير المراجعة النهائي الموحد، بالإضافة إلى التغلب على مشاكل المراجعة الفردية والتخلص من سيطرة إدارة منظمة الأعمال، حتى يمكن الكشف عن التحريفات المختلفة في إعداد القوائم المالية والحد من ممارسة إدارة الأرباح بمنظمات الأعمال المختلفة.

١/٤ منهج وأسلوب البحث

يعتمد الباحث في إعداد هذا البحث على مجموعة من مناهج البحث العلمي المختلفة مثل: المنهج الاستقرائي والمنهج التحليلي والمنهج الاستنباطي حتى يمكن دراسة مشكلة البحث والتغلب عليها وتحقيق أهداف البحث المختلفة وذلك من خلال استقراء وتحليل الدراسات السابقة المتعلقة بأركان البحث المختلفة وهي: العصف الذهني الالكتروني، والمراجعة المشتركة، وإدارة الأرباح مع تناول المنطلقات الفكرية لها والخروج من ذلك باستنتاج المحاور المختلفة للإطار المقترح لتطوير أداء المراجعة المشتركة للحد من ممارسة إدارة الأرباح بمنظمات الأعمال المختلفة، مستخدمًا في ذلك أسلوب الدراسة النظرية التحليلية للتعرف على وجهات النظر المختلفة والخروج منها بالتحليل العلمي المنطقي الذي يساعد على تحقيق أهداف البحث المختلفة.

١/٥ خطـــــة البحـــث

لتحقيق أهداف البحث وانطلاقًا من أهميته، فإن خطة البحث تتضمن ما يلي:

١- الإطار العام للبحث.

٢- استقراء وتحليل الدراسات السابقة المتعلقة بموضوع البحث.

١/٢ استقراء وتحليل الدراسات السابقة الخاصة بالعصف الذهني وعلاقته بعملية المراجعة المشتركة.

٢/٢ استقراء وتحليل الدراسات السابقة الخاصة بالمراجعة المشتركة ودورها في الحد من ممارسة إدارة الأرباح.

٣- المنطلقات الفكرية لممارسة إدارة الأرباح والمراجعة المشتركة والعصف الذهني الالكتروني.

١/٣ المنطلقات الفكرية لمفهوم وطبيعة وأثار ممارسة إدارة الأرباح.

٢/٣ المنطلقات الفكرية لمفهوم المراجعة المشتركة ودورها في الحد من ممارسة إدارة الأرباح.

٣/٣ المنطلقات الفكرية للعصف الذهني وأثره على المراجعة المشتركة.

٤- الإطار المقترح لتطوير أداء فريق المراجعة المشتركة باستخدام العصف الذهني الالكتروني للكشف عن أو الحد من ممارسة إدارة الأرباح.

١/٤ المحور الأول: توفير مقومات الممارسة الجيدة لجلسات العصف الذهني الالكتروني.

٢/٤ المحور الثاني: توفير أدوات تطوير أداء فريق المراجعة المشتركة.

٣/٤ المحور الثالث: تدعيم وتطوير مناطق الاتفاق بين المراجعة المشتركة وجلسات العصف الذهني الالكتروني.

٤/٤ المحور الرابع: الربط بين جلسات العصف الذهني الالكتروني لطرفي المراجعة المشتركة وبين الكشف عن أو الحد من ممارسة إدارة الأرباح.

٥- النتائج والتوصيات والمقترحات البحثية المستقبلية.

٦- مراجع البحث.

٢-استقراء وتحليل الدراسات السابقة المتعلقة بموضوع البحث:

يتناول هذا الجزء عرض بعض الدراسات التي تناولت العصف الذهني سواء كان تقليديًا أو إلكترونيًا للتعرف على طبيعة كل منهما وعلاقتهما بعملية المراجعة بصفة عامة والمراجعة المشتركة بصفة خاصة، وأثر ذلك على الحد من ممارسة إدارة الأرباح بمنظمات الأعمال، وذلك كما يلي:

١/٢ استقراء وتحليل الدراسات السابقة الخاصة بالعصف الذهني وعلاقته بعملية المراجعة المشتركة:

في ضوء الورقة الخضراء Green Paper التي أصدرتها المفوضية الأوروبية في عام ٢٠١٠م لمعالجة مشاكل المراجعة وضمان تحسين مستوى جودة عملية المراجعة، بعنوان: سياسة المراجعة- دروس من الأزمة Audit policy: Lessons from The Crisis والتي أكدت على ضرورة تفعيل مدخل المراجعة المشتركة Joint Auditing عن طريق الاستعانة بأكثر من شركة مراجعة خارجية لمراجعة التقارير المالية لمنظمات الأعمال (European Commission, 2010, pp.1-21) اتجهت الأبحاث إلى الاهتمام بالمراجعة المشتركة والبحث عن أساليب تحسين وتطوير أدائها ومنها أسلوب العصف الذهني الالكتروني.

لذلك اهتمت دراسة (Brazet, et al., 2010, pp.1273-1301) بمحاولة وضع نموذج لقياس جودة جلسات العصف الذهني Brainstorming وتأثيرها على قرارات فريق المراجعة المهتم بدراسة الغش، وذلك بالاعتماد على العناصر التالية:

- الحضور والاتصال لأعضاء الفريق Attendance and Communication.
- هيكل وتوقيت العصف الذهني Brainstorming Structure and Timing
- جهود فريق الارتباط Engagement Team Effort

وقد أشارت الدراسة إلى أن جودة جلسات العصف الذهني تعتمد على الربط بين عوامل مخاطر الغش وبين ما يقوم به مراقبي الحسابات من تقييم الغش وربطها باختبارات المراجعة، وقد خلصت الدراسة إلى أن أفضل جلسات العصف الذهني تحدث عندما يحضرها متخصص في مراجعة تكنولوجيا المعلومات IT Audit Specialist، بجانب أن زيادة أعضاء فريق المراجعة المشاركين في جلسات العصف الذهني يزيد من تنوع وتبادل المعلومات فيما بينهم كما أنه يؤدي إلى تحسين جودة الجلسة، بالإضافة إلى أن أداء الجلسة أثناء مرحلة التخطيط لعملية المراجعة يكون له تأثير إيجابي على أحكام مراقبي الحسابات المتعلقة بالغش.

ويرى الباحث أن هذه الدراسة تناولت أثر استخدام جلسات العصف الذهني في معالجة أحد أهم القضايا التي تواجه مهنة المراجعة بصفة عامة وهي الكشف عن الغش والاحتيال في القوائم المالية مع التركيز على كيفية تحقيق جودة جلسات العصف

الذهني في ظل وجود المتخصصين بجانب زيادة أعضاء فريق المراجعة مما يشير إلى أهمية المراجعة المشتركة في معالجة هذه القضية علاوة على تحديد توقيت جلسات العصف الذهني ومدى ارتباطها بمراحل المراجعة المختلفة ابتداءً من مرحلة التخطيط وأثر ذلك على الأحكام التي يصدرها مراقبي الحسابات.

في نفس الاتجاه السابق اهتمت دراسة (Alon & Dwyer, 2010, pp. 240-256) بتأثر كل من جلسات العصف الذهني وأداة دعم القرار Decision Aid Reliance على فعالية عملية تقييم مخاطر الغش، وقد توصلت الدراسة إلى وجود اختلاف غير جوهري بين مجموعات العصف الذهني التي تستخدم أدوات دعم القرار، والمجموعات التي لا تستخدم أدوات دعم القرار عند تقييم إمكانية حدوث الغش، بالإضافة إلى أن جلسات العصف الذهني تساعد على اقتراح أفكار متنوعة حول مخاطر الغش وأكثر جودة من التي يقترحها الأفراد العاديين.

ويرى الباحث أن هذه الدراسة على الرغم من اهتمامها بدور أدوات دعم القرار في دعم جلسات العصف الذهني إلا أنها اهتمت أكثر بتوضيح مزايا العصف الذهني في تقييم مخاطر الغش سواء من جانب كمية الأفكار المطروحة أو نوعيتها.

وفي اتجاه آخر قامت دراسة (Cockrell & Stone, 2011, pp. 225-242) بتقسيم فرق المناقشة خلال جلسات العصف الذهني إلى ثلاثة فرق وهي:

- **الأولى**: المناقشة الالكترونية مع عدم الكشف عن شخصية الأعضاء.
- **الثانية**: المناقشة الالكترونية مع الكشف عن شخصية الأعضاء.
- **الثالثة**: المناقشة وجهاً لوجه (أي جلسات العصف الذهني التقليدية).

وقد توصلت الدراسة إلى أن فرق المناقشة الالكترونية بنوعيها، أقل إعاقة لإجراء جلسات العصف الذهني من فرق المناقشة وجها لوجه.

ويشير الباحث هنا إلى أن هذه الدراسة أثبتت تفوق العصف الذهني الالكتروني على العصف الذهني التقليدي، لأن ذلك من وجهة نظر الباحث يحقق الكثير من المزايا منها توفير الوقت والقدرة على طرح كم أكبر من الأفكار في ذات الوقت، بالإضافة إلى التغلب على مشكلة تباعد المسافة بين أعضاء فريق المراجعة المشارك في الجلسات.

كما تناولت دراسة (Calderon, et al., 2012, pp. 19-26) استخدام الخرائط الذهنية في دعم أنشطة العصف الذهني لدى المراجعين الداخليين لتقييم مخاطر الغش، وقد توصلت الدراسة إلى أن الخرائط الذهنية تساهم في زيادة فعالية جلسات العصف الذهني في مجموعات المناقشة المختلفة سواء الاسمية أو المفتوحة أو المستديرة عند تقييم مخاطر الغش.

وقد تميزت هذه الدراسة من وجهة نظر الباحث بتوسيع مجال استخدام جلسات العصف الذهني بحيث يمكن أن تساهم في تطوير أداء المراجعين الداخليين وخاصة في مجال تقييم مخاطر العش.

كما توصلت دراسة (Dennis and Johnstone, 2015, pp. 1-55) إلى أن قيادة شريك المراجعة Audit Partner لجلسات العصف الذهني لفرق المراجعة الهرمية يؤدي إلى تحسين أحكام مراقبي الحسابات المرتبطة بالشك المهني المتعلقة بالغش، وقد توصل نفس الكاتبان ولكن في دراسة أخرى (Dennis and Johnstone, 2016, pp.449-472) إلى أن استخدام جلسات العصف الذهني يؤدي إلى انخفاض استخدام قوائم المراجعة التقليدية مع قصر إجراء الجلسات وتخصيص الموارد على أساس المخاطر المتعلقة بهذه الجلسات، مع الاهتمام باستخدام العصف الذهني الالكتروني بدلا من التقليدي وضرورة صياغة معايير مراجعة جديدة فعالة.

كما توصلت دراسة (Chen, et al., 2015, pp.175-198) إلى أن جلسات العصف الذهني الالكتروني Electronic Brainstorming هي الأفضل لفريق المراجعة لأنها تعتمد على برامج الحاسب الالكتروني وتسمح بطرح أفكار أعضاء الفريق دون انقطاع، وأنها أكثر كفاءة وفعالية من العصف الذهني التقليدي.

ومن الملاحظ للباحث أن نتائج هذه الدراسة تتفق مع النتائج التي سبق وتوصلت إليها دراسة (Lynch, et al., 2009, pp.1209-1232) والتي أشارت إلى أن أساليب العصف الذهني الالكتروني سواء التفاعلي أو الأسمى تزيد من قدرة مراقبي الحسابات على اكتشاف الأخطاء كما تسمح لعدد أكبر من المشاركين من المواقع المختلفة، وبالتالي يمكن القول بأنها أكثر ملاءمة لأسلوب المراجعة المشتركة.

كما تتفق هذه النتائج أيضا مع نتائج الدراسة (Hoffman & Zimbelman, 2009, pp. 811-83) والتي أشارت إلى أن جلسات العصف الذهني الالكتروني تساعد مراقبي الحسابات على ممارسة التفكير الاستراتيجي Strategic Reasoning

كما تناولت دراسة (عبدالرحمن، ٢٠١٥، ص ص ٧٧٧-٨٢٧) تقييم دور العصف الذهني الالكتروني في تحسين قرارات فريق المراجعة لاكتشاف حالات الغش في القوائم المالية، وتوصلت إلى أن جلسات العصف الذهني الالكتروني تتيح لأعضاء فريق المراجعة طرح أفكار أكثر كفاءة وفعالية دون انقطاع، وبالتالي تعمل على نجاح فريق المراجعة في الكشف عن الغش بشكل أفضل من العصف الذهني التقليدي.

بالإضافة إلى ما سبق فقد توصلت نتائج دراسات كل من:

(Mohd-Nassir, et al., 2016, pp. 62-67; Dezoort and Harrison, 2016, pp. 1-18; Rose, et al., 2016, pp. 1-20) إلى أن جلسات العصف الذهني

تؤدي إلى تحسين مستوى الشك المهني لدى مراقب الحسابات وتحسين أداؤه وتوليد الكثير من الأفكار حول عمليات الغش المحتملة.

في ضوء ما سبق يمكن للباحث الإشارة إلى الملاحظات التالية:

١- أن أسلوب العصف الذهني الالكتروني هو أسلوب متطور للعصف الذهني التقليدي ويعتمد على الاستفادة من أساليب تكنولوجيا المعلومات المتطورة لأنه يعتمد على تكنولوجيا البرمجيات Software Technology وذلك من خلال برامج العصف الذهني الخاصة Special Software Brainstorming أو الرسائل الفورية أو البريد الالكتروني E. Mail.

٢- أن أسلوب العصف الذهني الالكتروني يكون أكثر ملاءمة مع زيادة أعداد فريق المراجعة المشتركة ومع صعوبة تجميعهم في مكان واحد وفي توقيت واحد، علاوة على أنه يسمح بطرح العديد من الأفكار وبالتالي التغلب على تأثير التقاعس الاجتماعي على تبادل الأفكار، كما أنه يقلل من مخاطر وانتقادات معوقات الإنتاج والحذر من التقييم.

٣- أن ممارسة أسلوب العصف الذهني الالكتروني قد يكون باستخدام العصف الذهني الالكتروني التفاعلي Interactive Electronic Brainstorming والذي يسمح بالمشاركة مع رؤية أفكار واقتراحات باقي أعضاء الفريق والتفاعل معهم، أو العصف الالكتروني الاسمى Nominal Electronic Brainstorming والذي يسمح بالمشاركة الفردية دون التفاعل مع باقي أعضاء الفريق.

٤- يتميز العصف الذهني الالكتروني بتوفير الوقت المستخدم في الاجتماع مع زيادة فرص طرح الأفكار مع التغلب على تباعد الموقع الجغرافي لأعضاء الفريق، مع القدرة على تبادل الأفكار عندما تتبادر إلى الذهن مباشرة دون الانتظار لموعد المناقشة والتحدث كما في الاسلوب التقليدي.

٥- أن جودة أسلوب ممارسة العصف الذهني الالكتروني تتأثر بمجموعة من المحددات أهمها: مشاركة واتصال أعضاء فريق المراجعة المشتركة، توقيت وكفاءة المشاركين في العصف الذهني، الجهد المبذول من قبل فريق المراجعة المشتركة المشارك في الجلسات.

٢/٢ استقراء تحليل الدراسات السابقة الخاصة بالمراجعة المشتركة ودورها في الحد من ممارسة إدارة الأرباح

في ظل نظرية الوكالة Agency Theory تسعى إدارات منظمات الأعمال إلى تعظيم منافعها الشخصية على حساب مصالح الفئات الأخرى وذلك من خلال ممارسة إدارة الأرباح Earnings Management. وذلك لتحقيق الاستراتيجيات

النفعيـة Opportunistic Strategies للإدارة (Park& Park, 2004, p.381)، ولـذا كان دور مراقب الحســـابات الحد من ذلك، ونظرا لوجود الكثير من الملاحظات والضغوط على ممارسة هذا الدور، ظهر الاتجاه نحو استخدام المراجعة المشتركة.

لذلك توصـلت دراســة (Zerni, et al., 2010, pp.1169-1206) إلى أن منظمـات الأعمـال التي تقوم بتطبيق المراجعـة المشـــتركـة- بغض النظر عن نوعيـة الأطراف القـائمـة بـالمراجعـة- تكون جودة عمليـة المراجعـة بهـا والمـدركـة من قبـل أصـــحاب المصـــالح، أكبر منها في منظمات الأعمال التي تســتخدم المراجعة الفردية وذلك لأن المراجعة المشـتركة ينظر إليها على أنها آلية للرقابة على حقوق أصـحاب المصالح ومنع الإضرار بهم.

