

## تأثير لجنة المراجعة وممارسة المراجع للشك المهني على العلاقة التفاوضية بين المراجع وعميله

(دراسة ميدانية)

أ.د/ مصطفى راشد العبادي

أستاذ المحاسبة

والمراجعة

وعميد الكلية السابق

د/ أمل عبد الفضيل عطية محمد

المدرس بقسم المحاسبة والمراجعة

بكلية التجارة جامعة بنها

شيماء عودة حامد علي

معيدة بقسم المحاسبة والمراجعة بالكلية

## تأثير لجنة المراجعة وممارسة المراجع للشك المهني على العلاقة التفاوضية بين المراجع وعميله (دراسة ميدانية)

أ.د/ مصطفى راشد العبادي د/ أمل عبد الفضيل عطية محمد شيماء عودة حامد علي  
أستاذ المحاسبة والمراجعة المدرس بقسم المحاسبة والمراجعة معيدة بقسم المحاسبة والمراجعة بالكلية  
وعمد الكلية السابق

### ملخص البحث:

هدف البحث إلى دراسة تأثير لجنة المراجعة وممارسة المراجع للشك المهني على العلاقة التفاوضية بين المراجع وعميله، وفي سبيل ذلك تناولت الباحثة عرض الدراسات السابقة التي تتعلق بعملية التفاوض وعلاقتها بلجنة المراجعة وكذلك الدراسات السابقة التي تتعلق بعملية التفاوض وممارسة المراجع للشك المهني، وكذلك تم تناول المتطلبات الفكرية للعملية التفاوضية من خلال التعرف على مجالات وجوانب التفاوض بين المراجع والعميل والاستراتيجيات التي يستخدمها كلا الطرفين في التفاوض وكذلك التعرف على دور لجنة المراجعة في تحسين العملية التفاوضية بينهما، كما تم تناول مفهوم وممارسات المراجع للشك المهني والتعرف على دور ممارسة المراجع للشك المهني على العلاقة التفاوضية بينهما، ثم اشتقاق الفروض التي يقوم عليها البحث.

كما تم استخدام البرنامج الإحصائي Spss لإدخال البيانات الأولية التي تم الحصول عليها من قائمة الإستقصاء التي تم توزيعها على عينة مكونة من (٧٧) مفردة من المحاسبين والمراجعين الماليين في شركات المساهمة المصرية ومكاتب المحاسبة والمراجعة وأعضاء هيئة التدريس بأقسام المحاسبة ببعض كليات التجارة بالجامعات المصرية.

وقد أظهرت النتائج أن لجنة المراجعة تلعب دوراً هاماً في التوسط لتحقيق التفاوض بين المراجع والعميل بشأن القضايا المحاسبية الخلافية لما لها من دور في دعم استقلال المراجع كأحد خصائص ممارسة الشك المهني لضمان عدم تعرضه لأي ضغوط من الإدارة أثناء عملية التفاوض. وقد أوصت الدراسة بضرورة تدعيم وتفعيل لجنة المراجعة لما لها من دور قوى في تدعيم المركز التفاوضي للمراجع مما ينعكس على جودة عملية المراجعة، بالإضافة إلى تطبيق مراجعي الحسابات لخصائص الشك المهني عند مراجعة القوائم المالية لتأثيرها على الحكم المهني لهم.

**الكلمات المفتاحية:** لجنة المراجعة، الشك المهني، العلاقة التفاوضية بين المراجع والعميل.

---

## **The Impact of the Audit Committee and the Auditor's Practice of Professional Skepticism on the Negotiation Relationship between the Auditor and his Client (Field Study)**

**Professor Dr.  
Moustafa Rashed El-Abady**  
Prof. of Accounting & Auditing,  
The Dean of Faculty of Commerce,  
Benha University

**Dr.  
Amal Abdel-Fadil Atia**  
Lecture of Accounting,  
Faculty of Commerce,  
Benha University

**Shimaa Ouda Hamed Ali**  
Demonstrator, Department of Accounting

### **Abstract:**

The aim of the research is to study the impact of the audit committee and the auditor's practice of professional skepticism on the negotiating relationship between the auditor and his client. The negotiation process by identifying the areas and aspects of negotiation between the auditor and the client and the strategies used by both parties in the negotiation, as well as identifying the role of the audit committee in improving the negotiation process between them. , and then derive the hypotheses on which the research is based.

The SPSS statistical program was used to enter the primary data obtained from the survey list that was distributed to a sample consisting of (77) individual accountants and financial auditors in Egyptian joint stock companies, accounting and auditing offices, and faculty members in accounting departments in some faculties of commerce in Egyptian universities.

The results showed that the audit committee plays an important role in mediating the negotiation between the auditor and the client regarding controversial accounting issues because of its role in supporting the independence of the auditor as one of the characteristics of practicing professional skepticism to ensure that he is not exposed to any pressure from management during the negotiation process.

The study recommended the necessity of strengthening and activating the audit committee because of its strong role in strengthening the negotiating position of the auditor, which is reflected in the quality of the audit process, in addition to the auditors applying the characteristics of professional skepticism when reviewing the financial statements for its impact on their professional judgment.

**Keywords:** audit committee, professional Skepticism, negotiating relationship between the auditor and the client.

## ١- الإطار العام للبحث:

## ١/١- مقدمة ومشكلة البحث:

تعد إدارة المنشأة هي المسؤولة عن إعداد وعرض القوائم والتقارير المالية والتي تحاول في كثير من الأحيان إظهار أفضل صورة لنتيجة النشاط ومركزها المالي للتعبير عن مدى استقرارها الاقتصادي، لما لذلك من تأثير مباشر على قيمة الشركة والتي تظهر في أسعار أسهمها في السوق، وعلى مقدار المخاطر التي يقيمها المستثمرون والمقرضون بالاعتماد على القوائم المالية التي تفصح عنها المنشأة.

وقد كان ذلك سبباً في قيام إدارة المنشأة بممارسات محاسبية معينة وتبني العديد من الاستراتيجيات والأساليب التي من شأنها التأثير على نتائج النشاط والمركز المالي بالصورة التي تراها وتحقق مصالحها. ومن هذا المنطلق يأتي دور المراجع باعتباره وكيلاً عن أصحاب المصالح في اكتشاف تلك الممارسات والسياسات التي من شأنها التأثير على عدالة وصدق القوائم والتقارير المالية، وأن يبدي ملاحظاته لإجراء التعديلات في القوائم المالية ومتابعتها مع إدارة المنشأة لتعديل كل ما من شأنه التأثير على نتيجة النشاط والمركز المالي بصورة تخالف الواقع.

وتعرف هذه المرحلة ضمن عملية المراجعة بمرحلة التفاوض بين المراجع وعميله على التعديلات التي يراها المراجع في القوائم والتقارير المالية. وبالتالي فإن تحسين جودة القوائم والتقارير المالية تتأثر بعملية التفاوض بين المراجع وإدارة المنشأة، لذلك يجب البحث عن العوامل التي تؤثر على تلك العلاقة التفاوضية وتدعم موقف المراجع وتحافظ على استقلاله وقدرته على الدفاع عن ما يبيده من ملاحظات ومطالبات يطالبه من تعديلات.

وتتمثل تلك العوامل التي يمكن أن تؤثر على العلاقة التفاوضية بين المراجع وعميله- في رأي الباحثة - في عاملين أساسيين يرتبط العامل الأول "الكفاءة المهنية للمراجع" أي بالمراجع نفسه وتكوينه الذاتي ومدى قدرته على جمع أدلة الإثبات الكافية اللازمة لإبداء الرأي واكتشاف ممارسات الإدارة للتلاعب بالقوائم المالية والتقارير عنها، أما العامل الثاني يرتبط بالبيئة المحيطة والعوامل التي يمكن أن توفر للمراجع الاستقلال عند التفاوض مع الإدارة على التعديلات التي يراها والتي ترتبط في معظمها بما توفره التشريعات والقوانين والإصدارات المهنية من آليات لحماية استقلال مراجع الحسابات.

وعند التحدث عن العامل الأول المرتبط بالمراجع وعملية المراجعة فإن عملية جمع أدلة الإثبات الكافية والملائمة لإبداء الرأي الفني المحايد عن مدى تعبیر القوائم المالية عن نتيجة النشاط والمركز المالي والتدفقات النقدية بصدق وعدالة يتطلب ذلك أن يحافظ المراجع على أسلوب الشك المهني طوال عملية المراجعة، ويقصد بأسلوب الشك المهني كما عرفه معيار المراجعة المصري رقم

(٢٠٠) الفقرة (١٦) بأنه: "تقييم المراقب لمدى سلامة أدلة المراجعة التي تم الحصول عليها ويكون منتبها إلى أدلة المراجعة المتعارضة ويتساءل عن مدى مصداقية المستندات أو إقرارات الإدارة". كما أكدت دراسة (وليد، ٢٠١٥) أن خصائص الشك المهني لمراجع الحسابات لها تأثير واضح على العوامل المؤثرة في التفاوض بين المراجع وعميله، حيث أنه بممارسة المراجع للشك المهني يجمع ملاحظاته ويعرضها على الإدارة لتعديلها ومن هنا تكون بداية عملية التفاوض بين المراجع وعميله. وتتمثل مجالات التفاوض بين المراجع وعميله- في رأى الباحثة- في المجالات التالية:

- التطبيق المتعسف لمعايير المحاسبة.
- تغيير السياسات المحاسبية المطبقة.
- الأحداث اللاحقة.
- نقص إجراءات وأدلة المراجعة.
- التقديرات المحاسبية التي تراها الإدارة.

حيث أن تلك المجالات يكون فيها قدر من الحرية في الاختيار من ناحية والحكم الشخصي من ناحية أخرى بالتالي قد تكون مجالا للتفاوض واختلاف الآراء، وبالتالي فإن ممارسة المراجع للشك المهني الذي يمكنه من جمع أدلة الإثبات الكافية والملائمة لتدعيم موقفه تجاه ما يبيده من ملاحظات قد يؤثر بشكل كبير على العلاقة التفاوضية بين المراجع وعميله.

وعلى الجانب الآخر وعند البحث عن العوامل الأخرى التي تدعم المراجع في العلاقة التفاوضية بينه وبين عميله، يتضح أن ما توفره حوكمة الشركات من آليات على رأسها لجنة المراجعة قد يكون لها دور فعال في دعم ومساندة المراجع في عملية التفاوض وتأييد رأيه.

