



العلاقة بين الإستراتيجيات التفاوضية للمراجعة وممارسات إدارة الأرباح في الشركات المقيدة في البورصة المصرية" دراسة تجريبية"

د/ سماح طارق أحمد حافظ^١

أستاذ المساعد بقسم المحاسبة

كلية التجارة - جامعة المنصورة

ملخص البحث

استهدف البحث تحديد العلاقة بين الاستراتيجيات التفاوضية في المراجعة و ممارسات إدارة الأرباح في الشركات المقيدة في البورصة المصرية، من خلال التعرف على الاستراتيجيات التفاوضية بين المراجع (شريك مراجع - مراجع) والعميل المتمثل في المدير المالي ومدى تأثير هذه الاستراتيجيات على ممارسات إدارة الأرباح في ظل الاختلاف في عدد من العوامل المؤثرة على اختيار المراجع للاستراتيجيات التفاوضية في البيئة المصرية ، اعتمدت الباحثة على المنهج التجريبي تحقيقاً لأهداف الدراسة من خلال تصميم تجربتين، تتضمن الأولى عينة من المراجعين (١٢٠ مفردة)، وتتضمن الثانية عينتين مستقلتين (٣٠ مراجع خارجي و ٣٠ مدير مالي)، ومن الأساليب الإحصائية التي اعتمدت عليها الباحثة Kruskal Wallis اللامعلمي والذي يستخدم لمعرفة الفروق المعنوية بين أكثر من عينتين مستقلتين لاختبار الفرض الفرعي الأول؛ Mann Whitney's اللامعلمي والذي يستخدم لمعرفة الفروق المعنوية بين عينتين مستقلتين لاختبار الفروض الفرعي الثاني والفرعي الثالث والفرض الثالث؛ Wilcoxon signed ranks test والذي يمكّن من تحديد الاختلاف المعنوي بين متوسطي عينتين غير مستقلتين لاختبار الفرض الثاني، وتوصلت الباحثة: الى أن خبرة المراجع تؤثر معنوياً في اختيار إستراتيجية معينة من إستراتيجيات التفاوض، بينما لا يؤثر مركز المراجع (مراجع شريك أو مراجع) معنوياً في اختيار إستراتيجية معينة من إستراتيجيات التفاوض، و يؤثر نوع مكتب المراجعة (ينتمي لأحد مكاتب المراجعة الأربعة الكبرى العالمية ، أو لاينتمي) معنوياً في اختيار إستراتيجية معينة من إستراتيجيات التفاوض، وتوصلت أيضا الى أن اختيار إستراتيجية التفاوض في حالة وجود ممارسات إدارة الأرباح يختلف اختلافاً معنوياً عنه في حالة عدم وجود ممارسات إدارة الأرباح.

وأخيرا الى وجود اختلاف معنوي بين آراء كل من المراجعين والمديرين الماليين حول اختيار إستراتيجية معينة من إستراتيجيات التفاوض، ففي حالة وجود ممارسات إدارة الأرباح فإن المراجعين يلجأون بدرجة أكبر إلى إستراتيجيات الحسم يليها إستراتيجيات حل المشكلات، ثم إستراتيجيتي التسوية وتوسيع الأجندة بدرجة أقل، في حين أن المديرين الماليين في حالة وجود ممارسات لإدارة الأرباح يلجأون إلى إستراتيجية التسوية في المقام الأول ، يليها إستراتيجية حل المشكلات، أما في حالة عدم وجود ممارسات لإدارة الأرباح فإن المراجعين يلجأون في المقام الأول أيضاً إلى إستراتيجية الحسم، ويتساوى تقديرهم إلى كل من إستراتيجيتي التسوية وتوسيع الأجندة.

وفيما يتعلق بالمديرين الماليين فإنهم يميلون إلى اتباع نفس النمط في حالة وجود ممارسات ولكن بنسبة أقل، وأخيراً لم يتم اختيار إستراتيجية التنازل من قبل أي من المراجعين أو المديرين الماليين سواء في حالة وجود ممارسات لإدارة الأرباح أو عدم وجودها.

الكلمات المفتاحية: الاستراتيجيات التفاوضية - ممارسات إدارة الأرباح - المراجع الشريك - المراجع-

المدير المالي.