كما أكدت نتائج دراسة (Zerni, et al., 2012, pp.731-765) على وجود علاقة ارتباط عضـوية بين تطبيق المراجعة المشـتركة وبين وجود مستوى مرتفع من التحفظ المحاسـبي، وذلك لأن المراجعة المشـتركة تمثل قوة ضـغط أكبر في التفاوض مع الإدارة حول الاختيـار بين البدائل المحاســبية، كما أنها تحقق مســتوى أعلى من استقلال مراقب الحسابات وجودة المراجعة، بالإضافة إلى تعزيز التصنيف الائتماني للمنظمة وتحسين مستوى التنبؤ الخاص بمخاطر العسر المالي لها، بجانب زيادة الثقة في التقارير المالية.

ويشير الباحث هنا إلى أن هذه الدراسة حددت مزايا المراجعة المشتركة سواء على مســتوى ممارســة مهنة المراجعة أو على مســتوى منظمة الأعمال ككل، وهذه النتائج تتفق مع نتائج دراســة (Baldauf and Steckel, 2012, pp.7-42) والتي أشـــارت إلى أن المراجعة المشـــتركة تحقق درجة عالية من التوافق والدقة في تقرير المراجعين Auditor’s Report Consensus and accuracy.

وقد أشـــارت دراســة (Kermiche and Piot, 2014, pp.1-41) إلى أن أفضـــل حـالات المراجعة المشـــتركة هو أن يكون أحد مكاتب المراجعة من المكاتب الكبار Big 4 والأخر من مكاتب المراجعة غير الكبار Non - Big 4،وأن هذه الحالة تمثل نسبة ٥٤% في سوق المراجعة في فرنسا خلال فترة الدراسة وذلك على عكس حـالات الجمع بين اثنين من المكـاتـب الكبار أو اثنين من المكاتب غير الكبار، لأن ذلك يحقق نوع من التوازن طويـل الأجـل Along Term Equilibrium في ســـوق المراجعة ويحد من السـيطرة على السـوق ويحقق ديناميكية السـوق، ويجب مراعاة أن هذه النتائج تتفق مع ما توصـلت إليه نتائج دراســة (Lobo, et al., 2015, pp.1-36)

ويســتنتج الباحث من هذه الدراســة أن إيجابية ومزايا المراجعة المشــتركة لا تتوقف على القيام بها من خلال مكاتب المراجعة الكبرى ولكن تحدث أيضـــا في حالة القيام بها من خلال المكاتب الأخرى سواء كانت الصغرى أو المتوسطة.

وقد أشـــارت نتائج دراســـة (يوســـف، ٢٠١٥، ص ص ٣٣٩-٤٩٩) إلى أن استخدام العصف الذهني يزيد من جودة أحكام المراجعة المشتركة في التقارير المالية.

وفي اتجاه آخر أشـارت نتائج دراسـة كل من (الجبر، السـعدني، ٢٠١٤، ص ص ٢٨٣-٣٠٣) إلى أنه لا يوجد تأثير للمراجعة المشتركة على جودة الأرباح بالنسبة للشـركات السـعودية المسـجلة بسـوق الأوراق المالية، ويتفق ذلك مع نتائج دراسـة (Ittonen and Tronnes, 2012, pp. 23-46)

وعلى العكس من ذلك أشـــارت نتائج دراســـة (Disogno and Deluca, 2016, pp. 1-22) إلى أن تطبيق المراجعة المشـتركة بشكل اختياري يؤثر بصـورة إيجابية على جودة الأرباح ويكون له تأثير سلبي على ممارسـة إدارة الأرباح وبالتالي المسـاهمة في تدعيم الاعتماد على القوائم المالية، وهذه النتائج تتفق مع نتائج دراسـات كثيرة مثل: (Baldauf and Steckel, 2012, pp. 7-42; Michas and Seavey, 2013, pp. 325-355; Andre, et al., 2015, pp.245-274 ; Velte & Azibi, 2015, pp. 1-54)

ويتفق الباحث مع هذا الاتجاه خاصـة وأن وجود المراجعة المشـتركة يحد من ضغوط وسيطرة إدارة منظمة الأعمال وتدخلها للتلاعب في الأرباح، وبالرغم من ذلك فإن تنوع النتائج التي توصلت إليها الدراسات السابقة يعطي إشارة إيجابية إلى أن هذه القضـية - وهي علاقة المراجعة المشـتركة بجودة الأرباح والحد من ممارسـة إدارة الأرباح - مازالت في حاجة إلى المزيد من البحث والدراســـة حتى يمكن حســـمها والتعرف على الدور الصـحيح الذي تقوم به المراجعة المشـتركة خاصـة فيما يتعلق بالحد من ممارسـة إدارة الأرباح والتي وصـفتها دراسـة (Ahadiat and Hefzi, 2012, pp.245-251) بأنها أحد صور التلاعب المتعمد في البيانات المالية.

وقد توصـلت دراسـة (مندور، ٢٠١٦، ص ص١١١٩-١١٧٢) إلى أن هناك تـأثير إيجـابي للتطبيق الاختيـاري لمدخل المراجعـة المشـــتركـة على الحد من إدارة الأرباح القائم على الاستحقاقات الاختيارية.

في ضوء ما سبق يمكن للباحث الإشارة إلى الملاحظات التالية:

١- أن هناك توجه عام وشبه إجماع على أن استخدام المراجعة المشتركة يحد من سلبيات المراجعة الفردية ويزيد من استقلال مراقب الحسابات وقدرته على مواجهة ضغوط إدارة منظمة الأعمال لتحقيق أهدافها الخاصة.

٢- يوجد فرق بين كل من المراجعة المشـــتركة والمراجعة المزدوجة أو المراجعة المتوازنة والمراجعة الثنائية حيث أن:

- **المراجعة المشـــتركة**: تعني اشـــتراك اثنين أو أكثر من مراقبي الحسابات في التخطيط والتنفيذ لعملية المراجعة مع تقسيم العمل بينهما وفقا لأســـس محددة لأداء عملية المراجعة مرة واحدة في ظل وجود

مسئولية تضامنية عن عملية المراجعة ككل، مع الانتهاء منها بإعداد تقرير مراجعة واحد.

- **المراجعة المزدوجة** Double Audit أو المراجعة المتوازنة Parallel Audit: وتعني إجراء عملية المراجعة كاملة مرتان بواسطة مراقبين للحسابات مختلفين وتنتهي بإعداد تقريرين منفصلين لعملية المراجعة.
- **المراجعة الثنائية** Dual Audit: وتعني قيام مراقبين للحسابات بإجراء عملية المراجعة من خلال تقسيم المعلومات المالية بينهما مع الانتهاء بإصدار تقريرين منفصلين لعملية المراجعة.

٣- تساعد المراجعة المشتركة على تطبيق أفضل لإجراءات المراجعة والاستفادة من خبرة أكثر من طرف، علاوة على الاشتراك في تحمل المسئولية بدلا من تحمليها على مكتب مراجعة واحد، مع تقديم تقرير مراجعة مشترك مما ينعكس بالإيجاب على جودة عملية المراجعة وما ينتج عنها من معلومات مالية تكون محل ثقة من قبل مستخدميها.

٤- بالرغم من أن البعض يرى أن المراجعة المشتركة تزيد من تكلفة عملية المراجعة نتيجة تعاقد منظمة الأعمال مع أكثر من مكتب مراجعة، بجانب زيادة مخاطر فقد بعض المعلومات نتيجة اعتماد كل طرف من طرفي المراجعة على الأخر، إلا أن ذلك يمكن التغلب عليه من خلال الأسلوب المستخدم في إجراء المراجعة المشتركة، وكذلك استخدام العصف الذهني الالكتروني لتطوير أداء المراجعة المشتركة، علاوة على أن مخرجات المراجعة المشتركة وما تحققه من جودة يكون مبرر قوي لأية تكاليف قد تتحملها منظمة الأعمال، مع مراعاة أن التكاليف تقسم على مكتبي المراجعة المشاركين في المراجعة المشتركة وتتناسب مع حجم المهام التي يقوم بها كل مكتب منهما.

٥- على الرغم من تعدد الآراء وتنوعها بخصوص تأثير ممارسة المراجعة المشتركة بمنظمات الأعمال على الحد من ممارسة إدارة الأرباح بها، مما يعني وجود بعض نقاط الضعف في ممارسة المراجعة المشتركة مثل اعتماد كل طرف من طرفي المراجعة المشتركة على بعضهما البعض، وبالتالي الحاجة إلى تطوير أدائها للتغلب على مثل هذه النقاط من خلال استخدام بعض الأساليب الحديثة وأهمها استخدام أسلوب العصف الذهني الالكتروني، وهنا تتمثل الفجوة البحثية في عدم الاستفادة من مزايا ممارسة أسلوب العصف الذهني الالكتروني في تحسين وتطوير أداء

المراجعة المشتركة والتغلب على نقاط الضعف الخاصة وخاصة مع ندرة الدراسات السابقة في هذا الجانب على حد علم الباحث.

٣-المنطلقات الفكرية لممارسة إدارة الأرباح والمراجعة المشتركة والعصف الذهني الالكتروني

يتناول هذا الجزء الجوانب العلمية والفلسفية لكل من ممارسة إدارة الأرباح وآثارها السلبية على منظمات الاعمال، وطبيعة المراجعة المشتركة ودورها في التغلب على هذه الآثار، وكيفية الاستفادة من أسلوب العصف الذهني الالكتروني لتطوير هذا الدور، وذلك كما يلي:

١/٣ المنطلقات الفكرية لمفهوم وطبيعة وأثار ممارسة إدارة الأرباح

أشارت دراسة (Ahadiat and Hefzi, 2012, pp.245-251) إلى أن ممارسة إدارة الأرباح هي أحد أشكال التلاعب المتعمد في البيانات المالية لمنظمات الأعمال بغرض تحقيق هدف معين، كما وصفت دراسة (Donelson, et al., 2013, pp.242-268) مصطلح إدارة الأرباح بأنه القناع الذي تستخدمه إدارة منظمة الأعمال لإخفاء حقيقة الوضع المالي للمنظمة عند إعداد قوائمها المالية وذلك لتضليل مستخدمي المعلومات المحاسبية.

وقد عرفت دراسة (AL Rawshdeh, 2013, p. 2) ممارسة إدارة الأرباح بأنها ممارسة معقدة ومبتكرة يمكن للمحاسبين من خلالها استخدام القواعد المحاسبية للتلاعب في حسابات منظمة الأعمال من أجل تحقيق أهداف محددة و تضليل المستخدمين للقوائم المالية.

كما اشار كل من (He & Yang, 2014, p.574) إلى أن إدارة الأرباح تعني قيام إدارة المنظمة بالتلاعب في أرباحها من خلال الاستخدام السيء للجوانب الاختيارية للمحاسبة على أساس الاستحقاق لإخفاء الأداء الحقيقي للمنظمة، لذلك أطلق البعض على مصطلح إدارة الأرباح بأنه الإدارة الانتهازية للربح Aggressive Earnings Management (Bedard, et al., 2004, p. 14)

وفي ذات الاتجاه أوضحت دراسة (Kabat & Filip, 2015, p.171) بأن إدارة الأرباح تعني التلاعب في الأرقام المالية من خلال المعايير والمبادئ المحاسبية المتعارف عليها وذلك لتضخيم قيمة أسهم المنظمة أو الحصول على التمويل المناسب أو تجنب الالتزامات الخاصة بالديون، من أجل تحقيق رغبات واحتياجات الإدارة أو زيادة الموارد الاقتصادية للمستثمرين، وهذا يتفق مع ما أشارت إليه دراسة (خليل، ٢٠١١، ص ص ٥٣-١٠٥) بأن ممارسة إدارة الأرباح يؤدي إلى إحداث نوعا من التحيز في إعداد القوائم المالية، وهو التحيز الذاتي لتحقيق منافع ذاتية للإدارة على

حســـاب مصـــلحة الأطراف الأخرى ذات العلاقة بـالمنظمـة، كمـا أنهـا لا تؤثر على الأرباح فقط بل تمتد إلى التأثير الســلبي على التدفقات النقدية الحاضــرة والمســتقبلية للمنظمة.

نتيجة لما أشارت إليه الدراسات السابقة، فقد استخدمت بعض الدراسات مثل: (Mulford and Comiskey, 2002, pp,3-5; Zarowin and Tucker, 2006, pp.251-271; Comprix and Huang, 2015, pp.11-20; Zhu, et al., 2015, pp.1-37 ؛ خليل، ٢٠١٢، ص ص٢٠-٢٢؛ سعودي، ٢٠١٤، ص ص٥١٦-٥١٨؛ مندور، ٢٠١٦، ص ص١١٢٥-١١٣٢) الكثير من المصطلحات للتعبير عن إدارة الأرباح مثل: تمهيد الدخل Income Smoothing، المحاســبة التعســفية Aggressive Accounting، المحاســبة الابتكـارية Creative Accounting، التقارير المالية الاحتيالية Fraudulent Financial Reporting، المحاســبة عن تصــفية الخســائر أو محاســبة الاغتســال الكبير Big- bath Accounting، إدارة الاستحقاقات Accruals Management.

وكل ذلك يشـير من وجهة نظر الباحث إلى تعدد الجوانب السـلبية الناتجة عن ممارســة إدارة الأرباح بمنظمات الأعمال المختلفة، والتي تتطلب ضــرورة منعها أو على الأقل الحد من هذه الجوانب.

وتأكيدًا على ذلك أشـارت دراسـة (Farrell, et al., 2013, pp.334-350) إلى أنـه لا يوجد مبرر أخلاقي لممـارســة إدارة الأرباح والتي تؤدي إلى تغيير حقيقة المركز المالي لمنظمة الأعمال مما يضـلل مستخدمي القوائم المالية، والتي اتفقت معها نتائج دراســة (مليجي، ٢٠١٣، ص ص٣٥٠-٣٨٩) والتي أشــارت إلى أن ممارســة إدارة الأرباح ليس لها مبرر أخلاقي لأنها تتم بشــكل ســري ولا يتم الإفصــاح عن الأسـاليب المسـتخدمة فيها، كما أنها تلحق الضـرر بمسـتخدمي المعلومات المحاسـبية الواردة بالقوائم المالية لمنظمة الأعمال.

وفيما يتعلق بالأســاليب والطرق التي تســتخدم لممارســة إدارة الأرباح، فقد أشـارت بعض الدراسـات مثل: (خليل، ٢٠١١، ص ص ٧٥-٧٦؛عيسى، ٢٠٠٨، ص ص ١٦-١٨؛ غنيمي، ٢٠١١، ص ص ٧١-٧٢؛ طعيمـة، ٢٠١٢، ص ص ١٥٥-١٥٨ Zang, ‘2012,pp. 1-28; Zamri, et al., 2013, PP. 80-95; Zhang, 2015, pp. 320-325) إلى أن أساليب إدارة الأرباح تتمثل في:

أ) **أســلوب إدارة الأرباح الحقيقية**: ويتم ذلك باســتخدام مجموعة من الأدوات منها: إدارة المبيعات وذلك من خلال ترحيلها بين السنوات المختلفة، وإدارة المصروفات الاختيارية كمصــروفات البحث والتطوير ومصــروفات الإعلان والمصــروفات الإدارية والعمومية، والتحكم في توقيت بيع وشراء الأصـول الثابتة والاستثمارات المالية، وقد أشــارت دراســة (Graham, et al., 2004, pp.14-15) إلى أن

استخدام المدخل الحقيقي في إدارة الأرباح لا يعد انتهاكا للمبادئ المحاسبية، ولذا يصعب اكتشافه من قبل مراقبي الحسابات لأن درجة إخفائه عالية ومخاطرة منخفضة، وأضافت دراسة (Goh, et al., 2013, p.30) بأنه في ظل استخدام هذا المدخل يصعب تعرض إدارة منظمة الأعمال للمساءلة القانونية.

ب) **أسلوب إدارة الأرباح المحاسبية:** ويتم ذلك باستخدام مجموعة من الأدوات منها: إدارة الاستحقاقات المحاسبية سواء الاختيارية أو الاجبارية، والتغييرات الاختيارية للسياسات المحاسبية من خلال المرونة في اختيار الطرق والسياسات المحاسبية التي توفرها المبادئ والمعايير المحاسبية المطبقة، والتغيرات في التقديرات المحاسبية والتي تعتمد على التقدير والحكم الشخصي، واستخدام أسلوب التحفظ المحاسبي، وكذلك التغير في طريقة وأسلوب الإفصاح المحاسبي.

وقد لاحظ الباحث أن استخدام الاستحقاقات المحاسبية كأداة لإدارة الأرباح هي أكثر الأدوات المحاسبية انتشارًا علاوة على صعوبة اكتشافها مثلها في ذلك مثل إدارة الأرباح الحقيقية.