فلجنة المراجعة هي إحدى آليات حوكمة الشركات التي تلعب دوراً إيجابياً في دعم القوة التفاوضية للمراجع، فهي لها دور كبير في حل القضايا الخلافية بين المراجع والعميل، فوجود لجنة مراجعة فعالة تعزز من دور المراجع في العملية التفاوضية مع الإدارة (Helen et.al, 2012)

إلا أنه لا بد من توافر مجموعة من المقومات في لجنة المراجعة لتفعيل دورها في العلاقة التفاوضية بين المراجع وعميله.

وفي ضوء هذه العلاقة التفاوضية، توجد العديد من العوامل التي تحكم عملية التفاوض هذه فيما يتعلق بالمراجع والعميل.

لذلك تحاول الباحثة من خلال هذا البحث دراسة تأثير كلاً من لجنة المراجعة وممارسة المراجع للشك المهني على العلاقة التفاوضية بين المراجع وعميله مع دراسة أثر ذلك على جودة التقارير المالية.

## ٢/١ - أهداف البحث:

يتمثل الهدف الرئيسي للبحث في دراسة تأثير لجنة المراجعة وممارسة المراجع للشك المهني على العلاقة التفاوضية بين المراجع وعميله، ويمكن تحقيق الهدف الرئيسي من خلال الأهداف الفرعية التالية:

- ١- تحديد الآليات التي تحكم العلاقة التفاوضية بين المراجع وعميله.
- ٢- تحديد دور لجنة المراجعة في التفاوض بين المراجع والعميل.
- ٣- تحديد متطلبات تفعيل دور لجنة المراجعة في عملية التفاوض بين المراجع وعميله.
- ٤- تحديد دور المراجع وممارسته للشك المهني وأثر ذلك على التفاوض بينه وبين عميله.
- ٥- بيان أثر خصائص الشك المهني للمراجع ولجنة المراجعة على قوة العلاقة التفاوضية بين المراجع وعميله.

### ٣/١- أهمية البحث:

تتبع أهمية البحث من أهمية تفعيل دور لجنة المراجعة لتقوم بدور الوسيط في عملية التفاوض بين المراجع وعميله وذلك في ضوء ممارسة المراجع للشك المهني، وفي ضوء هذه الأهمية ترى الباحثة أنها تتمثل في اتجاهين:

#### - الأهمية العلمية:

يستمد البحث أهميته العلمية من أن هناك ندرة في الدراسات التي تناولت موضوع لجنة المراجعة وممارسة المراجع للشك المهني معا وتأثيرهما على العلاقة التفاوضية بين المراجع وعميله.

#### - الأهمية العملية:

تتمثل أهمية البحث العملية في مدى أهميته لمهنة المراجعة وذلك من خلال دراسة وتحليل آليات تفعيل دور لجنة المراجعة في عملية التفاوض بين المراجع وعميله في ضوء ممارسة المراجع للشك المهني وهو بذلك يعد مدخلاً لتدعيم قوة المراجع التفاوضية مما يؤدي لزيادة جودة التقارير المالية.

### ٤/١- فروض البحث:

في ضوء طبيعة مشكلة البحث وأهميته وأهدافه يمكن صياغة فروض البحث على النحو

التالي:

- ١- يوجد أثر ذو دلالة إحصائية لقوة لجنة المراجعة على تحسين العلاقة التفاوضية بين المراجع وعميله.
- ٢- يوجد أثر ذو دلالة إحصائية لممارسات المراجع للشك المهني على تحسين العلاقة التفاوضية بين المراجع وعميله.

٣- يوجد أثر ذو دلالة إحصائية لكل من قوة لجنة المراجعة وممارسة المراجع للشك المهني على تحسين العلاقة التفاوضية بين المراجع وعميله.

#### ٥/١- حدود البحث:

تتمثل حدود البحث فيما يلي:

- ١- لن تتناول الباحثة الوظائف الأخرى للجنة المراجعة إلا في حدود ما يخدم البحث.
- ٢- لن تتناول الباحثة عملية التفاوض على الأتعاب بين المراجع وعميله إلا في حدود ما يخدم البحث.

#### ٦/١- منهج وأسلوب البحث:

- ١- منهج البحث: تركز الباحثة من خلال الدراسة على منهجين:
  - المنهج الاستقرائي حيث سيتم استقراء الدراسات ذات الصلة بموضوع البحث.
  - المنهج الاستنباطي حيث تعتمد الباحثة على استنباط مدى تأثير الشك المهني للمراجع ولجنة المراجعة على العلاقة التفاوضية بين المراجع وعميله.
- ٢- أسلوب البحث: تعتمد الباحثة على أسلوبين هما:

- الأسلوب الأول: الدراسة النظرية من خلال المسح المكتبي لأهم ما كتب ونشر من مؤلفات وأبحاث ودراسات باللغة العربية والأجنبية وتتعلق بموضوع البحث.
- الأسلوب الثاني: الدراسة الميدانية حيث تعتمد الباحثة على تصميم قائمة استقصاء وتوزيعها على عينة من مكاتب المراجعة وأعضاء لجنة المراجعة في بعض الشركات، وتحليل البيانات واستخلاص النتائج وذلك للوقوف على آرائهم وخبراتهم والاستفادة منها في التغلب على مشكلة البحث وتحقيق أهدافه.

#### ٧/١- خطة البحث:

في ضوء مشكلة وأهداف البحث وحدوده تتمثل خطة البحث فيما يلي:-

- ١- الإطار العام للبحث .
- ٢- مجالات وجوانب التفاوض بين المراجع وعميل المراجعة.
- ٣- دور لجنة المراجعة في تحسين العلاقة التفاوضية بين المراجع والعميل.
- ٤- أثر ممارسات المراجع للشك المهني على مجالات وجوانب التفاوض بين المراجع والعميل.
- ٥- الدراسة الميدانية.
- ٦- مناقشة النتائج.
- ٧- التوصيات.
- ٨- المراجع.

## ٢- مجالات وجوانب التفاوض بين المراجع وعميل المراجعة:

العلاقة التي تتم بين كل من المراجع وعميل المراجعة من خلال عملية المراجعة هي موضع اهتمام نظراً لأهميتها لأصحاب المصالح لضمان جودة القوائم المالية، وهذه العلاقة مثيرة للجدل نظراً لوجود العديد من القضايا الخلافية بين المراجع وعميله والتي يتم حلها من خلال العملية التفاوضية بين المراجع وعميله، فالتفاوض يتم بين المراجع والعميل في عدة مجالات ويطلب المراجع من إدارة العميل تعديلها أو تصحيح الأخطاء لضمان جودة القوائم المالية، وتستعرض الباحثة مفهوم التفاوض بالإضافة إلى مجالات وجوانب التفاوض بين المراجع والعميل، وذلك على النحو التالي:

### مفهوم التفاوض بين المراجع والعميل:

فقد عرف (محمد خليل، ٢٠١٨) عملية التفاوض في المراجعة بأنها: " المناقشات الهادفة بين مراقب الحسابات وعميل المراجعة تجاه القضايا المحاسبية المختلفة وغيرها، أو لتحقيق المصالح المشتركة بينهما في ظل وجود طرف ثالث محايد ولديه من الخبرة والخصائص الأخرى ما يؤهله وذلك للوصول الى اتفاق يرضى طرفي التفاوض دون التأثير على جودة المنتج النهائي لعملية التفاوض وهو التقارير والقوائم المالية والتي تلبي احتياجات المستخدمين من المعلومات المالية ".

كما يمكن للباحثة تعريف عملية التفاوض بين المراجع والعميل بأنها: "هي عملية حوار ومناقشة بين المراجع والعميل حول نقاط الاختلاف، ويتم من خلالها مناقشة وتبادل الآراء للوصول إلى اتفاق مرضي للطرفين لتحقيق المصالح المشتركة بينهما في ضوء السياسات المحاسبية المقبولة والمتعارف عليها".

### مراحل العملية التفاوضية بين المراجع والعميل:

تمر عملية التفاوض بين المراجع والعميل بثلاث مراحل هي:

#### ▪ مرحلة ما قبل التفاوض Pre-Negotiation.

تعتبر هذه المرحلة من أهم مراحل التفاوض بين المراجع والعميل وذلك على اعتبار أن أحكام المراجع قبل التفاوض مهمة لأنها قد تؤثر على أساليب التفاوض والتوقعات حول موقف العميل والنتيجة المحتملة، كما أن الفشل خلال هذه المرحلة قد يؤدي إلى نتائج غير مرضية للمفاوضات". (Helen & Wright, 2011)

فقد أشارت دراسة (Bame-Aldred & Kida, 2004) إلى أنه في هذه المرحلة تقوم الأطراف المتفاوضة بتقييم الحلول المختلفة، وتقدير مدى النتائج المحتملة، ووضع هدف وهو هدفهم المنشود، بالإضافة إلى ذلك يقوم كل متفاوض بتحديد النقطة التي عندها لا يمكن قبول الاتفاق ويطلق عليها نقطة الحد أو نقطة التحفظ Limit or Reservation Point والتي تكون أعباء الاتفاق



أكبر من أعباء عدم وجود اتفاق، وتتحدد هذه النقطة في مجال المراجعة عندما يرغب المراجع في إنهاء علاقته بالعميل.

كما تناولت (Helen & Wright, 2011) أيضاً أن هذه المرحلة تنطوي على التخطيط المسبق للتفاوض، وخلال مرحلة ما قبل التفاوض تحدد الأطراف المتفاوضة (المراجع والعميل) اهتماماتها وخياراتها وبدائلها وأهدافها وخططها.

#### ▪ مرحلة التفاوض Negotiation.

في هذه المرحلة يقوم كلًا من المراجع والعميل بتنفيذ استراتيجية التفاوض التي يراها مناسبة من وجهة نظره، ولا شك أن طبيعة العلاقة بين المراجع والعميل ومنهجية كلًا منهما في حل الخلافات حول سياسات وطرق إعداد القوائم المالية والإفصاح عنها لها دورًا هامًا في اختيار استراتيجية التفاوض ثم يحدث تبادل للمعلومات ووجهات النظر أثناء عملية التفاوض ويستمر ذلك إلى أن يتم التوصل إلى حل يتوافق عليه الطرفان أو التوصل إلى ضرورة إنهاء العلاقة بينهما.

