تطوير دور لجنة المراجعة لتدعيم العملية التفاوضية بين مراقب الحسابات والعميل بهدف تحقيق العرض العادل للمعلومات المالية
دراســة نظـريــة تطبيقية

د/ محمد أحمد إبراهيم خليل(*)

ملخــص البحث:

يهدف البحث إلى التعرف على طبيعة الدور الذي تقوم به لجنة المراجعة لدعم عملية التفاوض بين مراقب الحسابات والعميل لتحقيق موضوعية العملية التفاوضية مع اقتراح إطار متكامل لتطوير هذا الدور لتحقيق العرض العادل للمعلومات المالية.

وفي سبيل ذلك تناول الباحث عرض الدراسات السابقة، ثم المنطلقات الفكرية للعملية التفاوضية من خلال التعرف على طبيعة عملية التفاوض وعلاقتها بلجنة المراجعة ودور معايير المراجعة في ذلك، وكيفية تحديد الاستراتيجية التفاوضية والدور الذي تقوم به لجنة المراجعة، وكذلك دور لجنة المراجعة في تحقيق موضوعية عملية التفاوض، والعوامل المؤثرة في عملية التفاوض وعلاقتها بلجنة المراجعة، ثم اشتقاق الفروض التي يقوم عليها البحث.

وقد توصل البحث إلى اقتراح إطار متكامل لتطوير دور لجنة المراجعة في دعم عملية التفاوض متضمنًا ثلاثة محاور رئيسية، يعتمد كل محور منها على أربعة عناصر هامة ويؤدي وجود هذه العناصر إلى تحقيق العرض العادل للمعلومات المالية.

وقد توصلت النتائج إلى أن علاقة لجنة المراجعة بعملية التفاوض بين مراقب الحسابات والعميل لا تعني انحيازها لطرف ضد الطرف الأخر، ولكنها تتصف بالحياد والموضوعية حتى يتناسب ذلك مع دور الوساطة التي تقوم به بهدف تحقيق العرض العادل للقوائم المالية، كما أثبتت الدراسة التطبيقية صحة الفروض التي اعتمد عليها البحث، بجانب صلاحية الإطار المقترح لتطوير دور لجنة المراجعة في عملية التفاوض، وأنه يحقق العرض العادل للمعلومات المالية الناتجة عن التفاوض، وأن تطبيق هذا الإطار يساعد في تحقيق موضوعية العملية التفاوضية وما ينتج عنها من معلومات محاسبية.

الكلمات المفتاحية: عملية التفاوض بين مراقب الحسابات والعميل – الاستراتيجية التفاوضية – لجنة المراجعة – إدارة العميل – العرض العادل للمعلومات المالية.

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

Development the Role of The Audit Committee to Support the Negotiation Process between the External Auditor and The Client in order to achieve Fair Presentation of The Financial Information-Applied Theory Study

Dr. Mohamed Ahmed Ibrahim Khalil

Abstract:

The objective of the research is to identify the nature of the role of the Audit Committee to support the negotiation process between the External Auditor and the client to achieve the objectivity of the negotiating process with the proposal of an integrated framework to develop this role to achieve fair presentation of the financial information.

The researcher discussed the nature of the negotiation process and its relationship with the Audit Committee, how to determine the negotiating strategy and the position of the Audit Committee, and the role of the Audit Committee in achieving the objectivity of the negotiation process.

The research has proposed an integrated framework to develop the role of the Audit Committee in supporting the negotiation process, including three main axes and leads to the credibility of the accounting information.

Applied study on the different parties to the negotiation process, such as: External Auditors, Audit Clients' Management, and Members of the Audit Committee.

The results of the study have reached the validity of the research hypotheses, as well as the validity of the proposed framework for the development of the role of the Audit Committee in the negotiation process and it achieves fair Presentation of the financial information resulting from the negotiation and the application of this framework helps to achieve the objectivity of the negotiation process and accounting information.

Keywords: Auditor-Client Negotiation - Negotiating Strategy - Audit Committee - Audit Clients' Management - Financial Information.

١-الإطـــار العـــام للبحـــث:

١/١ المقدمة وطبيعة المشكلة:

نظرًا لتعارض المصالح بين إدارة منظمة الأعمال ومستخدمي المعلومات المالية، وما ينتج عنها من إخفاء الإدارة لبعض المعلومات أو تقديم معلومات مضللة للمساهمين، ونتيجة لما تتصف به القوائم المالية في بعض جوانبها بعدم الوضوح والاعتماد على التقدير والحكم الشخصي، بالإضافة إلى المرونة وتعدد البدائل الخاصة بمعالجة بعض القضايا المحاسبية؛ لذا كان من الضروري وجود التفاوض بين مراقب الحسابات وعميل المراجعة (أو إدارة العميل) للاتفاق على الحلول المناسبة لمثل هذه القضايا.

وبذلك فإن عملية التفاوض من العمليات المستمرة بين مراقب الحسابات وعملائه. وتعتبر قضية التفاوض بين مراقب الحسابات وإدارة العميل من القضايا الشائكة؛ نظرًا لخطورة نتائجها خاصة لمراقب الحسابات، لأنها لا تؤثر فقط على جودة التقارير المالية، ولكنها تؤثر أيضًا على جودة المراجعة (ريشو، ٢٠١٣، ص ١٤٢)

ولذا يمكن التعبير عن عملية المراجعة بأنها سلسلة من المفاوضات المتكررة من سنة لأخرى. وذلك حتى يتمكن مراقب الحسابات من القيام بدوره في المجتمع والذي عبرت عنه دراسة (Rennie et al., 2014, p. 132) بقولها:

The auditor's role in society is to add reliability and credibility to financial statements.

وقد أكدت دراسة (Gibbins et al., 2001, p. 536) على أن نسبة ٦٧% من الشركاء في مكاتب المراجعة يدخلون في عمليات تفاوض مع أكثر من نصف عملائهم. وتعد القضايا الخاصة بقياس الربح وتحديد المركز المالي -وما يرتبط به من الأصول الثابتة والمخصصات والمخزون والالتزامات وغيرها من القضايا المحاسبية- من الموضوعات الأساسية في عملية التفاوض.

ونظرًا لتعدد العوامل الداخلية والخارجية المؤثرة في عملية التفاوض وما ينتج عنها من ممارسة الضغوط على مراقب الحسابات، واستخدام الاستراتيجية التفاوضية التي تحقق منافع إدارة العميل على حساب تحقيق العرض العادل للتقارير المالية وما تتضمنه من معلومات محاسبية؛ لذا كان من الضروري تدخل طرف ثالث محايد لتدعيم العملية التفاوضية وتحقيق موضوعيتها والحفاظ على الموقف التفاوضي لمراقب الحسابات، وهو

لجنـة المراجعـة، والـذي عبـر عـن دورهـا فـي عمليـة التفـاوض كـلٍ مـن (Salleh and Stewart, 2012, p. 1343) بقولهما:

The Audit Committee plays a mediating role as a third party intermediary that provides assistance to resolve the dispute.

كمـا أشـار الكاتبـان أيضًـا إلـى الموقـف المحايـد للجنـة المراجعـة فـي عمليـة التفـاوض بقولهما:

It was found that the audit committee does not take sides with one party over the other.

وتظهـر أهميـة دور لجنـة المراجعـة فـي عمليـة التفـاوض بـين مراقـب الحسـابات والعميـل والمسـاهم فـي حـل القضـايا الخلافيـة بينهمـا، مـن وضـعها كأحـد الآليـات الرئيسـية لحوكمـة الشـركات؛ حيـث تقـوم بالإشـراف والرقابـة علـى التقـارير الماليـة بالإضـافة إلـى علاقتها بالأطراف المختلفة الداخلية والخارجية المهتمة بمنظمة الأعمـال، وخاصـة كل مـن إدارة المنظمـة ومراقـب الحسـابات؛ لـذا تصـبح لجنـة المراجعـة هـي الضـمان علـى جـودة التقارير الماليـة الناتجـة عن عمليـة التفـاوض بـين مراقـب الحسـابات والعميـل، بجانـب ذلـك أشـارت دراسـة (Brown et al., 2012, p. 9) إلـى أن وجـود لجنـة مراجعـة فعالـة يعـزز من دور مراقب الحسابات في عملية التفاوض مع إدارة العميل.

لذا كان من الضروري السعي نحـو معرفـة أسـاليب وإجـراءات تطـوير الـدور الـذي تقـوم بـه لجنـة المراجعـة والاسـتفادة منـه لضـمان موضـوعية العمليـة التفاوضـية وتحقيـق العـرض العـادل للمعلومـات الماليـة التـي تتضـمنها التقـارير الماليـة الناتجـة عـن عمليـة التفاوض.

ونتيجة لما سبق يمكن للباحث التعبير عن مشكلة البحث من خلال التساؤلات التالية:

١- مـا هـي القضـايا الخلافيـة بـين مراقـب الحسـابات والعميـل والتـي تتطلـب التفـاوض بينهما وما علاقتها بلجنة المراجعة؟
٢- ما هو طبيعـة الـدور الـذي تقـوم بـه لجنـة المراجعـة لـدعم العمليـة التفاوضـية بـين مراقب الحسابات والعميل؟
٣- هل تـدخل لجنـة المراجعـة فـي عمليـة التفـاوض يحقـق موضـوعيتها وموضـوعية النتائج التي يتم التوصل إليها؟
٤- ما هي أساليب وأدوات تطوير دور لجنة المراجعة لدعم العملية التفاوضية؟

٥- هل تطوير دور لجنة المراجعة لدعم عملية التفاوض بين مراقب الحسابات والعميل يحقق العرض العادل للمعلومات المالية؟

٦- هل يمكن اقتراح إطار متكامل لتطوير دور لجنة المراجعة لدعم العملية التفاوضية؟

٢/١ هـــدف البحـــث:

يتمثل الهدف الرئيسي للبحث في: " التعرف على طبيعة الدور الذي تقوم به لجنة المراجعة لدعم عملية التفاوض بين مراقب الحسابات والعميل لتحقيق موضوعية العملية التفاوضية مع اقتراح إطار متكامل لتطوير هذا الدور لتحقيق العرض العادل للمعلومات المالية".

ويتحقق هذا الهدف من خلال الأهداف الفرعية التالية:

١- التعرف على موقف معايير المراجعة المختلفة من العملية التفاوضية وعلاقتها بلجنة المراجعة.

٢- تحديد دور لجنة المراجعة في اختيار الاستراتيجية التفاوضية لكل من طرفي عملية التفاوض.

٣- تحديد علاقة لجنة المراجعة بالعوامل المختلفة سواء المرتبطة بالعميل أو المرتبطة بمراقب الحسابات أو العوامل البيئية، المؤثرة في عملية التفاوض.

٤- التعرف على الخصائص الواجب توافرها في لجنة المراجعة لتطوير دورها لدعم العملية التفاوضية وتحقيق العرض العادل للمعلومات المالية.

٥- تحديد متطلبات ومقومات تفعيل وتطوير دور لجنة المراجعة في العملية التفاوضية وأثر ذلك على العرض العادل للمعلومات المالية.

٣/١ أهميـــة البحـــث:

تنبع أهمية البحث من الاستفادة من الدور الهام الذي تقوم به لجنة المراجعة كأحد الآليات الاساسية لحوكمة الشركات، في حسم الخلافات القائمة بين مراقب الحسابات والعميل سواء بسبب تعارض المصالح والأهداف أو بسبب وجود مساحة من المصالح المشتركة، وذلك من خلال المشاركة في عملية التفاوض القائمة بينهما للوصول إلى النتائج الموضوعية لها والتي تنعكس بالإيجاب على القوائم المالية وما تتضمنه من معلومات مالية يعتمد عليها الكثير من المستخدمين في اتخاذ القرارات المختلفة.

٤/١ منهـج وأسلـوب البحـث:

للتغلب على مشكلة البحث واقتراح الحلول المناسبة لها، وتحقيقًا لهدف البحث، فإن الباحث سوف يعتمد على كل من منهجي البحث العلمي المتعارف عليهما، وهما: المنهج الاستقرائي والمنهج الاستنباطي، وذلك بالرجوع إلى الدراسات والبحوث السابقة التي تناولت العملية التفاوضية بين مراقب الحسابات وعميل المراجعة للتعرف على الأبعاد والمنطلقات الفكرية الخاصة بعملية التفاوضية وموقف لجنة المراجعة منها؛ وذلك لاشتقاق فروض البحث واستنتاج إطار مقترح لتطوير دور لجنة المراجعة لدعم العملية التفاوضية بغرض تحقيق العرض العادل للمعلومات المالية.

ولتحقيق ذلك استخدام الباحث كل من أسلوب الدراسة النظرية والدراسة التطبيقية على عينة مكونة (٧١) مفردة من الفئات المختلفة المعبرة عن أطراف عملية التفاوض، وهم: مراقبي الحسابات وإدارات عملاء المراجعة وأعضاء لجان المراجعة، وذلك لاختبار صحة فروض البحث والحكم على الإطار المقترح بمحاوره المختلفة لتطوير دور لجنة المراجعة لدعم العملية التفاوضية.

٥/١ فــروض البحــث:

يعتمد البحث على الفروض التالية:

١- توجد علاقة معنوية ذات دلالة إحصائية بين نوعية الاستراتيجية التفاوضية المستخدمة من قِبل كل طرف من طرفي التفاوض، وبين الدور الفعال للجنة المراجعة في عملية التفاوض.

٢- توجد علاقة معنوية ذات دلالة إحصائية بين العوامل المختلفة المؤثرة في العملية التفاوضية، وبين الدور الفعال للجنة المراجعة في عملية التفاوض بين مراقب الحسابات والعميل.

٣- توجد علاقة معنوية ذات دلالة إحصائية بين محاور الإطار المقترح لتطوير الدور الفعال للجنة المراجعة لدعم العملية التفاوضية، وبين تحقيق العرض العادل للمعلومات المالية.

٦/١ خطـــــــة البحـــــث:

تحقيقًا لأهداف البحث وفي ضوء أهميته؛ فإن خطة البحث تتضمن ما يلي:

١- الإطار العام للبحث.

٢- استقراء وتحليل الدراسات السابقة المتعلقة بالعملية التفاوضية بين مراقب الحسابات وعميل المراجعة.

١/٢ استقراء وتحليل الدراسات السابقة التي تناولت العلاقة التفاوضية بين مراقب الحسابات وعميل المراجعة.

٢/٢ استقراء وتحليل الدراسات السابقة التي تناولت علاقة لجنة المراجعة بالعملية التفاوضية بين مراقب الحسابات والعميل.

٣- معايير المراجعة وتفعيل العملية التفاوضية ومدى الاهتمام بدور لجنة المراجعة.

٤- المنطلقات الفكرية لعملية التفاوض وعلاقتها بلجنة المراجعة واشتقاق فروض البحث.

١/٤ طبيعة ومفهوم عملية التفاوض وعلاقتها بلجنة المراجعة.

٢/٤ استراتيجيات التفاوض بين مراقب الحسابات والعميل ودور لجنة المراجعة.

٣/٤ لجنة المراجعة وتحقيق موضوعية العملية التفاوضية والعرض العادل للمعلومات المالية.

٤/٤ العوامل المؤثرة في عملية التفاوض وعلاقتها بالدور الفعال للجنة المراجعة في العملية التفاوضية.

٥- الإطار المقترح لتطوير دور لجنة المراجعة لدعم العملية التفاوضية بين مراقب الحسابات والعميل.

١/٥ مبررات تطوير دور لجنة المراجعة لتدعيم العملية التفاوضية بين مراقب الحسابات والعميل.

٢/٥ محاور الإطار المقترح لتطوير دور لجنة المراجعة لدعم العملية التفاوضية بين مراقب الحسابات والعميل.

٣/٥ انعكاسات الإطار المقترح لتطوير دور لجنة المراجعة لدعم العملية التفاوضية على نتائج التفاوض والمعلومات المالية.

٦- الدراسة التطبيقية واختبار فروض البحث.

٧- النتائج والتوصيات والتوجهات البحثية المستقبلية

٢-استقراء وتحليل الدراسات السابقة المتعلقة بالعملية التفاوضية بين مراقب الحسابات وعميل المراجعة:

يتناول هذا الجزء التعرف على الدراسات السابقة المهتمة بتحليل أبعاد العملية التفاوضية بين مراقب الحسابات وعميل المراجعة بصفة عامة، ودور لجنة المراجعة في تدعيم هذه العملية بصفة خاصة؛ وذلك للتعرف على ما توصلت إليه هذه الدراسات من نتائج وكيفية الاستفادة منها في التغلب على مشكلة البحث وتحقيق الهدف منه، وذلك على النحو التالي:

١/٢ استقراء وتحليل الدراسات السابقة التي تناولت العلاقة التفاوضية بين مراقب الحسابات وعميل المراجعة:

على الرغم من وجود توجه سائد منذ فترة طويلة بأن إعداد القوائم المالية هو مسئولية إدارة منظمة الأعمال وأن مسئولية مراقب الحسابات تتركز فقط في تكوين وإبداء رأيه في هذه القوائم، إلا أن هناك توجه آخر أخذت به بعض الدراسات خاصة الحديثة منها، وهو: أن القوائم المالية هي منتج مشترك بين كل من إدارة منظمة الأعمال ومراقب الحسابات. (Sanchez et al., 2007, pp. 241 – 264; Gibbins, et al., 2010, pp. 579 – 595; Hatfield et al, 2010, pp. 1647-1668; Brown – Liburd and Wright, 2011, pp. 51 – 59; Brown – Liburd et al., 2013, pp. 311 – 325).

كما أشارت دراسة (Antle and Nalebuff, 1991, pp. 31 – 54) إلى أن القوائم المالية ينظر إليها في جوانبها الخلافية على أنها محصلة التفاوض بين مراقب الحسابات وعميله.

ومن هنا كان الاهتمام بالتفاوض بين مراقب الحسابات وإدارة منظمة الأعمال حول القوائم المالية، والتي تمثل المصدر الرئيسي للمعلومات المحاسبية اللازمة لتلبية احتياجات مختلف الفئات من داخل وخارج المنظمة لاتخاذ القرارات المتنوعة؛ لذلك تناولت دراسة (Gibbins et al.,2001, pp. 535 – 563) إظهار الدليل على وجود العلاقة التفاوضية بين مراقب الحسابات والعميل، وموضحة بأن عملية التفاوض تمر بثلاث مراحل، وهي: مرحلة تقييم الإدارة للقوائم المالية التي تم إعدادها، ثم مرحلة التفاوض مع الإدارة حول النقاط الخلافية، ثم مرحلة تسوية الخلافات بينهما للوصول إلى الشكل النهائي للقوائم المالية، وقد أكدت الدراسة على أن التفاوض هو عملية طبيعية وملازمة لعملية المراجعة وتتم غالبًا على المقاييس التي تستخدم لتحديد صافي الربح وطرق تقييم الأصول

والخصوم وموضحة بأن التفاوض المحاسبي هو جزء من الخدمة التي تقدم للعميل **Accounting Negotiation is Part of Client Service.**

وقد توصلت الدراسة إلى أن عملية التفاوض تحتاج إلى الوقت والأفراد المشاركة وتتأثر بخبرة مراقب الحسابات التفاوضية ومجموعة من القيود الخارجية والعلاقات التبادلية بين مراقب الحسابات والعميل.

ويلاحظ الباحث على هذه الدراسة بأنها تركز على بعض الجوانب المحاسبية الخاصة بالقياس المحاسبي كأحد المجالات الهامة في عملية التفاوض، والعوامل المختلفة الداخلية والخارجية التي تؤثر على عملية التفاوض مثل الخبرة التفاوضية وغيرها، وذلك على عكس ما اهتمت به دراسة (Johnstone et al., 2002, pp.47-65) والتي تناولت التفاوض حول طرق الإفصاح المحاسبي المستخدمة عندما تسمح المعايير المحاسبية بوجود بدائل للإفصاح ومدى ملاءمتها لتوفير المعلومات المالية للمستخدمين، وهل يستلزم الأمر إفصاح إضافي أم لا؟، كذلك اهتمت دراسة (Johnstone and Muzatko, 2002, pp.27-39) بعملية التفاوض حول السياسات والطرق المحاسبية المستخدمة من قِبل إدارة العميل، وهل هي موضوعية أم تحقق مصالح الإدارة وتكون متحيزة ومضللة لمستخدمي القوائم المالية.

كما تناولت دراسة (Chen et al., 2005, pp. 119 – 146) مجموعة العوامل التي تؤثر على استقلال مراقب الحسابات وقوته التفاوضية مثل تقديم الخدمات الأخرى بخلاف خدمات عملية المراجعة، طول فترة التعاقد بين مراقب الحسابات والعميل، والتخصص الصناعي للمراقب، وحجم مكتب المراجعة، وقد توصلت الدراسة إلى أن مقدار الأتعاب التي يحصل عليها مراقب الحسابات عن الخدمات الأخرى تؤثر بالسلب على عملية التفاوض إذا كانت فترة التعاقد قصيرة أي أقل من خمس سنوات، في حين يكون التأثير إيجابي في حالة طول فترة التعاقد، كما أشارت النتائج إلى أن الاستجابة لتوصيات وتعديلات مراقب الحسابات على القوائم المالية تكون أقل في حالة زيادة الأتعاب عن الخدمات الأخرى، في حين أن استجابة العميل لتوصيات مراقب الحسابات تكون أكثر إذا كان مراقب الحسابات متخصص في صناعة محددة.

وهنا يشير الباحث إلى أن هذه الدراسة ركزت في تحديد هذه العوامل ـ المؤثرة على عملية التفاوض-على العوامل المرتبطة مباشرةً بمراقب الحسابات وأهمها: الأتعاب عن الخدمات الأخرى والتخصص وفترة التعاقد وحجم مكتب المراجعة، وبالرغم من ذلك لم تشير النتائج إلى تأثير حجم مكتب المراجعة، كما أن الدراسة لم تتناول العوامل الخاصة

بطبيعة العملية التفاوضية والبيئة المحيطة بها وكذلك العوامل الخاصة بعميل المراجعة؛ لذا اهتمت دراسة (Goodwin, 2002, p. 385) بأثر حجم عميل المراجعة على العملية التفاوضية، حيث أشارت إلى أن: العميل كبير الحجم يكون في وضع أفضل من مراقب الحسابات في المواقف المختلف عليها بينهما، كما اهتمت بعض الدراسات الأخرى، مثل: دراسة Reynolds, et al., 2004 ,pp.29-52 ، دراسة Ferguson et al., 2004,pp.814-841، دراسة Sanchez, et al., 2007,pp.241-264 بتحديد القضايا محل التفاوض بين مراقب الحسابات والعميل ومنها: اكتشاف مراقب الحسابات تحريفات في القوائم المالية سواء كانت جوهرية أو غير جوهرية وعلاقتها بحجم الأتعاب التي يحصل عليها المراجع، كذلك طبيعة التعديلات التي يطلبها مراقب الحسابات وهل هي حكمية ومستقبلية؟، أم أنها ذات طبيعة موضوعية، وتأثير هذه التعديلات على الأرباح، وكذلك مدى ملاءمة الافتراضات التي تعد على أساسها التقديرات المحاسبية، فكل هذه القضايا تكون مجالًا للتفاوض بين مراقب الحسابات وعميل المراجعة.

كما تناولت دراسة (Hatfield et al., 2008, pp. 1183 – 1207) خصائص العميل وعلاقتها بالاستراتيجية التي يتخذها مراقب الحسابات في عملية التفاوض وأثرها على القوائم المالية، وخاصة استراتيجية التنازل المخطط والتي قد يتبعها أحد طرفي التفاوض وتلقي استجابة من الطرف الآخر، وذلك في حالة وجود نمط العميل التعاوني والذي يكون أكثر تفهما لتوصيات وتعديلات مراقب الحسابات، وذلك على عكس نمط العميل التنافسي والذي لا يستجيب لأية تعديلات يطلبها المراقب، وقد توصلت الدراسة إلى أن مراقب الحسابات يستخدم استراتيجية التنازل بشكل أكثر إذا شعر بأن خطر فقدان العميل كبير، كما أنه يستخدم استراتيجية التبادل مع نمط العميل المتنافس أكثر من استخدامها مع العميل المتعاون.

