

إستراتيجيات التفاوض بين المراجع والعميل  
(العوامل المؤثرة)  
دراسة تطبيقية

د/ بديع الدين ريشو

أستاذ المحاسبة والمراجعة المساعد

أكاديمية السادات للعلوم الإدارية

---

إستراتيجيات التفاوض بين المراجع والعميل  
(العوامل المؤثرة)  
دراسة تطبيقية

---

## ملخص البحث :

تعتبر قضية التفاوض بين المراجع وإدارة العميل من القضايا الشائكة نظرا لخطورة نتائجها خاصة للمراجع، فهي لا تؤثر فقط على جودة التقارير المالية ، ولكنها تؤثر أيضا على جودة المراجعة. ولقد اهتمت الدراسات والأبحاث العلمية السابقة بدراسة تلك القضية سواء من حيث مراحلها ، أو الإستراتيجيات المرتبطة بها ، حيث تبين أنها تمر بمراحل ثلاث وهي مرحلة ما قبل التفاوض ، ومرحلة التفاوض الفعلي ، وأخيرا مرحلة نتائج التفاوض ، كذلك تبين أن هناك مجموعتين من الإستراتيجيات التي يمكن الإختيار من بينهما ، وهما إستراتيجيات التوزيع وإستراتيجيات التكامل . ولقد كانت العوامل المؤثرة في قرار المراجع بإختيار إستراتيجية معينة للتفاوض مع العميل من أهم المجالات البحثية التي ما زالت تحظى بالاهتمام حتى الآن ، ولقد استهدف هذا البحث تحديد هذه العوامل وإختبارها في البيئة المهنية المصرية ، ولقد قام الباحث بعد تحليل وتقييم مجموعة من الدراسات العلمية ذات الصلة بموضوع البحث بتقسيم تلك العوامل إلى ثلاثة مجموعات وهي : خصائص العميل ، وخصائص المراجع ، وخصائص البيئة المحاسبية والمهنية ، ومن خلال اختيار عينة من شركاء ومدبري المراجعة ، واستخدام بعض الأساليب الاحصائية تم اختبار ستة فروض بحثية ، وكان من أهم النتائج التي انتهى اليها الباحث أن مجموعات الخصائص الثلاث تؤثر بشدة على المراجع عند اختيار استراتيجية التفاوضية وكان من أكثر الخصائص الفرعية تأثيرا كل من : الخبرة التفاوضية لدى المراجع ، وقوة لجنة المراجعة لدى العميل ، بالإضافة إلى الضغوط التي يمارسها العملاء وتفرضها ظروف المنافسة ، لذا يوصى الباحث بضرورة أن تعمل شركات المراجعة على تنمية وتطوير الخبرات التفاوضية لدى العاملين بها ، وأن يكون هناك من التشريعات ما يضمن قوة لجان المراجعة، وهو الأمر الذي يمكن أن يساعد في حماية المراجعين من الضغوط التي قد يمارسها العملاء .

### ١- مقدمة في مشكلة البحث وأهميته ومنهجيته :

تتطوي القوائم المالية علي الكثير من العناصر والقضايا التي تحتاج إلي استخدام الأحكام الشخصية علي نطاق واسع ، ومن هنا تنشأ بعض أوجه النزاع بين المراجعين وعملائهم والتي تتطلب ضرورة تفاوضهما معاً في محاولة من جانبهما للوصول إلي

اتفاق بشأنها. Magee et al. 2007 ; McCracken et al. 2008; Tan and (Trotman 2010 )

لذلك فإن بعض الدراسات قد رأت ومنذ فترة طويلة أن القوائم المالية تعتبر إحدى نتائج عمليات التفاوض المشار إليها (Nelson et al.2002 ; Sanchez et al. 2007 ) ، وهو ما تم التأكيد عليه من جانب بعض الدراسات البحثية التي أجريت خلال السنوات الأخيرة ( Hatfield et al. 2008; Fu et al. 2011 ) ، ولا تكتسب عمليات التفاوض المشار إليها أهميتها من أنها سوف تؤثر فقط علي جودة التقارير المالية ، وإنما لأنها سوف تؤثر أيضاً علي جودة المراجعة ، كما أنها ستكون علي درجة كبيرة من الأهمية لفهم وإدراك القيود والمحددات التي أثرت علي مواقف طرفي التفاوض ، وما استندوا إليه من أحكام وتقديرات ( Beattie et al.2004 ; Trotman et al.2005 ; Fu et al. 2011 )

وهناك مجموعة من المراحل تمر بها عمليات التفاوض بين المراجع والعميل وفقاً لبعض الدراسات (Brown and Wright 2008 ; Brown – liburd and wright 2011)، حيث ترى هذه الدراسات أن التفاوض بين المراجع والعميل يمر بثلاثة مراحل لكل منها أهدافها ، ووسائلها ، وقيودها وهي مرحلة ما قبل التفاوض ( Pre – Negotiation ) ، ومرحلة التفاوض الفعلي (Negotiation ) ، وأخيراً مرحلة النتائج (Negotiation Outcomes) ، أو ما يطلق عليه مرحلة ما بعد التفاوض ( Post – Negotiation).

وقد اسفرت الممارسات المهنية ، والدراسات العلمية عن وجود العديد من إستراتيجيات التفاوض والتي يمكن تقسيمها بصفه عامة إلي مجموعتين من الإستراتيجيات ، يطلق علي إحداهما مصطلح إستراتيجيات التوزيع (Distributive strategies) ، ويطلق علي المجموعة الثانية مصطلح إستراتيجيات التكامل (Integrative strategies) ، وتتضمن كل مجموعة بعض الإستراتيجيات الفرعية ، وقد اتفقت في ذلك الكثير

من الدراسات ، ومنها دراسة ( Hatfield et al. 2010 ) ، ودراسة ( Brown and Johnstone 2009 )، بالإضافة إلى دراسة ( McCracken et al. 2011 ).

وبرغم إختلاف النتائج النهائية لكل طرف من طرفي التفاوض بإختلاف الإستراتيجية المستخدمه ، إلا أن دراسة ( Cotter and Henley 2008 ) تري أن نتائج هذه المفاوضات هي نتائج مفاوضات بين طرفين في مباراه صفرية Zero - Sum . Game Negotiation Outcomes .

وبرغم أن المفاوضات تتم غالباً بين شركاء المراجعة وإدارة العميل ممثله في المراقب المالي أو المديرين الماليين ، إلا أن الواقع العملي قد يشهد وللعديد من الأسباب اشتراك مديري المراجعة في تلك المفاوضات ( Gibbins et al. 2007 ; McCracken et al. 2011 ) وتشير إحدى الدراسات ( Cohen et al. 2010 ) إلى أن المديرين الماليين يلعبون دوراً هاماً في تحديد أتعاب المراجع ، واستمرار العلاقة معه مستقبلاً خاصة بعد صدور قانون Sarbances - oxley act (SOX) في عام ٢٠٠٢ بالولايات المتحدة الأمريكية .

وهناك العديد من العوامل التي تحكم إختيار كل طرف لإستراتيجيته التفاوضية من ناحية ، وبالتالي تؤثر على النتائج النهائية للتفاوض من ناحية أخرى ، ومن هنا فقد تناولت الدراسات تلك العوامل . ومن أهم هذه العوامل التي تناولتها تلك الدراسات الموقف التفاوضي المبدئي للمراجع أو ما يمكن أن يطلق عليه العرض الأول ( First Offer ) باعتباره نقطة بداية المفاوضات ( Orr and Guthrie 2006 ) ، والخبرة التفاوضية السابقة ( O'Connor et al. 2005 ) ، وقوة لجنة المراجعة ، والعلاقات السابقة مع الإدارة ( Ng and Tan 2003 ; Gibbins et al. 2005 ) ، ومدى المرونة التي ينطوي عليها الموقف المبدئي لكل منهما ، وطبيعته العلاقة بينهما خلال سنوات التفاوض السابقة ( Gibbins et al. 2010 ) .

وبرغم وجود العديد من الدراسات التي اهتمت بتناول قضية التفاوض بين المراجع والعميل ، إلا أن نتائج الدراسات الحديثة التي تم القيام بها خلال السنوات الأخيرة تؤكد علي وجود الكثير من الفجوات البحثية التي ما زالت في انتظار اهتمام الباحثين بها . وفي نفس السياق تشير دراسة ( Brown – Liburd and Wright 2011 ) إلي أننا مازلنا لا نعرف إلا القليل عن العوامل المؤثرة علي سلوك المراجع أثناء المفاوضات.

كذلك فإن هناك بعض الدراسات التي تري أنه علي الرغم من أهمية مرحلة ما قبل التفاوض ، فإن الدراسات العلمية مازالت قاصرة في هذا المجال حيث لم يتناول أحكام المراجع خلال هذه المرحلة إلا القليل من الدراسات (Bame – Aldred and Kida 2007 ; Trotman

et al. 2009 ; Hatfield et al. 2010

كما تؤكد دراسة ( Brown – Liburd and Wright 2011 ) أن هناك العديد من التساؤلات التي مازالت في انتظار دراستها لتحديد العوامل الأكثر تأثيرا علي أنشطة كل من المراجع والعميل خلال مرحلة ما قبل التفاوض ، وبالإضافة إلي ما سبق ، فإن الدراسات الحديثة لم تؤكد فقط علي ضرورة إجراء المزيد من الأبحاث حول العوامل المؤثرة علي مفاوضات المراجع والعميل ، وإنما نجد أن البعض منها يؤكد علي أن التأثير المتزامن لإستراتيجيات التفاوض المستخدمه من جانب كل من طرفي التعاقد مازال يمثل مجالا هاما للأبحاث المستقبلية ( Fu et al. 2011 ) وانطلاقا مما سبق فإن المشكلة التي يتناولها هذا البحث يمكن التعبير عنها من خلال التساؤلات التالية :

(1) ما هي المراحل المختلفة التي تمر بها عمليات التفاوض بين المراجع والعميل ؟ وما هو الهدف من كل منها ؟ وما هي المفاهيم والإجراءات والخيارات التي تتطوي عليها كل مرحلة من تلك المراحل ؟

(٢) ما هي الإستراتيجيات المختلفة للتفاوض ؟ وما هي الظروف والاعتبارات

التي تحكم الاختيار من بين تلك الاستراتيجيات ؟ وما هي مجالات الاتفاق

وأوجه الاختلاف بين هذه الاستراتيجيات؟

(٣) ما هي العوامل المؤثرة علي عمليات التفاوض بمراحلها الثلاث ؟ وما هو

موقف البيئة المهنية المصرية من هذه العوامل؟

وعلي هذا فإن البحث يهدف إلي تحليل وتقييم الجوانب المختلفة لعمليات التفاوض

بين المراجع والعميل سواء من ناحية المراحل المختلفة لها، أو من حيث

الإستراتيجيات المستخدمه خلالها ، أو العوامل المؤثرة فيها وذلك بالاضافة إلي تحديد

موقف البيئة للهيئة المصرية من هذه العوامل

وترتبط أهمية هذا البحث بأهمية موضوع التفاوض في حد ذاته ، وكما سبق القول فإن

نتائج التفاوض سوف يمتد تاثيرها ليشمل جودة كل من : اعمال المراجع ، والتقارير

المالية ، ومن هنا يمكن القول أن أهمية هذا البحث تتبع من أنه محاولة لفهم الجوانب

المختلفة لقضية التفاوض حتى يمكن مساعده المراجع في كيفية تدعيم موقفه خلالها

وهو الأمر الذي سيؤدي بالضرورة - مع بقاء العوامل الأخرى علي حالها - إلي

الارتقاء بجودة المراجع وبالتالى تخفيض مخاطر التقاضي من ناحية ، كما سيؤدي

إلي الارتقاء بجودة التقارير المالية وهو ما سيؤدي الي حماية مصالح جميع الأطراف

المتعاملين معها من ناحية أخرى.

وعلي نطاق المستوي النظري ، فإن هذا البحث وكما يعتقد الباحث يعتبر محاولة

لمواجهه بعض مجالات الفجوة البحثية التي ترتبط بقضية التفاوض في البيئة البحثية

والمهنية المصرية .

ووفقاً لتنظيم البحث فإن الباحث سو يتناول أولاً المراحل المختلفة للتفاوض ، ثم

الإستراتيجيات المختلفة له ، ويلي ذلك تحليل وتقييم مجموعة الدراسات السابقة ذات

الصلة بموضوع البحث ، وهو ما سوف يساعد الباحث علي اشتقاق فروض البحث ،

وسوف ينتهي هذا البحث بتناول الدراسة التطبيقية التي سيتم القيام بها في البيئة المهنية المصرية لاختبار مدى صحة الفروض البحثية التي انتهى إليها الباحث .

## ٢- المراحل المختلفة للتفاوض بين المراجع والعميل

تمر عمليات التفاوض بين المراجع وإدارة العميل كما سبق القول بثلاث مراحل وهي : مرحلة ما قبل التفاوض (Pre- Negotiation) ، مرحلة التفاوض الفعلي (Negotiation) ، وأخيراً مرحلة النتائج (Negotiation Outcomes) أو ما يطلق عليه مرحلة ما بعد التفاوض (Post-Negotiation) . ويمكن إلقاء الضوء على كل مرحلة من تلك المراحل على النحو الآتي:

### ١/٢ مرحلة ما قبل التفاوض

تعتبر هذه المرحلة من أهم مراحل التفاوض بين المراجع والعميل وذلك على اعتبار أن الموقف المبدئي وهو الموقف المفضل (Preferred Position) لكل طرف من طرفي التفاوض سيتم تحديده خلالها ( , Brown-Liburud and Wright , 2011) ، كما أن الفشل خلال هذه المرحلة قد يؤدي إلى نتائج سيئة للمفاوضات ، ولذلك فإن إحدى الدراسات (Brown and Wright , 2008) تؤكد أن هذه المرحلة لا بد وأن تشهد التخطيط الجيد لعملية التفاوض بصفة عامة ، وقيام كل طرف من طرفي التفاوض بتحديد ما تتطوي عليه مفاوضاته مع العميل من مجالات اهتمام (Interest) ، وخيارات (Option) ، وبدائل (Alternatives) ، وتكتيكات (Tactics) يجب استخدامها لتحقيق الأهداف النهائية .

وبينما يقصد بمصطلح البدائل الإمكانيات المتاحة أمام كل طرف إذا لم يتم الوصول إلى اتفاق مقبول بينهما ، فإن مصطلح الخيارات يشير إلى مجموعة أو مدى التصرفات أو الأفعال (Range of Actions) المقبوله التي تحكم عمليات التفاوض حول قضايا محددة ، وعلى سبيل المثال فإن بعض القضايا المحاسبية قد يؤدي إلى

اسقاط (Waiving) أي تعديلات محاسبية أو تعديل القوائم المالية و/أو تقديم بعض الإفصاحات الإضافية .