"في هذه المرحلة يختار كل طرف استراتيجية تعتمد في المقام الأول على قرارات ما قبل التفاوض، حيث أن الاستراتيجية هي خطة عمل طويلة الأجل، وتحديد الأهداف والمنهج العام الذي ينبغي اتخاذه لتحقيق هذه الأهداف، فالمفاوض يختار أو يطور ويحسن تكتيكات محددة تتفق مع الاستراتيجية الشاملة". (محمد محفوظ، ٢٠١٥)

ويمكن توضيح الاستراتيجيات التي يمكن استخدامها في عملية التفاوض كما يلي:

قامت الدراسات السابقة بتحديد الاستراتيجيات الأساسية للتفاوض فهناك الاستراتيجية التوزيعية Distributive Strategy يندرج تحتها أربعة استراتيجيات والتي تنتهي بفوز أحد الأطراف وخسارة الطرف الآخر أو خسارة كلا الطرفين.

وهناك الاستراتيجية التكاملية Integrative Strategy ويندرج تحتها اثنين من الاستراتيجيات والتي تنتهي بفوز الطرفين.

#### ▪ مرحلة نتائج التفاوض Negotiation Outcomes.

"هذه المرحلة هي آخر مراحل العملية التفاوضية حيث توضح هذه المرحلة ما إذا كان قد تم التوصل إلى اتفاق بين الطرفين على القوائم المالية النهائية وإصدار رأي غير معدل عليها، فانتهاية العملية التفاوضية بتقرير معدل لا يمكن اعتباره هدف تنتهي إليه العملية التفاوضية لما له من آثار اقتصادية سلبية على كلًا من المراجع والعميل". (Helen & Wright, 2008)

وعادة ما يكون لكل من المراجع والعميل نتائج مستهدفة من العملية التفاوضية وحد أدنى من النتائج يمكن قبوله.

#### جوانب التفاوض بين المراجع والعميل:

يتم التفاوض بين المراجع و عميل المراجعة في عدة مجالات ولعل من أهمها ما يلي:

## ١- مخالفة معايير المحاسبة فى القياس:

طالبت معايير المراجعة من المراجع أن يكون حذراً ومدرِكاً أثناء قيامه بعملية المراجعة لاحتمالية وجود غش وعليه أن يبحث عن مخالفات الإدارة التى لها تأثير جوهري على القوائم المالية وأن يبذل العناية المهنية الواجبة، ومن أمثلة ذلك تطبيق مبادئ محاسبية غير مناسبة لظروف المنشأة، أو تطبيق المبادئ المحاسبية بشكل غير سليم.

فقد أشار معيار المراجعة رقم (٧٠١) إلى أن الاختلاف مع الإدارة حول بعض الأمور مثل قبول السياسات المحاسبية التى اتبعتها المنشأة أو أسلوب تطبيقها أو كفاية الإفصاح فى القوائم المالية. وقد يؤدى ذلك إلى إبداء المراجع رأى متحفظ أو رأى عكسى، وهذا له أضرار سلبية على كل من المراجع والعميل، فالمراجع قد يفقد عميله فى المستقبل وبالتالي يفقد أتعابه وإيراداته، كما يتأثر العميل بانخفاض أسعار أسهم المنظمة فى سوق الأوراق المالية أو فقدان الإدارة لمكافآتها السنوية، لذلك يلجأ كل من المراجع وإدارة العميل إلى التفاوض للوصول إلى حل يحمى المراجع من مخاطر التقاضى ويحقق مصالح مستخدمى المعلومات المالية، وفى ذات الوقت يحقق مصالح إدارة العميل.

## ٢- تغيير السياسات المحاسبية المطبقة:

نظراً لأن السياسات المحاسبية التى أقرتها إدارة العميل تعتبر أحد المجالات التى يمكن للإدارة التلاعب من خلالها فقد اهتمت المعايير المهنية بأنه يجب على المراجع تقييم اختيار الإدارة وتطبيقها للسياسات المحاسبية خاصة التى تتعلق بالقياسات غير الموضوعية وتعتمد على التقييمات الشخصية، وعلى المراجع الأخذ فى الاعتبار ما إذا كان اختيار الإدارة وتطبيقها للسياسات المحاسبية قد يدل على تقارير مالية احتيالية ناتجة عن جهد الإدارة لإدارة الأرباح من أجل خداع مستخدمى المعلومات المالية. وعلى المراجع التحقق من السياسات المحاسبية المطبقة من قبل المنشأة ومدى الثبات فى تطبيق هذه السياسات، فقد أشار معيار المراجعة الدولي رقم (٥١٠) بالفقرة رقم (٨) أنه: يجب على المراجع الحصول على أدلة مراجعة كافية ومناسبة بشأن السياسات المحاسبية التى قد تم تطبيقها فى القوائم المالية بشكل متسق، وما إذا كانت التغييرات فى السياسات المحاسبية قد تمت المحاسبة عنها بشكل مناسب، وتم عرضها والإفصاح عنها بشكل كافٍ وفقاً لإطار التقرير المالى المنطبق، وأن تبرير الإدارة لأسباب التغيير تكون معقولة، والتأكد من أن الإدارة قد طبقت السياسة الجديدة بأثر رجعى وذلك بتعديل القوائم المالية للسنتين السابقتين بالإضافة إلى السنة الحالية مع الإفصاح عن ذلك بإيضاحات القوائم المالية، فإذا تحقق المراجع من توافر جميع الشروط السابقة أصدر رأى غير معدل مع لفت الانتباه. فالتغيير فى السياسات المحاسبية لا يمكن فصله عن التغيير فى التقدير المحاسبى وأشارت المعايير المحاسبية إلى معالجة الأثر الناتج عن التغيير فى السياسات المحاسبية باعتباره تغيير فى التقدير المحاسبى، ويجب على المراجع لفت انتباه مستخدمى القوائم المالية فى فقرة لفت انتباه.

### كما أن التغيير في السياسة المحاسبية يقتصر على:

أ- التحول من سياسة محاسبية مقبولة إلى سياسة محاسبية أخرى مقبولة وهنا يقوم المراجع بإصدار رأى غير معدل (نظيف).

ب- التحول من سياسة محاسبية مقبولة إلى سياسة أخرى غير مقبولة فهذا يعتبر تحريف في القوائم المالية ويطلب المراجع من الإدارة إجراء تعديلات بالقوائم المالية مما يفتح مجالاً للتفاوض بين كل من الإدارة ومراجع الحسابات وعند قيام الإدارة بتعديل معلومات القوائم المالية وفق معايير المحاسبة فعلى المراجع إبداء رأى غير معدل، أما إذا رفضت الإدارة إجراء التعديلات فهذا على المراجع إصدار رأى متحفظ أو معارض حسب الحال.

وترى الباحثة أنه في ظل تعدد الاستراتيجيات التفاوضية قد يلجأ المراجع لاستخدام استراتيجية الحزم/السيطرة باعتبارها أفضل الاستراتيجيات بالنسبة لهذه الحالة.

ت- التحول من سياسة محاسبية غير مقبولة إلى سياسة محاسبية مقبولة فإن هذا يصبح تصحيحاً لخطأ وعلى المراجع التحقق من سلامة المعالجة المحاسبية لنتائج هذا التصحيح.

وترى الباحثة أن مجالات التفاوض بمثابة مراحل تسمح للمراجع والعميل بتطبيق استراتيجية أو أكثر للتفاوض ملائمة لجوانب ومجالات التفاوض.

### ٣- دور لجنة المراجعة في تحسين العلاقة التفاوضية بين المراجع والعميل:

"لجان المراجعة هي إحدى آليات حوكمة الشركات وهذه اللجان تلعب دور مباشر في رقابة عملية إعداد القوائم المالية ودعم استقلال المراجع وقوته التفاوضية من خلال دعمها لأحكام وتقديرات المراجع والطرق والسياسات المحاسبية الملائمة التي يراها حتي وإن كانت هذه الطرق والسياسات لا تجد تأييد الإدارة". (Ng & Tan, 2003)

ولقد تم التركيز بشكل كبير على هذا الدور منذ إصدار قانون (Sarbanes-Oxley) (Sox) من خلال زيادة كبيرة في مسؤوليات لجنة المراجعة، وقد ركز هذا القانون على تعزيز فعالية لجنة المراجعة.

فكان لابد من توضيح الدور الذي تقوم به لجنة المراجعة في حل الخلافات بين المراجع والعميل مثل الخلافات المتعلقة بالتقديرات المحاسبية، وتفسيرات للمعايير المحاسبية وقضايا الإفصاح حيث أن القوائم المالية التي تم تعديلها هي نتائج مشتركة في عملية التفاوض بين المراجع والعميل.

"يعتبر كل من التفاوض والوساطة هما إجراءات لحل تفضيلات المعارضين بين الأطراف المتنازعة، حيث ينطوي التفاوض على مناقشات بين الأطراف المتنازعة بهدف التوصل إلى اتفاق، وتعمل الوساطة على تحريك التفاوض في اتجاه الحل السليم، ويمكن التفرقة بين الوساطة والتحكيم

Arbitration حيث يفرض طرف ثالث قراراً ملزماً لكلاً الطرفين المتنازعين بدلاً من مساعدتهم للوصول إلى القرار بأنفسهم". (Salleh & Stewart , 2012)

#### فكرة وفعالية لجنة المراجعة كوسيط إنما تنبع من:

- ١- السلطة الممنوحة إلى اللجنة من مجلس الإدارة والمنظمات المهنية والتشريعية.
  - ٢- تفهم اللجنة ووعيها بالحلول الممكنة من خلال دورها الإشرافي طوال العام.
  - ٣- خبرة أعضاء اللجنة بالمحاسبة والمراجعة بالإضافة إلى خبرتها بالنشاط.
- وترى بعض الدراسات أن عملية الوساطة تبدأ عندما يطلب الأطراف المتنازعة المساعدة من طرف ثالث لحل الخلافات بينهما، فالوساطة تحتوي على ثلاثة عناصر محددة:
- ١- طرف ثالث.
  - ٢- التفاعل أو المساعدة.
  - ٣- عدم وجود سلطة لفرض نتيجة.

#### الأساليب التي تستخدمها لجنة المراجعة لتحقيق التفاوض:

هناك العديد من الأساليب المتاحة للجنة المراجعة والتي يمكن استخدامها في حل القضايا الخلافية وتحقيق التفاوض ترى بعض الدراسات أن هذه الأساليب من بينها ما يلي:

- ١- السيطرة على جدول الأعمال:

وذلك من خلال قيام لجنة المراجعة بعمل اجتماعات وتقوم فيها بدعوة كل من المراجعين والإدارة لحضور الاجتماعات ومناقشة نتائج التقرير المالي، وهنا يقوم كل من المراجع والإدارة بتقديم الأدلة والحقائق عن القضايا المحاسبية الخلافية ويتم التوصل إلى اتفاق بينهم بحضور لجنة المراجعة.