The Relationship between Audit Negotiation Strategies and Earning Management Practices in Corporations Listed in Egypt Stock Exchange -An Experimental Study

Abstract

The research aimed to determine the relationship between negotiation strategies in auditing and earning management practices in corporations listed on the Egyptian Stock Exchange, Through the identification of negotiation strategies between the auditor (auditor partner - auditor) and the Corporation represented by the financial manager , and the extent of the impact of these strategies on earning management practices in light of the difference in a number of factors affecting the auditor's choice of negotiation strategies in the Egyptian environment.

The researcher relied on the experimental approach by designing two experiments, the first includes a sample of 120 Auditors and the second includes two independent samples (30 auditors and 30 financial managers), Using Kruskal Wallis; Mann Whitney's; Wilcoxon signed ranks test, in this study.

The findings showed that: there is a significant impact of auditor's experience on choosing a specific strategy from the negotiation strategies, the position whether (a partner auditor or an auditor) does not have a significant impact on the choose of a specific strategy from the negotiation strategies, there is also a significant impact of the type of audit firm (belongs to one of the Big four or not).

The choice of a negotiation strategy in the case of earning management practices differs fundamentally from that in the absence of earning management practices, Finally There is a significant difference between the opinions of each of the auditors and financial managers of corporations about choosing a particular strategy of negotiation.

KeyWords: negotiation strategies, earning management practices, auditor partner, auditor, financial manager.

١ - المقدمة وطبيعة المشكلة

يعد التحقق من عدالة المعلومات الواردة في القوائم المالية للشركات والتقارير عنها لمختلف المستخدمين في التوقيت المناسب لاتخاذ القرارات ورسم السياسات مطلباً هاماً في بيئة الأعمال في الدول المختلفة ، لذلك كان السعي من قبل الهيئات التنظيمية والباحثين في مجال المراجعة نحو إدراك العوامل التي يمكن ان تؤثر بالسلب على توقيت اصدار تقرير المراجعة خاصة بعد الفضائح المالية التي شهدها العالم مؤخراً نتيجة نشر المعلومات المالية في توقيت خاطئ لتحقيق مصالح شخصية (Kong, et al. 2014; Ettredge et al., 2006; Abbott et al., 2012; Knechel and Sharma, 2012; Munsif et al., 2012; Wan-Hussin and Bamahros, 2013; Chan et al., 2016; Sharma et al., 2017).

تعد عملية التفاوض من أهم محددات توقيت تقرير المراجعة - حيث تمثل القوائم المالية نتاج للتفاوض بين المراجع والعميل حول بعض الأمور الخلافية بينهما والتي تتطوي على الكثير من الأمور والمسائل التي تعتمد على استخدام الحكم والتقدير الشخصي على نطاق واسع من جهة أو المرونة في المعايير المحاسبية من جهة أخرى (Maresch et al., 2020, p. 337) ، وبالتالي تمثل المراجعة الخارجية نتاجاً مشتركاً للتفاوض بين المراجع والعميل، لذلك من المهم لكل طرف أن يقنع الآخر بصحة وعدالة الحل المفضل لديه بشأن الأمور الخلافية بينهما والوصول الى قرارات توافقية (Svanberg et al., 2019, P. 121).

في الآونة الأخيرة، أدت الفضائح المالية في عدد من الشركات الأمريكية الكبرى مثل انرون Enron للطاقة وورلد كوم WorldCom للاتصالات وغيرها ، إلى زعزعة ثقة الجمهور في استقلالية مهنة المحاسبة وجودة خدمات المراجعة في التقارير المالية والتي تعد نتاج مشترك لعملية التفاوض بين العميل والمراجع لحل القضايا المتعلقة بها (Hatfield et al., 2010) والتي لا يوجد اتفاق بشأنها بين الطرفين ، مع اتجاه إدارات هذه الشركات الى اظهار المعلومات المالية وخاصة الأرباح بالشكل الذي يخدم مصالحها من خلال ممارسات إدارة الأرباح، والتي اعتمدت على استغلال مرونة المعايير والسياسات المحاسبية وبعض حالات التقدير الشخصي- مع الرغم من درجة الاشراف والرقابة في بيئة المراجعة بعد اصدار قانون Sarbanes Oxley - Act, 2002 فممارسات إدارة الأرباح هي وسيلة تقوم من خلالها إدارة الشركة بالتلاعب بأرباحها بحيث تخدم الأرباح المنشورة في القوائم المالية أهداف الإدارة (Healy and Wahlen, 2008).