أما فيما يتعلق بمصطلح التكتيكات (Tactics) فإنه يشير إلى الطرق المخططة لطرفي التعاقد كمدخل لعمليات التفاوض بينهما ، وعلى سبيل المثال فإن كل طرف يجب أن يقرر خلال هذه المرحلة ما إذا كان سوف يتمسك بموقفه التفاوضي المبدئي حتى يقبله الطرف الآخر ، أو أنه سيكون من الأفضل تعديل هذا الموقف بما يسمح لطرفي التعاقد بالوصول إلى نتائج تتفق وأهداف كل منهما .

ويتضح مما سبق أن هذه المرحلة لا تتضمن أي درجة من درجات المفاوضات الفعلية ، وإنما تقتصر فقط على قيام كل طرف بالتخطيط الجيد قبل الدخول في مرحلة التفاوض الفعلي .

## ٢/٣ مرحلة التفاوض

بعد انتهاء أعمال التخطيط لمرحلة ما قبل التفاوض ، تأتي مرحلة التفاوض الفعلي بين المراجع والعميل والتي يقوم فيها كل طرف من طرفي التعاقد بتطبيق الإستراتيجية التي يفضلها في تفاوضه مع الطرف الآخر، ولذلك يطلق عليها من جانب إحدى الدراسات مرحلة استخدام الإستراتيجيات (Strategies Used) (Brown-Liburd and Wright 2011) ، ووفقاً لقضايا التفاوض ، والظروف التي تحكم كل طرف في مفاوضاته فإن كل طرف يقوم باختيار الإستراتيجية التي سوف يستخدمها ، وبصفة عامة يمكن القول أن هناك مجموعتين من إستراتيجيات التفاوض ، يطلق على المجموعة الأولى إستراتيجيات التوزيع (Distributive Strategies) ، ويطلق على الثانية إستراتيجيات التكامل (Integrative Strategies) (Brown and Wright 2008) ، وهو ما سوف يتناوله الباحث بالتفصيل في مرحلة لاحقة من هذا البحث . وتتطلب هذه المرحلة قيام طرفي التعاقد بتناول المعلومات ووجهات النظر فيما بينهم .



### ٣/٣ مرحلة نتائج التفاوض

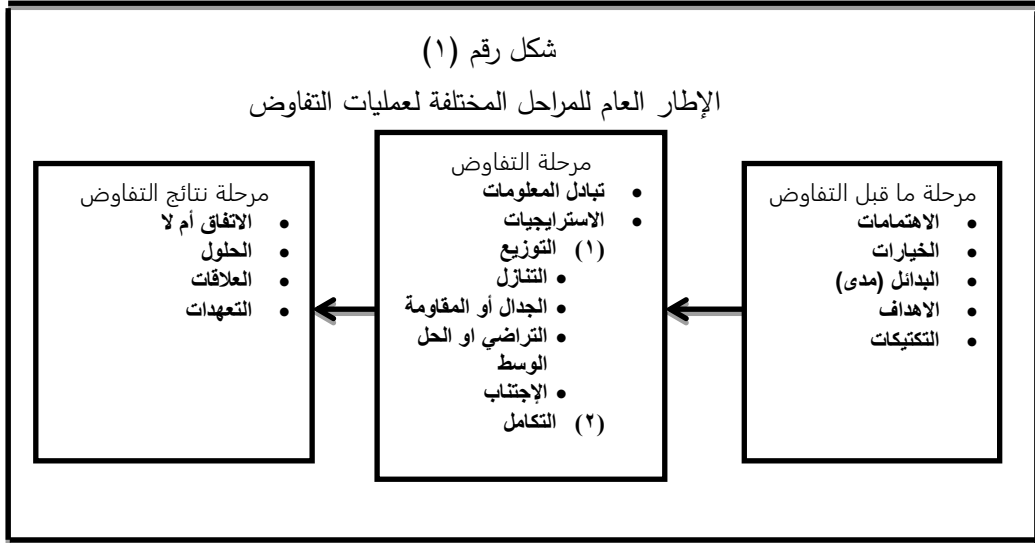
تشير تلك المرحلة إلى ما سوف تنتهي إليه عمليات التفاوض من نتائج ، حيث توضح هذه المرحلة ما إذا كان قد تم التوصل إلى اتفاق بين طرفي التعاقد أم لا ، وما تم الاتفاق عليه من حلول نهائية للقضايا التي تم التفاوض بشأنها ، ووفقاً لبعض الدراسات ( Brown and Wright 2008 ; Brown- Liburd and Wright ) 2011 فإن نتائج التفاوض سوف تكون على درجة كبيرة من الأهمية ، وذلك للعديد من الأسباب منها ما يلي :

(١) لن يقتصر تأثير نتائج التفاوض على جودة التقارير المالية فقط ، وإنما سوف تؤثر أيضاً على كل من خطر التقاضي (Litigation Risk) لكل طرف من طرفي التفاوض، وتطور العلاقات التفاوضية بينهما مستقبلاً حيث قد تؤدي تلك النتائج إلى استمرار أو توقف هذه العلاقات خلال السنوات القادمة .

(٢) سوف تلعب نتائج التفاوض دوراً هاماً في تحديد ما سيكون بين العميل والمراجع من ثقة واحترام ، وأيضاً تحديد إستراتيجية التفاوض التي يفضل كل طرف استخدامها مستقبلاً ، ليس هذا فقط ، بل أن تلك النتائج سوف تعتبر مرشداً قوياً لما يجب القيام به مستقبلاً في أي مفاوضات لاحقة بين المراجع والعميل ، وعلى سبيل المثال فإن قبول المراجع للطريقة التي يستخدمها العميل عند الاعتراف بالإيراد سوف تجعل من الصعب على المراجع رفض تطبيق هذه الطريقة في السنوات القادمة أو وصفها بأنها طريقة غير ملائمة .

ويلاحظ أنه عندما تنتهي مفاوضات المراجع والعميل إلى وجود اتفاق بينهما فمن الضروري وجود مجموعة من التعهدات ( Commitments ) تتعلق بطبيعة ما تم الاتفاق عليه ويجب أن تكون تلك التعهدات من السهل تطبيقها عملياً ، وفهم المقصود بها ، بالإضافة إلى ضرورة أن يكون من السهل أيضاً التحقق من مدى التزام كل طرف من طرفي التفاوض بها (Brown and Wright 2008) . ويقدم الشكل رقم

(١) الإطار العام للمراحل المختلفة لعمليات التفاوض .



Reference : Brow & Wright , 2008 , p.93

### ٣- الأنواع المختلفة لإستراتيجيات التفاوض

من أهم العوامل التي تحكم النتائج النهائية لعمليات التفاوض بين المراجع والعميل الإستراتيجية التي سوف يستخدمها كل طرف في عمليات التفاوض ، ولذلك فقد كان من الطبيعي أن تتناول الدراسات والأبحاث العلمية على اتساع نطاقها الزمني تلك الإستراتيجيات لتوضح الأنواع المختلفة لها ، ومفهوم كل منها ، والظروف التي تتطلب استخدامها ، والنتائج المتوقعه منها .

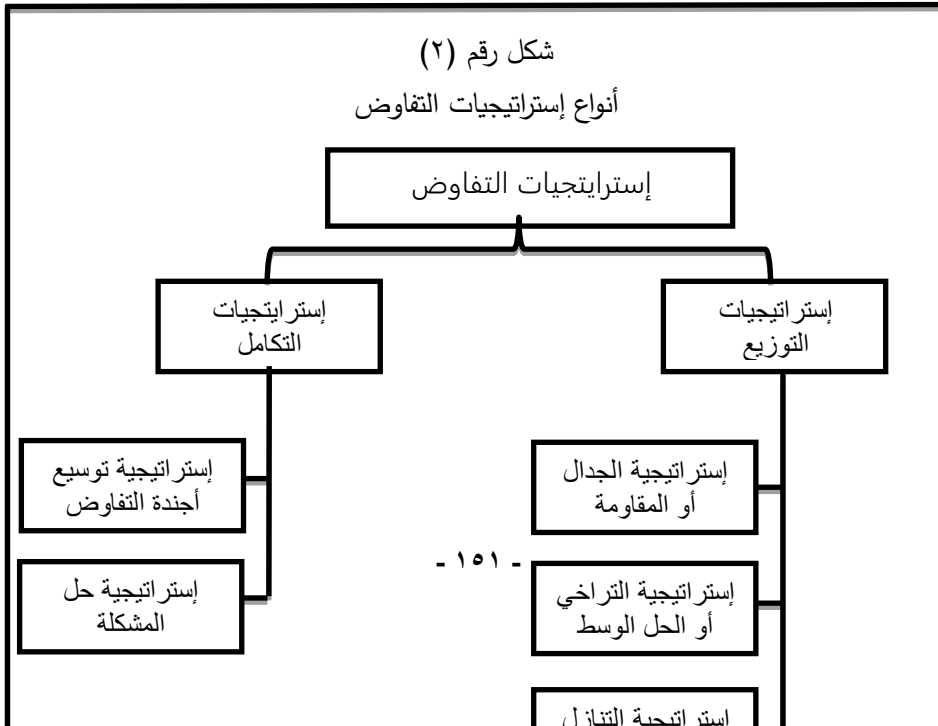
واستناداً إلى التحليل الشامل التي قامت به دراسة ( Brown and Wright 2008 ) لبعض الدراسات التي سبقتها ، وبعض الدراسات الأخرى التي تم القيام بها خلال السنوات الأخيرة ( Hatfield et al . 2010 ; Brow and Johnstone 2009 ; McCracken et al . 2011 ) ، يمكن القول أن الأنواع المختلفة لإستراتيجيات التفاوض بين المراجع والعميل والتي يوضحها الشكل رقم (٢) \_ تنقسم إلى ما يلي :

#### ١/٣ إستراتيجيات التوزيع Distributive Strategies

وفى ظل تلك الإستراتيجيات يتم تقسيم المنافع المتاحة والمحددة ، أو ما يطلق عليه الكعكة الثابتة (أو كمية) الموارد Fixed Pie (or Amount) of Resources

على طرفي التفاوض (Brown and Johnstone 2009 ;McCracken et al.2011)

وهو ما قد ينتهي بانتصار أحد طرفي التفاوض وخسارة الطرف الآخر ، أو بخسارة الطرفين معاً (Brown and Wright 2008)



Reference : McCracken et al , 2011 , p.135

وتشتمل هذه المجموعة من الإستراتيجيات على الإستراتيجيات التالية :

١/١/٣ إستراتيجية الجدل أو المقاومة Contending Strategy

وفي ظل هذه الإستراتيجية فإن كل طرف من طرفي التفاوض يقوم بالتمسك بالموقف الذي يفضله في محاولة من جانبه لجعل الطرف الآخر يقدم بعض التنازلات ، أو أن يكون أكثر تساهلاً في عمليات التفاوض ، وحتى يتمكن هذا الطرف من ذلك فإنه قد يستخدم أسلوب التهديدات (Threats) ، وبالتالي فإن النتائج النهائية لهذا النوع من إستراتيجيات التفاوض سوف تأتي في صالح أحد الأطراف دون الطرف الآخر حيث سيحقق الطرف الذي استخدم هذه الإستراتيجية بعض المكاسب في مواجهة الطرف الآخر الذي سيحقق في النهاية بعض الخسائر ، لذلك يطلق على النتائج النهائية لتلك الإستراتيجية مصطلح ( مكاسب / خسائر ) (Win/Lose) . ونظراً لأن هذه الإستراتيجية تتطوي على إصرار أحد طرفي التفاوض على امتثال الطرف الآخر لرغباته فإن المراجع قد يهدد بإصدار رأي معدل أو الاستقالة من الإرتباط مع العميل . ويتضح مما سبق أن هذه الإستراتيجية لن يستخدمها أي طرف من طرفي التعاقد إلا إذا كان على قناعة كبيرة بأن موقفه التفاوضي أكثر قوة من الطرف الآخر .

٢/١/٣ إستراتيجية التنازل Concessionary Strategy

وتستوجب هذه الإستراتيجية ضرورة اهتمام كل طرف من طرفي التعاقد برغبات وأهداف الطرف الآخر ، ولذلك فإن استخدام هذه الإستراتيجية قد يجعل أحد طرفي التعاقد يقوم بتعديل موقفه التفاوضي استجابة لبعض رغبات الطرف الآخر ، وهو ما يجعل النتائج النهائية لعمليات التفاوض تأتي في صالح الأطراف الأخرى وذلك على اعتبار أن المنافع التي سوف يحققها الطرف الذي استخدم هذه الإستراتيجية سوف تكون أقل من المنافع التي سيحصل عليها الأطراف الآخر ، لذلك يطلق على النتائج النهائية لتلك الاستراتيجية مصطلح (خسائر/ مكاسب) (Lose/Win)

ويرى الباحث أن البعض قد يرى أن هناك تداخل بين هذه الإستراتيجية و إستراتيجية الجدل والمقاومة وذلك على اعتبار أن إستراتيجية التنازل تتطوي على بعض التنازلات من جانب أحد طرفي التعاقد للطرف الآخر ، ومن هنا فإن الباحث يلفت الإنتباه إلى أن التنازلات التي تقدمها الأطراف وفقاً لإستراتيجية التنازل لا تمثل اذعان لتهديدات الطرف الآخر بقدر ما تمثل اهتماماً من جانب الطرف المتنازل بأهداف ورغبات الطرف الآخر ، وذلك على العكس مما تقتضيه إستراتيجية الجدل والمقاومة.

٣/١/٣ إستراتيجية التراضي أو الحل الوسط Compromising Strategy

وتتطوي هذه الإستراتيجية على حرص طرفي التفاوض على الوصول إلى اتفاق مشترك مما يجعل النتائج النهائية للتفاوض تمثل لقاء بينهما في منتصف الطريق (Middle of The Road Outcome) ، وعلى سبيل المثال فإن المراجع والعميل قد ينتهي بهم الأمر في مفاوضاتهم إلى الوصول لاتفاق مشترك بشأن ما بينهما من اختلافات تتعلق بالتقديرات المحاسبية ، وبالتالي فإن النتائج النهائية لما بينهما من تفاوض سوف تمثل قدر من الخسائر لكل طرف أو ما يطلق عليه مصطلح (خسائر /خسائر) (Lose/Lose)

٤/١/٣ إستراتيجية الإجتنب Avoidance Strategy

رغم أن العديد من الدراسات والأبحاث العلمية قد اتفقت فيما بينها على أن إستراتيجيات التوزيع تتمثل في الإستراتيجيات الثلاث السابق ذكرها ، إلا أن دراسة (Brwon and Wright 2008) قد اضافت إستراتيجية أخرى إلى تلك الإستراتيجيات وهي إستراتيجية الإجتئاب .

ووفقاً لهذه الإستراتيجية فإن كل طرف من طرفي التعاقد لا يبذل إلا جهوداً قليلة لحل القضايا التي يتفاوض بشأنها مع الطرف الأخر ، وهو ما يمكن القول معه ، وكما ترى الدراسة ، أن هذه الإستراتيجية لن تكون في الكثير من الأحيان هي الإستراتيجية المفضلة للتفاوض بين المراجع والعميل نظراً لما قد تنتهي إليه من نتائج سيئة للطرفين معاً .

