

**تقييم خصائص الشك المهني لمراجع الحسابات على قوة  
العلاقة التفاوضية بين المراجع وعميله**

د/ وليد أحمد محمد علي

## تقييم خصائص الشك المهني لمراجع الحسابات على قوة العلاقة التفاوضية بين المراجع وعميله

/ وليد أحمد محمد علي \*

### الإطار العام للبحث

#### أولاً : المقدمة

تستمد مهنة المحاسبة والمراجعة أهميتها من الدور الذي تلعبه في توفير المعلومات لمستخدمي القوائم المالية التي تمكنهم من إتخاذ القرارات المالية والاقتصادية الرشيدة، وقد حددت معايير المراجعة المتعارف عليها وظيفية المراجع في التحقق من عدالة وسلامة القوائم المالية المعدة من قبل المنشأة محل المراجعة، وذلك باستخدام إجراءات المراجعة التي يرى أنها ضرورية ومناسبة (FRC, FSA, 2010)، ومن ثم الحفاظ على سمعته وحماية مكتبه من خطر المقاضاة، وهذا يتطلب من المراجع أن يكون متحفظاً في تقديراته التي عادة ما تتعارض مع إدارة العميل التي تهدف الى تعظيم مكافأتها والوفاء بتوقعات المحللين الماليين ولوعلى حساب جودة القوائم المالية، ومن هنا ينشأ تعارض المصالح بين المراجع والعميل فكلا الطرفين له أهداف تختلف عن الطرف الآخر.

وقد تزايد الإهتمام بالشك المهني في الأبحاث العلمية والمعايير المهنية وذلك في محاولة من جانب المهتمين بالمجال لرفع كفاءة الأداء المهني للمراجع والتغلب على أوجه القصور التي أدت إلى زيادة فجوة التوقعات بين ما تقدمه المهنة وما يطالب به جمهور مستخدمي التقارير المالية وتقارير المراجعة، ويعتبر مجال مراجعة الحسابات أحد المجالات التي يكثر فيها ممارسة الشك، ويطلق على الشك في مجال المراجعة بالشك المهني نظراً لإستخدامه في مجال مهنة المراجعة ويمارس من قبل أشخاص مهنيين مؤهلين تأهيلاً علمياً وعملياً للقيام بمهنة المراجعة وفق الضوابط والأسس التي إعتدتها الإرشادات المهنية الصادرة عن المنظمات المهنية المحلية والدولية.

وعلى الرغم من عدم وجود إصدارات مهنية تتعلق بعملية التفاوض بين المراجع وعميله إلا أنه بتحليلات متطلبات الإصدارات المتعلقة بعملية المراجعة يتضح دور التفاوض بين المراجع وعميله، وأن خصائص الشك المهني لمراجع الحسابات لها تأثير واضح على العوامل المؤثرة في التفاوض بين المراجع وعميله.

---

\* مدرس المحاسبة والمراجعة، المعهد العالي للإدارة والحاسب الآلي - جامعة بورسعيد

## ثانياً : مشكلة البحث:

يعتبر الشك المهني أحد الموضوعات الهامة التي تمس الشخصية المهنية لمراجع الحسابات، والتي لها تأثير كبير على كفاءة وفاعلية عملية المراجعة، ومن ثم على مصداقية تقارير المراجعة، ونظراً لأهمية الشك المهني في المراجعة يظهر الإهتمام المتزايد به من قبل المعايير المهنية والباحثين، حيث أن الشك المهني أمر ضروري لإجراء عملية مراجعة تتصف بالإستقلالية والحيادية والجودة وفقاً لما تمليه أخلاقيات مهنة المراجعة (Nelson 2009)، فغياب أو قلة وجود الشك المهني لدى المراجعين، وقبولهم لرغبات الإدارة كان أحد أسباب فشل المراجعة وإنهيار بعض الشركات وفقدان ثقة المستثمرين (Louwers, et al., 2008; Quadackers, et al., 2009; Nelson, 2009; D'Aquila, & Capriotti, 2011; Edelman, & Nicholson, 2011; Hurtt, et al., 2013) ولقد اهتمت الجهود المحاسبية في الآونة الأخيرة بقضية ممارسة المراجع لمستوى ملائم من الشك المهني، ولأن القوائم المالية في الأساس تعد بمعرفة إدارة العميل وبالضرورة أعدتها بما يتوافق ومصالحها، وتصدر غالباً بدون تحفظات على الرغم من الواجبات والإصدارات المهنية التي تلزم المراجع بالتحقق من دقة وصحة هذه القوائم، وأن المراجع وبممارسة الشك المهني يجمع ملاحظاته لهذه القوائم ويعرضها على الإدارة لتعديلها، ومن هنا تبدأ عملية التفاوض بين المراجع وعميله حول هذه التعديلات، وفي هذه المرحلة يوجد الكثير من العوامل التي تحكم عملية التفاوض منها عوامل خاصة بالمراجع أو العميل، كما أن هناك قيود خارجية لها تأثير مباشر على العملية التفاوضية وذات مردود على القوائم المالية (Hussain, et al., 2014).

ومما سبق تتمثل مشكلة البحث الرئيسية في دراسة أثر خصائص الشك المهني لمراجع الحسابات على عملية التفاوض بين المراجع وعميله، ويمكن بلورة مشكلة البحث في التساؤلات الآتية:

- ١- ما هي عوامل وخصائص ومحددات الشك المهني للمراجع وتأثيرها على العملية التفاوضية ؟
- ٢- ما هو تأثير خصائص عميل المراجعة، والمراجع، والبيئة الخارجية على العملية التفاوضية ؟

### ثالثاً : أهمية البحث:

تتبع أهمية هذا البحث من أهمية مواكبة التطورات المتلاحقة في مجال الشك المهني لمراجع الحسابات وأثره على عملية التفاوض بين المراجع وعميله، وكذلك مسايرة ومواكبة تطورات مهنة المراجعة، ومن هنا تكمن أهمية هذا البحث في:

- ١- عرض وتحليل الدراسات السابقة التي تناولت الشك المهني للتعرف على أثره في العملية التفاوضية بين المراجع وعميله.
- ٢- أن الحفاظ على ثقة المجتمع المالي في المراجعة تتطلب من المراجع ممارسة الشك المهني في إجراءات المراجعة.
- ٣- أن نجاح عملية التفاوض وإصدار رأي غير متحفظ على القوائم المالية التي أعدها الإدارة يعطي مؤشراً لكفاءة ومصداقية الإدارة بما يرفع من قيمتها في سوق العمل.
- ٤- أن الشك المهني يعتبر أحد الأدوات التي تعمل على تعزيز القوة التفاوضية للمراجع مع عميل المراجعة حيث أنه يساعد على التحسين المستمر لأداء المراجعين ومساعدتهم على إجراء مراجعات أكثر شمولاً لمنع واكتشاف عمليات الإحتيال.

### رابعاً: أهداف البحث:

- يتمثل الهدف الرئيسي للبحث في دراسة وتحليل العلاقة لخصائص الشك المهني لمراجع الحسابات وآثارها على العملية التفاوضية بين المراجع وعميله، ويتفرع من هذا الهدف مجموعة من الأهداف الفرعية هي:
- ١- توضيح طبيعة ومفهوم كل من الشك المهني والعملية التفاوضية في مهنة المراجعة.
  - ٢- بيان مدى تأثير الخصائص الذاتية لمراجع الحسابات على العملية التفاوضية بين مراجع الحسابات وعملاء المراجعة.
  - ٣- بيان أثر خصائص عميل المراجعة وخصائص البيئة الخارجية على عملية التفاوض بين المراجع وعملاء المراجعة.
  - ٤- إجراء دراسة ميدانية على مكاتب وشركات مراجعة الحسابات، لبيان أثر خصائص الشك المهني لمراجع الحسابات على العملية التفاوضية بين المراجع وعميله، وذلك من أجل الإرتقاء بالمهنة إلى المستوى الذي تخدم فيه كافة الأطراف المستفيدة.

#### خامساً: فروض البحث:

إعتمدت هذه الدراسة على ثلاثة فروض وهي:

**الفرض الأول:** "لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين استجابات فئات المستقصى منهم حول تقييم خصائص الشك المهني لمراجع الحسابات على قوة العلاقة التفاوضية بين المراجع وعميله"

**الفرض الثاني:** "لا توجد علاقة إرتباط بين خصائص الشك المهني لمراجع الحسابات وقوة العلاقة التفاوضية بين المراجع وعميله".

**الفرض الثالث:** "لا يمكن تنفيذ إطار مقترح بهدف زيادة أثر خصائص الشك المهني لمراجع الحسابات على قوة العلاقة التفاوضية بين المراجع وعميله".

#### سادساً: الدراسات السابقة:

##### الدراسات السابقة في مجال الشك المهني في المراجعة

١. دراسة (Carpenter & Reimers, 2013).

استهدفت الدراسة بيان تأثير الشريك ومستويات مؤشرات الإحتيال على أحكام وإجراءات مراجعي الحسابات تجاه الإحتيال في ظل الشك المهني للمراجع، وتوصلت الدراسة إلى أن أثر تركيز شريك المراجعة في الشك المهني كان ناجحاً على مراجعي الحسابات، وأن المراجعين الذين لديهم حالة عالية من الشكوك المهنية يكون لديهم قدر أكبر من فعالية عملية مراجعة الحسابات من دون التضحية بالكفاءة، وأن الشكوك المهنية هي وسيلة سهلة نسبياً ومنخفضة التكلفة لزيادة فعالية الأحكام المهنية لمراجعي الحسابات تجاه الإحتيال.

٢. دراسة (Popova, 2013).

تناولت الدراسة مستويات سمات الشك المهنية (أي الشكوك المهنية على أساس الصفات الشخصية) والخبرات المختلفة لمراجع الحسابات مع عميل افتراضي محدد، وما مدى تأثيرها على الأحكام المهنية في المراجعة، وتوصلت الدراسة إلى أن التوقعات الأولية لمراجع الحسابات تجاه الأخطاء أو الغش تحركها في المقام الأول خبرة المراجع السابقة مع عميل المراجعة، إلا عندما تكون هناك سمة أخرى من سمات الشك المهني لها تأثير أكبر على التوقعات الأولية لمراجعة الحسابات، وأن الخبرة السابقة للمراجع مع العميل تؤثر على المراجعين الأقل في الشكوك المهنية، أكثر من المراجعين الذين لديهم شكوك مهنية عالية وهم أكثر حساسية إتجاه الغش في مرحلة تقييم أدلة الإثبات.

### ٣. دراسة (Endrawes & Monroe, 2013).

استعرضت الدراسة بيان تأثير الثقافة ومخاطر الإحتيال والأخطاء، والمساءلة على الشك المهني لمراجعي الحسابات، وباستخدام التجربة - تم جمع البيانات من عينة من مراجعي الحسابات من الشركات الأربع الكبرى في مكاتب المراجعة في كلا من مصر وأستراليا، وتوصلت الدراسة إلى أنه في الحالات التي تكون فيها مخاطر الإحتيال والأخطاء مرتفعة يكون الشك المهني لدى مراجعي الحسابات مرتفع والعكس صحيح، أي أن هناك علاقة موجبة سواء في مصر أو أستراليا، وأن هناك علاقة إيجابية بين المساءلة والشكوك المهنية، وأن هناك ثقافة معتدلة في العلاقة بين (المعرفة والمساءلة) والشكوك المهنية لدى مراجعي الحسابات سواءً من مصر أو أستراليا.

### ٤. دراسة (Aschauer, et al., 2013).

استهدفت الدراسة التحقق من تأثير ثقة مراجعي الحسابات في عملائهم على تصور مراجعي الحسابات للشك المهني، تأثير مدة العلاقة بين العميل والمراجع، وكذلك تقديم المراجعين لخدمات غير المراجعة في ألمانيا، وتوصلت الدراسة إلى أن ثقة مراجعي الحسابات في عملائهم تجعلهم يقدمون تنازلات حول تصوراتهم في الشكوك المهنية، وبالتالي يكون لها أثر سلبي على استقلال المراجع مما يؤدي إلى انخفاض جودة التقارير المالية، وأن هناك أثراً سلبياً بين طول فترة تعامل المراجع مع العميل وتقديم خدمات غير المراجعة وبين تصورات مراجعي الحسابات للشكوك المهنية إتجاه العميل.

### ٥. دراسة (Robinson, et al., 2013).

تناولت الدراسة بيان بعض الإعتبارات والتأثيرات المختلفة على الشك المهني لمراجع الحسابات بتحليل السمات الشخصية التي تؤثر على الشك المهني للمراجع، ومدى تأثيرها على سلوكه، وتوصلت الدراسة إلى أن هناك علاقة إيجابية بين سمات الشك المهني وزيادة الشك المهني لدى مراجع الحسابات، ووجود علاقة إيجابية بين ضغوط الوقت وحالة الشك المهني، وأن هناك حساسية عالية بين ضغوط الوقت وبين مقدرة مراجعي الحسابات على التركيز بشكل أكبر على أدلة الإثبات، وأن ضغوط الوقت لها تأثير غير مباشر على سلوكيات ممارسة المراجعين للشك المهني،

وأن زيادة الشك المهني لدى المراجع يعمل على تحسين جودة مراجعة الحسابات بشكل عام.

#### ٦. دراسة (Brazel, et al., 2013).

هدفت الدراسة إلى بيان مدى إدراك مراجعي الحسابات وتوقعاتهم للتحيز في سلوكهم عند إجراء الإختبارات في عملية المراجعة، حيث أن المراجعين الذين لديهم مستوى عالي من الشك المهني يرون أن تكاليف هذا الشك قد تفوق المنافع، وما مدى وجود التحيز في تقييم مديري المراجعة للشك المهني لدى المراجعين، والتأكد من مدى دعم لجنة المراجعة لعملية الشك المهني للمراجع لتخفيف التحيز، وتوصلت الدراسة إلى أنه تم التقييم (منخفض) بشكل ملحوظ لمراجعي الحسابات الذين لديهم شكوك مهنية عالية ولم يعثروا على أي أخطاء (على عكس عند عثورهم على أخطاء) من قبل مديري المراجعة، وتشير الإختبارات الإضافية إلى أن مديري المراجعة يعتبرون أن السلوك شكاكاً حسب ما تقتضيه الحاجة بغض النظر عن النتيجة، وهذا سيؤدي بمراجعي الحسابات إلى تخفيض الشك المهني لديهم وهو أمر غير مرغوب فيه، كما أظهرت النتائج أن دعم لجنة المراجعة لا يخفف بصورة فعالة من الإدراك المتأخر للتحيز، ولا يؤثر في تقييم سلوك الشك المهني للمراجعين.

#### ٧. دراسة (الإبياري، ٢٠١٣).

استعرضت الدراسة تحسين جودة المراجعة من خلال العمل على تحسين كفاءة وفعالية إجراءات الفحص التحليلي على مستوى الشك المهني للمراجع، وقامت الدراسة بتحليل ممارسات إدارة عميل المراجعة للفحص التحليلي، وكذلك تحليل مستوى الشك المهني للمراجع عند أداء الفحص التحليلي في وجود خطر إدارة العميل للفحص التحليلي، وتوصلت الدراسة إلى أن إنخفاض مستوى الشك المهني للمراجع عند أداء الفحص التحليلي، وانخفاض قدرته على تحديد تقلبات القيم الدفترية غير العادية الناتجة عن ممارسات إدارة عميل المراجعة للأرباح، كما أن تأثر كل من الشك المهني للمراجع، وقدرته على أداء جيد للفحص التحليلي يتأثر سلباً بممارسات العميل لإدارة الفحص التحليلي.

## أ- دراسات تناولت الإستراتيجيات والعوامل المؤثرة على العملية التفاوضية بين المراجع وعميله

### ١. دراسة (Hatfield et al .2008):

استعرضت الدراسة خصائص العميل على إختيار إستراتيجية التفاوض التي سوف يستخدمها المراجع في تفاوضه مع العميل، ولعل من إستراتيجيات التفاوض التي من الممكن أن تتأثر بخصائص العميل هي إستراتيجية التبادل (التنازل المخطط)، وخلصت الدراسة إلى أن المراجع يميل إلى إستخدام إستراتيجية التنازل مع العميل المتنافس أكثر من العميل المتعاون، كما يستخدم المراجع هذه الإستراتيجية عندما يكون خطر فقد العميل عالي نظراً لأن أحد أهداف المراجع هو الحفاظ على علاقة مستمرة مع العميل مما يدفع المراجع إلى إستخدام إستراتيجية التبادل والتنازل عندما يكون خطر فقد العميل مرتفع عما إذا كان خطر فقد العميل منخفض.

### ٢. دراسة (Ogilvie & Simms, 2008):

ركزت الدراسة على تأثير عامل تدريب الأفراد على الإبتكار كأحد العوامل التي قد تؤثر على فاعلية عملية التفاوض، وخلصت إلى أن الأفراد الذين تدربوا على الإبتكار توصلوا إلى نتائج أفضل من عملية التفاوض حيث أنهم لم ينظروا لعملية التفاوض على أنها نزاع على موارد مشتركة ولكن تعاملوا معها على أنها عملية إتصال وتبادل معلومات بالشكل الذي يعظم منافع جميع الأطراف، وبالتطبيق على مهنة المراجعة فإن هذا يخلق منافع قصيرة الأجل تتمثل في التوصل لنتائج تعكس منافع طويلة الأجل تتمثل في إقامة علاقات قوية مع العملاء والإحتفاظ بهم لفترات أكبر.

### ٣. دراسة (Trotman et al.2009):

استهدفت الدراسة اختبار رتبة المراجع (شريك- مدير) على مرحلة ما قبل التفاوض، فقبل أن يدخل المراجع في مواجهة مع العميل بشأن المعلومات المحاسبية والإفصاح عنها فإنه يقوم بالتخطيط لهذه العملية، وخلصت الدراسة إلى أن المراجع الشريك يأخذ موقف أقوى في التفاوض من المراجع المدير، كما أن الشريك يستغرق وقت أكبر في عملية التفاوض مع العميل ويكون أكثر وعياً بالمواقف التي يستطيع أن يقنع بها عميله، والشريك يفاوض بشكل مختلف عن المدير وذلك بإختلاف حالة مكتب المراجعة وحالة العميل وهذا ينتج عنه أن الشريك يكون أكثر ثقة في قدرته



على التفاوض ولذلك يصل إلى نتائج قريبة من تقديراته المبدئية وأخيراً رتبة الشريك تعكس الخبرة والقوة وهوما يجعل المراجع يعتقد بأنه له موقف تفاوضي أفضل من موقف العميل مما يجعله يتفاوض على نتائج أفضل من الحد الأدنى الذي من الممكن أن يقبله العميل.

#### ٤ . دراسة (Wang & Tuttle, 2009):

ركزت الدراسة على إختبار تأثير التناوب الإيجابي على العملية التفاوضية بين المراجع وعميله وأن الأفراد عادة يقوموا بتعديل إستراتيجية التفاوض طبقاً لدوافعهم وطبيعة علاقتهم مع الطرف الأخر، وخلصت الدراسة إلى أنه في ظل التناوب الإيجابي يكون المراجع أقل إهتماماً بإقامة علاقة طيبة مع عميله مما يجعل المراجع أقل احتمالاً لإستخدام إستراتيجية التنازل كما أن المراجع أصبح أكثر ميلاً من ذي قبل لإستخدام إستراتيجية التجنب خاصة في السنة الأخيرة في تقديم الخدمة، وأن كل من المراجع وعميله يصبحوا أقل تعاوناً ولذلك ينخفض معدل التوصل لإتفاق بينهم.

#### ٥ . دراسة (Barua et al. 2010):

هدفت الدراسة إلى اختبار ما إذا كان هناك علاقة بين فاعلية لجان المراجعة وحجم الإتفاق على المراجعة الداخلية، إن مؤشرات لجان المراجعة الفعالة يمكن أن تتلخص في خبرة الأعضاء واستقلالهم وعدد إجتماعاتهم وطول مدة تعيينهم، وخلصت الدراسة إلى أن وجود أعضاء في لجان المراجعة ذوي خبرة متخصصة في المراجعة أوفي الأنشطة التي تقوم بها الشركة يخفض من حجم الإتفاق على المراجعة الداخلية، ويزيد الإتفاق على المراجعة الخارجية بزيادة عدد إجتماعات لجان المراجعة، وهذه الإجتماعات تكون بهدف إدارة مخاطر التحريفات الجوهرية وهذا عادة يلقي بمزيد من الأنشطة على المراجعة الداخلية وهذه الأنشطة سوف تحتاج إلى إتفاق.

#### ٦ . دراسة (Gibbins et al. 2010):

استهدفت الدراسة اختبار تأثير مرونة العميل وطبيعة وجودة علاقته مع المراجع على أهداف وإستراتيجيات المراجع في عملية التفاوض، ورأت الدراسة أن العميل إما أن يكون مرناً ويقبل فكرة التنازل عن موقفه وتقاسم الأرباح، أو أن يكون غير مرناً ويرى أنه لا يجب أن يتنازل عن موقفه، وخلصت الدراسة إلى أنه عندما يكون العميل أقل مرونة يترتب عليه إستخدام المراجع لإستراتيجية توسيع دائرة

التفاوض أو إستراتيجية السيطرة ويكون أكثر تمسكاً بتحقيق أهدافه وأقل ميلاً لإستخدام إستراتيجية الحال الوسط أوالتنازل، وأنه كلما كانت علاقة المراجع بعمله قوية كان المراجع أكثر إحتماً لاستخدام إستراتيجية التنازل وأقل تمسكاً بتحقيق أهدافه من عملية التفاوض.

٧. دراسة (ريشو، ٢٠١٣)

استهدفت الدراسة تحليل وتقييم الجوانب المختلفة لعمليات التفاوض بين المراجع والعميل سواء من ناحية المراحل المختلفة لها أو من حيث الإستراتيجيات المستخدمة خلالها أو العوامل المؤثرة فيها.

وتوصلت الدراسة إلى أن إستراتيجيات التفاوض تلعب دوراً هاماً في تحديد نتاج التفاوض بين المراجع والعميل، كما أنه توجد علاقة قوية بين قرار المراجع بإختيار إستراتيجية التفاوض وكل من خصائص المراجع وخصائصالبيئة المحاسبية والمهنية.

٨. دراسة (Brown, and Knechel, 2014):

تناولت الدراسة توضيح تفضيلات العميل تجاه مراجعي الحسابات، وما مدى قدرة مراجع الحسابات لتلبية هذه التفضيلات، وبيان درجة التوافق بين مراجع الحسابات والعميل وأثره على اختيار العميل لمراجعي الحسابات، وتوصلت الدراسة إلى أن التوافق بين العميل والمراجع يؤدي بكل منهما إلى الإحتفاظ بالطرف الآخر لفترة أطول، وهذا التوافق يزيد بمرور الوقت، وأن العميل يميل إلى تغيير المراجع كلما كان أقل توافقاً مع إدارته، كما أن جودة المراجعة مرتبطة بالتوافق بين المراجع والعميل، فكلما زادت جودة عملية المراجعة كلما زاد التوافق بين المراجع وعميله.