مع تزايد الاهتمام بالأرباح المحاسبية بالنسبة للمستثمرين والدائنين والمحليلين الماليين والمديرين الماليين والموردين وغيرهم، فمن المهم أن تكون التقارير المالية للشركة قادرة على توصيل المعلومات

المالية بشكل فعال وموثوق وفي الوقت المناسب. ومع ذلك قد تستغل إدارة الشركة الفرص المتاحة أمامها بالتلاعب بقيم الأرباح لتحقيق أهداف خاصة لها (Bergstressera and Philippon, 2006)، خاصة مع إمكانية إدارة الشركة للتلاعب بالأرباح ضمن ما تسمح به السياسات والمعايير المحاسبية، فإن أرقام صافي الربح ستكون مضللة ولن تعكس الوضع الفعلي للشركة، وهو ما ينعكس على قرارات مستخدمي القوائم المالية وخاصة المساهمين والدائنين والمستثمرين المحتملين.

تواجه مكاتب المراجعة تحد مستمر يجعلها تعمل على تحقيق جانبيين هامين - أن تعمل على التزام المراجعين تجاه المستثمرين والدائنين للتصرف نيابة عنهم، ومن ناحية أخرى تسعى نحو تحقيق النجاح المالي - مما يتطلب الحفاظ على كفاءة المراجعين المهنية مع موازنة علاقتهم بعملائهم أيضاً، وبالتالي تحاول الموازنة بين كل من احتياجات مستخدمي البيانات المالية ورغبات العميل عند الإمكان.

في ظل هذا التحدي المستمر يستخدم المراجع عملية تفاوضية مع العميل للتغلب على المشاكل والعقبات التي تحول دون اصدار تقرير نظيف- حيث يمارس حوالي 67% من المراجعين عمليات تفاوضية مع اكثر من نصف عملائهم، كما يدخل 100% من المراجعين في عمليات تفاوض مع بعض عملائهم (Gibbins et al.,2001) - ويزداد هذا التحدي مع اتجاه الإدارة نحو ممارسات إدارة الأرباح لتعظيم أرباحها.

يعتبر اختيار المراجع لاستراتيجية التفاوض المبدئية أمراً هاماً لما قد يكون له من تأثير على مضمون تلك المفاوضات والتفاعلات اللاحقة بينه وبين العميل، فقد تؤدي نتائج التفاوض إلى استمرار أو توقف العلاقة بينهما خلال السنوات المستقبلية (MacTavish, 2018, P. 659) ، حيث يواجه كل من المشرعين وواضعي المعايير عدة أمور منها عدم مرئية عملية المراجعة بالنسبة للطرف الثالث ؛ ارتباط المراجع بالإدارة والذي يرجع الى الطبيعة الاستشارية للخدمات بخلاف المراجعة التي يقدمها المراجع ؛ بالإضافة إلى الأتعاب المقابلة التي قد تزيد من اعتماد المراجع اقتصادياً على العميل (Awadallah, 2018, P. 253) ، الأمر الذي يشكل مأزقاً بالنسبة للمراجع ويؤثر بشكل كبير على الاستراتيجية التي يتبناها عند التفاوض مع العميل، وهنا يعتمد السؤال الرئيس للبحث حول مدى العلاقة بين الاستراتيجيات التفاوضية في المراجعة والعوامل المؤثرة في استخدام المراجع لها في الحد من ممارسات إدارة الأرباح في الشركات المقيدة في البورصة المصرية؟.

٢ - هدف البحث

يهدف البحث الى تحديد العلاقة بين الاستراتيجيات التفاوضية التي يعتمد عليها المراجع وممارسات إدارة الأرباح، وينقسم الى عدة أهداف فرعية:

- استعراض الاستراتيجيات التفاوضية التي يعتمد عليها المراجع في عمليات التفاوض.
- تحديد العوامل المؤثرة على التفاوض وعلاقتها بالاستراتيجيات التفاوضية في المراجعة.
- تحديد ماهية ممارسات إدارة الأرباح وعلاقتها بالاستراتيجيات التفاوضية.