وعلى سبيل المثال ، فإن خسارة العميل سوف تكون من أهم الخسائر التي سوف يواجهها المراجعون عند استخدامهم لتلك الإستراتيجية وذلك على اعتبار أن نتائج المفاوضات قد تؤدي إلى قيام المراجعون بإصدار رأي معدل ، وهو الأمر الذي سيجعل العميل من ناحية أخرى يواجه بعض الخسائر مثل رد الفعل السيئ من جانب سوق المال والمتعاملين فيه ، ومن هنا فإن النتائج النهائية عند استخدام هذه الإستراتيجية يطلق عليها مصطلح (خسائر / خسائر) (Lose/Lose) .

### ٢/٣ إستراتيجيات التكامل Integrative Strategies

لا تقتصر إستراتيجيات التفاوض بين المراجع والعميل على إستراتيجيات التوزيع التي سبق تناولها ، وإنما هناك مجموعة أخرى من الإستراتيجيات يطلق عليها إستراتيجيات التكامل .

ووفقاً لدراسة (Brwon and Wright 2008) ، فإن هذه الإستراتيجيات ، وعلى العكس من إستراتيجيات التوزيع ، سوف تنتهي بأن كل طرف من طرفي التعاقد سوف يحقق بعض المنافع على الأقل ولذلك يطلق على نتائجها مصطلح (مكاسب/ مكاسب) أو (Win/Win)، وذلك على اعتبار أن هذه الإستراتيجيات تتطلب أن يكون

لدى طرفي التفاوض من الاهتمام والحرص ما يجعل عملية التفاوض بينهما تنتهي بالوصول إلى اتفاق يمكن من خلاله لكل طرف تحقيق بعض المنافع .  
وعلى سبيل المثال ، فقد يسمح المراجع للعميل باستخدام بعض الطرق المتعسفة عند اعداد التقارير المالية (Aggressive Reporting) في مقابل قيام العميل بالافصاح عن هذه الطرق في الملاحظات المرفقه بالقوائم المالية ، وفي تلك الحالة فإن هذا الافصاح يمكن اعتباره بمثابة قنطره أو جسر (Bridge) يمكن من خلاله ارضاء كل من المراجع والعميل ، وتشير إحدى الدراسات إلى أن مديري المراجعة ونظرا لإنخفاض مركزهم التنظيمي بالمقارنة بشركاء المراجعة فإنهم يفضلون استخدام هذه الإستراتيجيات في مفاوضاتهم مع عملاء المراجعة ( De Dreu and Van Kleef ) ( 2004 )

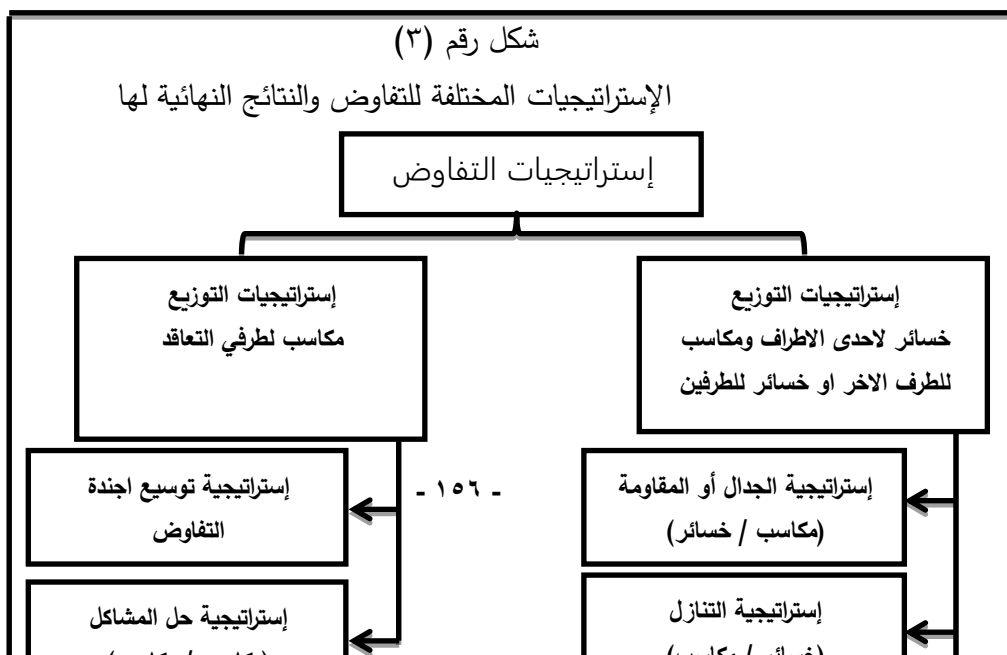
ووفقاً لبعض الدراسات فإن إستراتيجيات التكامل تتمثل في الإستراتيجيتين التاليتين :  
(Bame –Aldred and Kida 2007 ; Sanchez et al . 2007 ; Hatfield et al . 2008; McCracken et al . 2011)

١/٢/٣ إستراتيجية توسيع الأجندة Expanding The Agenda Strategy  
ووفقاً لهذه الإستراتيجية فإن الأمر يتطلب إضافة بعض القضايا الجديدة للموضوعات التي يتم التفاوض بشأنها وذلك حتى يمكن تحقيق منافع للطرفين ، لأن إضافة مثل هذه القضايا سوف يساعد طرفي التفاوض على اغلاق (Trade off) القضايا الأقل أهمية والتركيز على قضايا التفاوض الأساسية حتى يمكن الوصول إلى النتائج المرغوبة بشأنها ، وعلى سبيل المثال، فإن المراجع قد يقوم بتعديل أجندة التفاوضية ليضيف إليها بعض القضايا غير الهامة التي سبق له التخطيط لتأجيل النظر فيها ، ولعل انتهاء تلك الإستراتيجيات بتحقيق منافع لطرفي التفاوض قد جعلها الإستراتيجية الأكثر استخداما في الواقع العملي .

٢/٢/٣ إستراتيجية حل المشاكل Problem Solving Strategy

وتتطلب هذه الإستراتيجية أن يكون كل طرف حريصاً على بذل الجهد اللازم لمعرفة اهتمامات الطرف الآخر بشكل أكبر ، والبحث عن حلول جديدة لمواجهة تلك الاهتمامات بما يجعل كل طرف يشعر بأنه قد استطاع تحقيق أهدافه .

ووفقاً لدراسة (Brwon and Wright 2008) وما قامت به من تحليل للعديد من الدراسات التي سبقتها فإن إستراتيجيات التكامل تعتبر هي المدخل المفضل (أو المعيار الذهبي) Preferred Approach (The Gold Standard) للتفاوض، حيث تؤدي إلى منافع لكل من طرفي التعاقد فضلاً عن أنها تؤدي إلى وجود علاقات عمل قوية وتقاسم مشترك ليس للمعلومات فقط ، وإنما أيضاً للثقة المتبادلة بين المراجع والعميل .





ويتضح مما سبق ، أن الاختلاف الرئيسي بين إستراتيجيات التوزيع وإستراتيجيات التكامل

يتمثل في أن إستراتيجيات التوزيع يتم التركيز من خلالها \_ وكما سبق القول \_ على تقسيم الكعكة الثابتة أو كمية الموارد المتاحة ، بينما إستراتيجيات التكامل تستهدف توسيع كعكة التفاوض (Expand the Pie) ، سواء من خلال توسع أجندة التفاوض أو من خلال البحث عن حلول جديدة لقضايا التفاوض.

ويوضح الشكل رقم (٣) الأنواع المختلفة لإستراتيجيات التفاوض وما تنتهي إليه من نتائج

#### ٤- الدراسات السابقة

يتناول الباحث فيما يلي بعض الدراسات السابقة ذات الصلة بموضوع البحث ، ويقع الكثير من هذه الدراسات خلال السنوات الأربعة الأخيرة ، ويتركز الاهتمام فيها حول مدى تأثير بعض العوامل علي مفاوضات المراجع والعميل ، ومن ابرز العوامل التي تناولتها تلك الدراسات الخبرة التفاوضية ، النمط التفاوضي لدى العميل ، قوة لجنة المراجعة ، خطر الارتباط ، والعلاقات السابقة بين طرفي التعاقد وغيرها من العوامل .

ويتضح من مجموعة الدراسات التي سيتناولها الباحث أن الاهتمام بتحديد العوامل المؤثرة على مفاوضات المراجع والعميل قد بدأ مبكراً ، ومازال مستمراً حتى الآن وفي هذا السياق فقد جاءت دراسة (Gibbins et al. 2001) ثم أعقبتها دراسة (Gibbins et al. 2005) لنتناول العوامل الأكثر وضوحاً في تأثيرها على مفاوضات المراجع والعميل ، ووفقاً لهما فإن هذه العوامل تنقسم إلى ما يلي :

(١) الظروف الخارجية ( External Condition ) ومن أمثلتها : خطر التقاضي ، والأخلاق المهنية ، ومعايير كل من المحاسبة والمراجعة .

(٢) بيئة أو سياق العلاقات الشخصية ( Interpersonal Context ) ومنها العلاقة بين المراجع والعميل ، وجداول الأعمال الشخصية والتنظيمية بالإضافة إلى الخطر .

(٣) إمكانات وقدرات كل طرف ( Parties Capabilities ) ومن أبرزها ما يتوافر لدى كل طرف من طرفي التعاقد من خبرة محاسبية وتفاوضية .

ولعل ما يؤكد على أهميه تحديد العوامل المؤثرة على مفاوضات المراجع والعميل أن دراسة (Brwon and Wright 2008) قامت بإجراء مسح شامل لبعض الدراسات في السنوات الخمس والعشرين التي سبقتها للوصول الى تلك العوامل . وانتهت الدراسة إلى وجود بعض الخصائص التي تؤثر على مفاوضات المراجع والعميل بمراحلها الثلاث ، وتشير الدراسة إلى أن تلك الخصائص لا تقتصر فقط على خصائص كل طرف من طرفي التعاقد (المراجع والعميل) وإنما تتضمن أيضاً خصائص البيئة التفاوضية ، ووفقاً للدراسة فإن خصائص المراجع (Auditor Characteristics) لا تختلف في جوهرها عن خصائص العميل (Client Characteristics) وتتمثل في كل من : الخبرة ، التخصص ، نمط الإدارة التصادمي Conflict Management ، القدرة على تحمل المخاطر ، الدوافع ،

القوة ، بالإضافة إلى العلاقة بين المراجع والعميل ، أما عن الخصائص البيئية (Environmental Characteristics) فإنها تشتمل على الخصائص التالية :

- (١) الإطار العام للنظم القائمة .
- (٢) خطر التفاضل .
- (٣) فترة التعاقد مع نفس المراجع .
- (٤) تعقد قضايا التفاوض ومستوى ما بها من أحكام شخصية .
- (٥) حوكمة الشركات .
- (٦) اتعاب المراجعة .
- (٧) توقعات سوق المال .
- (٨) معايير كل من المحاسبة والمراجعة .
- (٩) الأهمية النسبية .
- (١٠) الضغوط التي يمارسها العملاء ، وتفرضها ظروف المنافسة .
- (١١) الأخلاق المهنية .
- (١٢) الاستشارات والعرض .

وكما سبق القول ، فقد استمر الاهتمام من جانب الباحثين خلال السنوات الأخيرة بدراسة العوامل المؤثرة على مفاوضات المراجع والعميل ، وذلك إما بهدف اختبار أثر بعض العوامل التي لم يتم تناولها من قبل ، أو لاختبار الآثار المتزامنة لبعض العوامل عند تفاعلها معاً بعد ان سبق دراسة آثار كل منها بشكل مستقل عن العوامل الأخرى .

وتعتبر الخبرة التفاوضية (Negotiation Experience) من أهم العوامل التي تناولتها الدراسات السابقة ، وذلك إنطلاقاً من أن تلك الخبرة سو تؤدي إلى تحسين الأداء التفاوضي وبالتالي تحسين نتائجه ( Johnstone et al.2002 ) ، وفي هذا السياق جاءت دراسة ( Brwon and Johnstone 2009 ) لتتهدم باختبار أثر كل

من الخبرة التفاوضية لدى المراجع (Auditor Negotiation Experience) ، وخطر الارتباط (Engagement Risk) على عمليات التفاوض ونتائجها .

ووفقاً للدراسة فإن خبرة التفاوض لدى العميل لم يتم قياسها وفقاً لخبرته العامة في المراجعة (General Audit Experience) ، وإنما تم قياسها على أساس خبرته في مجالات محددة للتفاوض (Task- Specific Negotiation Eperience) ، وذلك على اعتبار أن الخبرة الخاصة سوف تكون أكثر صدقاً عند قياس خبرة المراجع التفاوضية ، وأقوى تأثيراً على عمليات ونتائج التفاوض .

ومن ناحية أخرى ، فإن خطر الارتباط وفقاً لما تراه الدراسة هو الخسائر التي تتحملها شركة المراجعة عند انتهاء مفاوضاتها مع العميل، ومنها خسارة السمعة (Loss of Reputation) أو ارتفاع ما تتحمله من تكاليف عما تحصل عليه من اتعاب ، ورغم تأكيد الدراسة على أن خطر الارتباط يعد من العوامل الهامة التي تلعب دوراً مؤثراً في صناعة قرار المراجع بصفة عامة ليس فقط في مرحلة ما قبل التفاوض (Pre-Negotiation) ، وإنما أيضاً من خلال المفاوضات الفعلية بين المراجع والعميل ، إلا أن الدراسة تتوقع أن تأثير خطر الارتباط على مفاوضات المراجع والعميل سوف يتوقف إلى حد كبير على مستوى ما يتوافر لدى المراجع من خبرة تفاوضية .

وفي سبيل تحقيق الدراسة لهدفها الرئيسي فقد حاولت تحديد أثر خبرة المراجع التفاوضية وخطر الارتباط على كل من : إستراتيجية التفاوض التي سوف يستخدمها المراجع ، مستوى التحفظ فيما سوف تنتهي إليه عمليات التفاوض من نتائج ؟ ومدى ثقة المراجع في أن نتائج التفاوض تعتبر أكثر توافقاً مع المبادئ المحاسبية المقبولة قبولاً عاماً .

ولقد انتهت الدراسة إلى مجموعة من النتائج لعل من أهمها أن انخفاض الخبرة التفاوضية لدى المراجع في ظل ارتفاع خطر الارتباط سوف يؤدي إلى ما يلي :

(١) استخدام إستراتيجية التنازل (Concessionary Negotiation Strategy) بشكل أكبر من جانب المراجع.

(٢) انخفاض مستوى التحفظ فيما تنتهي إليه عملية التفاوض من نتائج .

(٣) انخفاض مستوى ثقة المراجع في مدى توافق النتائج النهائية للتفاوض مع

المبادئ المحاسبية المقبولة قبولاً عاماً .