**التعقيب على الدراسات السابقة:**

بالرغم من تزايد الإهتمام في الأبحاث التي تناولت موضع الشك المهني في الآونة الأخيرة، إلا أنه - وفي حدود علم الباحث - يوجد عدد قليل جداً من الدراسات والابحاث التي تناولت أثر ممارسة الشك المهني على عملية التفاوض بين المراجع وعميله، حيث يعتبر الشك المهني عنصر هام في مراجعة القوائم المالية، وهوما ينعكس في معايير المراجعة ومنهجيات المراجعة المتبعة في مكاتب المراجعة الدولية، علاوة على ذلك تؤكد أدبيات المراجعة المهنية والأكاديمية أهمية إستخدام الشك المهني المنظم في

عملية المراجعة، كما أن هذا البحث سوف يتناول بصورة أكثر تحليلاً لأثر خصائص الشك المهني على قوة العلاقة التفاوضية بين المراجع وعميله. ومن خلال الإطلاع على الدراسات والأدبيات السابقة تلاحظ قصور في تصور وإدراك عمق الأثر لممارسة الشك المهني على عملية التفاوض بين المراجع وعميله. **سابعاً : خطة البحث:**

في ضوء أهداف وأهمية وفروض البحث والدراسات السابقة المتعلقة به - يمكن التوصل إلى محاور البحث على النحو التالي:

**المحور الأول:** الإطار المفاهيمي للشك المهني في المراجعة (الضوابط - الإجراءات).

**المحور الثاني:** الإطار المنهجي للعملية التفاوضية بين المراجع وعميله.

**المحور الثالث:** خصائص الشك المهني المؤثرة على الأداء التفاوضي بين المراجع وعميله.

**المحور الرابع:** الدراسة ميدانية.

**المحور الأول:** الإطار المفاهيمي للشك المهني في المراجعة ( الضوابط - الإجراءات)

يعتبر الشك المهني أحد العوامل المؤثرة على جودة الأداء المهني للمراجع، فهو يوفر القدرة على إحتواء مقدار الثقة التي تنموت بتطور علاقة المراجع بعميله أثناء عملية المراجعة، وتحقيق التوازن المطلوب بين إظهار الثقة بالعميل وممارسة الشك المهني في نفس الوقت نظراً لأن الفشل في هذا التوازن يمكن أن يتسبب في خسائر مالية للأفراد الذين يعتمدون على تقارير المراجع، ويمكن أن يعرض منشآت المراجعة لخطر المقاضاة (Kopp et al, 2003)، وسوف يتناول الباحث فيما يلي مفهوم وأهمية ومزايا ومحددات الشك المهني في عملية المراجعة.

#### **أولاً : الشك المهني بين المفهوم والأهمية:**

يعتبر الشك المهني أحد الموضوعات الهامة التي لها تأثير مباشر على جودة عملية المراجعة، فالشك من الناحية الفلسفية هو قدرة أو موقف نفسي أو عقلي يرفض ويعارض إظهار وإصدار الأحكام بغض النظر عن شكل وطبيعة تلك الأحكام، والشخص الذي يمارس الشك المهني هو الذي ينظر ويفحص بتعمق (Quadackers, 2009)، ولا يوجد إجماع متفق عليه بين الدراسات الأكاديمية لتعريف الشك المهني فيرى (Nelson, 2009) الشك المهني بأنه يشير إلى أحكام وقرارات المراجع التي تعكس تقييم عال من المخاطر

مشروطاً بأن تكون المعلومات متاحة لمراجع الحسابات، في حين عرفه (Hurtt, 2010) بأنه "ميل الشخص نحو تأجيل الحكم حتى يقدم أدلة كافية لدعم بديل أو تفسير معين على باقي التفسيرات".

وبالرجوع إلى المعايير المهنية نجد أن معيار المراجعة الأمريكي رقم (٩٩) عرف الشك المهني بأنه "تعبير عن موقف أحواله تتضمن إستجاباً للعقل وتقيماً نقدياً لأدلة المراجعة توجب على المراجع التعامل وفق منطق يعترف بإمكانية وجود أخطاء جوهرية ناتجة عن الإحتيال"، وعرفه معيار المراجعة الدولي رقم (٢٠٠) بأنه "موقف يشمل ذهنياً يطرح الأسئلة ويكون منتبهاً للظروف التي يمكن أن تشير إلى البيانات الخاطئة المحتملة بسبب الأخطاء أو الإحتيال، والتقييم الحساس لأدلة الإثبات"، وهواتجاه يتخذه المراجع بالاً يفترض عدم أمانة الإدارة، ولا يفترض أمانتها المطلقة (Arens et al., 2012).

ويوجد إتفاق بين عدد كبير من الباحثين على أهمية الشك المهني فممارسة الشك المهني تؤدي إلى ضبط جودة الأداء المهني بداية من مرحلة ما قبل التعاقد مع العميل، بحيث يرفض المراجع مهمة المراجعة إذا ما توصل من خلال الدراسة المستفيضة لإدارة العميل بقدر معقول من الشك المهني إلى عدم كفاءة الإدارة ونزاهتها، وإذا ما توصل إلى وجود شك في بعض الأمور أو الحسابات وقرر قبول مهمة المراجعة فإن عليه مراعاة ذلك أثناء التخطيط لمهام المراجعة وعليه الاستمرار في الشك المهني أثناء تنفيذ أعمال المراجعة وخاصة فيما يتعلق بقدرة المنشأة على الاستمرارية (Beasley et al., 2001)، والشكوك المهنية توفر القدرة على إحتواء مقدار الثقة التي تنمو بتطور علاقة المراجع بالعميل أثناء عمليات المراجعة، كما يعبر الشك المهني عن تقديرات مراجع الحسابات المرتفعة للمخاطر لعدم صحة وموثوقية المعلومات المتوفرة (Nelson, 2009)، وأن الحفاظ على ثقة المجتمع المالي في المراجعة تتطلب من المراجع ممارسة الشك المهني في إجراءات المراجعة (Hurtt, 2010)، والشك المهني يعتبر عاملاً أساسياً في تحقيق علاقات متوازنة وغير منحازة بين رئيس الفريق والمرؤوسين، بما يسهم في توزيع عادل لمهام العمل بين أعضاء الفريق بما يتناسب مع القدرات المهنية اللازمة لمواجهة مخاطر منشأة العميل، وكذلك إعداد برامج تدريب ملائمة لأعضاء الفريق تسهم في تغطية جوانب الضعف لرفع الكفاءة المهنية للمراجعين لمواجهة احتياجات منشأة العميل من معارف مهنية مميزة (Han et al, 2011).

وممارسة الشك المهني يحقق العديد من المزايا للمراجع ولشركة المراجعة، فهو أحد الأدوات التي تعمل على التحسين المستمر لأداء المراجعين ومساعدتهم على إجراء مراجعات أكثر شمولاً لمنع وإكتشاف عمليات الإحتيال (Saksena, 2010)، كما أنه في الحالات ذات المخاطر المرتفعة ضروري لحماية المراجع وشركة المراجعة من مخاطر السمعة ومخاطر التقاضي (Quadacker, 2009)، وذلك لأن نقص ممارسة الشك المهني تؤدي لتطور ثقة المراجع بإدارة العميل وهو ما يؤثر سلباً على أحكام وقرارات المراجعة وعلى تقييمات المراجع لمخاطر الإحتيال (Kerler & Killough, 2009).

كما أن الشك المهني يؤثر على ضبط ورقابة مستوى جودة الأداء المهني للمراجعة والحفاظ على موقف التشكك المهني للمراجع يعزز إستقلاليته عن المنشأة محل المراجعة بما يحمي قدرته على تكوين رأي فني دون أن يتأثر بتأثيرات تضعف الرأي المهني وفقاً لما أشار له معيار المراجعة الدولي (ISA. 200)، كما أن ممارسة المراجع للشك المهني تؤدي إلى ضبط جودة الأداء بداية من الإرتباط بالعميل وتقييمه في مرحلة ما قبل التعاقد مروراً بممارسة الشك المهني عند تخطيط المراجعة، أداء العمل الميداني وتنفيذ إجراءات المراجعة، تقييم قدرة المنشأة على الاستمرارية وإنهاء بمرحلة إصدار تقرير المراجعة، ويساهم الشك المهني في تخفيض تأثير إلتناء المراجع لشركة المراجعة وتحيزه للأحكام والقرارات السابقة الصادرة عن مراجعين تابعين لنفس شركة المراجعة، وبالتالي تأثير تلك الأحكام السابقة على أحكام وقرارات المراجع للسنة الحالية (Geisler, 2004)،

ويعتبر سلوك الشك المهني بين مديري المراجعة والمراجعين أعضاء الفريق التابعين له مهم لرفع الكفاءة والمعرفة المهنية لهم، حيث أن الثقة المفرطة (القصور في ممارسة التشكك المهني) في علاقة مشرف المراجعة بأعضاء الفريق تؤثر سلباً على نتائج تقييمه لكفاءتهم ومعرفتهم المهنية (Han et al, 2011)، كما أكد (Saksena, 2010) على أن الشك المهني أحد الأدوات التي سوف تساعد مهنة المراجعة على إستعادة مكانتها الرئيسية في الوقاية وكشف عمليات الإحتيال، وأن نقص المستوى المطلوب من ممارسة الشك المهني يعتبر من أهم العوامل وراء الفشل في كشف عمليات التزوير والإحتيال المالي وهذه الحالات تلحق الضرر بمهنة المراجعة إلى جانب تأثيرها على سمعة المراجعين.

## ثانياً : محددات الشك المهني لمراجع الحسابات:

على الرغم من أهمية ممارسة الشك المهني وما يترتب عليه من نتائج، إلا أن هناك محددات لممارسة التشكك المهني تتمثل في:

١- **ضعف السمات الشخصية:** يعتبر ضعف السمات الشخصية من أهم العوامل المحددة لممارسة الشك المهني مثل (عدم القدرة على حل المشكلات، ضعف النزعة الأخلاقية، الثقة بالآخرين، ضعف نزعة الشك، التسامح تجاه حالات الغموض، وعدم استقلالية المراجع)، كما أن هذه الصفات تؤثر في جلسات العصف الذهني لكشف الإحتيال وهذا ما أكدته دراسات (Nelson & Tan, 2005; Nelson, 2009; Montague, 2010; Hurtt, 2010; Rennie et al, 2010; Aghazadeh, 2012).

٢- **الضغوط والمنافع الشخصية:** تمثل المنافع حوافز سلبية تدفع المراجع لعدم سلوك الشك المهني والتخلي عن إجراءات المراجعة التي يقتضيها معيار العناية المهنية، مثل (الحرص على إرضاء العميل، والاحتفاظ به، وضغوط الوقت، والميزانية، والرسوم) (Grenier, 2010), ويرى (Nolder, 2012) أن ظروف المنافسة التي تواجه المراجعين تقلل من تصرفاتهم وفقاً للتشكك المهني.

٣- **التصورات والأحكام السابقة:** إن خبرة المراجع السابقة بنزاهة وأمانة الإدارة تدفعه إلى التخلي عن ممارسة الشك المهني بناء على تصوراته السابقة، دون أن يأخذ بالحسبان إمكانية تغير الظروف، وهذا ما أكده (Schmidt, 2011) بأن قيام بعض المراجعين بالإعتماد على ما في ذاكرتهم من معلومات سابقة تتعلق ببيئة رقابة العميل، يؤدي إلى تصورات ذهنية متحيزة لصالح العميل، مما يؤثر بشكل سلبي على التقييمات اللاحقة لمخاطر الإحتيال.

٤- **الضعف والقصور المعرفي:** فالمراجع ذوالمعرفة المهنية المحدودة يكون أقل قدرة على ممارسة الشك المهني، فقد أثبتت دراسة (Payne & Ramsay, 2005) أن المراجع الذي يفتقد للمعرفة بحالات الغش والإحتيال أقل تشككاً من المراجع الذي لديه مستوى مرتفع من المعرفة بتقييم مخاطر الإحتيال.

## ثالثاً : تحليل الإصدارات المهنية للشك المهني في المراجعة:

ظهر الشك المهني في العديد من معايير المراجعة، وقد كان عدم استقلال المراجع وعدم مقدرته على منع واكتشاف حالات الغش أحد العوامل الهامة في إدخال مصطلح الشك المهني ضمن معايير المراجعة، وقد تناول الباحث تحليل لبعض فقرات

أهم المعايير المهنية التي أكدت على أهمية إستخدام وممارسة الشك المهني في أعمال المراجعة وهي:

أ- الشك المهني في معايير المراجعة الأمريكية

١- معيار المراجعة الأمريكي (SAS No 99) المتعلق بإعتبارات الإحتيال: والذي أكد على أهمية وضرورة ممارسة الشك المهني في كافة مراحل عملية المراجعة (AICPA,2002)، وأن تتضمن المناقشات بين أعضاء فريق المراجعة التأكيد على ضرورة الحفاظ على عقلية الشك المهني، بالإضافة إلى ممارسة الشك المهني في تجميع وتقييم أدله الإثبات في جميع مراحل عملية المراجعة، وأن على المراجع الاستجابة لتقييم مخاطر وجود أخطاء جوهرية في القوائم المالية نتيجة الإحتيال، وضرورة ممارسة الشك المهني في جمع وتقييم أدلة المراجعة حيث إنه يحافظ على أداء المراجع تقييماً انتقادياً لكفاية وكفاءة أدلة الإثبات.

٢- معيار المراجعة الأمريكي SAS No 106 المتعلق بأدلة المراجعة: والذي أكد على أن المراجع يقوم بالإعتماد على الأدلة التي تكون مقنعة وليست قطعية، ولذ فيجب عليه ألا يكون راضياً عن أدلة إثبات أقل من مقنعة، الأمر الذي يستوجب من المراجع إستخدام حكمه المهني وممارسة الشك المهني في تقييم كمية ونوعية أدلة المراجعة ومدى كفايتها وملائمتها لدعم رأيه الفني المحايد (AICPA 2006).

٣- معيار المراجعة الأمريكي SAS No 109 حول فهم المنشأة وبيئتها: والذي أكد على أنه يجب على المراجع تخطيط وتنفيذ أعمال المراجعة مع موقف أو حالة من الشك المهني، وأن يتضمن النقاش بين أعضاء فريق المراجعة التأكيد على ضرورة ممارسة الشك المهني، ليكونوا على أهبة الإستعداد للحصول على المعلومات التي تشير إمكانية حدوث الأخطاء الجوهرية الناتجة عن عملية الإحتيال أو الخطأ (AICPA 2006).

٤- معيار المراجعة SAS No 110 المتعلق بأداء إجراءات المراجعة في الاستجابة لتقييم المخاطر: والذي أكد على أنه يجب على فريق المراجعة ضرورة الحفاظ على الشك المهني في جمع وتقييم أدلة المراجعة، وتكليف عدد أكبر من الموظفين ذوي الخبرة أو الذين لديهم مهارات متخصصة في توفير مزيد من إجراءات الرقابة، أو دمج عناصر إضافية، أو إجراء مراجعات إضافية، بالإضافة لذلك يجوز للمراجع

إجراء تغييرات عامة على طبيعة وتوقيت ومدى إجراءات مراجعة أخرى كرد فعل شامل (AICPA 2006).

ب- الشك المهني في معايير المراجعة الدولية

تناولت العديد من معايير المراجعة الدولية التأكيد على إلتزام وممارسة المراجعين للشك المهني كما هو موضح في المعايير التالية (IFAC, 2013):

١- معيار المراجعة الدولي (ISA 200) الأهداف والمبادئ: والذي أكد على أنه يجب على المراجع التخطيط لعملية المراجعة وأدائها، متخذاً موقف التشكك المهني، ومدركاً أنه قد توجد حالات تتسبب في أن تكون البيانات المالية غير صحيحة بشكل جوهري وأن موقف التشكك المهني يعني قيام المراجع بإجراء تقييم ناقد مع عقل متسائل لصحة أدلة المراجعة التي تم الحصول عليها.

٢- معيار المراجعة الدولي (ISA 220) رقابة الجودة والعمليات ومراجعة البيانات المالية التاريخية: والذي أكد على أن مسؤولية فريق المراجعة تشمل المحافظة على تفكير موضوعي ومستوى مناسب من التشكك المهني وأداء العمل الموكل إليه حسب المبدأ الأخلاقي للعناية اللازمة، ويشجع أعضاء فريق العملية على إثارة الأسئلة مع أعضاء الفريق الأكثر خبرة، ويجب أن يتم تنمية قنوات الاتصال المناسب ضمن فريق العملية.

٣- معيار المراجعة الدولي (ISA 240) مسؤولية المراجع في إعتبار الإحتيال عند مراجعة البيانات المالية: والذي أكد على أنه يجب على المراجع أن يقوم بتخطيط وأداء المراجعة متخذ موقف التشكك المهني، ومدركاً أنه قد تكون هناك ظروف تسبب وجود أخطاء جوهريّة في البيانات المالية، وإن موقف التشكك المهني للمراجع هام بشكل خاص عند الأخذ بعين الإعتبار مخاطر الأخطاء الجوهريّة بسبب الإحتيال، كما أن على المراجع عند تقييم ردود الإدارة على الاستفسارات اتخاذ موقف التشكك المهني مدركاً أنه كثيراً ما تكون الإدارة في وضع أفضل لإرتكاب الإحتيال، وأن على المراجع الاستجابة لمخاطر الأخطاء الجوهريّة بسبب الإحتيال بعدة طرق من بينها زيادة في التشكك المهني وزيادة الإجراءات خلافاً لما هو محدد ومخطط له مسبقاً.

٤- معيار المراجعة الدولي (ISA 330.) الخاص بإجراءات المراجع للإستجابة للمخاطر المقيمة: والذي أكد أنه على المراجع تحديد الإستجابة العامة لتناول مخاطر الأخطاء الجوهريّة عند مستوى البيانات المالية، حيث من الممكن أن تشمل هذه الاستجابات



التأكيد لفريق المراجعة على الحاجة إلى الاحتفاظ بالتشكك المهني في جمع وتقييم أدلة المراجعة.

٥- معيار المراجعة الدولي (ISA 500) المتعلق بأدلة المراجعة: والذي أكد على أن المراجع لا يكتفي بأدلة مراجعة أقل من مقنعة وفي سبيل ذلك عليه استخدام الحكم المهني وممارسة الشك المهني عند تقييم كمية ونوعية أدلة المراجعة وبالتالي كفايتها وملاءمتها لدعم الرأي المهني.

٦- معيار المراجعة الدولي (ISA 505) طلبات الإدارة : والذي أكد على أنه يجب على المراجع عند النظر في الأسباب التي تقدمها الإدارة اتخاذ موقف التشكك المهني، والنظر فيما إذا كان للطلب أي مضامين فيما يتعلق بنزاهة المنشأة، وعلى المراجع النظر فيما إذا كان طلب الإدارة قد يدل على احتمال وجود إحتيال أو خطأ.

٧- المعيار الدولي لعمليات المراجعة 2415 مراجعة المعلومات المالية المرحلية من قبل المراجع المستقل للمنشأة: والذي أكد على أنه يجب على المراجع تخطيط وأداء المراجعة مع أخذ موقف التشكك المهني، مدركاً أنه قد توجد ظروف تسبب في أن تتطلب المعلومات المالية المرحلية تعديلاً جوهرياً من أجل إعدادها، في جميع النواحي الجوهرية، حسب إطار إعداد التقارير المالية المطبق.

٨- قواعد السلوك الأخلاقي للمحاسبة المهنية: والتي أكدت أنه نظراً لأهمية ممارسة التشكك المهني في مجال المراجعة فقد تضمنت قواعد السلوك الأخلاقي للمحاسبة المهنية الصادرة عن الاتحاد الدولي للمحاسبين تأكيدات على ضرورة التفكير وممارسة التشكك المهني، وأن المراجع يجب أن يتمتع باستقلالية الفكر الذي يعبر عن حالة ذهنية تسمح بإبداء نتيجة ما دون الخضوع لأي من التأثيرات التي تضعف الحكم المهني بشكل يتيح للفرد التصرف بنزاهة وممارسة الموضوعية والتشكك المهني.

٩- المعيار الدولي لعمليات التأكد 3000 : والذي أكد على أن الممارس استخدام الحكم المهني وممارسة التشكك المهني عند تقييم كمية ونوعية الأدلة، وبالتالي كفايتها ومناسبتها، وذلك لدعم تقرير التأكيد.

### ج- الشك المهني في معايير المراجعة المصرية

نظراً لأهمية الشك المهني من منظور معايير المراجعة، فمعايير المراجعة المصرية اعتمدت نفس الفقرات الخاصة بالتشكك المهني وممارسته وأخذه بعين الإعتبار كما هو وارد في معايير المراجعة الدولية.

وبتحليل الباحث لمعايير المراجعة المهنية يمكن القول أن إتجاه الشك المهني للمراجعة مرتبط بتطور المعايير المهنية تجاه مسؤولية المراجع عن اكتشاف الغش والإحتيال والتقارير عنه، بمعنى أنه مع اتجاه المعايير المهنية لزيادة مسؤولية المراجع عن اكتشاف أعمال الإحتيال والتقارير عنها، فإنه يترافق مع زيادة تركيز المعايير على أهمية ممارسة التشكك المهني؛ ليتمكن المراجع من القيام بمسئوليته تجاه الغش والإحتيال، وأن المعايير نتيجة ازدياد اعترافها بمسؤولية المراجع تجاه كشف الإحتيال والتقارير عنه فإنها تزيد من الاهتمام والتركيز على أهمية التفكير والسلوك وفقاً للتشكك المهني من جانب، ومن جانب آخر تتحول بمفهومها للشك المهني من الشك المحايد إلى الشك الافتراضي الذي يقوم على إمكانية عدم نزاهة الإدارة ومن ثم بعدم الاكتفاء بردود الإدارة والعمل على البحث عن أدلة إضافية تدعم تلك الردود.

ويرى الباحث أن المعايير المهنية تتفق على مطلب أساسي وهو أهمية نزعة الشك المهني وبذل العناية المهنية عند تحديد وتقييم ومطابقة مخاطر الغش الجوهري، وخصوصاً الغش المرتكب من قبل الإدارة، وكذلك عدم تغيير المسؤولية الأساسية للمراجع بشأن التأكيد المعقول بأن القوائم المالية سليمة وخالية من التحريفات الجوهرية سواء المترتبة على الخطأ أو الغش، وكذلك أكدت على أهمية تنظيم المناقشات بين فريق المراجعة على ضرورة الحفاظ على عقلية الشك المهني بالإضافة إلى ممارسة الشك المهني في تجميع وتقييم أدلة الإثبات في جميع مراحل عملية المراجع.

وبعد أن أستعرض الباحث الإطار المفاهيمي للشك المهني وأهمية ممارسته وتحليل الإصدارات المهنية المهتمة بالشك المهني للمراجع سوف يتناول في المحور التالي الإطار المنهجي للعملية التفاوضية بين المراجع وعميله لإبراز أهم العوامل المؤثرة على العملية التفاوضية بين المراجع وعميله.

### **المحور الثاني: الإطار المنهجي للعملية التفاوضية بين المراجع وعميله**

يتناول الباحث في هذا المحور تحليل العملية التفاوضية بين المراجع وعميله من خلال التعرف على مفهوم هذه العملية والأسباب التي دعت إليها والقضايا التي يحتمل أن تكون محلاً للتفاوض بينهم وأيضاً مراحل هذه العملية والمشاركين فيها، وأخيراً سوف يتناول الباحث الإصدارات المهنية لتحليل عملية التفاوض بين المراجع وعميله.