ج) **أسلوب التوريق** Securitization كأداة لإدارة الأرباح: ويهتم بتحويل الأصول المالية إلى أوراق مالية قابلة للتداول في البورصة، حيث توجد أكثر من طريقة محاسبية للتعامل مع مشكلة القياس والإفصاح المحاسبي عن هذا النشاط، مثل: طريقة التمويل خارج الميزانية، وطريقة التمويل داخل الميزانية، مما يسمح للإدارة بممارسة إدارة الأرباح خاصة باستخدام الطريقة الأولى والتي لا تعترف بعملية التوريق أو الآثار المالية الناتجة عنها.

ومن زاوية أخرى، أشارت دراسة (Scott, 2003, p.383) إلى أن هناك أربعة أساليب لإدارة الأرباح وهي:

أ) **الاعتراف بالخسائر**: ويحدث ذلك في حالة تغير إدارة منظمة الأعمال أو إعادة هيكلتها.

ب) **تخفيض الأرباح**: ويحدث ذلك لجذب الضرائب أو التكاليف السياسية.

ج) **تعظيم الأرباح**: ويحدث ذلك لزيادة حوافز الإدارة أو للتأثير الإيجابي على أسعار أسهم المنظمة أو لتجنب مخالفة شروط تعاقد الدين.

د) **تمهيد الدخل**: وذلك بهدف خفض حدة التقلبات في الأرباح وقد يكون هذا التمهيد حقيقي Real Smoothing أو تمهيد محاسبي أو اصطناعي Artificial Smoothing أو تمهيد تصنيفي.

ويرى الباحث أن تعدد الأساليب المستخدمة لإدارة الأرباح يرجع إلى تعدد دوافع الإدارة نحو ممارسة إدارة الأرباح، فبعضها دوافع تعاقدية مثل: عقود مكافآت وحوافز الإدارة، عقود القروض أو المديونية، ومفاوضات اتحادات العاملين أو توزيعات الأرباح أو عروض شراء الأسهم من قبل إدارة المنظمة، وبعضها دوافع

تتعلق بســوق رأس المال كتحقيق ارباح للوفاء بتوقعات المحللين الماليين أو تحســين شروط عرض الأسهم للبيع، أو التأثير على سلوك مستخدمي المعلومات المحاسبية، وبعضــها دوافع تنظيمية مثل: تحقيق الوفورات الضــريبية أو التكاليف الســياسـية، وبالرغم من ذلك فإن الدافع الرئيســي الذي يســتتر وراء كل هذه الدوافع هو تحقيق المكاسب المادية والمعنوية لإدارة منظمة الأعمال.

وهنا يشير الباحث إلى أنه بصرف النظر عن طبيعة الدوافع وراء ممارسة سلوك إدارة الأرباح، فإن الآثار الناتجة عنه غالبا ما تكون سلبية ومتعددة الجوانب، حيث أشارت دراسة (خليل، ٢٠١٢، ص ٢٢) إلى أنه لا يقتصر تأثير ممارسة عملية إدارة الأرباح على جودة ومصــداقية المعلومات المحاســبية والقرارات القائمة عليها ومصــالح الفئات المختلفة المرتبطة بمنظمة الأعمال فقط، بل يمتد مباشـرة إلى التأثير على منظمة الأعمال ذاتها سواء من خلال التأثير على قيمتها الحالية أو المستقبلية أو التأثير على قدرتها على الاستمرار والنمو في المستقبل، كذلك أكدت دراسة (عيسى، ٢٠٠٨، ص ص ١٨-١٩) على أن ممارســة إدارة الأرباح تؤدي إلى تخفيض قيمة منظمة الأعمال في الأجل الطويل وتلاشــي المعايير الأخلاقية وإخفاء مشــاكل الإدارة التشغيلية.

بالإضــافة إلى ذلك، فإن إدارة الأرباح تؤدي إلى الاســتغلال الســيء لظاهرة الملكية الغائبة والسائدة بشركات المساهمة لتحقيق أهداف الإدارة، وتعرض الكثير من منظمات الاعمال للانهيار والإفلاس نتيجة عدم الإفصاح عن حقيقة أوضاعها، والتأثير الســيء على حركة ســوق الأوراق المالية حاليًا ومســتقبلا مما ينعكس على الأداء الاقتصادي للمجتمع ككل.

في ضوء ما سبق يمكن للباحث الإشارة إلى الملاحظات التالية:

١- عدم اتفاق الكتاب على تعريف أو تحديد مفهوم إدارة الأرباح، والذي عبر عنه (Beneish, 2001, p. 4) منذ فترة طويلة بقوله:

Lack of consensus on the definition of earning managent

وعلى الرغم من ذلك فهناك عامل مشــترك بين كل التعاريف والمفاهيم التي تناولت إدارة الأرباح وهو تعديل القوائم المالية بغرض التأثير على المعلومات المعبرة عن الأرباح المفصح عنها.

لذا يمكن للباحث تعريف إدارة الأرباح على أنها: "التخطيط المدروس من قبل إدارة منظمة الأعمال للاستفادة من السياسات والبدائل والطرق المحاسبية المتعددة، أو إعادة تقييم بعض العمليات للوصول إلى مستوى معين من الأرباح الحالية والمستقبلية لتحقيق أهداف محددة".

٢- تعدد المصــطلحات والمفاهيم المســتخدمة للتعبير عن الجوانب المختلفة لعملية ممارســة إدارة الأرباح بمنظمات الأعمال المختلفة، وذلك للتأثير على المعلومات

المحاسبية وبصفة خاصة جودة المعلومات المحاسبية وبالتالي التأثير على قرارات مستخدمي هذه المعلومات وخاصة الأطراف من خارج المنظمة، وبالتالي التأثير على حقوق ومصالح الفئات المختلفة المهتمة بالمنظمة، مما يستلزم الامر ضرورة حماية هذه المصالح، وهنا تظهر أهمية ممارسة المراجعة المشتركة باستخدام الأساليب التكنولوجية الحديثة من خلال العصف الذهني الالكتروني.

٣- يتطلب تجنب سلبيات إدارة الارباح وجود أداة رقابية فعالة تتمتع بالاستقلال والخبرة اللازمة وتكون بعيدة عن سيطرة إدارة منظمة الأعمال وتستطيع استيعاب المفاهيم والأهداف والأثار المختلفة لعملية إدارة الأرباح ويستلزم ذلك وجود المراجعة المشتركة كأداة فعالة للرقابة الخارجية.

٤- ممارسة إدارة الأرباح من قبل إدارة منظمة الأعمال يتطلب الرقابة على وفحص سلوك الإدارة لمنع حدوث مثل هذه الممارسة وتجنب الآثار السلبية الناتجة عنها، وبالتالي تزداد أهمية المراجعة المشتركة خاصة وأنها تتجنب الكثير من سلبيات المراجعة الفردية.

٢/٣ المنطلقات الفكرية للمراجعة المشتركة ودورها في الحد من ممارسات إدارة الأرباح.

يشير مفهوم المراجعة المشتركة في ضوء ما أشارت إليه دراسة (Sakel, et al., 2012, p. 9) إلى أنها عملية مراجعة تتم من خلال مكتبين للمراجعة مستقلين (أو أكثر) يقومان بالتخطيط المشترك لهذه العملية، ويتم توزيع العمل فيما بينهما ويصدر عنهما تقرير مراجعة واحد يعبر عن وجهة نظرهما معًا وموقعان عليه ومشتركان معاً في المسئولية عن عملية المراجعة وعن التقرير الصادر.

ويرى الباحث أن هذا المفهوم يتضمن بعض الأمور التي يجب إظهارها وهي:

- عدم الازدواج وتكرار العمل أثناء ممارسة عملية المراجعة المشتركة.
- التنسيق وتقسيم العمل بين الأطراف المشاركة في المراجعة مما يعني تعدد الخبرات المقدمة والاستفادة منها لإتمام عملية المراجعة مما يتطلب تفعيل أسلوب التواصل بينهما.
- المسئولية المشتركة ووحدة التقرير مما يشير إلى ضرورة بذل العناية المهنية الواجبة لتجنب المساءلة عن أوجه القصور التي قد تحدث.
- عدم الازدواج في دفع أتعاب المراجعة ولكنها تقسم بين الأطراف المشاركة وفقا لأسس معينة منها طبيعة المهام التي يقوم بها كل طرف.

كما أشـــارت دراســـة (Deng, et al., 2014, pp.1-43) إلى أن المراجعة المشـــتركة تســـهم في تعزيز دقة أدلة المراجعة من ناحية، والمحافظة على اســـتقلال مراقب الحسابات من ناحية أخرى، وتضيف دراسة (Nicole, et al., 2013, pp. 175-199) بأن المراجعة المشتركة تساعد على التعاون وتبادل الخبرات المهنية بين المراجعين المشـــاركين في أداء عملية المراجعة، وذلك من خلال المناقشـــات المتبادلة بينهما وبما يحقق جودة عملية المراجعة، بالإضـــافة إلى ذلك أشـــارت دراســـة (Clehane & Repelova, 2014, p. 10) إلى أن المراجعة المشتركة لا تعني أن مهام عملية المراجعة يتم تقسيمها بالتساوي بين مكتبي المراجعة المشاركين في ذلك.

في ضوء ذلك يشير الباحث إلى:

١- أن هناك اتفاق بين معظم- إن لم يكن جميع- الكتاب والباحثين على أن المراجعة المشـتركة تحقق اسـتقلالية مراقب الحسـابات بشـكل أكثر من المراجعة الفردية، كما أن مســـتوى الأداء المهني فيها يكون أعلى نتيجة تبادل الخبرات بين الأطراف المشـــاركة، بجانب تأثيرها الإيجابي على جودة عملية المراجعة.

٢- تحقق المراجعة المشتركة أفضل تطبيق لإجراءات عملية المراجعة، كما تزيد من عمق وفعالية التأكيد حول عدم احتواء القوائم المالية على التحريفات المختلفة ســـواء كانت جوهرية أو غير جوهرية، أكثر من المراجعة الفردية.

٣- تحقق المراجعة المشتركة التنسيق الفعال والتعاون والتخطيط الجيد لعملية المراجعة بين الأطراف المشـــاركة، مما يزيد من فعالية رقابة الجودة المتبادلة، ويؤدي إلى إصدار رأي مراجعة واحد قوي.

٤- ممارسة المراجعة المشتركة يحسن من مستوى ممارسة الشك المهني لدى مراقبي الحسـابات المشـاركين في عملية المراجعة، وذلك نتيجة ممارسـة الرقابة بين الأطراف المشاركة في عملية المراجعة.

٥- تسـاهم المراجعة المشـتركة في تخفيض التركيز في سـوق المراجعة، مما يزيد من المنافسـة وتنشـيط بيئة ممارسـة المهنة، كما أنها تحد من ضـغوط العميل على مراقب الحسابات وتقضي على الألفة التي قد تنشأ بينهما.

كما يشـير الباحث إلى أن المراجعة المشـتركة بالإضـافة إلى ما سـبق، تحقق الكثير من المزايا الأخرى والتي تناولتها الكثير من الدراســـات، منها ما أشـــارت إليه دراسة (Francis, et al., 2006, p.26) بأن المراجعة المشتركة تؤدي إلى تخفيض عدم تماثل المعلومات المحاســـبية بين إدارة منظمة الأعمال والأطراف الخارجية المهتمة بالقوائم المالية، كما أشـــارت دراســـة (Nicole, et at., 2013, pp. 175-199) إلى أن توثيق أعمال المراجعة المشـــتركة يكون أكثر كفاءة وفعالية مما يحقق

جودة عملية المراجعة وذلك بسبب توفر الكفاءة المهنية والاستقلالية وتحديد المهام وتحليل احتمالات المخاطر والاجتماعات والمناقشات مع الإدارة، وأضافت دراسة (Khatab, 2013, p.1-32) بأن المراجعة المشتركة تؤدي إلى زيادة دقة تقرير المراجعة وبالتالي زيادة ثقة المستخدمين في المعلومات التي يتضمنها التقرير.

بالإضافة إلى ما سبق فقد أشارت بعض الدراسات مثل: (عبد الحميد، ٢٠١٤، ص ص ١٦٥-٢١٩؛ حافظ، ٢٠١٥، ص ص١٤٣-١٨٤؛ عبدالعظيم والغندور، ٢٠١٦، ص ص٥٣٥-٥٥٩؛ Cave, et al., 2015, pp.1-28; Ittonen and Tronnes, 2015, pp.23-46; Velte and Azibi, 2015, pp.528-551) إلى المزايا الأخرى التي تحققها المراجعة المشتركة مثل:

١- الحد من إعادة صياغة القوائم المالية لمنظمات الأعمال وتحقيق جودة التقارير المالية.
٢- زيادة قدرة مراقبي الحسابات على اكتشاف الأخطاء، وزيادة المسئولية القانونية والأخلاقية للقائمين على المراجعة المشتركة أمام الأطراف المختلفة والمجتمع ككل.
٣- الحد من الضغوط المادية من قبل العميل أو إدارته نتيجة توزيع الاتعاب بين أطراف المراجعة المشتركة وفقا لمعايير وأسس معينة، كما تساعد المراجعة المشتركة على تفادي الاختناقات الناتجة عن ضيق وقت مراقب الحسابات وخاصة في أوقات الذروة.
٤- خفض تكاليف الخبرة الضائعة نتيجة التغيير الالزامي لمراقبي الحسابات، كذلك خفض تكاليف عملية المراجعة وذلك لأن مهام عملية المراجعة يتم توزيعها بين أطراف المراجعة المشتركة دون زيادة أو مضاعفة أو تكرار لهذه المهام، لذا تشير نتائج دراسة (Lobo, et al., 2015) إلى أنه في معظم الأحوال لا تزيد تكلفة المراجعة المشتركة عن المراجعة الفردية وذلك لأنها تقسم بين القائمين بالمراجعة المشتركة.
٥- الحد من مخاطر تواطأ إدارة منظمة العميل مع مراقب الحسابات لأنه يصعب على الإدارة القيام بالاتفاق مع اثنين من مكاتب المراجعة في ذات الوقت.

علاوة على ما سبق فإن إجراءات وآليات تنفيذ المراجعة المشتركة تتم في ضوء ما أشارت إليه دراسة (Bedard, et al., 2012, pp.1-25) من اشتراك طرفي للمراجعة من Big4 أو اشتراك طرفين للمراجعة أحدهما من Big 4 والأخر ليس منهم Non-Big4 أو اشتراك طرفين ليسا من المكاتب الكبار Non-Big4.

وهنا يرى الباحث أنه من الأفضل أن يكون أحد طرفي المراجعة المشتركة من المكاتب الكبرى في الدولة التي تمارس فيها المراجعة المشتركة، والأخر ليس

منها، أي من المكاتب المتوسطة أو الصغيرة لأن ذلك يساعد على نقل الخبرات وتراكمها وزيادة التفاعل بين مكاتب المراجعة، كما أنه يحد من تركيز سوق المراجعة لدى فئة معينة من المكاتب بجانب عدم ارتفاع التكاليف وتحقيق جودة عملية المراجعة، فقد أشارت دراسة (Humphrey, et al., 2011, pp.431-455) إلى أن المراجعة المشتركة تساعد في الحد من تركيز السوق ودعم الصف الثاني من مكاتب المراجعة والحد من استغلال وسيطرة مكاتب المراجعة الكبار على السوق.

وفيما يتعلق بعلاقة المراجعة المشتركة بعملية ممارسة إدارة الأرباح من قبل إدارة منظمات الأعمال، فقد أشارت دراسة (Zerni, et al., 2010, pp.1169-1206) إلى أن منظمات الأعمال التي تطبق المراجعة المشتركة بصرف النظر عن طبيعة أطراف عملية المراجعة تتوفر لديها آلية فعالة للرقابة تعمل على منع الإضرار بحقوق أصحاب المصالح.

ولذا فإنها تشير بشكل غير مباشر إلى الحد من ممارسة إدارة الأرباح والتي تضر بحقوق أصحاب المصالح، كما توصلت نتائج دراسة (Bedard, et al., 2012, pp.1-25) إلى أن اشتراك اثنين من مكاتب المراجعة الكبار (Big4) في مراجعة إحدى منظمات الأعمال يؤدي إلى ممارسة أقل لإدارة الأرباح، وتحقيق جودة أعلى للاستحقاقات كمؤشرين لجودة عملية المراجعة.

وبالرغم من تحفظ بعض الباحثين على نوعية المكتبين المشاركين في عملية المراجعة المشتركة طبقا لما أشارت إليه الدراسة، إلا أنها أكدت على دور المراجعة المشتركة في الحد من ممارسة إدارة الأرباح وتحقيق جودة عملية المراجعة.