ولعل من أهم النتائج الأخرى التي انتهت إليها الدراسة أن خطر الارتباط لن يكون له أي تأثير ، سواء على مستوى التحفظ الذي تنطوي عليه النتائج النهائية للتفاوض ، أو على مدى توافق تلك النتائج مع المبادئ المحاسبية المقبولة قبولاً عاماً إذا كان المراجع لديه خبرة تفاوضية مرتفعة ، فضلاً عن أن تلك الخبرة سوف تجعل المراجع يستخدم إستراتيجية التنازل بشكل أقل ، حيث تشير نتائج الدراسة إلى أن ارتفاع مستوى الخبرة التفاوضية لدى المراجع وبصرف النظر عن مستوى خطر الارتباط (مرتفع / منخفض) قد أدى إلى انتهاء المفاوضات إلى نتائج أكثر تحفظاً ( More Conservation) ، وأكثر توافقاً مع المبادئ المحاسبية المقبولة قبولاً عاماً ، فضلاً عن استخدام إستراتيجية التنازل بشكل أقل .

وفي السياق ذاته اهتمت دراسة (Fu et al . 2011) باختبار الآثار المترامنة لكل من خبرة المراجع التفاوضية والإستراتيجية التفاوضية للعميل والتي اطلقت عليها الدراسة مصطلح النمط التفاوضي للعميل (Client Negotiation Style) على النتائج النهائية لعمليات التفاوض بينهما بشأن إحدى القضايا المحاسبية والتي تتمثل في القيمة التي يجب تخفيض الاصول الثابتة بها والتي يتعين على المراجع اصدار حكم مهني بشأنها .

ولقد اطلقت الدراسة على كل من خبرة المراجع التفاوضية والنمط التفاوض للعميل مصطلح خصائص المراجع (Auditor Characteristic) ، ومصطلح خصائص العميل (Client Characteristic).

ويتضح من الدراسة أنها قد استخدمت المستوى التنظيمي للمراجع كمقياس للخبرة ، ولذلك فإن شريك المراجعة يشير في الدراسة إلى الخبرة التفاوضية الأكبر لدى المراجع

على عكس مدير المراجعة الذي استخدمته الدراسة ليشير إلى خبرة التفاوض الأقل لدى المراجع .

وتؤكد الدراسة على أنها تختلف عن الكثير من الدراسات التي سبقتها والتي اكتفت باختبار الأثر المستقل لكل من الخبرة التفاوضية لدى المراجع والنمط التفاوضي للعميل على النتائج النهائية لعمليات التفاوض ، وهو ما لم تأخذ به الدراسة حيث أنها تجاوزت ذلك إلى اختبار الأثر المتزامن لهما معاً على النتائج النهائية للتفاوض لتحديد ما اذا كان تأثير إحداهما على نتائج التفاوض يتوقف على الآخر ام لا .

وقد انتهت الدراسة إلى أن تأثير خبرة المراجع التفاوضية على نتائج التفاوض يختلف باختلاف النمط التفاوضي للعميل ، فبينما ينعلم تأثير الخبرة التفاوضية للمراجع عندما يستخدم العميل النمط المتعاون في التفاوض (Contentious Negotiation) ، فإن خبرة التفاوض لدى المراجع تلعب دوراً هاماً في نتائج التفاوض عندما يستخدم العميل نمط الجدل أو المقاومة (Contentious Negotiation Style) ، حيث توضح نتائج الدراسة أن تقديرات المراجع بشأن تخفيض الاصول الثابتة تكون أكثر تحفظاً عندما يتمتع بقدر أكبر من الخبرة التفاوضية (شريك المراجعة) و ذلك المقارنة بمستوى الخبرة الأقل (مدير المراجعة).

ومن ناحية أخرى فقد اهتمت دراسة (Trotman et al . 2009) باختبار أثر اختلاف المستوى التنظيمي للمراجع (Auditor Rank) على ما يصدره من أحكام خلال مرحلة ما قبل التفاوض (Pre-Negotiation) في قضايا تعتمد على الأحكام الشخصية للإدارة ، ولقد تمثلت هذه القضايا في الدراسة التي نحن بصددتها في القيمة التي يجب تخفيض قيمة المخزون بها وترجع أهمية مرحلة ما قبل التفاوض وفقاً لما تراه الدراسة إلى أن هذه المرحلة سوف تشهد تقديرات كل من المراجع والعميل للنتائج الممكنة والمرغوبة Possible and Desired Outcomes ، وفي سبيل ذلك تم

اختيار عينة اشتملت على ٣٥ مدير مراجعة و ١٨ شريك مراجعة وتم سؤال افراد العينة عن رؤيتهم حول القيم الأربعة التالية :

- (١) القيمة النهائية التي يجب تخفيض قيمة المخزون بها .
- (٢) الحد الأدنى لقيمة التخفيض التي يمكن لهم قبولها .
- (٣) القيمة المبدئية المقترحة من جانبهم لتخفيض قيمة المخزون .
- (٤) الحد الأقصى لقيمة التخفيض الذي يمكن لعميل المراجعة قبوله .

ولقد اتفقت نتائج تلك الدراسة مع دراسة (Brown and Johnstone 2009) التي سبق تناولها ، حيث تؤكد نتائج الدراسة الحالية اختلاف أحكام ما قبل التفاوض باختلاف المستوى التنظيمي ، وذلك انطلاقاً من أن مستوى الخبرة لدى كل من شريك ومدير المراجعة يأتي انعكاساً للمستوى الوظيفي لكل منهما ، وهو الأمر الذي توقعت معه الدراسة أن الشركاء سوف يكون لديهم اعتقاد تام بأنهم في وضع تفاوضي أفضل من مديري المراجعة عند التفاوض بشأن القيمة التي يجب تخفيض المخزون بها ، وبالتالي فمن المتوقع أن تكون مواقفهم أشد صرامة بالمقارنة بمواقف مديري المراجعة خاصة وأنهم هم الفئة المسؤولة عن النتائج النهائية لعملية التفاوض والتي قد تنطوي على بعض الجوانب السلبية مثل خطر التنازلي أو خسارة عميل المراجعة و/أو تدهور سمعة شركة المراجعة التي يعملون بها .

ولقد جاءت النتائج التفصيلية للدراسة لتؤكد على ما يلي :

- (١) ارتفاع تقديرات شركاء لمراجعة للقيم الأربعة التي تم سؤال أفراد العينة بشأنها وذلك بالمقارنة بما انتهى إليه مديري المراجعة من تقديرات
  - (٢) انخفاض الفروق بين تقديرات شركاء المراجعة لقيمة التخفيض المبدئية المقترحة من جانبهم والقيمة النهائية المتوقعة التي يجب تخفيض قيمة المخزون بها بالمقارنة بالفروق التي اسفرت عنها تقديرات مديري المراجعة .
- ومن ناحية أخرى فقد جاءت الفروق بين القيمة النهائية المتوقعة التي يجب تخفيض قيمة المخزون بها والحد الأدنى لقيمة التخفيض التي يمكن قبولها

أكثر ارتفاعاً فيما يتعلق بتقديرات الشركاء وذلك بالمقارنة بتقديرات مديري المراجعة .

(٣) سوف يكون لدى عملاء المراجعة استعداد أكبر لقبول تقديرات شركاء المراجعة الخاصة بالحد الأقصى للقيمة التي يجب تخفيض المخزون بها .

وتشير الدراسة في نهايتها إلى أن من أهم حدودها أنها قد استخدمت المستوى الوظيفي كمقياس للخبرة لدى المراجع حيث ترى الدراسة أن هذا المقياس يعتبر هو المقياس الأفضل عند اختبار الأحكام التي تنطوي عليها مرحلة ما قبل التفاوض وذلك إذا تم مقارنته بالخبره العامة في مجال المراجعة .

وعلي الرغم من أن مفاوضات المراجع وإدارة العميل غالباً ما تحدث بين شريك المراجعة والمدير المالي ، إلا أن مديري المراجعة قد يحاولون التفاوض حول بعض القضايا المحاسبية وذلك إما لزيادة كفاءة المراجعة ، أو لزيادة الانطباع بأنهم علي درجة كبيرة من الجدارة للعمل مع الشركاء ، كما أن ضغوط الوقت ( Time pressures ) قد تقتضي أحياناً اشتراكهم في عمليات التفاوض ، وهو ما قد يثير بعض التساؤلات حول ما إذا كان مديري المراجعة سوف يتعمدون استخدام نفس

إستراتيجيات التفاوض التي يستخدمها الشركاء ام سيستخدمون إستراتيجيات مختلفة؟ ولقد اهتمت دراسة ( McCracken et al. 2011 ) بتناول تلك القضية حيث تمثل الهدف الرئيسي لها في تحديد مدي اختلاف إستراتيجيات التفاوض التي يستخدمها كل من شركاء ومديري المراجعة ، وتؤكد الدراسة علي أن أهمية الهدف التي تسعى لتحقيقه تنبع من أن القوائم المالية النهائية سوف تتأثر بما حدث بين العميل وشركة المراجعة من مفاوضات.

وبعد أن استعرضت الدراسة الإستراتيجيات المختلفة للتفاوض ، والنتائج المتناقضة للدراسات التي سبقتها فقد وضعت الدراسة ثلاثة فروض لاختبار مدي صحتها ، وقد استندت تلك الفروض إلي رؤية الدراسة حول أهم الاختلافات بين شركاء ومديري المراجعة حيث أشارت الدراسة إلي أنه علي الرغم من اختلافهما في العديد من



الجوانب إلا أن هناك جانبين من تلك الجوانب يوجد بينهما ارتباط شديد وهما : سنوات الخبرة (Years of Experiences) والقوة أو الموقف التنظيمي ( Hierarchical Power or Status) ، وتري الدراسة أن مكانة كل منهما في الهيكل التنظيمي لشركة المراجع سوف تعكس ما لديه من خبرة تفاوضية ، وما يتمتع به من قوة تنظيمية ، وبالتالي فإن الوضع الطبيعي يتمثل في أن شركاء المراجع هم الأكثر خبرة تفاوضية ، والأكثر قوة تنظيمية عند مقارنتهم بمديري المراجع.

وتأسيساً علي ذلك، فقد تمثلت الأهداف التفصيلية للدراسة ، وهو ما انعكس بوضوح علي ما وضعته من فروض، في تحديد أثر اختلاف الخبرة التفاوضية والقوة التنظيمية لدي كل من شركاء ومديري المراجع علي الإستراتيجيات التي سوف يعتمد كل منهما استخدامها عند تفاوضه مع العميل وقد انتهت الدراسة إلي النتائج التالية :

(١) سوف يفضل مديري المراجع استخدام إستراتيجيات التكامل (Integrative Strategies) عند تفاوضهم مع العميل بشكل أكبر مما يفضلها شركاء المراجع، سواء فيما يتعلق بإستراتيجية توسيع الأجندة ( Expanding the agenda)، أو إستراتيجية حل المشاكل ( Problem solving ) ، وذلك لأن مديري المراجع هم الفئة الأقل خبرة ، والأقل قوة تنظيمية عند مقارنتهم بشركاء المراجع ، وهو الأمر الذي يجعلهم لا يستطيعون مواجهة التهديدات التي يقابلونها خلال التفاوض إذا ما تم استخدام إستراتيجيات أخرى غير إستراتيجيات التكامل ، ومن هنا فإنهم أكثر تفضيلاً لاستخدام تلك الإستراتيجيات

(٢) كان الاختلاف أشد وضوحاً بين شركاء ومديري المراجع فيما يتعلق برغبة كل منهما في استخدام إستراتيجيات التوزيع (Distributive strategies) ، أو ما يطلق عليه إستراتيجيات تقسيم الكعكة (Divide the pie) ، حيث أشارت النتائج إلي أنه في الوقت الذي سوف يفضل فيه شركاء المراجع

استخدام إستراتيجية المقاومة (Contending strategy) ، فإن مديري المراجعين سوف يفضلون استخدام إما استراتيجية التوافق ( التراضي ) ( Compromising strategy ) ، أو إستراتيجية التنازل ( Concessionary strategy ) ، ولقد كان اختلاف الخبرة التفاوضية والقوة التنظيمية بينهما هو السبب وراء اختلاف الإستراتيجية المفضلة لدي كل طرف.

ويتفق العديد من الدراسات حول أهمية لجنة المراجعة لمراجع الحسابات حيث يجب عليه مناقشة بدائل جودة التقارير المالية معها ( AICPA 2000 ) ، كما أنها تساعد في حل بعض المشاكل التي قد تعترض عمليات التفاوض بين المراجع والعميل خاصة قبل صدور قانون SOX (DeZoort et al.2003a,2003b) .

وتأكيداً من جانب الباحثين علي أهمية مرحلة ما قبل التفاوض من ناحية ، و لجنة المراجعة من ناحية اخري ، فقد جاءت دراسة ( Brown – Liburd and Wright ( 2011) لتتناول التأثير المتزامن لكل من قوة لجنة المراجعة ( قوية / ضعيفة ) والعلاقة السابقة مع العميل ( مقاوم / متعاون ) علي أحكام المراجع خلال مرحلة ما قبل التفاوض بشأن كيفية مواجهه وحل القضايا الصعبة مع العميل ، خاصة تلك القضايا التي تتطوي علي أحكام شخصية للإدارة ومن أمثلتها القضية الخاصة بالقيمة التي يجب تخفيض المخزون بها ، وذلك انطلاقاً من أن أحكام المراجع خلال هذه المرحلة سوف يكون لها تأثير قوي علي مرحلتي التفاوض والنتائج النهائية له من خلال تأثيرها علي قرار المراجع بشأن إستراتيجية التفاوض التي يجب عليه استخدامها، وتوقعاته بشأن موقف العميل خلال عمليات التفاوض والنتائج المحتملة له.

ووفقاً لما جاء بالدراسة ، فإن اختيارها لقوة لجنة المراجعة كأحد المتغيرات المستقلة التي يجب اختبار أثرها علي أحكام المراجع خلال مرحلة ما قبل التفاوض يرجع إلي

أن التركيز قد أصبح شديداً علي دور لجنة المراجعة ومسؤولياتها بعد صدور قانون SOX في عام ٢٠٠٢ ، كما أن الأبحاث والدراسات العلمية - وكما تري الدراسة - لم تتناول هذه العلاقة إلا بشكل ضئيل للغاية رغم أهميتها .  
اما من ناحية العلاقة السابقة مع العميل ، فقد اهتمت بها الدراسة كأحد المتغيرات المستقلة انطلاقاً من أن التفاوض بين المراجع والعميل نادراً ما يحدث للمرة الأولى ، وبالتالي فإن كل طرف من طرفي التفاوض سوف يحاول التنبؤ بما سيكون عليه سلوك الطرف الآخر خلال التفاوض وذلك استنادا إلي ما كان بينهما من مفاوضات سابقة.