ويلاحظ الباحث على هذه الدراسة تركيزها على الاستراتيجية التي يتبعها كل طرف من أطراف عملية التفاوض للتعرف على تأثيرها على عملية التفاوض ومدى استجابة الطرف الآخر لهذه الاستراتيجية، ولكنها اقتصرت على نوعين اثنين فقط من الاستراتيجيات من وجهة نظر مراقب الحسابات فقط، وكذلك الاهتمام بنمطين اثنين فقط من أنماط العملاء متجاهلة الأنواع الأخرى من الاستراتيجيات والعملاء؛ لذا توصلت دراسة (Gibbins et al.,2010, pp. 579 – 595) إلى أن مراقبي الحسابات يفضلون استخدام الاستراتيجيات التكاملية عن الاستراتيجيات التوزيعية في بداية عملية التفاوض، ثم تتجه

الخطط بعد ذلك وخاصة في حالة عدم مرونة إدارة العميل والتي تؤدي إلى استخدام استراتيجية الحسم أكثر من استخدام استراتيجية التسوية أو التنازل، وبذلك فإن هذه النتائج تؤكد ما أشارت إليه دراسة (Hermanson et al., 2003, pp. 189-205) من أن اختلاف الأسلوب والاستراتيجية المتبعة في التفاوض بين طرفي عملية التفاوض يؤثر على نتائج التفاوض.

بالإضافة إلى ما سبق، فقد تناولت دراسة (Fu, et al., 2011, pp. 225 – 237) أثر كل من الخبرة التفاوضية لمراقب الحسابات واستراتيجية العميل التفاوضية على النتائج النهائية لعملية التفاوض والخاصة بتحديد القيمة التي يجب تخفيض الأصول الثابتة بها والتي تتطلب من مراقب الحسابات إصدار حكم مهني يتعلق بها، وقد اعتمدت الدراسة على المستوى التنظيمي لمراقب الحسابات باعتباره شريك مراجعة أم مدير مراجعة كمقياس لخبرته، كما استخدمت الدراسة نمطين من استراتيجية العميل وهما: النمط المتعاون، والنمط المقاوم أو المجادل، وقد توصلت نتائج الدراسة إلى أن شريك المراجعة يكون له خبرة تفاوضية أكبر من مدير المراجعة وذلك في حالة استخدام العميل لنمط التفاوض المقاوم وأن تقديرات مراقب الحسابات بخصوص تخفيض الأصول الثابتة تكون متحفظة أكثر، وفي حالة استخدام العميل لاستراتيجية التعاون لا يظهر أي تأثير لخبرة مراقب الحسابات.

وهنا يرى الباحث أن هذه الدراسة تميزت بالتفرقة بين القدرة التفاوضية لفئات المراجعين المختلفة وذلك حسب الوضع الوظيفي وذلك على عكس الكثير من الدراسات السابقة عليها والتي كانت تنظر إلى جميع مراقبي الحسابات على أنهم على نفس المستوى في عملية التفاوض، وقد توصلت إلى نفس النتائج دراسة Mc Cracken et al., 2011, pp. 131 – 160.

وفي اتجاه آخر تناولت دراسة (Brown – Liburd, et al., 2013, pp. 311 – 325) تأثير كل من سعى العميل نحو تحقيق تنبؤات الأرباح Earnings Forecasts من قِبل المحللين الماليين، وممارسة الشك المهني Professional Skepticism من قِبل مراقب الحسابات، على عملية التفاوض بين مراقب الحسابات والعميل بخصوص تعديل التسويات المحاسبية، وقد توصلت النتائج إلى أن مراقبي الحسابات أقل تأثيرا فيما تسعى إليه إدارة العميل، في حين أن مراقب الحسابات الذي يمارس الشك المهني يكون أكثر التزاما بأخلاقيات المهنة وأكثر تحفظًا وحزما عن نظيره

الذي لا يمارس الشك المهني، كما توصلت الدراسة إلى أنه لا يوجد تأثير متبادل بين كلًا من الأرباح المتوقعة وممارسة الشك المهني لدى مراقبي الحسابات.

في ضوء نتائج هذه الدراسة يتضح للباحث أن قيام مراقب الحسابات بممارسة الشك المهني أثناء أدائه لواجباته الوظيفية مع الالتزام بخصائص الشك المهني مثل: توفر العقلية التساؤلية، والتأني في إصدار الأحكام، وتوفر الثقة بالنفس، والتمتع بالاستقلال الذاتي... سيكون له تأثير إيجابي على عملية التفاوض لصالح مراقب الحسابات، وبالتالي يكون له مردود إيجابي على جودة القوائم المالية.

كما تناولت دراسة (Schmidt and Cross, 2014, pp. 110 – 130) تأثير علمية التغيير الدوري لمراقب الحسابات Auditor Rotation على الاستراتيجية التفاوضية للعميل وعلى سلوك مراقب الحسابات ، وتوصلت النتائج إلى أن هناك تأثير إيجابي لدوران مراقب الحسابات على سلوكه واستقلاله عند التفاوض مع العميل، وتتفق هذه النتيجة مع ما توصلت إليه دراسة (Husnatarina and Nahartyo, 2012, pp. 260 – 276)، وفي ذات الاتجاه اهتمت دراسة (Gerakos and Syverson, 2015, p.1) بالتكلفة الضمنية لعملية تناوب مراقبي الحسابات وأثرها على العملية التفاوضية وتحقيق التوافق بين مراقب الحسابات والعميل.

بجانب ما سبق، توصلت دراسة (على، ٢٠١٥، ص ٤٧٣) إلى أنه يوجد تأثير إيجابي لقدرة مراقب الحسابات على حل المشكلات وخبراته السابقة على موقفه التفاوضي مع عميل المراجعة، بالإضافة إلى أن الدافع المادي للمراجع وما يحصل عليه من أتعاب له تأثير سلبي على قوة الموقف التفاوضي مع العميل وخاصة في حالة تقديم خدمات أخرى بخلاف المراجعة، كما أن هناك تأثير قوي وفعال لمستوى مخاطر الأعمال الخاصة بالعميل على قدرة مراقب الحسابات التفاوضية.

أيضًا تناولت دراسة (Brown and Knechel, 2016, pp. 1 – 53) العوامل التي تساعد على تحقيق التوافق بين مراقب الحسابات والعميل بشأن الإفصاحات المالية Financial Disclosures وخاصة تفضيلات العميل تجاه مراقب الحسابات ، ومدى قدرة مراقب الحسابات على تحقيق هذه التفضيلات وأثرها على اختيار مراقب الحسابات، وقد توصلت نتائج الدراسة إلى أن تحقيق التوافق بين مراقب الحسابات والعميل يساعد كل منهما على الاحتفاظ بالأخر والذي يتزايد مع مرور الوقت، وفي حالة انخفاض هذا التوافق

يميل العميل إلى تغيير مراقب الحسابات ، مع مراعاة أن جودة عملية المراجعة تزداد مع زيادة هذا التوافق.

ويلاحظ الباحث على هذه الدراسة اهتمامها بتناول العلاقة بين تحقيق التوافق بين مراقب الحسابات والعميل أثناء عملية التفاوض وبين تغيير مراقب الحسابات واستبداله بمراقب أخر وهذا يشير بطريقة غير مباشرة إلى الضغوط التي قد يمارسها العميل على مراقب الحسابات أثناء العملية التفاوضية.

كما تناولت دراسة (Azmi and Voon, 2016, pp. 1049 – 1069) تحديد أثر خبرة العميل بعملية المراجعة على نتائج التفاوض مع مراقب الحسابات وعلاقتها بالاستراتيجية المستخدمة في التفاوض، وقد توصلت نتائج الدراسة إلى أن الخبرة المالية للعميل تؤثر بشكل واضح على عملية التفاوض؛ لذا أوصت الدراسة مراقب الحسابات بالحصول على المعلومات الكافية عن العميل قبل البدء في التفاوض معه.

وفي ضوء ما سبق وبجانب ما أبداه الباحث من ملاحظات، يمكن الإشارة إلى النقاط التالية:

١- تعتبر عملية التفاوض بين مراقب الحسابات والعميل عملية مستمرة باستمرار عملية المراجعة؛ نظرًا لتعدد مسبباتها، ومنها: تعارض المصالح بين مراقب الحسابات والعميل نتيجة لاختلاف الأهداف بينهما، وبالتالي اختلاف وجهة نظر كل منهما، كذلك غموض بعض المعايير المحاسبية في حسم بعض القضايا المحاسبية محل الخلاف، علاوة على المرونة واستخدام أكثر من طريقة لعلاج بعض المشكلات المحاسبية مما يستوجب إجراء التفاوض للاتفاق على المعالجة أو الطريقة التي يتم استخدامها، بالإضافة إلى وجود مساحة من المصالح المشتركة بين مراقب الحسابات وعميله - لأن تعارض المصالح بينهما ليس مطلق – مما يستوجب معه إجراء التفاوض لتحقيق هذه المصالح.

٢- تمر عملية التفاوض بمجموعة من المراحل، وبالرغم من وجود بعض الاختلاف على مسميات هذه المراحل، إلا أن معظم الكُتاب والباحثين اتفقوا على أن هذه المراحل هي:

- المرحلة الأولى: مرحلة ما قبل التفاوض Pre – Negotiation
- المرحلة الثانية: مرحلة عملية التفاوض Negotiation Process

- المرحلة الثالثة: مرحلة نتائج التفاوض Negotiation Outcomes

حيث تمثل المرحلة الأولى مرحلة التخطيط لعملية التفاوض ويهتم كل طرف خلالها بتحديد اهتماماته والخيارات والأهداف التي يسعى إلى تحقيقها، بينما تهتم المرحلة الثانية بتحديد الاستراتيجية التي سوف يتبعها كل طرف لإدارة الخلاف حول القضايا محل التفاوض، بينما تهدف المرحلة الثالثة إلى تحقيق الاتفاق بين الطرفين على القوائم المالية النهائية والرأي الذي سيصدره مراقب الحسابات حول هذه القوائم مع الاهتمام بالدور الذي تقوم به لجنة المراجعة في هذا الجانب.

٣- تعدد القضايا التي تتناولها عملية التفاوض بين مراقب الحسابات والعميل، ومنها: التعديلات في القوائم المالية والناتجة عن التحريفات المختلفة سواء كانت تحريفات جوهرية أو غير جوهرية، وطريقة الإفصاح المستخدمة في ظل تعدد الخيارات التي تتبناها المعايير المحاسبية للإفصاح، ونطاق عملية المراجعة وقدرة مراقب الحسابات على إبداء رأيه، وكذلك أتعاب مراقب الحسابات عن خدمات المراجعة والخدمات الأخرى التي يقدمها للعميل، بالإضافة إلى التقديرات المحاسبية ومدى منطقية الافتراضات القائمة عليها، وكذلك السياسات المحاسبية المستخدمة وتوقيت الاعتراف بالإيرادات ورسملة النفقات ومدى ارتباطها بتحقيق مصالح إدارة العميل، مع مراعاة الدور الذي تقوم به لجنة المراجعة للمساهمة في حل هذه القضايا محل التفاوض.

٤- بالرغم من أن عملية التفاوض تكون بين طرفين أو أكثر إلا أن كل طرف قد يمثله أكثر من فرد، وبالتالي تعدد الأفراد التي قد تشارك في عملية التفاوض، فمثلًا قد يمثل مكتب أو منشأة المراجعة صاحبها أو مراقب الحسابات الشريك أو مراقب الحسابات المدير أو فريق المراجعة أو غير ذلك، وأيضًا قد يمثل منشأة العميل المدير المالي CFO أو المدير التنفيذي CEO أو لجنة المراجعة أو فريق عمل المدير المالي أو غير ذلك.

ويجب مراعاة أن طبيعة عملية التفاوض وما تتوصل إليه من نتائج، يتأثر بشكل مباشر وأساسي بطبيعة الشخص المفاوض وموقعه الوظيفي أو التنظيمي سواء في مكتب المراجعة أو لدى عميل المراجعة أو من يؤثر في عملية التفاوض مثل لجنة المراجعة.

٥- عند ممارسة عملية التفاوض تظهر مجموعة متنوعة من الاستراتيجيات المتاحة أمام كل طرف من طرفي التفاوض، كما تظهر مجموعة من المتغيرات التي تؤثر على تحديد طبيعة الاستراتيجية المستخدمة ومنها دور لجنة المراجعة، وما ستؤدي إليه من نتائج؛ ولذا يجب الاهتمام بكل هذه المتغيرات وأخذها في الحسبان.

٦- تعدد العوامل المؤثرة في عملية التفاوض بين مراقب الحسابات والعميل، والتي يمكن تصنيفها إلى المجموعات التالية:

- العوامل المرتبطة بمراقب الحسابات.
- العوامل المرتبطة بعميل المراجعة.
- العوامل المرتبطة بالبيئة المحيطة.

ومن الملاحظ أن هذه العوامل لها دور مؤثر على إجراءات ونتائج عملية التفاوض خاصة دور لجنة المراجعة كأحد العوامل المتعلقة بعميل المراجعة، لما لها من طبيعة خاصة كحلقة اتصال بين مراقب الحسابات والعميل والأطراف الأخرى المهتمة بمنظمة الأعمال، كذلك دور لجنة المراجعة في دراسة القوائم المالية والسياسات المحاسبية المستخدمة ونظام الرقابة الداخلية بالشركة وإبداء الرأي حول كل هذه الأمور، بجانب الاطلاع على خطة المراجعة المعدة من قِبل مراقب الحسابات ودراسة ملاحظات وتوصيات مراقب الحسابات على القوائم المالية ومتابعتها، كل ذلك يزيد من أهمية دور لجنة المراجعة كأحد العوامل الهامة المؤثرة في عملية التفاوض وتعزيز القدرة التفاوضية بما يحقق جودة القوائم المالية ويزيد من درجة الثقة لدى مستخدمي هذه القوائم من الفئات المختلفة داخل وخارج منظمة الأعمال.

٢/٢ استقراء وتحليل الدراسات السابقة التي تناولت علاقة لجنة المراجعة بالعملية التفاوضية بين مراقب الحسابات والعميل:

بالنسبة لطبيعة دور لجنة المراجعة في منظمة الأعمال بصفة عامة، أشارت إليه دراسة كل من (Al-Mudhaki and Joshi, 2004, p. 33) حيث يتضمن دور لجنة المراجعة ثلاثة مجالات، هي: التقارير والقوائم المالية، تخطيط عملية المراجعة، فحص وتقييم نظام الرقابة الداخلية. بجانب ذلك وكما أشارت دراسة (خليل، ٢٠٠٥، ص ٧٣٤) تقوم لجنة المراجعة بدور حيوي في ضمان جودة التقارير والقوائم المالية وتحقيق

والعرض العادل للمعلومات المالية نتيجة القيام بدورها في الإشراف على عمليات المراجعة الداخلية والخارجية ومواجهة ضغوط وتدخلات الإدارة في عملية المراجعة.

كما أكدت دراسة (Arens et al., 2010) على أن لجنة المراجعة مسئولة عن المحافظة على استقلالية مراقب الحسابات عن إدارة المنظمة، وأيضًا أكدت دراسة كل من (Bedard and Gendron, 2010, pp. 174 – 210) على أنه يمكن للجنة المراجعة تحسين جودة المعلومات المالية سواء بطريقة مباشرة من خلال الإشراف على عملية إعداد التقارير والقوائم المالية أو بطريقة غير مباشرة من خلال الإشراف على مراقب الحسابات والرقابة الداخلية.

وبالنسبة للدور الخاص للجنة المراجعة في العملية التفاوضية بين مراقب الحسابات والعميل، فقد أشارت دراسة (Dezoort, 2003, pp.175-199) إلى أن مشاركة أعضاء لجنة المراجعة في حل القضايا المحاسبية محل التفاوض بين مراقب الحسابات والعميل، يدعم مراقب الحسابات في إصدار رأيه في القوائم المالية بحيادية، كما أن الدقة المحاسبية والتفسير الصحيح للقضايا المحاسبة يتأثر بالأحكام الصادرة عن أعضاء لجنة المراجعة في حل القضايا الخلافية بين مراقب الحسابات والعميل، وقد أكدت على ذلك نتائج دراسة (Ng and Tan, 2003, p. 801 – 818) والتي أشارت إلى أن فعالية لجنة المراجعة كأحد آليات الحوكمة تعزز من موقف مراقب الحسابات خلال العملية التفاوضية مع العميل، كما أنها تؤثر بدرجة كبيرة على جودة التقارير المالية.

كما تناولت دراسة كل من (Brown and Wright, 2008, pp. 91 – 108) تأثير كل من العلاقة السابقة مع العميل سواء كانت متعارضة أو تعاونية، وكذلك قوة لجنة المراجعة سواء كانت قوية أو ضعيفة، على أحكام مراقب الحسابات خلال فترة التخطيط وقبل البدء في عملية التفاوض، وكذلك على الاستراتيجية التي سوف يستخدمها خلال عملية التفاوض لحل القضايا المحاسبية المختلف عليها، وقد توصلت نتائج الدراسة إلى أنه في مرحلة ما قبل التفاوض ومع توفر قوة لجنة المراجعة وكانت العلاقة السابقة مع العميل متعارضة، فإن مراقب الحسابات يتخذ موقف التفضيلات الأولية ضمن نطاق تفاوض العميل وتكون الاستراتيجية التي يستخدمها مراقب الحسابات هي الاستراتيجية التنافسية، في حين أنه في حالة ضعف لجنة المراجعة والعلاقة السابقة مع العميل كانت تعاونية فإن مراقب الحسابات يستخدم استراتيجية المساومة.

وهنا يمكن للباحث الإشارة إلى أن هناك علاقة طردية بين قوة لجنة المراجعة واستخدام مراقب الحسابات للاستراتيجية التي تدعم موقفه على حساب العميل؛ لذا تشير دراسة (Cohen et al., 2009, p. 2) إلى أن المراجعين ينظرون إلى لجنة المراجعة على أنها قوة وخبرة في بيئة الأعمال وخاصة بعد صدور قانون SOX، وأنها تساعد على إنجاح عملية التفاوض مع العملاء، وقد أكدت نتائج دراسة (Brown – Liburd and Wright, 2011, pp. 51 – 69) على النتائج التي توصلت إليها الدراسات السابقة، وأضافت بأن لجنة المراجعة تساعد في تدعيم القدرة التفاوضية لمراقب الحسابات أمام العميل، كذلك أشارت نتائج دراسة (Salleh and Stewart, 2012, p. 1340) إلى أن لجنة المراجعة تقوم بدور الوساطة بين مراقب الحسابات والعميل - من خلال السلطة المعطاة لها وخبرة أعضاؤها في النواحي المحاسبية- في حل الخلافات المحاسبية بينهما.

بالإضافة إلى ما سبق فقد اشارت دراسة (Hamdan and Aboagela, 2012, pp. 1 – 20) وكذلك دراسة (Donato and Fiori, 2012, pp. 1 – 31) إلى أن وجود لجنة المراجعة بخصائص معينة يحد من ممارسة سلوك إدارة الأرباح من قِبل إدارة العميل، وهذا يعني دعمها للمراجع أثناء عملية التفاوض مع العميل للحد من هذا السلوك الانتهازي، كما أشارت دراسة (ريشو، ٢٠١٣، ص ١٧١) إلى أن قوة لجنة المراجعة ودورها في عملية التفاوض بين مراقب الحسابات والعميل يرتبط بتوفر بعض العناصر مثل الخبرة والاستقلال والموارد المتاحة.

وهنا يؤكد الباحث على أن درجة تأثير لجنة المراجعة في العملية التفاوضية بين مراقب الحسابات والعميل تتوقف على مدى توفر خصائص لجنة المراجعة، بجانب ذلك طالبت دراسة (عبد الرحمن، ٢٠١٤، ص ٣٥١) بضرورة وجود إطار لتحديد سلطات ومسئوليات لجنة المراجعة في حل الخلافات بين مراقب الحسابات وعميله في العملية التفاوضية، كذلك أشارت دراسة (علي، ٢٠١٥، ص ٤٤٨) إلى أن لجان المراجعة هي أحد آليات حوكمة الشركات التي تلعب دورًا إيجابيًا في دعم القدرة التفاوضية لمراقب الحسابات أمام العميل خاصة بعد صدور قانون (Sarbanes – Oxley Act)، حيث زاد دعمها للتعديلات التي يطلبها مراقب الحسابات مما يعزز من دورها في حل القضايا المحاسبية المتنازل عليها بين مراقب الحسابات والعميل.

في ضوء ما سبق يمكن للباحث الإشارة إلى الملاحظات التالية:

١- أن مهام ووظائف لجنة المراجعة بمنظمات الأعمال المختلفة لا تقتصر فقط على دراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية، ودراسة وفحص القوائم والتقارير المالية، ومتابعة أعمال كل من المراجع الداخلي ومراقب الحسابات، والتوصية وإبداء الرأي في ترشيح وتعيين مراقب الحسابات ، وتقييم القرارات الإدارية ذات التأثير على المعلومات المالية، بل تمتد للتدخل في العملية التفاوضية بين مراقب الحسابات وإدارة المنظمة حول القضايا المحاسبية الخلافية ذات التأثير على جودة المعلومات المالية، وهذا ما أكدت عليه نتائج دراسة (Beatlie et al., 2000, p. 177) من أن لجنة المراجعة تساعد على الحد من مستوى التفاوض وزيادة مساحة المناقشة بين مراقب الحسابات والعميل مما يؤدي بصفة عامة إلى الحد من درجة المواجهة بينهما.

٢- أن علاقة لجنة المراجعة بعملية التفاوض بين مراقب الحسابات والعميل ليست علاقة سطحية أو هامشية ولكنها علاقة مباشرة وأساسية وتنبع من جوانب عديدة، منها: أنها أحد آليات الحوكمة الرقابية الفعالة داخل منظمات الأعمال، قيامها بدور الوساطة بين المنظمة والأطراف الأخرى الرقابية الداخلية والخارجية وأهمها مراقب الحسابات، دورها الفعال في تحقيق الجودة والعرض العادل للمعلومات المالية لدى الفئات المختلفة المستخدمة لها.

٣- أن علاقة لجنة المراجعة بعملية التفاوض بين مراقب الحسابات والعميل لا يعني انحيازها لطرف ضد الطرف الأخر، ولكن يجب أن يتصف دورها بالحياد حتى يتناسب مع دور الوساطة الذي تقوم به، وإذا كان هناك مجال للانحياز فإنها سوف تنحاز للطرف الذي يسعى إلى تحقيق العرض العادل للقوائم المالية.

٤- إن تأثير دور لجنة المراجعة على أطراف العلاقة التفاوضية وخاصة كل من مراقب الحسابات والعميل، يتوقف على مقومات تفعيل هذا الدور ومدى القدرة على توفر هذه المقومات.

٥- أن معظم الدراسات السابقة تناولت العلاقة بين قوة أو ضعف لجنة المراجعة وبين تأثيرها على العملية التفاوضية، دون التطرق بشكل مباشر إلى تحديد أدوات أو مقومات تحقيق هذه القوة للوصول إلى الدور المأمول منها لتفعيل العملية التفاوضية وبما ينعكس بالإيجاب على العرض العادل للمعلومات المالية.

وبذلك يرى الباحث أن الفجوة البحثية التي يعالجها البحث تتمثل في عدم اهتمام الدراسات السابقة بتحديد الخصائص التي يجب توافرها في لجنة المراجعة وتقوى من دورها التفاوضي، وكذلك عدم تحديد متطلبات تفعيل أداؤها وكذلك عدم تحديد مقومات تحديد مسئوليتها في العملية التفاوضية بين مراقب الحسابات والعميل وأثر ذلك على المعلومات المالية، وهذا ما يسعى البحث لعلاجه لتطوير الدور الذي تقوم به لجنة المراجعة لدعم العملية التفاوضية.