بالإضافة إلى ما سبق، فقد اتفقت نتائج دراسات كل من: (عبد العظيم والغندور، ٢٠١٦، ص ص ٥٣٥-٥٥٦؛ مندور، ٢٠١٦، ص ص ١١١٩-١١٧٠؛ EL Assy, 2015, pp.195-207; Bisogno and Deluca, 2016, pp.1-22) على أن تطبيق المراجعة المشتركة يؤثر إيجابيا على جودة الأرباح، ويؤثر سلبيا على ممارسات إدارة الأرباح، أي أنه يساعد على الحد من ممارسات إدارة الأرباح ومقاومة تهديدات الإدارة.

وبالرغم مما أشارت إليه نتائج الدراسات السابقة، يشير الباحث إلى أن البعض ربط هذه النتائج بطبيعة الأطراف المشاركة في عملية المراجعة المشتركة (أي أن يكون الطرفان من مكاتب المراجعة الكبار Big4)، والبعض الآخر يرى صعوبة الاستفادة من هذه المزايا نتيجة ارتفاع تكاليف المراجعة المشتركة بالمقارنة بالمراجعة الفردية.

وهنا يرى الباحث- وكما أشار إلى ذلك سابقا- بأن اشتراك أحد مكاتب المراجعة من غير الكبار مع أحد مكاتب المراجعة الكبار في عملية المراجعة المشتركة يزيد من خبرة وكفاءة هذه المكاتب وتحسين موقفها التنافسي في سوق المراجعة

وينعكس بالإيجاب على المراجعة المشتركة والتي تساعد في الحد من ممارسة إدارة الأرباح، كما أن استخدام بعض الأساليب الحديثة مثل أسلوب العصف الذهني الالكتروني لزيادة التفاعل بين أطراف عملية المراجعة المشتركة وزيادة التواصل بينهما وإنتاج الأفكار الجديدة يزيد من جودة المراجعة وبالتالي المساهمة في الحد من إدارة الأرباح.

وبالنسبة لتكاليف عملية المراجعة المشتركة، يمكن للباحث الإشارة إلى أن الدراسات في هذا الشأن أخذت اتجاهين: **الأول**: يشير إلى ارتفاع تكاليف المراجعة المشتركة نتيجة الاستعانة بمكتبين من مكاتب المراجعة الكبار (Big4) وهذا لا يؤيده الباحث، **الثاني**: يرى أن المراجعة المشتركة لا تعني مضاعفة مهام المراجعة وبالتالي عدم مضاعفة الاتعاب المدفوعة لمكتبي المراجعة بل يتم توزيعها بينهما طبقا لطبيعة المهام التي يقوم بها كل مكتب (متولي، ٢٠١٣، ص ص ٤٢١-٤٢٢)، بالإضافة إلى ذلك فإن المزايا الناتجة عن تطبيق المراجعة المشتركة تتجاوز تكلفتها، فضلا عن أن تحقيق المنافسة بين مكاتب المراجعة يؤدي إلى تخفيض تكاليف عملية المراجعة المشتركة وهذا ما أشارت إليه نتائج دراسة (Andre, et al., 2016, pp.1-22) وأكدت على حدوث ذلك في الأجل الطويل.

وبالنسبة لمشكلة اعتماد مكاتب المراجعة على بعضها البعض والتي يطلق عليها Free Riding problem (مشكلة الركوب المجاني) والتي تحدث في ظل المراجعة المشتركة والتي أشارت إليها دراسة (Deny, et al., 2014, pp.1-43) والتي تؤدي إلى ظهور ما يسمى بتسوق الرأي Opinion Shopping، وهنا يشير الباحث إلى أنه يصعب على أحد مكاتب المراجعة أن يوافق على اقتسام الاتعاب مع مكتب آخر وفي ذات الوقت يوافق على عدم قيامه (أو عدم قيام الطرف الآخر) بممارسة المهام الخاصة به في عملية المراجعة المشتركة، كما أن المشاركة في المسئولية الناتجة عن عملية المراجعة تحتم على طرفي المراجعة المشتركة القيام بممارسة المهام الخاصة بكل منهما.

في ضوء ذلك يمكن للباحث الإشارة إلى الملاحظات التالية:

١- المراجعة المشتركة قد تكون إلزامية، وقد تكون اختيارية وفي كلتا الحالتين تتحقق المزايا الناتجة عنها والتي يصعب توفرها في ظل المراجعة الفردية، ويجب مراعاة أن بيئة ممارسة المراجعة في مصر تجمع بين النوعين، فهي اختيارية بالنسبة لشركات المساهمة في ظل القانون رقم ١٥٩ لسنة ١٩٨١ والخاص بشركات المساهمة وشركات التوصيه بالأسهم والشركات ذات المسئولية المحدودة، والذي سمح لها بالتعاقد مع أكثر من مكتب مراجعة للقيام بمراجعة قوائمها المالية في ضوء المسئولية التضامنية لهم، كذلك ما نص عليه قانون الجهاز المركزي للمحاسبات رقم ١٤٤ لسنة ١٩٨٨ بالنسبة

للشـركات التي لا تعتبر من شـركات القطاع العام أو أحد بنوك القطاع العام بنسـبة لا تقل عن ٢٥%، كما أنها الزامية بالنسـبة للبنوك طبقا للقانون رقم ٨٨ لسنة ٢٠٠٣، وكذلك الشركات الخاضعة للقانون رقم ١٤٦ لسنة ١٩٨٨ وهي الشـركات العاملة في مجال تلقي الأموال، وكل ذلك يؤكد على أهمية المراجعة المشـتركة، وإن كان الباحث يرى أن تكون إلزامية على جميع منظمات الأعمال بصرف النظر عن طبيعة نشاطها أو شكلها القانوني.

٢- تسـاعد المراجعة المشـتركة على اسـتمرار التعاون بين مكتبي المراجعة القائمين بتنفيذ هذه المهمة، وذلك خلال مراحل عملية المراجعة المختلفة بداية من مرحلة التعاقد ثم مرحلة توزيع المهام ثم مرحلة التخطيط، ثم مرحلة التنفيذ انتهاءً بمرحلة إعداد تقرير المراجعة المشـتركة وخلال هذه المراحل يظهر أهمية دور لجنة المراجعة داخل الشـركة محل المراجعة، وذلك كأداة للتواصـل والتفاعل والتنسـيق بين طرفي المراجعة المشـتركة، وهنا تظهر أيضـا أهمية ممارسـة العصـف الذهني الالكتروني بين طرفي المراجعة المشـتركة كوسـيلة لزيادة التفاعل بينهما وتبادل الخبرات وزيادة مسـاحة الحوار والمناقشـة حول الأمور المتعلقة بتنفيذ إجراءات المراجعة المشتركة وغيرها والذي سينعكس بالإيجاب على نتيجة عملية المراجعة.

٣- إن تشكيلة مكتبي المراجعة المشـاركين في تنفيذ عملية المراجعة المشـتركة وحجم كل منهما وتخصصه وسمعته وخبرته السابقة سوف يكون لها انعكاس إيجابي على إجراءات عملية المراجعة بصفة عامة وعلى أداء معدي القوائم المالية وطريقة الافصـاح المسـتخدمة في الشـركة محل المراجعة وبالتالي على جودة عملية المراجعة، مما يؤدي إلى الحد من ممارسـة إدارة الأرباح بهذه الشركة.

٤- إن المسـئولية التضـامنية لطرفي المراجعة المشـتركة تتطلب من كل منهما الحرص على إنجاز الأعمال الموكلة إليه بمسـتوى عالي من الجودة وذلك من خلال بذل العناية المهنية الواجبة في كل مراحل عملية المراجعة، مما ينعكس بالإيجاب على جودة عملية المراجعة ككل.

٥- إن ممارسـة التغيير الدوري للأطراف المشـاركة في عملية المراجعة المشـتركة يكون لـه مردود إيجابي على جودة عملية المراجعة، وكذلك ممارسـة العصـف الذهني الالكتروني بين طرفي المراجعة يكون له نفس المردود.

٦- في ظل ممارسـة المراجعة المشـتركة فإن قبول أحد طرفي المراجعة القيام بتقديم خدمات بخلاف خدمات المراجعة لن يؤثر على اسـتقلال هذا الطرف أو يؤثر على جودة المراجعة وذلك لوجود منافسـة غير مرئية بين طرفي

المراجعة المشـتركة والتي يحاول كل طرف من خلالها التفوق على المكتب الآخر، بـالإضـــافة إلى توفر الشـــعور لدى كل طرف بأنه مراقب من قبل الطرف الآخر مما يجعله دائما يحافظ على استقلاله، علاوة على حرص كل طرف على المحـافظـة على ســـمعتـه الطيبـة ممـا يقلـل من تـأثير الخـدمـات الأخرى، وأيضـــا الخوف من احتكـار بعض المكاتب لمهنة المراجعة يجعل كل الأطراف حريصة على تحقيق جودة الأداء المهني لها.

٣/٣ المنطلقـات الفكريـة للعصـــف الـذهني الالكتروني وأثره على المراجعـة المشتركة

لقد زاد الاهتمام باسـتخدام جلسـات العصـف الذهني سـواء على المسـتوى الأكـاديمي أو المســتوى المهني، في عمليـة المراجعـة بعـد قيـام المجمع الأمريكي للمحاســبين القانونيين (AICPA) بإصـــدار معيار المراجعة الأمريكي رقم ٩٩ عام ٢٠٠٢م والخـاص بـالاهتمـام بـالغش عند مراجعـة القوائم المـاليـة لمنظمـات الأعمـال، والذي طالب فيه باستخدام جلسات العصف الذهني Brainstorming Sessions بين أعضاء فريق المراجعة وأن تكون بعقل متفتح وتتضمن العوامل التي قد تسبب الحوافز Incentive أو الضـغوط Pressure أو الفرص Opportunities للإدارة أو للأفراد لارتكاب الغش أو الأخطاء (AICPA,SAS No. 99, 2002).

ثم تأكد ذلك بإصدار معيار المراجعة الأمريكي رقم ١٠٩ عام ٢٠٠٦م والذي اهتم أيضـا بعقد جلسـات المناقشـة بين أعضـاء فريق المراجعة للتعرف على الأسـباب التي قد تحدث التحريفات الجوهرية في القوائم المالية (AICPA, SAS No.109, 2006).

ثم ظهر نفس الاهتمام على المســتوى الدولي وذلك من خلال معيار المراجعة الدولي رقم ٢٤٠ والذي عدل في مارس ٢٠٠٨م والذي اهتم في الفقرة رقم (٣٠) منه، بضـرورة إجراء المناقشـة بين أعضـاء فريق المراجعة بعقل منتبه والحفاظ على حالة ذهنيـة جيدة لتبـادل الأفكـار حول كيفيـة تعرض القوائم المـاليـة للتحريفـات الجوهريـة والممارســات التي قد تقوم بها إدارة منظمة الأعمال للتحكم في الأرباح، وقد أكد على ذلك أيضا معيار المراجعة الدولي رقم ٣١٥ (IFAC, 2008, 2010)

لذلك عرف البعض العصـــف الذهني بأنه: أداة إبداعية مبتكرة لحل مشـــاكل أعضاء الفريق لأنه يساعدهم على ابتكار المزيد من الأفكار والأساليب والطرق لتحديد الفرص والتحديات (Zhao and Hou, 2010, p. 181).

وفي هذا الصدد أشارت دراسة (Brazel, et al., 2010,pp.1273-1301) إلى أن هناك قصـور في تطبيق متطلبات معايير المراجعة الخاصـة بجلسـات العصـف

الذهني، وقد يرجع ذلك إلى أنه مطلب جديد على المهنة أو قلة المعرفة بكيفية تطبيق هذه الجلسات أو دورها في تدعيم أحكام مراقبي الحسابات في الواقع العملي.

وعلى الجانب الآخر أوضحت نتائج الكثير من الدراسات مثل: (Hunton & Gold, 2010, pp. 911-935; Hoffman and Zimbelman, 2012, pp. 25-33; Desai, 2015, pp. 1-25) بأن طرق وأساليب العصف الذهني تساعد مراقبي الحسابات في التخطيط الجيد لعملية المراجعة، وتقييم مخاطر الغش، وكذلك تصميم إجراءات أكثر فعالية لاكتشاف الغش وذلك باستخدام طرق العصف الذهني المختلفة وهي: طريقة المجموعات الأسمية Nominal Group، وطريقة المناقشات المفتوحة Open Discussion أو العصف الذهني وجها لوجه Face to Face Brainstorming، وطريقة العصف الذهني المستدير Round Robin.

وبالرغم من ذلك ظهرت الكثير من سلبيات العصف الذهني التقليدي، والتي أشارت إليها بعض الدراسات مثل:-(Kohn, 2008, p.12; Lynch, 2006, pp.69-71; Wood and Pickerd, 2011, pp.64-65) ومن هذه السلبيات: ظهور مشكلة معوقات الإنتاج Production Blocking نتيجة ضياع الوقت دون المشاركة بالأفكار، ومشكلة التقاعس الاجتماعي Social Loafing نتيجة ضعف الدافع الفردي لأعضاء الفريق، غير المنتجين، ومشكلة ضيق الأفق نتيجة للتركيز على بعض الأفكار دون باقي الأفكار المطروحة، علاوة على صعوبة استخدام هذا الأسلوب في حالة الانتشار الجغرافي لأعضاء فريق المراجعة.

ونتيجة لزيادة الاهتمام بهذا المجال وتجنبا لسلبيات العصف الذهني التقليدي السابقة تطور الأمر إلى ظهور فكرة جلسات العصف الذهني الالكتروني، والذي عبرت عنه دراسة (Hunton & Gold, 2010, p. 915) بأنه أحد الوسائل التي تساهم في حل المشكلات التي تعرقل عملية المراجعة، كما أضافت دراسة (Lynch, et al., 2009, pp. 1209-1232) إلى أن فريق المراجعة الذي يستخدم أسلوب العصف الذهني الالكتروني يتفوق على فريق المراجعة الذي يستخدم العصف الذهني التقليدي، لأنه يزيد من قدرة مراقبي الحسابات على اكتشاف الغش أكثر من الأسلوب التقليدي. وأضافت أيضا دراسة (عبدالرحمن، ٢٠١٥، ص ص ٧٧٥-٨٣٥) بأن جلسات العصف الذهني الالكتروني أفضل من التقليدي لفريق المراجعة لأنها تحسن من قدرة وخبرة الفريق وبالتالي زيادة نجاحه في الكشف عن حالات الغش في القوائم المالية.

ويرى الباحث أن استخدام أساليب تكنولوجيا المعلومات الحديثة ووسائل التواصل الالكترونية في جلسات العصف الذهني الالكتروني سواء من خلال استخدام البريد الالكتروني أو الرسائل الفورية أو برامج العصف الذهني الخاصة، يزيد من فعالية هذه الجلسات وتدعيم التواصل بين أعضاء الفريق وبالتالي سهولة تبادل الأفكار

والخبرات بشكل مباشر وسريع دون انتظار، علاوة على زيادة القدرة على ابتكار أفكار جديدة مما يؤدي إلى زيادة أهمية هذه الجلسات في حل المشكلات المطروحة والتوصل إلى أحكام مهنية أكثر دقة من الأحكام الفردية خاصة في مجال المراجعة المشتركة.

كما يتميز العصف الذهني الالكتروني أيضا من وجهة نظر الباحث بالتغلب على مشكلة الوقت الضائع ومشكلة الموقع الجغرافي لأعضاء الفريق، ومشكلة الخوف من التقييم لأنه يساعد في عدم الكشف عن شخصية مقدم الفكرة، كما أنه لا يسمح لأحد الأعضاء بالسيطرة على الجلسة، وقد أضافت دراسة (Wang & Fussell, 2010, pp.351-360) بأن العصف الذهني الالكتروني أكثر فائدة من العصف الذهني التقليدي لأن تكلفته تكون منخفضة جدًا لأنه يمكن المشاركة في الجلسات عبر البلدان المختلفة عن طريق التواصل بواسطة الحاسب الالكتروني، ويضيف الباحث أن جلسات العصف الذهني الالكتروني تتيح وتعزز الفرص المتساوية لجميع أعضاء الفريق.

وفي مجال تأثير جلسات العصف الذهني الالكتروني على ممارسة المراجعة المشتركة، أشارت دراسة (Baldauf and Steckel, 2012,p.12) إلى أن المناقشة الالكترونية تساعد على تحسين كفاءة أداء المراجعة المشتركة في مراحلها المختلفة بجانب تخفيض وقت وتكلفة عملية المراجعة، كما أشارت دراسة (Smith, et al., 2012, pp.334-356) إلى أن جلسات العصف الذهني الالكتروني تحقق رضاء مراقبي الحسابات أكثر من جلسات العصف الذهني التقليدي لأنها وسيلة سهلة الاستخدام، وأضافت دراسة (متولي، ٢٠١٣، ص ٤١٧) بأن جلسات العصف الذهني الالكتروني تؤثر بشكل فعال على جودة عملية المراجعة المشتركة وذلك نتيجة المناقشة والاتصال الدائم بين أطراف عملية المراجعة، وتبادل المعلومات خلال مراحل المراجعة المختلفة للوصول إلى تأثير معقول حول عدالة عرض القوائم المالية.