ولقد تم اختيار عينة اشتملت علي ٦٣ من مديري وشركاء المراجعة ذوى الخبرة التفاوضية ، ولقد انتهت الدراسة إلي أنه في ظل استخدام العميل لإستراتيجية المقاومة ( أو الجدل ) خلال عمليات التفاوض التي تمت في السنوات السابقة مع المراجع ، فسوف تكون هناك علاقة ايجابية بين قوة لجنة المراجعة من ناحية ، واستخدام المراجع لذات الإستراتيجية من ناحية اخري ، وذلك علي اعتبار أن قوة لجنة المراجعة سوف تؤدي إلي تدعيم القوة التفاوضية لدي المراجع مما يجعله يستخدم ذات الإستراتيجية التي سبق للعميل استخدامها خلال مرحلة ما قبل التفاوض ، ولقد انعكس استخدام المراجع لتلك الإستراتيجية علي ارتفاع تقديره المبدئي للقيمة التي يجب تخفيض قيمة المخزون بها.

وتؤكد الدراسة علي أن قوة لجنة المراجعة سوف تصبح أكثر أهمية بالنسبة للمراجع عند تفاوضه مع العميل كلما كان هناك نوعاً من الغموض في بعض المبادئ المحاسبية. أو فيما تتطوي عليه من معالجات مما يؤدي الي تزايد احتمال استخدام الأحكام الشخصية من جانب الإدارة ، وبالتالي فإنها سوف تحاول الضغط علي المراجعين لقبول ماتراه من تقديرات ، وهو ما أكدته الدراسة الأولى التي تناولت علاقة قوة لجنة المراجعة بمفاوضات المراجع والعميل خاصة في مرحلتها الأولى ( Ng and Tan 2003). وترتبط قوة لجنة المراجعة بتوافر بعض العناصر مثل: الخبرة ،

والاستقلال ، والموضوعية ، والسلطة ، والموارد المتاحة لها ، ومدى جديتها  
(DeZoort et al .2002)

وتعتبر المفاوضات حول التعديلات المقترحة لبعض عناصر القوائم المالية وخاصة  
تلك العناصر التي تنطوي علي بعض التقديرات المحاسبية ( Accounting Estimates )  
من أهم مجالات التفاوض بين المراجع والعميل ، وبالتالي فقد كان من  
الطبيعي أن تهتم بعض الدراسات والأبحاث العلمية بتناول تلك المفاوضات ، وفي هذا  
السياق جاءت دراسة ( Hatfield et al. 2010 ) والتي استهدفت اختبار  
مدي تأثير تلك التعديلات المقترحة، وما يتعلق بها من مفاوضات بكل من:

(١) قيمة فروق المراجعه (Magnitude of Audit Difference) ،

ويقصد بها الفرق بين التقديرات المبدئية التي يضعها كل من المراجع  
والعميل لتلك العناصر والتي تعبر عن موقف كل منهما المبدئي فيما  
بينهما من عمليات تفاوض (Initial Negotiation Position).

(٢) استخدام إدارة العميل لإستراتيجية التنازل (Concession) عند

تفاوضها مع المراجع بشأن بعض القضايا المحاسبية التي تسبق  
تفاوضها معه بشأن تلك التقديرات، وما قد تتطلبه من تعديلات

وتتطلق الدراسة في منهجيتها ، وأهدافها من مجموعه من الحقائق ومن أهمها ما يلي

:

(١) الإدارة هي الجهة المسؤولة عن وضع جميع التقديرات المحاسبية التي

تتضمنها القوائم المالية، ويجب علي الإدارة عند وضع هذه التقديرات أن  
تأخذ في حسابها جميع الاعتبارات والعوامل التي تري أنها ترتبط بتلك  
التقديرات وتؤثر فيها. اما مسؤولية المراجع فإنها تتحصر في تحديد مدي  
معقولية وملائمة هذه التقديرات ، وتستند مسؤولية كل من الإدارة  
والمراجع عن هذه التقديرات إلي ما جاء في معيار المراجعه الدولي رقم

٥٧ والذي صدر في عام ١٩٨٩ بعنوان مراجعه التقديرات المحاسبية

( SAS No. 57, Auditing Accounting Estimates )

(٢) يجب علي المراجع - التزاما بمعيار المراجعه الدولي رقم ١٠٧

الصادر في عام ٢٠٠٦ والخاص بخطر المراجعه والأهمية النسبية - علاج الفروق بين ما وضعه هو ، وما وضعتة الإدارة من قيم لتلك التقديرات ، وذلك إذا كانت تلك الفروق تعبر عن تحريفات جوهرية ، كما أن هذه الفروق يجب عدم تأثيرها على القيمة النهائية التي يرى المراجع أن القوائم المالية يجب أن تتضمنها

(٣) يمكن تقسيم قضايا المراجعه التي يتم التفاوض بشأنها بين المراجع

والعميل إلي قضايا جوهرية ، وأخري غير جوهرية من ناحية ، كما يمكن تقسيمها إلي قضايا موضوعية ( Objective ) ، وأخري تخضع للحكم الشخصي لإدارة العميل ( Subjective ) من ناحية أخري. وفيما يتعلق بالقضايا الموضوعية ، ومن أمثلتها وجود خطأ حسابي في القوائم المالية ، فإن القيمة الصحيحة تكون محددة بدقة ، وبالتالي فإن المراجع سوف يكون أكثر اقناعا للإدارة بها ، وبما تستوجبه من تعديلات في القوائم المالية ، وهو ما يجعل الإدارة أكثر قبولا لها ، وأكثر استجابة لما يطلبه المراجع من تعديلات بشأنها في القوائم المالية. أما القضايا التي تخضع للحكم الشخصي للإدارة ، ومن أمثلتها التقديرات المحاسبية - والتي تهتم بها الدراسة التي نحن بصدها الآن - فإن التفاوض بشأنها يكون أكثر صعوبه لأنه في كثير من الأحيان ما يحدث خلاف بين المراجع والعميل بشأن القيمة الصحيحة لها وذلك لصعوبة تحديدها بشكل قاطع وملزم ، ومن هنا فإن هذا النوع من القضايا يعد من القضايا المتكررة والمستمرة في مفاوضات المراجعين وعملائهم

(٤) وفقاً لنظرية تبادل المجاملات ( Reciprocity Theory ) فإن قبول عميل المراجع لتعديلات المراجع في القضايا الموضوعية قد يراه المراجع نوعاً من التنازل من جانب العميل مما يؤدي إلي وجود بيئة من الضغوط الاجتماعية ( Social Pressure ) قد يشعر المراجع معها بأنه في حاجة إلي رد المجاملة ، وهو ما قد ينعكس من ناحية أخرى علي قيام المراجع بتقديم تنازلات مقابلة فيما يتعلق بالقضايا التي تنطوي علي أحكام شخصية للإدارة وذلك من خلال تخفيض القيمة المبدئية للتفاوض التي يقوم المراجع بوضعها

وقد انتهت الدراسة إلي مجموعه من النتائج لعل من أهمها وجود علاقة عكسية بين ما يطلبه المراجع من تعديلات لما وضعته الإدارة من تقديرات محاسبية ، وكل من فروق المراجعة من ناحية ، ووجود تنازلات مقدمه من جانب العميل عند التفاوض بشأن القضايا الموضوعية من ناحية أخرى ، حيث تشير نتائج الدراسة إلي أن انخفاض قيمة التعديلات المقدمه من جانب المراجع عندما كانت فروق المراجعة كبيرة ، وعندما استجاب العميل لما طلبه المراجع من تعديلات بشأن القضايا الموضوعية ولقد جاء انخفاض قيمة التعديلات المقترحة من جانب المراجع من خلال قيامه بإعادة النظر في القيم المبدئية التي وضعها عند بداية التفاوض وهو الأمر الذي جعل الدراسة تنتهي إلي أن أهداف وحدود التفاوض (Negotiation Goals and limits) التي يضعها المراجع سوف تتأثر عكسيا بقيمة فروق المراجعة ، وما يقدمه العميل من تنازلات عند التفاوض بشأن القضايا الموضوعية

ولم تكن هذه الدراسة هي الدراسة الأولى التي تناولت ضمن ما تناولته أثر استخدام إستراتيجية التنازل علي نتائج التفاوض حيث سبقتها دراسة ( Sanchez et al. ) ( 2007 ) والتي اهتمت باختبار أثر استخدام المراجع لإستراتيجية التنازل Concessionary Strategy علي النتائج النهائية لمفاوضاته مع إدارة العميل وذلك

في بيئة ما بعد قانون SOX ، وبمعني آخر فقد استهدفت الدراسة اختبار مدي اختلاف النتائج النهائية للمفاوضات بين المراجع وادارة العميل باختلاف استخدام المراجع لإستراتيجية التنازل أو عدم استخدامه لها ، وهو ما اطلقت عليه الدراسة إستراتيجية عدم التنازل ( no - concessionary ) ، وتشير الدراسة إلي أن إستراتيجية التنازل ترتبط بإحدى القواعد الاجتماعية ( Social rule ) لتبادل المنافع ، والتي ستجعل المراجع يتجاهل فروق المراجعة ( audit differences ) غير الهامة والتركيز من جانبه علي الفروق الهامة فقط.

وانطلاقاً من الفروض التي وضعتها الدراسة ، واتساقاً مع الهدف الأساسي لها يمكن القول أن الدراسة قد حاولت تحديد مدي تأثير اختلاف رؤية مديري العميل حول أهمية فروق المراجعة غير الهامة والتي وافق المراجع علي تجاهلها وفقاً لإستراتيجية التنازل علي كل من :

- (١) قبول مديري العميل للتعديلات الهامة التي يري المراجع ضرورة القيام بها علاجاً لفروق المراجعة الهامة
- (٢) مستوى رضاء مديري العميل عن مفاوضاتهم مع المراجع وما انتهت إليه من نتائج
- (٣) رغبة مديري العميل في استمرار التعاقد مع المرجع خلال السنوات القادمة.

وقد انتهت الدراسة إلي النتائج التالية :

- (١) مديري العميل الذين يفتنون بأهمية تجاهل المراجع لفروق المراجعة غير الهامة سوف يكونوا أكثر قبولاً لتعديلات المراجع الاخري ، وأكبر رضاءً عن نتائج مفاوضاتهم معه ، وأشد رغبة في استمرار التعاون معه خلال السنوات القادمة وذلك بالمقارنة بمديري العميل الذين لا يفتنون بأهمية تجاهل المراجع لفروق المراجعة غير الهامة

(٢) استخدام إستراتيجية التنازل سوف تؤدي إلي نتائج افضل سواء لطرفي التعاقد واستمرار العلاقة بينهما، أو لجودة التقارير المالية وخلوها من التحريفات الجوهرية ( Free From Material Misstatement )

ولعل من أهم النتائج التي انتهت إليها الدراسة أيضاً أن استخدام إستراتيجية التنازل سوف يؤدي - بالإضافة الي ما سبق ذكره - إلي انخفاض ضغوط العميل ( Client pressure ) علي المراجع بشأن بعض القضايا التفاوضية ، ولعل ما يبرر وجود علاقة طردية بين استخدام الإستراتيجية المشار إليها وجودة التقارير المالية هو انخفاض تلك الضغوط.

ويرى الباحث أنه يجب على المراجعين الإنتباه جيداً عندما يكون مجال التفاوض مرتبطاً بتطبيق بعض المعايير المحاسبية أو ببعض القضايا التي تتطوى على استخدام الأحكام والتقديرية الشخصية حيث ، وكما ترى بعض الدراسات ، أن هذه المجالات قد لاتعود المراجع إلي تبني قرارات موضوعية في بعض الأحيان خاصة عندما تكون لديه دوافع قوية لقبول الإختيار الذي يفضله العميل ( Kadous et al.2003 )

٥- تقييم الدراسات السابقة وإشتقاق فروض البحث  
تؤكد مجموعة الدراسات السابقة أن قضية التفاوض بين المراجع والعميل تمثل إحدى المجالات البحثية والمهنية الهامة ، ورغم أن هذه الدراسات قد اهتمت بتناول العديد من الجوانب مثل العوامل المؤثرة على عمليات التفاوض ، والأثر المتزامن لعنصرين أو أكثر من هذه العوامل على الاستراتيجية التفاوضية للمراجع ، ونتائجها المتوقعة ، إلا أن هناك بعض الملاحظات من وجهة نظر الباحث على تلك الدراسات ومن أهم هذه الملاحظات ما يلي :

(١) تعددت وتنوعت العوامل التي قامت تلك الدراسات بإختبار مدى تأثيرها على عمليات التفاوض بين المراجع والعميل ، إلا أن تلك الدراسات وعلى الرغم من



تعددها لم تقم بتحديد الأهمية النسبية لتلك العوامل كخطوة لا بد منها لتحديد العوامل الأكثر تأثيرا ، ويرى الباحث أن إقتصار هذه الدراسات على تحديد مدى تأثير عامل معين ( أو اثنين على الأكثر ) على عمليات التفاوض دون تحديد الأهمية النسبية لكل عامل من هذه العوامل مجتمعة يمثل فجوة بحثية يجب علاجها وتناولها والتعرض لها.

(٢) رغم تعدد هذه الدراسات ، وتتابعها خلال فترة زمنية طويلة ، إلا أن هذه الدراسات لم تستطع التحديد الدقيق للعوامل المؤثرة على عمليات التفاوض ، حيث انطوى بعض هذه الدراسات على تداخل كبير بين مفاهيم ونطاق بعض هذه العوامل مما أدى من وجهة نظر الباحث إلى وجود ما قد يمكن إعتباره نوعا من التكرار ، وعلى سبيل المثال فإن بعض الدراسات استخدمت الخبرة التفاوضية ، والبعض الآخر استخدم المركز التنظيمي للمراجع ( شريك أو مدير مراجعة ) ، وفى الحاليتين كان الحديث واضحا على أن الخبرة التفاوضية يتم قياسها وفقا للمركز التنظيمي للمراجع ، وبالتالي فإن الباحث يرى أنه كان من الأفضل استخدام أحد المتغيرين بدلا من استخدام الأثنين معا مما قد يؤدي إلى وجود فهم خاطئ بأن كل منهما يختلف عن الآخر، كذلك فقد تم استخدام أتعاب المراجعة كأحد العوامل التى يجب إختبار مدى تأثيرها على عمليات التفاوض فى نفس الوقت الذى تم فيه إستخدام الضغوط التى يمارسها العملاء وتقرضها ظروف المنافسة بإعتبارها متغير آخر يجب دراسته ، ورغم إقتناع الباحث أن ضغوط العملاء قد تكون متعددة ومتنوعة إلا أنه وفى نفس اللحظة يرى أن أتعاب المراجعة تعتبر أهم مجالات الضغط على المراجعين إذا لم تكن أهم هذه المجالات ، ومن هنا فإن الباحث يرى أنه كان من الأفضل تحديد تلك الضغوط بشكل محدد ومستقل لكل منها أو الإكتفاء بدراسة أثر أتعاب المراجعة بإعتبارها تعبر عن جوهر مجالات الضغوط التى قد يمارسها العملاء وتقرضها ظروف المنافسة. وفى ذات السياق فقد تم استخدام الخبرة

المحاسبية أحيانا ، وفى أحيان أخرى تم استخدام التخصص القطاعى للمراجع باعتبار أن كل منهما متغير مختلف فى مضمونه وشروطه بشكل تام عن المتغير الآخر ، بينما يرى الباحث أن هناك علاقة إرتباط وثيقة بينهما ، حيث تكاد تتفق الدراسات التى تناولت التخصص القطاعى على أن الخبرة المحاسبية أحد أهم مقاييس التخصص القطاعى

وانطلاقا مما سبق، فإن الباحث يرى وإستنادا إلى الدراسات السابق تناولها أن العوامل المؤثرة على عمليات التفاوض بين المراجع والعميل يمكن تصنيفها فى مجموعات ثلاث وهى : خصائص المراجع ، خصائص العميل ، خصائص البيئة المحاسبية والمهنية وذلك كما يلي:

(١) خصائص العميل وهى تتضمن كل من : الخبرة التفاوضية

للمراجع ، التخصص القطاعى للمراجع ، والفترة الزمنية التى يستمر فيها المراجع متعاقدًا مع نفس العميل

(٢) خصائص العميل وهى تتضمن كل من : قوة لجنة المراجعة ،

وخطراالإرتباط بالعميل ، والإستراتيجية التفاوضية المتوقع أن يستخدمها العميل فى ضوء ماتم استخدامه من إستراتيجيات تفاوضية خلال السنوات السابقة.