## أولاً : العملية التفاوضية في المراجعة بين المفهوم والأسباب والمراحل.

تشير الدراسات إلى عدة مفاهيم للتفاوض حيث أشار (أوبكر، ٢٠٠٥) إلى أن التفاوض نوع من الحوار أو تبادل الإقتراحات بين طرفين أو أكثر بهدف التوصل إلى إتفاق يؤدي إلى حسم قضية أو قضايا مشتركة بينهم، وفي نفس الوقت العمل على تحقيق المصالح فيما بينهم والمحافظة عليها وتعميقها، كما يشير (جلال، ٢٠٠٧) إلى أن التفاوض هو عملية بالغة الدقة والحساسية تتم بين طرفين يتعاونان على إيجاد حلول مرضية لما بينهم من مشكلات خلافية أو صراع وتناقض على تحقيق الإحتياجات والإهتمامات أو المصالح والأهداف، ويتضح من التعريفين أن التفاوض يحدث بين طرفين أو أكثر متى توافر شرطين، الأول هو حدوث خلاف والثاني هو وجود المصالح المشتركة بين هذه الأطراف.

أما بالنسبة للعملية التفاوضية في المراجعة فأشارت دراسة (Hatfield et al. 2008) إلى أنها العملية التي يتم من خلالها التوصل لإتفاق حول التعديلات التي رآها المراجع لازمة على القوائم المالية المبدئية التي أعدتها الإدارة، وسوف تؤثر على رضا العميل وقراره بالإستمرار مع المراجع وعلى جودة القوائم المالية، كما أشارت دراسة (Wang and Tuttle, 2009) إلى أن العملية التفاوضية التي تتم بين المراجع وعميله هي عملية طبيعية تحدث لتسوية الخلاف الناتج عن اختلاف دوافع كلاً من المراجع والعميل في التفاصيل حول الطرق والسياسات المحاسبية البديلة والممكن الإختيار بينها.

ويرى كلا من (Sanchez et al., 2007; Hossain, et al., 2014) التفاوض في المراجعة بأنه ما يتم بين المراجع والعميل في عدة مواضع أهمها التحريفات التي يكتشفها المراجع ويقوم بتوثيقها ويطلب من إدارة العميل تعديلها أو تصحيح الأخطاء لضمان جودة القوائم المالية، وتناولت بعض الدراسات (Brown & Wright, 2008; Hossain, et al., 2014) عملية التفاوض من خلال الإفصاح المحاسبي ومدى ملائمة الطرق التي اختارها العميل للإفصاح، ومدى الحاجة إلى الإفصاحات الإضافية في الإفصاحات المتممة للقوائم المالية وبما لا يخالف المبادئ المتعارف عليها والمعايير المحاسبية، وقد تكون العملية التفاوضية، حول ملائمة الافتراضات التي تم إعداد التقديرات المحاسبية على أساسها، والتي ينطوي عليها الكثير من الحكم الشخصي لمراجع الحسابات، وأخيراً تعرض (Hossain, et al., 2014) للتفاوض في عملية المراجعة أنه قد يطلب المراجع عدم تطبيق سياسة محاسبية معينة، حيث يراها أنها تؤدي إلى زيادة موضوعيته في تقييم

السياسات المحاسبية أو أنها قد تؤدي إلى قوائم مالية تحقق مصالح الإدارة وتكون مضللة لمستخدمي القوائم المالية.

ويتناول الباحث للأدب المحاسبي لعملية التفاوض في المراجعة فقد تعددت الأسباب

التي دعت إلى ضرورة إجراء عملية التفاوض بين المراجع وعميله ومن أهمها:

١. **غموض المعايير:** عادة يواجه المراجع والعميل إختلافاً في وجهات النظر عندما تكون المعايير غير حاسمة وتسمح بتفسير المعلومة الواحدة بأكثر من طريقة، وأن المعيار يمنح العميل فرصة الإختيار بين طرق مختلفة للمعالجة (Rennie et al.2014)، لأن حينئذ سوف تكون معالجات مختلفة مقبولة لنفس الحدث، وهنا لا بد من التوصل إلى إتفاق بينهم حتى يصدر المراجع في النهاية تقريراً غير متحفظ وعادة يستخدم كلاً من المراجع والعميل التفاوض كألية لحل الخلاف.

٢. **تعارض المصالح بين المراجع والعميل :** إن إختلاف الأهداف بين المراجع وعميله ووجود تعارض في المصالح بينهما سيخلق خلاف حول وجهات النظر، الأمر الذي يتطلب من الطرفين محاولة إقناع الآخر بوجهة نظره من خلال التفاوض لإنهاء الخلاف والتوصل إلى حل (Kim et al.2004; Yu,2005).

٣. **المصالح المشتركة بين المراجع وعميله:** لا تقوم علاقة المراجع بعميله على تعارض المصالح المطلق وإنما توجد بعض المصالح المشتركة بينهما والتي تتمثل في إقامة علاقة قوية ومستمرة بين المراجع وعميله وتزداد المنفعة من هذه العلاقة لكل منهما كلما زادت مدة إرتباط المراجع بعميله (Myers et al.2003).

ويستخلص الباحث مما سبق أنه في إطار محاولة المراجع والعميل للحفاظ على العلاقة والمنافع المتبادلة بينهما سوف يكون الطريق لحل الخلافات التي تظهر بينهم هوالتفاوض، ولأن التفاوض هو عملية ملازمة لعمليات المراجعة ولا يمكن فصلها عنها، فقد دعى البعض إلى النظر للتفاوض على أنه أحد متطلبات التأهيل اللازمة لكي يصبح المراجع قادراً على تقديم خدمة المراجعة (Johnstone, 2005)، وسوف يتناول للباحث أهم القضايا التي تكون موضعاً للتفاوض بين المراجع وعميله على النحوالتالي:

١. **التعديلات التي يراها المراجع على القوائم المالية:** أثناء قيام المراجع بعملية المراجعة قد يكتشف مجموعة من التحريفات ويقوم بتوثيقها، ثم يطلب من العميل تصحيح الأخطاء والتحريفات اللازمة لصدق القوائم المالية (Sanchez et al.2007)، وتبدأ عملية التفاوض حيث يوائم المراجع بين مجموعة من العوامل وقراره بالتنازل عن

التعديلات (Reynolds et al. 2004; Ferguson et al. 2004; Li,2009)، وكلما كانت هذه التعديلات ذات طبيعة حكمية كانت أكثر احتمالاً لأن يتنازل عنها المراجع، ويختلف الأمر إذا كانت التعديلات موضوعية حسمتها المعايير أو المبادئ المحاسبية المقبولة قبولاً عاماً.

٢. السياسات المحاسبية التي يطبقها العميل: أشار معيار المراجعة الأمريكي رقم ٩٠ "الاتصال مع لجان المراجعة" إلى مسؤولية المراجع عن تقييم السياسات والطرق المحاسبية التي يطبقها العميل مع لجان المراجعة رغبةً في أن يتسبب ذلك في زيادة موضوعية المراجع في تقييم السياسات والطرق المحاسبية وعدم السماح للإدارة بتطبيق طرق محاسبية تؤدي إلى قوائم مالية تحقق مصالح الإدارة وتكون متحيزة ومضللة لمستخدمي القوائم المالية.

٣. التقديرات المحاسبية التي تراها الإدارة: التفاوض حول مدى ملائمة الافتراضات التي تعد على أساسها التقديرات المحاسبية، ولا شك أن التفاوض حول التقديرات المحاسبية هو أمر صعب بالنسبة للمراجع لأنها تعد على أساس خبرة الإدارة وهو معيار ينطوي على كثير من الحكم الشخصي (Gronewold & Michaela, 2011).

٤. طرق الإفصاح: يحدث التفاوض على طرق الإفصاح عندما تمنح المعايير خيارات وحينها يصبح الإفصاح قضية تحتاج إلى تفاوض بين المراجع والعميل حتى يتم الاتفاق حول أفضل الطرق للإفصاح بما لا يخالف المبادئ المتعارف عليها والمعايير المحاسبية (Brown & Wright, 2008).

٥. أتعاب ونطاق عملية المراجعة: إن المراجع لكي يبدي رأيه الفني المحايد قد يحتاج إلى أن يقوم بعمل معين قد يراه العميل أنه يخرج عن نطاق عملية المراجعة، ومن هنا يكون نطاق عملية المراجعة ذاته محل تفاوض، وكذلك أتعاب خدمة المراجعة والأتعاب التي يتقاضاها المراجع عن أية خدمات أخرى يقدمها للعميل (Chang et al, 2013).

ويمكن تصنيف المشاركين في العملية التفاوضية إلى ثلاث فئات هم أفراد من منشأة العميل وأفراد من مكتب المراجعة ومكاتب مراجعة أخرى، ولقد اختلفت وجهة نظر المراجع والعميل بشأن نسبة مشاركة هذه الأطراف في العملية التفاوضية (Gibbins et al. 2005)، وتم العملية التفاوضية بين المراجع وعميله بعدد من المراحل يمكن تقسيمها إلى ثلاث مراحل (Brown & Wright, 2008) على النحو التالي:

١- **مرحلة ما قبل التفاوض:** تتطوي هذه المرحلة على التخطيط لعملية التفاوض ويتطلب ذلك من المراجع وعميله أن يحدد الإهتمامات والخيارات والبدائل والأهداف والخطط التي يرغبها كل طرف من عملية التفاوض، وكذلك يحاول توقع ما يريد أن يصل إليه الطرف الآخر من هذه العملية، ويمكن أن تؤثر مجموعة من العوامل على كفاءة المراجع في هذه المرحلة مثل خبرة المراجع ، التدريب الذي يحصل عليه المراجع(Tortman et al.2009).

٢- **مرحلة التفاوض:** وفي هذه المرحلة يقوم كلا من المراجع والعميل بتنفيذ إستراتيجية التفاوض التي يراها من وجهة نظره، ولا شك أن طبيعة العلاقة بين المراجع والعميل ومنهجية كلا منهما في حل الخلافات حول سياسات وطرق إعداد القوائم المالية والإفصاح عنها، ويمكن تحليل هذه المرحلة من خلال النقاط التالية:-

■ **أساليب إدارة الخلاف وإستراتيجيات التفاوض:**

إن أسلوب إدارة الخلاف الذي سوف يستخدمه المراجع أوالعميل سيؤثر على اختيار المراجع للإستراتيجية التفاوضية (Hermanson et al. 2003)، وقدرة المراجع على مواجهة الضغوط التي يفرضها عليه عميله هي دالة في مصدر قوة العميل مقارنة بمصدر قوة المراجع (Lin, & Fraser, 2008)، وقامت دراسة (Gibbins et al. 2010) بإستكشاف الكيفية التي يدير من خلالها المراجع الخلاف مع عميله حول سياسات وطرق القياس والإفصاح المحاسبي من خلال قياس درجة حسم وتعاون المراجع، وبناء على ذلك يختار المراجع إستراتيجية تفاوضية مثل (إستراتيجية حل المشكلات - إستراتيجية توسيع نطاق التفاوض - إستراتيجية السيطرة- إستراتيجية التنازل - إستراتيجية تجنب الخلاف - إستراتيجية الحل الوسط)، ولا يوجد اتفاق على أفضل إستراتيجية، حيث يرى البعض أن أستراتيجية التكامل بين الإستراتيجيات هي الإستراتيجية المثلى لحل الخلافات في الظروف المختلفة.

■ **أهم العوامل المؤثرة على قرار المراجع بإختيار أحد الإستراتيجيات التفاوضية.**

قرار المراجع بإختيار إستراتيجية معينة للتفاوض هو قرار معقد ولا يكون نتيجة موقف معين وإنما يتدخل في هذا القرار مجموعة من العوامل مثل (حوافز المراجع - خبرة المراجع - خطر الإرتباط - طول تقديم الخدمة للعميل).

٣- **مرحلة نتائج التفاوض:** هذه المرحلة هي آخر مراحل العملية التفاوضية للوصول إلى إتفاق بين الطرفين على القوائم المالية النهائية وإصدار رأي غير متحفظ عليه،

فإنهاء العملية التفاوضية بتقرير متحفظ أو معاكس لا يمكن إعتبره هدف تنتهي إليه العملية التفاوضية لما له من آثار إقتصادية سلبية على كلا من المراجع والعميل (Brown & Wright, 2008)، وعادة ما يكون لكل من المراجع والعميل نتائج مستهدفة من العملية التفاوضية وحد أدنى من النتائج يمكن قبوله.

وبناء على ما ذلك فإن القوائم المالية بعد مراجعتها لا تعكس بالضرورة وجهة نظر المراجع التي تميل أن تكون متحفظة، ولكنها تكون بمثابة نقطة التوازن التي إنتهى عندها تفاوضه عميله، مما يعني أن القوائم المالية في بعض جوانبها سوف تعكس وجهة نظر المراجع وفي البعض الآخر تعكس وجهة نظر العميل أو تعكس إتفاق كلاً منهما على إتفاق جديد أو إتفاق يتوسط وجهة نظر كلاً منهما.

#### ثانياً : تحليل الإصدارات المهنية لعملية التفاوض بين المراجع وعميله

عملية التفاوض بين المراجع وعميله على الرغم أنها عملية معقدة ويحكمها الكثير من العوامل المختلفة إلا أن هذا الموضوع لم ينل القدر الكافي من الإهتمام من قبل الباحثين والجهات المهنية حيث لا يوجد معايير أو إصدارات مهنية تناولت العملية التفاوضية بين المراجع وعميله بصورة مباشرة، وفيما يلي سوف يتناول الباحث تحليل الإصدارات المهنية المصرية للوقوف على كيفية تعاملها مع عملية التفاوض بين المراجع وعميله.

أ. معيار المراجعة المصري رقم ٢٠٠ (الهدف من عملية مراجعة القوائم المالية والمبادئ العامة التي تحكمها): بتحليل بعض الفقرات الواردة في هذا المعيار تبين أن تقع مسؤولية مراجع الحسابات على تكوين وإبداء رأي على القوائم المالية، بينما تقع مسؤولية إعداد وعرض القوائم المالية بصورة عادلة طبقاً لإطار إعداد التقارير المالية المطبق على عاتق إدارة المنشأة، ونجد انه يتعارض مع الكثير من الدراسات الحديثة مثل (Gibbins et al 2005; Sanchez et al., 2007; Gibbins et al., 2007; Wang and Tuttle, 2009; Gibbins, 2010; Brown-Libur, and Wright, 2011; Brown-Libur and Zamora, 2013; Brown-Libur et al; 2013) التي تشير إلى أن القوائم المالية ليست مسؤولية إدارة العميل فقط وإنما مسؤولية مشتركة بين المراجع والعميل، فعندما يقوم المراجع بمراجعة القوائم المالية ويكتشف وجود تحريفات فإنه لا يقوم بالتحفظ وإنما يدخل في العملية التفاوضية مع العميل - حتى يتم التوصل إلى الإفصاح العادل والمرضي لكلا الطرفين.

ب. معيار المراجعة المصري رقم ٢١٠ (شروط التكاليف بعمليات المراجعة): بتحليل بعض الفقرات الواردة في هذا المعيار تبين أن إطار إعداد التقارير المالية سيكون

محل تفاوض بين مراجع الحسابات وإدارة العميل، حيث أن الإدارة سوف تختار الإطار الذي تراه ملائماً في ضوء أهدافها ومصالحها وسيقوم المراجع بتقييم هذا الإطار في ضوء طبيعة المنشأة وأهداف المراجع مما يؤدي إلى وجود اختلاف بين المراجع وإدارة العميل حول إطار إعداد القوائم المالية، وسوف يسعى الطرفان إلى إنهاء هذا الخلاف بواسطة عملية التفاوض.

ج. معيار المراجعة المصري رقم ٢٦٠ (الاتصال مع المسؤولين عن الحوكمة فيما يتعلق بموضوعات المراجعة): بتحليل بعض الفقرات الواردة في هذا المعيار أشارت إلى استقلالية وموضوعية المراجع إلا أنها لم تشير إلى دور المسؤولين عن الحوكمة في دعم استقلال المراجع، حيث نستخلص من هذا المعيار أن الخلافات بين المراجع وعميله خلال العملية التفاوضية لا يتدخل فيها المسؤولون عن الحوكمة، وبالتالي يمكن أن يتعرض المراجع لضغوط الإدارة عند عملية التفاوض مما يؤدي إلى عدم دعم المسؤولين عن الحوكمة لاستقلالية مراجع الحسابات.

د. معيار المراجعة المصري رقم ٣٢٠ (الأهمية النسبية في المراجعة): بتحليل بعض الفقرات الواردة في هذا المعيار أشارت إلى أن الأهمية النسبية هي إحدى العوامل الهامة التي تؤثر على حكم وقرار مراجع الحسابات من خلال التنازل عن وجهة نظره أو التمسك بها، فإذا كان الموضوع محل الخلاف ذو أهمية نسبية قليلة فإن تقديم التنازلات أكثر احتمالاً من قبل المراجع مما إذا كان ذو أهمية نسبية قليلة.

هـ. معيار المراجعة المصري رقم ٥٤٠ (مراجعة التقديرات المحاسبية): بتحليل بعض الفقرات الواردة في هذا المعيار أشارت إلى أن التقديرات المحاسبية هي قضايا حكمية وتعتبر بيئة خصبة محل التفاوض بين المراجع والعميل، حيث أنه غالباً ما يتم إعداد التقديرات المحاسبية باستخدام الحكم والتقدير المهني، ويترتب على ذلك زيادة مخاطر احتمال وجود تحريفات جوهرية في المعلومات المالية، وهنا تتمثل مسئولية المراجع في تقييم معقولية التقديرات المحاسبية التي أعدت بواسطة إدارة العميل، وينشأ الاختلاف بين المراجع وعميله الذي يؤدي إلى العملية التفاوضية بينهما.

و. معيار المراجعة المصري رقم ٧٠١ (التعديلات على تقرير مراجع الحسابات): أشار المعيار في فقرة "الخلاف مع الإدارة" - في الفقرة رقم (٢٠) أنه قد يختلف المراجع مع الإدارة حول بعض الأمور مثل مدى قبول السياسات المحاسبية التي اتبعتها أو أسلوب تطبيقها، أو كفاية الإفصاح في القوائم المالية فإذا كانت مثل هذه الاختلافات



هامة ومؤثرة بالنسبة للقوائم المالية يجب على المراجع أن يبدي رأياً متحفظاً أو رأياً عكسياً.

ولكن في الواقع العملي لا يُصدر مراجع الحسابات رأي معاكس أو متحفظاً مباشرةً ، لأن له أضرار سلبية على كلاً من المراجع والعميل - فالمراجع يمكن أن يفقد عميله لفترات مستقبلية وبالتالي يفقد أتعابه المستقبلية وعدم الاحتفاظ بالعميل، بينما يتأثر العميل بانخفاض أسعار الأسهم في السوق أو فقدان مكافآت الإدارة السنوية، ولكن يقوم مراجع الحسابات بالتفاوض مع إدارة العميل على تعديل بعض السياسات وزيادة الإفصاح المحاسبي وغيرها والوصول إلى مرحلة تحمي المراجع من أخطار التقاضي وعدم الإضرار بمستخدمي القوائم المالية وكذلك تحقيق مصالح الإدارة قدر الإمكان، (Beattie, et al., 2004; Perreault, and Kida, 2011; Salterio 2012; Kleinman et al., 2013; Brown-Liburd and Zamora, 2013) ، ولتحقيق ذلك لا بد من دعم خصائص الشك المهني للمراجع والمؤثرة على القوة التفاوضية للمراجع مع عميل المراجعة، وسوف يتناول الباحث في المحور التالي خصائص الشك المهني والعوامل المؤثرة على قوة الأداء التفاوضي بين المراجع وعميله.

### **المحور الثالث: خصائص الشك المهني والعوامل المؤثرة على الأداء التفاوضي بين المراجع وعميله**

إن الشك المهني يعتبر أحد الأدوات التي تعمل على تعزيز القوة التفاوضية للمراجع مع عميل المراجعة، وخصائص الشك المهني لها دور فعال في قرارات المراجع التي تحتاج إلى أداء تفاوضي يساعد على تحقيق هدفه، كما أن العملية التفاوضية التي تتم بين المراجع وعميله ليست عمل نمطي بل هي عملية يتحكم فيها العديد من العوامل المتعلقة بالمراجع أو العميل أو حتى قيود خارجية، وهذا ما سوف يتناوله الباحث في هذا المحور.

#### **أولاً: خصائص الشك المهني المؤثرة في أحكام وقرارات المراجع.**

حددت الأبحاث الأكاديمية مجموعة خصائص الشك المهني التي تؤثر على سلوك وتصرفات المراجعين، وعلى الرغم من التقسيمات المتنوعة لهذه الخصائص في الأدبيات السابقة إلا أنها لم تتناولها أياً من هذه الأدبيات بصورة تفصيلية، فقد قام الباحث بتقسيم هذه الخصائص إلى ثمانية مجموعات من خصائص الشك المهني التي تؤثر على أحكام وقرارات المراجع ويمكن تناولها على النحو التالي:

- أ- **خصائص الصفات:** وهي مجموعة السمات الفردية التي تتيح إمكانية فهم أفضل لكيفية إنتاج الأحكام التي تعكس الشك المهني (Nelson, 2009)، والتي تتمثل:
1. **استجواب العقل:** ويشمل فلسفة التحقق والتأكدات، والاستجواب الذهني والفضول لمراجع الحسابات، وأن عدم كفاية الأدلة يتطلب عمل إضافي في المراجعة ومزيد من الوثائق (Arens, et al., 2012).
  2. **تعليق الحكم:** وهو أن لا يصدر مراجع الحسابات أي حكم حتى يكون لديه مستوى مناسب من أدلة الإثبات التي يستند إليها (Hurt, 2010; Quadackers, et al., 2009).
  3. **البحث عن المعرفة:** إن مراجع الحسابات لديه رؤية استطلاعية عامة وإهتمام بجميع الجوانب التي تتعلق بعملية المراجعة، والبحث عن المزيد من المعلومات (Hurt, 2010)، كما أن نقص المعرفة ربما تجعل المراجع أقل تشككاً وأكثر اعتماداً على تقديرات الإدارة مما ينتج عنه زيادة خطر المراجعة.
  4. **فهم الدافع أو التفاهم:** على المراجع أن يكون لديه فهم لإحتمالات التلاعب ودوافع الإدارة وأسباب الاختلافات في الإدراك، وأن الأدلة المقدمة من العميل تفتقر إلى المصداقية أم لا (Nelson, 2009).
  5. **الاستقلالية:** فعلى المراجع إجراء تقييم موضوعي لأدلة المراجعة لتحديد ما إذا كانت الأدلة كافية لإصدار حكم ولا يتأثر بمعتقدات أو محاولات الإقناع من الآخرين (Nelson, 2009; Hurt, 2013).
  6. **الثقة بالنفس:** تتطلب الشكوك المهنية مستوى معين من الثقة بالنفس واحترام الذات، والتسليم بضرورة تحقيق النجاح في عملية مراجعة الحسابات (Quadackers, et al., 2009)، فالثقة الجيدة بالنفس تتعكس في دقة الأحكام الخاصة بالمراجع وشجاعته المهنية، حيث أن مطالبات المراجع لإدارة العميل لها علاقة إيجابية مع تقدير الذات لدى مراجع الحسابات (Nelson, 2009).
  7. **القدرة على حل المشاكل:** عندما تكون هناك قضية محل خلاف وتحتاج إلى تبادل المعلومات والإقتراحات يمكن للمراجع من خلال الإستفسارات والمناقشات مع موظفي الشركة تحديد الأخطاء المحتملة والقدرة على تبرير وجهة النظر لحل المشكلة (Nelson, 2009).
- ب- **خصائص التجربة والخبرة:** تؤثر خبرة المراجع على ميوله تجاه المخاطر والذي بدوره يؤثر على الشك المهني له، والخبرة لها دور في الفهم الأعمق لعمل العميل وتقييم

مخاطر الإحتيال بدقة، فهم تعقيدات العميل، كمية الإختبارات، أداء الإجراءات التحليلية، والقدرة على تفسير النتائج.