٣- معايير المراجعة وتفعيل العملية التفاوضية ومدى الاهتمام بدور لجنة المراجعة:

يتناول هذا الجزء تحليل دور معايير المراجعة المصرية في تفعيل العملية التفاوضية ومدى الاهتمام بما تقوم به لجنة المراجعة في هذا الشأن، مع مراعاة أن هذا التحليل يعكس أيضا وبطريقة مباشرة وجهة نظر معايير المراجعة الدولية وذلك نتيجة الارتباط الشديد بينها وبين معايير المراجعة المصرية، وذلك كما يلي (القرار الوزاري رقم ١٦٦لسنة٢٠٠٨):

١/٣ معيار المراجعة رقم (٢٠٠) بعنوان: الهدف من عملية مراجعة قوائم مالية والمبادئ العامة التي تحكمها:

تشير الفقرة رقم (٣٣) منه إلى أن مسئولية مراقب الحسابات تنحصر في تكوين وإبداء الرأي على القوائم المالية، بينما تقع مسئولية إعداد وعرض القوائم المالية بصورة عادلة على إدارة المنشأة، كما تقع مسئولية الإشراف على المسئولين عن حوكمة الشركات (وفي مقدمتهم لجنة المراجعة طبقًا للفقرة رقم (٦) من معيار المراجعة رقم (٢٦٠)).

وبذلك يفهم من هذه الفقرة أن القوائم المالية أصبحت عاملًا مشتركًا بين ثلاثة أطراف ذات مسئوليات ثلاثة، وهم:

أ) إدارة المنشأة وهي المسئولة عن الإعداد والعرض.

ب) مراقب الحسابات وهو المسئول عن تكوين وإبداء الرأي.

ج) لجنة المراجعة وهي أحد الأطراف المسئولة عن الإشراف على الإعداد.

وبذلك فإن أي أمر يتعلق بهذه القوائم المالية وخاصة خطر التحريفات الهامة والمؤثرة على مستوى القوائم المالية، والتي تناولها المعيار في الفقرات أرقام ٢٥، ٢٦، ٢٧، ٢٨، مثل: الخطر المتأصل وحظر الرقابة، سوف يكون محل نقاش وتفاوض بين

هؤلاء الأطراف الثلاثة، وعلى الرغم من تحديد مسئولية كل طرف إلا أن هذا يؤكد ما سبق الإشارة إليه من وجود توجيه بين بعض الكُتاب في مجال المراجعة يشير إلى أن القوائم المالية هي منتج مشترك بين كل من إدارة العميل ومراقب الحسابات.

كما تناولت كل من الفقرتين رقمي (٣٦، ٣٧) من هذا المعيار تحديد إطار إعداد التقارير المالية، وتحديد مدى قبول مراقب الحسابات لهذا الإطار أم لا، وبالتالي تحديد مجالًا آخر للتفاوض بين كل من مراقب الحسابات وإدارة المنشاة.

وبذلك يرى الباحث أن هذا المعيار اهتم بطريقة غير مباشرة بعملية التفاوض بين مراقب الحسابات والعميل، كما أشار أيضًا بطريقة غير مباشرة إلى دور لجنة المراجعة كمشرف على إعداد القوائم المالية محل المراجعة. خاصة وأن من واجبات لجنة المراجعة التشاور مع كل من الإدارة والمراجعين الخارجيين حول القوائم المالية. (دليل عمل لجان المراجعة، ٢٠٠٨، ص ٥)

٢/٣ معيار المراجعة رقم (٢١٠) بعنوان: شروط التكليف بعمليات المراجعة:

تنص الفقرة رقم (٢) منه على: "يجب أن يتم الاتفاق فيما بين مراقب الحسابات والعميل على شروط المهمة ..."، كما تنص الفقرة رقم (١٣) منه على: "لا ينبغي أن يقبل مراقب الحسابات مهمة مراجعة القوائم المالية إلا عندما يتوصل إلى أن إطار إعداد التقارير المالية الذي تبنته الإدارة مقبول".

وكما تنص الفقرة رقم (١٤) على: "... ويشجع مراقب الحسابات الإدارة على مناقشة أوجه القصور في إطار إعداد التقارير المالية..."، كما تضمنت الفقرة رقم (١٥) على: "... وفي هذه الظروف يناقش المراقب أوجه القصور مع الإدارة والطرق التي يمكن عن طريقها التعامل مع هذا القصور ...".

كما تضمنت أيضًا الفقرة رقم (٢٣) منه على: "في حالة تغيير شروط المهمة لابد وأن يتم الاتفاق بين مراقب الحسابات والعميل على الشروط الجديدة"، وكذلك نصت الفقرة رقم (٢٤) على: "يجب على مراقب الحسابات أن لا يوافق على تغيير شروط المهمة إذا لم تكن هناك مبررات معقولة لهذا التغيير"، أيضًا نصت الفقرة رقم (٢٥) على: "إذا لم يوافق مراقب الحسابات على تغيير التكليف بأداء المراجعة ... ".

كل هذه الفقرات تشير من وجهة نظر الباحث إلى أن هذا المعيار قد تضمن الكثير من الجوانب التي تفتح مجالًا للتفاوض بين مراقب الحسابات والعميل، ومن هذه المجالات:

١- التفاوض حول شروط المهمة التي سيقوم بها مراقب الحسابات.
٢- التفاوض حول قبول إطار إعداد التقارير المالية من عدمه.
٣- التفاوض حول أوجه القصور في إطار إعداد التقارير المالية والطرق البديلة لمعالجة هذا القصور.
٤- التفاوض حول تغيير شروط مهمة مراقب الحسابات.

ولكن يؤخذ على هذا المعيار عدم التطرق من قريب أو بعيد إلى دور لجنة المراجعة حول هذه القضايا. على الرغم أن من مهام لجنة المراجعة ترشيح مراقب الحسابات لمجلس الإدارة وتقييم عمله واقتراح استبداله إذا اقتضت الظروف ذلك، وتحديد مدى ملاءمة أتعاب المراجعة لحجم مهام المراجعة بالشركة. (دليل عمل لجان المراجعة، ٢٠٠٨، ص ٦)

٣/٣ معيار المراجعة رقم (٢٤٠) بعنوان: مسئولية المراقب بشأن الغش والتدليس عند مراجعة قوائم مالية.

بدراسة الفقرات المختلفة للمعيار وبصفة خاصة الفقرتين رقمي (٩٣، ٩٤) واللتان تشيران إلى أنه في حالة تحديد أو اكتشاف عملية غش فيجب على المراقب أن يقوم بإبلاغ هذا الأمر إلى المستوى المناسب من الإدارة بأسرع وقت، كما أشارت أيضًا الفقرتين رقمي (٩٥، ٩٦) إلى أنه في حالة تحديد حالة غش يقوم المراقب بإبلاغ هذا الأمر إلى المسئولين عن الحوكمة أو الاتصال بهم إما بطريقة شفهية أو بطريقة تحريرية، كما يناقش معهم طبيعة وتوقيت ومدى إجراءات المراجعة الضرورية في هذه الحالة.

ويلاحظ الباحث على هذه الفقرات وغيرها بأنها حددت مجالًا آخر للتفاوض بين مراقب الحسابات وإدارة المنظمة وهو حالة وجود الغش أو التدليس وكيفية علاجه، وأن هذا التفاوض يمتد ليشمل المسئولين عن الحوكمة وبالدرجة الأولى منهم لجنة المراجعة. خاصة وأن من مسئوليات لجنة المراجعة دراسة اية عمليات غش أو تصرفات غير قانونية أو أي قصور في عمليات الرقابة الداخلية أو أية قضايا مشابهة. لذلك بالاشتراك مع مراقب الحسابات (دليل عمل لجان المراجعة، ٢٠٠٨، ص ١٦)، وبذلك فإن هذا المعيار يشير إلى أهمية دور لجنة المراجعة في إجراء عملية التفاوض وخاصة في حالة وجود غش أو تدليس ويسبب في إحداث تحريف هام ومؤثر في القوائم المالية وتكون الادارة لها علاقة بذلك.

٤/٣ معيار المراجعة رقم (٢٥٠) بعنوان: مراعاة القوانين واللوائح عند مراجعة قوائم مالية.

تشير الفقرة رقم (٢٨) منه إلى: "عندما يقتنع المراقب بإمكانية وجود حالات من عدم الالتزام بالقوانين واللوائح فإن علية توثيق النتائج ومناقشتها مع الإدارة... وإثبات المناقشة الشفهية كتابة"، كما تشير الفقرة رقم (٣٢) إلى: "على المراقب وبأسرع وقت ممكن... إبلاغ حالات عدم الالتزام... إلى هؤلاء المسئولين عن حوكمة الشركات..."، كما نصت الفقرة رقم (٣٤) على: "في حالة شك المراقب بأن بعض أعضاء الإدارة العليا... متورطون في حالات عدم الالتزام، فعليه إبلاغ الأمر إلى المستوى الأعلى للسلطة إن وجد في المنشأة كلجنة المراجعة...".

كل هذه الفقرات تشير من وجهة نظر الباحث إلى فتح مجال آخر لعملية التفاوض بين مراقب الحسابات وإدارة العميل، وذلك حول مشكلة عدم الالتزام بتطبيق القوانين واللوائح المنظمة للعمل بالمنظمة مع اعتبار لجنة المراجعة أحد أطراف التفاوض في هذه الحالة.

ويرى الباحث أن مفهوم التفاوض الذي يشير إليه هذا المعيار وما تقوم به لجنة المراجعة في هذا الشأن يتصل بشكل مباشر بالتفاوض حول تحقيق جودة المعلومات المالية من عدمه. وذلك لأن عدم الالتزام بتطبيق القوانين واللوائح عند إعداد التقارير والقوائم المالية يعني عدم توفر أحد المعايير الهامة لتحقيق جودة المعلومات المالية وهو المعيار القانوني. (خليل، ٢٠٠٥، ص ٧٤٧)

٥/٣ معيار المراجعة رقم (٢٦٠) بعنوان: الاتصال مع المسئولين عن الحوكمة فيما يتعلق بموضوعات المراجعة:

حيث تنص الفقرة رقم (٦) منه على: "في مصر تعتبر لجنة المراجعة هي المسئولة عن أعمال الحوكمة فيما يتعلق بأعمال المراقب... "، كما تشير الفقرة رقم (١٠) منه إلى أن الاتصال بالمسئولين عن الحوكمة يتم مع الحفاظ على استقلالية وموضوعية المراقب، كذلك تشير الفقرة رقم (١١) إلى طبيعة الموضوعات التي تتطلب تبليغها إلى المسئولين عن الحوكمة، ومنها: تحديد نطاق عملية المراجعة، واختيار وتغيير السياسات والممارسات المحاسبية التي تؤثر على القوائم المالية، حالات الخلافات مع الإدارة وتؤثر على القوائم المالية أو تقرير المراقب، نقاط ضعف نظم الرقابة الداخلية، وحوادث الغش ذات العلاقة بالإدارة.

كل هذه الجوانب من وجهة نظر الباحث تشير إلى أهمية دور لجنة المراجعة في إجراء وإنجاح عملية التفاوض بين مراقب الحسابات والعميل في هذا الشأن؛ وذلك لغرض تحقيق العرض العادل للمعلومات المالية، وهذا يتفق مع نتائج دراسة كل من (Dezorrt, et al., 2003, p. 176) ودراسة (Brown and Wright, 2008, p.9) والتي تشير إلى أهمية دور لجنة المراجعة كوسيط بين مراقب الحسابات والعميل في حل الخلافات القائمة بينهما حول القضايا المحاسبية، وأن ذلك يتطلب توفر الخبرة لدى لجنة المراجعة.

٦/٣ معيار المراجعة رقم (٣١٥) بعنوان: تفهم المنشأة وبيئتها وتقييم مخاطر التحريف الهام.

تشير الفقرتان رقمي (١٢٠، ١٢١) من المعيار إلى أنه في حالة تحديد مراقب الحسابات نقاط ضعف نظام الرقابة الداخلية وتحديد مخاطر التحريف الهامة عليه سرعة إبلاغ المسئولين عن الحوكمة والإدارة.

وبذلك فإن هذا المعيار أشار وبشكل واضح إلى أن أطراف التفاوض حول النقاط التي أشار إليها، ثلاثة وهم: المراقب والإدارة ولجنة المراجعة باعتبارها المسئول الأول عن الحوكمة. خاصة وأن من واجبات ومسئوليات لجنة المراجعة مراقبة عملية إدارة المخاطر الرئيسية التي يمكن أن تؤثر على إعداد التقارير والقوائم المالية للشركة. (دليل عمل لجان المراجعة، ٢٠٠٨، ص ٤)

٧/٣ معيار المراجعة رقم (٣٢٠) بعنوان: الأهمية النسبية في المراجعة.

بدراسة فقرات هذا المعيار يتضح للباحث أنه فتح مجالًا واسعًا للتفاوض بين مراقب الحسابات وإدارة العميل حول تحديد الأهمية النسبية للتحريفات التي اكتشفها مراقب الحسابات وتتطلب من الإدارة إجراء التعديلات اللازمة لها.

وذلك كما أشارت إليه الفقرتين رقمي (١٤، ١٥) من المعيار، وما أشارت إليه الفقرة رقم (١٧) من ضرورة إعداد تقرير عن التحريف موجه إلى المسئولين عن الحوكمة وعلى رأسهم لجنة المراجعة.

وبالتالي يشير هذا المعيار إلى الدور الهام الذي يمكن أن تقوم به لجنة المراجعة في عملية التفاوض إزاء التحريفات الجوهرية التي يكتشفها المراقب ولا تستجيب الإدارة إلى تعديلها.

٨/٣ معيار المراجعة رقم (٥٤٠) بعنوان: مراجعة التقديرات المحاسبية

بدراسة فقرات هذا المعيار وبصفة خاصة الفقرات أرقام (٣، ٤، ٨، ٢٦) يتبين للباحث أن التقديرات المحاسبية التي تناولها المعيار تشير إلى قيم تقريبية للبند وتعتمد على الحكم الشخصي ويصعب وجود وسيلة دقيقة لقياسها كما يصعب توفر أدلة عليها وأنها أحد مجالات الاختلاف بين المراقب والإدارة، مما يتطلب الأمر تدخل طرف ثالث لحسم هذا الخلاف ويكون هذا الطرف ذو خبرة معينة، وعلى دراية بظروف المنظمة ومتابع لهذه التقديرات وتأثيرها على القوائم المالية وخاصة فقد مصداقيتها أمام المستخدمين، ويتمثل هذا الطرف في لجنة المراجعة، وبالرغم من ذلك لم يشير المعيار إلى أهمية دورها في حسم هذا الخلاف بشأن التقديرات المحاسبية.

٩/٣ معيار المراجعة رقم (٥٤٥) بعنوان: مراجعة قياس القيمة العادلة والإفصاح عنها:

بدراسة فقرات هذا المعيار وخاصة الفقرات أرقام (٢ أ، ٥، ٤٤، ٦٣) يتبين للباحث أن قياسات وإفصاحات القيمة العادلة لا تعتبر في حد ذاتها تأكيدات، كما أنها غير دقيقة ويحيطها عدم التأكد وإنها تعتمد على افتراضات عن الظروف المستقبلية والتي تتغير بمرور الوقت علاوة على اعتمادها على الحكم الشخصي، وكل ذلك يفتح مجالًا واسعًا للتفاوض بين المراقب وإدارة المنظمة؛ لذا أشارت الفقرة رقم (٦٥) من المعيار إلى قيام المراقب بالاتصال بالمسئولين عن الحوكمة لتوصيل هذه الافتراضات وما تحمله من عدم الموضوعية إليهم، وبالتالي تشير هذه الفقرة إلى الدور الهام الذي يجب أن تقوم به لجنة المراجعة لحسم هذا الخلاف حول افتراضات قياس القيمة العادلة وأثره على المعلومات المالية.

١٠/٣ معيار المراجعة رقم (٥٦٠) بعنوان: الأحداث اللاحقة.

بدراسة بعض فقرات المعيار وخاصة الفقرات أرقام (١٠، ١٢، ١٨) من هذا المعيار، يتبين للباحث استخدام المعيار الكثير من المصطلحات المتعلقة بموقف مراقب الحسابات من الحقائق التي من شأنها التأثير على القوائم المالية وبصفة خاصة التي تقع بعد تاريخ تقرير مراقب الحسابات وقبل تاريخ نشر القوائم المالية، مثل: يناقش الأمر مع الإدارة، في حالة عدم قيام الإدارة بتعديل القوائم المالية، يرى مراقب الحسابات أنها بحاجة إلى تعديل، عدم قيام الإدارة باتخاذ الخطوات، كل ذلك يفتح مجال التفاوض بين مراقب

الحسابات والإدارة حول هذه الأحداث والحقائق والتي يكون لها تأثير مباشر على المعلومات المالية التي تتضمنها القوائم المالية. وبالرغم من ذلك لم يشير المعيار إلى دور لجنة المراجعة في هذا الشأن.

١١/٣ معيار المراجعة رقم (٥٨٠) بعنوان: إقرارات الإدارة.

يتناول هذا المعيار في فقراته المختلفة الإقرارات التي تقدمها الإدارة لمراقب الحسابات عن الأمور الهامة المتعلقة بالقوائم المالية، وذلك عندما يتعذر الحصول على أدلة مراجعة كافية عنها، كما أشارت الفقرتان رقمي (٩، ١٥) حالة التعارض بين إقرارات الإدارة وأدلة المراجعة، وكذلك حالة رفض الإدارة تقديم إقرارًا يرى المراقب أنه ضروريًا وأثر ذلك على تصرف المراقب.

وبذلك فإن هذا المعيار يتناول أحد المجالات الهامة للتفاوض بين مراقب الحسابات وإدارة المنظمة في أحد الأمور الهامة التي تؤثر بشكل مباشرة على العرض العادل للمعلومات المالية التي تتضمنها القوائم المالية، وبالرغم من ذلك لم يهتم المعيار بإظهار دور لجنة المراجعة في هذا الشأن، مع أن هذا الوضع يتطلب هذا الدور.

١٢/٣ معيار مراقب الحسابات رقم (٧٠١) بعنوان: التعديلات على تقرير مراقب الحسابات.

أشارت الفقرات أرقام (١٦، ١٧، ٢٠) من المعيار، إلى بعض المواقف التي تتطلب من مراقب الحسابات إصدار رأي آخر بخلاف الرأي غير المتحفظ، ومنها: وجود قيود على نطاق عمل المراقب بواسطة الشركة، أن السجلات المحاسبية للمنشاة غير كافية، عندما يكون المراقب غير قادر على تنفيذ إجراء مراجعة معين يعتقد أنه إجراء مرغوب فيه، الاختلاف مع الإدارة حول بعض الأمور مثل مدى قبول السياسات المحاسبية التي اتبعتها المنشأة أو أسلوب تطبيقها أو كفاية الإفصاح في القوائم المالية، وقد تؤدي مثل هذه الأمر إلى إبداء المراقب رأيًا متحفظًا أو رأيًا معاكسًا، ولكن إبداء مثل هذا الرأي يكون له أضرار سلبية على كل من مراقب الحسابات والعميل، فمراقب الحسابات قد يفقد عمليه في المستقبل، وبالتالي يفقد أتعابه وإيراداته، كما يتأثر العميل بانخفاض أسعار أسهم المنظمة في سوق الأوراق المالية أو فقدان الإدارة لمكافأتها السنوية؛ ولذا يلجأ كل من مراقب الحسابات والعميل إلى استخدام أسلوب التفاوض للوصول إلى حل يحمي مراقب الحسابات من مخاطر التقاضي ويحقق مصالح مستخدمي المعلومات المالية، وفي ذات الوقت يحقق مصالح الإدارة والعميل.

١٣/٣ معيار المراجعة رقم (٣٤٠٠) بعنوان: اختبار المعلومات المالية المستقبلية.

أشارت الفقرة رقم (٣) من المعيار إلى: "يقصد بالمعلومات المالية المستقبلية تلك المعلومات المالية المبنية على افتراضات عن الأحداث التي قد تقع في المستقبل ورد فعل المنشأة المحتمل تجاهها، وهي تخضع بطبيعتها للحكم الشخصي بدرجة عالية ويتطلب إعدادها ممارسة قدر كبير من الحكم الشخصي...".

ويرى الباحث أن مثل هذه المعلومات قد تدعو للاختلاف بين مراقب الحسابات وإدارة المنظمة؛ نظرًا لاعتمادها الأساسي على التقدير والحكم الشخصي وعدم وجود أدلة كافية وملائمة عن صحة الافتراضات التي اعتمدت عليها، أو أن هذه الافتراضات قد تكون غير كافية للتنبؤ بهذه المعلومات، كل ذلك يؤدي إلى إجراء التفاوض بين مراقب الحسابات والعميل، وهذا يتفق مع ما توصلت إليه نتائج دراسة (Wright and Wright, 1997, pp. 15 – 36) والتي تشير إلى أن المعلومات المالية المستقبلية هي من القضايا التي تخضع للتفاوض بين مراقب الحسابات والعميل؛ نظرًا لأنها تفتقد للموضوعية، وتعتمد على الحكم الشخصي.

في ضوء ما سبق، يمكن للباحث الإشارة إلى الملاحظات التالية:

١- أن ما تناوله الباحث من دراسة وتحليل لمعايير المراجعة السابقة، يشير إلى ضرورة إجراء عملية التفاوض بين مراقب الحسابات والعميل ويؤكد على أن عملية التفاوض هي عملية مستمرة خلال المراحل المختلفة لعملية المراجعة.

٢- أن معايير المراجعة التي تم تناولها والتي أشارت بوضوح بشكل مباشر إلى مجالات الاختلاف بين مراقب الحسابات وإدارة العميل (أو العميل) والتي تتطلب إجراء عملية التفاوض عددها (١٣) معيار من إجمالي عدد (٣٨) معيار مراجعة مصري أي بنسبة ٣٤% تقريبًا، أي أن أكثر من ثلث المعايير المطبقة في مصر اهتمت بعملية التفاوض بشكل مباشر، وذلك بخلاف المعايير الأخرى التي أشارت إلى ذلك بشكل غير مباشر، وكل ذلك يؤكد على أهمية عملية التفاوض، وبالتالي الاهتمام بأدوات دعمها وتعزيزها وخاصة من قِبل لجنة المراجعة للوصول بها إلى إنتاج قوائم وتقارير مالية تحتوي على معلومات محاسبية محل ثقة لدى مستخدميها.

٣- أن عدد معايير المراجعة التي اهتمت بدور لجنة المراجعة في حسم الاختلاف بين مراقب الحسابات والعميل، وبالتالي دورها في دعم عملية التفاوض هو (٧)

معايير من إجمالي عدد (١٣) معيار اهتم بطريقة مباشرة بعملية التفاوض، أي أن نسبتها تعادل ٥٤% تقريبًا، مما يشير إلى أهمية هذا الدور وانعكاسه الإيجابي على تحقيق العرض العادل للمعلومات المالية.

٤- على الرغم مما أشارت إليه المعايير السابقة من المجالات التي تثير تنوع الآراء ووجود الاختلاف بين مراقب الحسابات وإدارة العميل، وبالتالي يتطلب الأمر إجراء عملية التفاوض، إلا أن الباحث يرى أنه من الأفضل وخاصة مع ضرورة وأهمية عملية التفاوض، أن يكون هناك معيار مراجعة متخصص في تناول عملية التفاوض، ويقترح الباحث أن يحمل عنوان: "مجالات التفاوض بين مراقب الحسابات والعميل وأساليب تدعيمها"، بحيث يتضمن هذا المعيار جميع هذه المجالات والأطراف اللازمة لعملية التفاوض وأثر ذلك على تقرير مراقب الحسابات.

٤-المنطلقات الفكرية لعملية التفاوض وعلاقتها بلجنة المراجعة واشتقاق فروض البحث:

يتناول هذا الجزء الجوانب الفلسفية الخاصة بعملية التفاوض بين مراقب الحسابات والعميل وأثرها على العرض العادل للمعلومات المالية والدور الذي يجب أن تقوم به لجنة المراجعة في هذا الشأن لتدعيم العملية التفاوضية، وذلك كما يلي:

١/٤ طبيعة ومفهوم عملية التفاوض وعلاقتها بلجنة المراجعة:

بالنسبة للمفهوم العام للتفاوض يشير (جلال، ٢٠٠٧، ص ٣) إلى أنها عملية ديناميكية دقيقة جدًا وحساسة تتم بين طرفين يتعاونان على الوصول إلى حل مرضي لما بينهما من جوانب خلافية أو تناقض على تحقيق الأهداف والمصالح.