- ٢- جمع المعلومات:

تقوم لجنة المراجعة بجمع المعلومات المتعلقة بالقضايا المحاسبية الخلافية من خلال اجتماعها مع المراجع والإدارة، وينبغي على كل من المراجع والإدارة (العميل) أن يقدم كل منهما الدعم والمعلومات للجنة المراجعة حتي يتسنى الوصول إلى الاتفاق الذي يرضي الطرفين.

#### ٣- تقديم المشورة للأطراف المتفاوضة:

تلعب لجنة المراجعة دوراً كبيراً في تقديم النصح والمشورة لكل من المراجع والعميل وذلك من خلال الاستماع لكل منهما وتقديم النصح والمشورة لهما حتي يتم التوصل إلى اتفاق يرضي كلا منهما.

#### ٤- اتخاذ قرار حاسم وحل المشكلة:

تعتمد لجنة المراجعة على دورها الرقابي لتقديم الاقتراحات والتوصيات لكيفية حل القضايا المحاسبية الخلافية فهي لا تقف إلى جانب طرف واحد وهذا يتفق مع قيامها بدور الوسيط.

فمن خلال الخبرة المالية والمحاسبية للجنة المراجعة تستطيع حل القضايا الخلافية بين المراجع والإدارة.

ولابد أن تأخذ لجنة المراجعة جميع القضايا وتعمل على اقتراح الحلول وتقديم التوصيات بشأن هذه القضايا.

#### ٥- تأييد أو الوقوف في جانب أحد الأطراف:

يتطلب دور لجنة المراجعة في التوسط لتحقيق التفاوض بين مراجع الحسابات والعميل أن تتمتع لجنة المراجعة بالحياد، ومن الممكن للجنة المراجعة أن تميل إلى طرف المراجع عندما يكون هناك توجيه رسمي للهدف، ويكون الوضع المالي للعميل ضعيف، وكذلك عندما تكون القضايا المتنازع عليها تخضع لقياس دقيق، وعندما تتعلق التعديلات المقترحة بالقضايا المحاسبية سنوية وليس نصف سنوية أو ربع سنوية. فهذه الأساليب لا يستبعد أحدهما الآخر وكثيراً ما تستخدم جنباً إلى جنب مع بعضهما البعض، علاوة على ذلك فإن بعض هذه الأساليب مترابطة لأنه من الممكن أن تقوم لجنة المراجعة (الوسيط) بتقديم النصيحة واتخاذ قرار لحل المشكلة في آن واحد.

#### ٤- أثر ممارسات المراجع للشك المهني على مجالات وجوانب التفاوض بين المراجع والعميل :

التفاوض بين المراجع والعميل يمثل أحد الأشكال التي تعبر عن طبيعة عملية المراجعة، والعلاقة التي تتم بين المراجع والعميل في عملية المراجعة، فالتفاوض يؤثر على العلاقات المستقبلية بين المراجع والعميل كما تؤثر نتائجه سواء بالإيجاب أو السلب على القوائم المالية.

وترى الباحثة أن الشك المهني من العوامل التي تؤثر على العلاقة التفاوضية بين المراجع والعميل، فهو يرتبط بتكوين المراجع ومدى قدرته على جمع أدلة الإثبات الكافية لإبداء الرأي حول مدى صدق وعدالة القوائم المالية، كما يتمثل العامل الثاني في دور لجنة المراجعة التي توفر الاستقلال للمراجع عند التفاوض مع الإدارة لإجراء التعديلات التي يراها ومن خلال توفيرها للإشراف والرقابة على عمليات إعداد التقارير المالية والمراجعة المالية للشركات، وقد زاد هذا الدور خاصة بعد صدور قانون SOX والذي ترتب عليه زيادة مسؤوليات لجنة المراجعة مما أدى إلى الحاجة إلى تعزيز فعاليتها من خلال الدور الذي تقوم به في تحقيق التفاوض بين المراجع والعميل والحفاظ على استقلال المراجع مما يمكنه من ممارسته للشك المهني لتحقيق جودة القوائم المالية، حيث أن القوائم المالية هي نتيجة لعملية التفاوض بين

المراجع والعميل.

وتتمثل مراحل عملية التفاوض بين المراجع والعميل في الآتي:

- مرحلة ما قبل التفاوض.
- مرحلة التفاوض.

### ■ مرحلة نتائج التفاوض.

ويمكن توضيح هذه العوامل في كل مرحلة من مراحل التفاوض وذلك على النحو التالي:-

#### أولاً: مرحلة ما قبل التفاوض:

تتطوى هذه المرحلة على الإعداد والتمهيد للتفاوض والتي بنهايتها يتم التوصل إلى الموقف المفضل للتفاوض، ففي هذه المرحلة يقوم المراجع بممارسة الشك المهني بالقدر الملائم مما يساعده على تفهم أعمال العميل وبيئته ويدعم ذلك خاصية الفهم الشخصي التي يتمتع بها المراجع، فالمراجع يكون عند وضع الحياد بين افتراض نزاهة وأمانة إدارة العميل وافتراض عدم الأمانة والنزاهة، بالإضافة إلى تحديد المناطق الأكثر عرضة للغش والخطأ والتي تحتاج إلى المزيد من الأدلة وذلك من خلال تنفيذ إجراءات المراجعة الكافية والملائمة مما يؤدي إلى ضبط الأداء المهني، كما تتطلب هذه المرحلة من كل من طرفي التفاوض بتحديد الأهداف، والاهتمامات، والبدائل، والخيارات، والخطط التي يرغبها كل طرف من عملية التفاوض، وكذلك يحاول توقع ما يريد أن يصل إليه الطرف الآخر من هذه العملية، ففشل طرف في فهم اهتمامات الطرف الآخر وموقفه وظروفه قد يؤدي إلى نتائج غير مرضية من التفاوض.

#### ثانياً: مرحلة التفاوض:

تعد العلاقة بين المراجع وعميله هي موضع اهتمام نظراً لأهميتها لأصحاب المصالح لضمان جودة القوائم المالية للمنشآت الاقتصادية، وهذه العلاقة مثيرة للجدل نظراً لوجود العديد من القضايا الخلافية بين المراجع وعميله والتي يتم حلها من خلال العملية التفاوضية بين المراجع وعميله. حيث أنه قد يحدث خلاف ونزاع بين المراجع والعميل عندما تفتقر القضايا المحاسبية للتوجيه المحاسبي، فكل طرف من طرفي التفاوض سوف يسعى إلى تحقيق ما يراه في منفعته، فعلى سبيل المثال، تعتمد الإدارة على المرونة المسموح بها من قبل المعايير المحاسبية التي تسمح لها بحرية الاختيار بين بدائل السياسات المحاسبية للتقرير عن نفس المعاملة الاقتصادية مثل اختيار طريقة القسط الثابت أو طريقة القسط المتناقص لإهلاك الأصول الثابتة، أو طرق تقييم المخزون وأكثر الطرق شيوعاً هي طريقة الوارد أولاً صادر أولاً وطريقة المتوسط البسيط وطريقة المتوسط المرجح، فالمعايير المحاسبية قد وفرت مجموعة من البدائل أو المعالجات لاختار الإدارة ما يناسبها منها، بالإضافة إلى ذلك قد تقوم الإدارة بتغيير سياسة محاسبية متبعة حالية إلى سياسة أخرى بحيث تحقق أهدافها ودوافعها من وراء ذلك بشرط تطبيق متطلبات معايير المحاسبة في هذا الشأن.

فالمراجع يسعى للحصول على أدلة مراجعة كافية وملائمة من خلال التخطيط السليم لعملية المراجعة واستخدام إجراءات المراجعة الملائمة للحصول على الأدلة التي تمكنه من إبداء رأيه بشأن

عدالة عرض القوائم المالية، فأدلة المراجعة تكون بمثابة الأساس الذي يبنى عليه مراجع الحسابات حكمه المبدئي المتشكك لتحديد اتجاه مستوى الشك المهني خلال عملية المراجعة، ويعد تناقض الأدلة أحد المؤشرات المؤدية لزيادة مستوى الشك المهني للمراجع مما يستدعي ضرورة التوسع لمدى وطبيعة وتوقيت إجراءات المراجعة والدخول في تفاوض مع إدارة العميل حول هذه الأدلة.

فعلى المراجع ممارسة الشك المهني خلال التخطيط والتنفيذ لعملية المراجعة، حيث أن هناك مستويين من الشك المهني، إحداهما مستوى شك مهني دائم خلال تخطيط وتنفيذ عملية المراجعة، والآخر مستوى متزايد تجاه مناطق الخطر التي تطلب حكم مهني عالي وجوهري من المراجع والتي تتسبب في وجود تحريفات جوهرية بالقوائم المالية، وقد تم تحديد هذه المناطق فيما يلي:

- التقديرات المحاسبية.
- مدى استمرارية المنشأة محل المراجعة.
- العمليات مع الأطراف ذات العلاقة.
- مدى الالتزام بالقوانين واللوائح التنظيمية.
- الاستعانة بالخبراء أو المتخصصين.

وتتضمن تلك المناطق مخاطر عالية مما يستلزم من المراجع ممارسة مستوى شك مهني متزايد، ينعكس على إصدار الحكم المهني لتقدير تلك المخاطر، وعلى إجراءات المراجعة المصاحبة لهذا التقدير.

كما يتعين على المراجع فهم اهداف الشركة محل المراجعة ومخاطر النشاط المرتبطة بها والتي يمكن أن ينتج عنها تحريفات جوهرية وفهم العوامل المحيطة بطبيعة نشاط العميل ومنها:

- فهم الظروف الاقتصادية وظروف المنافسة المحيطة بنشاط العميل خلال فترة المراجعة.
- معرفة الأنشطة الرئيسية والتي تحقق ربحية مرتفعة، وذلك لمعرفة وتحديد الحسابات التي تمثل الخطر المتأصل.

ومعرفة خصائص العميل وقيمتها مع بداية كل عملية مراجعة وذلك من خلال التعرف على أهداف العميل من عملية المراجعة وخطاب الارتباط بين كل من المراجع والعميل وإمكانية تعاون العميل مع المراجع لإعطائه الأدلة الكافية.

وأيضاً يجب أن يتوفر لدى المراجع الخبرة المهنية والإلمام بمعايير المحاسبة والمراجعة المتعارف عليها واستقلاله وممارسته الشك المهني وتدريبه المستمر والاطلاع والبحث عن المعرفة.