وأوضحت دراسة (حسين، ٢٠١٣، ص ص ٣٩٧-٤٨٠) بأن الأفكار التي تنتجها جلسات العصف الذهني الالكتروني تساعد في تقييم نظم الرقابة الداخلية بمنظمات الأعمال، وتعديل خطة المراجعة مما يجعل القوائم المالية المقدمة أكثر عدالة بالإضافة إلى زيادة خبرة مراقبي الحسابات.

ولقد لخصت دراسة (Hunton and Gold, 2010, pp.911-935) مراحل ممارسة العصف الذهني الالكتروني في المراجعة في مجال مواجهة الغش والكشف عنه في:

١- مرحلة التحضير أو الإعداد Preparation Stage: وتركز هذه المرحلة على التفكير في مكونات مثلث الغش وهي: الدوافع، الفرص، التبريرات.

٢- مرحلة التفاعل Interaction Stage: وتعتمد على إيجاد وتبادل ومناقشة الأفكار حول مخاطر الغش وخاصة الأفكار الجديدة غير النمطية.

٣- مرحلة التقييم Evaluation Stage: وتهتم بالاستفادة من الأفكار المقدمة لوضع تقييمات لمخاطر الغش وتحديد أثرها على عملية المراجعة المخططة.

كما قامت دراسة (Brazel, et al., 2010, p.1277) بالربط بين هذه المرحلة وعناصر جودة العصف الذهني وهي: الحضور والاتصالات، وهيكل وتوقيت العصف الذهني، وجهود فريق المراجعة المشارك، وذلك بهدف الاستفادة من جلسات العصف الذهني لتحقيق جودة عملية المراجعة.

بالإضافة إلى ما سبق، أشارت دراسة (جاب الله، ٢٠١٤، ص ٤٦٦) إلى أنه يفضل استخدام أسلوب العصف الذهني الالكتروني الأسمى بالنسبة لشركات المراجعة التي تمتلك فروعًا منتشرة في مواقع جغرافية متعددة نظرًا لأن هذا الأسلوب ينتج أكبر عدد من الأفكار الفريدة والمميزة ويتغلب على مشكلة تعدد المواقع الجغرافية للأفراد المشاركين في جلسات العصف الذهني، وأضافت دراسة (مصطفى، ٢٠١٤، ص ٧٣) أن الدمج بين العصف الذهني والإبداع الاستراتيجي Strategic Reasoning في مجال المراجعة المشتركة يؤدي إلى تحسين عملية اكتشاف الغش ومن ثم تحسين فعالية عملية المراجعة.

وقد أوضحت دراسة (Dennis & Johnstone, 2015, pp.1-55) بأن تدخل شريك المراجعة في جلسات العصف الذهني الالكتروني يؤدي إلى نجاح المناقشات للموضوعات المطروحة بشكل أكثر تحديدًا نتيجة الاستفادة من الخبرات السابقة.

كما توصلت دراسة (رشيد والسقا، ٢٠١٥، ص ٣) إلى أن استخدام جلسات العصف الذهني الالكتروني تساعد في تحديد عوامل خطر الاحتيال وتطوير وتقييم هذا الخطر بشكل قد يساهم في تغيير كادر فريق المراجعة المشارك وتعديل التوقيت وتحديد مدى كفاية إجراءات المراجعة المستخدمة.

ويلاحظ الباحث على هذه الدراسة أنها تميزت بالربط بين استخدام العصف الذهني الالكتروني وتحديد وتقييم عوامل خطر الاحتيال بصفة عامة بما فيه الاحتيال الذي تمارسه الإدارة من خلال ممارسة إدارة الأرباح، كما أن هذه النتائج تتفق مع النتائج التي توصلت إليها دراسة (Chen, et al., 2015, pp.175-198)، كما أضافت دراسة (غالي، ٢٠١٦، ص ٤٥٣) بأن استخدام جلسات العصف الذهني الالكتروني يساهم في دعم فعالية أسلوب المراجعة المشتركة.

في ضوء ما سبق يمكن للباحث الإشارة إلى الملاحظات التالية:

١- اتفقت معظم الدراسات السابقة-إن لم تكن جميعها-على أن ممارسة العصف الذهني الالكتروني سواء باستخدام الحاسبات الالكترونية Computer

Assisted Brainstorming (CAB) أو باســتخدام الإنترنت Internet Brainstorming (IBS) من خلال البريد الالكتروني أو الرسائل أو المواقع الالكترونية المتخصصة أو البرامج المتخصصة، هي مرحلة متطورة للعصف الذهني التقليدي وتتغلب على جميع مشـــاكلها علاوة على تعدد المزايا الناتجة عنها.

٢- إن ممارســة العصــف الذهني الالكتروني في مجال المراجعة المشــتركة يمثل أسلوبًا حديثًا ومطلبًا ضروريًا استجابة لمتغيرات العصر من جانب، وتطويرًا لأداء المراجعة المشــتركة من جانب آخر، وذلك لما يحققه من إتاحة الفرصــة لأعضـــاء فريق المراجعة المشــتركة لطرح ومناقشــة الأفكار الجديدة وتبادل الخبرات والتغلب على مشكلة قلة خبرة ومهارة بعض الأطراف لأنه يمثل أداة تدريبية جيدة لمراقبي الحسـابات، بجانب تدعيم الاتصـال المسـتمر والاسـتفادة من الوقت وتخفيض التكلفة واكتشـاف القدرات الإبداعية وتنمية التفكير خارج الأطر والحدود المعروفة.

٣- تعد المراجعة المشـــتركة أكثر مجالات المراجعة اســتفادة واســتعداد لتطبيق العصف الذهني الالكتروني، وذلك لاعتبارات كثيرة تتميز بها هذه النوعية من المراجعة، أهمها المســئولية التضـــامنية لأطراف المراجعة وإصـــدار تقرير موحد مما يتطلب التواصــل الدائم والمســتمر بين طرفي المراجعة المشــتركة لتبادل الأفكار والمقترحات التي تحسن من مستوى الأداء وتحقق جودة عملية المراجعة

٤- يعمل أســلوب العصــف الذهني الالكتروني على تحســين كفاءة أداء المراجعة المشـتركة نظرًا لاسـتخدامه في جميع مراحل عملية المراجعة بدءًا من مرحلة التخطيط لعملية المراجعة وانتهاءً بإعداد التقرير الموحد، كما أنه يســاعد على تحسين وتطوير ممارسة الشك المهني لأطراف المراجعة المشتركة مما يسهم في الكشـــف عن أو الحد من ممـارســـة إدارة الأربـاح من قبـل إدارة منظمـة الأعمال.

٥- يساعد العصف الذهني الالكتروني في دعم الأحكام المهنية لمراقب الحسابات من خلال مســاعدته على التحقق من مدى كفاية أدلة الإثبات التي تم الحصــول عليها ومدى ســلامتها حتى يمكن الوصـــول إلى تقرير أكثر كفاءة وفعالية في نهاية عملية المراجعة.

٦- يســاعد أســلوب العصــف الذهني الالكتروني على تنســيق أوجه التعاون بين مراقبي الحسابات المشاركين في المراجعة المشتركة من جانب، وبينهما وبين لجنة المراجعة من جانب آخر وذلك لتســـهيل الدور الذي تقوم به ســـواء في مرحلـة التعـاقد أو مرحلـة تخصـــيص وتوزيع المهـام أو مرحلـة التخطيط أو

مرحلة تجميع وتفسير الأدلة أو مرحلة إعداد التقرير الموحد للمراجعة المشتركة، خاصة وإذا كان هناك بعض الاختلافات في وجهات النظر لطرفي المراجعة حول بعض النقاط التي يجب أن يتضمنها التقرير.

٧- أن الاستخدام الأساسي لأسلوب العصف الذهني الالكتروني وخاصة في مجال المراجعة المشتركة ينحصر من وجهة نظر الباحث في بعدين وهما:

- **الأول:** الارتقاء بالأداء المهني لطرفي المراجعة المشتركة.
- **الثاني:** المساعدة في التعرف على والكشف عن الممارسات غير المشروعة عند إعداد التقارير المالية ومنها ممارسات إدارة الأرباح.

ولذا يجب تحقيق الاستفادة القصوى من هذا الأسلوب لتحسين وتطوير أداء المراجعة المشتركة للحد من أو منع ممارسة إدارة الأرباح وذلك من خلال المحاور التي يتضمنها الإطار المقترح.

٤-الإطار المقترح لتطوير أداء المراجعة المشتركة باستخدام العصف الذهني الالكتروني للكشف عن أو الحد من ممارسة إدارة الأرباح.

يتضمن هذا الإطار المحاور التالية والتي ترتبط ببعضها البعض للتغلب على مشكلة إدارة الأرباح في منظمات الأعمال المختلفة من خلال استخدام جلسات العصف الذهني الالكتروني، وذلك كما يلي:

١/٤ المحور الأول: توفير مقومات الممارسة الجيدة لجلسات العصف الذهني الالكتروني

لتحقيق الهدف من استخدام جلسات العصف الذهني الالكتروني في ممارسة المراجعة المشتركة بغرض الحد من أو منع ممارسة إدارة الأرباح بمنظمات الأعمال المختلفة، يقترح الباحث أن تتوفر المقومات التالية في جلسات العصف الذهني وهي:

أ) **التحضير الجيد للجلسات**: وذلك من خلال تحديد الأطراف أو الأعضاء المشاركة في جلسات العصف الذهني الالكتروني من قبل فريق المراجعة المشتركة، وتحديد النقاط أو العناصر محل النقاش بحيث تتضمن المخاطر المرتبطة بمنشاة العميل محل المراجعة، بالإضافة إلى التعرف على درجة تعقيد أعمال عميل المراجعة، وتقدير قوة مركزه المالي، وتقدير نزاهة إدارة العميل، وتقدير مدى كفاءة وفعالية نظام الرقابة الداخلية المطبق لدى العميل، وتقدير احتمال وجود نزاعات قضائية ضد المكاتب المشاركة في المراجعة المشتركة للعميل.

بجانب توفير المعلومات المتعلقة بالعناصر السابقة، يجب مراعاة أن التحضير الجيد لجلسات العصف الذهني سوف ينعكس على جودة الأفكار المتوقع الحصول

عليها أثناء الجلسات وأيضا الاستفادة من وقت الجلسات مما ينعكس على زيادة كمية ونوعية الأفكار المطروحة.

ب) **الاتصال الفعال والمستمر بين أطراف المراجعة المشتركة والمشاركين في الجلسات:** حيث تهتم هذه المرحلة بتحقيق التواصل بين طرفي المراجعة المشتركة خاصة في حالة تعدد الأعضاء المشاركة وتباعدهم عن بعضهم البعض، وأيضا في حالة تعدد وتباعد فروع الشركة محل المراجعة واختصاص كل طرف من طرفي المراجعة المشتركة بفروع معينة مما يتطلب الأمر ضرورة الاتصال والتنسيق المستمر بين هؤلاء الأعضاء حتى يتم إجراء الجلسات في ذات الوقت خاصة مع استخدام نمط العصف الذهني الالكتروني التفاعلي، حيث يؤدي ذلك إلى تحسين جودة القرارات التي يتم التوصل إليها من خلال الحوارات المفتوحة بين الأعضاء وتبادل المعلومات، ويجب مراعاة أن التواصل الفعال بين المشاركين في الجلسات يحقق أحد المزايا الهامة للمراجعة المشتركة وهي زيادة خبرة مراقبي الحسابات المشاركين ومعرفة الأساليب الجديدة للمراجعة من خلال التعامل الالكتروني وتكامل الخبرات الفنية بطرق أسرع وأفضل.

وتجدر الإشارة الى أنه يمكن الاستفادة من هذا الجانب في تحقيق التواصل مع مراقب الحسابات السابق لعميل المراجعة والاستفسار منه عن بعض الأمور قبل التعاقد مع العميل، بل أكثر من ذلك يمكن له المشاركة في الجلسات إذا رغب في ذلك لتحقيق الاستفادة المتبادلة بينه وبين أعضاء المراجعة المشتركة المتعاقدين مع العميل.

ج) **تحديد توقيت بداية الجلسات والفترة الزمنية للجلسة الواحدة وقائد فريق الجلسة:** مع مراعاة أن جلسات العصف الذهني تصاحب المراحل المختلفة لعملية المراجعة المشتركة بداية من مرحلة التخطيط وحتى مرحلة كتابة التقرير النهائي الموحد، لذا يكون من الضروري مراعاة ذلك عند تحديد بداية إجراء جلسات العصف الذهني، لذلك أكدت دراسة (Brazel, et al., 2010) على أنه كلما عقدت جلسات العصف الذهني في مرحلة مبكرة مثل مرحلة التخطيط لعملية المراجعة كلما كان لها أثر إيجابي على أحكام مراقبي الحسابات.

كذلك يجب تحديد الفترة الزمنية اللازمة لكل جلسة بحيث تسمح لجميع المشاركين عرض أفكارهم ومقترحاتهم في جميع العناصر المطروحة للمناقشة مع مراعاة تحديد قائد الفريق أو منسق الجلسات ويقترح الباحث أن يكون هذا القائد أو المنسق أكثر المشاركين في الجلسات خبرة في عملية المراجعة وإدارة جلسات العصف الذهني، لأن ذلك سوف ينعكس على جودة هذه الجلسات وجودة القرارات الناتجة عنها، ويمكن أن يكون هذا المنسق "شريك المراجعة".

د) **بذل العناية المهنية الواجبة أثناء عقد جلسات العصف الذهني الالكتروني:** حيث يتطلب نجاح جلسات العصف الذهني حرص كل عضو يشارك فيها على بذل العناية

المهنية الواجبة وإظهار كل ما لديه من خبرات ومعارف سابقة مع بذل أقصى جهد ممكن لأن توفر ذلك مع توفر الاتصال الفعال سوف يؤدي إلى الوصول إلى أحكام مهنية ذات جودة عالية، لذلك أشارت دراسة (Brazed, et al., 2010) إلى أنه كلما زاد الجهد المبذول من قبل فريق المراجعة قبل وأثناء جلسات العصف الذهني، كلما زادت جودة تفاعل الأعضاء وجودة أحكام مراقبي الحسابات الخاصة بالغش.

هـ) **التطوير المستمر لإجراءات جلسات العصف الذهني الالكتروني**: ويتحقق هذا التطوير من خلال الاستفادة المستمرة من الأساليب الجديدة والمتطورة لتكنولوجيا المعلومات ووسائل التواصل الاجتماعي المتوفرة والبرامج الحديثة والمتخصصة في أساليب العصف الذهني بالإضافة إلى المزج بين العصف الذهني الالكتروني التفاعلي والعصف الذهني الالكتروني الإسمى.

و) **تحقيق التوافق خلال جلسات العصف الذهني الالكتروني**: لأن تحقيق التوافق بين أراء وأفكار أعضاء الفريق المشارك في الجلسات يحدد مدى نجاح هذه الجلسات ومدى جودة ما يتم التوصل إليه من نتائج في نهاية الجلسة خاصة الأفكار المتعلقة بمخاطر المراجعة المحتملة.

ويجب مراعاة أن تحقيق التوافق يمثل أمرًا ضروريًا وخاصة في ظل المراجعة المشتركة التي تجمع بين طرفين مختلفين مشاركين في عملية المراجعة وينتهي بهم الأمر إلى إصدار تقرير مراجعة واحد يعكس آراء هذان الطرفان، لذلك أكدت دراسة (Baldauf and Steckel, 2012, p.12) على استخدام درجة توافق الآراء في المراجعة المشتركة كقياس لدقة تقرير المراجعة الذي تم التوصل إليه.

وتجدر الإشارة الى أن تحقيق التوافق بين الأطراف المشاركة في جلسات العصف الذهني الالكتروني هو مطلب هام خاصة تحقيق التوافق حول تقييم أرصدة التقديرات المحاسبية، والتوافق حول تقييم مدى قدرة منظمة العميل على الاستمرار، والتوافق حول تقييم مخاطر الاحتيال ومخاطر التحريفات الجوهرية، والتوافق حول تقييم مدى ممارسة إدارة الأرباح من عدمه من قبل إدارة منظمة الأعمال محل المراجعة.