ويفهم من ذلك أن تحقيق التفاوض بين طرفين أو أكثر يتطلب أولاً: وجود خلاف أو تعارض بينهما، وثانيًا: وجود مصالح مشتركة بين الطرفين، ومن الملاحظ أن العلاقة بين مراقب الحسابات والعميل يحكمها هذان البعدان وهما: التعارض في الأهداف كبُعد أول؛ حيث يسعى مراقب الحسابات إلى التحقق من أن القوائم المالية تعبر بعدالة ووضوح عن الأهداف التي أعدت من أجلها، وأيضًا تخفيض المخاطر التي قد يتعرض لها مثل خطر فشل المراجعة وخطر المقاضاة، في حين تسعى إدارة العميل إلى زيادة مكاسبها أو مكافآتها وتحقيق توقعات المحللين الماليين على حساب العرض العادل للمعلومات المالية، وذلك من خلال ممارسة إدارة الأرباح والاستفادة من البدائل والمرونة التي توفرها

المعايير المحاسبية، والمصالح المشتركة كبُعد ثاني وذلك في محاولة مراقب الحسابات إرضاء العميل والاحتفاظ به أطول فترة ممكنة لضمان الحصول على الأتعاب والإيرادات الناتجة عن التعامل معه، وكذلك زيادة معرفته وخبرته بظروف العميل وأحواله مما يزيد من جودة المراجعة ويخفض من تكلفة عملية المراجعة، والرغبة في تقديم خدمات استشارية أخرى تزيد من الإيرادات في المستقبل، مما يدفع مراقب الحسابات إلى تقديم بعض التنازلات، في حين تسعى إدارة العميل (العميل) إلى تجنب التكاليف المرتفعة الناتجة عن تغيير مراقب الحسابات وتعيين مراجع جديد، علاوة على فقد خبرة مراقب الحسابات القديم والشك في أن مراقب الحسابات الجديد سوف يبذل المجهود الإضافي اللازم لعميل جديد لفهم طبيعة نشاطه؛ لذا فإن التغلب على هذا التعارض وتحقيق هذه المنافع يتطلب إجراء التفاوض بين الطرفين والذي عبرت عنه دراسة (Trotman et al., 2005, p. 349) بأن عملية التفاوض أصبحت أكثر انتشارًا في المراجعة لأن جميع القرارات المتعلقة بالتعديلات المقترحة من قِبل مراقب الحسابات والمطلوب الإفصاح عنها، تتم عن طريق التفاوض بين مراقب الحسابات والعميل، كذلك أشارت دراسة (Wang, et al., 2009, p. 223) إلى أن التفاوض بين مراقب الحسابات والعميل هي عملية طبيعية لتحقيق اتفاق بين طرفين بينهما اختلاف في الدوافع أو الأولويات بغرض الاتفاق على قرار موحد، كما أكدت دراسة (Salleh and Stewart, 2012, p. 1349) على أن الهدف الأساسي من عملية التفاوض هو حل الصراعات والخلافات والقضايا المحاسبية بين كل من مراقب الحسابات والعميل والوصول إلى اتفاق يرضي الطرفين.

فعندما يجد مراقب الحسابات أية أخطاء جوهرية في القوائم المالية أو ملاحظات حول السياسات والطرق والتقديرات المحاسبية أو حول بعض بنود القوائم المالية، فإنه لا يقوم بإبداء راي متحفظ بشكل مباشر وإنما يتم التفاوض مع إدارة العميل حول هذه الأمور (Siriwardane et al., 2014, pp.193-205). لذا فإن عملية التفاوض لها تأثير جوهري على إعداد القوائم المالية، وبالتالي فإنها تؤثر على جودة المعلومات المفصح عنها بالتقارير المالية (Gibbins et al., 2005, p. 173).

وقد يتطلب الأمر لإنجاح عملية التفاوض وتحقيقًا للهدف منها - وهو ليس فقط إرضاء أطراف التفاوض بل أيضًا الحفاظ على جودة المنتج محل التفاوض وهو المعلومات المالية- تدخل طرف ثالث وقيامه بدور الوساطة، والذي أشارت إليه دراسة كل من (Salleh and Stewart, 2012, p. 1340) بأن الوساطة هي قيام طرف ثالث في حالة الاختلاف على التفاوض، بمساعدة المتفاوضين في مناقشاتهم للتوصل إلى حل لهذا

الخلاف، كما أكدت الدراسة على أن الوسيط يجب أن يكون محايد وغير متحيز حتى يستطيع كسب ثقة الأطراف المتفاوضة؛ ولذلك ذكرت دراسة (Dezoort, et al., 2003, p. 176) أن لجنة المراجعة لها دور هام ومؤثر في الوساطة بين مراقب الحسابات والعميل لحل الخلافات بينهما والمثارة بشأن القضايا المحاسبية، علاوة على ذلك أوضحت دراسة (Beatlie et al., 2000, p. 180) أن لجنة المراجعة تعمل على تعزيز ودعم استقلال مراقب الحسابات ومساعدته في التفاوض مع الإدارة.

أيضًا أكدت دراسة (عبد الرحمن، ٢٠١٤، ص ٣٢٧) على أن لجنة المراجعة هي أحدى آليات حوكمة الشركات التي تلعب دورًا إيجابيًا في دعم القوة التفاوضية للمراجع والمساهمة في حل القضايا المحاسبية الخلافية مع العميل بجانب ذلك يجب مراعاة أن طول فترة التعاقد بين مراقب الحسابات والعميل قد تؤدي إلى إحداث نوعًا من التآلف بينهما، والذي يؤدي كما أشارت دراسة (Bamber & Lyer, 2007, pp. 171 – 193) إلى التأثير السلبي على استقلال وموضوعية مراقب الحسابات وقوته التفاوضية؛ ولذا يظهر هنا أهمية الدور الذي تقوم به لجنة المراجعة للحد من هذه الآثار السلبية، بجانب ذلك أشارت دراسة (Salleh and Stewart, 2012, p. 1360) إلى أن لجنة المراجعة قادرة على حل المشكلات بين مراقب الحسابات والعميل، وذلك من خلال خبراتها المحاسبية والقدرات التي تتمتع بها والوثائق والأدلة التي تحصل عليها وتمكنها من الحل.

في ضوء ما سبق يمكن للباحث الإشارة إلى الملاحظات التالية:

١- أن عملية التفاوض في المراجعة يمكن تعريفها على أنها: "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 لذلك وهو لجنة المراجعة؛ وذلك للوصول إلى اتفاق يرضي طرفي التفاوض دون التأثير على جودة المنتج النهائي لعملية التفاوض وهو التقارير والقوائم المالية والتي تلبي احتياجات المستخدمين من المعلومات المالية".

ويلاحظ على هذا التعريف ما يلي:

أ) أن أداة التفاوض هي المناقشات الهادفة التي تسعى للوصول إلى حلول للمشكلات محل التفاوض.

ب) أن أطراف التفاوض ثلاثة، وهي: الطرف الأول: مراقب الحسابات وقد يمثله شريك المراجعة أو مدير المراجعة أو غير ذلك، الطرف الثاني: عميل المراجعة أو إدارة العميل أو غير ذلك، الطرف الثالث: وهو الوسيط وهي لجنة المراجعة.

ج) أن موضوع التفاوض لا يعني فقط القضايا الخلافية، بل يمتد ليشمل المصالح المشتركة، والتي يسعى كل طرف إلى تعظيمها على حساب الطرف الآخر أو على حساب المنتج النهائي لعملية التفاوض.

د) أن دور الوسيط في عملية التفاوض هو دورًا أساسيًا للحفاظ على حيادية وموضوعية التفاوض، ومنع تحوله إلى صراعات أو مساومات تؤدي إلى الإضرار بمصالح الأطراف الأخرى المهتمة بمنظمة الأعمال والمستخدمة للمعلومات المحاسبية الناتجة عن التفاوض.

ه) أن أهداف العملية التفاوضية طبقًا لهذا التعريف هي:

- الوصول إلى حل للقضايا المحاسبية الخلافية وغيرها من القضايا الأخرى.
- تحقيق المصالح المشتركة لطرفي التفاوض بشكل متوازن.
- المحافظة على العرض العادل للمنتج النهائي لعملية التفاوض وهو المعلومات المالية.

٢- أن حيادية لجنة المراجعة أثناء عملية التفاوض يعني عدم انحيازها مع طرف لتحقيق منافع ومصالح الطرف الأخر، ولكن ذلك لا يمنعها من الانحياز أو الوقوف بجانب الطرف الذي يسعى لتحقيق العرض العادل للمعلومات المالية.

٣- أن دور لجنة المراجعة باعتبارها أحد الآليات الهامة لحوكمة الشركات، بجانب المسئوليات المحددة لها، يساعد على قيامها بدور الوسيط الإيجابي في العملية التفاوضية، مما يساعد على تحسين جودة التقارير المالية، وبالتالي تحقيق العرض العادل للمعلومات المالية.

٤- أن دور لجنة المراجعة في عملية التفاوض لا يقتصر على الوساطة بل يمتد ليشمل دور المراقب على عملية التفاوض؛ وذلك للحد من الآثار السلبية لعملية التآلف التي تنشأ بين مراقب الحسابات والعميل نتيجة طول فترة التعاقد بينهما، والتي تؤثر على جودة عملية المراجعة، وبالتالي على جودة المعلومات المالية.

٢/٤ استراتيجيات التفاوض بين مراقب الحسابات والعميل ودور لجنة المراجعة:

لقد خلصت دراسة (Dezoort et al., 2003, pp.175-199) إلى أن لجنة المراجعة لها دور مؤثر في دعم التعديلات التي يطلبها مراقب الحسابات على القوائم والتقارير المالية التي تعدها الإدارة خاصة إذا كانت هذه التعديلات لا تؤثر على رغبة الإدارة في الوفاء بتوقعات السوق. وهنا يرى الباحث أن هذه الدراسة تشير بطريقة غير مباشرة إلى أن لجنة المراجعة سوف تقوم بدعم الاستراتيجية التي سوف يتبناها مراقب الحسابات وينتج عنها إجراء التعديلات التي يراها مطلوبة في القوائم المالية.

ويشير الباحث إلى أن الاستراتيجيات المختلفة التي قد يتبعها أحد طرفي عملية التفاوض أو كليهما، تتعدد وتتنوع بحيث تتضمن: استراتيجية السيطرة Dominating Strategy، واستراتيجية التجنب Avoidance Strategy، واستراتيجية التنازل Concessionary Strategy، واستراتيجية التسوية Compromising Strategy، والاستراتيجية التكاملية Integrative Strategy، واستراتيجية التزامن Simultaneous Strategy، واستراتيجية التسلسل Sequential Strategy.

ومن الملاحظ أن استراتيجية السيطرة والتي قد يطلق عليها استراتيجية الحسم أو الحزم تعتمد على تمسك كل طرف من طرفي عملية التفاوض بموقفه، فمثلاً يتمسك مراقب الحسابات بهذه الاستراتيجية عندما يعاني العميل من بعض المشاكل الخاصة بالاستمرارية أو وجود تحريفات جوهرية بالقوائم المالية، وتقوم هذه الاستراتيجية على استخدام أسلوب "التهديدات" من خلال أدوات الضغط التي يمتلكها كل طرف تجاه الطرف الأخر، فقد يهدد مراقب الحسابات بإعداد تقرير محتفظ أو الانسحاب من عملية المراجعة، في حين يهدد العميل بإنهاء التعاقد مع المراجع؛ لذا تشير دراسة (Gibbins et al., 2010, p. 581) إلى أن الصورة القوية لهذه الاستراتيجية تعتمد على إصرار كل طرف على موقفه في مواجهة الطرف الأخرى، لذلك تكون نتائج هذه الاستراتيجية مكاسب أحد الأطراف مقابل خسارة الطرف الأخر.

كما تعتمد استراتيجية التجنب على بذل القليل من الجهد من كل طرف من أطراف عملية التفاوض؛ وذلك للوصول إلى حل للقضايا المتنازع عليها، ويحدث ذلك في حالة ما إذا كانت هذه القضايا غير هامة؛ ولذا يندر استخدام هذه الاستراتيجية خاصة وأنها تؤدي إلى خسارة كل طرف من أطراف التفاوض.

وتقوم استراتيجية التنازل على التعاون والشفافية بين طرفي التفاوض، وقد أشارت بعض الدراسات مثل: (Sanchez et al., 2007,pp.241-264; Houindale et al., 2008, pp.290-322; Perreault and Kida, 2011,pp.543-547) إلى أن هذه الاستراتيجية تمثل الاتجاه المقابل لاستراتيجية السيطرة أو الحزم؛ لأنها تعبر عن اهتمام كل طرف بآراء الطرف الآخر وليس استجابة للضغوط أو التهديد. ولذا قد يتنازل مراقب الحسابات عن التحريفات غير الجوهرية بالقوائم المالية في مقابل أن يتنازل العميل عن التحريفات الجوهرية ويقوم بتعديلها لتحقيق هدف مراقب الحسابات في أن تكون القوائم المالية خالية من التحريفات الجوهرية، ولذا فإن هذه الاستراتيجية تؤدي إلى تحقيق منافع أقل لأحد أطراف التفاوض مقابل منافع أكثر للطرف الأخر.

وتجدر الإشارة إلى أن استراتيجية التسوية -والتي قد يطلق عليها استراتيجية الحل الوسط – تهدف إلى تحقيق اتفاق أو حل يرضي طرفي التفاوض ويتم التوافق عليه من خلال تنازل كل طرف عن بعض منافعه؛ ولذا فإن نتائج هذه الاستراتيجية هي تحقيق خسارة لكل طرف في عملية التفاوض (Mc Cracken et al., 2011, p. 137, Funnell & Wade, 2012,P.448).

ويجب مراعاة أن الاستراتيجيات الأربعة السابقة يطلق عليها الاستراتيجيات التوزيعية Distributive Strategies، وقد توصلت دراسة (Trotman et al., 2009,pp191-203) إلى استخدام المراجعين لهذه الاستراتيجيات أكثر من استخدامهم لاستراتيجية التكامل؛ لأنها تعتمد على ما يسمى بتقسيم الكعكة Divide the Pie أو تقسيم الموارد بين أطراف التفاوض، وعلى العكس من هذا الرأي، أشارت دراسة (Gibbins et al., 2010,pp.579-595) إلى تفضيل مراقبي الحسابات استخدام الاستراتيجية التكاملية على استراتيجيات التوزيع، كما أوضحت دراسة (Schmidt and Cross, 2014, p. 110) أن إدارة العميل ترغب في استخدام الاستراتيجية التكاملية خاصة عند التعامل مع شريك مراجعة Audit Partner قديم قد سبق التعامل معه؛ ولذا يطلق على هذه الاستراتيجية (الاستراتيجية التكاملية) المعيار الذهبي للتفاوض (The gold Standard)؛ لأنها بجانب تحقيقها للمنافع لطرفي التفاوض، فإنها تساعد على وجود علاقات متميزة وثقة متبادلة بين مراقب الحسابات والعميل.

ومن الملاحظ أن استراتيجية التكامل تعتمد على كل من استراتيجية حل المشكلات Problems Solving واستراتيجية توسيع أجندة التفاوض Expending

the Agenda، وقد أشارت دراسة (Brown and Wright, 2008,pp.91-108) إلى أن استراتيجية حل المشكلات هي أفضل الاستراتيجيات التي تستخدم في التفاوض بين كل من مراقب الحسابات والعميل؛ لأنها تحقق مكاسب لكلا الطرفين، بينما تشير نتائج دراسة (Salterio, 2012,pp.233-286) إلى أن استراتيجية توسيع الأجندة تعتمد على عرض جميع القضايا الخلافية بين مراقب الحسابات والعميل، على أن يقوم أحد الأطراف بتقديم تنازل في قضية خلافية معينة مقابل قيام الطرف الآخر بتقديم تنازل في قضية خلافية أخرى؛ وذلك لتحقيق أهداف الطرفين؛ ولذا يطلق على هذه الاستراتيجية تبادل الامتيازات بين طرفي التعاقد.

بجانب ما سبق يمكن تقسيم الاستراتيجيات من حيث نطاقها إلى: استراتيجية التزامن والتي تعتمد على حل جميع القضايا الخلافية بين الطرفين في وقت واحد، وبالتالي يتم استخدام إحدى أنواع الاستراتيجية التكاملية، واستراتيجية التسلسل والتي تعتمد على مناقشة كل قضية خلافية على حده بصورة متتالية؛ ولذا أشارت دراسة (Kida et al., 2012, p. 1) إلى أن استراتيجية التزامن تتميز بتعريف العملاء بكل المقترحات المتعلقة بكافة القضايا محل التفاوض.

ويجب مراعاة أنه أثناء عقد جلسات التفاوض بين مراقب الحسابات والعميل قد يتم استخدام استراتيجية واحدة أو أكثر في ذات الجلسة الواحدة، أو قد يتم استخدام مزيج من الاستراتيجيات المختلفة لكل طرف من الأطراف مع مراعاة ما أشارت إليه نتائج دراسة (Brown – Liburd et al., 2012, pp.1-42) بأن الاستراتيجية أو الاستراتيجيات التي يستخدمها مراقب الحسابات في عملية التفاوض تؤثر على الاستراتيجيات المختارة من جانب إدارة العميل.

وتتأثر كل هذه الاستراتيجيات بمجموعة من العوامل الأخرى منها: الحوافز التي يسعى مراقب الحسابات إلى تحقيقها سواء كانت حوافز اقتصادية أو حوافز حماية السمعة، كذلك خبرة مراقب الحسابات التفاوضية ومخاطر الارتباط والمستوى الوظيفي للمراجع، وخبرة العملاء في عملية المراجعة Clients Auditing Experience، وفترة التعاقد بين مراقب الحسابات والعميل (Azmi and Voon, 2016, P. 1049)، بالإضافة إلى ما سبق وعلى نفس مستوى الأهمية أو أكثر، يأتي دور لجنة المراجعة لدى منشأة العميل ومدى قوتها في القيام بالمهام الموكلة إليها؛ حيث أشارت نتائج دراسات كل من: (Brown-Liburd and Wright, 2011,pp.51-69; Salleh and Stewart, 2012,pp.1340-1372: Brown-Liburd et al, 2012,pp1-42, He et al.,

(2014,pp.1-25 إلى أن دور لجنة المراجعة في عملية التفاوض ودعم الاستراتيجية المختارة من قِبل إحدى أطراف التفاوض يتوقف على السلطة الممنوحة للجنة وخبرة أعضاؤها في المحاسبة والمراجعة وتفهمها للحلول الممكنة، وذلك من خلال دورها الإشرافي الذي تمارسه طوال العام، كما أكدت النتائج على أن قوة لجنة المراجعة تساعد على تدعيم القوة التفاوضية للمراجع وبالتالي تدعيمه في استخدام الاستراتيجية المناسبة له طالما تنعكس بالإيجاب على العرض العادل للمعلومات ؛ ولذا أكدت دراسة (Agoglia et al., 2011,pp.747-767) على أن قوة لجنة المراجعة يكون لها تأثير على الأحكام والقرارات الخاصة بإعداد التقارير المالية؛ وذلك بهدف تحسين جودة المعلومات التي تحتوي عليها.

ولذا يشير الباحث إلى أن هذا التأثير ينصرف على القرار الذي يتخذه أي طرف من أطراف التفاوض سواء مراقب الحسابات أو العميل لتحديد الاستراتيجية التي يرغب في استخدامها خلال عملية التفاوض، ولكن بشرط تحقيق الهدف الأساسي وهو تحسين جودة المعلومات المالية؛ ولذا يمكن للباحث اشتقاق الفرض الأول للبحث وهو: "توجد علاقة معنوية ذات دلالة إحصائية بين نوعية الاستراتيجية التفاوضية المستخدمة من قِبل كل طرف من طرفي التفاوض وبين الدور الفعال للجنة المراجعة في عملية التفاوض".

٣/٤ لجنة المراجعة وتحقيق موضوعية العميلة التفاوضية والعرض العادل للمعلومات المالية:

أشارت نتائج دراسة (Chen, et al., 2005,pp.119-146) إلى أن تقديم مراقب الحسابات لخدمات أخرى للعميل بخلاف عملية المراجعة يؤدي إلى ضعف استقلال مراقب الحسابات وضعف جودة عملية المراجعة، وبالتالي التأثير على عملية التفاوض مع العميل؛ حيث أثبتت الدراسة أن هناك علاقة عكسية بين تقديم الخدمات الأخرى بخلاف خدمات المراجعة وبين مدى الاتفاق بين مراقب الحسابات والعميل حول القضايا الخاصة بالقوائم المالية، أي أن زيادة تقديم مراقب الحسابات لخدمات بخلاف عملية المراجعة يؤدي إلى عدم تعديل مراقب الحسابات للتقارير والقوائم المالية للعميل.

وهنا يشير الباحث إلى أن عملية التفاوض في مثل هذه الظروف تتصف بعدم الموضوعية وتتحيز لصالح العميل على حساب الهدف الأساسي وهو تحقيق جودة المعلومات المالية، وبالقياس على ذلك قد تظهر مجموعة من العوامل الأخرى التي تؤثر على موضوعية عملية التفاوض مثل: مدى توفر التغيير الدوري لمراقب الحسابات من

عدمه، وحجم الأتعاب التي يحصل عليها مراقب الحسابات ، حيث أشارت نتائج دراسات كلٍ من (Chen et al., 2005,pp.119-146; Hay et al, 2006,pp.715- 734; Gul et al., 2007,pp.117-142) إلى أن حجم الأتعاب يؤثر بالسلب على القوة التفاوضية للمراجع أمام العميل خاصة في ظل قصر مدة الارتباط بينهما، كذلك ضغوط العميل Client Pressure، حيث اشارت نتائج دراسة (Hatfield et al., 2011,pp.117-130) إلى أن الضغوط التي يمارسها العميل تؤثر على الأحكام التي يصدرها مراقب الحسابات مما يقلل من حجم التعديلات المطلوبة في القوائم المالية، كذلك حجم العميل حيث أشارت دراسة كلٍ من(Iyer and Rama, 2004,pp.63-74; Li and Lin, 2005,pp.1-11) إلى أنه كلما زاد حجم عميل المراجعة تقل قدرة مراقب الحسابات على التحفظ على قدرة العميل على الاستمرار، وتقل قدرته على تعديل الأخطاء التي اكتشفها أثناء عملية المراجعة وبذلك تقل قدرة مراقب الحسابات على التفاوض، وبالتالي تكون نتائج العملية التفاوضية غير موضوعية لأنها متحيزة لصالح العميل، ونتيجة لكل ذلك تظهر أهمية الدور الذي تقوم به لجنة المراجعة في الحد من هذا التحيز وتحقيق الموضوعية في عملية التفاوض، والموضعية المقصودة هنا لا تقتصر على موضعية العملية التفاوضية وأسلوب ممارستها فقط، بل تمتد لتشمل موضوعية النتائج التي سيتم التوصل إليها بعد الانتهاء من عملية التفاوض لأنها سوف تنعكس على مدى تحقق العرض العادل للمعلومات التي تتضمنها التقارير المالية.

لذلك أشارت نتائج دراسة (Ng and Tan, 2003, pp. 801-818) إلى أن توفير التعليمات الرسمية مع تحقق فعالية لجنة المراجعة تدعم موقف مراقب الحسابات خلال عملية التفاوض مع العميل حتى لا يقوم بتقديم تنازلات عن موقفه، وبالتالي تعزيز جودة التقارير المالية، خاصة وكما أوضحت دراسة كل من (Ika and Ghazali, 2012, pp. 403-424)، (لطفي، ٢٠١٦، ص ٥٥) بأن لجنة المراجعة تؤدي إلى تحسين جودة التقارير والقوائم المالية؛ لذا توصلت نتائج دراسة (Brown – Liburd et al., 2012, pp. 1-42) إلى أن قوة لجنة المراجعة كأحد آليات الرقابة تؤدي إلى الحد من السلوك الانتهازي لإدارة العميل أثناء عملية التفاوض، وبالتالي تحقيق جودة التقارير المالية.