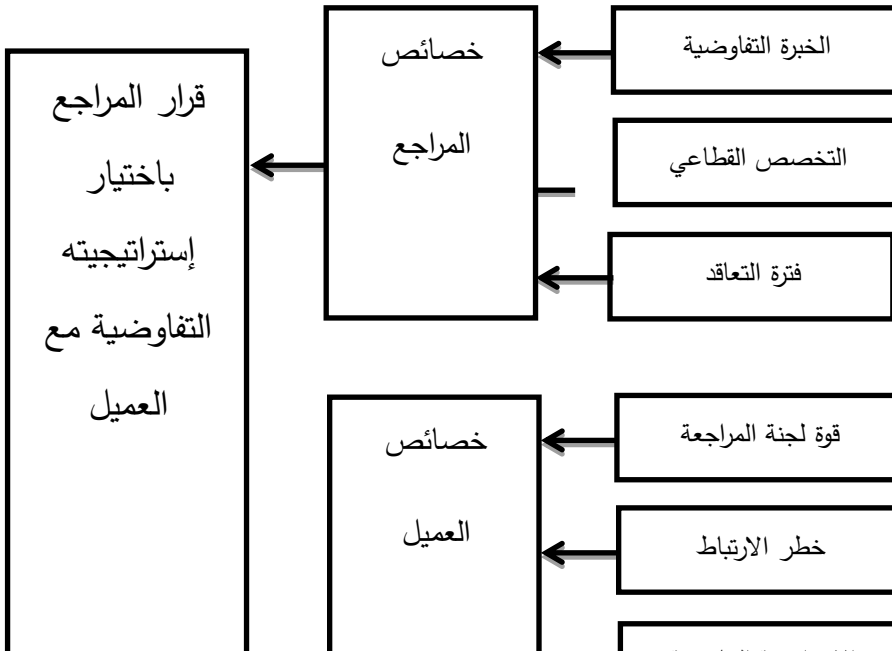
(٣) خصائص البيئة المحاسبية والمهنية وهى تتضمن كل من :

مرونة المعايير والمبادئ المحاسبية المقبولة قبولا عاما ، و الضغوط التى يمارسها العملاء وتفرضها ظروف المنافسة ، و تعدد قضايا التفاوض التى تتطوى على استخدام الأحكام الشخصية .

ويلاحظ هنا أنه قد تم التركيز على العوامل التى ترتبط بشكل مباشر بالمجموعات الثلاث المشار إليها ، ولذلك تم إستبعاد بعض العوامل الأخرى التى تناولتها بعض الدراسات مثل توقعات سوق المال . وإستنادا لما سبق ذكره فإن الشكل رقم (٤) يوضح الإطار المقترح للعوامل المؤثرة على عمليات التفاوض بين المراجع والعميل .

شكل رقم (٤)

الاطار المقترح للعوامل المؤثرة على استراتيجية المراجع التفاوضية





وتأسيسا على ماسبق فإن فروض البحث تتمثل فيما يلي :

الفرض الأول : توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين الإستراتيجية التفاوضية للمراجع وخصائص المراجع.

الفرض الثاني : عند إختيار المراجع لإستراتيجيته التفاوضية تختلف الأهمية النسبية للخصائص المختلفة للمراجع.

الفرض الثالث : توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين الإستراتيجية التفاوضية للمراجع وخصائص العميل .

الفرض الرابع : عند إختيار المراجع لإستراتيجيته التفاوضية تختلف الأهمية النسبية للخصائص المختلفة للعميل.

الفرض الخامس : توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين الإستراتيجية التفاوضية للمراجع وخصائص البيئة المحاسبية والمهنية.

الفرض السادس: عند إختيار المراجع لإستراتيجيته التفاوضية تختلف الأهمية النسبية للخصائص المختلفة للبيئة المحاسبية والمهنية .

## ٦ - الدراسة التطبيقية

ما هو موقف البيئة المهنية المصرية من قضية التفاوض بين المراجع والعميل وما تتطوى عليه من عوامل مؤثرة ، واستراتيجيات مستخدمة ، ونتائج محتمله ؟ هذا ماسوف تختص به الدراسة التطبيقية وذلك من خلال إختيار مدى صحة الفروض البحثية التى إنتهى إليها الباحث فى الإطار النظرى الذى سبق تناوله ، ويتناول الباحث فيما يلى تلك الدراسة من حيث أهدافها ، وأدواتها المختلفة ، وما إنتهت إليه من نتائج.

### ١/٨ الدراسة التطبيقية: الأهداف والأدوات

إنطلاقاً من هدف البحث ، وإتساقاً مع فروضه ، فإن الدراسة التطبيقية تسعى لتحقيق بعض الأهداف وتتمثل تلك الأهداف فى الإجابة على التساؤلات التالية : هل تتأثر عمليات التفاوض بين المراجع والعميل بخصائص كل من المراجع ، والعميل ، والبيئة المحاسبية والمهنية ؟ وهل تختلف الأهمية النسبية للخصائص المختلفة التى تتطوى عليها كل مجموعة من المجموعات الثلاث للخصائص ؟ ومتى يتم استخدام إحدى استراتيجيات التوزيع أو استراتيجيات التكامل ؟

ووفقاً لما تقتضيه أهداف الدراسة التطبيقية فإن الفئة المستهدفة هى فئة المراجعين ، ولذلك فقد تم إختيار عينة من شركاء ومديرى المراجعة الذين يعملون ببعض شركات المراجعة التى تمارس نشاطها بالقاهرة والأسكندرية ، واستناداً إلى البيانات المطلوب الحصول عليها فقد تم استخدام قوائم الاستقصاء كوسيلة لجمع البيانات ، وبعد إتخاذ الإجراءات اللازمة لضمان وضوح الأسئلة والمصطلحات الواردة بقائمة الاستقصاء تم توزيع مجموعة من القوائم بلغ عددها ٦٠ استمارة ، وبلغت نسبة الاستجابة ٧٥ % ( ٤٥ استمارة ) ، وقد تم استبعاد سبعة استمارات لعدم إكمالها ، وبخلاف بعض المعلومات العامة فقد تتضمن قائمة الاستقصاء سبعة أسئلة مغلقة ، وثلاثة أسئلة مفتوحة ، بالإضافة إلى سؤال حول ما إذا كان أكثر تفضيلاً لإستراتيجيات التوزيع أو

التكامل بصفة عامة ، وقد تمثلت الأسئلة الثلاث الأولى من الأسئلة المغلقة فى سؤال مفردات العينة حول ما إذا كان عمليات التفاوض بينهم وبين عملائهم تتأثر بخصائص كل من المراجعين والعملاء والبيئة المحاسبية والمهنية ، أما الأسئلة الثلاث التالية فقد اقتصت بمعرفة رأى مفردات العينة حول مدى إختلاف الأهمية النسبية لتأثير كل خاصية فرعية من الخصائص الواردة فى المجموعات الثلاث السابق ذكرها ، وهى الخصائص الواردة فى الشكل رقم (٤) . أما السؤال السابع والأخير فقد تم الاهتمام من خلاله بتحديد رأى مفردات العينة حول الظروف التى تدعوهم إلى إختيار إحدى إستراتيجيات التوزيع .

ولقد تم اعطاء الفرصة لمفردات العينة من خلال الأسئلة المفتوحة الثلاث لذكر أى عوامل أخرى يمكن أن تؤثر من وجهة نظرهم على عمليات التفاوض بينهم وبين عملائهم سواء فيما يتعلق بخصائص العملاء أو خصائص البيئة المحاسبية والمهنية ، بالاضافة إلى خصائص المراجعين أنفسهم .

ولقد كان من الضرورى أن تتضمن قائمة الاستقصاء شرحا مبسطا لمفهوم كل استراتيجية من الاستراتيجيات المختلفة للتفاوض سواء ماكان منها ينتمى لمجموعة استراتيجيات التوزيع أو استراتيجيات التكامل .

وقد تم استخدام مقياس ليكارت ذات الاجابات الخمس ،وبعد الانتهاء من تفرغ البيانات الواردة فى قوائم الاستقصاء المستلمة والصحيحة فقد تم تحليل تلك البيانات باستخدام بعض الأساليب الإحصائية بعضها ينتمى إلى الاحصاء الوصفى ، والبعض الآخر ينتمى إلى الاحصاء الإستدلالي .

٢/٨ نتائج إختبار فروض البحث  
١/٢/٨ الفروض الخاصة بالعلاقة بين الإستراتيجية التفاوضية للمراجع والخصائص المختلفه له

تتمثل الفروض الخاصة بإختبار العلاقة بين الإستراتيجية التفاوضية للمراجع والخصائص المختلفة له فى الفرضين الأول والثانى ، حيث يتعلق الفرض الأول بإختبار مدى تأثير الخصائص المختلفة للمراجع فى قراره الخاص بإختيار إستراتيجيته

التفاوضية ، بينما يختص الفرض الثانى بتحديد كيفية تأثير خصائص المراجع على إختيار تلك الإستراتيجية ، وذلك من خلال تحديد الحالات التى يتم فيها إختيار إحدى إستراتيجيات التوزيع ، وهو مايعنى إختيار إحدى إستراتيجيات التكامل فى الحالات العكسية وفقا لما جاء فى قائمة الاستقصاء من تعليمات .

ويوضح الجدول رقم (١) نتائج التحليل الإحصائى لأراء مفردات العينة فيما يتعلق بمدى تأثر الإستراتيجية التفاوضية للمراجع بالخصائص المختلفة له وهى : خبرة المراجع التفاوضية ، وتخصصه القطاعى ، وفترة إستمرار تعاقدته مع العميل ذاته ، وتشير البيانات الواردة بالجدول إلى وجود علاقة قوية بين تلك الخصائص وما سيتم إختياره من إستراتيجية للتفاوض مع العميل ، ويلاحظ أن خبرة المراجع التفاوضية هى أكثر الخصائص أهمية من وجهة نظر أفراد العينة حيث بلغ متوسطها ( ٤,٦٨ ) ، يليها من حيث الأهمية كل من فترة إستمرار المراجع فى تعاقدته مع العميل ذاته (٤,٥٨) ، وتخصصه القطاعى ( ٤,٤٢ ) .

ويرى الباحث أن السبب وراء احتلال الخبرة التفاوضية للمرتبة الأولى من حيث الأهمية النسبية لخصائص المراجع يتمثل فى أن المراجع قد يكون متخصصا قطاعيا ، ومستمر لفترة طويلة مع العميل ، ولكن ذلك لا يساعده على تدعيم مركزه التفاوضى مع العميل بمثل ما تساعده خبرته فى مجال التفاوض مع العميل ، وبهذا يمكن القول أن الفرض الأول قد ثبت صحته.

جدول رقم (١)				
نتائج الاحصاء الوصفي حول علاقة الخصائص المختلفة للمراجع بإستراتيجته التفاوضية				
الأهمية النسبية	الإنحراف المعياري	المتوسط	العدد	الخصائص المختلفة للمراجع

١	.٤٧١	٤,٦٨	٣٨	الخبرة التفاوضية للمراجع
٣	.٥٠٠	٤,٤٢	٣٨	التخصص القطاعي للمراجع
٢	.٥٠٠	٤,٥٨	٣٨	فترة تعاقد المراجع والعميل

ويرى الباحث أن السبب وراء احتلال الخبرة التفاوضية للمرتبة الأولى من حيث الأهمية النسبية لخصائص المراجع يتمثل في أن المراجع قد يكون متخصصا قطاعيا ، ومستمر لفترة طويلة مع العميل ، ولكن ذلك لا يساعده على تدعيم مركزه التفاوضي مع العميل بمثل ما تساعده خبرته في مجال التفاوض مع العميل ، وبهذا يمكن القول أن الفرض الأول قد ثبت صحته.

ويوضح الجدول رقم (٢) أن مفردات العينة تتفق فيما بينها في أن المراجع سوف يستخدم إحدى إستراتيجيات التوزيع عندما يزداد مستوى كل من خبرته التفاوضية ، وتخصصه القطاعي وفترة تعاقد مع العميل ، حيث بلغ متوسط قيم الإستجابات للخصائص الثلاث على التوالي ( ٤,٣٢ ) ، ( ٣,٧١ ) ، ( ٣,٤٧ ) ، وبالتالي يمكن القول أن مفردات العينة ترى أن هناك علاقة طردية بين زيادة مستوى كل خاصية من تلك الخصائص واستخدام إحدى إستراتيجيات التوزيع ، وهو ما يعنى من ناحية أخرى و استنادا إلى التعليمات التى تتضمنها قائمة الإستقصاء أن هناك علاقة طردية بين انخفاض مستوى كل خاصية من تلك الخصائص وإستخدام إحدى إستراتيجيات التكامل ، وعلى هذا يمكن القول أن الفرض الثانى قد ثبت صحته .

ولتحديد ما إذا كان تأثير إختلاف مستوى كل خاصية من خصائص المراجع على الإستراتيجية المختاره هو تأثير ذو دلالة إحصائية، فقد تم تقسيم العينة الكلية إلى مجموعتين فرعيتين ، وتمثل المجموعة الأولى فى المفردات التى تفضل استخدام إحدى إستراتيجيات التوزيع بصفة عامة ، وتمثل المجموعة الثانية فى المفردات التى تفضل استخدام إحدى إستراتيجيات التكامل ، وقد تم التقسيم من خلال سؤال تم تخصيصه لهذا الغرض فى قائمة الإستقصاء .