ج- **خصائص التدريب:** يتأثر مستوى الشك المهني للمراجع بمقدار ما تدرب عليه من تجارب سابقة وحالية للمراجعين، والممارسات الأخلاقية، والتدريب على تعقيدات العميل.

د- **خصائص الحافز (الدافع):** يمكن أن يؤثر الحوافز على مدى الأحكام والإجراءات التي تعكس الشك المهني للمراجع، والحافز قد يضع استقلال المراجع محل شك ويفرغ عملية المراجعة من محتواها ويمكن أن يكون الدافع أو الحافز:

١. **اقتصادي:** فعندما يكون حافز عملية المراجعة اقتصادياً قد يقلل المراجع من تشككه المهني حتى يستطيع الإحتفاظ بالعميل في الأجل الطويل (Wang & Tuttle, 2009)، فعندما يتقاضى أتعاب كبيرة يؤثر ذلك على تشككه المهني ويتم الرضوخ لتفضيلات العميل (Ruiz-Barbadillo, et al., 2009).

٢. **مخاطر السمعة:** عندما يكون حافز المراجع هو الحفاظ على سمعته فسوف يهتم المراجع بجودة القوائم المالية، حتى ولو كان على حساب رضا العميل (Ruiz-Barbadillo, et al. 2009).

٣. **مخاطر التقاضي:** إذا كانت البيئة المهنية للمراجع تتصف بخطر مقاضاة عال يكون المراجع أكثر تشككاً، من البيئة المهنية ذات خطر المقاضاة المنخفض (Hwang & Chang, 2010).

هـ - **خصائص التفكير الأخلاقي:** وله دور رئيسي في التأثير على الشك المهني للمراجع متمثل في:

١. **الاعتراف بالقضايا الأخلاقية:** إن المراجعين في مراحل من التنمية الأخلاقية تجعلهم أكثر حساسية لمعلومات العميل حول الكفاءة والنزاهة، وهم أكثر قدرة على تحديد السلوك الغير لائق المحتمل وأقل عرضة للإنخراط في هذا السلوك (Nelson, 2009).

٢. **جعل الحكم أخلاقي:** إن المراجعين الأكثر تشككاً يكون لهم رأي أشد قسوة في (إدارة الأرباح، الحكم من المهنيين التدقيق والضرائب في مقابل مراجعة وضع الضرائب، الاذعان للعميل حول القضايا المختلف بها، القلق حول نوايا الإدارة إتجاه الاخطاء (Kerler, and Killough, 2009)

٣. إنشاء بنية أخلاقية: وتتمثل في مدى التأثير الأخلاقي على تقييم الأدلة، العدالة، والقيم الأساسية.

٤. العمل على المخاوف الأخلاقية: التنمية الأخلاقية لمراجعي الحسابات تزداد مع الوقت وأن الشركات تميل إلى إحتفاظ المراجعين مع مستويات أعلى من التنمية الأخلاقية.

٥. الثقة بالعميل: يشير (Bamber & Iyer, 2007) أن الثقة بالعميل أحد مخاوف مجلس معايير الاستقلال، وأن أهمية العميل لدى المراجع لها أثر على استقلالية المراجع والشك المهني.

و- خصائص أدلة الإثبات: ويتمثل تأثير أدلة الإثبات على مستوى الشك المهني للمراجع من:

١. التأكيد مقابل عدم التأكيد: معظم أدلة الإثبات أدلة مقنعة وليست حاسمة، ويجب أن يقتنع المراجع أن رأيه صحيح بمستوى مرتفع بأن يجمع الأدلة الكافية التي تدعم رأيه، ويستطيع المراجع من خلال دمج الأدلة طوال عملية المراجعة أن يقرر وباقتناع كافٍ لإصدار تقرير المراجعة.

٢. المصادر (الشخصية مقابل الموضوعية): يجب على المراجع الحصول على القدر الكافي من الأدلة الكافية والملائمة خلال عملية الفحص والاستفسارات والمصادقات والملاحظات التي تمكنه من إبداء الرأي الفني والمحايد، فعندما تكون أدلة الإثبات غير جديرة بالثقة يزيد الشك لديه فيسعى للحصول على الأدلة من مصادر مختلفة أكثر مصداقية.

ع - خصائص عميل المراجعة: تمثل خصائص العميل المؤثرة في الشك المهني للمراجع في:

١. نزاهة الإدارة : تشير معايير المراجعة أنه يجب على المراجع القيام بعملية المراجعة مع عقلية تعترف بإمكانية وجود أخطاء جوهرية بسبب الغش، بغض النظر عن أي خبرة سابقة مع العميل وأي معتقدات المراجع عن صدق ونزاهة الإدارة.

٢. تعقيدات عمل العميل: إن المراجع يكون لديه صعوبة وعدم يقين في البيئة التي تتميز بأعمال محاسبية معقدة، كما يجد صعوبة في الحفاظ على الإستقلال ومواجهة الضغط الاقتصادي من قبل العميل ومدى قدرته على تلبية التوقعات.

٣. **مخاطر العميل:** كلما زادت المخاطر كان المراجع أكثر حرصاً في تقييم السياسات والممارسات المحاسبية للعميل، وأكثر تحفظاً في أحكامه لقبول قوائم مالية تعبر عن الحالة الاقتصادية، أي أن الشك المهني يتأثر بمخاطر أعمال العميل، مؤشرات مخاطر الاحتيال (Chang & Hwang, 2003).

٤. **تفضيلات العميل:** وهي يظهر تأثيرها على أحكام المراجع عندما ينحاز لتفضيلات الإدارة الأكثر فائدة لنفسها، فهذا دليل على قلة الشك المهني لدى المراجع وزيادة خطر المسؤولية (Nelson, 2009).

٥. **التفاوض:** وهو يتم للتوصل الى اتفاق حول تعديلات المراجع على القوائم المالية المبدئية التي أعدتها الإدارة، لتسوية الخلاف حول الطرق والسياسات المحاسبية البديلة، وتؤثر هذه العملية على رضا العميل وقراره بالإستمرار مع المراجع وعلى جودة القوائم المالية، فيجب على المراجع أن يكون على مقدرة لممارسة الشك المهني وتجنب تكتيك الإقناع من جهة الإدارة، والتأثر بحجم الأتعاب ونتائج المفاوضات السابقة (Hatifield et al., 2008).

٦. **صناعة العميل والعلاقة مع شركة المراجعة:** من الممكن أن يؤدي التخصص الصناعي للمراجع الى فقدان الموضوعية والإستقلالية نتيجة التأثير بكل من طول مدة تقديم الخدمة، حجم الاتعاب لخدمات بخلاف المراجعة، وحجم المكتب على الشك المهني للمراجع.

ز- **خصائص البيئة الخارجية:** وتتمثل عوامل البيئة الخارجية ذات التأثير على الشك المهني في:

١. **المسؤولية أمام المراجعين:** حيث أن شريك المراجعة يكون لديه مسائلة عن مدى تقييمه لمخاطر الإحتيال، وتناقض الأدلة، وبالتالي يحافظ على مستوى مناسب من الشك المهني لديه، وأن تتم إجراءات المراجعة بأقصى فعالية وكفاءة.

٢. **المسؤولية أمام الجهات المهنية:** عرض الدراسات المساءلة كحافز يدفع المراجعين لأحكام أكثر تشككاً، والرغبة في إتباع المعايير الموضوعية من قبل هذه الجهات قد تؤثر في مراجعي الحسابات، وبالتالي يكون لها تأثير غير مباشر على أحكامهم المتشككة.

٣. **تقييم المخاطر النادرة والأكثر صعوبة:** وهي أن يتم تقييم احتمالات الغش، فتتطلب المعايير أن فريق المراجعة يقوم بإجراء جلسة العصف الذهني في محاولة لمساعدة

المراجعين في تطوير الوعي للمجالات الممكنة لمخاطر الاحتيال بلاستخدام ما يسمى بالعصف الذهني الإلكترونية في زيادة الوعي لتبادل الأفكار وإجراء تقييمات مخاطر الاحتيال لما له من فوائد كبيرة من حيث الكفاءة والفعالية (Hurt, 2013).

### ثانياً: العوامل المؤثرة على العملية التفاوضية بين المراجع وعميله

سوف نتناول أهم العوامل المؤثرة على العملية التفاوضية بين المراجع وعميله ويمكن تقسيم هذه العوامل إلى ثلاث مجموعات من العوامل ويمكن بيانها كالتالي:

أ. **العوامل البيئية المؤثرة على العملية التفاوضية بين المراجع وعميله:**

يوجد عدد من الاختلافات في بيئة الممارسة التي يعمل فيها المراجع ومن الممكن أن تؤثر على قوته التفاوضية ولعل أهمها ما يلي:-

١. **غموض المعايير:** حيث أن أحكام إدارة العميل في تطبيق سياسة محاسبية معينة تعتمد على مدى وضوح المعايير المحاسبية، ففي بعض المعايير تسمح بتفسير المعلومة بأكثر من طريقة، وأن المعيار يمنح العميل فرصة الاختيار بين أكثر من طريقة للمعالجة المحاسبية، وبالتالي قد يؤدي هذا إلى اختلاف الأحكام بين المراجع وعميله (Brown-Liburd and Zamora, 2013).

٢. **مخاطر الارتباط:** يمتلك المراجع من الأسباب ما يدفعه لمحاولة الإحتفاظ بعميله والتصديق على قوائمه المالية، فالمراجع يتم تعيينه والإستغناء عنه من خلال الشركة التي يقوم بمراجعتها، وهذا في حد ذاته قد يدفع المراجع لمحاولة الإحتفاظ بالعميل، وتتعامل مكاتب المراجعة مع خدمة المراجعة على أنها بوابة لإقامة علاقة قوية مع العميل ليستطيع بعد ذلك تقديم خدمات أخرى مربحة، وفي هذه الممارسات دليل على وجود دافع لدى المراجع للإحتفاظ بعميله وذلك يؤثر سلباً على قوته التفاوضية.

٣. **طبيعة عملية التصديق المهني:** تعني عملية المراجعة في النهاية قبول أو رفض القوائم المالية التي أعدتها إدارة العميل، وتجميع المراجع لأدلة مدى صدق الإدارة وبسبب نقص المعلومات تكون الإدارة صاحبة الخطوة الأولى بإمداد المراجع بالمعلومات والبيانات، ويكون المراجع صاحب الخطوة الثانية في التحقق من مدى صدق هذه المعلومات والبيانات، وحينها قد لا يستطيع المراجع أن يتخلص من الإنطباع الأول الذي رسمته له الإدارة وعند إذن يقع المراجع في تحيز دون وعي مما يؤثر سلباً على قدرته التفاوضية (Nolder, & Riley, 2013).

٤. **التآلف بين المراجع وعميله:** إن التآلف بين المراجع والعميل هو أحد مخاوف مجلس معايير الإستقلال ويكون مصدر التخوف هو قرب علاقة المراجع بعميله والتي تنتج عن إستمرار تقديم المراجع الخدمة للعميل لفترة طويلة وأهمية العميل لدى المراجع، وتكون محصلة هذا التآلف هو التأثير السلبي على استقلال المراجع وموضوعيته وقوته التفاوضية (Bamber & Iyer, 2007).
٥. **الآثار المحتملة لتقرير المراجع:** فالمراجع عندما يكون بصدد إبدأ رأيه في قوائم مالية بها تحريفات لأحد عملائه يكون أمام خيارين: الأول وهو إصدار تقرير برأي متحفظ ويحصد نتائج فورية للقرار تتمثل في خسارة العميل والأتعاب المستقبلية في حالة استمراره مع العميل (Chang, et al., 2013)، الثاني وهو إصدار تقرير برأي غير متحفظ على قوائم تحتوي على تحريفات ويترتب على ذلك خسارة محتملة غير مؤكدة في المستقبل تتمثل في خطر التقاضي، ويتفاوت هذا الخطر حسب درجة وعي المستخدمين الذين سوف يقوموا بالملاحظات القضائية فيما بعد للمراجعين.
٦. **آليات حوكمة الشركات:** كلما كانت البيئة التي يعمل بها مراجع الحسابات تتسم بوجود هيكل ملزم لتطبيق حوكمة الشركات كلما زاد استقلال المراجع وأصبحت قدرة الإدارة على ممارسة الضغوط أقل وكلما أثر ذلك إيجابياً على القوة التفاوضية لمراجع الحسابات (Awadallah, 2007).
٧. **مخاطر التقاضي:** إذا كانت البيئة التي يعمل فيها مراجع الحسابات تتسم بخاطر مقاضاة عالي يكون المراجع أكثر احتمالاً للتحفظ بسبب أنه خطر مقاضاته بسبب إفلاس عميل سوف تفوق خطر تحفظه أو فقدانه للعميل (Hwang, and chang, 2010)، وهذا يدل على أنه كلما زادت مخاطر التقاضي كلما زادت القوة التفاوضية لمراجع الحسابات، وترتبط مخاطر التقاضي بمخاطر أعمال العميل فكلما زادت مخاطر أعمال العميل كلما زاد خطر مقاضاة المراجع من الطرف الثالث، وبالتالي فإن زيادة مخاطر أعمال العميل سوف تؤثر على الحكم الشخصي للمراجع وتقييمه للسياسات والممارسات المحاسبية (Anderson, & Fleming, 2014)، وبالتالي ستزيد القوة التفاوضية لمراجع الحسابات لتفادي هذه المخاطر.

## ب. أهم العوامل المتعلقة بالمراجع وذات التأثير على العملية التفاوضية بين المراجع وعميله

يمكن توضيح أهم العوامل المتعلقة بالمراجع والتي يمكن أن تؤثر على العملية التفاوضية كما يلي:

١. **مدة تقديم المراجع خدمة المراجعة للعميل:** إن العلاقة بين المراجع وعميله علاقة ديناميكية وتتطور مع مرور الوقت، وكلما زادت فترة تقديم المراجع خدماته للعميل كلما قوية العلاقة بينه وبين العميل (McCracken et al., 2008, Fiolleau et al., 2013) كما إن إدارة العميل أقل ميلاً للجدل في عملية التفاوض في ظل دوران مراجع الحسابات عنها في ظل استمرارها مع مراجع واحد لفترات طويلة. علاوة على ذلك - إدارة العميل هي أكثر استعداداً وتعاوناً مع المراجع الجديد في ظل دوران مراجع الحسابات، كما أن دوران المراجع له أثر إيجابي على سلوك واستقلال المراجع عند التفاوض مع إدارة العميل (Wang and Tuttle, 2009; Schmidt, and Cross, 2014; Rennie, et al., 2014)
٢. **الأتعاب بخلاف خدمات المراجعة:** بينت دراسة (Chen, et al., 2005) أن حجم الأتعاب عن الخدمات الأخرى يؤثر سلباً على نتائج التفاوض في ظل قصر فترة الإرتباط مع العميل (أقل من ٥ سنوات) في حين أنها تؤثر إيجاباً في ظل طول فترة الإرتباط بين المراجع وعميله (أكثر من ٥ سنوات)، وأنه كلما زاد حجم الأتعاب التي يتقاضاها المراجع عن تقديم خدمات أخرى بخلاف المراجعة ، كان العميل أقل استجابة لتوصيات المراجع وتعديلاته على القوائم المالية.
٣. **خبرة المراجع:** إن خبرة المراجع تؤثر على سلوكه التفاوضي مع العميل فكلما زادت خبرة المراجع كلما زادت مهارته في العملية التفاوضية (Moran, & Ritov, 2007; Rennie, et al., 2014) ويرى (Fu et al., 2011; Kleinman et al., 2013) أن المراجع الأكثر خبرة يكون أكثر قدرة على التنبؤ بالمدى الذي سوف تقبل فيه الإدارة لتوجيهات المراجع وتعديلاته على القوائم المالية، ونستنتج من هذا أنه كلما زادت خبرة المراجع كلما زادت مهاراته وقوته التفاوضية مع العميل.
٤. **حجم مكتب المراجعة:** كلما كبر حجم مكتب المراجعة كلما كان أكثر استقلالاً وأكثر إهتماماً بسمعته، وكلما كان أكثر قدرة على مواجهة ضغوط العميل، مقارنة بمكاتب المراجعة الصغيرة التي تكون أقل استقلالاً وأكثر إهتماماً بالدافع الاقتصادي (Francis, & yu, 2009; Francis et al., 2013).



٥. **التخصص الصناعي للمراجع:** كلما كان المراجع متخصصاً كل كانت هذه له ميزة تنافسية تؤثر إيجابياً على قدرته التفاوضية مع عملاءه (Ruiz-Barbadillo et al., 2009).

ج. **أهم العوامل المتعلقة بالعميل وذات تأثير على العملية التفاوضية بين المراجع وعميله**

يمكن توضيح أهم العوامل المتعلقة بالمراجع والتي يمكن أن تؤثر على العملية التفاوضية كما يلي:

١. **حجم العميل:** لا توجد علاقة بين حجم العميل وبين رضوخ المراجع لقراراته ونفضياته بشأن السياسات والطرق المحاسبية مما يعني أن المراجع لا تتأثر أحكامه باختلاف حجم العميل (Bamber & Iyer, 2007; Hunt & Lulseged, 2007)، في حين توصلت دراسات أخرى إلى أنه كلما زاد حجم العميل كلما زادت قوته التفاوضية، ويرجع ذلك لزيادة الأتعاب التي يدفعها مقابل خدمة المراجعة (Chen et al. 2010) ومن ثم كلما زاد حجم العميل أصبح المراجع أقل قدرة على التحفظ على قدرة العميل على الإستمرار ويكون أقل قدرة لتعديل الأخطاء التي أكتشفها أثناء عملية المراجعة.

٢. **لجان المراجعة:** هي إحدى آليات حوكمة الشركات التي تلعب دوراً إيجابياً في دعم القوة التفاوضية للمراجع خاصة بعد صدور قانون (Sarbanes-Oxley Act, 2002)، حيث زاد دعمها للتعديلات التي يطلبها المراجع، مما جعل لها دوراً كبير في حل القضايا المحاسبية الخلافية بين المراجع وعميله (DeZoort, et al, 2008; APB, 2012; Salleh & Stewart, 2012; Brown & Zamora, 2013).

٣. **مخاطر أعمال العميل:** تشير إلى مخاطر تدهور الحالة الإقتصادية للعميل عبر الفترة القادمة بالشكل الذي لا يستطيع معه تحقيق الأهداف المستهدفة أو الوفاء بالشروط التعاقدية (Johnstone, 2000)، فكلما زادت كان المراجع أكثر حرصاً ودقة في تقييم السياسات والممارسات المحاسبية للعميل وكان المراجع أكثر تحفظاً في قراراته وتقديراته، وأقل احتمالاً لقبول قوائم مالية لاتعبر عن الحالة الإقتصادية للعميل ما يشير إلى أن القوة التفاوضية للمراجع تزيد بزيادة مخاطر أعمال العميل.

٤. **معرفة وخبرة العميل المحاسبية:** فكلما كان العميل أكثر خبرة في العملية المحاسبية ولديه معرفة كافية بالمعايير والقوانين المنظمة ومتطلبات سوق المال كلما كان أكثر قدرة على إقناع مراجع الحسابات بالسياسات والممارسات المتبعة لديه (Brown and

(Wright, 2008)، وكلما زادت خبرة العميل بأنشطة الشركة وعملياتها ومركزها المالي

كلما زادت قدرته التفاوضية أما مراجع الحسابات.

ويرى الباحث مما سبق لتحليل خصائص الشك المهني لمراجع الحسابات والعوامل المؤثرة في العملية التفاوضية بين المراجع وعميله، أن هناك تأثير كبير بين بعض خصائص الشك المهني وبعض العوامل المؤثرة على العملية التفاوضية للمراجع وعميله، وهناك تأثير محدود لهذه الخصائص وباقي العوامل المؤثرة على العملية التفاوضية لمراجع الحسابات ويمكن للباحث تناولها على النحو التالي:

- يوجد تأثير لخصائص الصفات، التدريب، التجربة والخبرة والحافز للشك المهني للمراجع على العوامل المتعلقة بالمراجع وذات تأثير على العملية التفاوضية بين المراجع وعميله.
- يوجد تأثير لخصائص التفكير الأخلاقي والبيئة الخارجية للشك المهني على عوامل البيئة الخارجية المؤثرة على العملية التفاوضية بين المراجع وعميله.
- يوجد تأثير لخصائص أدلة الإثبات وعميل المراجعة للشك المهني على العوامل الخاصة بالعميل المؤثرة على العملية التفاوضية بين المراجع وعميله.

وسوف يتناول الباحث إختبار العلاقة بين خصائص الشك المهني للمراجع والعوامل المؤثرة على العملية التفاوضية بين المراجع وعميله من خلال الدراسة الميدانية في المحور التالي.

#### المحور الرابع : الدراسة الميدانية

##### مقدمة:

تهدف الدراسة الميدانية إلى تحليل دور وأهمية خصائص الشك المهني لمراجع الحسابات وأثارها على العملية التفاوضية بين المراجع وعميله، من خلال تقييم تأثير خصائص الشك المهني لمراجع الحسابات على العملية التفاوضية، بالإضافة إلى دراسة أثر خصائص عميل المراجعة وخصائص البيئة الخارجية على عملية التفاوض، وذلك من خلال دراسة ميدانية اعتمدت على مكاتب المراجعة، وسوف يتم بعد ذلك اختبار الفروض الخاصة بالدراسة للتحقق من مدى صحتها من خلال عينة الدراسة، وبناء على ذلك سوف يتم تقسيم الدراسة الميدانية إلى:

أولاً: مناقشة المنهجية والإجراءات.

ثانياً: اختبار الفروض وتحليل النتائج.

## أولاً : مناقشة المنهجية والإجراءات

يتناول هذا الفصل وصفاً مفصلاً للمنهجية والإجراءات التي اتبعت في تنفيذ البحث الميداني، كما يتطرق هذا المبحث إلى شرح منهج الدراسة ووصف مجتمع وعينة الدراسة، وإعداد الأداة الرئيسية للدراسة (الاستبيان)، وفحص صدقها وثباتها، والإجراءات التي قام بها الباحث في تقنين أدوات الدراسة وتطبيقها، ويتكون هذا الفصل من خمسة عناصر هي:

### ١- منهجية الدراسة:

اعتمدت الدراسة على العديد من البحوث النظرية والعملية المرتبطة بدراسة أثر خصائص الشك المهني لمراجع الحسابات على عملية التفاوض بين المراجع وعميله من خلال إتباع الباحث المنهج الوصفي التحليلي الذي يعنى بوصف واقع أداء المراجع، ومن ثم تحليل هذا الواقع ودراسة خصائصه.

كما اعتمد على المنهج الاستقرائي الذي يقوم على الاستنتاج العلمي القائم على أساس الملاحظة، والذي يركز على الإطار النظري والتشريعي، ونتائج الدراسات الميدانية المنشورة عن أهمية مواكبة التطورات المتلاحقة في مجال الشك المهني لمراجع الحسابات، وكذلك مسايرة ومواكبة تطورات مهنة المراجعة.