وهنا يشير الباحث إلى أن توفر الدور الرقابي كأحد مسئوليات لجنة المراجعة يساهم في القضاء على عملية التحيز لصالح إدارة العميل، وبالتالي تحقيق موضوعية العملية التفاوضية بما ينعكس بالإيجاب على جودة المعلومات المالية التي تتضمنها

التقارير المالية. فإن من مسئوليات لجنة المراجعة مراقبة المخاطر المالية، والرقابة الداخلية للشركة ومراقبة إعداد التقارير المالية ومراقبة عمليات المراجعة الداخلية والخارجية والتشاور مع كل من الإدارة ومراقب الحسابات حول القوائم المالية (دليل عمل لجان المراجعة،٢٠٠٨، ص ص٤-٥) ، وأيضًا دراسة القوائم المالية قبل عرضها على مجلس الإدارة، ودراسة ملاحظات مراقب الحسابات على القوائم المالية ومتابعة ما تم بخصوصها والتأكد من التزام المنظمة بتطبيق النظم واللوائح المختلفة (دليل عمل لجان المراجعة،٢٠٠٨، ص٢٣) كل ذلك يحد من التحيز ويحقق موضوعية عملية التفاوض.

بالإضافة إلى ما سبق يمكن للباحث الإشارة إلى أن دور لجنة المراجعة في تحقيق موضوعية العملية التفاوضية ونتائجها يتحقق أيضًا من خلال:

أ) حرص لجنة المراجعة على تحقيق مصلحة منظمة الأعمال والأطراف المختلفة المهتمة بها سواء الداخلية أو الخارجية بصرف النظر عن المصالح الخاصة بطرفي عملية التفاوض، خاصة إذا حدث تناقض بين مصلحة المنظمة ومصلحة طرفي التفاوض.

ب) أن دور الوساطة الذي تقوم به لجنة المراجعة أثناء العملية التفاوضية لحل النزاع أو التوصل إلى حلول لنقاط الخلاف بين مراقب الحسابات وإدارة العميل يتطلب منها الالتزام بالموضوعية وعدم التحيز لأي طرف على حساب الطرف الأخر، وقد أكد على ذلك كل من (Salleh and Stewart, 2012, p. 1343) بقولهما:

The audit committee does not take sides with one party over the other.

وقد تلجأ إلى الانحياز لأحد الأطراف ضد الطرف الأخر إذا كان ذلك يحقق أهداف المنظمة ككل ويحقق موضوعية التقارير والقوائم المالية.

ج) قد تنحاز لجنة المراجعة مع مراقب الحسابات في مقابلة إدارة العميل التي تستخدم الاستراتيجية الهجومية لتحقيق أهدافها الذاتية على حساب جودة عملة المراجعة.

د) توجيه العملية التفاوضية بين مراقب الحسابات والعميل نحو تحقيق معايير جودة المعلومات المالية.

ه) الحد من مخاطر عملية التفاوض نتيجة التأثير السلبي لطول فترة التعاقد بين مراقب الحسابات والعميل على استقلال مراقب الحسابات وموضوعيته وقدرته

التفاوضية، وبالتالي التأثير على جودة عملية المراجعة وجودة التقارير المالية، حيث أكدت دراسة (Bamber & Iyer, 2007,pp.171-193) على أن محصلة التآلف بين مراقب الحسابات والعميل هو التأثير السلبي على استقلال مراقب الحسابات وموضوعيته وقوته التفاوضية.

٤/٤ العوامل المؤثر في عملية التفاوض وعلاقتها بالدور الفعال للجنة المراجعة في العملية التفاوضية:

في ضوء ما تناولته العديد من الدراسات السابقة مثل: (ريشو، ٢٠١٣، ص ص ١٧٥ – ١٧٩؛ عبد الرحمن، ٢٠١٤، ص ص ٣٢ – ٣٣؛ على، ٢٠١٥، ص ص ٤٤٥ – ٤٤٩؛ Rennie et al., 2014, pp. 131 – 166; Schmidt and Cross, 2014, pp. 110 – 130, Azmi and Voon, 2016, pp. 1049 – 1069; Brown and Knechel, 2016, pp. 1 – 50) يمكن للباحث بيان العوامل المؤثرة في عملية التفاوض فيما يلي:

أ) العوامل المرتبطة بمراقب الحسابات والتي تؤثر على عملية التفاوض:

تتعدد هذه العوامل بحيث تتضمن: فترة التعاقد بين مراقب الحسابات والعميل، فكلما زادت هذه الفترة كلما قوية العلاقة بين الطرفين مما يكون له أثر سلبي على عملية التفاوض؛ لأن العلاقة بين مراقب الحسابات والعميل علاقة ديناميكية وتتطور مع مرور الوقت (Mc Cracken et al., 2008,pp.362-383). بجانب أن إدارة العميل تكون أقل جدلًا في عملية التفاوض في حالة دوران مراقب الحسابات عنها في حالة الاستمرار، كذلك خبرة مراقب الحسابات ، فكلما زادت هذه الخبرة كلما زادت مهارات مراقب الحسابات في عملية التفاوض (Kleinman et al., 2014,pp.1319-1342)، وقيمة أتعاب مراقب الحسابات وخاصة الأتعاب عن الخدمات الأخرى بخلاف خدمات المراجعة، والتي تؤثر على استجابة العميل لتوصيات مراقب الحسابات ، كذلك حجم مكتب المراجعة يكون له تأثير في مواجهة ضغوط العميل في عملية التفاوض، فمكاتب المراجعة الكبيرة تكون أكثر استقلالًا وتهتم أكثر بسمعتها ولديها القدرة على مواجهة ضغوط العميل (Francis et al., 2013,pp.1626-1661)، كما أن التخصص الصناعي لمراقب الحسابات يحقق له مزايا تنافسية يكون لها تأثير إيجابي على قدراته التفاوضية مع العملاء (Ruiz-Barbadillo et al., 2009,pp.113-135).

ومن الملاحظ للباحث في ضوء العوامل السابقة أن دور لجنة المراجعة سوف يظهر بوضوح ويكون مؤثر بصورة إيجابية طرف مراقب الحسابات تجاه العميل إذا استغل العميل طول فترة التعاقد أو حجم الأتعاب وخاصة مقابل الخدمات الأخرى كأدوات للضغط على مراقب الحسابات فإن لجنة المراجعة في هذه الحالات تقف بجانب مراقب الحسابات للحد من ضغوط العملاء، وتعزز من موقفه التفاوضي بالشكل الذي يساعد على تحقيق جودة المراجعة وكذلك جودة التقارير المالية.

أما في الحالات الأخرى مثل توفر خبرة مراقب الحسابات أو توفر التخصص الصناعي للمراقب أو كبر حجم المراجع، فإن موقف لجنة المراجعة قد يكون في صالح العميل، إذا استخدم مراقب الحسابات هذه العوامل كأداة للضغط على العميل وكان لها أثر سلبي على عملية المراجعة أو جودة التقارير المالية.

ب) العوامل المرتبطة بالعميل والتي تؤثر على عملية التفاوض:

تتضمن هذه العوامل: المعرفة والخبرة المحاسبية للعميل والتي تزيد من قدرته على إقناع مراقب الحسابات بالسياسات والممارسات المحاسبية المستخدمة من طرفه كما تزيد من قدرته التفاوضية أمام مراقب الحسابات (Brown and Wright, 2008,pp.81-108)، كذلك حجم العميل، فعلى الرغم من وجود بعض الدراسات التي لا ترى وجود تأثير لحجم العميل على العملية التفاوضية (Hunt & Luiseged, 2007, pp.212-108)، إلا أن هناك دراسات أخرى - ويتفق معها الباحث – تشير إلى أنه كلما زاد حجم العميل كلما زادت قوته التفاوضية أمام مراقب الحسابات نتيجة زيادة حجم الأتعاب المدفوعة (Chen, et al., 2010,pp.281-295). بالإضافة إلى ذلك فإن مخاطر أعمال العميل Client Business Risks والتي ينتج عنها زيادة مخاطر أعمال مراقب الحسابات Auditor Business Risks سواء من خلال فقد أتعابه أو زيادة خطر مقاضاته مما يؤثر على قرارات وأحكام مراقب الحسابات ويجعله أكثر تحفظًا ويزيد من قدرته التفاوضية أمام العميل (Chang and Hwang, 2003,pp.207-218)، بجانب ما سبق فإن وجود لجنة المراجعة لدى العميل والتي تمثل أحد آليات الحوكمة ولها دور رقابي ملموس على التقارير والقوائم المالية ودعم واستقلال مراقب الحسابات وتعزيز قدرته التفاوضية وخاصة مع كبر حجم العميل أو توفر الخبرة المحاسبية لديه علاوة على دورها في الحد من مخاطر العميل.

في ضوء ما سبق يرى الباحث أن دور لجنة المراجعة وتدعيمها للمراجع في العملية التفاوضية في ضوء العوامل المرتبطة بالعميل، يبدأ من مرحلة ما قبل التفاوض ثم يمتد لمرحلة ما بعد التفاوض Post-Negotiation، وما تم التوصل إليه من نتائج عملية التفاوض وتأثيرها على العرض العادل للمعلومات المالية.

ج) العوامل المرتبطة بالبيئة الخارجية والتي تؤثر على عملية التفاوض:

يرى الباحث أن هذه العوامل تتضمن: طبيعة المعايير المحاسبية المستخدمة والتي تعني مدى وضوح هذه المعايير من عدمه، وهل تفتح المجال لتفسيرات كثيرة للمعلومات وبالتالي وجود التحيز؟ ومدى توفرها لطرق وبدائل مختلفة للعميل للاختيار فيما بينها؛ لأن كل ذلك يؤثر على أحكام كل من مراقب الحسابات والعميل وعلى الموقف التفاوضي لكل منهما (Brown-Liburd et al, 2012,pp.1-42)، كما أن طريقة تعيين مراقب الحسابات والاستغناء عنه ودور لجنة المراجعة في ذلك يؤثر على العملية التفاوضية مع العميل سواء بالإيجاب أو السلب، بجانب ذلك فإن مخاطر التقاضي Litigation Risks والتي تتسم بها البيئة التي يعمل فيها المراجع، تؤثر على قدرته التفاوضية والتي تزيد أمام العميل، خاصة في حالة ارتفاعها حيث يميل مراقب الحسابات للتحفظ (Chang and Hwang, 2010,pp.281-295) مع مراعاة أن هذه المخاطر ترتبط بمخاطر أعمال العميل، أيضًا مدى وجود خطر الارتباط Engagement Risk وما يحمله من خسائر يتحملها مراقب الحسابات بعد الانتهاء من عملية التفاوض ومنها خسارة السمعة Loss of Reputation، ويكون لها تأثير واضح على العملية التفاوضية بين مراقب الحسابات والعميل، وقد يبدأ هذا التأثير في مرحلة ما قبل التفاوض (Brown and Johnstone, 2009,pp.65-92)، بالإضافة إلى ما سبق فإن تطبيق حوكمة الشركات من عدمه على منشأة العميل يؤثر أيضًا على عملية التفاوض لأن تطبيق الحوكمة يزيد من استقلال مراقب الحسابات ويحد من ضغوط الإدارة ويكون له تأثير إيجابي على القوة التفاوضية للمراجع (Awadallah, 2007,pp.23-30)، كما تتضمن البيئة الخارجية بجانب ما سبق، عوامل أخرى مثل الآثار المحتملة لتقرير مراقب الحسابات وخاصة التقرير المتحفظ، والتآلف بين مراقب الحسابات والعميل.

في ضوء ذلك يشير الباحث إلى أن وجود لجنة المراجعة كطرف وسيط في عملية التفاوض يحد من الآثار السلبية لعوامل البيئة الخارجية على عملية التفاوض، وذلك من خلال إلمام أعضاء اللجنة بكافة المتغيرات المحيطة بمنشأة العميل وخبرتها المحاسبية

وعلاقتها بعملية تعيين وعزل مراقب الحسابات ودعمها لمراقب الحسابات في حالة وجود مخاطر التقاضي أو مخاطر الارتباط، وبالتالي تدعيم قدرته التفاوضية أمام العميل؛ لذا يمكن للباحث اشتقاق الفرض الثاني للبحث وهو: "توجد علاقة معنوية ذات دلالة إحصائية بين دور العوامل المختلفة المؤثرة على العملية التفاوضية وبين الدور الفعال للجنة المراجعة في عملية التفاوض بين مراقب الحسابات والعميل".

٥- الإطار المقترح لتطوير دور لجنة المراجعة لدعم العملية التفاوضية بين مراقب الحسابات والعميل:

يتناول هذا الجزء بيان المحاور المختلفة التي يجب الاهتمام بها لتطوير دور لجنة المراجعة حتى تستطيع تدعيم العملية التفاوضية بين مراقب الحسابات والعميل لتحقيق العرض العادل للمعلومات المالية التي تقدمها التقارير والقوائم المالية محل التفاوض. خاصة وأن لجنة المراجعة ذات البنية القوية والنفوذ القوي والمخصص لها الموارد اللازمة والتي تبذل الجهود الفنية تنجح في أداء المهام الموكلة إليها بالفعالية المطلوبة مما ينعكس بالإيجاب على جودة التقارير المالية (عيسى، ٢٠٠٦، ص ٢٥١)

ولذا سيتم عرض هذا الإطار المقترح من خلال النقاط التالية:

١/٥ مبررات تطوير دور لجنة المراجعة لتدعيم العملية التفاوضية بين مراقب الحسابات والعميل:

وتتمثل هذه المبررات من وجهة نظر الباحث في:

١- وضع لجنة المراجعة كوسيط للربط بين الأطراف المختلفة المهتمة بمنظمة الأعمال والمتضمنة لطرفي عملية التفاوض؛ حيث أشارت دراسة (خليل، ٢٠١٢، ص ١٦) إلى أن لجنة المراجعة يجب أن تتمتع بالقدر الكافي من الاستقلال والكفاءة والخبرة والتي تؤهلها للقيام بالمهام المختلفة لها. وتساعد على تحقيق الاتصال بين الفئات المختلفة ذات المصالح المتعارضة وتدعيم الثقة في المعلومات المالية.

٢- طبيعة دورها وعملها في معايشة الأحداث المختلفة داخل منظمة الأعمال وتفاعلها المستمر مع إدارة المنظمة من جانب، ومراقب الحسابات من جانب آخر. حيث تقوم بالاتصال الدائم بين مجلس الإدارة والإدارة ومراقب الحسابات (دليل عمل لجان المراجعة، ٢٠٠٨، ص ٧)، بجانب ما تقوم به لجنة المراجعة في الوساطة لحل الخلافات بين مراقب الحسابات والعميل وذلك لما تتمتع به من

الخبرة المحاسبية والفهم الكامل للقضايا المحاسبية محل التفاوض (Salleh and Stewart, 2012, p. 1340)

٣- تعدد جوانب الارتباط بين لجنة المراجعة ومراقب الحسابات سواء في تقديم التوصيات والمقترحات الخاصة بتعيينه أو تحديد أتعابه أو متابعة خطط أعمال المراجعة التي يقوم بتنفيذها وفحص التقارير الصادرة عنه، وتقييم الخدمات الأخرى غير خدمات المراجعة والتي يقدمها مراقب الحسابات.

٤- أنه طبقًا للفقرة رقم (٢٠٤) من قانون Sarbanes-Oxley Act الأمريكي والذي صدر في ٢٠٠٢، يقوم مراقب الحسابات بتقديم تقرير للجنة المراجعة يتضمن كافة السياسات والممارسات المحاسبية التي يتم تطبيقها وكافة البدائل المحاسبية التي يمكن استخدامها وتتفق مع المبادئ المحاسبية المقبولة مع عرض البديل الذي يفضله المراجع، بالإضافة إلى الاتصالات التي حدثت بين مراقب الحسابات والإدارة بخصوص بعض التعديلات التي يراها مراقب الحسابات ضرورية ولم تلتزم بها الإدارة.

٢/٥ محاور الإطار المقترح لتطوير دور لجنة المراجعة لدعم العملية التفاوضية بين مراقب الحسابات والعميل:

يعتمد إطار التطوير المقترح من وجهة نظر الباحث على المحاور التالية:

المحور الأول: تفعيل وتطوير خصائص لجنة المراجعة لدعم العملية التفاوضية بين مراقب الحسابات والعميل:

ويتم ذلك من خلال ما يلي:

١- تحقيق استقلال لجنة المراجعة وعلاقتها بالعملية التفاوضية:

أشارت نتائج دراسة (Carcello and Neal, 2003,pp.95-117) إلى أن استقلال عضو لجنة المراجعة يدفعه إلى أداء واجباته الإشرافية والرقابية بفعالية. كما يعتبر استقلالية أعضاء لجنة المراجعة حجر الزاوية لتحقيق فعالية أداء اللجنة وخاصة عند مراقبة سلامة والعرض العادل عملية إعداد التقارير المالية وعند تقييم مجالات إصدار الأحكام أو اتخاذ القرارات الهامة (دليل عمل لجان المراجعة، ٢٠٠٨، ص٩)، كما أن استقلال لجنة المراجعة يعني أن أعضاء اللجنة غير مرتبطين مع المنظمة بأية علاقة تؤثر على استقلالهم عن المنظمة وعن ادارتها (Smith, 2006, p.243)، لأن ذلك سوف

ينعكس على القرارات التي تتخذها اللجنة في الوساطة بين مراقب الحسابات وإدارة العميل لحل مجالات الخلاف القائمة بينهما، لذلك يقترح الباحث لتحقيق هذا الاستقلال ولدعم العملية التفاوضية ما يلي:

- أن يكون قرار تعيين أعضاء لجنة المراجعة من قبل الجمعية العمومية للمساهمين.
- أن يكون عدد الأعضاء الخارجيين أكبر من عدد أعضاء مجلس الإدارة التنفيذيين.
- أن يتم تغيير عضوية اللجنة بشكل دوري كل ثلاثة سنوات على الأكثر.
- لا يقل عدد الأعضاء عن خمسة أعضاء حتى تتوفر فيهم الخبرات والتخصصات المطلوبة.

٢- توفر الخبرة المحاسبية والمالية لأعضاء لجنة المراجعة وعلاقتها بالعملية التفاوضية.

أشارت دراسة (Chan and li, 2008, p.29) إلى أن ضم خبيرًا ماليًا ضمن أعضاء لجنة المراجعة يزيد من قيمة المنظمة كما يزيد من التفاعل مع كل من مراقب الحسابات الداخلي ومراقب الحسابات وتقوية العلاقة معهم. وبالتالي يزيد من دور لجنة المراجعة في تعزيز ودعم العملية التفاوضية بين مراقب الحسابات والعميل، وقد أكدت دراسة (Salleh and Stewart, 2012, p.1380) على ضرورة امتلاك أعضاء لجنة المراجعة للخبرة المحاسبية اللازمة إذا أرادت أن تقوم اللجنة بدور هام في حل التعارض بين مراقب الحسابات والعميل، كما اشارت دراسة (دحدوح،٢٠٠٨، ص٢٦١) إلى أن توفر الخبرة في مجال المحاسبة والمراجعة لدى أعضاء لجنة المراجعة له تأثير مباشر على جودة نظام الرقابة الداخلية وعملية إعداد التقارير المالية وجودة الإفصاح عن المعلومات المالية مما يزيد من الثقة لدى المستفيدين من هذه التقارير، كما أكدت دراسة (Agoglia et al., 2011, p.756) على أن وجود لجنة مراجعة قوية ويتمتع أعضاؤها بالاستقلال والخبرة المالية يقاوم ميول الإدارة نحو استخدام خيارات المحاسبة التعسفية Aggressive Accounting Choices. والتي قد تستخدمها الإدارة كأداة للضغط على مراقب الحسابات أثناء العملية التفاوضية لتحقيق أغراضها الخاصة.

حيث أن الخبير المالي عضو لجنة المراجعة يجب أن يتوفر لديه الفهم الكافي للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها والقدرة على تقييم مدى سلامة تطبيقها عند المحاسبة

عن التقديرات المحاسبية والمستحقات والاحتياطيات وايضا الخبرة في إعداد ومراجعة وتقييم القوائم المالية وفهم إجراءات الرقابة الداخلية والمعرفة الكافية لمسئوليات ووظائف لجنة المراجعة(Scarpati, 2003,pp.32-35)

ويرى الباحث أن كل ذلك سوف ينعكس بالإيجاب على دورها في دعم العملية التفاوضية بين مراقب الحسابات والعميل، لذا يقترح الباحث لتوفير الخبرة المحاسبية والمالية بين أعضاء لجنة المراجعة، أن يكون من ضمن أعضائها أحد أعضاء هيئة التدريس تخصص محاسبة ومراجعة على الأقل.

٣- تدعيم قدرة اللجنة على الاتصال بالأطراف المختلفة وعلاقتها بعملية التفاوض

أن تدعيم وتطوير العلاقة بين لجنة المراجعة وكل من مجلس الإدارة ومراقب الحسابات والإدارة المالية والمراجع الداخلي، أي قدرتها على التواصل مع هذه الأطراف سوف ينعكس بالإيجاب على دورها في العملية التفاوضية بين مراقب الحسابات والعميل، لذلك أشارت دراسة (عبد الرحمن، ٢٠٠٤، ص١١٤) إلى أن لجنة المراجعة سوف تؤدي وظيفتها بشكل جيد عندما يكون لها اتصالات مفتوحة وصريحة ومتكررة، ليس فقط مع الإدارة ومراقب الحسابات ولكن أيضا مع مراقب الحسابات الداخلي وأن ذلك يؤدي إلى بناء علاقة وثيقة مع لجنة المراجعة ويساعد على تفهم وتلبيه احتياجات هذه اللجنة.

ويرى الباحث أن هذه الاحتياجات تتمثل في الحصول على المعلومات اللازمة للقيام بدور الوساطة بين أطراف العملية التفاوضية والمساهمة في حل أوجه التعارض بين هذه الأطراف، كما يرى الباحث أن تدعيم قدرة اللجنة على الاتصال بالأطراف المختلفة يتحقق من خلال تدعيم العلاقة بين أعضاء اللجنة ومجلس إدارة المنظمة ووجود لائحة عمل للجنة المراجعة تحديد مسئوليتها وسلطاتها داخل المنظمة وكذلك وضع اللجنة داخل الهيكل التنظيمي للمنظمة وتابعيتها لأعلى مستوى إداري بالمنظمة.

٤- دورية اجتماعات لجنة المراجعة وعلاقتها بالعملية التفاوضية.

يمثل عدد الاجتماعات التي تعقدها اللجنة مقياسًا لتحديد فعالية ونشاط اللجنة لأنها تتيح الفرصة أمام الأعضاء لمناقشة كافة الجوانب الرقابية والمالية والمحاسبية الخاصة بالمنظمة وعلى رأسها العملية التفاوضية بين مراقب الحسابات وإدارة المنظمة حول القضايا المحاسبين المختلف عليها.

ويجب مراعاة أن اجتماعات لجنة المراجعة يجب أن تأخذ شكلين من الاجتماعات وهما:

الأول: بين أعضاء اللجنة فقط.

الثاني: بين أعضاء اللجنة والأطراف الأخرى مثل مراقب الحسابات ومجلس الإدارة وغيرهما، على أن يكون الاجتماع مع كل طرف على حدة.

ويجب مراعاة أن النوع الأول من الاجتماعات يتيح لأعضاء اللجنة المناقشة والتشاور والاتفاق على الحلول المقترحة للأمور المثارة داخل المنظمة وخاصة المتعلقة بالمفاوضات بين مراقب الحسابات وإدارة المنظمة.

أما النوع الثاني من الاجتماعات يساعد في مناقشة التقديرات المحاسبية ومدى ملاءمة الأساليب المحاسبية المستخدمة بما في ذلك البدائل والخيارات المحاسبية التي قامت الإدارة باستخدامها وكانت مجال للتفاوض مع مراقب الحسابات، لذلك تشير نتائج دراسة (Sori et al ., 2009, p.319) إلى أن عدم اجتماع لجنة المراجعة بصورة دورية محددة يمثل دليل على عدم فاعليتها وعدم اهتمامها الكافي بالمسئوليات الخاصة بها، كما أشارت دراسة (Abbott et al., 2004, pp.69-84) إلى أن هناك ارتباط جوهري وسلبي بين قيام لجنة المراجعة بعقد اجتماعات دورية وبين احتمال إعادة إعداد القوائم المالية، لأن الاجتماعات المتكررة مع كل من مراقب الحسابات الداخلي ومراقب الحسابات يجعل لجنة المراجعة على دراية بقضايا المحاسبة والمراجعة المختلفة وبالتالي المساعدة على اكتشاف التجاوزات الجوهرية وتخفيض احتمال إعادة القوائم المالية.