ز) **تخصيص إحدى جلسات العصف الذهني الالكتروني لتقرير المراجعة المشتركة النهائي الموحد**: وذلك لطرح الأفكار النهائية لأعضاء فريق المراجعة والممثل لطرفي المراجعة المشتركة والخاصة بتقييم نتائج عملية المراجعة المشتركة بوجه عام والاتفاق على الرأي النهائي الذي سوف يتضمنه التقرير الموحد، خاصة وأن محتويات هذا التقرير سوف تحدد مسئوليات طرفي المراجعة المشتركة، بالإضافة إلى الإفصاح عن رأي طرفي المراجعة المشتركة في مدى قيام إدارة منظمة الأعمال بممارسة إدارة الأرباح من عدمه، بجانب ذلك فإن هذه الجلسة سوف تقضي على مشكلة تأخر إصدار تقرير المراجعة النهائي الموحد.

في ضـوء ما سـبق يرى الباحث أن توفر هذه المقومات في جلسـات العصـف الذهني الالكتروني لطرفي المراجعة المشـتركة سـوف يؤدي إلى تحقيق الايجابيات التالية:

١- تحسين مستوى التحفيز الادراكي لطرفي المراجعة المشتركة والمشاركين في جلسات العصف الذهني الالكتروني.
٢- التفاعل الايجابي بين أحكام مراقبي الحسـابات المشـاركين في الجلسـات، وبين اختبارات المراجعة المشتركة التي يتم القيام بها.
٣- بناء نموذج عقلي لمراقب الحسابات حول المخاطر المختلفة سواء المتعلقة بعميل المراجعة أو المتعلقة بعملية المراجعة ذاتها، وذلك في ضـوء التفاعل القائم بين أعضاء فريق جلسات العصف الذهني الالكتروني.
٤- تحسـين مسـتوى ممارسـة الشـك المهني لدى أعضـاء فريق المراجعة المشاركين في جلسات العصف الذهني الالكتروني.
٥- الحد من مشـاكل المراجعة المشـتركة مثل مشـكلة زيادة التكلفة ومشـكلة الوقت الضائع ومشكلة تسوق الرأي.

٢/٤ المحور الثاني: توفير أدوات تطوير أداء المراجعة المشتركة.

بالإضـافة إلى ما تحققه المقومات السـابقة من تطوير لجلسـات العصف الذهني الالكتروني وانعكاسـها الايجابي على تحسـين وتطوير أداء المراجعة المشـتركة، يري الباحث أن هناك أدوات أخرى تساعد أيضا على تطوير هذا الأداء وهي:

أ) **نشر ثقافة ضرورية استخدام المراجعة المشتركة في مجتمع الأعمال**: حيث يجب أن تنتشـر هذه الثقافة بين المسـتثمرين والمسـاهمين والمحللين الماليين ورجال الأعمـال من منطلق أن درجـة الثقـة في القوائم والتقـارير المالية لمنظمات الأعمال تزداد مع وجود المراجعة المشـتركة، بحيث تصـبح ضـرورية وهامة وإن لم تكن إجبارية أو إلزامية سواء من قبل القوانين أو اللوائح المنظمة لمجتمع الأعمال.

وبناء على هذه الثقافة تصـبح ممارسـة المراجعة المشـتركة للشـركات كبيرة الحجم أو متعددة الفروع أو متعددة الأنشطة أو الشركات متعددة الجنسيات أو الشركات الدولية أو الشـركات المسـجلة- أو التي تسـعى للتسـجيل- في بورصـة الأوراق المالية، أمرًا ضروريًا ومطلب أساسي في مثل هذه الأحوال.

ب) **توفر معايير اختيار طرفي المراجعة المشـتركة وتقسـيم العمل بينهما**: حيث يرى الباحث أن معايير اختيار مكاتب المراجعة المشاركة في عملية المراجعة المشتركة يجب أن تتضمن ما يلي:

١- أن يكون إحدى مكتبي المراجعة المشـاركين من مكاتب المراجعة الكبرى في الدولة التي توجد بها المنظمة محل المراجعة.

٢- أن يكون أحد مكتبي المراجعة المشاركين على الأقل من المكاتب المتخصصة في نشاط عميل المراجعة (إذا كان ذلك متاح).
٣- أن لا تقل خبرة أحد مكتبي المراجعة المشاركين عن عشر سنوات في مجال المراجعة بصفة عامة.

وبالنسبة لمعايير تقسيم العمل بين طرفي المراجعة المشتركة فيجب أن تتضمن ما يلي:

١- حجم الاتعاب التي يحصل عليها كل مكتب من طرفي المراجعة المشتركة.
٢- مدى تخصص مكتب المراجعة في نشاط العميل من عدمه.
٣- سمة وحجم مكتب المراجعة المشارك في المراجعة المشتركة.

وفي ضوء هذه المعايير يتم تحديد مسئوليات كل طرف من أطراف المراجعة المشتركة خلال تنفيذ عملية المراجعة.

ج) **تحديد جهة ترشيح واختيار وتعيين طرفي المراجعة المشتركة:** في ضوء المعايير السابقة يرى الباحث أن تكون لجنة المراجعة داخل منظمة الأعمال محل المراجعة هي الجهة المسئولة عن ترشيح مكتبي المراجعة المشاركين في عملية المراجعة المشتركة، ويتم إصدار قرار الاختيار النهائي والتعيين من قبل الجمعية العمومية للمساهمين أو أية جهة أخرى قد ألزمها القانون بذلك، مع مراعاة المعايير السابقة عند تحديد اتعاب ومسئوليات كل طرف من طرفي المراجعة المشتركة.

د) **الاتفاق على العناصر التي يجب الافصاح عنها في التقرير النهائي وأسلوب التعامل مع مناطق عدم الاتفاق:** حيث يجب أن يتضمن تقرير المراجعة المشتركة الموحد أسماء مراقبي الحسابات المشاركين في عملية المراجعة ومسئولية كل منهما وطبيعة ونوعية المهام التي قام بها، وكذلك مسئولية إدارة منظمة الأعمال محل المراجعة علاوة على اسم المنظمة محل المراجعة والفترة الزمنية التي يغطيها تقرير المراجعة.

كذلك يتضمن التقرير الرأي النهائي لطرفي المراجعة المشتركة متضمنا الاشارة إلى مدى ممارسة إدارة الأرباح من عدمه من قبل إدارة المنظمة محل المراجعة وكذلك توقيع مراقبي الحسابات مع الالتزام بما تنص عليه القوانين ومعايير المراجعة في هذا الشأن سواء في تحديد محتوى التقرير أو ترتيب عناصر محتوى التقرير.

ويرى الباحث أنه في حالة عدم الاتفاق بين طرفي المراجعة المشتركة في بعض الأمور، يجب تدخل لجنة المراجعة الموجودة بالشركة لحسم هذا الخلاف بين مراقبي الحسابات مع ترجيح وجهة النظر الأكثر مهنية والأنسب، مع تحديد مدى الحاجة لإصدار تقرير مراجعة فردي لأحد مراقبي الحسابات أم لا.

هـ) **اعتماد أداة التواصل بين طرفي المراجعة المشتركة على جلسات العصف الذهني الالكتروني** : لأن ذلك يحقق الاستفادة القصوى من مزايا المراجعة المشتركة ويحد من سلبياتها وأيضا يفعل من دورها في الحد من ممارسة إدارة الأرباح، بجانب الاستفادة من الأدوات الحديثة لتكنولوجيا المعلومات والاتصالات.

و) **الالتزام بالتغيير الدوري لمكتبي المراجعة المشتركة**: حيث يؤدي التغيير الدوري وكما أشارت دراسة (Maria, et al., 2014, p.224) إلى تحقيق استقلال مراقبي الحسابات والحد من علاقات التآلف مع إدارة عميل المراجعة.

ويجب مراعاة أنه لا يتم تغيير طرفي المراجعة المشتركة في ذات الوقت بل يتم التغيير بينهما بالتناوب حتى يتوفر أحد طرفي المراجعة ذو الخبرة السابقة في نشاط العميل، ويرى الباحث أن يكون التغيير كل خمس سنوات على الأقل كفترة متوسطة الأجل وذلك لتجنب تكاليف ومخاطر التغيير المستمر قصير الأجل، وأيضا تجنب الآثار السلبية للتغيير بعد فترة زمنية طويلة.

٣/٤ المحور الثالث: تدعيم وتطوير مناطق الاتفاق بين المراجعة المشتركة وجلسات العصف الذهني الالكتروني.

وذلك لتحقيق الاستفادة القصوى من المراجعة المشتركة وكذلك من جلسات العصف الذهني الالكتروني، وتتمثل المناطق المشتركة بينهما في:

أ) **التواصل بين الأطراف المختلفة**

وهذه أحد المناطق الهامة والمؤثرة على كفاءة أداء كل من المراجعة المشتركة وجلسات العصف الذهني الالكتروني لأن لكل منهما أطراف متعددة يجب تحقيق التواصل بينها وبشكل مميز وفعال وإلا فقدت الهدف منها.

ب) **الحوار والنقاش وتبادل الخبرات**

حيث تمثل هذه المنطقة أساس ممارسة كل من المراجعة المشتركة وجلسات العصف الذهني الالكتروني وهي فرصة تدريبية لأعضاء الفريق المشاركين وبالتالي فإن الاهتمام بها يحقق التكامل بين مزايا العصف الذهني ومزايا المراجعة المشتركة والذي سينعكس بالإيجاب على الحد من ممارسة إدارة الأرباح بمنظمات الأعمال المختلفة.

ج) **تكامل الأفكار وتدعيم الأحكام المهنية**

حيث أن تبادل الأفكار بين طرفي المراجعة المشتركة المشاركين في جلسات العصف الذهني الالكتروني يؤدي إلى توفر بنك معلومات الكتروني لدى فريق المراجعة كما يؤدي إلى وجود الأفكار الإبداعية التي تساعد في الوصول إلى الأحكام المهنية الجيدة والتي تحقق جودة المراجعة المشتركة.

د) **تحقيق جودة الأداء**

سواء لأعضاء فريق جلسات العصف الذهني الالكتروني أو لطرفي المراجعة المشتركة، وحيث أن الاثنين هما نفس الأعضاء، لذا يصبح أمر تحقيق الجودة شيء ضروري وهام.

حيث أشارت دراسة (Yagolkovskiy, 2012, pp.761-762) إلى أن العصف الذهني الالكتروني يساعد على تبادل الأفكار التحفيزية النادرة وبالتالي يؤدي إلى الإبداع والابتكار لدى أعضاء فريق المراجعة المشاركين، وينعكس بالإيجاب على تحقيق جودة عملية المراجعة.

٤/٤ المحور الرابع: الربط بين جلسات العصف الذهني الالكتروني لطرفي المراجعة المشتركة وبين الكشف عن أو الحد من ممارسة إدارة الأرباح

في ضوء الالتزام بما تم اقتراحه في المحاور السابقة للإطار المقترح، يظهر دور العصف الذهني الالكتروني لطرفي المراجعة المشتركة في اكتشاف أو الحد من ممارسة إدارة الأرباح من خلال العناصر التالية:

أ) **تخصيص بعض جلسات العصف الذهني الالكتروني لمناقشة دوافع وإضرار وأساليب ممارسة إدارة الأرباح في منظمة الأعمال محل المراجعة:** وذلك من خلال مشاركة كل من لجنة المراجعة وإدارة المراجعة الداخلية في هذه الجلسات حيث يساعد ذلك على زيادة خبرات فريق المراجعة المشتركة في هذا الجانب مما يسهل من إجراءات الكشف عن ممارسات إدارة الأرباح وفي ذات الوقت أداة ردع لإدارة منظمة الأعمال للحد من هذه الممارسات.

ب) **استخدام جلسات العصف الذهني الالكتروني في مناقشة بعض البنود التي تمثل دلائل على ممارسات إدارة الأرباح من قبل إدارة منظمة الأعمال،** مثل:

- التغير في أرصدة المخصصات وأرصدة الاحتياطيات من فترة إلى أخرى في منظمة الأعمال.
- امتلاك إدارة منظمة الأعمال لجزء من أسهمها.
- دخول منظمة الأعمال في إبرام بعض العقود مثل التعاقد مع الإدارة أو إبرام عقود المديونية.
- قيام منظمة الأعمال بشراء جزء من أسهمها (أسهم الخزينة).
- الثبات النسبي للأرباح المحاسبية المفصح عنها من فترة إلى أخرى وكذلك الثبات النسبي لنصيب السهم من التوزيعات النقدية خلال هذه الفترات.

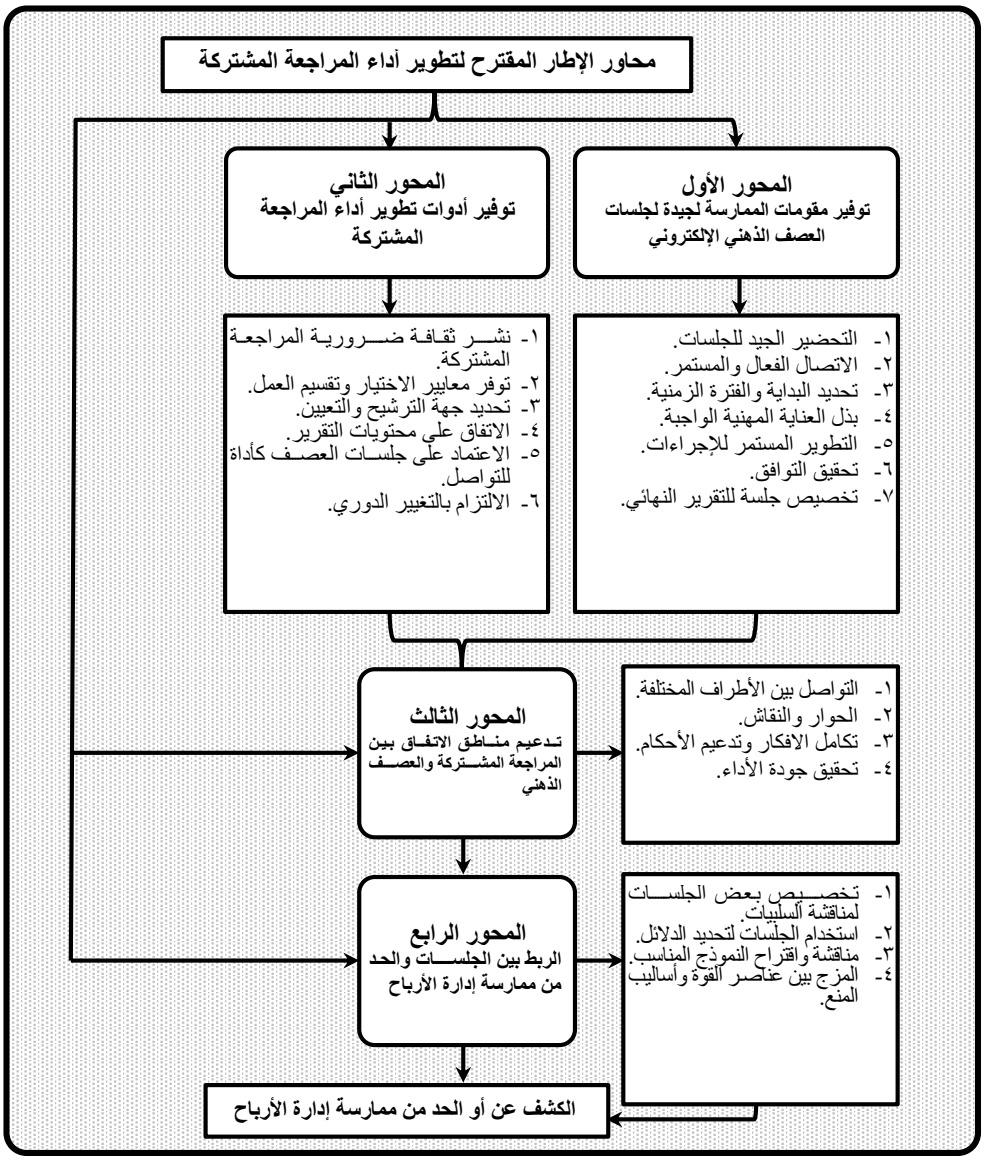
كما يستخدم العصف الالكتروني أيضا في مناقشة اقتراح وسائل منع ممارسات إدارة الأرباح بمنظمة الأعمال محل المراجعة.

ج) **مناقشة واقتراح النموذج المناسب الذي يستخدمه طرفي المراجعة المشتركة للكشف عن ممارسة إدارة الأرباح لدى منظمة الأعمال محل المراجعة**: وذلك عن طريق تخصيص جلسة متخصصة في العصف الذهني الالكتروني لهذا الغرض.