### ٢- وصف أداة الدراسة:

تم استخدام استبيان طورت عناصره بالرجوع إلى الأدبيات المحاسبية بوصفها أداة لجمع البيانات الخاصة بهذا البحث وقد تم اختبار الاستبيان مبدئياً مع أربعة مكاتب مراجعة حسابات تتميز بكونها كبيرة واتساع أنشطتها، حيث طلب منهم الإجابة عن الأسئلة والتعليق على مدى شموليتها للعوامل الفرضية المقترحة، وتم إجراء مقابلة شخصية مع كل منهم وأخذت جميع ملاحظاتهم في الحسبان عند إعداد قائمة الاستبيان النهائية، ثم عرضت بعد ذلك للتحكيم من قبل بعض أساتذة المراجعة في الجامعات للتأكد من قدرتها على قياس ما استهدف قياسه، وقد تبين للباحث من خلال تلك المقابلات والتحكيم قدرتها على استنباط أهم العوامل المؤثرة في موضوع البحث، وقد بلغ عدد فقرات الاستبيان بعد صياغتها النهائية (٢٨) فقرة موزعة على ثلاث مجالات، حيث أعطى لكل فقرة وزن مدرج وفقاً لمقياس (Likert) الخماسي المتدرج لتحديد إجابات أفراد العينة، بحيث تتراوح أوزان الإجابات من موافق تماماً (٥) إلى موافق (٤) إلى محايد (٣) إلى غير موافق (٢) إلى غير موافق بشدة (١)، مما يمكن من الحصول على بيانات متصلة ولضمان إحداث توزيع طبيعي للبيانات حتى تقبل تطبيق الأساليب الإحصائية عليها.

وقد قسمت الإستمارة (طبقاً لملاحق إستمارة الاستبيان) إلى أربعة مجالات رئيسية، احتوى المجال الأول منها على مجموعة من الأسئلة الديموغرافية التي تحدد بعض

الخصائص الهامة للمستقصى منهم للتأكد من اهتمامهم بموضوع البحث، أما الثلاثة الباقية فقد اشتملت على المحاور المتعلقة بالدراسة وذلك بغرض الإجابة عن تساؤلات البحث كما يلي:

**المحور الأول:** مدى تأثير الخصائص الذاتية للمراجع على العوامل المتعلقة بالمراجع ولها تأثير على قوة موقفه التفاوضي مع عميل المراجعة وقد أشتمل على ١٤ عبارة من ١-١٤.

**المحور الثاني:** مدى تأثير الخصائص الخارجية والبنية الأخلاقية للمراجع على العوامل الخاصة بالعميل ولها تأثير على قوة موقفه التفاوضي مع عميل المراجعة وقد أشتمل على ١١ عبارة من ١٥-٢٥.

**المحور الثالث:** مدى تأثير الخصائص النوعية على العوامل الخاصة بالعميل والمؤثرة على قوة موقف المراجع التفاوضي معه وقد أشتمل على ٣ عبارات من ٢٦-٢٨.

**٣- مجتمع وعينة الدراسة :**

يتكون مجتمع الدراسة من العاملين ببعض مكاتب المحاسبة والمراجعة الخارجية التي تتميز بكبر الحجم وتنوع أنشطة المراجعة بها بالإضافة إلى عينة من بعض أساتذة المراجعة بالجامعات المصرية.

**- تقدير عينة الدراسة:**

استخدم الباحث أسلوب المعاينة العشوائية الطبيعية حيث أن مجتمع البحث يتألف من فئتين متميزتين عن بعضها البعض، ولتحديد حجم عينة الدراسة قام الباحث باستكشاف مجتمع الدراسة من خلال أسلوب السحب بإرجاع كما يلي:

**- تقدير عينة الدراسة عندما يكون السحب بإرجاع.**

$$n = z_{\alpha/2} * P * Q / d^2$$

**حيث:**

**n:** حجم العينة عندما يكون السحب بإرجاع

**Z:** القيمة الجدولية تحت المنحنى الطبيعي، مع افتراض أن مستوى المعنوية = ٥% وبالتالي

$$Z_{\alpha/2} = Z_{0.025} = 2.812$$

**P:** عبارة عن النسبة في مجتمع الدراسة ولقد تم استبدال المعلمة - النسبة في مجتمع الدراسة - بقيمة الإحصائية المحسوبة من خلال الدراسة الاستطلاعية، حيث تبين من نتائج الدراسة أن (P = 80 %)

**Q:** تمثل النسبة المكتملة لمعلمة المجتمع حيث أن  $Q = 1 - P$  وبالتالي نظرا لعدم توافر معلمة المجتمع فإن

$$Q = 1 - p$$

**d:** عبارة عن الخطأ المسموح به في المعاينة الإحصائية ولقد تم افتراض الخطأ في حدود ٥%.

ويتطبيق القانون السابق من خلال نتائج الدراسة الاستطلاعية توصل الباحث إلى أن حجم عينة الدراسة في الحدود العليا لها = 180 مفردة كما يلي:

$$n = 2.812 * 0.80 * 0.20 / (0.05)^2 = 180$$

#### - توزيع عينة الدراسة:

استخدم الباحث أسلوب التخصيص Proportion Allocation وذلك حتى يتم توزيع عينة الدراسة على فئتي الدراسة السابقة، وتم توزيع ١٨٠ إستمارة استبيان طبقا لحدود حجم العينة المقدر السابقة، قسمت بمعدل ١٥٠ إستمارة استبيان لفئة مراجع حسابات بمكاتب المراجعة الخارجية التي تتصف بكبر الحجم والنزاهة والسمعة الطيبة بالإضافة إلى ٣٠ إستمارة لفئة أساتذة المراجعة بالجامعات المصرية وبلغت عدد الإستمارات التي لم يتم الرد عليها ١٢ إستمارة استبيان، وبالتالي بلغت عدد الإستمارات المستلمة (١٦٨ إستمارة) تشكل ما نسبته ٩٣.٣٣% من الإستمارات الموزعة، وهي نسبة مرتفعة، وقد تم استبعاد ٨ إستمارات استبيان لوجود كثير من الأسئلة الهامة غير المجابة، وبالتالي أصبح عدد الإستمارات الصالحة للتحليل ١٦٠ إستمارة، ويوضح جدول (١) عينة الدراسة موزعة حسب فئتي الدراسة وكذلك نسب الإستجابة لكل فئة على حده وفقا للإستمارات الصحيحة التي وردت من عينة الدراسة.

جدول (١): عينة الدراسة موزعة طبقا لفئتي المستقصى منهم لكل فئة على حدا وفقاً للإستمارات الصحيحة التي وردت من عينة الدراسة.

فئة المستقصى منهم	عدد الإستمارات الموزعة	عدد الإستمارات المستلمة	عدد الإستمارات الصحيحة	النسبة المئوية للإستمارات الصحيحة
مراقب حسابات خارجي	١٥٠	١٤٠	١٣٢	٨٢.٥%
أساتذة المراجعة	٣٠	٢٨	٢٨	١٧.٥%
الإجمالي	١٨٠	١٦٨	١٦٠	١٠٠%

ويوضح جدول (٢) الخصائص الديموجرافية لأفراد عينة الدراسة طبقا للمؤهل الدراسي وسنوات الخبرة بالإضافة إلى نوع التدريب الذي حصل عليه المستقصى منه .

جدول (٢) : تقسيم عينة الدراسة حسب الخصائص الديموجرافية للمستقصى منهم.

الخاصية	الفئة	العدد	النسبة المئوية
المؤهل الدراسي	بكالوريوس	٤٧	٢٩.٣٧%
	دبلوم دراسات عليا	٤٥	٢٨.١٣%
	ماجستير	٢٧	١٦.٨٧%
	دكتوراه	٤١	٢٥.٦٣%
سنوات الخبرة	أقل من ٥ سنوات	٥٢	٣٢.٥٠%
	من ٥-١٠	٤٤	٢٧.٥٠%
	من ١٠-١٥	٣٧	٢٣.١٢%
	أكثر من ١٥	٢٧	١٦.٨٧%
نوع الشهادات المهنية في المحاسبة	بدون	٤٧	٢٩.٣٧%
	CPA	٣٦	٢٢.٥٠%
	CMA	٤٢	٢٦.٢٥%
	CIA	٣٥	٢١.٨٨%
الإجمالي		١٦٠	١٠٠%

يتضح من الجداول السابقة أن نسبة عينة البحث كبيرة ومتخصصة في مجال الدراسة يمكن الاعتماد على النتائج المتحصل عليها منها.

#### ٤- اختبار صدق وثبات الاستبيان.

قام الباحث بتقنين نتائج فقرات الاستبيان وذلك للتأكد من صدقها وثباتها على النحو

التالي.

#### ٤-١- اختبار صدق فقرات الاستبيان :

استخدم الباحث طريقتين من طرق قياس صدق فقرات الاستبيان هما:

#### ٤-١-١ صدق المقارنة الطرفية :

وتم من خلالها ترتيب أفراد العينة ترتيباً تنازلياً حسب الدرجة الكلية التي حققها كل منهم في استجابته على كل عنصر من عناصر الاستبيان من اجل تحديد مدى تجانس البناء الداخلي لنتائج إستمارة الاستبيان، وبعد ذلك تم اختيار أعلى ٢٥ % من حجم عينة الدراسة (وعددهم ٤٠ فرداً)، وأدنى ٢٥ % من الدرجات (وعددهم أيضاً ٤٠ فرداً)، وأخيراً تم إجراء المقارنة بين درجات المجموعتين باستخدام معامل الارتباط لأسبيرمان وقد أظهرت النتائج وجود إرتباط ذات دلالة إحصائية عند مستوى دلالة أقل من ٠.٠١ بين منخفضي ومرتفعي الدرجات على عناصر الاستبيان، حيث تراوحت معاملات الارتباط بين (٠.٧٩٨) في حدها الأعلى، و (0.635) في حدها الأدنى، مما يدل على صلاحية الاستبيان من الناحية البنائية.

#### ٤-١-٢ الصدق البنائي لأقسام الدراسة :

وهو يقيس مدى تحقيق الأهداف التي تريد الأداة الوصول إليها من خلال إيجاد معامل الارتباط بين معدل كل محور والمعدل الكلي لفقرات الإستبيان وقد تبين من الجدول رقم (٣) أن محتوى كل محور من محاور الإستبيان له علاقة إرتباط قوية بهدف الدراسة عند مستوى دلالة مرتفع المعنوية. مما يؤكد توافر الصدق البنائي لأقسام إستمارة الاستبيان.

#### جدول (٣): الصدق البنائي لأقسام إستمارة الإستبيان المختلفة بطريقة الصدق البنائي الداخلي.

المعنوية	معامل الارتباط	محاور الاستبيان
٠.٠٠٠٠	٠.٧١٦	١- مدى تأثير الخصائص الذاتية للمراجع على العوامل المتعلقة بالمراجع ولها تأثير على قوة موقفه التفاوضي مع عميل المراجعة
٠.٠٠٠٠	٠.٨٢٢	٢- مدى تأثير الخصائص الخارجية والبنية الأخلاقية للمراجع على العوامل الخاصة بالعميل ولها تأثير على قوة موقفه التفاوضي مع عميل المراجعة
٠.٠٠٠٠	٠.٦٩٨	٣- مدى تأثير الخصائص النوعية على العوامل الخاصة بالعميل والمؤثرة على قوة موقف المراجع التفاوضي معه

#### ٥- اختبار التوزيع الطبيعي لبيانات الاستبيان:

استخدم الباحث (اختبار كولموجروف- سمرنوف (Kolmogorov- Smirnov Z) لاختبار التوزيع الطبيعي لبيانات الإستبيان لمعرفة هل البيانات تتبع التوزيع الطبيعي أم لا، وهو اختبار هام في المرحلة القبلية لتحليل البيانات قبل اختبار الفروض للتأكد من صلاحية نتائج التحليلات الإحصائية المستخدمة، ويوضح الجدول رقم (٦) أن مستوى الدلالة لقيم Z لمتغيرات الدراسة غير معنوية مما يؤكد أن البيانات تتبع التوزيع الطبيعي.

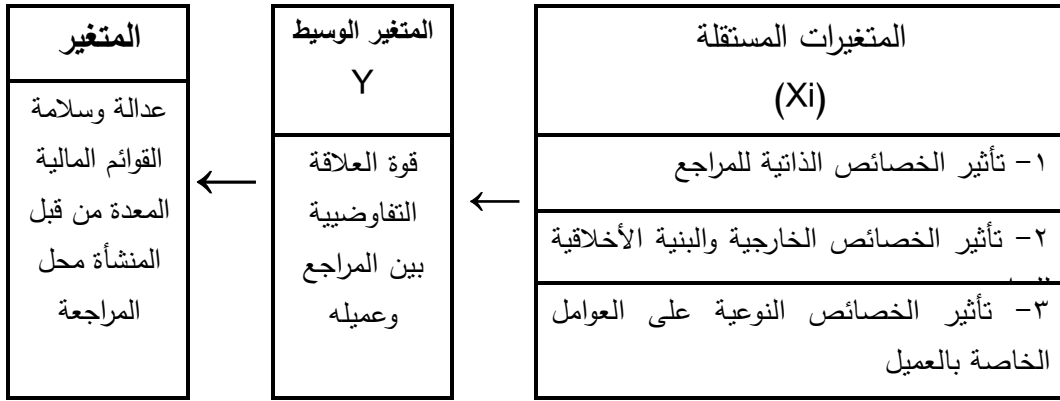
#### جدول (٤): نتائج اختبار (Kolmogorov- Smirnov Z) للتوزيع الطبيعي لبيانات محاور الاستبيان.

المعنوية	قيمة Z	محاور الاستبيان
٠.١٠٧	١.١٢٣	١- مدى تأثير الخصائص الذاتية للمراجع على العوامل المتعلقة بالمراجع ولها تأثير على قوة موقفه التفاوضي مع عميل المراجعة
٠.١٠١	١.١٥٦	٢- مدى تأثير الخصائص الخارجية والبنية الأخلاقية للمراجع على العوامل الخاصة بالعميل ولها تأثير على قوة موقفه التفاوضي مع عميل المراجعة
٠.٥٢٠	٠.٧٣١	٣- مدى تأثير الخصائص النوعية على العوامل الخاصة بالعميل والمؤثرة على قوة موقف المراجع التفاوضي معه

وبذلك يكون الباحث قد تأكد من صدق وثبات أداة الدراسة بالإضافة إلى صلاحية التوزيع الطبيعي لبيانات الإستهبان مما يجعله على ثقة بصحة الإستهبان وصلاحيته لتحليل النتائج والإجابة عن أسئلة الدراسة واختبار فرضياتها.

#### ٦- نموذج مسار متغيرات البحث عند اختباره إحصائياً:

يهدف نموذج متغيرات البحث إلى دراسة وتحليل العوامل المؤثرة على قوة موقف المراجع التفاوضي مع عميله بهدف وجود عدالة وسلامة للقوائم المالية المعدة من قبل المنشأة محل المراجعة، ويتم اختبار هذه العلاقة من خلال النموذج الآتي:



#### ثانياً: تحليل النتائج ومناقشة الفرضيات

يتناول هذا الجزء عرض نتائج المعالجات الإحصائية التي أجريت على فقرات الإستهبان وذلك من خلال تحليلها ومناقشتها كلياً وتفصيلاً وتحديد مدى الدلالة الإحصائية لكل منها في تقييم خصائص الشك المهني لمراجع الحسابات على قوة العلاقة التفاوضية بين المراجع وعميله بالإضافة إلى اختبار الفرضيات الخاصة بالدراسة وذلك باستخدام الحاسب الآلي عن طريق برنامج (الحزم الإحصائية للعلوم الاجتماعية (spss) من خلال الأساليب الإحصائية المناسبة لتحليل نتائج إستهبارات الإستهبان وهي:

#### أولاً- الأساليب الإحصائية المستخدمة :

- ١- التحليل الوصفي للمتوسطات المعيارية والوزن النسبي لفقرات الإستهبان المختلفة.
- ٢- اختبار T للعينة الواحدة (On sample - T test) للفرق بين متوسط العينة والمتوسط الحيادي "٣" لفقرات الإستهبان المختلفة وتقدير الوزن النسبي لعبارات الاستقصاء بهدف قياس درجة الاستجابة الإيجابية أو السلبية لعبارات الاستقصاء لدى فئات المستقصى، حيث تكون الفقرة إيجابية بمعنى أن أفراد العينة يوافقون على محتواها إذا كانت قيمة ( t ) المقدر أكبر من قيمة ( t ) الجدولية والتي تساوي (١.٩٨) وبمستوى معنوية أقل من (٠.٠٥) والوزن النسبي أكبر من (٦٠%). بينما تكون الفقرة سلبية بمعنى أن أفراد العينة



لا يوافقون على محتواها إذا كانت قيمة ( t ) المقدرة أكبر من قيمة ( t ) الجدولية والتي تساوي ( ١.٩٨ ) وبمستوى معنوية أقل من ( ٠.٠٥ ) والوزن النسبي أقل من ( ٦٠% ) ، أما إذا ما كانت الفقرة غير معنوية فهذا يؤكد أن رأى المستقصى منهم في حدود المحايدة.

٣- **تحليل الارتباط (Correlation)** وتقدير المساهمة النسبية (  $R^2$  ) بعناصر الإستبيان في أقسامه المختلفة وذلك لتحديد قوة الارتباط بين المتغيرات المستقلة (ال فقرات الايجابية الناتجة من اختبار T للعينة الواحدة) والمؤثرة في تقييم خصائص الشك المهني لمراجع الحسابات على قوة العلاقة التفاوضية بين المراجع وعميله.

٤- **تحليل العامل (Factor analysis)** وذلك بهدف تنفيذ إطار مقترح لزيادة قوة العلاقة التفاوضية بين المراجع وعميله من خلال أهم خصائص الشك المهني.

### ثانياً: فروض الدراسة الميدانية

قسم الباحث فروض الدراسة طبقاً لبندود إستمارة الاستقصاء لدراسة العلاقات التأثيرية بين محاور الإستبيان المختلفة وأثرها على تقييم خصائص الشك المهني لمراجع الحسابات على قوة العلاقة التفاوضية بين المراجع وعميله وذلك من خلال استجابات فئات المستقصى منهم إلى.

**الفرض الأول:** "لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين استجابات فئات المستقصى منهم حول تقييم خصائص الشك المهني لمراجع الحسابات على قوة العلاقة التفاوضية بين المراجع وعميله"

وقد قسم هذا الفرض إلى ثلاث فروض فرعية هي:

**الفرض الفرعي الأول:** "لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين استجابات فئات المستقصى منهم حول أهمية تأثير الخصائص الذاتية للمراجع على قوة موقفه التفاوضي مع عميل المراجعة".

**الفرض الفرعي الثاني:** "لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين استجابات فئات المستقصى منهم حول أهمية تأثير الخصائص الخارجية والبنية الأخلاقية للمراجع على قوة موقفه التفاوضي مع عميل المراجعة".

**الفرض الفرعي الثالث:** "لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين استجابات فئات المستقصى منهم حول تأثير الخصائص النوعية لعميل المراجعة على قوة الموقف التفاوضي للمراجع".

**الفرض الثاني:** "لا توجد علاقة إرتباط بين خصائص الشك المهني لمراجع الحسابات وقوة العلاقة التفاوضية بين المراجع وعميله".

**الفرض الثالث:** "لا يمكن تنفيذ إطار مقترح بهدف زيادة أثر خصائص الشك المهني لمراجع الحسابات على قوة العلاقة التفاوضية بين المراجع وعميله".

## عرض ومناقشة نتائج الدراسة

أولاً- نتائج التحليل الوصفي واختبار T للعينة الواحدة (On sample – T test) وتقدير الوزن النسبي لعبارات الاستقصاء لتقدير درجة إيجابية أو سلبية عبارات الاستقصاء لدى فئات المستقصى منهم.

لجأ الباحث عند تصميم إستمارة الإستبيان إلى وضع مجموعة من الاختيارات (استجابات) لكل عنصر من عناصر الإستبيان لتقدير متوسط معياري ووزن نسبي معبرين عن نوع الاستجابات لكل اختيار بناء على رأى فئات المستقصى منهم، ومن خلال إستخدام اختبار "ت" للعينة الواحدة (On sample – T test) يتم تحديد أهم الاختيارات ذات الاستجابات الإيجابية، فكلما اقترب المتوسط المعياري من (٥) كلما دل ذلك على وجود شبه إجماع بين فئات المستقصى منهم على أهمية ذلك المتغير (إيجابية عالية في محتواه)، وكلما اقترب المتوسط الحسابي من (١) دل ذلك على وجود شبه إجماع على أن هذا المتغير غير هام على الظاهرة محل الدراسة (ارتفاع درجة السلبية). وكلما اقترب المتوسط الحسابي من (٣) دل على وجود شبه إجماع بين أفراد العينة على اعتبار ذلك المتغير متوسط الأهمية (درجة محايدة)، وبناء على ذلك سوف يتم إستخدام المتغيرات ذات الاستجابات الإيجابية العالية في باقي تحليلات الإستبيان كمتغيرات مستقلة وبناء على ذلك فهذه المتغيرات هي التي سوف يكون لها تأثير مباشر من خلال رأى فئات المستقصى منهم على خصائص الشك المهني لمراجع الحسابات على قوة العلاقة التفاوضية بين المراجع وعميله، وفيما يلي توضيح نتائج هذا الأسلوب:

### -اختبار صحة الفرض الأول للدراسة :

المجال الأول للدراسة : مدى تأثير كل من خصائص الذاتية للمراجع على العوامل المتعلقة بالمراجع ولها تأثير على قوة موقفه التفاوضي مع عميل المراجعة.  
اختبار الفرض الفرعي الأول: "لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين استجابات فئات المستقصى منهم حول أهمية تأثير الخصائص الذاتية للمراجع على قوة موقفه التفاوضي مع عميل المراجعة".

يوضح جدول (٧) نتائج اختبار t للعينة الواحدة حول تأثير كل من خصائص الذاتية للمراجع على العوامل المتعلقة بالمراجع ولها تأثير على قوة موقفه التفاوضي مع عميل المراجعة. وبفحص نتائج الجدول يلاحظ أن هناك تباين في درجات الاستجابة لدى فئات المستقصى منهم حول عبارات الجدول كالاتي:

- تميزت عبارات (١، ٢، ٣، ٥، ٦، ٧، ١١، ١٢) بإيجابية عالية في محتواها في رأى فئات المستقصى منهم حيث بلغت قيم الوزن النسبي لها أعلى من ٦٠ % ويقيم ( t ) موجبة ومعنوية على مستوى دلالة ١% مؤكدة على ارتفاع درجة الإيجابية في العبارات السابقة، وهي (أثر مخاطر السمعة للمراجع على قوة موقفه التفاوضي المتعلق بحجم مكتب

المراجعة الذي ينتمي إليه وأثر الدافع المادي للمراجع على قوة موقفه التفاوضي الناتج عن حجم الأتعاب التي يحصل عليها من العميل عن أعمال المراجعة وأثر استجواب العقل للمراجع على قوة موقفه التفاوضي الناتج عن خبراته السابقة وأثر الثقة بالنفس للمراجع على قوة موقفه التفاوضي الناتج عن خبراته السابقة وأثر قدرة المراجع على حل المشكلات على قوة موقفه التفاوضي الناتج عن خبراته السابقة وأثر التدريب الذي حصل عليه المراجع على قوة موقفه التفاوضي في حالة أن يكون متخصصاً صناعياً وأثر الثقة بالنفس للمراجع على موقفه قوة التفاوضي الناتج عن مدة تقديم خدمات المراجعة لعميله بالإضافة إلى أثر قدرة المراجع على حل المشكلات على قوة موقفه التفاوضي الناتج عن مدة تقديم خدمات المراجعة لعميله) حيث بلغت قيمة المتوسطات المعيارية لها (4.03، 4.13، 3.88، 4.28، 4.29، 4.18، 3.89، 3.96) كما بلغت قيم الوزن النسبي لها (80.63%، 82.50%، 77.50%، 85.63%، 85.75%)، النسبية من ١ إلى ٨، مما يؤكد أهميته تأثيرها على قوة الموقف التفاوضي للمراجع مع عميل المراجعة.