ولذا يقترح الباحث أن تكون هذه الاجتماعات مرة كل شهرين على الأقل، أو أن الحد الأدنى لعدد الاجتماعات في العام الواحدة ستة اجتماعات على الأقل ويمكن زيادتها إذا تطلبت الظروف ذلك حتى تكون اللجنة على علم بما يحدث داخل المنظمة وهذا يقوي من دورها في تدعيم العملية التفاوضية بين مراقب الحسابات وإدارة منظمة الأعمال.

المحور الثاني: توفير متطلبات تفعيل أداء لجنة المراجعة لدعم العملية التفاوضية

وتتمثل هذه المتطلبات من وجهة نظر الباحث في:

١- توفير الموارد المالية الكافية للجنة المراجعة وأثرها على العملية التفاوضية:

حيث يجب مكافأة أعضاء لجنة المراجعة بشكل مناسب في مقابل الخدمات التي يقدمونها وتقديرًا لالتزام الأعضاء بتخصيص الوقت اللازم وقبول القيام بمسئولياتهم وذلك من أجل جذب الكفاءات من المسئولين والأعضاء الأكفاء للقيام بهذه المهام (دليل عمل لجان المراجعة، ٢٠٠٨، فقرة ٣/٥)، وبذلك فإن هذه الموارد تمثل أحد العناصر الثلاثة التي تحدد مدى فعالية أداء لجنة المراجعة وهي: الموارد الكافية، دورية الاجتماعات، العلاقات.

ونظرًا لأهمية هذا الجانب فقد أشار القرار رقم٣٣٢ لسنة ٢٠٠٥ في الفقرة رقم ٦,٤ منه، إلى أنه يجب أن تضع الشركة إمكانيات كافية تحت تصرف اللجنة لتساعدها على أداء عملها بما في ذلك التصريح لها بالاستعانة بالخبراء كلما كان ذلك ضروريًا.

وفي هذا الصدد يرى الباحث أن توفر هذه الموارد الكافية لتلبية الاحتياجات لجنة المراجعة يساعدها على الاستعانة بالمستشارين والخبراء من الخارج في التخصصات والمجالات التي لا تتوافر فيها خبرات لدى أعضاء اللجنة، كما يزيد من قدرة اللجنة على توفير المعلومات اللازمة لأداء المهام المنوطة بها، وكذلك توفير الاجهزة الالكترونية والبرامج والوسائل الأخرى التي تساعد اللجنة على أداء عملها على أفضل وجه، مما يزيد من قدرتها على متابعة ودراسة المشاكل المالية والمحاسبية والعمل على معالجتها بالتعاون مع مراقب الحسابات وبالتالي تفعيل دورها في العملية التفاوضية بين مراقب الحسابات وإدارة المنظمة والحد من سلبياتها وبما يحقق العرض العادل للمعلومات المالية.

٢- إقرار لائحة لتحديد سلطات ومسئوليات لجنة المراجعة وأثرها على العملية التفاوضية.

أشار الإصدار الثالث للدليل المصري لحوكمة الشركات إلى أنه: يكون للجنة المراجعة لائحة عمل تعتمد من المجلس، وتحدد نطاق عملها والمسئوليات والاختصاصات، وذلك بما يتفق مع القوانين والتعليمات الرقابية (مركز المديرين المصري، ٢٠١٦، ص٢٣).

ويرى الباحث أن هذه اللائحة يجب أن تتضمن مجموعة من المواد التي تغطي الجوانب المختلفة المتعلقة بلجنة المراجعة مثل: تشكيل اللجنة وشروط عضويتها وخصائص أعضائها وأهدافها والمهام الخاصة بها ومجال عملها وواجبات ومسئوليات أعضائها والمكافآت المقررة وعدد الاجتماعات واختصاصات رئيس اللجنة، وعلى أن تتضمن مهام اللجنة المجالات الاساسية التالية كحد أدنى: الرقابة المالية والمحاسبية، علاقتها بمراقب الحسابات الداخلي، علاقتها بمراقب الحسابات، دورها في عملية التفاوض معه، الاتصال بالأطراف المختلفة المهتمة بمنظمة الأعمال وحماية مصالحهم، التقارير المالية بما فيها تقرير لجنة المراجعة.

ويرى الباحث أن يطلق على هذه اللائحة مسمى "لائحة عمل لجان المراجعة المصرية" وبذلك فإن وجود هذه اللائحة سوف يدعم ويقوى من دور اللجنة في إجراء العملية التفاوضية بين مراقب الحسابات وإدارة المنظمة ويساهم في اختيار الاستراتيجية التفاوضية المناسبة لكل من طرفي التفاوض وبما يحقق مصلحة المنظمة ويساهم في تحقيق العرض العادل للمعلومات المالية.

٣-الإفصاح عن تقرير لجنة المراجعة وأثره على العملية التفاوضية.

أشارت الفقرة رقم (٩) من البند ١/٢/٤/٢ من القرار رقم ١١ لسنة ٢٠٠٧ بشأن القواعد التنفيذية لحوكمة الشركات العاملة في مجال الأوراق المالية وغير المقيدة بالبورصة، إلى أنه: تقوم لجنة المراجعة بإعداد تقرير دوري كل ثلاثة أشهر عن نتائج أعمال اللجنة وعرضه على مجلس إدارة الشركة، كما أشار (يَس، ٢٠١٠، ص١٠) إلى أنه يتعين على لجنة المراجعة أن تصدر تقرير سنوي واحد على الأقل يعرض على المساهمين مباشرة دون العرض على مجلس الإدارة.

وهنا يرى الباحث أنه من أجل تطوير أداء لجنة المراجعة ودعم دورها في إجراء عملية التفاوض للوصول بها إلى تحقيق الهدف المنشود منها، وهو تحقيق أهداف منظمة الأعمال وتحقيق العرض العادل للمعلومات المالية والمساهمة في الحد من فجوة الالعرض العادل The Credibility Gap في عرض المعلومات المالية وبما يحقق جودتها، يجب على لجنة المراجعة ما يلي:

أولًا: إعداد تقرير دوري ربع سنوي على الأقل للعرض على مجلس الإدارة.

ثانيًا: إعداد تقرير سنوي للعرض على الجمعية العمومية للمساهمين ويتم الإفصاح عنه ضمن القوائم والتقارير المالية للمنظمة، وأن يتضمن دور لجنة المراجعة

وما قامت به في العملية التفاوضية بين مراقب الحسابات وإدارة المنظمة والمقترحات التي قدمتها اللجنة لإنجاح عملية التفاوض، والنتائج التي توصلت إليها العملية التفاوضية وانعكاس ذلك على أهداف المنظمة وحقوق أصحاب المصالح بها.

٤-التقييم الدوري لأداء لجنة المراجعة وأثره على العملية التفاوضية

يساهم التقييم الدوري لأداء لجنة المراجعة في الوقوف على مواطن القوة والضعف في أداء اللجنة بهدف علاج وتحسين مواطن الضعف والاستفادة من مواطن القوة وتطويرها لدعم العملية التفاوضية بين مراقب الحسابات والعميل، بما يضمن عدم الضغط والسيطرة على مراقب الحسابات والحفاظ على استقلاله ضد سعي الإدارة لتحقيق أهدافها الخاصة أو أهداف فئة محددة من أصحاب المصالح المرتبطين بمنظمة الأعمال، ولذا تشير دراسة (Fiolleau et al., 2013, pp. 864-890) إلى أن قوة لجنة المراجعة تساعد في تعزيز جودة التقارير المالية، من خلال الحد من الانتهازية الإدارية للعميل وتعزيز القدرة التفاوضية لمراقب الحسابات أمام العميل.

لذا يرى الباحث ان هذا التقييم يجب أن يتضمن نوعين من المعايير وهما:

النوع الأول: المعايير التنظيمية

وذلك للوقوف على تشكيل لجنة المراجعة وطبيعة أعضائها ووصفها التنظيمي في منظمة الأعمال، ويتم ذلك من خلال النقاط التالية:

١- نسبة الأعضاء الخارجيين إلى إجمالي أعضاء اللجنة.
٢- نسبة الأعضاء ذوي الخبرة المحاسبية والمالية إلى إجمالي أعضاء اللجنة.
٣- نسبة الأعضاء الذين يمتلكون أسهم بالمنظمة إلى إجمالي أعضاء اللجنة.
٤- تحديد جهة إصدار قرار تشكيل وتعيين لجنة المراجعة بالمنظمة.

النوع الثاني: المعايير الفنية والتنفيذية

وذلك للوقوف على معدل أداء اللجنة وإنجازاتها والمهام والأعمال التي قامت بها داخل المنظمة، وذلك من خلال النقاط التالية:

١- عدد اجتماعات اللجنة خلال العام.
٢- عدد اللقاءات بين أعضاء اللجنة ومراقب الحسابات للمنظمة.
٣- عدد اللقاءات بين أعضاء اللجنة ومدير الإدارة المالية بالمنظمة.
٤- عدد المقترحات والمراسلات المتبادلة بين اللجنة ومراقب الحسابات بخصوص القوائم المالية للمنظمة.

٥- تحديد الجهة المقدم إليها تقرير لجنة المراجعة السنوي.

وبذلك يشير الباحث إلى أن الاهتمام بهذه المعايير سواء التنظيمية أو الفنية سوف يعزز ويقوي من دور لجنة المراجعة في دعم العملية التفاوضية بين مراقب الحسابات وإدارة العميل بما يساهم في الحد من سلبيات عملية التفاوض ويدعم العرض العادل للمعلومات المالية.

المحور الثالث: توفر مقومات تفعيل مسئولية لجنة المراجعة لدعم العملية التفاوضية بين مراقب الحسابات والعميل

يرى الباحث أن تأكيد وتطوير دور لجنة المراجعة في دعم العملية التفاوضية بين مراقب الحسابات والعميل في ضوء المسئوليات الملقاة على عاتقها والتي تحددها اللائحة الخاصة بها، يتم من خلال توفر المقومات المقترحة التالية:

١- الفهم والاستيعاب الكامل لطبيعة العملية التفاوضية ومراحلها المختلفة وما يجب أن تتوصل إليه بعيدًا عن الضغوط التي قد يمارسها أحد الأطراف خلال عملية التفاوض.

٢- التعرف على طبيعة الاستراتيجيات التفاوضية المختلفة والمتوقعة والتي سوف يستخدمها كل طرف من أطراف التفاوض لتحقيق أغراضه.

٣- المناقشة والحوار المستمر مع كل من الإدارة ومراقب الحسابات حول سياسات ومتطلبات الإفصاح المحاسبي في ضوء المعايير المطبقة واللوائح والقوانين المنظمة لذلك.

٤- تحديد المشاكل والمعوقات التي قد تواجه كل من مراقب الحسابات وإدارة العميل أثناء العملية التفاوضية والقدرة على اقتراح الحلول المناسبة لها ومناقشتها مع الإدارة.

٣/٥ انعكاسات الإطار المقترح لتطوير دور لجنة المراجعة لدعم العملية التفاوضية، على نتائج التفاوض والمعلومات المالية

يرى الباحث أن تطبيق الإطار المقترح بمحاورة الثلاثة السابقة سوف ينعكس بالإيجاب على نتائج عملية التفاوض وكذلك على المعلومات المالية بالشكل التالي:

١- تقوية موقف مراقب الحسابات في العملية التفاوضية والتغلب على الضغوط المختلفة التي قد يمارسها العميل - أو إدارته - لتحقيق أهدافه الخاصة.

٢- المساهمة في اختيار الاستراتيجية التكاملية كأداة للتفاوض بين مراقب الحسابات والعميل، وذلك لتحقيق مصالح جميع الأطراف والمساهمة في تحقيق جودة عملية المراجعة.

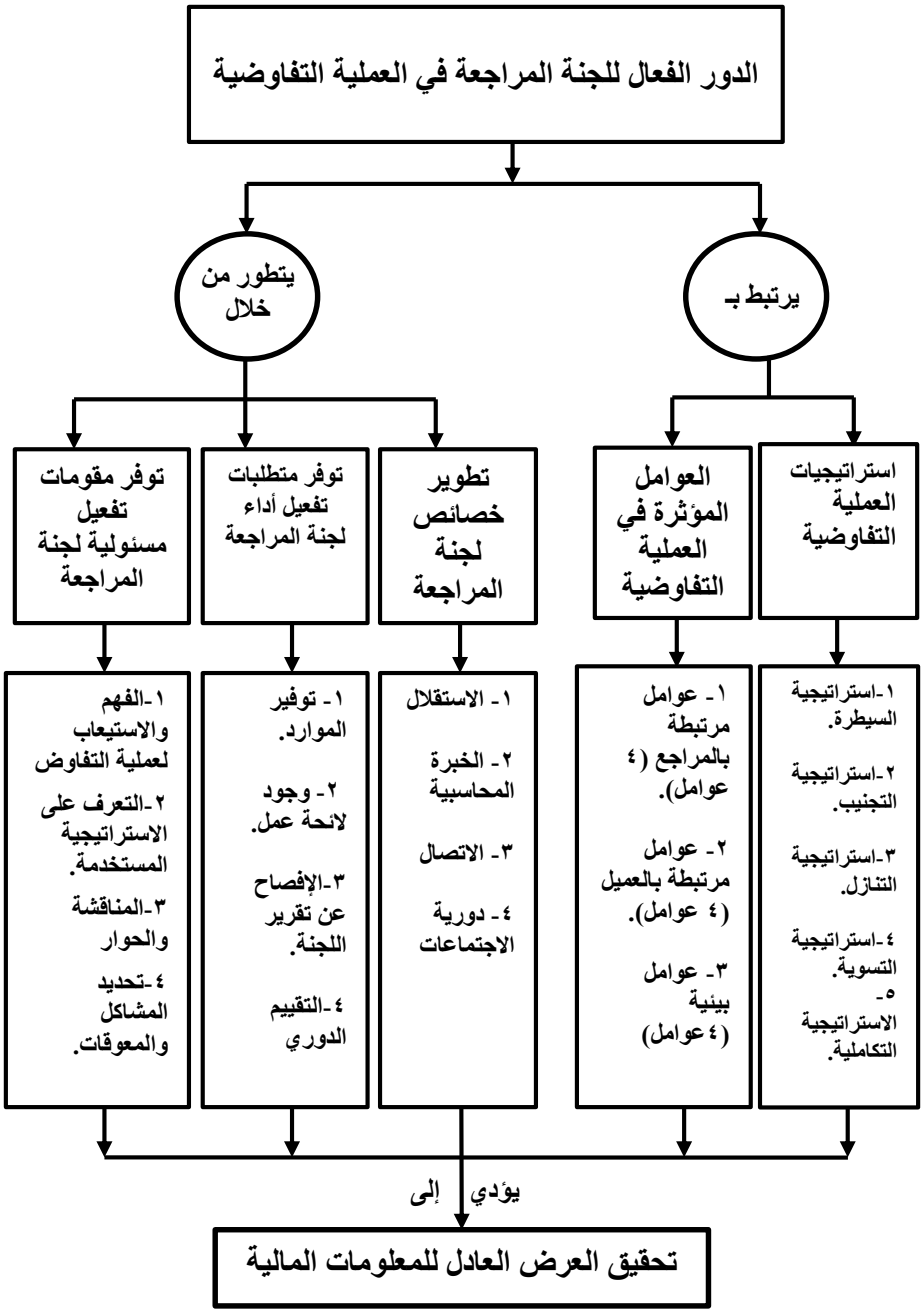
٣- تحسين صورة منظمة الأعمال أمام الفئات المختلفة المرتبطة بها واستعادة الثقة في عملية المراجعة وتقرير مراقب الحسابات.

٤- تحقيق العرض العادل للمعلومات المالية لدى مختلف المستخدمين حتى يمكن الاعتماد عليها في اتخاذ القرارات المختلفة.

وهنا يشير الباحث إلى أن تحقيق العرض العادل للمعلومات المالية مرتبط بجانب ذلك، بمجموعة من العناصر المحددة لجودة المعلومات المالية والتي عبرت عنها بعض الدراسات مثل: دراسة (خليل،٢٠٠٥، ص ص٧٤٦-٧٤٧)، ودراسة (صالح، ٢٠١٠، ص ٣٩٣): بأن جودة المعلومات المالية تعني ما تتصف به هذه المعلومات من العرض العادل وتحقيق المنفعة للمستخدمين والخلو من التحريف والتضليل، بجانب الالتزام بالمعايير القانونية والرقابية والمهنية والفنية في إعدادها.

ومن الملاحظ ان دور لجنة المراجعة بصفة عامة ودورها في العملية التفاوضية بصفة خاصة يساهم في تحقيق هذه المعايير وبما يضمن تحقيق العرض العادل للمعلومات المالية التي تنتجها التقارير المالية محل التفاوض.

في ضوء ذلك يمكن للباحث صياغة الإطار المقترح للتطوير في الشكل التالي:



في ضوء ما سبق، يمكن للباحث <u>اشتقاق الفرض الثالث للبحث</u> والذي ينص على: توجد علاقة معنوية ذات دلالة احصائية بين محاور الإطار المقترح لتطوير الدور الفعال للجنة المراجعة لدعم العملية التفاوضية وبين تحقيق العرض العادل للمعلومات المالية.

٦- الدراسة التطبيقية واختبار فروض البحث

يتناول هذا الجزء الوقوف على مدى صحة أو خطأ الفروض التي تم اشتقاقها في الأجزاء السابقة، ومعرفة أثر ذلك على المحاور المختلفة للإطار المقترح من الباحث لتطوير دور لجنة المراجعة في دعم العملية التفاوضية وأثر ذلك على تحقيق العرض العادل للمعلومات المالية، وذلك كما يلي:

١/٦ مجتمع الدراسة

يتمثل مجتمع الدراسة في الفئات الثلاثة الرئيسية المعبرة عن أطراف عملية التفاوض وهم:

الفئة الأولى: مراقبي الحسابات بمكاتب المحاسبة والمراجعة الكبرى بمحافظات القاهرة الكبرى، ويمثل هذه الفئة كل من: صاحب المكتب أو مراقب الحسابات الشريك أو مراقب الحسابات المدير أو مراقب الحسابات أو فريق المراجعة أو من يمثل المكتب.

الفئة الثانية: إدارات عملاء المراجعة أو إدارات منظمات الأعمال محل المراجعين وذلك في الشركات المساهمة المسجلة ببورصة الأوراق المالية، ويمثل هذه الفئة كل من: المدير المالي (CFO) أو المدير التنفيذي (CEO) أو فريق عمل المدير المالي أو من يمثل منظمة الأعمال أمام المراجع.

الفئة الثالثة: أعضاء لجان المراجعة بشركات المساهمة المسجلة ببورصة الأوراق المالية والمعبرة عن الفئة السابقة، مع مراعاة عند اختيار الأعضاء أن يكون من بينهم الأعضاء ذوي الخبرة في النواحي المالية والمحاسبية.

٢/٦ عينة الدراسة

تم استخدام عينة عشوائية من مجتمع الدراسة بفئاته الثلاثة قوامها (١٢٠) مفردة، بحيث تتضمن عدد (٤٠) مفردة لكل فئة من الفئات الثلاثة المعبرة عن المجتمع محل الدراسة.

٣/٦ أداة جمع بيانات الدراسة التطبيقية

اعتمد الباحث في جمع بيانات الدراسة التطبيقية على استخدام قائمة الاستقصاء (الملحق رقم ١)، حيث تم توزيع عدد ١٢٠ قائمة على جميع مفردات عينة الدراسة وذلك بواقع (٤٠) قائمة لكل فئة من الفئات الممثلة للعينة المستخدمة، وقد تم واستلام الردود

وفرز القوائم وتصنيفها لتحديد القوائم الصالحة للتحليل الاحصائي وذلك كما هو موضح بالجدول التالي:

جدول رقم (١)

عدد القوائم الموزعة والمستلمة والمستخدمة في التحليل

م	فئات الدراسة	القوائم الموزعة	القوائم المستلمة		القوائم المستبعدة		القوائم المستخدمة في التحليل	
			العدد	النسبة	العدد	النسبة	العدد	النسبة
١	مراقبي الحسابات	٤٠	٢٨	٧٠%	٣	٧,٥%	٢٥	٦٢,٥%
٢	إدارة عميل المراجعة	٤٠	٢٤	٦٠%	٢	٥%	٢٢	٥٥%
٣	أعضاء لجنة المراجعة	٤٠	٢٦	٦٥%	٢	٥%	٢٤	٦٠%
	الإجمالي	١٢٠	٧٨	٦٥%	٧	٥,٨%	٧١	٥٩,٢%

ويجب مراعاة أن قائمة الاستقصاء المستخدمة في جمع البيانات قد اشتملت على قسمين وهما:

القسم الأولى: بيانات شخصية عن مفردات العينة محل الاستقصاء وذلك للتعبير عن التوصيف النوعي لمفردات العينة من حيث طبيعة الوظيفة ومكان العمل وسنوات الخبرة والمؤهل العلمي، وكل ذلك يساعد في الحصول على إجابات موضوعية عن الأسئلة والاستفسارات التي تتضمنها القائمة.

القسم الثاني: أسئلة واستفسارات تتعلق بالمتغيرات المعبرة عن الفروض المختلفة للبحث، بما فيها المحاور الثلاثة للإطار المقترح لتطوير دور لجنة المراجعة لتعزيز العملية التفاوضية بما يحقق العرض العادل للمعلومات المالية.

وقد تم تصميم قائمة الاستقصاء باستخدام مقياس ليكرت ذو النقاط الخمسة بحيث يتدرج القياس من موافق تمامًا، موافق، .....، لا أوافق مطلق، باستخدام الأوزان المقابلة وهي ٥، ٤، ٣، ٢، ١ وتحتوي القائمة على عدد (٤٧) تساؤل وعبارة تعكس الفروض الثلاثة التي يعتمد عليها البحث، حيث تعبر العبارات من رقم ١ إلى رقم ١٢ عن الفرض الأول، والعبارات من ١٣: ٢٦ عن الفرض الثاني، العبارات من ٢٧: ٤٧ عن الفرض الثالث.

٤/٦ التحليل الإحصائي لبيانات الدراسة

اعتمد الباحث في التحليل الاحصائي للبيانات التي تم تجميعها على البرنامج الإحصائي (Spss) إصدار حديث، وذلك باستخدام الوسط الحسابي المرجح والانحراف المعياري والاختبارات الاحصائية المناسبة للتحليل وأهمها اختبار T- Test ، اختبار F- Test وتحليل (ANOVA) وذلك بمستوى معنوية ٥% ودرجة حرية ٩٥%، كما سيتم الحكم على نتائج الوسط الحسابي المرجح باستخدام القيمة المعيارية المعبرة عن المقياس وهي (٣) (Test Value=3) وقد تم إجراء التحليل الاحصائي على النحو التالي:

أ) اختبار معاملي الثبات والصدق لمحتويات قائمة الاستقصاء

تم إجراء هذا الاختبار باستخدام معامل ألفا كرونبخ Cronbach's Alpha مع العلم بأن نسبة ٥٠% هي الحد الأدنى المقبول لهذا المعامل، كما أن معامل الصدق يمثل الجذر التربيعي لمعامل الثبات ويعبر عن الاتساق الداخلي لمحتويات القائمة ومدى العرض العادل للمعلومات التي تم تجميعها من عينة الدراسة وأنها تعكس مجتمع الدراسة وذلك كما يتبين من الجدول رقم (٢) التالي:

جدول رقم (٢)
نتائج قياس معاملي الثبات والصدق لعبارات قائمة الاستقصاء
والمعبرة عن فروض البحث المختلفة

الفروض	بيـــــــــــان	عدد العبارات	معامل الثبات	معامل الصدق
الأول	توجد علاقة معنوية ذات دلالة احصائية بين نوعية الاستراتيجية التفاوضية المستخدمة من قبل طرفي التفاوض وبين الدور الفعال للجنة المراجعة في عملية التفاوض	١٢	٠,٨٨٤	٠,٩٤٠
الثاني	توجد علاقة معنوية ذات دلالة إحصائية بين دور العوامل المؤثرة في العملية التفاوضية وبين الدور الفعال للجنة المراجعة في عملية التفاوض	١٤	٠,٨٧٩	٠,٩٣٧
الثالث	توجد علاقة معنوية ذات دلالة إحصائية بين محاور الإطار المقترح لتطوير الدور الفعال للجنة المراجعة لدعم العملية التفاوضية وبين تحقيق العرض العادل للمعلومات المالية	٢١	٠,٨٩٢	٠,٩٤٤
ـــ	القائمة ككل	٤٧	٠,٨٨٦	٠,٩٤١

يتضح من نتائج الجدول السابق، ارتفاع قيم كل من معاملي الثبات والصدق سواء على مستوى كل فرض على حدة أو على مستوى القائمة ككل، مما يشير إلى وجود تناسق واتساق داخلي بقائمة الاستقصاء وأنها تعبر عن المشكلة محل البحث.