د) **المزج بين عناصر القوة وأساليب منع طرق الممارسة**:

حيث تتمثل عناصر القوة في المسئولية المشتركة لمكتبي المراجعة القائمين بعملية المراجعة المشتركة وباستخدام أساليب التواصل الالكترونية وتكنولوجيا المعلومات المتطورة لتبادل الأفكار والخبرات، تمثل أداة لمنع لإدارة منظمات الأعمال ليس فقط من استخدام الطرق المختلفة لممارسة إدارة الأرباح لتحقيق المنافع الذاتية، ولكن أيضا من التفكير في هذا الأمر، إدراكًا منها لسهولة الكشف عن هذه الممارسة نتيجة استخدام جلسات العصف الذهني الالكتروني بين أعضاء فريق المراجعة.

في ضوء ما سبق يمكن للباحث تلخيص الإطار المقترح لتطوير أداء المراجعة المشتركة باستخدام جلسات العصف الذهني الالكتروني للحد من ممارسات إدارة الأرباح في الشكل التالي:


محاور الإطار المقترح لتطوير أداء المراجعة المشتركة
المحور الأول
توفير مقومات الممارسة لجيدة لجلسات العصف الذهني الإلكتروني
المحور الثاني
توفير أدوات تطوير أداء المراجعة المشتركة
١- التحضير الجيد للجلسات.
٢- الاتصال الفعال والمستمر.
٣- تحديد البداية والفترة الزمنية.
٤- بذل العناية المهنية الواجبة.
٥- التطوير المستمر للإجراءات.
٦- تحقيق التوافق.
٧- تخصيص جلسة للتقرير النهائي.
١- نشر ثقافة ضرورية المراجعة المشتركة.
٢- توفر معايير الاختيار وتقسيم العمل.
٣- تحديد جهة الترشيح والتعيين.
٤- الاتفاق على محتويات التقرير.
٥- الاعتماد على جلسات العصف كأداة للتواصل.
٦- الالتزام بالتغيير الدوري.
المحور الثالث
تدعيم مناطق الاتفاق بين المراجعة المشتركة والعصف الذهني
١- التواصل بين الأطراف المختلفة.
٢- الحوار والنقاش.
٣- تكامل الافكار وتدعيم الأحكام.
٤- تحقيق جودة الأداء.
المحور الرابع
الربط بين الجلسات والحد من ممارسة إدارة الأرباح
١- تخصيص بعض الجلسات لمناقشة السلبيات.
٢- استخدام الجلسات لتحديد الدلائل.
٣- مناقشة واقتراح النموذج المناسب.
٤- المزج بين عناصر القوة وأساليب المنع.
الكشف عن أو الحد من ممارسة إدارة الأرباح

٥-النتائج والتوصيات والمقترحات البحثية المستقبلية

١/٥ النتائج:

١- أثبت البحث أن أسلوب العصف الذهني الالكتروني هو أسلوب متطور للعصف الذهني التقليدي ويعتمد على الاستفادة من أساليب تكنولوجيا المعلومات المتطورة لأنه يستخدم تكنولوجيا البرمجيات وذلك من خلال برامج العصف الذهني الخاصة، والرسائل الفورية، والبريد الالكتروني ووسائل التواصل الالكترونية المختلفة.

٢- تم التوصل إلى أن أسلوب العصف الذهني الالكتروني يتميز بتوفير الوقت المستخدم في الاجتماع، مع ملاءمته مع زيادة إعداد فريق المراجعة المشتركة وصعوبة تجمعهم في مكان واحد أي أنه يتغلب على مشكلة تباعد الموقع الجغرافي لأعضاء الفريق، بجانب التغلب على تأثير التقاعس الاجتماعي على تبادل الأفكار والحذر من التقييم، بجانب إتاحة الفرصة لطرح الأفكار عندما تتبادر إلى الذهن مباشرة دون الانتظار، بالإضافة إلى التغلب على مشاكل العصف الذهني التقليدي.

٣- أثبت البحث أن هناك اتفاق عام على أن استخدام المراجعة المشتركة يحد من سلبيات المراجعة الفردية ويزيد من استقلال مراقب الحسابات وقدرته على مواجهة ضغوط إدارة منظمة الأعمال لتحقيق أهدافها الخاصة، كما أن هناك اتفاق على أن المراجعة المشتركة تساعد على تطبيق أفضل لإجراءات المراجعة والاستفادة من خبرة أكثر من طرف، علاوة على الاشتراك في تحمل المسئولية بدلا من تحميلها على مكتب مراجعة واحد، بجانب تحقيق جودة عملية المراجعة.

٤- تم التوصل إلى أن تجنب سلبيات ممارسة إدارة الأرباح يتطلب وجود أداة رقابية فعالة وتتمتع بالاستقلال والخبرة اللازمة وتكون بعيدة عن سيطرة إدارة منظمة الأعمال وتستطيع استيعاب المفاهيم والأهداف والأثار المختلفة لعملية إدارة الأرباح، وكل هذا توفره المراجعة المشتركة كأداة فعالة للرقابة الخارجية.

٥- تم التوصل إلى أن ممارسة المراجعة المشتركة يحسن من مستوى ممارسة الشك المهني لدى مراقبي الحسابات المشاركين في عملية المراجعة، مما يزيد من قدرتهم على اكتشاف والحد من ممارسة إدارة الأرباح بمنظمات الأعمال المختلفة، كما أن المراجعة المشتركة تساهم في تخفيض التركيز في سوق المراجعة وبالتالي زيادة المنافسة وتنشيط بيئة ممارسة المهنة، والحد من عدم تماثل المعلومات لدى الأطراف المختلفة المستخدمة لها بجانب الحد من

الاختناقات الناتجة عن ضيق وقت مراقبي الحسابات خاصة في أوقات ذروة عمل المراقبين والحد من المخاطر المختلفة لعملية المراجعة.

٦- تم التوصل إلى أن استخدام أسلوب العصف الذهني الالكتروني في ممارسة المراجعة المشتركة يساعد على تحسين كفاءة أداء المراجعة المشتركة في كافة مراحلها ودعم الأحكام المهنية لمراقبي الحسابات، بجانب تنسيق أوجه التعاون بينهم وبين لجنة المراجعة في منظمة الأعمال، بالإضافة إلى مساعدة طرفي المراجعة المشتركة في الكشف عن الممارسات غير المشروعة عند إعداد التقارير المالية ومنها ممارسات إدارة الأرباح ذات الأغراض الخاصة.

٧- أثبت البحث أن استخدام أسلوب العصف الذهني الالكتروني في مجال المراجعة المشتركة يمثل مطلباً ضرورياً استجابة لمتغيرات العصر الحديث لتطوير أدائها، وذلك من خلال طرح ومناقشة الأفكار الجديدة والمبتكرة وتبادل الخبرات وتدعيم وسائل الاتصال بين طرفي المراجعة المشتركة، بجانب أنه يوفر أداة تدريبية جيدة لمراقبي الحسابات مما تساعدهم على اكتشاف أو الحد من ممارسة إدارة الأرباح بمنظمات الأعمال المختلفة.

٨- تم التوصل إلى إطار مقترح لتطوير أداء فريق المراجعة المشتركة باستخدام العصف الذهني الالكتروني ويساعد في الكشف عن أو الحد من ممارسة إدارة الأرباح، ويعتمد هذا الإطار على المحاور التالية:

<u>المحور الأول</u>: توفير مقومات الممارسة الجيدة لجلسات العصف الذهني الالكتروني وهي:

١- التحضير الجيد للجلسات.
٢- الاتصال الفعال والمستمر بين أطراف المراجعة المشتركة.
٣- تحديد بداية وفترات وقائد جلسات العصف الذهني.
٤- بذل العناية المهنية الواجبة أثناء جلسات العصف الذهني.
٥- التطوير المستمر لإجراءات جلسات العصف الذهني.
٦- تحقيق التوافق أثناء عقد الجلسات.
٧- عقد جلسة لتقرير المراجعة النهائي.

<u>المحور الثاني</u>: توفير أدوات تطوير أداء فريق المراجعة المشتركة وهي:

١- نشر ثقافة ضرورية استخدام المراجعة المشتركة.
٢- توفر معايير اختيار طرفي المراجعة المشتركة.
٣- تحديد جهة ترشيح وتعيين طرفي المراجعة المشتركة.
٤- الاتفاق على عناصر تقرير المراجعة النهائي.
٥- الاعتماد على جلسات العصف الذهني كأداة للتواصل بين طرفي المراجعة المشتركة.

٦- التغيير الدوري لطرفي المراجعة المشتركة.

المحور الثالث: تدعيم وتطوير مناطق الاتفاق بين المراجعة المشتركة وجلسات العصف الذهني، وهي:

١- التواصل بين الأطراف المختلفة.
٢- الحوار والنقاش وتبادل الخبرات.
٣- تكامل الأفكار وتدعيم الأحكام المهنية.
٤- تحقيق جودة الأداء

المحور الرابع: الربط بين جلسات العصف الذهني الالكتروني لفريق المراجعة المشتركة وبين الكشف عن أو الحد من ممارسة إدارة الأرباح وذلك من خلال:

١- تخصيص بعض جلسات العصف الذهني الالكتروني لمناقشة دوافع وأضرار وأساليب ممارسة إدارة الأرباح.
٢- استخدام جلسات العصف الذهني الالكتروني لمناقشة دلائل ممارسة إدارة الأرباح.
٣- مناقشة واقتراح النموذج المناسب للكشف عن ممارسة إدارة الأرباح.
٤- المزج بين عناصر القوة وأساليب منع طرق الممارسة.

٢/٥ التوصيات:

١- ضرورة إصدار معيار مراجعة متخصص يتناول الجوانب المختلفة لتطبيق جلسات العصف الذهني الالكتروني في المراجعة بصفة عامة وفي المراجعة المشتركة بصفة خاصة، بحيث يتضمن إظهار أهمية إجراء جلسات العصف الذهني الالكتروني وكيفية تطبيقها والأسلوب المفضل لها وأثر ذلك على الأحكام المهنية لمراقب الحسابات وعلى جودة عملية المراجعة.
٢- قيام الجهات المسئولة عن تنظيم مهنة المراجعة في مصر بإلزام مكاتب المراجعة المختلفة بعمل دورات تدريبية لمراقبي الحسابات على كيفية تطبيق واستخدام جلسات العصف الذهني الالكتروني وخاصة في حالة المراجعة المشتركة وذلك من خلال أساليب تكنولوجيا المعلومات الحديثة والبرامج المتخصصة ووسائل التواصل المختلفة.
٣- صدور تشريع يلزم جميع منظمات الأعمال بصرف النظر عن طبيعة نشاطها أو شكلها القانوني بتطبيق أسلوب المراجعة المشتركة عند مراجعة حساباتها وقوائمها المالية وذلك لما تحققه من إيجابيات سواء على مستوى منظمة الأعمال أو على مستوى الأطراف المختلفة المهتمة بها.

٤- التوصـــية باســـتخدام وتطبيق الإطار المقترح من الباحث للاســـتفادة منه في تطوير أداء فريق المراجعة المشـتركة للكشـف عن أو الحد من ممارسـة إدارة الأرباح بمنظمات الأعمال المختلفة.

٥- التوصـــية بإصـــدار تشـــريع يلزم منظمات الأعمال المختلفة بتغيير مراقبي الحســـابات من فترة إلى أخرى كل خمس ســـنوات للاســـتفادة مما يحققه هذا التغيير من استقلالية مراقب الحسابات وتنشيط سوق ممارسة المهنية وخاصة في حالة المراجعة المشتركة.

٣/٥ المقترحات البحثية المستقبلية:

١- دور جلســـات العصـــف الذهني الالكتروني في تطوير أداء المراجعة الداخلية للكشف عن الغش والتحايل في القوائم المالية.

٢- دور جلسـات العصـف الذهني الالكتروني في تحقيق التعاون بين كل من لجنة المراجعـة والمراجعـة الـداخليـة ومراقبي الحســـابـات لتحقيق جودة عمليـة المراجعة.

٣- التكامل بين جلســـات العصـــف الذهني الالكتروني والإبداع الاســـتراتيجي لتحسين مستوى ممارسة الشك المهني لدى مراقبي الحسابات.

٤- العلاقة بين ممارسة جلسات العصف الذهني الالكتروني لفريق المراجعة وبين الحد من التحريفات في إعداد القوائم المالية.

٥- أثر ممارسة جلسات العصف الذهني الالكتروني على الأحكام المهنية لمراقبي الحسابات.

٦-مراجـــــع البحـــث

١/٦ -المراجـــع باللغـــة العـــربية:

- الجبر، د/ يحيى بن علي؛ الســعدني، د/ نـاصـــر بن محمد، (٢٠١٤)، أثر المراجعة المشتركة على جودة الأرباح المحاسبية للشركات المسجلة في سوق الأوراق المالية الســعودي، مجلة الإدارة العامة، المجلد ٤٥، ص ص ٢٨٣-٣٠٣.
- جاب الله، د/ سـامية طلعت عباس، (٢٠١٤) تحديد الاسـلوب الأمثل لإجراء جلســات العصــف الذهني عند تقرير خطر الغش في القوائم المالية- دراســة تحليلية، مجلة الدراســات والبحوث التجارية، كلية التجارة، جامعة بنها، العدد الثالث، ص ص ٤٣٧-٤٦٩.
- حافظ، د/ سـامح طارق أحمد، (٢٠١٥)، العلاقة بين الممارسـات المحاسـبية المتحفظـة والمراجعـة المشـــتركـة في ضـــوء جودة المراجعة بالتطبيق على الشركات المساهمة المقيدة في البورصة المصرية، المجلة المصرية للدراسات التجارية، كلية التجارة جامعة المنصورة، العدد الرابع، ص ص ١٤٣-١٨٣.
- حسـن، د/ أماني هاشـم السـيد، (٢٠١٣)، الدور التفاعلي لجلسـات العصـف الذهني لفريق المراجعة في تقييم نظم الرقابة الداخلية، المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة، كلية التجارة جامعة عين شمس، العدد (٤)، ص ص ٣٩٧-٤٩٠.
- خليل، د/ محمد أحمد ابراهيم، (٢٠١١)، القياس المحاســبي لممارســة إدارة الأربـاح بمنظمات الأعمال وســبل معالجتها: دراســة نظرية تطبيقية، مجلة الإدارة العامة، العدد الأول، ص ص ٥٣-١٠٥.
- خليل، د/ محمد أحمد ابراهيم، (٢٠١٢)، تطوير دور لجنـة المراجعـة كـأحد آليات حوكمة الشــركات للحد من ممارســة إدارة الأرباح بمنظمات الأعمال المصـرية- دراسـة نظرية اختبارية، مجلة الدراسات والبحوث التجارية، كلية التجارة- جامعة بنها، العدد الأول- المجلد الثاني، ص ص ١-٥٠.
- رشيد، د/ ناظم حسن، السقا، د/ زياد هاشم، (٢٠١٥)، أثر استخدام العصف الذهني في دعم كشــف الاحتيـال عند تدقيق القوائم المـاليـة، مجلة كلية بغداد للعلوم الاقتصادية الجامعة، العدد الثالث والأربعون، ص ص ١-٧.
- سـعودي، د/ سـامح لطفي، (٢٠١٤) مدى أهمية المراجعة المشـتركة في الحد من ممارسات إدارة الأرباح في قطاع التأمين- دراسة ميدانية، مجلة الدراسات والبحوث التجـاريـة كليـة التجـارة- جـامعـة بنهـا، العدد الثـاني، ص ص ٥١٣-٥٣٧.