- أوضحت النتائج وجود استجابات سلبية بين آراء فئات المستقصى منهم في الفقرات رقم (٤، ٨، ٩، ١٠، ١٣، ١٤) حيث بلغت قيم الوزن النسبي لها أقل من ٦٠ % ويقوم (t) سالبة ومعنوية على مستوى دلالة ١% مؤكدة على ارتفاع درجة السلبية في العبارات السابقة، وهي (أثر تعليق الحكم للمراجع على قوة موقفه التفاوضي الناتج عن خبراته السابقة وأثر مستوى خبرة المراجع وتجاربه على قوة موقفه التفاوضي مع عميله وأثر استجواب العقل للمراجع على قوة موقفه التفاوضي الناتج عن مدة تقديم خدمات المراجعة لعميله وأثر تعليق الحكم للمراجع على قوة موقفه التفاوضي الناتج عن مدة تقديم خدمات المراجعة لعميله وأثر الدافع المادي المحدد للمراجع على قوة موقفه التفاوضي الناتج عن حجم الأتعاب التي يحصل عليها عن خدمات بخلاف المراجعة يقدمها لعميله بالإضافة إلى أثر مخاطر التفاوضي للمراجع على قوة موقفه التفاوضي المتعلق بحجم مكتب المراجعة الذي ينتمي إليه) نظراً لعدم موافقتهم على محتوى العبارات، حيث انخفضت قيم المتوسطات المعيارية لها وبلغت (1.47، 2.49، 1.38، 2.68، 2.48، 1.49) كما بلغت قيم الوزن النسبي لها (29.38%، 49.88%، 27.63%، 53.63%، 49.63%، 29.75%) على الترتيب.

- وأكدت النتائج أيضاً عدم وجود فقرات ذات استجابة محايدة في محتواها في آراء فئات المستقصى منهم

- وبصفة عامة توضح النتائج على مستوى جميع الفقرات أن المتوسط المعياري لها قد بلغ (3.19)، وبلغ والوزن النسبي (63.74%) وهو أعلى من الوزن النسبي المحايد "٦٠%" والقيمة المطلقة (t) المحسوبة تساوي (٨.٢٢) وهي أكبر من قيمة (t) الجدوليه والتي تساوي (١.٩٨)، وبمستوى دلالة (٠.٠٠٠) مما يدل على أن غالبية آراء أفراد عينة الدراسة ترى أن هناك أهمية للخصائص الذاتية للمراجع على العوامل المتعلقة بالمراجع ولها تأثير على قوة موقفه التفاوضي مع عميل المراجعة، وبما قد يسمح برفض الفرض الفرعي الأول.

**جدول (٥): نتائج اختبار t لعينة الواحدة حول تأثير كل من خصائص الذاتية للمراجع على العوامل المتعلقة بالمراجع ولها تأثير على قوة موقفه التفاوضي مع عميل المراجعة.**

الأهمية النسبية	المعنى	قيمة t	الوزن النسبي	الخطأ المعياري	المتوسط المعياري	الفقرة
٥	٠.000	13.13	80.63	٠.079	4.03	١- أثر مخاطر السمعة للمراجع على قوة موقفه التفاوضي المتعلق بحجم مكتب المراجعة الذي
٤	٠.000	14.48	82.50	٠.078	4.13	٢- أثر الدافع المادي للمراجع على قوة موقفه التفاوضي الناتج عن حجم الأتعاب التي يحصل عليها من العميل عن أعمال المراجعة.
٨	٠.000	9.88	77.50	٠.089	3.88	٣- أثر استجواب العقل للمراجع على قوة موقفه التفاوضي الناتج عن خبراته السابقة.
١٣	٠.000	-37.76	29.38	٠.041	1.47	٤- أثر تعليق الحكم للمراجع على قوة موقفه التفاوضي الناتج عن خبراته السابقة.
٢	٠.000	17.38	85.63	٠.074	4.28	٥- أثر الثقة بالنفس للمراجع على قوة موقفه التفاوضي الناتج عن خبراته السابقة.
١	٠.000	18.69	85.75	٠.069	4.29	٦- أثر قدرة المراجع على حل المشكلات على قوة موقفه التفاوضي الناتج عن خبراته السابقة.
٣	٠.000	20.11	83.63	٠.059	4.18	٧- أثر التدريب الذي حصل عليه المراجع على قوة موقفه التفاوضي في حالة أن يكون متخصص
١٠	٠.000	-7.63	49.88	٠.066	2.49	٨- أثر مستوى خبرة المراجع وتجاربه على قوة موقفه التفاوضي مع عميله.
١٤	٠.000	-39.96	27.63	٠.041	1.38	٩- أثر استجواب العقل للمراجع على قوة موقفه التفاوضي الناتج عن مدة تقديم خدمات المراجعة
٩	٠.000	-4.20	53.63	٠.076	2.68	١٠- أثر تعليق الحكم للمراجع على قوة موقفه التفاوضي الناتج عن مدة تقديم خدمات المراجعة

٧	٠.000	11.26	77.75	٠.079	3.89	١١- أثر الثقة بالنفس للمراجع على موقفه قوة التفاوضي الناتج عن مدة تقديم خدمات المراجعة
٦	٠.000	12.77	79.13	٠.075	3.96	١٢- أثر قدرة المراجع على حل المشكلات على قوة موقفه التفاوضي الناتج عن مدة تقديم خدمات
١١	٠.000	-7.26	49.63	٠.071	2.48	١٣- أثر الدافع المادي المحدد للمراجع على قوة موقفه التفاوضي الناتج عن حجم الأتعاب التي
١٢	٠.000	-38.16	29.75	٠.040	1.49	١٤- أثر مخاطر التفاضلي للمراجع على قوة موقفه التفاوضي المتعلق بحجم مكتب المراجعة الذي
	٠.000	8.22	63.74	٠.023	3.19	الإجمالي

ويلاحظ من النتائج السابقة أنه يمكن رفض الفرض الفرعي الأول: "لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين استجابات فئات المستقصى منهم حول أهمية تأثير الخصائص الذاتية للمراجع على قوة موقفه التفاوضي مع عميل المراجعة" ويقبل الفرض البديل.

**المجال الثاني للدراسة:** مدى تأثير الخصائص الخارجية والبنية الأخلاقية للمراجع على العوامل الخاصة بالعميل ولها تأثير على قوة موقفه التفاوضي مع عميل المراجعة.

**اختبار الفرض الفرعي الثاني:** "لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين استجابات فئات المستقصى منهم حول أهمية تأثير الخصائص الخارجية والبنية الأخلاقية للمراجع على قوة موقفه التفاوضي مع عميل المراجعة"

يوضح جدول (6) نتائج اختبار t للعينات الواحدة حول تأثير الخصائص الخارجية والبنية الأخلاقية للمراجع على العوامل الخاصة بالعميل ولها تأثير على قوة موقفه التفاوضي مع عميل المراجعة. وبفحص نتائج الجدول يلاحظ أن هناك تباين في درجات الاستجابة لدى فئات المستقصى منهم حول عبارات الجدول كالاتي:

- تميزت عبارات (١٩، ٢٠، ٢٢، ٢٣) بإيجابية عالية في محتواها في رأى فئات المستقصى منهم حيث بلغت قيم الوزن النسبي لها أعلى من ٦٠% ويقوم (t) موجبة ومعنوية على مستوى دلالة ١% مؤكدة على ارتفاع درجة الإيجابية في العبارات السابقة، وهي (أثر البنية الأخلاقية للمراجع على قوة موقفه التفاوضي المتعلق بطبيعة تعامله مع مخاطر التفاضلي وأثر القضايا الأخلاقية للمراجع على قوة موقفه التفاوضي الناتج عن حجم تحمل مسؤولية الآثار المحتملة للتقرير المنشور وأثر نزاهة الإدارة المحددة لمستوى التشكك المهني للمراجع على قوة موقفه التفاوضي الناتج عن طريقة تعيينه من قبل الإدارة بالإضافة إلى أثر حجم التدريب للمراجع على قوة موقفه التفاوضي الناتج عن غموض المعايير واختلاف السياسات المحاسبية) حيث بلغت قيمة المتوسطات المعيارية

لها (4.16، 4.16، 4.43، 4.09) كما بلغت قيم الوزن النسبي لها (83.25%، 83.13%، 88.63%، 81.88%) على الترتيب وقد حصلت هذه العبارات على الأهمية النسبية من ١ إلى ٤، مما يؤكد على أهميتها كعوامل خاصة بالعمل ولها تأثير على قوة موقفه التفاوضي مع عميل المراجعة.

- أوضحت النتائج وجود استجابات سلبية بين آراء فئات المستقصى منهم في الفقرات رقم (١٥، ١٦، ١٧، ١٨، ٢١، ٢٤، ٢٥) حيث بلغت قيم الوزن النسبي لها أقل من ٦٠% وقيم (t) سالبة ومعنوية على مستوى دلالة ١% مؤكدة على ارتفاع درجة السلبية في العبارات السابقة، وهي (أثر حجم ثقة المراجع في العميل على قوة موقفه التفاوضي المتعلق بمدى تألفه مع العميل وأثر المخاوف الأخلاقية للمراجع على قوة موقفه التفاوضي نتيجة تحمله الآثار المحتملة لتقرير الذي يعتمده وأثر مسؤولية المراجع أمام الجهات المهنية على قوة موقفه التفاوضي نتيجة آليات حوكمة الشركات المطبقة لدى منشأة العميل وأثر مسؤولية المراجع أمام الجهات المهنية على قوة موقفه التفاوضي نتيجة آليات حوكمة الشركات المطبقة لدى منشأة العميل وأثر قدرة المراجع على تقييم المخاطر على قوة موقفه التفاوضي المتعلق بطبيعة تصديقه على القوائم المالية وأثر الحكم الذاتي للمراجع على موقفه التفاوضي الناتج عن حجم تحمل مسؤولية الآثار المحتملة للتقرير المنشور وأثر الخبرة السابقة للمراجع على قوة موقفه التفاوضي الناتج عن غموض المعايير واختلاف السياسات المحاسبية بالإضافة إلى أثر مسؤولية المراجع أمام المراجعين ومكتب المراجعة على قوة موقفه التفاوضي مع عميل لمراجعة) نظرا لعدم موافقتهم على محتوى العبارات، حيث انخفضت قيم المتوسطات المعيارية لها وبلغت (1.41، 2.51، 1.44، 2.67، 2.66، 1.64، 2.68) كما بلغت قيم الوزن النسبي لها (28.25%، 50.25%، 28.88%، 53.38%، 53.13%، 32.75%، 53.63%) على الترتيب.

- وأكدت النتائج أيضا عدم وجود فقرات ذات استجابة محايدة في محتواها في آراء فئات المستقصى منهم.

وبصفة عامة توضح النتائج على مستوى جميع الفقرات أن المتوسط المعياري لها قد بلغ (2.90)، وبلغ والوزن النسبي (57.92%) وهو أقل من الوزن النسبي المحايد "٦٠%" والقيمة المطلقة (t) المحسوبة تساوي (4.25) وهي أكبر من قيمة (t) الجدوليه والتي تساوي (١.٩٨)، وبمستوى دلالة (٠.٠٠٠٠) مما يدل على أن غالبية آراء أفراد عينة الدراسة ترى أن هناك أهمية لبعض الخصائص الخارجية والبنية الأخلاقية للمراجع على العوامل الخاصة بالعمل لها تأثير على قوة موقفه التفاوضي مع عميل المراجعة، وبما قد يسمح برفض الفرض الفرعي الثاني.

جدول (٦): نتائج اختبار t للعينة الواحدة حول تأثير الخصائص الخارجية والبنية الأخلاقية للمراجع على العوامل الخاصة بالعميل ولها تأثير على قوة موقفه التفاوضي مع عميل المراجعة.

الأهمية النسبية	المعنوية	قيمة t	الوزن النسبي	الخطأ المعياري	المتوسط المعياري	الفقرة
١١	٠.000	-37.02	28.25	٠.043	1.41	١٥- أثر حجم ثقة المراجع في العميل على قوة موقفه التفاوضي المتعلق بمدى تألفه مع العميل.
٨	٠.000	-6.19	50.25	٠.079	2.51	١٦- أثر المخاوف الأخلاقية للمراجع على قوة موقفه التفاوضي نتيجة تحمله الآثار المحتملة لتقرير الذي يعتمد عليه.
١٠	٠.000	-33.94	28.88	٠.046	1.44	١٧- أثر مسئولية المراجع أمام الجهات المهنية على قوة موقفه التفاوضي نتيجة آليات حوكمة الشركات المطبقة لدى منشأة العميل.
٦	٠.000	-4.18	53.38	.079	2.67	١٨- أثر قدرة المراجع على تقييم المخاطر على قوة موقفه التفاوضي المتعلق بطبيعة تصديقه على القوائم المالية.
٢	٠.000	15.25	83.25	.076	4.16	١٩- أثر البنية الأخلاقية للمراجع على قوة موقفه التفاوضي المتعلق بطبيعة تعامله مع مخاطر التقاضي.
٣	٠.000	13.94	83.13	.083	4.16	٢٠- أثر القضايا الأخلاقية للمراجع على قوة موقفه التفاوضي الناتج عن حجم تحمل مسئولية الآثار المحتملة للتقرير المنشور.
٧	٠.000	-4.96	53.13	٠.069	2.66	٢١- أثر الحكم الذاتي للمراجع على موقفه التفاوضي الناتج عن حجم تحمل مسئولية الآثار المحتملة للتقرير المنشور.
١	٠.000	22.25	88.63	٠.064	4.43	٢٢- أثر نزاهة الإدارة المحددة لمستوى التشكك المهني للمراجع على قوة موقفه التفاوضي الناتج عن طريقة تعيينه من قبل الإدارة.
٤	٠.000	15.69	81.88	٠.070	4.09	٢٣- أثر حجم التدريب للمراجع على قوة موقفه التفاوضي الناتج عن غموض المعايير واختلاف السياسات المحاسبية.
٩	٠.000	-29.86	32.75	٠.046	1.64	٢٤- أثر الخبرة السابقة للمراجع على قوة موقفه التفاوضي الناتج عن غموض المعايير واختلاف السياسات المحاسبية.

٥	٠.000	-4.32	53.63	٠.074	2.68	٢٥- أثر مسئولية المراجع أمام المراجعين ومكتب المراجعة على قوة موقفه التفاوضي مع عميل لمراجعة.
	٠.٠٠٠	4.25	57.92	٠.024	2.90	الإجمالي

ويلاحظ من النتائج السابقة إمكانية رفض الفرض الفرعي الثاني: "لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين استجابات فئات المستقصى منهم حول أهمية تأثير الخصائص الخارجية والبنية الأخلاقية للمراجع على قوة موقفه التفاوضي مع عميل المراجعة" ويقبل الفرض البديل.

**المجال الثالث للدراسة:** مدى تأثير الخصائص النوعية على العوامل الخاصة بالعميل والمؤثرة على قوة موقف المراجع التفاوضي معه.

**اختبار الفرض الفرعي الثالث:** "لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين استجابات فئات المستقصى منهم حول تأثير الخصائص النوعية لعميل المراجعة على قوة الموقف التفاوضي للمراجع".

يوضح جدول (٧) نتائج اختبار t للعينات الواحدة حول تأثير الخصائص النوعية على العوامل الخاصة بالعميل والمؤثرة على قوة موقف المراجع التفاوضي معه، ويفحص نتائج الجدول يلاحظ أن هناك تباين في درجات الاستجابة لدى فئات المستقصى منهم حول عبارات الجدول كالاتي:

- تميزت عباراتي (٢٦، ٢٧) بإيجابية عالية في محتواهما في رأي فئات المستقصى منهم حيث بلغت قيم الوزن النسبي لهما أعلى من ٦٠ % ويقوم ( t ) موجبة ومعنوية على مستوى دلالة ١% مؤكدة على ارتفاع درجة الإيجابية في العبارتين السابقتين، وهما (أثر مخاطر عميل المراجعة والمحددة لمستوى التشكك المهني للمراجع على قوة موقفه التفاوضي مع العميل بالإضافة إلى أثر أدلة الإثبات المحددة لمستوى التشكك المهني للمراجع على قوة موقفه التفاوضي الناتج عن طبيعة عمل ودور لجان المراجعة) حيث بلغت قيمة المتوسطات المعيارية لهما (4.31، 4.22) كما بلغت قيم الوزن النسبي لهما (86.13%، 84.38%) على الترتيب وقد حصلت هاتين العبارتين على الأهمية النسبية من ١ إلى ٢، مما يؤكد أهميتهما في كخصائص نوعية مؤثرة على العوامل الخاصة بالعميل والمؤثرة على قوة موقف المراجع التفاوضي معه.

- أوضحت النتائج وجود استجابات سلبية بين آراء فئات المستقصى منهم في الفقرة رقم ( ٢٨ ) حيث بلغت قيمة الوزن النسبي لها أقل من ٦٠ % ويقوم ( t ) سالبة ومعنوية على مستوى دلالة ١% مؤكدة على ارتفاع درجة السلبية في العبارة السابقة، وهي (أثر طبيعة نشاط العميل والمحددة لمستوى التشكك المهني المطلوب من المراجع على قوة موقفه



التفاوضي مع عميل المراجعة) نظرا لعدم موافقتهم على محتوى العبارة، حيث انخفضت قيمة المتوسط المعياري لها وبلغ (2.66) كما بلغ قيمة الوزن النسبي لها (53.25%).

- وأكدت النتائج أيضا عدم وجود فقرات ذات استجابة محايدة في محتواها في آراء فئات المستقصى منهم.

وبصفة عامة توضح النتائج على مستوى جميع الفقرات أن المتوسط المعياري لها قد بلغ (3.73)، وبلغ والوزن النسبي (74.58%) وهو أعلى من الوزن النسبي المحايد "60%" والقيمة المطلقة (t) المحسوبة تساوي (16.02) وهي أكبر من قيمة (t) الجدوليه والتي تساوي (1.98)، وبمستوى دلالة (0.000) مما يدل على أن غالبية آراء أفراد عينة الدراسة ترى أن هناك أهمية لتأثير للخصائص النوعية على العوامل الخاصة بالعميل والمؤثرة على قوة موقف المراجع التفاوضي معه، وبما قد يسمح برفض الفرض الفرعي الثالث.

جدول (٧): نتائج اختبار t للعينة الواحدة حول تأثير الخصائص النوعية على العوامل الخاصة بالعميل والمؤثرة على قوة موقف المراجع التفاوضي معه.

الأهمية النسبية	المعنوية	قيمة t	الوزن النسبي	الخطأ المعياري	المتوسط المعياري	الفقرة
١	٠.000	19.69	86.13	٠.066	4.31	٢٦- أثر مخاطر عميل المراجعة والمحددة لمستوى التشكك المهني للمراجع على قوة موقفه التفاوضي مع العميل.
٢	٠.000	15.50	84.38	٠.079	4.22	٢٧- أثر أدلة الإثبات المحددة لمستوى التشكك المهني للمراجع على قوة موقفه التفاوضي الناتج عن طبيعة عمل ودور لجان المراجعة.
٣	٠.000	-4.55	53.25	٠.074	2.66	٢٨- أثر طبيعة نشاط العميل والمحددة لمستوى التشكك المهني المطلوب من المراجع على قوة موقفه التفاوضي مع عميل المراجعة.
	٠.000	16.02	74.58	٠.046	3.73	الإجمالي

ويلاحظ من النتائج السابقة إمكانية نفي الفرض الفرعي الثالث: "لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين استجابات فئات المستقصى منهم حول تأثير الخصائص النوعية لعميل المراجعة على قوة الموقف التفاوضي للمراجع" ويقبل الفرض البديل.

وبناء على ما سبق من نتائج جداول (٧-٥) إمكانية رفض فرض الدراسة الأول "لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين استجابات فئات المستقصى منهم حول تقييم خصائص الشك المهني لمراجع الحسابات على قوة العلاقة التفاوضية بين المراجع وعميله" ويقبل الفرض البديل. ويلاحظ من نتائج اختبار T للعينة الواحدة (On sample - T test) جداول (٧-٩) أنه تم تحديد العبارات الهامة ذات الاستجابات الإيجابية المرتفعة من خلال رأى فئات المستقصى منهم على مستوى إجمالي عينة الدراسة والتي سوف تستخدم في تقدير الأهمية النسبية لمتغيرات خصائص الشك المهني لمراجع الحسابات على قوة العلاقة التفاوضية بين المراجع وعميله وكذا في بناء الإطار المقترح بهدف زيادة قوة العلاقة التفاوضية بين المراجع وعميله من خلال هذه المتغيرات السابقة، ويوضح جدول (٨) متغيرات الدراسة المستقلة:

جدول (٨) متغيرات الدراسة المستقلة ذات الاستجابات الإيجابية المرتفعة من خلال رأى فئات المستقصى منهم على مستوى إجمالي عينة الدراسة.