ب) نتائج التحليل الإحصائي لاختبار فروض البحث

وتتمثل نتائج التحليل الإحصائي باستخدام الأساليب السابق ذكرها في:

١- نتائج اختبار الفرض الأول للبحث:

وينص هذا الفرض على: "توجد علاقة معنوية ذات دلالة احصائية بين نوعية الاستراتيجية التفاوضية المستخدمة من قبل طرفي التفاوض وبين الدور الفعال للجنة المراجعة في عملية التفاوض".

ومن الملاحظ أن هذا الفرض يتضمن المتغيرين التاليين:

المتغير الأولى: المتغير التابع وهو نوعية الاستراتيجية التفاوضية المستخدمة ويتم التعبير عن هذا المتغير بالفقرات من رقم ١: ٦ بقائمة الاستقصاء.

المتغير الثاني: المتغير المستقل وهو الدور الفعال للجنة المراجعة في عملية التفاوض ويتم التعبير عن هذا المتغير بالفقرات من رقم ٧ :١٢ بقائمة الاستقصاء.

وتتمثل نتائج التحليل الاحصائي لنتائج اختبار هذا الفرض سواء على مستوى كل فئة من الفئات الثلاثة للعينة على حدة أو على مستوى جميع الفئات الثلاثة معًا وذلك كما يلي:

جدول رقم (٣)
نتائج التحليل الاحصائي لعبارات الفرض الأول
(الوسط الحسابي المرجع، والانحراف المعياري ومتوسط الخطأ المعياري)

فئات عينة الدراسة	N	Mean	Std. Deviation	Std. Error Mean
مراقبي الحسابات	25	4.131	0.14651	0.02821
إدارة عميل المراجعة	22	4.252	0.14321	0.03531
أعضاء لجنة المراجعة	24	4.243	0.15232	0.30121
جميع فئات الدراسة	71	4.245	0.16321	0.02931

جدول رقم(٤)
نتائج اختبار (T) ومعامل الاختلاف لعبارات الفرض الأول
على مستوى كل فئة على حدة وعلى مستوى جميع الفئات معًا

فئات عينة الدراسة	Test Value = 3					
	T	Df	Sig.(2-Tailed)	Mean Difference	95% Confidence Internal of The Difference	
					Lower	Upper
مراقبي الحسابات	15.1	24	0.000	0.83142	0.6312	0.9813
إدارة عميل المراجعة	14.3	21	0.000	0.84131	0.7123	0.9814
أعضاء لجنة المراجعة	16.2	23	0.000	0.82651	0.9421	0.9913
جميع فئات الدراسة	15.3	70	0.000	0.85121	0.1015	0.9864

وبالنظر لبيانات الجدولين السابقين يتبين أن قيمة الوسط الحسابي المرجح (Mean) تزيد عن القيمة المعيارية لمقياس ليكرت وهي(٣)، وكذلك بالمقارنة بين قيمة (T) المحسوبة بقيمتها الجدولية، وأيضًا المقارنة بين (P. Value) ومستوى المعنوية المستخدمة وهو ٠,٠٥ سواء كان ذلك على مستوى كل فئة على حدة أو على مستوى جميع فئة عينة الدراسة معًا، يتبين صحة الفرض الأول للبحث والذي يؤكد على الدور الفعال الذي تقوم به لجنة المراجعة في اختيار الاستراتيجية التفاوضية التي تستخدم من قبل كل طرف من طرفي عملية التفاوض.

٢- نتائج اختبار الفرض الثاني للبحث

ينص هذا الفرض على: " توجد علاقة معنوية ذات دلالة احصائية بين دور العوامل المؤثرة في العملية التفاوضية وبين الدور الفعال للجنة المراجعة في عملية التفاوض".

ويتضمن هذا الفرض المتغيرين التاليين:

المتغير الأول: المتغير المستقل وهو العوامل المؤثرة في العملية التفاوضية ويتم التعبير عنه بالفقرات من ١٣: ٢٦ بقائمة الاستقصاء.

المتغير الثاني: المتغير التابع وهو الدور الفعال للجنة المراجعة في عملية التفاوض وتعبر عنه الفقرات السابق ذكرها وهي من ٧: ١٢ بقائمة الاستقصاء.

وتظهر نتائج التحليل الاحصائي لبيانات هذا الفرض في الجدولين رقمي ٥، ٦ التاليين سواء على مستوى كل فئة من الفئات الثلاثة لعينة الدراسة على حدة أو على مستوى جميع الفئات معًا، وذلك كما يلي:

جدول رقم (٥)

نتائج التحليل الاحصائي لعبارات الفرض الثاني

(الوسط الحسابي المرجح، والانحراف المعياري، ومتوسط الخطأ المعياري)

فئات عينة الدراسة	N	Mean	Std. Deviation	Std. Error Mean
مراقبي الحسابات	25	4.131	0.12013	0.02123
إدارة عميل المراجعة	22	4.142	0.16151	0.04212
أعضاء لجنة المراجعة	24	4.152	0.21011	0.03141
جميع فئات الدراسة	71	4.143	0.17132	0.4151

جدول رقم (٦)

نتائج اختبار (T) ومعامل الاختلاف لعبارات الفرض الثاني على مستوى كل فئة على حدة، وعلى مستوى جميع الفئات معًا

فئات عينة الدراسة	Test Value = 3					
	T	Df	Sig.(2-Tailed)	Mean Difference	95% Confidence Internal of The Difference	
					Lower	Upper
مراقبي الحسابات	13.6	24	0.000	0.71312	0.5631	0.7631
إدارة عميل المراجعة	14.2	21	0.000	0.74212	0.6214	0.8132
أعضاء لجنة المراجعة	12.5	23	0.000	0.76311	0.6311	0.7921
جميع فئات الدراسة	13.7	70	0.000	0.75314	0.6443	0.9104

في ضوء بيانات الجدولين السابقين يتضح أن قيمة الوسط الحسابي المرجح على مستوى فئات العينة المختلفة وعلى مستوى العينة ككل أكبر من القيمة المعيارية (Test Value=3) كذلك قيمة (T) المحسوبة على مستوى فئات العينة المختلفة وعلى مستوى العينة ككل أكبر من قيمتها الجدولية والتي تتراوح ما بين (٢,٠٠٠، ٢,٠٨٠) وأيضا المقارن بين (P. Value) ومستوى المعنوية على المستويات المختلفة للعينة، ويتضح صحة الفرض الثاني للبحث والذي يظهر الدور الفعال للجنة المراجعة في العملية التفاوضية من خلال ارتباطها بالعوامل المختلفة المؤثرة في العملية التفاوضية.

٣- نتائج اختبار الفرض الثالث للبحث

ينص هذا الفرض على: " توجد علاقة معنوية ذات دلالة احصائية بين محاور الإطار المقترح لتطوير الدور الفعال للجنة المراجعة لدعم العملية التفاوضية وبين تحقيق العرض العادل للمعلومات المالية".

ويتضمن هذا الفرض المتغيرين التاليين:

المتغير الأول: المتغير المستقل وهو محاور الإطار المقترح لتطوير الدور الفعال للجنة المراجعة لدعم العملية التفاوضية وتعبر عنه الفقرات من ٢٧: ٤١ بالقائمة.

المتغير الثاني: المتغير التابع وهو تحقيق العرض العادل للمعلومات المالية وتعبر عنه الفقرات من ٤٢: ٤٧ بالقائمة.

وتظهر نتائج التحليل الاحصائي لبيانات هذا الفرض في الجدولين رقمي ٧، ٨ التاليين سواء على مستوى كل فئة من الفئات الثلاثة لعينة الدراسة على حدة أو على مستوى جميع الفئات معا، وذلك كما يلي:

جدول رقم (٧)

نتائج التحليل الاحصائي لعبارات الفرض الثالث

(الوسط الحسابي المرجح، والانحراف المعياري، ومتوسط الخطأ المعياري)

فئات عينة الدراسة	N	Mean	Std. Deviation	Std. Error Mean
مراقبي الحسابات	25	4.031	0.21763	0.4513
إدارة عميل المراجعة	22	4.152	0.18131	0.03421
أعضاء لجنة المراجعة	24	4.023	0.20141	0.03531
جميع فئات الدراسة	71	4.112	0.19314	0.04413

جدول رقم (٨)

نتائج اختبار (T) ومعامل الاختلاف لعبارات الفرض الثالث

على مستوى كل فئة على حدة، وعلى مستوى جميع الفئات معًا

فئات عينة الدراسة	Test Value = 3					
	T	Df	Sig. (2-Tailed)	Mean Difference	95% Confidence Internal of The Difference	
					Lower	Upper
مراقبي الحسابات	14.5	24	0.000	0.71321	0.6173	0.8172
إدارة عميل المراجعة	13.6	21	0.000	0.79331	0.6282	0.7931
أعضاء لجنة المراجعة	15.2	23	0.000	0.78213	0.6391	0.7982
جميع فئات الدراسة	14.3	70	0.000	0.78144	0.6284	0.8014

في ضوء البيانات السابقة وبالنظر إلى قيمة الوسط الحسابي المرجح على مستوى فئات العينة المختلفة وعلى مستوى العينة ككل ومقارنتها بالقيمة المعيارية (٣) وكذلك مقارنة قيمة (T) المحسوبة بقيمتها الجدولية، يتضح صحة الفرض الثالث للبحث والذي يؤكد صلاحية الإطار المقترح بمحاورة المختلفة في تطوير دور لجنة المراجعة في تدعيم العملية التفاوضية وتحقيق العرض العادل للمعلومات المالية.

٤- نتائج تحليل (ANOVA) للفروق المعنوية للفئات الثلاثة لعينة الدراسة محل الاختبار.

وذلك كما يلي:

= **نتائج تحليل (ANOVA) بالنسبة للفرض الأول**، والتي تظهر في الجدول التالي:

جدول رقم (٩)
نتائج تحليل (ANOVA) للفرض الأول

Details	Sum of Squares	Df	Mean Square	F	Sig.
Between Groups	0.242	2	0.121	3.558	0.0201
Within Groups	2.311	68	0.034		
Total	2.553	70			

حيث تشير النتائج إلى أن قيمة (F) المحسوبة أكبر من قيمة (F) الجدولية والتي تعادل (3.1504) لذا يتضح صحة الفرض الأول وهذا يؤكد ما سبق التوصل إليه ويشير إلى عدم وجود فروق معنوية بين آراء الفئات الثلاثة لعينة الدراسة بالنسبة لعبارات الفرض الأول.

= **نتائج تحليل (ANOVA) بالنسبة للفرض الثاني**، والتي تظهر في الجدول التالي:

جدول رقم (١٠)
نتائج تحليل (ANOVA) للفرض الثاني

Details	Sum of Squares	Df	Mean Square	F	Sig.
Between Groups	0.288	2	0.144	3.512	0.0032
Within Groups	2.793	68	0.041		
Total	3.011	70			

في ضوء النتائج السابقة وبالمقارنة بين قيمة (F) المحسوبة وقيمتها الجدولية يتضح صحة الفرض الثاني للبحث، وهذا يتفق مع ما سبق التوصل إليه وبالتالي لا توجد فروق معنوية بين آراء الفئات الثلاثة المعنية بالدراسة، وذلك بالنسبة للعبارات المعبرة عن هذا الفرض.

= نتائج تحليل (ANOVA) بالنسبة للفرض الثالث.

وتظهر هذه النتائج في الجدول رقم (١١) التالي:

جدول رقم (١١)

نتائج تحليل (ANOVA) للفرض الثالث

Details	Sum of Squares	DF	Mean Square	F	Sig.
Between Groups	0.382	2	0.191	5.788	0.0024
Within Groups	2.234	68	0.033		
Total	2.616	70			

وبالمقارنة بين قيمة F المحسوبة والظاهرة بالجدول السابق وقيمتها الجدولية والتي تعادل (3.1504) يتضح صحة الفرض الثالث للبحث وهذا يؤكد ما سبق التوصل إليه من صلاحية وأهمية الإطار المقترح من الباحث بمحاوره الثلاثة في تطوير دور لجنة المراجعة في تدعيم العملية التفاوضية بين مراقب الحسابات والعميل وبما يحقق العرض العادل للمعلومات المالية.

٧-النتائج والتوصيات والتوجهات البحثية المستقبلية

أولاً: النتـــــــــائج:

١- تبين من البحث أن عملية التفاوض بين مراقب الحسابات والعميل هي عملية مستمرة باستمرار عملية المراجعة، نظرًا لتعدد مسبباتها مثل: تعارض المصالح بين مراقب الحسابات والعميل واختلاف أهداف كل منها، بجانب غموض بعض المعايير المحاسبية وقصورها في معالجة بعض القضايا المحاسبية محل الاختلاف، علاوة على المرونة وتعدد البدائل والطرق المستخدمة لعلاج بعض المشكلات المحاسبية.

٢- توصل البحث إلى أن علاقة لجنة المراجعة بعملية التفاوض بين مراقب الحسابات والعميل ليست علاقة سطحية أو هامشية ولكنها علاقة مباشرة وأساسية تنبع من جوانب عديدة منها: أن لجنة المراجعة أحد آليات حوكمة الشركات الرقابية الفعالة في منظمة الأعمال، وقيامها بدور الوساطة بين الأطراف الأخرى الرقابية سواء الداخلية أو الخارجية وأهمها مراقب الحسابات، بجانب دورها في تحقيق العرض العادل للمعلومات المالية لدى الفئات المستخدمة لها.

٣- تبين من البحث أن علاقة لجنة المراجعة بعملية التفاوض بين مراقب الحسابات والعميل لا تعني انحيازها لطرف ضد الطرف الأخر، ولكنها تتصف الحياد والموضوعية حتى يتناسب ذلك مع دور الوساطة التي تقوم به، وإذا كان هناك مجالا للانحياز، فإنها سوف تنحاز إلى الطرف الذي يسعى إلى تحقيق العرض العادل في القوائم المالية.

٤- أظهر البحث أن هناك دراسات كثيرة أشارت إلى أهمية وفعالية دور لجنة المراجعة في تدعيم العملية التفاوضية بين مراقب الحسابات والعميل، ولكن لا توجد دراسة واحدة في ضوء ما تناوله البحث، تناولت جوانب تطوير هذا الدور الذي تقوم به لجنة المراجعة، والأساليب أو الإجراءات اللازمة لتحقيق هذا التطوير.

٥- تبين من البحث أنه على الرغم من اهتمام العديد من معايير المراجعة المصرية وكذلك الدولية بعملية التفاوض بين مراقب الحسابات والعميل في مواضع كثيرة منها، الا أنه لا يوجد معيار مراجعة متخصص يتناول الجوانب المختلفة لعملية التفاوض على الرغم من أهميتها واستمراريتها، كما يتناول الواجبات والمسئوليات الملقاة على عاتق لجنة المراجعة في هذا الشأن.

٦- توصل البحث إلى اقتراح إطاراً علمياً لتطوير دور لجنة المراجعة لتدعيم العملية التفاوضية بين مراقب الحسابات والعميل، معتمدًا على ثلاثة محاور وهي:

المحور الأول: تفعيل وتطوير خصائص لجنة المراجعة لدعم العملية التفاوضية ويتحقق هذا المحور من خلال تحقيق الخصائص التالية:

١- تحقيق استقلالية لجنة المراجعة.

٢- توفر الخبرة المحاسبية والمالية لأعضاء لجنة المراجعة.

٣- تدعيم قدرة اللجنة على الاتصال بالأطراف المختلفة.

٤- دورية اجتماعات لجنة المراجعة.

المحور الثاني: توفير متطلبات تفعيل أداء لجنة المراجعة لدعم العملية التفاوضية، وتتمثل هذا المتطلبات في:

١- توفير الموارد المالية الكافية للجنة المراجعة.

٢- إقرار لائحة لتحديد سلطات ومسئوليات لجنة المراجعة.

٣- الإفصاح عن تقرير لجنة المراجعة.

٤- التقييم الدوري لأداء لجنة المرجعة.

المحور الثالث: توفر مقومات تفعيل مسئولية لجنة المراجعة لدعم العملية التفاوضية وتتمثل هذه المقومات في:

١- الفهم والاستيعاب لطبيعة العملية التفاوضية.

٢- التعرف على طبيعة الاستراتيجيات التفاوضية المختلفة.

٣- المناقشة والحوار المستمر مع الإدارة ومراقب الحسابات.

٤- تحديد المشاكل والمعوقات التي قد تواجه أطراف التفاوض.

٧- أثبتت الدراسة التطبيقية على الفئات الثلاثة المعبرة عن أطراف العملية التفاوضية وهم: مراقب الحسابات وإدارة العميل ولجنة المراجعة، صحة فروض البحث الثلاثة وكذلك صلاحية الإطار المقترح للتطبيق وأثرة الإيجابي على تحقيق العرض العادل للمعلومات المالية.

ثانيًا: التـــوصيـــــــات

في ضوء هدف البحث وما تم التوصل إليه من نتائج، يوصي الباحث بما يلي:

١- ضرورة توفير" لائحة عمل لجنة المراجعة المصرية" لتحديد سلطات ومسئوليات اللجنة، ودورها في العملية التفاوضية للوساطة بشأن القضايا المحاسبية محل الخلاف بين مراقب الحسابات والعميل، وبما يحافظ على استقلال مراقب الحسابات ويحقق جودة عملية المراجعة.

٢- ضرورة صياغة معيار مراجعة خاص بعملية التفاوض، ويوصي الباحث بأن يحمل عنوان: "مجالات التفاوض بين مراقب الحسابات والعميل وأساليب تدعيمها" بحيث يتضمن هذا المعيار تحديد مفهوم ومجالات التفاوض والأطراف التي تساهم في العملية التفاوضية وأثر ذلك على تقرير المراجع.

٣- تدعيم الدور الرقابي والاشرافي للجنة المراجعة لتعزيز العملية التفاوضية وتحقيق موضوعيتها والحد من التحيز لأحد الأطراف على حساب الطرف الأخر وذلك بما يحقق العرض العادل للمعلومات المالية.

٤- تطبيق المحاور الثلاثة للإطار المقترح من الباحث، وذلك لتطوير دور لجنة المراجعة بمنظمات الاعمال المختلفة وذلك لتدعيم العملية التفاوضية والوصول بها إلى تحقيق الأهداف المتوازنة للفئات المختلفة المهتمة بالمنظمة والحد من السلوك النفعي للإدارة على حساب هذه الفئات.

ثالثًا: التوجهات البحثية المستقبلية

وتتضمن النقاط البحثية التالية:

١- أثر التعاون بين لجنة المراجعة وإدارة المراجعة الداخلية على تعزيز العملية التفاوضية بين مراقب الحسابات والعميل.

٢- أثر الخبرة المالية والمحاسبية لأعضاء لجنة المراجعة على تدعيم العملية التفاوضية وتحقيق استقلال مراقب الحسابات.

٣- دور لجنة المراجعة في تحديد الاستراتيجية التفاوضية المثلى بين مراقب الحسابات والعميل.

٤- دور لجنة المراجعة في تحقيق موضوعية العملية التفاوضية بين مراقب الحسابات والعميل.

مراجع البحث

أولًا: المراجع باللغة العربية:

- القرار الوزاري رقم ١٦٦ لسنة ٢٠٠٨ بشأن إصدار المعايير المصرية للمراجعة والفحص المحدود ومهام التأكيد الأخرى، الهيئة العامة للرقابة المالية.
- جلال، د/ أحمد فهمي، (٢٠٠٧) مهارات التفاوض، الطبعة الأولى، مركز تطوير الدراسات العليا والبحوث في العلوم الهندسية، جامعة القاهرة ص ص ١-٧٣.
- خليل، د/ محمد أحمد إبراهيم، (٢٠٠٥)، دور حوكمة الشركات في تحقيق جودة المعلومات المالية وانعكاساتها على سوق الأوراق المالية-دراسة نظرية تطبيقية، مجلة الدراسات والبحوث التجارية، كلية التجارة جامعة بنها، العدد الأول، ص ص ٧٢٣-٧٦٩.
- خليل، د/ محمد أحمد إبراهيم، (٢٠١٢) تطوير دور لجنة المراجعة كأحد آليات حوكمة الشركات للحد من ممارسة إدارة الأرباح بمنظمات الأعمال المصرية-دراسة نظرية اختبارية، مجلة الدراسات والبحوث التجارية، كلية التجارة، جامعة بنها، العدد الأول-المجلد الثاني، ص ص ١-٦٢.
- دحدوح، د/ حسين أحمد، (٢٠٠٨) دور لجنة المراجعة في تحسين كفاية نظم الرقابة الداخلية وفعاليتها في الشركات، مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية، المجلد ٢٤، العدد الأول، ص ص ٢٤٩-٢٨٣.
- دليل عمل لجان المراجعة، (٢٠٠٨)، مركز المديرين المصري-وزارة الاستثمار، أغسطس.
- ريشو، د/ بديع الدين، (٢٠١٣)، استراتيجيات التفاوض بين المراجع والعميل (العوامل المؤثرة): دراسة تطبيقية، المجلة العلمية للتجارة والتمويل-كلية التجارة-جامعة طنطا، العدد الثالث، ص ص ١٤١-٢٠٠.
- صالح، د/ رضا إبراهيم، (٢٠١٠) العلاقة بين حوكمة الشركات وجودة الأرباح وأثرهما على جودة التقارير المالية في بيئة الأعمال المصرية: دراسة نظرية تطبيقية، المجلة العلمية للتجارة والتمويل، كلية التجارة، جامعة طنطا، العدد الثاني، ص ص ٣٩٠-٤٣٥.

- عبد الرحمن، د/ سوزان جمال الدين، (٢٠٠٤) مدى التفاعل بين لجان المراجعة والمراجعة الداخلية، وأثر ذلك على فعالية الإجراءات الحاكمة في الشركات المساهمة المصرية، المجلة المصرية للدراسات التجارية، كلية التجارة، جامعة المنصورة، المجلد ٢٨، العدد الرابع، ص ص ١٠١-١٢٢.
- عبد الرحمن، د/ نجلاء إبراهيم يحي، (٢٠١٤)، تحليل العلاقة بين الشك المهني للمراجع والقوة التفاوضية مع عميل المراجعة في بيئة الممارسة المهنية بالسعودية، مجلة المحاسبة المصرية، العدد السابع، ص ص ٢٩٥-٣٥٢.
- علي، د/ وليد أحمد محمد، (٢٠١٥)، تقييم خصائص الشك المهني لمراجع الحسابات على قوة العلاقة التفاوضية بين مراقب الحسابات وعميله، المجلة العلمية للتجارة والتمويل، العدد الأول، ص ص ٤١٧-٤٧٤.
- عيسى، د/سمير كامل محمد، (٢٠٠٠٦)، محددات فاعلية لجنة المراجعة في الحد من سلوك إدارة الأرباح مع دراسة تطبيقية، مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية، جامعة الإسكندرية، العدد الثاني، المجلد (٤٣)، ص ص ٢٥١-٣٢٥.
- قرار مجلس إدارة الهيئة العامة لسوق المال رقم ١١ لسنة ٢٠٠٧ بتاريخ ٢٠٠٧/٣/١١، بشأن القواعد التنفيذية لحوكمة الشركات العاملة في مجال الأوراق المالية وغير المقيدة بالبورصة.
- قرار وزير الاستثمار رقم ٣٣٢ لسنة ٢٠٠٥ بشأن إصدار: دليل قواعد ومعايير حوكمة الشركات بجمهورية مصر العربية، أكتوبر.
- لطفي، د/ سامح محمد، أثر خصائص جودة لجان المراجعة على تعزيز مستوى التحفظ المحاسبي في التقارير المالية-دراسة تطبيقية، مجلة المحاسبة والمراجعة، جامعة بني سويف، كلية التجارة، العدد الأول، ص ص ٤٣-٨٦.
- مركز المديرين المصري، الهيئة العامة للرقابة المالية، (٢٠١٦) الدليل المصري لحوكمة الشركات، الإصدار الثالث، أغسطس، ص ص ١-٤٨.
- يس، أ. عمرو، (٢٠١٠) الدعم المتبادل بين لجنة المراجعة ونشاط المراجعة الداخلية، المؤتمر العلمي الرابع بعنوان: مهنة المحاسبة والمراجعة والأزمة المالية والمتغيرات العالمية والمحلية-الظلال والرؤى، نقابة التجاريين، القاهرة، ص ص ١-١٨.