### ثالثاً: مرحلة نتائج التفاوض:

" تعد عملية التفاوض من أهم محددات توقيت تقرير المراجعة، حيث تمثل القوائم المالية نتاج للتفاوض بين المراجع والعميل حول بعض الأمور الخلافية بينهما والتي تتطوى على الكثير من الأمور

والمسائل التي تعتمد على استخدام الحكم والتقدير الشخصي على نطاق واسع من جهة أو المرونة في المعايير المحاسبية من جهة أخرى". (Maresch, D, et al., 2020) "وبالتالي تمثل المراجعة نتاجاً مشتركاً للتفاوض بين المراجع والعميل لذلك من المهم لكل طرف أن يقنع الطرف الآخر بصحة وعدالة الحل المفضل لديه بشأن الأمور الخلافية بينهما والوصول إلى قرارات توافقية". (Svanberg, J, et al., 2019) كما أن مراجع الحسابات لا يقوم بالتحفظ مباشرة وإنما يقوم بالتفاوض مع العميل من أجل الحفاظ على علاقة جيدة مع العميل وللحفاظ على سمعته والخروج بنتيجة تتلاءم مع جودة التقارير المالية.

ويجب على المراجع الحفاظ على الشك المهني، فإذا شك المراجع بأمر ما يجب عليه أن يتحقق حتى يزيل هذا الشك، ففي حالة شك المراجع في احتمال وجود غش أو خطأ فعليه اتباع الآتي:

- ١- توسيع اختبارات التحقق للعمليات والأرصدة من خلال تنفيذ إجراءات مراجعة إضافية حتى يتحقق من عدم وجود غش أو أخطاء.
- ٢- في حالة وجود غش أو أخطاء عليه أن يطلب من الإدارة بضرورة تصحيح التحريفات وهناك عدة احتمالات تتمثل فيما يلي:

- إذا صححت الإدارة التحريفات في هذه الحالة يكتفي المراجع برأى غير معدل.
- أما إذا امتنعت الإدارة عن تصحيح التحريفات في هذه الحالة على المراجع أن يحدد مدى الأهمية النسبية لهذه التحريفات، فإذا كانت التحريفات جوهرية وليست شائعة يصدر تقرير متحفظ، وذلك سوف يضع إدارة العميل محل تساؤل عن ممارساتها وأسباب حجبها وعدم تصحيحها للمعلومات.
- أما إذا كانت التحريفات جوهرية وشائعة وغير مضللة فإن المراجع يتمتع عن إبداء الرأي.
- أما إذا كانت التحريفات جوهرية وشائعة ومضللة فإن المراجع يصدر رأى عكسى، وذلك سوف يكون له أضرار كبيرة الأثر على سمعة المنشأة.

ويمارس المراجع الشك المهني في مرحلة نتائج التفاوض بهدف مساعدته في تقييم النتائج التي توصل إليها أثناء عملية التفاوض، بالإضافة إلى تقييم العرض النهائي للقوائم المالية، أى أن الشك المهني يستخدم في هذه المرحلة بهدف تدعيم رأى المراجع في النتائج التي توصل إليها ومدى كفاية أدلة الإثبات، الأمر الذي يؤدي بدوره إلى تحسين جودة الحكم المهني للمراجع بشأن التقرير عن عملية المراجعة وإبداء المراجع لرأيه الفني المحايد عن مدى صدق وعدالة القوائم المالية، وذلك من خلال الدور الوسيط للجنة المراجعة الذي تقدمه في تقريرها بما يساعد على تحقيق جودة التقارير المالية.



## ٥- الدراسة الميدانية:

## هـ- هدف الدراسة:

تهدف الباحثة من خلال الدراسة الميدانية إلى التعرف على آراء عينة الدراسة وذلك حول تأثير لجنة المراجعة وممارسة المراجع للشك المهني على العلاقة التفاوضية بين المراجع وعميله، وفي ضوء ما سبق تسعى الباحثة إلى التعرف على آراء عينة الدراسة حول:

- دور قوة لجنة المراجعة في تحسين العلاقة التفاوضية بين المراجع وعميله.
- دور ممارسة المراجع للشك المهني في تحسين العلاقة التفاوضية بين المراجع وعميله.
- دور قوة لجنة المراجعة وممارسة المراجع للشك المهني في تحسين العلاقة التفاوضية بين المراجع وعميله.

## مجتمع وعينة الدراسة:

يتمثل مجتمع الدراسة في المحاسبين والمراجعين الماليين في شركات المساهمة المصرية ومكاتب المحاسبة والمراجعة وأعضاء هيئة التدريس بأقسام المحاسبة ببعض الجامعات المصرية وقامت الباحثة بتوزيع قوائم الاستقصاء والتي بلغت (٩٠ قائمة) من خلال المقابلة الشخصية والتسليم باليد أو إرسالها واستلامها عن طريق البريد الإلكتروني، بالإضافة إلى اللجوء إلى إعداد نموذج لقائمة الاستقصاء من خلال نماذج جوجل<sup>(١)</sup>.

وقامت الباحثة بفرز الاستثمارات المستردة لتحديد نسبة الاستجابة من قبل فئات الدراسة، ومدى صلاحية هذه الاستثمارات لإخضاعها للتحليل الإحصائي واستخلاص منها النتائج الإحصائية، ويمكن للباحثة توضيح ذلك من خلال الجدول التالي:

جدول (١) نسبة الاستجابة وصلاحية القوائم المستردة للتحليل

## الإحصائي

| عينة الدراسة                                   | عدد قوائم الاستقصاء الموزعة | قوائم الاستقصاء المستردة |         | عدد قوائم الاستقصاء المستردة غير الصالحة للتحليل الإحصائي |          | عدد قوائم الاستقصاء المستردة والصالحة للتحليل الإحصائي |          |           |
|------------------------------------------------|-----------------------------|--------------------------|---------|-----------------------------------------------------------|----------|--------------------------------------------------------|----------|-----------|
|                                                |                             | العدد                    | النسبة* | العدد                                                     | النسبة** | العدد                                                  | النسبة** | النسبة*** |
| شركات مساهمة (محاسب - مدير مالي - مراجع داخلي) | ٣٠                          | ٢٥                       | ٨٣.٣٣%  | ٤                                                         | ١٦.٠٠%   | ٢١                                                     | ٨٤.٠٠%   | ٢٧.٢٧%    |

(١) لمزيد من التفاصيل حول نماذج جوجل وكيفية تصميمها يراجع في ذلك الموقع الرسمي لجوجل:

[https://www.google.com/intl/ar\\_eg/forms/about/](https://www.google.com/intl/ar_eg/forms/about/)

|                                                 |    |    |        |   |       |    |         |         |
|-------------------------------------------------|----|----|--------|---|-------|----|---------|---------|
| أعضاء<br>هيئة<br>التدريس                        | ٣٠ | ٢٩ | %٩٦.٦٧ | ٠ | %٠.٠٠ | ٢٩ | %١٠٠.٠٠ | %٣٧.٦٦  |
| مكاتب<br>المحاسبة<br>والمراجعة<br>(مراجع خارجي) | ٣٠ | ٢٨ | %٩٣.٣٣ | ١ | %٣.٥٧ | ٢٧ | %٩٦.٤٣  | %٣٥.٠٦  |
| الإجمالي                                        | ٩٠ | ٨٢ | %٩١.١١ | ٥ | %٦.١٠ | ٧٧ | %٩٣.٩٠  | %١٠٠.٠٠ |

\* النسبة على أساس عدد قوائم الاستقصاء الموزعة لكل فئة.

\*\* النسبة على أساس عدد قوائم الاستقصاء المستردة من كل فئة.

\*\*\* النسبة على أساس عدد إجمالي عدد القوائم المستردة والقبالة للتحليل الإحصائي.

#### جدول (٢) متغيرات وأبعاد قائمة الاستقصاء والأكواد الممثلة لها في مخرجات التحليل الإحصائي

| المجموعة                      | المتغير                                                                                              | عدد<br>العبارات | الأكواد الممثلة لها في<br>مخرجات التحليل<br>الإحصائي |
|-------------------------------|------------------------------------------------------------------------------------------------------|-----------------|------------------------------------------------------|
| المجموعة<br>الأولى            | ■ قوة لجنة المراجعة (مقومات فعالية لجنة المراجعة).                                                   | ٤               | G1X1:G1X4                                            |
|                               | ■ دور قوة لجنة المراجعة في تحسين العلاقة التفاوضية بين المراجع وعميله.                               | ٧               | G1Y1:G1Y7                                            |
| المجموعة<br>الثانية           | ■ خصائص الشك المهني الذي يجب أن يمارسه المراجع وينعكس على أحكامه وقراراته.                           | ٥               | G2X1:G2X5                                            |
|                               | ■ دور ممارسة المراجع للشك المهني والتي لها انعكاس على أحكامه وقراراته في تحسين العلاقة التفاوضية     | ٦               | G2Y1:G2Y6                                            |
| المجموعة<br>الثالثة           | ■ فعالية لجنة المراجعة وخصائص الشك المهني الذي يجب أن يمارسه المراجع وينعكس على أحكامه وقراراته.     | ٩               | G1X; G2X                                             |
|                               | ■ دور كل من لجنة المراجعة وممارسة المراجع للشك المهني في تحسين العلاقة التفاوضية بين المراجع وعميله. | ١٠              | G3Y1:G3Y10                                           |
| إجمالي عدد عبارات القائمة ككل |                                                                                                      | ٣٢              | ----                                                 |

تم قياس درجة الثبات والصدق لقائمة الاستقصاء ككل باعتبارها تمثل الأداة المستخدمة في قياس وتحليل النتائج بالإضافة إلى قياس الثبات والصدق لمتغيرات الدراسة، وذلك باستخدام معامل ألفا كرونباخ، والذي يوضحه الجدول التالي:

#### جدول (٣) مدى الثبات والصدق لقائمة الاستقصاء (اختبار ألفا كرونباخ)

| المجموعة     | متغيرات الدراسة | عدد<br>العبارات | معامل<br>الثبات | معامل<br>الصدق |
|--------------|-----------------|-----------------|-----------------|----------------|
| صيف<br>الفرض |                 |                 |                 |                |

|                              |                                                                                                                                            |                                                                                                      |    | (ألفا<br>كرو نباخ) |       |
|------------------------------|--------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|------------------------------------------------------------------------------------------------------|----|--------------------|-------|
| الفرض الأول                  | يوجد أثر ذو دلالة إحصائية<br>لجنة المراجعة على تحسين<br>العلاقة التفاوضية بين المراجع وعميله.                                              | ■ قوة لجنة المراجعة (مقومات فعالية لجنة المراجعة).                                                   | ٤  | ٠.٧٢٤              | ٠.٨٥١ |
|                              |                                                                                                                                            | ■ دور قوة لجنة المراجعة في تحسين العلاقة التفاوضية بين المراجع وعميله.                               | ٧  | ٠.٧٨٣              | ٠.٨٨٥ |
|                              |                                                                                                                                            | ■ ألفا كرو نباخ للفرض الأول كـ ل                                                                     |    |                    | ١١    |
| الفرض الثاني                 | يوجد أثر ذو دلالة إحصائية<br>لممارسات المراجع للشك<br>المهني على تحسين العلاقة<br>التفاوضية بين المراجع وعميله.                            | ■ خصائص الشك المهني.                                                                                 | ٥  | ٠.٦٧٠              | ٠.٨١٩ |
|                              |                                                                                                                                            | ■ دور ممارسة المراجع للشك المهني والتي لها انعكاس على أحكامه وقراراته في تحسين العلاقة التفاوضية     | ٦  | ٠.٨٠٩              | ٠.٨٩٩ |
|                              |                                                                                                                                            | ■ ألفا كرو نباخ للفرض الثاني كـ ل                                                                    |    |                    | ١١    |
| الفرض الثالث                 | يوجد أثر ذو دلالة إحصائية<br>لكل من قوة لجنة المراجعة<br>وممارسة المراجع للشك المهني<br>على تحسين العلاقة التفاوضية<br>بين المراجع وعميله. | ■ فعالية لجنة المراجعة وخصائص الشك المهني                                                            | ٩  | ٠.٨٠٧              | ٠.٨٩٨ |
|                              |                                                                                                                                            | ■ دور كل من لجنة المراجعة وممارسة المراجع للشك المهني في تحسين العلاقة التفاوضية بين المراجع وعميله. | ١٠ | ٠.٧٦٧              | ٠.٨٧٦ |
|                              |                                                                                                                                            | ■ ألفا كرو نباخ للفرض الثالث كـ ل                                                                    |    |                    | ١٩    |
| ■ ألفا كرو نباخ للقائمة كـ ل |                                                                                                                                            |                                                                                                      | ٣٢ | ٠.٩٢٢              | ٠.٩٦٠ |

كما تتناول الباحثة نتائج توصيف الآراء حول العبارات المرتبطة بالمجموعة الأولى (الفرض الأول) من خلال المقاييس الإحصائية (الوسط الحسابي والانحراف المعياري واختبار "ت" والوزن النسبي وترتيب العناصر) وذلك كما يلي:

جدول (٤): توصيف الآراء حول العبارات التي تحدد متغيرات الفرض الأول

| العبارة التي تحدد متغيرات الفرض الأول                                                                                                                                                                                                                                              | الوسط الحسابي | الانحراف المعياري | الوزن النسبي % | معنوية اختبار "ت" | ترتيب الأهمية النسبية |
|------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|---------------|-------------------|----------------|-------------------|-----------------------|
| مقومات فعالية لجنة المراجعة لدعم العلاقة التفاوضية بين المراجع والعميل:                                                                                                                                                                                                            |               |                   |                |                   |                       |
| ١- يجب أن يتوافر في أعضاء لجنة المراجعة الكفاءة، الخبرة، النزاهة والأمانة، وأن يتوافر لديهم الخبرة المالية والمحاسبية التي تمكنهم من أداء عملهم بكفاءة وفهم وحل القضايا الخلافية المتعلقة بالقوائم المالية أثناء عملية التفاوض.                                                    | ٤.٣٩          | ١.١٦              | %٨٧.٨٠         | ٠.٠٠٠٠            | ١                     |
| ٢- يجب أن يتوافر الاستقلال في أعضاء اللجنة، فلا يكون عضو لجنة المراجعة على قرابة أسرية بأحد المديرين التنفيذيين، وألا يكون موظفاً بالمنشأة حالياً أو خلال الثلاث سنوات السابقة                                                                                                     | ٤.٣٩          | ٠.٨٦١             | %٨٧.٨٠         | ٠.٠٠٠٠            | ٢                     |
| ٣- تتمثل أحد صور فعالية دور لجنة المراجعة في الاجتماع (٤) اجتماعات على الأقل سنوياً وتحدد اجتماعات اللجنة على أساس مسئوليتها.                                                                                                                                                      | ٤.٠٤          | ٠.٩٧٩             | %٨٠.٨٠         | ٠.٠٠٠٠            | ٤                     |
| ٤- يجب على أعضاء لجنة المراجعة الفهم والاستيعاب الكامل لطبيعة عملية التفاوض ومراحلها والاستراتيجيات التي يلجأ إليها كل من المراجع والعميل.                                                                                                                                         | ٤.١٨          | ١.٠١              | %٨٣.٦٠         | ٠.٠٠٠٠            | ٣                     |
| درجة الموافقة الكلية على البعد الأول (مقومات فعالية لجنة المراجعة)                                                                                                                                                                                                                 | ٤.٢٥          | ٠.٧٤٥             | %٨٥.٠٠         | ٠.٠٠٠٠            | موافقة                |
| دور لجنة المراجعة في دعم العلاقة التفاوضية بين المراجع والعميل.                                                                                                                                                                                                                    |               |                   |                |                   |                       |
| ١- يعمل وجود لجنة المراجعة على إحكام الرقابة على سلوك الإدارة للتأكد من اختيار وتطبيق السياسات والطرق المحاسبية التي تؤدي لتعظيم منفعة الملاك حملة الأسهم، وليس منفعة الإدارة وحدها على حساب الملاك، ومتابعة قيامها والتزامها بالتعديلات التي تتطلبها القوائم المالية حالة وجودها. | ٤.٠٤          | ٠.٨١٥             | %٨٨.٠٠         | ٠.٠٠٠٠            | ١                     |
| ٢- تعمل لجنة المراجعة على تعزيز القدرة التفاوضية للمراجع أثناء عملية التفاوض، من خلال تدعيم استقلاله في مواجهة ضغوط الإدارة.                                                                                                                                                       | ٤.٠١          | ١.١١٩             | %٨٢.٠٠         | ٠.٠٠٠٠            | ٤                     |
| ٣- تلعب لجنة المراجعة دور الوسيط بين عميل المراجعة والإدارة في عملية التفاوض بينهما وتحسين هذه العلاقة بينهما عندما يتعذر وصول كل من المراجع والعميل إلى حل أثناء التفاوض                                                                                                          | ٤.٠٩          | ٠.٩٧٦             | %٨١.٨٠         | ٠.٠٠٠٠            | ٥                     |

| العبارات التي تحدد متغيرات الفرض الأول                                                                                                                                                                                                                      | الوسط الحسابي | الانحراف المعياري | الوزن النسبي % | معنوية اختبار "ت" | ترتيب الأهمية النسبية |
|-------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|---------------|-------------------|----------------|-------------------|-----------------------|
| ٤- النصح للمراجع والعميل في القضايا المحاسبية السليمة والمناسبة بشأن القضايا محل التفاوض وتضع حلول لها.                                                                                                                                                     | ٤.٠٤          | ١.١٤١             | %٨٠.٨٠         | ٠.٠٠٠٠            | ٦                     |
| ٥- وجود لجنة المراجعة يزيد من مصداقية القوائم المالية من خلال قيامها بدور الوسيط في التفاوض في حل الخلافات المحاسبية التي قد تنشأ بين المراجع والعميل في حالة إصرار كل طرف على تبني وجهة نظره.                                                              | ٣.٩٥          | ١.٣٠٧             | %٧٩.٠٠         | ٠.٠٠٠٠            | ٧                     |
| ٦- تتعدد استراتيجيات التفاوض التي يستخدمها كل طرف من طرفي التفاوض ويلجأ المراجع و عميل المراجعة لاستخدام الاستراتيجية الملائمة وفقا للموقف التفاوضي.                                                                                                        | ٤.١٧          | ٠.٨٣٤             | %٨٣.٤٠         | ٠.٠٠٠٠            | ٢                     |
| ٧- تعدد مجالات التفاوض بين المراجع والعميل (التطبيق المتعسف لمعايير المحاسبة، تغيير السياسات المحاسبية المطبقة، الاحداث اللاحقة، نقص إجراءات وأدلة المراجعة، والتقديرات المحاسبية) وهو ما يعزى وجود دور فعال للجنة مراجعة كوسيط أثناء عملية التفاوض بينهما. | ٤.١٢          | ٠.٨١١             | %٨٢.٤٠         | ٠.٠٠٠٠            | ٣                     |
| درجة الموافقة الكلية على البعد الثاني (دور لجنة المراجعة في دعم العلاقة التفاوضية بين المراجع والعميل)                                                                                                                                                      | ٤.١٢٤         | ٠.٦٦٩             | %٨٢.٤٩         | ٠.٠٠٠٠            | موافقة                |

٠٠٠٠٠ دال إحصائياً عند مستوى معنوية ٠.٠٠٥

كما تتناول الباحثة نتائج توصيف الآراء حول العبارات المرتبطة بالمجموعة الثانية (الفرض الثاني) من خلال المقاييس الإحصائية (الوسط الحسابي والانحراف المعياري واختبار "ت" والوزن النسبي وترتيب العناصر) وذلك كما يلي:

#### جدول (٥): توصيف الآراء حول العبارات التي تحدد متغيرات الفرض الثاني

| العبارات التي تحدد متغيرات الفرض الثاني                                                                                                                                                                                         | الوسط الحسابي | الانحراف المعياري | الوزن النسبي % | معنوية اختبار "ت" | ترتيب الأهمية النسبية |
|---------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|---------------|-------------------|----------------|-------------------|-----------------------|
| <p>■ خصائص الشك المهني الذي يجب أن يمارسه المراجع وينعكس على أحكامه وقراراته :</p>                                                                                                                                              |               |                   |                |                   |                       |
| ١- يشير مفهوم الشك المهني إلى نمط يتضمن عقل متسائل وتقييم انتقادي خلال مراحل المراجعة المختلفة، والتي تتطلب من المراجع أن يكون لديه حيطة وحذر وألا يفترض حسن النية في الإدارة بل يكون لديه شك دائم في عمل الإدارة، ويسعى للحصول | ٤.١٤          | ٠.٩٤٢             | %٨٢.٨٠         | ٠.٠٠٠٠            | ٣                     |

| العبارة التي تحدد متغيرات الفرض الثاني                                                                                                                                                                                          | الوسط الحسابي | الانحراف المعياري | الوزن النسبي % | معنوية اختبار "ت" | ترتيب الأهمية النسبية |
|---------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|---------------|-------------------|----------------|-------------------|-----------------------|
| على أدلة مراجعة ملائمة وكافية تؤكد عدم وجود تحريفات هامة مؤثرة بالقوائم المالية تدعم تقريره لتقديم تأكيد معقول من عدالة القوائم المالية.                                                                                        |               |                   |                |                   |                       |
| ٢- تؤثر خصائص عميل المراجعة على زيادة أو انخفاض ممارسة المراجع للشك المهني من خلال حفاظ المراجع على العقلية المتسائلة للاستفسار ونقصي الحقائق في حالة تناقض إقرارات الإدارة مع أدلة الإثبات الأخرى.                             | ٤.٠٠٨         | ٠.٨٥٥             | %٨١.٦٠         | **٠.٠٠٠           | ٤                     |
| ٣- يجب على المراجع الحفاظ على التقييم الموضوعي والانتقادي لمدى كفاية وخصائص أدلة الإثبات التي يحصل عليها، وأن يعلق أحكامه للتأكد من دقة وصلاحيات المعلومات التي حصل عليها لإصدار الحكم المهني الملائم.                          | ٤.١٦          | ٠.٩٦١             | %٨٣.٢٠         |                   | ١                     |
| ٤- يتمثل الاستقلال الذاتي وقدرة المراجع على اتخاذ قرارات غير متحيزة في ما إذا كانت الأدلة كافية لإصدار حكم معين خلال عملية المراجعة كأحد خصائص زيادة أو انخفاض ممارسة المراجع للشك المهني .                                     | ٤.٠١          | ٠.٩٢٥             | %٨٠.٢٠         | **٠.٠٠٠           | ٥                     |
| ٥- يجب وصول المراجع إلى مرحلة الاقتناع بالأدلة ويعتمد ذلك على اتصافه بالثقة بالنفس وبما يمتلكه من قدرات، والحفاظ على الرغبة في التعلم والبحث عن المعرفة وتطوير الذات وخبرته وتخصصه والتي تؤدي إلى تحسين مستوى الشك المهني لديه. | ٤.١٤          | ١.٠٣٥             | %٨٢.٨٠         | **٠.٠٠٠           | ٢                     |
| درجة الموافقة الكلية على البعد الأول (خصائص الشك المهني)                                                                                                                                                                        | ٤.١٠٦٥        | ٠.٦٢٠٣٤           | %٨٢.١٣         | **٠.٠٠٠           | موافقة                |
| ■ دور خصائص الشك المهني الذي يجب أن يمارسه المراجع في دعم العلاقة التفاوضية بين المراجع والعميل                                                                                                                                 |               |                   |                |                   |                       |
| ١- ممارسة المراجع للشك المهني وعقد جلسات عصف ذهني مع فريق عمل المراجعة لممارسة الشك المهني باحتمال وجود تحريفات يؤثر على قوة موقفه التفاوضي.                                                                                    | ٣.٨٦          | ١.٢٩٥             | %٧٧.٢٠         | **٠.٠٠٠           | ٦                     |
| ٢- تؤثر ثقة المراجع في العميل والخبرة السابقة للمراجع على قوة موقفه التفاوضي المتعلق بمدى تألفه مع العميل حيث كلما طالبت فترة تقديم خدمة المراجع للعميل وتخصص المراجع كلما زادت القوة التفاوضية للمراجع.                        | ٣.٩٩          | ١.١٧٥             | %٧٩.٨٠         | **٠.٠٠٠           | ٥                     |
| ٣- تؤثر مسئولية المراجع أمام المراجعين ومكتب المراجعة على قوة موقفه                                                                                                                                                             | ٤.٠١          | ١.٠١٩             | %٨٠.٢٠         | **٠.٠٠٠           | ٤                     |

| العبارة التي تحدد متغيرات الفرض الثاني                                                                                                                          | الوسط الحسابي | الانحراف المعياري | الوزن النسبي % | معنوية اختبار "ت" | ترتيب الأهمية النسبية |
|-----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|---------------|-------------------|----------------|-------------------|-----------------------|
| التفاوضي مع عميل المراجعة.                                                                                                                                      |               |                   |                |                   |                       |
| ٤- طبيعة نشاط العميل والمحددة لمستوى الشك المهني المطلوب من المراجع تؤثر على قوة موقفه التفاوضي مع العميل.                                                      | ٤.٠٠٤         | ٠.٨٩٥             | %٨٠.٨٠         | **.....           | ٣                     |
| ٥- تؤثر مخاطر السمعة للمراجع على قوة موقفه التفاوضي المتعلق بحجم مكتب المراجعة الذي ينتمي إليه.                                                                 | ٤.١٣          | ٠.٩٠٨             | %٨٢.٦٠         | **.....           | ١                     |
| ٦- كلما زاد استقلال المراجع كلما زادت درجة الشك المهني لديه وبالتالي زادت كفاءة الحكم المهني لديه وبالتالي يؤثر على قوة موقفه التفاوضي في مواجهة عميل المراجعة. | ٤.١٢          | ٠.٩٤٦             | %٨٢.٤٠         | **.....           | ٢                     |
| درجة الموافقة الكلية على البعد الثاني (دور خصائص الشك المهني في دعم العلاقة التفاوضية بين المراجع والعميل)                                                      | ٤.٠٢٣٨        | ٠.٧٥١٥٦           | %٨٠.٤٨         | **.....           | موافقة                |

\*\* دال إحصائياً عند مستوى معنوية ٠.٠٥

كما نتناول الباحثة نتائج توصيف الآراء حول العبارات المرتبطة بالمجموعة الثالثة (الفرض الثالث) من خلال المقاييس الإحصائية (الوسط الحسابي والانحراف المعياري واختبار "ت" والوزن النسبي وترتيب العناصر) وذلك كما يلي:

#### جدول (٦): توصيف الآراء حول العبارات التي تحدد متغيرات الفرض الثالث

| العبارة التي تحدد متغيرات الفرض الثالث                                                                                                                                  | الوسط الحسابي | الانحراف المعياري | الوزن النسبي % | معنوية اختبار "ت" | ترتيب الأهمية النسبية |
|-------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|---------------|-------------------|----------------|-------------------|-----------------------|
| ■ دور كل من لجنة المراجعة وممارسة المراجع للشك المهني على تحسين العلاقة التفاوضية بين المراجع وعميله :                                                                  |               |                   |                |                   |                       |
| ١- مرحلة ما قبل التفاوض تتطلب من المراجع ممارسة مستوى ملائم من الشك المهني حتى يتمكن من تحقيق هدفه الذي يتمثل في قوائم مالية خالية من التحريفات والحفاظ على سمعة مكتبه. | ٤.١٩          | ٠.٩٨٧             | %٨٣.٨٠         | **.....           | ٣                     |
| ٢- تعتبر خبرة المراجع كأحد خصائص الشك المهني أحد العناصر المهمة في مرحلة ما قبل التفاوض بين المراجع والعميل حتى تمكنه من مواجهة ضغوط الإدارة.                           | ٤.٢٢          | ٠.٧٧٢             | %٨٤.٤٠         | **.....           | ١                     |
| ٣- في حالة توافر خصائص الشك المهني لدى المراجع ونظام الرقابة ضعيف لدى عميل المراجعة، فإن لجنة المراجعة تدعم موقف المراجع ضد عميل المراجعة.                              | ٣.٧٨          | ١.١٩٩             | %٧٥.٦٠         | **.....           | ١٠                    |
| ٤- في حالة عدم توافر خصائص الشك المهني لدى المراجع ونظام الرقابة قوى فإن لجنة المراجعة تدعم موقف عميل المراجعة ضد المراجع.                                              | ٣.٨٣          | ١.١٢٩             | %٧٦.٦٠         | **.....           | ٩                     |
| ٥- توافر مقومات فعالية لجنة المراجعة تدعم استقلال المراجع كأحد خصائص ممارسة الشك المهني لضمان عدم تعرضه لأي ضغوط من الإدارة أثناء عملية التفاوض .                       | ٤.١٩          | ٠.٨٧٤             | %٨٣.٨٠         | **.....           | ٢                     |
| ٦- أدلة الإثبات المحددة لمستوى من الشك المهني للمراجع تؤثر على قوة                                                                                                      | ٣.٨٧          | ١.٠٥٦             | %٧٧.٤٠         | **.....           | ٨                     |

| العبارة التي تحدد متغيرات الفرض الثالث                                                                                                                                                                                                               | الوسط الحسابي | الانحراف المعياري | الوزن النسبي % | معنوية اختبار الأهمية النسبية | ترتيب  |
|------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|---------------|-------------------|----------------|-------------------------------|--------|
| موقفه التفاوضي في ضوء فعالية دور لجنة المراجعة كوسيط.                                                                                                                                                                                                |               |                   |                |                               |        |
| ٧- يتمثل دور لجنة المراجعة كوسيط في العلاقة التفاوضية بين المراجع وعميله فيما يتعلق بتقرير المراجع في حالة إصدار المراجع لرأي متحفظ.                                                                                                                 | ٣.٩٤          | ١.٠٩٢             | %٧٨.٨٠         | **.....                       | ٤      |
| ٨- في حالة امتناع المراجع عن إبداء الرأي نتيجة عدم قدرته على الحصول على أدلة إثبات كافية وملائمة تشكل أساساً لرأيه في ضوء ممارسته للشك المهني، يظهر دور لجنة المراجعة كوسيط للعلاقة التفاوضية بين المراجع وعميله.                                    | ٣.٨٨          | ٠.٩٣٢             | %٧٧.٦٠         | **.....                       | ٧      |
| ٩- يظهر أهمية وفعالية دور لجنة المراجعة في حالة امتناع المراجع عن إبداء الرأي نتيجة التأثيرات المحتملة للتحريفات غير المكتشفة على القوائم المالية، والتي تعتبر جوهرية في ضوء ممارسته للشك المهني، مما يؤثر على العلاقة التفاوضية بين المراجع وعميله. | ٣.٩           | ٠.٨٠٤             | %٧٨.٠٠         | **.....                       | ٦      |
| ١٠- تلعب لجنة المراجعة دور فعال في حالة استنتاج المراجع بعد الحصول على أدلة مراجعة كافية أن التحريفات جوهرية وشائعة في القوائم المالية وإصداره لرأي معارض.                                                                                           | ٣.٩٢          | ١.٠٤٨             | %٧٨.٤٠         | **.....                       | ٥      |
| درجة الموافقة الكلية على الفرض الثالث ( دور كل من لجنة المراجعة وممارسة المراجع للشك المهني على تحسين العلاقة التفاوضية بين المراجع وعميله)                                                                                                          | ٣.٩٧٢٧        | ٠.٥٦٧٢٣           | %٧٩.٤٥         | **.....                       | موافقة |