(٧)	متغيرات خصائص الشك المهني (Xi)
قوة العلاقة التفاوضية بين المراجع وعميله	X١- أثر مخاطر السمعة للمراجع على قوة موقفه التفاوضي المتعلق بحجم مكتب المراجعة الذي ينتمي إليه.
	X٢- أثر الدافع المادي للمراجع على قوة موقفه التفاوضي الناتج عن حجم الأتعاب التي يحصل عليها من العميل عن أعمال المراجعة.
	X٣- أثر استجواب العقل للمراجع على قوة موقفه التفاوضي الناتج عن خبراته السابقة.
	X٥- أثر الثقة بالنفس للمراجع على قوة موقفه التفاوضي الناتج عن خبراته السابقة.
	X٦- أثر قدرة المراجع على حل المشكلات على قوة موقفه التفاوضي الناتج عن خبراته السابقة.
	X٧- أثر التدريب الذي حصل عليه المراجع على قوة موقفه التفاوضي في حالة أن يكون متخصص صناعياً.
	X١١- أثر الثقة بالنفس للمراجع على موقفه قوة التفاوضي الناتج عن مدة تقديم خدمات المراجعة لعميله.
	X١٢- أثر قدرة المراجع على حل المشكلات على قوة موقفه التفاوضي الناتج عن مدة تقديم خدمات المراجعة لعميله.
	X١٩- أثر البنية الأخلاقية للمراجع على قوة موقفه التفاوضي المتعلق بطبيعة تعامله مع مخاطر التقاضي.
	X٢٠- أثر القضايا الأخلاقية للمراجع على قوة موقفه التفاوضي الناتج عن حجم تحمل مسؤولية الآثار المحتملة للتقرير المنشور.
	X٢٢- أثر نزاهة الإدارة المحددة لمستوى التشكك المهني للمراجع على قوة موقفه التفاوضي الناتج عن طريقة تعيينه من قبل الإدارة.
	X٢٣- أثر حجم التدريب للمراجع على قوة موقفه التفاوضي الناتج عن غموض المعايير واختلاف السياسات المحاسبية.
	X٢٦- أثر مخاطر عميل المراجعة والمحددة لمستوى التشكك المهني للمراجع على قوة موقفه التفاوضي مع العميل.
	X٢٧- أثر أدلة الإثبات المحددة لمستوى التشكك المهني للمراجع على قوة موقفه التفاوضي الناتج عن طبيعة عمل ودور لجان المراجعة

ثانياً - تحليل الارتباط (Correlation) وتقدير المساهمة النسبية ( $R^2$ ) لتحديد قوة الارتباط بين المتغيرات المستقلة (خصائص الشك المهني لمراجع الحسابات) المؤثرة على (قوة العلاقة التفاوضية بين المراجع وعميله).  
اختبار مدى صحة الفرض الثاني بالدراسة :

يوضح جدول (٩) نتائج تحليل الارتباط وتقدير المساهمة النسبية للعلاقة بين المتغيرات المستقلة (خصائص الشك المهني لمراجع الحسابات) المؤثرة على (قوة العلاقة التفاوضية بين المراجع وعميله)، وبفحص نتائج الجدول السابق وبعد استبعاد اثر التحيز الشخصي في آراء فئات المستقصى منهم أمكن ترتيب المتغيرات طبقاً لقيمة معامل الارتباط ولأهميتها النسبية كما يلي:

أ- متغيرات ذات ارتباط عالي ومرتفعة في درجة التأثير ومعنوية على مستوى دلالة ١%:

- ١- أثر مخاطر السمعة للمراجع على قوة موقفه التفاوضي المتعلق بحجم مكتب المراجعة الذي ينتمي إليه: بمعامل ارتباط (0.421) وبمساهمة نسبية (17.72%)
- ٢- أثر الدافع المادي للمراجع على قوة موقفه التفاوضي الناتج عن حجم الأتعاب التي يحصل عليها من العميل عن أعمال المراجعة: بمعامل ارتباط (0.425) وبمساهمة نسبية (18.06%)
- ٣- أثر استجواب العقل للمراجع على قوة موقفه التفاوضي الناتج عن خبراته السابقة: بمعامل ارتباط (0.423) وبمساهمة نسبية (17.89%)
- ٤- أثر قدرة المراجع على حل المشكلات على قوة موقفه التفاوضي الناتج عن خبراته السابقة: بمعامل ارتباط (0.367) وبمساهمة نسبية (13.47%)
- ٥- أثر الثقة بالنفس للمراجع على موقفه قوة التفاوضي الناتج عن مدة تقديم خدمات المراجعة لعميله: بمعامل ارتباط (0.397) وبمساهمة نسبية (15.76%)
- ٦- أثر قدرة المراجع على حل المشكلات على قوة موقفه التفاوضي الناتج عن مدة تقديم خدمات المراجعة لعميله: بمعامل ارتباط (0.366) وبمساهمة نسبية (13.40%)
- ٧- أثر البنية الأخلاقية للمراجع على قوة موقفه التفاوضي المتعلق بطبيعة تعامله مع مخاطر التقاضي: بمعامل ارتباط (0.462) وبمساهمة نسبية (21.34%)
- ٨- أثر القضايا الأخلاقية للمراجع على قوة موقفه التفاوضي الناتج عن حجم تحمل مسئولية الآثار المحتملة للتقرير المنشور: بمعامل ارتباط (0.439) وبمساهمة نسبية (19.27%)
- ٩- أثر مخاطر عميل المراجعة والمحددة لمستوى التشكك المهني للمراجع على قوة موقفه التفاوضي مع العميل: بمعامل ارتباط (0.487) وبمساهمة نسبية (23.72%)

١٠- أثر أدلة الإثبات المحددة لمستوى التشكك المهني للمراجع على قوة موقفه التفاوضي الناتج عن طبيعة عمل ودور لجان المراجعة: بمعامل إرتباط (0.373) وبمساهمة نسبية (13.91%)

ب- متغيرين ذات إرتباط ومساهمة نسبية متوسطة في درجة التأثير ومعنويين على مستوى دلالة ١%:

١- أثر التدريب الذي حصل عليه المراجع على قوة موقفه التفاوضي في حالة أن يكون متخصص صناعياً: بمعامل إرتباط (0.293) وبمساهمة نسبية (8.58%)

٣- أثر حجم التدريب للمراجع على قوة موقفه التفاوضي الناتج عن غموض المعايير واختلاف السياسات المحاسبية: بمعامل إرتباط (0.312) وبمساهمة نسبية (9.73%)

ج- متغير ذوارتباط ضعيف في درجة التأثير ومعنوي على مستوى دلالة ٥%:

١- أثر نزاهة الإدارة المحددة لمستوى التشكك المهني للمراجع على قوة موقفه التفاوضي الناتج عن طريقة تعيينه من قبل الإدارة: بمعامل إرتباط (0.191) وبمساهمة نسبية (3.65%)

د- متغير ذوارتباط ضعيف في درجة التأثير وغير معنوي:

١- أثر الثقة بالنفس للمراجع على قوة موقفه التفاوضي الناتج عن خبراته السابقة: بمعامل إرتباط (0.106) وبمساهمة نسبية (1.12%)

ويلاحظ أيضاً من النتائج السابقة معنوية غالبية المتغيرات المستقلة (خصائص الشك المهني لمراجع الحسابات) المؤثرة على (قوة العلاقة التفاوضية بين المراجع وعميله) على مستوى ١% مما يؤكد إمكانية نفي الفرض الثاني للدراسة.

جدول (٩): نتائج تحليل الإرتباط وتقدير المساهمة النسبية للعلاقة بين المتغيرات المستقلة ( خصائص الشك المهني لمراجع الحسابات ) المؤثرة على (قوة العلاقة التفاوضية بين المراجع وعميله).

المعنوية	المساهمة النسبية R <sup>2</sup>	معامل الإرتباط R	المتغيرات المستقلة
0.000	17.72	0.421	١- أثر مخاطر السمعة للمراجع على قوة موقفه التفاوضي المتعلق بحجم مكتب المراجعة الذي ينتمي إليه.
0.000	18.06	0.425	٢- أثر الدافع المادي للمراجع على قوة موقفه التفاوضي الناتج عن حجم الأتعاب التي يحصل عليها من العميل عن أعمال المراجعة.
0.000	17.89	0.423	٣- أثر استجواب العقل للمراجع على قوة موقفه التفاوضي الناتج عن خبراته السابقة.

0.180	1.12	0.106	٢٥- أثر الثقة بالنفس للمراجع على قوة موقفه التفاوضي الناتج عن خبراته السابقة.
0.000	13.47	0.367	٢٦- أثر قدرة المراجع على حل المشكلات على قوة موقفه التفاوضي الناتج عن خبراته السابقة.
0.000	8.58	0.293	٢٧- أثر التدريب الذي حصل عليه المراجع على قوة موقفه التفاوضي في حالة أن يكون متخصصاً صناعياً.
0.000	15.76	0.397	١١- أثر الثقة بالنفس للمراجع على موقفه التفاوضي الناتج عن مدة تقديم خدمات المراجعة لعميله.
0.000	13.40	0.366	١٢- أثر قدرة المراجع على حل المشكلات على قوة موقفه التفاوضي الناتج عن مدة تقديم خدمات المراجعة لعميله.
0.000	21.34	0.462	١٩- أثر البنية الأخلاقية للمراجع على قوة موقفه التفاوضي المتعلق بطبيعة تعامله مع مخاطر التفاوض.
0.000	19.27	0.439	٢٠- أثر القضايا الأخلاقية للمراجع على قوة موقفه التفاوضي الناتج عن حجم تحمل مسئولية الآثار المحتملة للتقرير المنشور.
0.020	3.65	0.191	٢٢- أثر نزاهة الإدارة المحددة لمستوى التشكك المهني للمراجع على قوة موقفه التفاوضي الناتج عن طريقة تعيينه من قبل الإدارة.
0.000	9.73	0.312	٢٣- أثر حجم التدريب للمراجع على قوة موقفه التفاوضي الناتج عن غموض المعايير واختلاف السياسات المحاسبية.
0.000	23.72	0.487	٢٦- أثر مخاطر عميل المراجعة والمحددة لمستوى التشكك المهني للمراجع على قوة موقفه التفاوضي مع العميل.
0.000	13.91	0.373	٢٧- أثر أدلة الإثبات المحددة لمستوى التشكك المهني للمراجع على قوة موقفه التفاوضي الناتج عن طبيعة عمل ودور لجان المراجعة.

ويلاحظ من نتائج الإرتباط والمساهمة النسبية السابقة أنه يمكن رفض الفرض النظري الثاني "لا توجد علاقة إرتباط بين خصائص الشك المهني لمراجع الحسابات وقوة العلاقة التفاوضية بين المراجع وعميله" ويقبل الفرض البديل.

ثالثاً: تنفيذ إطار مقترح بهدف زيادة فاعلية قوة العلاقة التفاوضية بين المراجع وعميله من خلال خصائص الشك المهني لمراجع الحسابات.

#### - اختبار الفرض الثالث للدراسة:

أستخدم الباحث المتغيرات ذات الإرتباط العالي والمساهمة النسبية المرتفعة على مستوى دلالة ١% الناتجة من تحليل الإرتباط نظراً لما تتميز به من استقلالية ومحررة من أخطاء التحيز، وذلك لإستخدامها كمتغيرات مستقلة في بناء إطار مقترح بهدف زيادة فاعلية قوة العلاقة التفاوضية بين المراجع وعميله من خلال خصائص الشك المهني لمراجع الحسابات، وقد أستخدم الباحث لذلك أسلوب تحليل العامل (Factor analysis) ويتم ذلك من خلال تقسيم المتغيرات

المستقلة السابقة إلى مجموعة عوامل (Factors)، يحتوى كل عامل على عدد من المتغيرات تتميز بوجود ارتباط ذاتي عالي المعنوية بينها حيث تقدر بعد ذلك المساهمة النسبية لكل عامل وهي تمثل القيمة المتجمعة لمساهمات المتغيرات المكونة للعامل وبناءً على ذلك عند الرغبة في زيادة فاعلية قوة العلاقة التفاوضية بين المراجع وعميله من خلال خصائص الشك المهني لمراجع الحسابات فيجب على الباحث أن يعمل على رفع الاهتمام بجميع المتغيرات المكونة للعامل في وقت واحد، وتعتبر القيمة الإجمالية لمساهمات العوامل متجمعة قيمة التحسين المتوقع من الإطار المقترح، وطبقاً لقواعد تحليل العامل فإن كل متغير نقل درجة التشبع له على العامل التابع له عن ٠.٦٠ يتم استبعاده من الإطار المقترح، ويدخل في الإطار كل متغير قيمة التشبع له أعلى من ذلك، وفي هذه الحالة فإن المتغيرات المتبقية هي المكونة للإطار المقترح.

ويوضح جدول (١٠) نتائج تحليل العامل لإيجاد متغيرات الإطار المقترح بهدف زيادة فاعلية قوة العلاقة التفاوضية بين المراجع وعميله من خلال خصائص الشك المهني لمراجع الحسابات. وبفحص نتائج الجدول يلاحظ أن أسلوب تحليل العامل قد قسم متغيرات الدراسة إلى ثلاث عوامل كالآتي:

#### **العامل الأول :**

اشتمل العامل الأول على ثلاث متغيرات هي:

X١١- أثر الثقة بالنفس للمراجع على موقفه قوة التفاوضي الناتج عن مدة تقديم خدمات المراجعة لعميله.

X٢٠- أثر القضايا الأخلاقية للمراجع على قوة موقفه التفاوضي الناتج عن حجم تحمل مسؤولية الآثار المحتملة للتقرير المنشور.

X٢٧- أثر أدلة الإثبات المحددة لمستوى التشكك المهني للمراجع على قوة موقفه التفاوضي الناتج عن طبيعة عمل ودور لجان المراجعة.

وكانت المساهمة النسبية لهذا العامل ٣٥.٠٠% وهي قيمة مرتفعة بما يمثل ٤٢.٦٢% من إجمالي المساهمة الكلية للإطار المقترح، وبفحص هذه المتغيرات المكونة لهذا العامل يلاحظ أن كل من (أثر الثقة بالنفس للمراجع على موقفه قوة التفاوضي الناتج عن مدة تقديم خدمات المراجعة لعميله بالإضافة إلى أثر القضايا الأخلاقية للمراجع على قوة موقفه التفاوضي الناتج عن حجم تحمل مسؤولية الآثار المحتملة للتقرير المنشور) كانت ذات تشبعت مرتفعة وموجبة بقيم بلغت (٠.٨٠٤، ٠.٨١٨) على الترتيب مما يسمح بدخولها الإطار المقترح، بينما جاءت قيمة تشبع أثر أدلة الإثبات المحددة لمستوى التشكك المهني للمراجع على قوة موقفه التفاوضي الناتج عن طبيعة عمل ودور لجان المراجعة بقيمة أقل من ٠.٦٠ وبالتالي سوف يستبعد من الإطار المقترح.

### العامل الثاني :

اشتمل هذا العامل على أربع متغيرات هي:

- X٦- أثر قدرة المراجع على حل المشكلات على قوة موقفه التفاوضي الناتج عن خبراته السابقة.
- X١٢- أثر قدرة المراجع على حل المشكلات على قوة موقفه التفاوضي الناتج عن مدة تقديم خدمات المراجعة لعميله.
- X١٩- أثر البنية الأخلاقية للمراجع على قوة موقفه التفاوضي المتعلق بطبيعة تعامله مع مخاطر التقاضي.
- X٢٦- أثر مخاطر عميل المراجعة والمحددة لمستوى التشكك المهني للمراجع على قوة موقفه التفاوضي مع العميل.

وبفحص متغيرات هذا العامل يلاحظ أن كل من (أثر قدرة المراجع على حل المشكلات على قوة موقفه التفاوضي الناتج عن خبراته السابقة بالإضافة إلى أثر قدرة المراجع على حل المشكلات على قوة موقفه التفاوضي الناتج عن مدة تقديم خدمات المراجعة لعميله) كانا ذات قيم تشبع مرتفعة وموجبة مما يؤكد تأثيرهما الطردي على العامل وبما يسمح بدخولهما في الإطار المقترح بثقة مرتفعة، وقد بلغت قيم التشبع لهذين المتغيرين (٠.٦٥١، ٠.٦٧٩) على الترتيب، بينما جاء كل من (أثر البنية الأخلاقية للمراجع على قوة موقفه التفاوضي المتعلق بطبيعة تعامله مع مخاطر التقاضي بالإضافة إلى أثر مخاطر عميل المراجعة والمحددة لمستوى التشكك المهني للمراجع على قوة موقفه التفاوضي مع العميل) بقيم تشبع أقل من ٠.٦٠ وبالتالي سوف يتم استبعادهما من متغيرات الإطار المقترح وقد بلغت قيمة المساهمة النسبية لهذا العامل (٢٤.٦٨%) وبما يمثل ٣٠.٠٦% من إجمالي المساهمة الكلية للإطار المقترح.

### العامل الثالث :

اشتمل هذا العامل على ثلاث متغيرات هي:

- X١- أثر مخاطر السمعة للمراجع على قوة موقفه التفاوضي المتعلق بحجم مكتب المراجعة الذي ينتمي إليه.
- X٢- أثر الدافع المادي للمراجع على قوة موقفه التفاوضي الناتج عن حجم الأتعاب التي يحصل عليها من العميل عن أعمال المراجعة.
- X٣- أثر استجواب العقل للمراجع على قوة موقفه التفاوضي الناتج عن خبراته السابقة.
- وبلغت المساهمة النسبية لهذا العامل ٢٢.٤٢% بما يمثل ٢٧.٣٩% من إجمالي المساهمة الكلية للإطار المقترح. وبفحص هذه المتغيرات المكونة لهذا العامل يلاحظ أن كل من (أثر الدافع المادي للمراجع على قوة موقفه التفاوضي الناتج عن حجم الأتعاب التي يحصل عليها من العميل عن أعمال المراجعة بالإضافة إلى أثر استجواب العقل للمراجع على قوة

موقفه التفاوضي الناتج عن خبراته السابقة) قد جاءت بقيم تشبع مرتفعة وموجبة بلغت (٠.٧٩١ و ٠.٧٨٢). بما يسمح بدخولهما الإطار المقترح، بينما جاء المتغير الخاص بأثر مخاطر السمعة للمراجع على قوة موقفه التفاوضي المتعلق بحجم مكتب المراجعة الذي ينتمي إليه بقيمة تشبع منخفضة اقل من ٠.٦٠ وبالتالي سوف تم استبعاده من الإطار المقترح. وقد أوضحت نتائج تحليل العامل أن إجمالي المساهمات النسبية لهذه العوامل الثلاثة قد بلغت ٨٢.١٠٩% مما يؤكد أن الاهتمام بهذه العوامل قد يؤدي إلى زيادة فاعلية قوة العلاقة التفاوضية بين المراجع وعميله من خلال خصائص الشك المهني لمراجع الحسابات. بنفس القيمة السابقة وهي قيمة مرتفعة في حالات البيانات الناتجة من إستثمارات الاستقصاء نظرا لارتفاع قيم التحيز الشخصي بالاستبيانات.

جدول (١٠): نتائج تحليل العامل لإيجاد متغيرات الإطار المقترح بهدف زيادة فاعلية قوة العلاقة التفاوضية بين المراجع وعميله من خلال خصائص الشك المهني لمراجع الحسابات.

المساهمة النسبية %	التشبع	العامل
٣٥.٠٠٣	٠.٨٠٤ ٠.٨١٨ *٠.٤٦٤	<b>العامل الأول:</b> X١١- أثر الثقة بالنفس للمراجع على موقفه قوة التفاوضي الناتج عن مدة تقديم خدمات المراجعة لعميله X٢٠- أثر القضايا الأخلاقية للمراجع على قوة موقفه التفاوضي الناتج عن حجم تحمل مسؤولية الآثار المحتملة للتقرير المنشور X٢٧- أثر أدلة الإثبات المحددة لمستوى التشكك المهني للمراجع على قوة موقفه التفاوضي الناتج عن طبيعة عمل ودور لجان المراجعة
٢٦.٦٨٨	٠.٦٥١ ٠.٦٧٩ *٠.٥٦٣ *٠.٥٧٦	<b>العامل الثاني:</b> X٦- أثر قدرة المراجع على حل المشكلات على قوة موقفه التفاوضي الناتج عن خبراته السابقة X١٢- أثر قدرة المراجع على حل المشكلات على قوة موقفه التفاوضي الناتج عن مدة تقديم خدمات المراجعة لعميله X١٩- أثر البنية الأخلاقية للمراجع على قوة موقفه التفاوضي المتعلق بطبيعة تعامله مع مخاطر التقاضي X٢٦- أثر مخاطر عميل المراجعة والمحددة لمستوى التشكك المهني للمراجع على قوة موقفه التفاوضي مع العميل
٢٢.٤١٩	٠.٥١١ * ٠.٧٩٧ ٠.٧٨٢	<b>العامل الثالث:</b> X١- أثر مخاطر السمعة للمراجع على قوة موقفه التفاوضي المتعلق بحجم مكتب المراجعة الذي ينتمي إليه. X٢- أثر الدافع المادي للمراجع على قوة موقفه التفاوضي الناتج عن حجم الأتعاب التي يحصل عليها من العميل عن أعمال المراجعة. X٣- أثر استجواب العقل للمراجع على قوة موقفه التفاوضي الناتج عن خبراته السابقة.
٨٢.١٠٩		<b>الإجمالي</b>

\* متغيرات قيم التشبع لها أقل من ٠.٦ تم استبعادها من النموذج



ويلاحظ من نتائج تحليل العامل أنه يمكن تحديد متغيرات الإطار المقترح بهدف زيادة فاعلية قوة العلاقة التفاوضية بين المراجع وعميله من خلال خصائص الشك المهني لمراجع الحسابات، وبناء على ما سبق يمكن صياغة الإطار المقترح من المتغيرات ذات التأثير المباشر والناجمة من تحليل العامل والموضحة بجدول (١١).

جدول (١١): متغيرات الإطار المقترح (مرتبة طبقاً لأهميتها النسبية) بهدف زيادة فاعلية قوة العلاقة التفاوضية بين المراجع وعميله من خلال خصائص الشك المهني

لمراجع الحسابات من خلال نتائج تحليل العامل ( Factor Analysis ) .

العامل التابع ( Y )	العوامل المستقلة ( Xi )
زيادة فاعلية قوة العلاقة التفاوضية بين المراجع وعميله	X١١- أثر الثقة بالنفس للمراجع على موقفه قوة التفاوضي الناتج عن مدة تقديم خدمات المراجعة لعميله.
	X٢٠- أثر القضايا الأخلاقية للمراجع على قوة موقفه التفاوضي الناتج عن حجم تحمل مسؤولية الآثار المحتملة للتقرير المنشور.
	X٦- أثر قدرة المراجع على حل المشكلات على قوة موقفه التفاوضي الناتج عن خبراته السابقة.
	X١٢- أثر قدرة المراجع على حل المشكلات على قوة موقفه التفاوضي الناتج عن مدة تقديم خدمات المراجعة لعميله.
	X٢- أثر الدافع المادي للمراجع على قوة موقفه التفاوضي الناتج عن حجم الأتعاب التي يحصل عليها من العميل عن أعمال المراجعة.
	X٣- أثر استجواب العقل للمراجع على قوة موقفه التفاوضي الناتج عن خبراته السابقة.

ويلاحظ من نتائج تحليل العامل السابقة أنه يمكن رفض الفرض النظري الثالث "لا يمكن تنفيذ إطار مقترح بهدف زيادة أثر خصائص الشك المهني لمراجع الحسابات على قوة العلاقة التفاوضية بين المراجع وعميله" ويقبل الفرض البديل.

## النتائج والتوصيات

### أولاً: نتائج البحث:

- ١- يوجد تأثير إيجابي لقدرة المراجع على حل المشكلات وخبراته السابقة على قوة موقفه التفاوضي مع عميل المراجعة
- ٢- الدافع المادي للمراجع وما يتقاضاه من أتعاب له تأثير سلبي على قوة الموقف التفاوضي مع عميل المراجعة في حالة تقديمه لخدمات بخلاف المراجعة وزيادة فترة تقديم خدمة المراجعة له.
- ٣- يوجد تأثير إيجابي لثقة المراجع في نفسه وقدرته على إستجواب العقل على قوة موقفه التفاوضي مع عميل المراجعة.
- ٤- مخاطر التفاضلي ومسئولية المراجع أمام الجهات المهنية لا تؤثر بصورة مباشرة على قوة الموقف التفاوضي للمراجع مع عميل المراجعة.
- ٥- تؤثر نزاهة الإدارة في تعيين المراجع بصورة إيجابية على قوة موقفه التفاوضي مع عميل المراجعة.
- ٦- تؤثر البنية الأخلاقية للمراجع وتخوفه من المخاطر والتزامه بأداب وتعاليم المهنة في اعتماد تقريره المنشور إيجابياً على قوة موقفه التفاوضي مع عميل المراجعة.
- ٧- هناك علاقة طردية بين مستوى منحنى التعلم والتدريب والخبرة الذي يكون عليه المراجع وبين قوة موقفه التفاوضي مع عميل المراجعة.
- ٨- كلما كانت هناك ثقة عالية في كفاءة وفعالية المنشأة والتزامها بالمحددات الإيجابية في إعداد التقارير المالية مما يضيف مصداقية عالية بين المراجع وعميله تكون العملية التفاوضية مرنة وغير مقيدة.
- ٩- يوجد تأثير قوي وفعال لمستوى مخاطر أعمال العميل على قوة الموقف التفاوضي للمراجع مع عميله.
- ١٠- هناك علاقات تأثيرية بدرجة عالية (قوية) بين أدلة الإثبات وطبيعة عمل لجان المراجعة وقوة الموقف التفاوضي للمراجع مع عميله.