- طعيمة، د/ ثناء محمد ابراهيم، (٢٠١٢) رسـملة تكاليف البحوث والتطوير وإدارة الأرباح مدخل مقترح للمعالجة المحاسبية لعدم تأكد الأرباح المستقبلية، مجلة الدراسـات والبحوث التجارية- كلية التجارة- جامعة بنها، العدد الثاني، المجلد الأول، ص ص ١٤٠-١٨٥.
- عبدالحميد، د/ أحمد أشرف، (٢٠١٤)، المراجعة المشتركة كأداة لزيادة جودة المراجعة: دراسة ميدانية، المجلة المصرية للدراسات التجارية كلية التجارة جامعة المنصورة، العدد الرابع، ص ص ١٦٥-٢١٩.
- عبدالرحمن، د/ نجلاء ابراهيم يحيى، (٢٠١٥)، تحليل وتقييم دور العصف الذهني الالكتروني لفريق المراجعة في اكتشاف حالات الغش في القوائم المالية، مجلة الفكر المحاسبي، قسم المحاسبة كلية التجارة جامعة عين شمس، العدد الرابع، ص ص ٧٧٥-٨٣٥.
- عبدالعظيم، د/ سامي عبدالرحمن؛ الغندور، د/ مصطفى عطية، (٢٠١٦)، دور المراجعة المشتركة في تحسين جودة عملية المراجعة- دراسة تطبيقية على شركات المساهمة المقيدة في بورصتي القاهرة والاسكندرية، المجلة المصرية للدراسات التجارية، كلية التجارة- جامعة المنصورة، العدد الرابع، الجزء الأول، ص ص ٥٣٥-٥٥٩.
- عيسى، د/ سمير كامل محمد، (٢٠٠٨)، أثر جودة المراجعة الخارجية على عمليات إدارة الأرباح- مع دراسة تطبيقية، مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية، جامعة الاسكندرية، العدد (٢) يوليو، ص ص ١-٣٧.
- غالي، د/ أشرف السيد محمد، (٢٠١٦)، مدخل مقترح لتخطيط وتنفيذ جلسات العصف الذهني الالكتروني بهدف تحسين جودة الأحكام المهنية لفريق المراجعة: دراسة استطلاعية في البيئة المصرية، مجلة البحوث المحاسبية، قسم المحاسبة كلية التجارة جامعة طنطا، العدد الأول، ص ص ٤٢٨-٤٩٠.
- غنيمي، د/ سامي محمد أحمد، (٢٠١١)، إطار مقترح لدور الشفافية في الحد من ممارسات إدارة الأرباح في منظمات الأعمال- دراسة اختبارية، مجلة الدراسات والبحوث التجارية، كلية التجارة- جامعة بنها، العدد الأول، ص ص ٧١-٩٥.
- متولي، د/ أحمد زكي حسين، (٢٠١٣)، قياس أثر تطبيق برامج المراجعة المشتركة (Joint Audit) على أسعار الأسهم-دليل من البورصة المصرية، المجلة العلمية للتجارة والتمويل، كلية التجارة، جامعة طنطا العدد الرابع، المجلد الثاني، ص ص ٤٠٣-٤٥٦.
- مصطفى، د/ هند أبوبكر، (٢٠١٤)، نموذج مقترح لتمثيل تطوير العلاقة بين العصف الذهني والإبداع الاستراتيجي في التعامل مع مخاطر الغش، مجلة

الدراســات المالية والتجارية، كلية التجارة جامعة بني ســويف، العدد الثاني، ص ص ٤٥-٧٥.

- مليجي، د/ مجدي مليجي عبدالحكيم، (٢٠١٣)، نموذج مقترح لقياس العلاقة بين جودة لجان المراجعة وإدارة الأرباح- دراســة نظرية تطبيقية، مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية، جامعة الاســكندرية، العدد الثاني، يوليو، ص ص ٣٥٠-٣٨٩.
- مندور، د/ محمد محمد محمد ابراهيم، (٢٠١٦) أثر التفعيل الاختياري لمدخل المراجعة المشــتركة على ممارســات إدارة الأرباح: دراســة تطبيقية على الشــركات المقيدة في البورصــة المصــرية، مجلة الفكر المحاســبي، قســم المحاسبة كلية التجارة جامعة عين شمس، العدد٢، ص ص ١١١٩-١١٧٢.
- يوســف، د/ حنان محمد اســماعيل، (٢٠١٥)، أثر تفعيل مدخل المراجعة المشتركة على كفاءة تقرير مراقب الحسابات في الكشف والتقرير عن الغش في القوائم المالية، مجلة الفكر المحاسبي، قسم المحاسبة كلية التجارة- جامعة عين شمس، العدد الثاني- الجزء الأول، ص ص ٣٣٩-٤٩٩.

٢/٦ -المراجـــع باللغـــة الانجليـــزية:

- Ahadiat, N. and Hefzi, H., (2012), An Investigation of Earnings Management pratices: Examining Generally Accepted Accounting principles, **International Journal of Business and Social Science,** Vol.3, No.14, pp.245-251.
- Al Rawashdeh, Nahed H. Hamed, (2013), The Role of the Auditor is verified of the Unethical Practices in Accounting, **International Journal of Scientific and Research publications**, Vol.3, No.7, pp.1-38.
- Alon, Anna and Dwyez , peggy, (2010), The Impact of Groups and Decision Aid Reliance on Fraud Risk Assessment, **Management Research Review**, Vol 33, No. 3.pp.240-256.
- American Institute of Certified Public Accountants (AICPA), (2002) Consideration of Fraud in a Financial Statement Audit, **SAS No.99**, New York.
- _____ (2006), Understanding the Entity and Its Environment and Assessing the Ricks of Material Misstatement, **SAS No. 109**, New York.
- Andre, P.; Broye, G.; Christopher, P. and Schatt, A., (2016), Are Joint Audits Associated with Higher Audit Fees?, **European Accounting Review,** Vol. 23, Issue 2, pp. 245-274.
- Baldauf, J. and Steckel, R., (2012), Joint Audit and Accuracy of the Auditor's Report: An Empirical Study, **International Journal of Economic Sciences and Applied Research**, Vol.5, No.2, pp. 7-42.
- Bedard, J.; piot, C., and Schatt, A., (2012), was the European Commission Green paper Right? An Evaluation of the French Experience with Joint Auditing, **working paper,** pp, 1-25.

- _____ (2004), The Effect of Audit Committee Expertise, Independence and Activity on Aggressive Earnings, **Management Auditing,** Vol.23, Iss.2, pp.13-35.
- Beneish, M. D., (2001), Earnings Management: A Perspective, **Managerial Finance**, Vol.27, pp. 1-36.
- Bisogno, M. and Deluca, R., (2016), Voluntary Joint Audit and Earnings Quality: Evidence from Italian SMEs, **International Journal of Business Research and Development**, Vol.5, No.1, pp. 1-22.
- Brazel, Joseph F; Carpenter, Tina D. and Jenkins, J. Gregary, (2010), Auditor's Use of Brainstorming in the consideration of Fraud: Reports from the Field, **The Accounting Review,** Vol. 85, No.4, pp. 1273-1301.
- Calderon, T. G.; Conrad, E. J. and pamela, k., (2012) Using Mind Maps for Brainstorming about Fraud Risk, **Internal Auditing,** Vol.27, No.2, pp. 19-26.
- Cave, Elizabeth, et al., (2015), The Joint Audit plan for Avon and Some Rest Police and Crime Commissioner and Chief Constable, March, pp. 1-28.
- Chen, Clara Xiaoling; Trotman, Kenl T. and Zhou, Flora, (2015), Nominal Versus Interacting Electronic Fraud Brainstorming in Hierarchical Audit Teams, **The Accounting Review,** Vol.90, No.1,pp. 175-198.
- Clehane, N. and Repelova, J., (2014), Frequently Asked Questions; Audit Reforms in the European Union, Oct., pp. 1-32.
- Cockrell, C. and Stone, Don N., (2011), Team Discourse Explains Media Richness and Anonymity Effects in Audit Fraud Cue Brainstorming, **International Journal of Accounting Information Systems**, Vol. 12, pp. 225-242.
- Comprix J. and Huang, H; (2015), Does Auditor Size Matter? Evidence form Small Audit Firms, Advances, in

Accounting, **Incorporating Advances in International Accounting,** Vol.31,pp.11-20.

- Deng, M.; Lu, T., Simunic, D. A. and Ye, M. (2014), Do Joint Audits Improve or Impair Audit Quality? **Working paper,** pp. 1-43.
- Dennis, Sean and Johnstone, Karlam., (2016), Afield Survey of Contemporary Brainstorming Practices, **Accounting Horizons**, Vol.30, No.4, pp. 449-472.
- _____, (2015), An Audit Partner-led field Intervention in Fraud Brainstorming, **Working Paper**, pp. 1-55.
- Desai, Naman, (2015), The Effects of Group Brainstorming on the Auditor's Search for potential Misstatements and Assessment of Fraud Rick in the presence of Pressures and Opportunities, **working paper**, pp. 1-25.
- Dezoort, F. Todd and Harrison, paul D., (2016) Understanding Auditors' Sense of Responsibility for Detecting Fraud within Organizations, Journal of Business Ethics,Vol.12, pp. 1-18.
- Donato, F. D. and Fiori, G., (2012), The Relation Between Earnings Management Independent Directors and Audit Committee: A study of Italian listed Companies, January 24, pp. 1-31.
- Donelson, Dain C., et al., (2013), Discontinuities and Earnings Management: Evidence from Restatements Related to-Securties litigation, **Contemporary Accounting Research**, Vol.30, No.1, pp.242-268.
- El Assy, ,Mahmoud Ghanem, (2015), The Effect of Joint Audit on Audit Quality: Empirical Evidence form Companies listed on the Egyptian Stock Exchange, **International Journal of Accounting and Financial Reporting,** Vol.5, No.2, pp. 195-207.

- European Commission, (2010), Green paper-Audit policy: Lessons from the Crisis, Brussels, pp. 1-21.
- Farrell, kathleem A., et al., (2013), What are The Characteristics of Firms that Engage in Earnings per Share Management Through Share Repurchases?, **Corporate Governance: An International Review,** Vol.21, No.4, pp, 334-350.
- Francis, J.; Michas, P. and Seavey, S., (2013), Does Audit Market Concentration Harm the Quality of Audited Earnings? Evidence from Audit Markets in 42 Countries, **Contemporary Accounting Research,** Vol.30, No.1, pp. 325-355.
- Francis, Jere R., et al., (2006), Assessing France's Joint Audit Requirement: Are Tow Heads Better Than one Workshop, pp. 1-32.
- Goh, Jaimin, et al., (2013), Majority Shareholder Ownership and Real Earnings Management- Evidence from Korea, **Journal of International Financial Management & Accounting**, Vol.24, No.1, pp. 20-45.
- Graham, John R., et al., (2004), The Economic Implications of Corporate Financial Reporting, **working paper**, June, pp. 1-20.
- He, Lerong & Yang, R., (2014), Does Industry Regulation Matter?New Evidence on Audit committees and Earnings, Management**, Journal of Business, Ethics**, No.123, pp. 573-589.
- Hoffman, Vicky B. and Zimbelman, Mark F., (2009), Do Strategic Reasoning and Brainstorming Help Auditor Change Their Standard Audit Procedures in Response to Fraud Risk, **The Accounting Review**, Vol.84, No.3, pp. 811-837.
- Hoffman, Vicky B. and Zimblelman, Mark F., (2012), How Strategic Reasoning and Brainstorming Can Help Auditors

Detect Fraud, **Current Issues in Auditing**, Vol.6, No.2, pp. 25-33.

- Humphrey, C.; kausovr , A.; Loft, A., and Woods, M., (2011), Regulation Audit Beyond the Crisis: A Critical Discussion of the EU Green paper, **European Accounting Review,** Vol.20, No.3, pp. 431-457.
- Hunton, James E. & Gold, Anna, (2010), A Field Experiment Comparing the Outcomes of Three Fraud Brainstorming procedures Nominal Group, Round Robin and Open Discussion, **The Accounting Review**, Vol.85, No.3, pp. 911-935.
- International Federation of Accountants (IFAC), (2008), Handbook of International Auditing Assurance and Ethics pronouncements, New York, USA.
- _____ (2010),Handbook of International Quality control, Auditing, Review other Assurance and Related Services pronouncements, New York, USA.
- Ittonen, K. and Tronnes, P., (2015), Benefits and Costs of Appointing Joint Audit Engagement partners, **Auditing: A Journal of Practice & Theory**, Vol.34, No.3., pp. 23-46.
- Kabat, Ladislav & Filip, Stanislav, (2015), Alternative possibilities of Detection of Manipulation with the Accounting Data, **MEST Journal**, Vol.3, No.1, pp.170-195.
- Kermiche, I. and Piot, C., (2014), Is Joint-Audit Regulation Likely to Mitigate The Audit Market Concertation in the long Run? The French Experience, **Working Paper**, pp. 1-41.
- Khatab, Gamal Saad, (2013), The Effects of Joint Audit and Audit Rotation on the Firm's Value, **proceedings of 23 rd International Business Research Conference**, Nov. pp. 1-32.

- Kohn, N. W., (2008), An Examination of Fixation in Brainstorming, **Ph.D Dissertation**, Texas A&M University, pp.1-25.
- Lobo, Gerald; Paugam, luc; Zhang, Lana and casta, J. F., (2015), The Effect Joint Auditor pair Composition on Audit Quality: Evidence from Impairment Tests, **Contemporary Accounting Research,** Vol.19, sept., pp. 1-36.
- Lynch, A. L., (2006), Think Like The Fraudster, **The International Auditor,** Vol.63, No.1, pp. 66-71.
- Lynch, A. L.; Murthy, U. S. and Engle, T. J., (2009), Fraud Effects of Brainstorming Using Computer-Mediated Communication: The Effect of Brainstorming Technique and Facilitation, **The Accounting Review**, Vol.84, No.4, pp. 1209-1231.
- Maria, Isabel, et al., (2014), Rotation of Auditing Firms and Political Costs: Evidence from Spanish listed Companies, **International Journal of Auditing**, Vol.1, No. 18, pp. 220-253.
- Mohd- Nassir, M.; Mohd-Sanusi, Z. and Ghani, Erlane K., (2016), Effect of Brainstorming and Expertise on Fraud Risk Assessment, **International Journal of Economics and Financial Issues**, Vol.6, Special No.54, pp. 62-67.
- Mulford, Charles W. and Comiskey, Eugenc E., (2002), **The Financial Numbers Game-Detecting Creative Accounting Practices**, John Wiley & sons, Inc.
- Nicol, V.; Audoussel, S., Katunen, J. and Lesage, C., (2013), Joint Audit Issue and Challenges for Researchers and policy Markers, **Accounting Europe Journal**, Vol.10, Issue 2, pp. 175-199.
- Rose, Anna M.; Rose, Jacob M.; Thibodeau, Jay C. And Suh, Ikseon, (2016), When Fraud Brain Storming Becomes Dysfunctional: Can the Generation of Many Fraud Risks Increase Anchoring on Client-provide Explanations?,

Working Paper, Victoria University of wellington, pp.1-18.

- Sakel, Nicol R., et al., (2012), What Do wo know Amout Joint Audit, **ICAS Research Committee,** Dec., pp. 1-25.
- Scott W., (2003), **Financial Accounting Theory**, Third Canadia Edition, prentice Hall.
- Smith, A. L.; Murthy, U. S. and Engle, T. J., (2012), why Computer-Mediated Communication Improves the Effectiveness of Fraud Brainstorming, **International Journal of Accounting Information Systems,** Vol.13, No.4, pp. 334-356.
- Velte, Jatrick & Azibi, Jamel, (2015), Are Joint Audits aproper Instrument for Increased Audit Quality, **British Journal of Applied Science & Technology**, pp. 1-54.
- Wang, H. C. & Fussell, S. R., (2010), Groups in Groups: Conversational similarity in online Multicultural Multiparty Brainstorming, **Proceedings of the 2010 ACM Conference on Computer Support Cooperative work**, pp. 351-350.
- Wood, D. A., and Pickerd, J., (2011), Problems to Avoid When Brainstorming Fraud Ricks, **The CPA Journal**, April, pp. 64-65.
- Zamri, Northayati, et al., (2013), The Impact of Leverage on Real Earnings Management, **International Conference on Economic and Business Research**, pp. 80-95.
- Zang, Amy Y., (2012), Evidence on the Trade-off Between Real Activities Manipulation and Accrual- Based Earnings Management, **Working Paper**, 1-28.
- Zarowin, p. A. and Tucker, J. W., (2006), Does Income Smoothing Improve Earnings Informatives?, **The Accounting Review,** Vol.81, No.1, pp. 251-271.
- Zerni, M.; kallunki, J. and Nilsson, H. (2010), The Entrenchment problem, Corporate Governance Mechanism

and Firm Value, **Contemporary Accounting Research**, Vol. 87, No.2, pp.1169-1206.

- Zerni, M.; Haapamaki, E; Jarvinen, T. and Niemi, I. (2012), Do Joint Audits Improve Audit Quality? Evidence from Voluntary Joint Audits, **European Accounting Review**, Vol.21, No.4, pp.731-765.
- Zhang, Ziqiao, (2015), Under- performance of listed Companies, Real Earnings Management and M&A: Chinese Empirical Evidence, J**ournal of Industrial Engineering and Management,** Vol.8, No.2, pp. 320-345.
- Zhao, Z. and Hou, J., (2010), The Study on Influencing Factors of Team Brainstorming Effectiveness, International Journal of Business and Management, Vol.5, No.1, pp. 181-184.
- Zhu,T.; Lu M.; Shan, G. and Zhang, y., (2015) Accrual-based and Real activity Earnings Management at the backdoor: Evidence from Chinese Reverse, **pacific-Basin Finance Journal**, Vol.5, pp. 1-37.