ثانيًا: المراجع باللغة الإنجليزية:

- Abbott, L. J.; Parker, S.; Peters, G. F., (2004), Audit Committee Characteristics and Restatements, Auditing: **A Journal of Practice & Theory**, Vol.23, Iss.1, pp.69-87.
- Agoglia, C. P., Doupnik, T. S. and Tsakumis, G. T., (2011) Principles- Based Versus Rules- Based Accounting Standards: The Influence of Standard Precision and Audit Committee Strength on Financial Reporting Decisions, **The Accounting Review**, Vol.86, ISS.3, pp.747-767.
- Al-Mudhaki, Jawher and Joshi, P. L., (2004) The Role and Functions of Audit Committees in the Indian Corporate Governance: Empirical Findings, **International Journal of Auditing**, Vol.8, Iss.1, pp.33-47.
- Antle, R. and Nalebuff, B. (1991), Conservatism and Auditor – Client Negotiations, **Journal of Accounting Research**, Vol.29, pp.31- 54.
- Arens, Alvin A.; Elder, Randal J. and Mark, S. Beasley (2010), Auditing and Assurance Services: An Integrated Approach, 10 th Ed.
- Awadallah, E., (2007), Explicating The Interactions between The Auditor and Client Management During the Process: Implications for Corporate Governance, **International Review of Business Research Papers**, Vol. 3, Iss. 4, pp. 23 – 30.
- Azmi, Anna C.; and Voon, Yuen H., (2016), The Effect of Clients' Auditing Experience and Concession- Timing Strategies on Auditors- Client Negotiations, **Group Decis Negot**, Vol.25, pp.1049-1069.
- Bamber, E. M. & Iyer, V. M., (2007), Auditors' Identification with their Clients and its Effect on Auditors' Objectivity, **Auditing: A Journal of Practice & Theory,** Vol.26, pp.171-193.
- Beatlie, Viven; Fearnley, Stella and Brandt, Richard, (2000), Behind the Audit Report: A Descriptive Study of Discussions and Negotiations Between Auditors and Directors, **International Journal of Auditing**, Vol.4, pp.177-202.

- Bedard, Jean and Gendron, Yres, (2010), Strengthening the Financial Reporting System: Can Audit Committee Deliver, **International Journal of Auditing,** Vol.14, pp.174-210.
- Brown- Liburd, Helen; and Wright, Arnold M., (2011), The Effect of Past Client Relationship and Strength of the Audit Committee on Auditor Negotiations, **Auditing: A Journal of Practice & Theory**, Vol.30, Iss.4 pp.51-69.
- _____; Cohen, Jeffrey and Trompeter, Greg, (2013), Effects of Earnings Forecasts and Heightenend professional Skepticism on the Outcomes of Client- Auditor Negotiation, **Journal of Business Ethics,** Vol.116 Iss.2, pp.311-325.
- _____; wright, A. and Zamora, Tina, (2012), The Impact of Monitoring Mechanisms and Management Incentives on Auditor- Client Negotiations Around the Time of an Initial public offering, pp.1-42.
- Brown, H. L, and Johnstone, K. M., (2009), Resolving Disputed Financial Reposting Issues: Effects of Auditor Negotiation Experience and Engagement Risk on Negotiation Process and Outcome, **Auditing: A Journal of Practice & Theory,** Vol.78, Iss.1, pp.65-92.
- _____, and Wright, Arnie, (2008) An Examination of Auditor Negotiation Strategies, Accounting Horizons, Vol.22 Issue1, pp.91-108.
- Brown, Stephen V. and Knechel, W. Robert, (2016), Auditor Client Compatibility and Audit Firm Selection, pp.1-53.
- Carcello, J. V. and Neal, T. L., (2003) Audit Committee Characteristics and Auditor Dismissals Following "New" going – Concern Reports, **The Accounting Review**, Vol. 78, Iss. 1, pp. 95 – 117.
- Chan. K. and Li, J., (2008), Audit Committee and Firm Value: Evidence on Outside Top Executive as Expert- Independent Directors, **Auditing: A Journal of Practice & Theory**, Vol. 16, Iss.1, pp.16-31.
- Chang, C. J. and Huang, N. R., (2003) The Impact of Retention Incentives and Client Business Risks on auditors' Decisions

Involving aggressive Reporting Practice, **Auditing: A Journal of Practice & Theory**, Vol.22, pp.207- 218.

- _____,(2010), Litigation Environment and Auditors' Decisions to Accept Clients' Aggressive Reporting, **Journal of Accounting and Public Policy**, Vol.29, Iss.(3), pp.281- 295.
- Chen, Ken Y.; Elder, Randal J. and Liu, Jo. Lan, (2005), Auditor Independence, Audit Quality and Auditor- Client Negotiation Outcomes: Some Evidence from Taiwan, **Journal of Contemporary Accounting & Economics,** Vol.1, Iss.2, pp.119-146.
- Chen, S., Sun, S and Wu. S.,(2010), Client Importance, Institutional Improvements and Audit Quality in China: An Office and Individual Auditor Level Analysis, **The Accounting Review**, Vol.85, No.1, pp.127-158.
- Choen, J. R.; Krishnamoorthy, G. and Wright, A. (2009), Corporate Governance in the Post Sarbanes-Oxley Era: Auditor Experiences, pp.1-39.
- Dezoort, F. Todd; Hermanson, Dana R. and Houston, Richard W., (2003), Audit Committee Support for Auditors: The Effect of Materiality Justification and Accounting Precision, **Journal of Accounting and Public Policy**, Vol.22, Issue2. pp.175-199.
- Donato, F. D. and Fiori, G. (2012), The Relation Between Earnings Management Independent Directors and Audit Committee: A Study of Italian Listed Companies, January 24, pp.1-31.
- Ferguson, M.; Seow, G. and Young, D., (2004), Non-Audit Services and Earnings Management: UK Evidence. **Contemporary Accounting Research**, Vol.21, No.4, pp.813-814.
- Fiolleau, K.; Hoang, K.; Jamal, K. and Sunder, S. (2013), How do Regulatory Reforms to Enhance Auditor Independence Work In Practice?, **Contemporary Accounting Research**, Vol.30, Iss.3, pp.860-890.
- Francis, J. R.; Michas, P. N. and Yu, M. D., (2013), Office Size of Big 4 Auditors and Client Restatements, **Contemporary Accounting Research,** Vol. 30, Iss. 4, pp. 1626 – 1661.

- Fu, H.; Tan, H. and Zhang. J., (2011), Effect of Auditor Negotiation Experience and Client Negotiating Style on Auditors' Judgments in An Auditor- Client Negotiation Context, **Auditing: A Journal of Practice & Theory,** Vol.30, No.3, pp.225-237.
- Funnell, Warwick and Wade, Margaret, (2012), Negotiating the Credibility of Performance Auditing, **Critical Perspectives on Accounting,** Vol.23, Iss.6, pp.434-450.
- Gerakos, J. and Syverson, C., (2015), Competition in the Audit Market: Policy Implications, **Working Paper**, University of Chicago, pp.1-38.
- Gibbins, M.; Salterio, S. E. & Webb, A. (2001), Evidence about Auditor- Client Management Negotiation Concerning Client's Financial Reporting, **Journal of Accounting Research,** Vol.39, No.3, pp.535-563.
- _____, (2005), Negotiation Over Accounting Issues: The Congruency of Audit Partner and Chief Financial Officer Recalls, **Auditing: A Journal of Practice & Theory**, Vol.20, pp.171-193.
- Gibbins, Michael; Mc Cracken, S. and Salterio, Steven E., (2010), The Auditor's Strategy Selection for Negotiation with management: Flexibility of Initial Accounting position and nature of the Relationship, **Accounting Organization and Society**, Vol.35, pp.579-595.
- Goodwin, J., (2002), Suditors' Conflict Management Styles an Exploratory Study, **Abacus,** Vol.38, No.3, pp.378-405.
- Gul, F., Jaggi, B. and Krishnan, G., (2007), Auditor Independence: Evidence on the Joint Effects of Auditor Tenure and Non Audit Fees, **Auditing: A journal of Practice & Theory**, Vol.26, No.2, pp.117-114.
- Hamdan, A. A.; Al- Hayale, T. and Aboagela, E. M., (2012), The Impact of Audit Committee Characteristics on Earnings Management: Additional Evidence From Jordan, **European Business Research Conference Proceedings,** pp.1-20.
- Hatfield , Richard C., Jacksor, Scott B. and Vandervelde, S.D., (2011), The Effects of Prior Auditor Involvement and Client Pressure on Proposed Audit Adjustments, **Behavioral Research in Accounting,** Vol.23, No.2, pp.117-130.

- _____; Houston, R. W., Stefaniak, C. M. and Usrey, S. (2010), The Effect of Magnitude of Audit Differences and Prior Client Concessions on Negotiations of Proposed Adjustment, **The Accounting Review**, Vol.85, Iss.5, pp.1647-1668.
- _____; A goglia, C. P. and Sanchey, Maria, (2008), Client Characteristics and The Negotiation Tactics of Auditors: Implications for Financial Reporting, **Journal of Accounting Research**, Vol.46, Iss.5, pp.1183-1207.
- Hay, D., Kencheland, R. and Li, V., (2006), Non- Audit Services and Auditor Independence: New Zealand Evidence, **Journal of Business Finance and Accounting**, Vol.33, No. (5,6), pp.715-734.
- He, X., Pittman, J., Rui, O.M. and Wu, D., (2014), Do Social Ties Between External Auditors and Audit Committee Members Affect Audit Quality? **Working Paper**, pp.1-25.
- Hermanson, D. R.; Dezoort, F. T., and Houston, R. W. (2003b), Audit Committee Member Support For Proposed Audit Adjustment: a Source Credibility Perspective, **Auditing: A Journal of Practice & Theory**. Vol.22, No.2, pp.189-205.
- Hollindale, Janice; Kent, Pamela and Mc Namara, Ray, (2008), Auditor Orientation, Strategies and Tactics in Audit Negotiations, **The 2008 AFAANZ/ IAAER Conference**, Sydney, Australia, pp.290-322.
- Hunt, K., and Luiseged, A.(2007) Client Important and Non-Big5 Auditor's Reporting Decisions, **Journal of Accounting and Public Policy,** Vol.26, pp.212-248.
- Husnatarina, Fitria and Nahartyo, M. E., (2012), The Effect of Mandatory Auditor Rotation and Retention on Auditor- Client Negotiations Strategies, **Review of Integrative Business Economics**, Vol.1, pp.260-276.
- Ika, S. R., and Ghazali, N. A. M., (2012), Audit Committee Effectiveness and Timelines of Reporting: Indonesian Evidence, **Managerial Auditing Journal**, Vol.27, No.4, pp.403-424.
- Iyer, V. M., and Rama, D. V, (2004), Clients, Expectations on Audit Judgments: A note, **Behavioral Research in Accounting**, Vol.16, pp.63-74.

- Johnstone, K. and Muzatko, S., (2002), Resolving Difficult Accounting Issues: A Case Study in Client- Auditor Interaction, **Accounting Education**, Vol.17, No.1, pp.27-39.
- Johnstone, K.; Bedard, J. and Biggs. S., (2002), Aggressive client Reporting: Factors Affecting Auditors Generation of Financial Reporting Alternatives, **Auditing: A Journal of Practice & Theory**, Vol.21, No.1, pp.47-65.
- Kida, T.; Perreault, S., and Piercey, M. (2012), The Relative Effectiveness of Simultaneous Versus Sequential Negotiation Strategies in Auditor- Client Negotiations, **Working Paper**, Bryant University, pp.1-3.
- Kleinman, G., Palmon, D., and Yoon, K., (2014) The Relationship of Cognitive Effort, Information Acquisition Preferences and Risk To Simulated Auditor- Client Negotiation Outcomes, **Group Decis Negot**, Vol.23, pp.1319-1342.
- Li, J. and Lin, J., (2005), The Relation Between Earnings Management and Audit Quality, Journal of Accounting and Finance Research, Vol.13, No.1, pp.1-11.
- Mc Cracken, Susan, Salterio, S. E. and Gibbins, M., (2008), Auditor- Client Management Relationships and Roles in Negotiating Financial Reposting, **Accounting, organizations and Society**, Vol.33, Iss.4-5, pp.362-383.
- _____, and Schmidt, R., (2011) Do Managers Intend to use the Same Negotiation Strategies as Partners?, **Behavioral Research in Accounting**, Vol.23, Iss.1, pp.131-160.
- Ng, Terence B. and Tan, Hun- Tog, (2003), Effects of Authoritative Guidance, Availability and Audit Committee Effectives on Auditor, Judgement, in an Auditor- Client Negotiation Context, **The Accounting Review**, Vol.78, Iss.3, pp.801-818.
- Perreault, Stephen and Kida, Thomas, (2011), The Relative Effectiveness of Persuasion Tactics in Auditor- Client Negotiations, **Accounting, Organizations and Society,** Vol.36, Iss.8, pp.534-547.
- Renni, Morina D.; Kopp, Loris. and Lemon, W. Morley, (2014), Auditor- Client Disagreements and Independence: An

Exploratory Field Study, **Research on professional Responsibility and Ethics in Accounting**, Vol.18, pp. 131-166.

- Reynolds, D. R.; Deis, Jr. and Francis, J. R., (2004), Professional Service Fees and Auditor Objectivity, **Auditing: A Journal of Practice & Theory,** Vol.23, No.1 pp.29-52.
- Ruiz- Barbadillo, E., Gomez – Aguilare, N. and Carrera, N., (2009), Does Mandatory Audit Frim Rotation Enhance Auditor Independence? Evidence From Spain, **Auditing: A Journal of Practice & Theory**, Vol.28, Iss.1, pp.113- 135.
- Salleh, Zalailah and Stewart, Jenny, (2012), The Role of the Audit Committee in Resolving Auditor- Client Disagreements, a Malaysian Study, **Accounting, auditing & Accountability Journal**, Vol,25, Iss.8, pp.1340-1372.
- Salterio, S. E., (2012), Fifteen Years in the Trenches: Auditor – Client Negotiations Exposed and Explored, **Accounting and Finance**, Vol.52, pp.233-286.
- Sanchey, M.; A goglia, C., & Hatfield, R. (2007), The Effect of Auditor's Use of a Reciprocity- Based Strategy on Auditor- Client Negotiations, **The Accounting Review**, Vol.82, pp.244-264.
- Sarbanes- Oxley Act, 2002, Washington, U. S. Congress.
- Scarpati, S.A., (2003) CPA, as Audit Committee Member: Be Part of the New Vanguard in Corporate Governance, **Journal of Accountancy**, Septembers, pp.32-35.
- Schmidt, Regan N., and Cross, Britney E., (2014), The Effects of Auditor Rotation on Client Management's Negotiation Strategies, **Managerial Auditing Journal**, Vol.29, Iss.2, pp.110-130.
- Siriwazdane, Harshini P.; Hu, Billy K. and Low, Kin Y., (2014), Skills, Knowledge and Attitudes Important for Present-Day Auditors, **International Journal of Auditing**, Vol.18, Iss.3, pp.193-205.
- Smith, L. M., (2006), Audit Committee Effectiveness: Did the blue Ribbon Committee Recommendations Make A difference?, **Accounting, Auditing and Performance Evaluation**, Vol.13, No.2, pp.240- 250.
- Sori, Z. M; Saad, S. S. M, Evans, J. G., and Ali, M. A., (2009), Audit Committee Authority and Effectiveness: The Perceptions of

Malaysian Senior Managers, **international Research Journal of Finance and Economics**, Iss.8, pp.310-339.

- Trotman, K.; Wright, A. and Wright, S., (2009), An Examination of the Effects of Auditors Rank on Pre-Negotiation Judgments, **Auditing: A Journal of Practice & Theory**, Vol.28, No.1, pp.191-203.
- Trotman, Ken T.; Wright, Arnold M. and Wright, Sally, (2005), Auditor Negotiations: An Examination of the Efficacy of Intervention Methods, **The Accounting Review**, Vol.80, No.1, pp.349-367.
- Wang, Karl J. and Tuttle, Brad M, (2009) The Impact of Auditor Rotation on Auditor-Client Negotiation, **Accounting: Organizations and Society**, Vol.34, pp. 222-243.
- Wright A. and Wright, S., (1997), An Examination of Factors Affecting the Decision to Waive Audit Adjustments, **Journal of Accounting Auditing & Finance**, Vol.12, Iss.1, pp.15-36.

(الملحق رقم ١)
قائمة الاستقصاء
لبحث بعنوان:
"تطوير دور لجنة المراجعة لتدعيم العملية التفاوضية بين مراقب الحسابات والعميل بهدف تحقيق العرض العادل للمعلومات المالية – دراسة نظرية تطبيقية".

أولاً: البيانات الشخصية

١- الاسم: ..... (اختياري)

٢- الوظيفة: .....

٣- اسم الشركة (أو مكتب المحاسبة والمراجعة) التي يعمل بها: .....

٤- عنوان الشركة (أو مكتب المحاسبة والمراجعة): .....

٥- المؤهل العلمي الحاصل عليه:

بكالوريوس	دبلوم دراسات عليا	ماجستير	دكتوراه	أخرى

٦- عدد سنوات الخبرة في مجال العمل:

أقل من (٥) سنوات	من ٥: أقل من ١٠ سنوات	من ١٠: أقل من ١٥ سنة	١٥سنة فأكثر

٧- الشهادات المهنية الحاصل عليها: .....

ثانيًا: محتويات القائمة والتي تعكس متغيرات فروض البحث

م	البيان	درجة الاتفاق				
		موافق تمامًا	موافق	محايد	لا أوافق	لا أوافق مطلقًا
—	الفرض الأول: "توجد علاقة معنوية ذات دلالة احصائية بين نوعية الاستراتيجية التفاوضية المستخدمة من قبل كل طرف منه طرفي التفاوض وبين الدور الفعال للجنة المراجعة في عملية التفاوض". ويتم اختيار هذا الفرض من خلال التساؤلات التالية:					
١	هل تتأثر الاستراتيجيات التالية والتي تستخدم في عملية التفاوض بالدور الذي تقوم به لجنة المراجعة في عملية التفاوض؟					
٢	استراتيجية السيطرة					
٣	استراتيجية التجنيب					
٤	استراتيجية التنازل					
٥	استراتيجية التسوية					
٦	الاستراتيجية التكاملية					
٧	هل تعكس النقاط التالية الدور الفعال للجنة المراجعة في دعم العملة التفاوضية بين مراقب الحسابات والعمل؟					
٨	الحد من قيام مراقب الحسابات بتقديم خدمات أخرى خلاف خدمات المراجعة.					
٩	التأكد من توفر التغير الدوري للمراجع الخارجي.					
١٠	حيادية لجنة المراجعة وحرصها على تحقيق مصالح جميع الفئات.					
١٠	الحد من ضغوط العميل وكذلك الآثار السلبية لعملية التآلف بين مراقب الحسابات والعميل.					
١١	ممارسة لجنة المراجعة للدور الرقابي والاشرافي على النواحي المالية والمحاسبية.					
—	الفرض الثاني: "توجد علاقة معنوية ذات دلالة احصائية بين					

	دور العوامل المختلفة المؤثرة في العملية التفاوضية وبين الدور الفعال للجنة المراجعة في عملية التفاوض بين مراقب الحسابات والعميل" ويتم اختيار هذا الفرض من خلال التساؤلات والعبارات التالية:					
١٣	ماهي العوامل التي تؤثر على العملية التفاوضية بين مراقب الحسابات والعميل؟					
	= العوامل المرتبطة بمراقب الحسابات والتي تؤثر على العملية التفاوضية :					
١٤	فترة التعاقد بين مراقب الحسابات والعميل					
١٥	مدة خبرة المراجع					
١٦	حجم أتعاب مراقب الحسابات وحجم مكتب المراجعة					
١٧	التخصص الصناعي للمراجع					
١٨	العوامل المرتبطة بالعميل والتي تؤثر على العملية التفاوضية:					
١٩	الخبرة المحاسبية للعميل					
٢٠	حجم أعمال العميل					
٢١	مخاطر أعمال العميل					
٢٢	وجود لجنة للمراجعة في منشأة العميل					
	= العوامل المرتبطة بالبيئة الخارجية والتي تؤثر على العملية التفاوضية .					
٢٣	طبيعة المعايير المحاسبية المستخدمة					
٢٤	طريقة تعيين مراقب الحسابات					
٢٥	وجود خطر الارتباط					
٢٦	تطبيق حوكمة الشركات					
٢٧	يتوقف تأثير العوامل السابق في العملية التفاوضية على الدور الفعال للجنة المراجعة في عملية التفاوض					
	الفرض الثالث: "توجد علاقة معنوية ذات دلالة احصائية بين محاور الإطار المقترح لتطوير الدور الفعال للجنة المراجعة لدعم العملية التفاوضية وبين تحقيق العرض العادل للمعلومات المالية" ويتم اختبار هذا الفرض من خلال ما يلي:					
٢٨	المحور الأول: تفعيل وتطوير خصائص لجنة المراجعة لتطوير دورها في دعم العملية التفاوضية وذلك من خلال:					
٢٩	استقلال لجنة المراجعة					
٣٠	توفير الخبرة المالية والمحاسبية لأعضاء لجنة المراجعة					
٣١	قدرة لجنة المراجعة على الاتصال					
٣٢	دورية اجتماعات لجنة المراجعة					
٣٣	المحور الثاني: توفير متطلبات تفعيل أداء لجنة المراجعة لتطوير دورها في دعم العملية والتفاوضية وذلك من خلال:					
٣٤	توفر الموارد الكافية للجنة المراجعة					
٣٥	توفير لائحة عمل لجنة المراجعة					
٣٦	الإفصاح عن تقرير لجنة المراجعة					
٣٧	التقييم الدوري لأداء لجنة المراجعة					
٣٨	المحور الثالث: توفر مقومات تفعيل مسؤلية لجنة المراجعة لتطوير دورها في دعم العملية التفاوضية وذلك من خلال:					
٣٩	الفهم والاستيعاب الكامل لطبيعة العملية التفاوضية.					
٤٠	التعرف على الاستراتيجيات التفاوضية المختلفة					
٤١	المناقشة والحوار المستمر مع أطراف التفاوض					

٤٢	تحديد المشاكل والمعوقات التي تواجه العملية التفاوضية واقتراح الحلول المناسبة					
٤٣	هل تعكس العناصر التالية العرض العادل للمعلومات المالية؟					
٤٤	توفر خصائص جودة المعلومات المالية وخاصة الملاءمة والاعتمادية					
٤٥	الالتزام بالقوانين واللوائح التي تخضع لها منظمة الأعمال					
٤٦	الالتزام بتطبيق كل من معايير المحاسبية والمراجعة وآداب وسلوك المهنة					
٤٧	توفر عناصر جودة عملية المراجعة					
٤٨	الاعتماد على المعلومات المالية في اتخاذ القرارات المختلفة.					

مع خالص الشكر والتقدير،،،،،،،