جدول رقم (٢)				
نتائج الاحصاء الوصفي حول مدى اختيار المراجع لاحدى استراتيجيات التوزيع في ظل ارتفاع مستوى الخصائص المختلفه له				
العامل	العدد	المتوسط	الانحراف المعياري	الأهمية النسبية
الخبرة التفاوضية للمراجع	٣٨	٤,٣٢	١,١٦٥	١
تخصص المراجع قطاعيا	٣٨	٣,٧١	١,٣١٣	٢
فترة تعاقد المراجع مع العميل	٣٨	٣,٤٧	١,٢٦٨	٣

ويوضح الجدول رقم (٣) أن قيمة (ت) قد جاءت ذات دلالة إحصائية عند مستوى معنوية (٠.١ و) وذلك بالنسبة لإرتفاع مستوى الخصائص الثلاث ، وهو ما يعنى أن تلك الخصائص لها تأثير ذو دلالة إحصائية على نوعية الإستراتيجية التي سوف يختارها المراجع .

٢/٣/٨ الفروض الخاصة بالعلاقة بين الإستراتيجية التفاوضية للمراجع والخصائص المختلفة للعميل يتعلق الفرضين الثالث والرابع ، بإختبار العلاقة بين الإستراتيجية التفاوضية للمراجع ، والخصائص المختلفة للعميل ، حيث يتعلق الفرض الثانى باختبار مدى تأثير الخصائص المختلفة للعميل فى قرار المراجع الخاص بإختيار إستراتيجيته التفاوضية ، بينما يختص الفرض الرابع بتحديد كيفية تأثير خصائص العميل على إختيار تلك الإستراتيجية ، وذلك من خلال تحديد الحالات التى يتم فيها إختيار إحدى إستراتيجيات التوزيع ، وهو ما يعنى إختيار إحدى إستراتيجيات التكامل فى الحالات العكسية.

جدول رقم (٣)

نتائج اختبار (ت) الاحصائي لتحديد دلالة الفروق بين مجموعتي الدراسة فيما يتعلق بتأثير مستوى خصائص المراجع على إستراتيجيته التفاوضية

الخصائص المراجع	الإستراتيجية	العدد	المتوسط	الإنحراف المعياري	(ت)	درجة الحرية	الدلالة
الخبرة التفاوضية	التوزيع	٢٤	٤,٧٩	.٤١٥	٣,٨٧٠	٣٦	...
	التكامل	١٤	٣,٥	١,٥٥٧			
التخصص القطاعي	التوزيع	٢٤	٤,٣٣	.٧٠٢	٤,٥٥٨	٣٦	...
	التكامل	١٤	٢,٦٤	١,٤٤٧			
فترة التعاقد مع العميل	التوزيع	٢٤	٤,٠٤	.٩٠٨	٤,٤٣٥	٣٦	...
	التكامل	١٤	٢,٥	١,٢٢٥			

ويوضح الجدول رقم (٤) نتائج التحليل الإحصائي لأراء مفردات العينة فيما يتعلق بمدى تأثر الإستراتيجية التفاوضية للمراجع بالخصائص المختلفة للعميل وهي : قوة لجنة المراجعة ، خطر الارتباط به ، الإستراتيجية التفاوضية المتوقع أن يستخدم

العميل ، وتشير البيانات الواردة بالجدول إلى وجود علاقة قوية بين تلك الخصائص والإستراتيجية التي سيختارها المراجع للتفاوض مع العميل ، ويلاحظ أن قوة لجنة المراجعة هي أكثر الخصائص أهمية من وجهة نظر أفراد العينة حيث بلغ متوسطها (٤,٥٥) ، يليها من حيث الأهمية كل من خطر الإرتباط (٤,٥٣) ، و الإستراتيجية التفاوضية للعميل (٣,٨٤).

ووفقا لما يراه الباحث فإن قوة لجنة المراجعة قد جاءت وفقا للنتائج أكثر الخصائص الثلاث تأثيرا على قرار المراجع المشار إليه، وذلك على إعتبار أن لجنة المراجعة تلعب دورا هاما في دعم المراجع في مواجهة العميل ، وبالتالي فإنها الأكثر تأثيرا في قراره الخاص بإختيار إستراتيجيته التفاوضية ، كذلك يرى الباحث أن خطر الإرتباط بالعميل سيكون الأكثر تأثيرا - بالمقارنة بإستراتيجية العميل التفاوضية - على القرار المشار إليه وذلك في محاولة من جانب المراجع لتجنب أو لتدنية هذا الخطر، وبهذا يمكن القول أن الفرض الثالث قد ثبت صحته.

جدول رقم (٤)				
نتائج الإحصاء الوصفي حول العلاقة بين الخصائص المختلفة للعميل والإستراتيجية التفاوضية للمراجع				
الأهمية النسبية	الانحراف المعياري	المتوسط	العدد	خصائص العميل
١	.٥٠٤	٤,٥٥	٣٨	قوة لجنة المراجعة
٢	.٥٠٦	٤,٥٣	٣٨	خطر الإرتباط بالعميل
٣	١,٠٥٣	٣,٨٤	٣٨	إستراتيجية العميل

ويوضح الجدول رقم (٥) أن مفردات العينة تتفق فيما بينها في أن المراجع سوف يستخدم إحدى إستراتيجيات التوزيع عندما يزداد مستوى كل من قوة لجنة المراجعة،

وخطر الارتباط ، وإستخدام العميل لإستراتيجية التنازل وهى إحدى إستراتيجيات التوزيع ، حيث بلغ متوسط قيم

جدول رقم (٥)				
نتائج الاحصاء الوصفي حول مدى اختيار المراجع لإحدى إستراتيجيات التوزيع في ظل ارتفاع مستوى خصائص العميل				
الأهمية النسبية	الإنحراف المعياري	المتوسط	العدد	خصائص العميل
١	١,٠٥٣	٤,١٦	٣٨	قوة لجنة المراجعة
٢	.٩٢٨	٤,٠٥	٣٨	خطر الارتباط بالعميل
٣	١,٣٥٨	٣,٦٨	٣٨	إستراتيجية العميل

الإستجابات للخصائص الثلاث على التوالي (٤,١٦) ، (٤,٠٥) ، (٣,٦٨) ، وبالتالي يمكن القول أن مفردات العينة ترى أن هناك علاقة طردية بين زيادة مستوى كل خاصية من تلك الخصائص واستخدام إحدى إستراتيجيات التوزيع ، وهو ما يعنى من ناحية أخرى و استنادا إلى التعليمات التى تتضمنها قائمة الإستقصاء أن هناك علاقة طردية بين انخفاض مستوى كل خاصية من تلك الخصائص وإستخدام إحدى إستراتيجيات التكامل ، وعلى هذا يمكن القول أن الفرض الرابع قد ثبت صحته .

ويوضح الجدول رقم (٦) نتائج اختبار (ت) الاحصائى حول دلالة الفروق بين مجموعتى الدراسة فيما يتعلق بتأثير درجة خصائص العميل على الإستراتيجية

التفاوضية للمراجع ، ويتضح من الجدول المشار إليه أن قيمة ( ت ) قد جاءت ذات دلالة إحصائية عند مستوى معنوية ( ٠.١ و ) وذلك بالنسبة لإرتفاع مستوى الخصائص الثلاث ، وهو ما يعنى أن تلك الخصائص لها تأثير ذو دلالة إحصائية على نوعية الإستراتيجية التي سوف يختارها المراجع

جدول رقم (٦)							
نتائج اختبار ( ت ) الاحصائي حول دلالة الفروق بين مجموعتي الدراسة فيما يتعلق بتأثير درجة خصائص العميل على الإستراتيجية التفاوضية للمراجع							
الخصائص العميل	الإستراتيجية	العدد	المتوسط	الإنحراف المعياري	(ت)	درجة الحرية	الدلالة
قوة لجنة المراجعة	التوزيع	٢٤	٤,٦٢	.٤٩٥	٤,٣	٣٦	...
	التكامل	١٤	٣,٣٦	١,٢٧٧	٦٦		
خطر الارتباط	التوزيع	٢٤	٤,٥	.٥١١	٤,٩	٣٦	...
	التكامل	١٤	٣,٢٩	.٩٩٤	٨٩		
استخدام إستراتيجية التنازل	التوزيع	٢٤	٤,٣٨	.٨٧٥	٥,٤	٣٦	...
	التكامل	١٤	٢,٥	١,٢٢٥	٩٠		

٣ / ٢ / ٨ الفروض الخاصة بالعلاقة بين الإستراتيجية التفاوضية للمراجع وخصائص البيئة المحاسبية والمهنية وفقاً لنفس المنهجية التي استخدمها الباحث في اختبار مدى صحة الفروض الأربعة السابقة فقد تم اختبار مدى صحة الفروض الخاصة بالعلاقة بين الإستراتيجية التفاوضية للمراجع والخصائص المختلفة للبيئة المحاسبية والمهنية وهما الفرضين الخامس والسادس، حيث يتعلق الفرض الخامس باختبار مدى تأثير الخصائص

المختلفة للبيئة المحاسبية والمهنية فى قرار المراجع الخاص بإختيار إستراتيجيته التفاوضية ، بينما يختص الفرض السادس بتحديد كيفية تأثير تلك الخصائص على إختيار المراجع لإستراتيجيته التفاوضية، وذلك من خلال تحديد الحالات التى يتم فيها إختيار إحدى إستراتيجيات التوزيع ، وهو ما يعنى إختيار إحدى إستراتيجيات التكامل فى الحالات العكسية .

جدول رقم (٧)				
نتائج الاحصاء الوصفي حول علاقة الخصائص المختلفة للبيئة المحاسبية والمهنية والإستراتيجية التفاوضية للمراجع				
العامل	العدد	المتوسط	الإنحراف المعياري	الأهمية النسبية
مرونة المعايير المحاسبية	٣٨	٣,٢٤	١,٢٤٠	٣
ضغوط العمل والمنافسة	٣٨	٣,٨٩	١,٢٢٦	١
تعدد القضايا التفاوضية	٣٨	٣,٤٥	١,١٠٨	٢

ويوضح الجدول رقم (٧) نتائج التحليل الإحصائى لآراء مفردات العينة فيما يتعلق بمدى تأثر الإستراتيجية التفاوضية للمراجع بالخصائص المختلفة للبيئة المحاسبية والمهنية وهى : مرونة المعايير والمبادئ المحاسبية المقبولة قبولاً عاماً ، والضغوط التى يمارسها العملاء وتفرضها ظروف المنافسة ، وتعدد القضايا التفاوضية التى تتطوى على استخدام الأحكام الشخصية ، وتشير البيانات الواردة بالجدول إلى وجود علاقة قوية بين تلك الخصائص وما سيتم إختياره من إستراتيجية للتفاوض مع العميل ، ويلاحظ أن ضغوط العمل هى أكثر الخصائص أهمية من وجهة نظر أفراد العينة حيث بلغ متوسطها (٣,٨٩) ، يليها من حيث الأهمية كل من تعدد القضايا التفاوضية التى تتطوى على استخدام الأحكام الشخصية (٣,٤٥) ، ومرونة المعايير والمبادئ المحاسبية (٣,٢٤) .

ويتفق الباحث مع ما انتهت إليه آراء مفردات العينة وذلك على إعتبار أن الضغوط التى يمارسها العملاء ومن بينها أتعاب المراجعة من المتوقع أن تكون أكثر تأثيرا إذا ما تم مقارنتها بما تبقى من خصائص فى تلك المجموعة. وبهذا يمكن القول أن الفرض الخامس قد ثبت صحته.

جدول رقم (٨)				
نتائج الإحصاء الوصفي حول مدى اختيار المراجع لإحدى إستراتيجيات التوزيع في ظل ارتفاع مستوى خصائص البيئة المحاسبية والمهنية				
العامل	العدد	المتوسط	الانحراف المعياري	الأهمية النسبية
مرونة المعايير المحاسبية	٣٨	٣,٤٢	١,٣٤٨	٢
ضغوط العمل والمنافسة	٣٨	٣,٢٦	١,٣٢٩	٣
تعدد القضايا التقوضية	٣٨	٣,٨٩	١,٠٨٥	١

ويوضح الجدول رقم (٨) أن مفردات العينة تتفق فيما بينها فى أن المراجع سوف يستخدم إحدى إستراتيجيات التوزيع عندما يزداد مستوى كل من مرونة المعايير والمبادئ المحاسبية ، والضغوط التى يمارسها العملاء ، وتعدد قضايا التفاوض التى تنطوى على أحكام شخصية ، حيث بلغ متوسط قيم الإستجابات للخصائص الثلاث على التوالى (٣,٢٤) ، (٣,٨٩) ، (٣,٤٥) ، وبالتالي يمكن القول أن مفردات العينة ترى أن هناك علاقة طردية بين زيادة مستوى كل خاصية من تلك الخصائص واستخدام إحدى إستراتيجيات التوزيع ، وهو ما يعنى من ناحية أخرى و استنادا إلى التعليمات التى تتضمنها قائمة الإستقصاء أن هناك علاقة طردية بين انخفاض مستوى كل خاصية من تلك الخصائص وإستخدام إحدى إستراتيجيات التكامل ، وعلى هذا يمكن القول أن الفرض السادس قد ثبت صحته .

ويوضح الجدول رقم (٩) نتائج اختبار (ت) الاحصائي حول دلالة الفروق بين مجموعتي الدراسة فيما يتعلق بتأثير درجة خصائص العمل على الإستراتيجية التفاوضية للمراجع ،

ويتضح من الجدول رقم (٩) أن قيمة (ت) قد جاءت ذات دلالة إحصائية عند مستوى معنوية (٠.١ و) وذلك بالنسبة لارتفاع مستوى الخصائص الثلاث ، وهو ما يعنى أن تلك الخصائص لها تأثير ذو دلالة إحصائية على نوعية الإستراتيجية التي سوف يختارها المراجع.

جدول رقم (٩)							
نتائج اختبار (ت) الاحصائي حول دلالة الفروق بين مجموعتي الدراسة فيما يتعلق بتأثير درجة خصائص البيئة المحاسبية والمهنية على الإستراتيجية التفاوضية للمراجع							
الدلالة	درجة الحرية	(ت)	الانحراف المعياري	المتوسط	العدد	الإستراتيجية	الخاصية
.٠٠٠	٣٦	٦,٤٨٠	٠.٨١٦	٤,١٧	٢٤	التوزيع	مرونة
			١,٠٩٩	٢,١٤	١٤	التكامل	المعايير المحاسبية
.٠٠٠	٣٦	٢,٩٧٧	١,٠٨٣	٣,٧١	٢٤	التوزيع	ضغوط
			١,٤٠١	٢,٥	١٤	التكامل	العملاء
.٠٠٠	٣٦	٤,٩٧٣	٠.٥٠٤	٤,٤٢	٢٤	التوزيع	تعدد القضايا
			١,٢٤٠	٣,٠٠	١٤	التكامل	التفاوضية

٧- النتائج والتوصيات ومجالات البحث المقترحة



تناول الباحث من خلال هذا البحث إحدى القضايا البحثية التي مازالت تحظى باهتمام الباحثين على المستوى الدولي لما لها من أهمية خاصة على جودة التقارير المالية من ناحية وجودة المراجعة من ناحية أخرى ، وهى قضية التفاوض بين المراجع وعميل المراجعة ، حيث تم استعراض الاستراتيجيات التفاوضية المختلفة التي يمكن استخدامها ، وما انتهت إليه الدراسات السابقة فيما يتعلق بالعوامل المؤثرة على استخدام تلك الاستراتيجيات ، كذلك تناول الباحث في الدراسة التطبيقية للبحث موقف البيئة المهنية المصرية من استراتيجيات التفاوض المختلفة والعوامل المؤثرة فيها وفقاً للإطار العام لتلك العوامل والذي تم الوصول إليه إستناداً إلى ما قام به الباحث من تحليل وتقييم لبعض الدراسات السابقة ذات الصلة بموضوع البحث.