\*\* دال إحصائياً عند مستوى معنوية ٠.٠٥

ومن واقع نتائج التحليل الإحصائي للبيانات وبعد اختبار الفروض يمكن للباحثة تلخيص النتائج التالية:

#### جدول (٧): النتائج العامة للتحليل الإحصائي لاختبار صحة فروض الدراسة

| الاختبار / التحليل                                     | نتائج التحليل الإحصائي لاختبار صحة الفروض                                                                                                                                                                                                          |
|--------------------------------------------------------|----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| اختبار الصلاحية والاعتمادية (معامل ألفا كرونباخ)       | ١- جميع العناصر المستخدمة في تحليل وقياس نتائج فروض الدراسة صالحة ويمكن الاعتماد عليها في عملية القياس؛ حيث أن قيمة معامل ألفا كرونباخ عالية مما يشير إلى وجود درجة عالية من الاعتمادية والتجانس والتناسق الداخلي بين متغيرات وأبعاد فروض الدراسة. |
| التحليل الوصفي للبيانات من خلال بعض المقاييس الإحصائية | ٢- تشير قيم الوسط الحسابي لجميع ردود المستقصى منهم حول جميع بيانات الفروض (أكبر من ٣) إلى أن الآراء تميل لصالح الموافقة؛ وهو ما تدل عليه نسب الوزن النسبي لجميع العناصر والتي تزيد عن ٦٠% الممثلة لاختبار                                          |



| الاختبار / التحليل       | نتائج التحليل الإحصائي لاختبار صحة الفروض                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                     |
|--------------------------|-----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
|                          | "محايد".                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                      |
| تحليل الارتباط والانحدار | <p>٣- تشير نتائج تحليل الارتباط والانحدار إلى ثبوت صحة فروض الدراسة والتي تنص على:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>يوجد أثر ذو دلالة إحصائية لقوة لجنة المراجعة على تحسين العلاقة التفاوضية بين المراجع وعميله.</li> <li>يوجد أثر ذو دلالة إحصائية لممارسات المراجع للشك المهني على تحسين العلاقة التفاوضية بين المراجع وعميله.</li> <li>يوجد أثر ذو دلالة إحصائية لكل من قوة لجنة المراجعة وممارسة المراجع للشك المهني على تحسين العلاقة التفاوضية بين المراجع وعميله.</li> </ul> |

## ٦- النتائج:

توصلت الباحثة من خلال الدراسة النظرية لهذه الدراسة إلى النتائج التالية:

- ١- أن التفاوض بين المراجع والعميل هو جزء هام في عملية إعداد التقارير المالية، حيث أن نتائج التفاوض لها تأثير على كل من العلاقة بين المراجع والعميل وعملية إعداد التقارير المالية ولذلك فإن أي فشل في عملية التفاوض بينهما يؤدي إلى تأخير عملية المراجعة التي يقوم بها المراجع مما قد يضر بسمعة الشركة.
- ٢- تلعب لجنة المراجعة دوراً هاماً في التوسط لتحقيق التفاوض بين المراجع والعميل بشأن القضايا الخلافية المحاسبية وذلك بالاعتماد على مجموعة من الأساليب مثل السيطرة أو الرقابة على جدول الأعمال، جمع المعلومات عن القضايا الخلافية، تقديم النصيحة والمشورة لكل من المراجع والعميل، اقتراح وحل المشكلات، الوقوف والانحياز للطرف الأكثر قدرة على تطبيق المبادئ المحاسبية.
- ٣- الشك المهني يتطلب من المراجع أن يكون لديه حيطة وحذر وألا يفترض حسن النية في الإدارة بل يكون لديه شك دائم في عمل الإدارة، ويسعى للحصول على أدلة مراجعة ملائمة وكافية تؤكد عدم وجود تحريفات مؤثرة بالقوائم المالية من أجل إضفاء الثقة في القوائم المالية.
- ٤- توافر مقومات فعالية لجنة المراجعة تدعم استقلال المراجع كأحد خصائص ممارسة الشك المهني لضمان عدم تعرضه لأي ضغوط من الإدارة أثناء عملية التفاوض.

## ٧- التوصيات:

توصي الباحثة من خلال نتائج الدراسة النظرية والميدانية لهذه الدراسة إلى ما يلي:

- ١- ضرورة تنمية مهارات التفاوض للمراجع والتعرف على الاستراتيجيات المتنوعة للتفاوض ومراحلها.

- 
- ٢- يجب التركيز في عملية المراجعة على عملية التفاوض بين المراجع وعميله بالشكل الذي يضمن حل الاختلاف بين كل منهما وتحقيق المصالح المشتركة بينهما.
- ٣- ضرورة تدعيم وتفعيل لجنة المراجعة لأنها تلعب الدور القوي في تدعيم المركز التفاوضي للمراجع مما ينعكس ذلك على جودة عملية المراجعة.
- ٤- يجب على كل من المراجع والعميل تقديم الدعم والمعلومات إلى لجنة المراجعة، وعلى لجنة المراجعة القيام بمراجعة المعلومات التي يوفرها المراجع وتقييم نتيجة ممارسة المراجع للشك المهني حول البنود التي يحددها حتى يتم الوصول إلى اتفاق يرضى كلا الطرفين.

## ٨-المراجع:

أولاً: المراجع العربية:

- مجلس المعايير الدولية للمراجعة والتأكيد، معيار المراجعة الدولي رقم (٧٠١)، " الإبلاغ عن الأمور الرئيسية للمراجعة في تقرير المراجع المستقل".
- مجلس المعايير الدولية للمراجعة والتأكيد، معيار المراجعة الدولي رقم (٥١٠)، " ارتباطات المراجعة لأول مرة- الأرصدة الافتتاحية".
- د/ محمد أحمد إبراهيم خليل، "تحسين مستوى الشك المهني في ضوء التغيير الدوري لمراقب الحسابات وأثره على جودة المراجعة - دراسة نظرية اختيارية"، مجلة الدراسات والبحوث التجارية، كلية التجارة، جامعة بنها، السنة السابعة والثلاثون، المجلد ٢، ع ٤، ٢٠١٦.

\_\_\_\_\_، "تطوير دور لجنة المراجعة لتدعيم العملية التفاوضية بين مراقب الحسابات والعميل بهدف تحقيق العرض العادل للمعلومات المالية: دراسة نظرية تطبيقية"، مجلة الفكر المحاسبى، كلية التجارة، جامعة عين شمس، المجلد ٢٢، ع ٢، ٢٠١٨.

- محمد محفوظ محمد حدوت، "تفعيل دور لجان المراجعة فى تحقيق أسلوب التفاوض للمراجع والعميل بهدف جودة التقارير المالية"، رسالة ماجستير غير منشورة، كلية التجارة، جامعة بنى سويف، ٢٠١٥.

- معيار المراجعة المصرى رقم (٢٠٠) "الهدف من عملية مراجعة القوائم المالية والمبادئ العامة التى تحكمها"، الفقرة رقم ١٦.

- د/ نجلاء إبراهيم يحيى عبدالرحمن، " تحليل العلاقة بين الشك المهني للمراجع والقوة التفاوضية مع عميل المراجعة فى بيئة الممارسة المهنية السعودية"، مجلة المحاسبة

المصرية، كلية التجارة، جامعة القاهرة، السنة الرابعة، العدد السابع، ٢٠١٤، ص ص ٢٩٥-٣٦٩.

▪ وليد أحمد محمد على، "تقييم خصائص الشك المهني لمراجع الحسابات على قوة العلاقة التفاوضية بين المراجع وعميله"، **مجلة التجارة والتمويل**، كلية التجارة، جامعة طنطا، العدد الأول، ٢٠١٥.

ثانياً: المراجع الإنجليزية:

- Auditing and Assurance Standards Board (AUASB), "Professional Skepticism in an audit of a financial Report", 2012, P. 3 Available at: <http://www.auasb.gov.au/> Retrieved at: 1/11/2020.
- Charles W. Bame-Aldred, and Thomas Kida, "a Comparison of Auditor and Client Negotiation Decisions", **Accounting, Organizations and Society**, Vol. 32, No. 6, 2004.
- Dezoort, F. Todd, et al., "Audit Committee Member Support for Proposed Audit Adjustments: Pre-Sox Versus Post-Sox Judgments", **A Journal of Practice & Theory**, Vol. 27, No. 1, 2008.
- Helen L. Brown-Liburd and Arnold M. Wright, "The Effect of Past Client Relationship and Strength Of The Audit Committee on Auditor Negotiations ", **A Journal of Practice & Theory**, Vol.30, No.4, Nov 2011.
- Helen L. Brown-Liburd, and Arnold M. Wright, "Negotiation Research in Auditing", **Accounting Horizons**, Vol.22, No.1, 2008, P. 95.
- Helen L.Brown Liburd, et al., " The Impact Of Monitoring Mechanisms and Management Incentives On Auditor-Client Negotiations Around The Time of An Initial Public Offering", Jan.2012, P.9, Available at: <https://www.semanticscholar.org>, Retrieved at: 16/12/2016.
- Maresch, D, et al., " Competence Trust, Goodwill Trust and Negotiation Power in Auditor – Client Relationships", **Accounting and Accountability Journal** , Vol. 33, No.2, 2020, P. 337.
- Ng, T., and H. Tan, "Effects of the Authoritative Guidance Availability and Audit Committee Effectiveness on Auditors' Judgments in an Auditor Client Negotiation Context", **the Accounting Review**, Vol. 78, No. 3, July 2003, P. 803.
- Steven E. Salterio, "Fifteen Years in the Trenches: Auditor-Client Negotiations Exposed and Explored", Nov. 2011, **Available at Ssrn**: <https://ssrn.com>, Retrieved at: 11/5/2019.
- Svanberg, J, et al., "Auditor Objectivity as A Function of Auditor Negotiation Self-efficacy beliefs", **Advances in Accounting**, Vol. 44, 2019, p.121.

- 
- Wall, J. A. Jr, “Mediation: A Current Review and Theory Development”, **the Journal of Conflict Resolution**, Vol. 45, No. 3, 2001, P. 375.
  - William F., et al., “the Effects of Client Management Concessions and Ingratiation Attempts on Auditors’ Trust and Proposed Adjustment”, **advances in Accounting**, Vol. 31, Issue. 1, June 2015.
  - Zalailah Salleh and Jenny Stewart, "The Role Of The Audit Committee In Resolving Auditor-Client Disagreements: A Malaysian Study", **Accounting Auditing & Accountability Journal**, Vol.25, Issue.8, 2012.