## ثانياً: التوصيات:

- ١- ضرورة تنمية القدرات المهنية للمراجع من خلال التدريب المتخصص مهنيًا.
- ٢- ضرورة تنمية مهارات التفاوض للمراجع والتعرف على الإستراتيجيات المتنوعة للتفاوض ومراحلها.
- ٣- ضرورة تنمية المهارات الذاتية للمراجع من خلال التدريب الفعال لذلك.
- ٤- التدوير الإلزامي لأعضاء فريق المراجعة لنفس منشأة العميل عند طول فترة تقديم خدمات المراجعة.
- ٥- ضرورة إبراز الجانب الحيادي للمراجع عند تحديد أتعابه عن أعمال بخلاف المراجعة للعميل.
- ٦- ضرورة تفعيل دور المنظمات المهنية حول مسؤولية المراجع عن إعتقاد التقارير المالية المنشورة.

## مراجع البحث:

### أولاً: المراجع العربية:

- ١ - أبوبكر، مصطفى محمود، (٢٠٠٥)، التفاوض الناجح مدخل إستراتيجي سلوكي، الدار الجامعية، الإسكندرية.
- ٢ - الإبياري، هشام فاروق مصطفى، (٢٠١٣)، "نحو إطار مقترح لتحسين مستوى الشك المهني للمراجع في مواجهة خطر إدارة عميل المراجعة للفحص التحليلي- دراسة تحليلية وتجريبية ميدانية"، مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية، كلية التجارة - جامعة الإسكندرية، المجلد (٥٠) العدد (١)، ص ٢٣٥-٢٩٥.
- ٣ - جلال، أحمد فهمي، (٢٠٠٧)، مهارات التفاوض، مركز تطوير الدراسات العليا والبحوث الهندسية، كلية الهندسة، جامعة القاهرة.
- ٤ - ريشو، بديع الدين، "إستراتيجيات التفاوض بين المراجع والعميل- العوامل المؤثرة- دراسة تطبيقية"، المجلة العلمية -التجارة والتمويل، كلية التجارة، جامعة طنطا، العدد الثالث، المجلد الثاني، ٢٠١٣، ص ٢٠٠:١٤٢.

### ثانياً المراجع الأجنبية:

- 1- Aghazadeh.S., (2012), Expressed Confidence and Skepticism: The Effect of Expressed Confidence on Auditor Judgments. **Doctoral Dissertation University of Oklahoma.**
- 2- Arens, Alvin A.; Elder, Randal J.; and Beasley, Mark S., (2012), "**Auditing and Assurance Services – An Integrated Approach**", 14<sup>th</sup> Edition, Prentice Hall, Pearson Education Ltd., New York, USA.
- 3- Aschauer, Ewald; Fink, Matthias; Bakel-Auer, Katharina van; Warming-Rasmussen, Bent; and Moro, Andrea, (2013), "**Familiarity Threat Argument Revisited: Confidence, Trust and Professional Skepticism**", A working paper submitted for the Concurrent Session - 2013 AAA Annual Meeting entitled: (Brilliantly Disguised Opportunities), Section 4.18 entitled: (Factors Affecting Professional Skepticism), 3–7August 2013, Anaheim, California, USA.
- 4- Awadallah,E.(2007), Explicating the interactions between the Auditor and client management during the process: Implications For corporate governance, **International Review of Business Research Papers**,3 (4),23-30.
- 5- Bamber, E. M., & Iyer, V. M. (2007). Auditors' identification with their clients and its effect on auditors' objectivity. **Auditing: A Journal of Practice & Theory**, 26(2), 171-193.
- 6- Barua, A., Davidson, L. F., Rama, D. V., & Thiruvadi, S. (2010). CFO gender and accruals quality. **Accounting Horizons**, 24(1), 25-39.
- 7- Beattie, V. A., Brandt, R., and Fearnley, S. (2004). A grounded theory model of auditor-client negotiations. **International Journal of Auditing**.8:1-19.
- 8- Blankley, A. I., Hurtt, D. N., & MacGregor, J. E. (2012). Abnormal audit fees and restatements. **Auditing: A Journal of Practice & Theory**, 31(1), 79-96.

- 9- Brazel, Joe F.; Jackson, Scott B.; Schaefer, Tammie J.; and Stewart, Bryan W., (2013), "**Hindsight Bias and Professional Skepticism: Does the End Justify the Means?**", Brigham Young University (BYU) Accounting Research Symposium, 7th EARNet Symposium, 10-12 October 2013, Provo-Utah, USA.
- 10- Brown, H. L., and A. Wright. (2008). An Examination of Auditor Negotiation Strategies. Available at [WWW.ssrn.com](http://WWW.ssrn.com)
- 11- Brown, S. V., & Knechel, W. R. (2013). AUDITOR-CLIENT COMPATIBILITY AND AUDIT FIRM SELECTION. Available at [WWW.ssrn.com](http://WWW.ssrn.com)
- 12- Carpenter, Tina D.; and Reimers, Jane L., (2013), "Professional Skepticism: The Effects of a Partner's Influence and the Level of Fraud Indicators on Auditors' Fraud Judgments and Actions", **Behavioral Research In Accounting**, American Accounting Association, Vol. (25), No. (2), PP: 45-69.
- 13- Chang, Hsihui, et al. Do Mandatory Non-Audit Fee Disclosures Improve Audit Quality? Evidence From Differential Disclosure Requirements. **Working Paper**, 2013.
- 14- Chen, K. Y., Elder, R. J., & Liu, J. L. (2005). Auditor independence, audit quality and auditor-client negotiation outcomes: some evidence from Taiwan. **Journal of Contemporary Accounting & Economics**, 1(2), 119-146.
- 15- Chen, S., S. Sun, and S. Wu. (2010). Client Importance, Institutional Improvements, and Audit Quality in China: An Office and Individual Auditor Level Analysis. **The Accounting Review**.85(1): 127-158.
- 16- D'Aquila, Jill M.; and Capriotti, Kim, (2011), "The SEC's Case against California Micro Devices:A Lesson in Using Professional Skepticism and Obtaining Sufficient Appropriate Evidence", **Issues In Accounting Education**, American Accounting Association, Vol. (26), No. (1), PP: 145–154.
- 17- DeZoort, F. T., Hermanson, D. R., & Houston, R. W. (2008). Audit committee member support for proposed audit adjustments: Pre-SOX versus post-SOX judgments. **Auditing: A Journal of Practice & Theory**, 27(1), 85-104.
- 18- Edelman, Daniel; and Nicholson, Ashley., (2011), "Arthur Anderson Auditors and Enron: What happened to their Texas CPA licenses?", **Journal of Finance & Accountancy**, Vol. (8), PP:1-9.
- 19- Endrawes, Medhat; and Monroe, Gary S., (2013). "**Professional Skepticism Of Auditors: A Cross-Cultural Experiment**", Research Paper: Macquarie University, Oct.2013, Available at: [http://mobile.businessandconomics.mq.edu.au/research/business\\_economics\\_research\\_seminars/past\\_research\\_seminars/past\\_research\\_seminars/seminar\\_by\\_medhat\\_endrawes](http://mobile.businessandconomics.mq.edu.au/research/business_economics_research_seminars/past_research_seminars/past_research_seminars/seminar_by_medhat_endrawes)
- 20- Ferguson, M. J., Seow, G. S., & Young, D. (2004). Nonaudit Services and Earnings Management: UK Evidence\*. **Contemporary Accounting Research**, 21(4), 813-841.
- 21- Financial Services Authority and Financial Reporting Council (FRC & FSA), (2010), "**Enhancing the auditor's contribution to prudential regulation**", London, UK.
- 22- Francis, J. R., & Yu, M. D. (2009). Big 4 office size and audit quality. **The Accounting Review**, 84(5), 1521-1552.

- 23- Gibbins, M., McCracken, S. A., & Salterio, S. E. (2005). Negotiations over accounting issues: The congruency of audit partner and chief financial officer recalls. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 24(s-1), 171-193.
- 24- Gibbins, M., McCracken, S. A., & Salterio, S. E. (2007). The Chief Financial Officer's Perspective on Auditor-Client Negotiations\*. **Contemporary Accounting Research**, 24(2), 387-422.
- 25- Gibbins, M., McCracken, S., & Salterio, S. E. (2010). The auditor's strategy selection for negotiation with management: Flexibility of initial accounting position and nature of the relationship. **Accounting, Organizations and Society**, 35(6), 579-595.
- 26- Grenier, J. H. (2010). Encouraging professional skepticism in the industry specialization for: A dual-process model and an experimental test. **Doctoral Dissertation**- Urbana, Illinois.
- 27- Gronewold, Ulfert, and Michaela Donle. (2011), "Organizational error climate and auditors' predispositions toward handling errors", **Behavioral Research in Accounting**, 23.2 :69-92.
- 28- Hatfield, R. C., Agoglia, C. P., & Sanchez, M. H. (2008). Client characteristics and the negotiation tactics of auditors: Implications for financial reporting. **Journal of Accounting Research**, 46(5), 1183-1207.
- 29- Hatfield, R., R. Houston, C. Stefaniak and Usrey.(2008). The Effect of Magnitude of Client Reporting Error and Order of Multiple Issues on Auditor- Client Negotiations. . Available at . [WWW.ssrn.com](http://WWW.ssrn.com)
- 30- Hatfield, Richard C. and Houston, Richard W. and Stefaniak, Chad M. and Usrey, Spencer. (2008). The Effect of Magnitude of Client Reporting Error and Order of Multiple Issues on Auditor-Client Negotiations (February). Available at SSRN: <http://ssrn.com/abstract=1104827> or <http://dx.doi.org/10.2139/ssrn.1104827>.  
<http://dx.doi.org/10.1080/0963928032000065557>
- 31- Hunt, K., A. Luisege. (2007). Client importance and non-Big 5 auditor's reporting decisions. **Journal of Accounting and Public Policy**, 26: 212-248.
- 32- Hurtt, R. Kathy; Brown-Liburd, Helen; Earley, Christine E.; and Krishnamoorthy, Ganesh, (2013), "Research on Auditor Professional Skepticism: Literature Synthesis and Opportunities for Future Research", **Auditing: A Journal of Practice & Theory**, American Accounting Association, Vol. (32), PP:45-97.
- 33- Hussain, I., Knapen, L., Galland, S., Janssens, D., Bellemans, T., & Wets, G. (2014). Organizational and Agent-based Automated Negotiation Model for Carpooling. **Procedia Computer Science**, 37, 396-403.
- 34- Hwang, N. C. R., & Chang, C. J. (2010). Litigation environment and auditors' decisions to accept clients' aggressive reporting. **Journal of Accounting and Public Policy**, 29(3), 281-295.
- 35- Johnstone, K. M. (2000). Client-acceptance decisions: Simultaneous effects of client business risk, audit risk, auditor business risk, and risk adaptation. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 19(1), 1-25.

- 36- Johnstone, K. M. (2005). DISCUSSION OF Negotiations over Accounting Issues: The Congruency of Audit Partner and Chief Financial Officer Recalls. **AUDITING: A Journal of Practice & Theory**, 24(s-1), 195-196.
- 37- Kerler III, W.A. & L.N. Killough. (2009). The Effects of Satisfaction with a Client's Management During a Prior Audit Engagement, Trust, and Moral Reasoning on Auditors' Perceived Risk of Management Fraud: **Journal of Business Ethics** :85:109–136
- 38- Kerler, William A.; and Killough, Larry N., (2009), "The Effects of Satisfaction with a Client's Management During a Prior Audit Engagement, Trust, and Moral Reasoning on Auditors' Perceived Risk of Management Fraud", **Journal of Business Ethics, Springer Link**, Vol. (85), No. (7), PP: 109-136.
- 39- Li, C. (2009). Does Client Importance Affect Auditor Independence at the Office Level? Empirical Evidence from Going-Concern Opinions\*. **Contemporary Accounting Research**, 26(1), 201-230.
- 40- Lin, K., and I. Fraser.(2008). Auditor's Ability to Resist Client Pressure and Culture: Perceptions in China And the United Kingdom, **Journal of International Financial Management and Accounting**, 19(2): 161-183.
- 41- Louwers, Timothy J.; Henry, Elaine; Reed, Brad J.; and Gordon Elizabeth A., (2008), "Deficiencies in Auditing Related-Party Transactions: Insights from AAERs", **Current Issues in Auditing**, American Accounting Association, Vol. (2), No. (2), PP: A10–A16.
- 42- Montague·N.R (2010). The Effects of Directional Audit Guidance and Estimation Uncertainty on Auditor Confirmation Bias and Professional Skepticism When Evaluating Fair Value Estimates. **Doctoral Dissertation** - University of South Florida
- 43- Moran, S., and I. Ritov. (2007). Experience in integrative negotiation: what need to be learned? **Journal of Experimental Social Psychology** 43(1):77-90.
- 44- Myers, J N. L. A. Myers, and T. C. Omer. (2003). Exploring the term of the auditor- client relationship and the quality of earnings: A case for the mandatory auditor rotation?, **The Accounting Review**, 78(3): 779-799.
- 45- Nelson, M. & H. Tan.(2005). Judgment and decision making in auditing: A task, person and interpersonal interaction perspective. **Auditing: A Journal of Practice & Theory**, 24: 41-71
- 46- Nelson, Mark W., (2009), "A Model and Literature Review of Professional Skepticism in Auditing", **Auditing: A Journal Of Practice & Theory**, American Accounting Association, Vol. (28), No. (2), PP:1-34.
- 47- Nolder, C., & Riley, T. J. (2013). Effects of Differences in National Culture on Auditors' Judgments and Decisions: A Literature Review of Cross-Cultural Auditing Studies from a Judgment and Decision Making Perspective. **AUDITING: A Journal of Practice & Theory**, 33(2), 141-164.
- 48- Nolder, C.J.(2012). The Role of Professional Skepticism, Attitudes and Emotions on Auditor's Judgments. **Doctoral Dissertation**.
- 49- Payne, Elizabeth A.; and Ramsay, Robert J., (2005), "Fraud risk assessments and auditors' professional skepticism", **Managerial Auditing Journal**, Vol. (20), No. (3), PP: 321-330.

- 50- Perreault, S., & Kida, T. (2011). The relative effectiveness of persuasion tactics in auditor–client negotiations. *Accounting, Organizations and Society*, 36(8), 534-547.
- 51- Popova, Velina, (2013), "Exploration of skepticism, client-specific experiences, and audit judgments", *Managerial Auditing Journal*, Vol. (28), No. (2), PP: 140-160.
- 52- Quadackers, Luc; Groot, Tom; and Wright, Arnold, (2009), "**Auditors' Skeptical Characteristics and Their Relationship to Skeptical Judgments and Decisions**", SSRN, American Accounting Association, Building Our Accounting Community, 2009 Conference, USA, Available at: [http://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract\\_id=1478105](http://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=1478105)
- 53- Quadackers, Luc; Groot, Tom; and Wright, Arnold, (2013), "Auditors' Professional Skepticism: Neutrality versus Presumptive Doubt", **Contemporary Accounting Research**, The Canadian Academic Accounting Association, Accepted Article Aug. 2013 (Accepted, unedited articles published online and citable. The final edited and typeset version of record will appear in future.).
- 54- Rennie, M. D., Kopp, L. S., & Lemon, W. M. (2014). Auditor-Client Disagreements and Independence: An Exploratory Field Study. **Research on Professional Responsibility and Ethics in Accounting** (Research on Professional Responsibility and Ethics in Accounting, Volume 18) Emerald Group Publishing Limited, 18, 131-166.
- 55- Rennie, M.D., L.S.Kopp & W.M.Lemon, (2010), Exploring Trust and the Auditor-Client Relationship: Factors Influencing the Auditor's Trust of a Client Representative. *Auditing*. Vol. 29, Iss. 1
- 56- Reynolds, J. K., Deis Jr, D. R., & Francis, J. R. (2004). Professional service fees and auditor objectivity. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 23(1), 29-52.
- 57- Robinson, Shani N.; Curtis, Mary B.; and Robertson, Jesse C.; (2013), "**A Person-Situation Approach to the Examination of Professional Skepticism: Consideration of Time Pressure and Goal Framing**", SSRN, Available at: <http://papers.ssrn>
- 58- Ruiz-Barbadillo, Emiliano, Nieves Gomez-Aguilar, and Nieves Carrera, (2009), "Does mandatory audit firm rotation enhance auditor independence? Evidence from Spain." *Auditing: A Journal of Practice & Theory* 28.1: 113-135.
- 59- Saksena, P.N. (2010). Four Tools (Under the Umbrella of Continuous Improvement) to Help Auditors Prevent/Detect Frauds. **The Journal of American Academy of Business**, Cambridge \* Vol. 15 \* Num. 2
- 60- Selley, D. & E. Turner. (2004). Detecting fraud and error. **CA Magazine**; 137, 6
- 61- Trongmateerut, Pailin. 2011. The Impact Of Assessment Procedures And Need For Cognition On Fraud Risk Assessments. **Doctoral Dissertation**. Washington State University.
- 62- Trotman, K. T., Wright, A. M., & Wright, S. (2009). An examination of the effects of auditor rank on pre-negotiation judgments. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 28(1), 191-203.



- 63- Wang, K. J., & Tuttle, B. M. (2009). The impact of auditor rotation on auditor–client negotiation. **Accounting, Organizations and Society**, 34(2), 222-243.
- 64- Chung, H. & Sanjay, Kallapur, (2003), "Client Importance, Nonaudit Services, and Abnormal Accruals", **The Accounting Review**, Vol. 78, No. 4, pp.931-955.

الاسم (اختياري) /...../ جهة العمل (اختياري) /...../

المؤهل الدراسي: بكالوريوس  دبلوم دراسات عليا  ماجستير  دكتوراه.

الشهادات المهنية: لم تحصل  CPA  CMA  CIA.

الخبرة بالسنوات: أقل من ٥ سنوات  من ٥ - ١٠  من ١٠-١٥  ١٥ فأكثر.

المحور الأول: والخاص بمدى تأثير الخصائص الذاتية للمراجع والمحددة لمستوى تشككه المهني على العوامل المتعلقة بالمراجع ولها تأثير على قوة موقفه التفاوضي مع عميل المراجعة.

م	البيان	مؤثر جداً	مؤثر	محايد	غير مؤثر	غير مؤثر على الإطلاق
١	أثر مخاطر السمعة للمراجع على قوة موقفه التفاوضي المتعلق بحجم مكتب المراجعة الذي ينتمي إليه.					
٢	أثر الدافع المادي للمراجع على قوة موقفه التفاوضي الناتج عن حجم الأتعاب التي يحصل عليها من العميل عن أعمال المراجعة.					
٣	أثر استجواب العقل للمراجع على قوة موقفه التفاوضي الناتج عن خبراته السابقة.					
٤	أثر تعليق الحكم للمراجع على قوة موقفه التفاوضي الناتج عن خبراته السابقة.					
٥	أثر الثقة بالنفس للمراجع على قوة موقفه التفاوضي الناتج عن خبراته السابقة.					
٦	أثر قدرة المراجع على حل المشكلات على قوة موقفه التفاوضي الناتج عن خبراته السابقة.					
٧	أثر التدريب الذي حصل عليه المراجع على قوة موقفه التفاوضي في حالة أن يكون متخصصاً صناعياً.					
٨	أثر مستوى خبرة المراجع وتجاربه على قوة موقفه التفاوضي مع عميله.					
٩	أثر استجواب العقل للمراجع على قوة موقفه التفاوضي الناتج عن مدة تقديم خدمات المراجعة لعميله.					
١٠	أثر تعليق الحكم للمراجع على قوة موقفه التفاوضي الناتج عن مدة تقديم خدمات المراجعة لعميله.					
١١	أثر الثقة بالنفس للمراجع على قوة موقفه التفاوضي الناتج عن مدة تقديم خدمات المراجعة لعميله.					
١٢	أثر قدرة المراجع على حل المشكلات على قوة موقفه التفاوضي الناتج عن مدة تقديم خدمات المراجعة لعميله.					

					أثر الدافع المادي المحدد للمراجع على قوة موقفه التفاوضي الناتج عن حجم الأتعاب التي يحصل عليها عن خدمات بخلاف	١٣
					أثر مخاطر التقاضي للمراجع على قوة موقفه التفاوضي المتعلق بحجم مكتب المراجعة الذي ينتمي إليه.	١٤

المحور الثاني: والخاص بمدى تأثير خصائص البيئة الخارجية والتفكير الأخلاقي للشك المهني على العوامل الخاصة بالعميل ولها تأثير على موقفه التفاوضي مع عميل المراجعة.

م	البيان	مؤثر جداً	مؤثر	محايد	غير مؤثر	غير مؤثر على الإطلاق
١٥	أثر حجم ثقة المراجع في العميل على قوة موقفه التفاوضي المتعلق بمدى تألفه مع العميل.					
١٦	أثر المخاوف الأخلاقية للمراجع على قوة موقفه التفاوضي نتيجة تحمله الآثار المحتملة لتقرير الذي يعتمده.					
١٧	أثر مسؤولية المراجع أمام الجهات المهنية على قوة موقفه التفاوضي نتيجة آليات حوكمة الشركات المطبقة لدى منشأة					
١٨	أثر قدرة المراجع على تقييم المخاطر على قوة موقفه التفاوضي المتعلق بطبيعة تصديقه على القوائم المالية.					
١٩	أثر البنية الأخلاقية للمراجع على قوة موقفه التفاوضي المتعلق بطبيعة تعامله مع مخاطر التقاضي.					
٢٠	أثر القضايا الأخلاقية للمراجع على قوة موقفه التفاوضي الناتج عن حجم تحمل مسؤولية الآثار المحتملة للتقرير المنشور.					
٢١	أثر الحكم الذاتي للمراجع على موقفه التفاوضي الناتج عن حجم تحمل مسؤولية الآثار المحتملة للتقرير المنشور.					
٢٢	أثر نزاهة الإدارة المحددة لمستوى التشكك المهني للمراجع على قوة موقفه التفاوضي الناتج عن طريقة تعيينه من قبل الإدارة.					
٢٣	أثر حجم التدريب للمراجع على قوة موقفه التفاوضي الناتج عن غموض المعايير واختلاف السياسات المحاسبية.					
٢٤	أثر الخبرة السابقة للمراجع على قوة موقفه التفاوضي الناتج عن غموض المعايير واختلاف السياسات المحاسبية.					
٢٥	أثر مسؤولية المراجع أمام المراجعين ومكتب المراجعة على قوة موقفه التفاوضي مع عميل لمراجعة.					

المحور الثالث: والخاص بمدى تأثير كل من خصائص عميل المراجعة وأدلة الإثبات المحددة لمستوى تشككه المهني على العوامل الخاصة بالعميل والمؤثرة على موقف المراجع التفاوضي معه.

م	البيان	مؤثر جداً	مؤثر	محايد	غير مؤثر	غير مؤثر على الإطلاق
٢٦	أثر مخاطر عميل المراجعة والمحددة لمستوى التشكك المهني للمراجع على قوة موقفه التفاوضي مع العميل.					
٢٧	أثر أدلة الإثبات المحددة لمستوى التشكك المهني للمراجع على قوة موقفه التفاوضي الناتج عن طبيعة عمل ودور لجان					
٢٨	أثر طبيعة نشاط العميل والمحددة لمستوى التشكك المهني المطلوب من المراجع على قوة موقفه التفاوضي مع عميل					