وقد إنتهى الباحث إلى مجموعة من النتائج الهامة لعل من أهمها ما يلي :

(١) تكاد تتفق الدراسات العلمية ذات الصلة على أن عمليات التفاوض بين المراجع وإدارة العميل تمر بثلاث مراحل وهي : مرحلة ما قبل التفاوض Pre- Negotiation ، مرحلة التفاوض الفعلي Negotiation ، وأخيراً مرحلة النتائج Negotiation Outcomes أو ما يطلق عليه مرحلة ما بعد التفاوض Post-Negotiation ، وتشير هذه الدراسات إلى أن المرحلة الأولى تعتبر من أهم مراحل التفاوض وذلك على إعتبار أن المواقف المبدئية لطرفى التفاوض سيتم تحديدها خلال هذه المرحلة ، كما أن الفشل خلال هذه المرحلة قد يؤدي إلى نتائج سيئة للمفاوضات بصفة عامة، وتختص المرحلة الثانية بتطبيق إستراتيجية التفاوض التي قام كل طرف بإختيارها ، ولذلك يطلق عليها مرحلة إستخدام الإستراتيجيات ، أما المرحلة الثالثة فهي المرحلة التي سيتم من خلالها بيان ما إذا كان طرفى التفاوض قد نجحا فى الوصول إلى إتفاق فيما بينهما حول قضايا التفاوض التي تم مناقشتها أم لا ، وقد أشارت بعض الدراسات إلى وجود أسباب كثيرة لأهمية هذه المرحلة

(٢) تلعب الإستراتيجيات التفاوضية دوراً هاماً في تحديد النتائج النهائية للتفاوض بين المراجع والعميل ، ووفقاً للعديد من الدراسات التي تم تناولها يمكن القول أن الأنواع المختلفة لاستراتيجيات التفاوض بين المراجع والعميل تنقسم إلى مجموعتين من الاستراتيجيات ، ويطلق على المجموعة الأولى استراتيجيات التوزيع Distributive Strategies ، ويقصد بها مجموعة الاستراتيجيات التي يتم من خلالها تقسيم المنافع المتاحة والمحددة أو ما يطلق عليه الكعكة الثابتة (أو كمية) الموارد Fixed Pie (or Amount) of Resources على طرفي التفاوض، وهو ما قد ينتهي بانتصار أحد طرفي التفاوض وخسارة الطرف الآخر أو بخسارة الطرفين معاً وتتضمن هذه المجموعة من الإستراتيجيات كل من : إستراتيجية الجدل ، إستراتيجية التنازل ، إستراتيجية التراضي أو الحل الوسط ، بالإضافة إلى إستراتيجية الإجتباب . أما المجموعة الثانية من إستراتيجيات التفاوض فيطلق عليها استراتيجيات التكامل Integrative Strategies ، وفي ظل هذه الإستراتيجيات وعلى العكس من استراتيجيات التوزيع ، فإن عمليات التفاوض سوف تنتهي بان كل طرف من طرفي التعاقد سيحقق بعض المنافع على الأقل ، ولذلك يطلق على نتائجها مصطلح (مكاسب/ مكاسب) أو (Win/Win) وذلك على اعتبار ان هذه الاستراتيجيات تتطلب ان يكون لدى طرفي التفاوض من الإهتمام والحرص ما يجعل عملية التفاوض بينهما تنتهي بالوصول إلى اتفاق يمكن من خلاله لكل طرف تحقيق بعض المنافع ، وتتمثل هذه الإستراتيجيات في كل من إستراتيجية توسيع الأجندة ، وإستراتيجية حل المشاكل.

(٣) إهتمت الدراسات السابقة بإختبار مدى تأثير بعض العوامل على عمليات التفاوض بين المراجع وعملاء المراجعة بما تتطلبه من إستراتيجية يتم استخدامها، ونتائج سيتم الوصول إليها ، ومن أهم هذه العوامل الخبرة

التفاوضية ، قوة لجان المراجعة ، مرونة معايير المحاسبة والمبادئ المحاسبية المقبولة قبولا عاما ، أتعاب المراجعة ، المركز التنظيمي للمراجع ، القوة التنظيمية للمراجع ، استخدام العميل لإستراتيجية التنازل ، وتوقعات سوق المال.

(٤) بعد تقييم وتحليل الدراسات السابقة إنتهى الباحث إلى أن العوامل المؤثرة على عمليات التفاوض بين المراجع وعميله يمكن تصنيفها إلى ثلاثة مجموعات تتمثل الأولى فى خصائص المراجع ، وهى تتضمن كل من : الخبرة التفاوضية للمراجع ، التخصص القطاعى للمراجع ، والفترة الزمنية التى يستمر فيها المراجع متعاقدًا مع نفس العميل ، أما المجموعة الثانية فهى تتمثل فى خصائص العميل وهى تتضمن كل من : قوة لجنة المراجعة ، وخطراالإرتباط بالعميل ، والإستراتيجية التفاوضية المتوقع أن يستخدمها العميل فى ضوء ماتم استخدامه من إستراتيجيات تفاوضية خلال السنوات السابقة، وأخيرا تأتى المجموعة الثالثة التى تتمثل فى خصائص البيئة المحاسبية والمهنية ، وهى تتضمن كل من : مرونة المعايير والمبادئ المحاسبية المقبولة قبولا عاما ، و الضغوط التى يمارسها العملاء وتفرضها ظروف المنافسة ، و تعدد قضايا التفاوض التى تنطوى على استخدام الأحكام الشخصية .

و أخذ الباحث فى اعتباره التركيز على العوامل التى ترتبط بشكل مباشر بالمجموعات الثلاث المشار إليها ، ولذلك تم إستبعاد بعض العوامل الأخرى التى تناولتها بعض الدراسات مثل توقعات سوق المال .

(٥) تؤكد نتائج الدراسة التطبيقية وجود علاقة قوية بين قرار المراجع بإختيار إستراتيجيته التفاوضية وكل من : خصائص العميل ، وخصائص المراجع ، وخصائص البيئة المحاسبية والمهنية . كما أشارت تلك النتائج إلى اختلاف الأهمية النسبية لكل خاصية من الخصائص الفرعية بكل مجموعة من

مجموعات الخصائص الثلاث ، وقد جاء فى مقدمة تلك الخصائص الخبرة  
التفاوضية لدى المراجع ، وقوة لجان المراجعة ، والضغط التى يمارسها  
العملاء وتفرضها ظروف المنافسة

ويوصى الباحث بضرورة أن تعمل شركات المراجعة على تنمية وتطوير الخبرات  
التفاوضية لدى العاملين بها ، وأن يكون هناك من التشريعات ما يضمن قوة لجان  
المراجعة، وهو الأمر الذى يمكن أن يساعد فى حماية المراجعين من الضغوط التى قد  
يمارسها العملاء .

ولقد كان من أهم حدود هذا البحث عدم دراسة التأثير المتزامن للعوامل المؤثرة فى  
اختيار الإستراتيجية التفاوضية ، ولذلك فإن الباحث يوصى بدراسة هذا التأثير فى  
البيئة المهنية المصرية للتأكد من مدى وجوده ، وتحديد طبيعته ، ومعرفة مدى  
اختلافه فى البيئة المصرية عن غيرها من البيئات الأخرى .

## Reference

1. American Institute of Certified Public Accountants (AICPA).(1989). **Auditing Accounting Estimates**. Statement on Auditing Standards No.57. New York, NY: AICPA
2. American Institute of Certified Public Accountants (AICPA).(2006a). **Audit Risk and Materiality in Conducting an Audit**. Statement on Auditing Standards No. 107. New York, NY: AICPA
3. American Institute of Certified Public Accountants (AICPA).(2000). **Auditing Committee Communications**. Statement of Auditing Standards (SAS) No. 90. New York, NY: AICPA
4. Bame–Aldred, C. W., and T. Kida. (2007). A comparison of auditor and client negotiation decisions. **Accounting, Organizations & Society** 32(6):497–511.
5. Beattie, V., S. Fearnley, and R. Brandt. (2004). A grounded theory model of auditor– client negotiations. **International Journal of Auditing** 8(1): 1–19
6. Brown – Liburd, H., and A. M. Wright.(2011). The effect of past client relationship and strength of the audit committee on auditor Negotiations. **Auditing: A Journal of Practice & Theory** 30(4):51–69

7. Brown, H. L., and A. Wright.( 2008). Negotiation research in auditing. **Accounting Horizons** 22(1):91–109
8. Brown, H. L., and K.M. Johnstone.(2009). Resolving disputed financial reporting issues : Effects of auditor negotiation experience and engagement risk on negotiation process and outcome. **Auditing: A Journal of Practice & Theory** 28(2):65–92
9. Cohen, J., G. Krishnamoorthy, and A. Wright.(2010). Corporate governance in the post Sarbanes– Oxley era: Auditors' experiences. **Contemporary Accounting Research** 27(3):751–786
10. Cotter, M. J., and J. A. Henley.(2008). First–offer disadvantage in zero–sum game negotiation outcomes. **Journal of Business– To– Business Marketing** 15(1):25–44
11. De Dreu, C. K. W., and G. A. Van Kleef.(2004). The influence of power on the information search, impression formation, and demands in negotiation. **Journal of Experimental Social Psychology** 40(3):303–319
12. DeZoort, F. T., D. R. Hermanson, D. S. Archambeault, and S. Reed 2002. Audit Committee

- effectiveness: A synthesis of the empirical audit committee literature. **Journal of Accounting Literature** 21: 38 – 75
13. DeZoort, T., D. Hermanson, and R. Houston. 2003a. Audit committee support for auditors: The effects of materiality justification and accounting precision. **Journal of Accounting and Public Policy** 22: 175–199
  14. DeZoort, T., D. Hermanson, and R. Houston. 2003b. Audit committee member support for proposed audit adjustments: A source credibility perspective. **Auditing: A journal off Practice & Theory** (September): 189–205
  15. Fu, H., H. Tan, and J. Zhang. (2011). Effect of auditor Negotiation Experience and Client Negotiation Style on Auditors' Judgments in an Auditor–Client Negotiation Context. **Auditing: A Journal of practice & Theory** 30(3):225–237
  16. Gibbins, M., S. McCracken, and S. Salterio. (2005). Negotiations over accounting issues: The congruency of audit partner and chief financial officer recalls. **Auditing: A Journal of Practice & Theory** 24 (Supplement): 171–193

17. Gibbins, M., S. McCracken, and S. Salterio. (2007). The chief financial officer's perspective on auditor–client negotiations. **Contemporary Accounting Research** 24(2):387–422
18. Gibbins, M., S. McCracken, and S. Salterio. (2010). The auditor's negotiation strategy selection: Flexibility of initial accounting position and nature of the relationship. **Accounting, Organizations and Society**. 35(6):579–595
19. Gibbins, M., S. Salterio, and A. Webb. (2001). Evidence about auditor–client management negotiation concerning client's financial reporting. **Journal of Accounting Research** 39 (3):535–563
20. Hatfield, R. C., C. Agoglia, and M. Sanchez. (2008). Client characteristics and the negotiation tactics of auditor : Implications for financial reporting . **Journal of Accounting Research** 46(5):1183–1207
21. Hatfield, R. C., R. W. Houston, C. M. Stefaniak, and S. Usrey. (2010) . The effect of magnitude of audit difference and prior client concessions on negotiations of proposed adjustments. **The Accounting Review** 85(5):1647–1668
22. Johnstone, K., J. Bedard, and S. Biggs. (2002). Aggressive client reporting: Factors



- affecting auditor' generation of financial reporting alternatives .**Auditing :A Journal of Practic & Theory** (March):47–66
23. Kadous,K.,J.Kennedy,and M.Peecher.(2003).Auditors' judgment of the acceptability of client preferred accounting methods. **The Accounting Review** (July):759–778
24. Magee, J. C., A. D. Gallinsky, and D. H. Gruenfeld.(2007). Power, propensity to negotiate, and moving first in competitive interactions, **Personality and Social Psychology Bulletin** 33(2):200–212
25. McCracken, S., S. Salterio, and M. Gibbins.(2008). Auditor–client management relationships and roles in negotiating financial reporting. **Accounting, Organizations and society** 33(4–5):362–383
26. McCracken, S., S. Salterio, and R. Schmidt.(2011). Do Managers Intend to Use the Same Negotiation Strategies as Partners? **Behavioral Research in Accounting** 23(1):131–160
27. Nelson,J.A.Elliott,and R.L.Tarpley.(2002). Evidence from auditors about manager's and auditors' earning

- management decisions. **The Accounting Review** 77(supplement):175–202
28. Ng, T.B., and H.T. Tan. (2003). Effects of authoritative guidance availability and audit committee effectiveness on auditors' judgments in an auditor–client negotiation context. **The Accounting Review** 8 (3):801–818
29. O'Connor, M., J.A. Arnold, and E.R. Burris. (2005). Negotiators' bargaining histories and their effects on future negotiation performance. **Journal of Applied Psychology** 90 (2):350–362
30. Orr, D., and C. Guthrie. (2006). Anchoring, information, expertise, and negotiation: New insights from meta–analysis. **Ohio State Journal on Dispute Resolution** 21: 596–628
31. Sanchez, M., C. Agoglia, and R. Hatfield. (2007). The role of auditor strategy in auditor–client negotiations over proposed financial statement adjustments. **The Accounting Review** 82(1):241–263
32. Tan, H.T., and K.T. Trotman. (2010). Effect of the timing of auditors' income–reducing adjustment concessions on financial officers' negotiation

- judgments. **Contemporary Accounting Research** 27 (4):1207– 1239
33. Trotman, K., A. Wright, and S. Wright. (2009). An examination of the effects of auditor rank on pre-negotiation planning judgments. **Auditing: A journal of Practice & Theory** 28(1):191–203
34. Trotman, K., A. Wright, and S. Wright.(2005). Auditor negotiations : An examination of the efficacy of intervention method. **The Accounting Review** (1): 349–367