٣- أهمية البحث

تبرز أهمية البحث من الاهتمام بعملية التفاوض بين المراجع والعميل ، وتحديد مدى العلاقة بين الاستراتيجيات التفاوضية التي يعتمد عليها المراجع في عمليات التفاوض والعوامل المؤثرة عليها من جهة وممارسات إدارة الأرباح من جهة أخرى، خاصة مع انهيار العديد من الشركات الأمريكية الكبرى في عام ٢٠٠١ والتي ألقت بظلالها على ممارسات الإدارة في التلاعب بالأرباح وفقدان ثقة أطراف المصالح المختلفة في تقرير المراجع، الأمر الذي من شأنه دفع العديد من الدراسات بالاهتمام بجودة المراجعة والعمل على الحد من ممارسات إدارة الأرباح، والتركيز على حل الأمور الخلافية بين المراجع والعميل قبل اصدار تقرير المراجعة ، ومع قلة عدد الأبحاث في تحديد نوعية الاستراتيجيات التفاوضية اللازمة وتحديد العوامل التي تؤثر على هذه الاستراتيجيات في الحد من ممارسات إدارة الأرباح التي من شأنها تؤثر على جودة التقرير المالي خاصة في ظل البيئة التنافسية المتسارعة، ما دفع الباحثة الى التعرض الى هذه النقطة البحثية.

٤- حدود البحث

تعتمد الباحثة على المرحلة التفاوضية أثناء عملية التفاوض دون التعرض لمرحلتي ما قبل وبعد التفاوض، وتعتمد أيضا على بعض العوامل الهامة المؤثرة فقط في التفاوض من وجهة نظر الباحثة، ولم تتعرض الباحثة لممارسات إدارة الأرباح والعوامل المؤثرة في تحديد الاستراتيجية المستخدمة الا بما يخدم فكرة البحث فقط.

٥- فروض البحث

تنقسم الى الفروض التالية والتي سوف يتم اشتقاقها نظريا لاحقا

٥-١ الفرض الأول: "تؤثر العوامل المرتبطة بالمراجع عند التفاوض (الخبرة - مركز المراجع - نوع مكتب المراجعة) في اختيار الاستراتيجية التفاوضية في المراجعة"، وينقسم الى الفروض الفرعية الآتية:

- الفرض الفرعي الأول: تؤثر خبرة المراجع في اختيار إستراتيجية التفاوض.
- الفرض الفرعي الثاني: يؤثر مركز المراجع في اختيار إستراتيجية التفاوض.

- **الفرض الفرعي الثالث:** يؤثر نوع مكتب المراجعة في اختيار إستراتيجية التفاوض.

٢-٥ **الفرض الثاني:** " يؤثر الموقف التفاوضي (وجود / عدم وجود ممارسات إدارة الأرباح) في اختيار المراجع لإستراتيجية التفاوض " .

٣-٥ **الفرض الثالث:** " يؤثر الاختلاف بين آراء المراجعين وآراء المديرين الماليين في اختيار إستراتيجية التفاوض في حالة (وجود / عدم وجود ممارسات إدارة الأرباح).

٦- منهجية البحث

تعتمد الباحثة على المنهج الاستنباطي لدراسة وتحديد العلاقة بين المتغيرات والاشتقاق النظري للفروض الاحصائية من خلال الاطلاع وتحليل الدراسات والبحوث السابقة المتعلقة بموضوع البحث، كما تتبع المنهج الاستقرائي من خلال تجميع البيانات واجراء الدراسة التجريبية لتحديد مدى تأثير الاستراتيجيات التفاوضية في المراجعة والعوامل المؤثرة على اختيارها في الحد من ممارسات إدارة الأرباح بالتطبيق على الشركات المقيدة في البورصة ومكاتب المراجعة التي تتعاقد معها ، بهدف اختبار الفروض الاحصائية للبحث عمليا وتقديم تفسيرات منطقية لنتائج اختبار الفروض ومقارنتها بنتائج الدراسات السابقة.

٧- خطة البحث

تتقسم خطة البحث الى النقاط الآتية:

١-٧ العلاقة بين الاستراتيجيات التفاوضية وإدارة العميل والعوامل المؤثرة عليها.

٢-٧ العلاقة بين استراتيجيات التفاوض بين المراجع وممارسات إدارة الأرباح.

٣-٧ الدراسات السابقة واشتقاق الفروض.

٤-٧ الدراسة التجريبية.

٥-٧ الخلاصة والنتائج والتوصيات والبحوث المستقبلية.

٦-٧ المراجع .

١-٧ العلاقة بين استراتيجيات التفاوض بين المراجع وإدارة العميل والعوامل المؤثرة عليها

يعد إجراء عمليات التفاوض من أجل تقديم صورة صادقة وحقيقية عن الوضع المالي للعميل هدفاً مشتركاً للمراجع وإدارة العميل ، والتي تركز على اختيار المراجع للاستراتيجية التفاوضية الملائمة في

حل الأمور الخلافية بينه وبين العميل ، لتأثيرها على مضمون المفاوضات والتفاعلات اللاحقة بينهما (Svanberg et al., 2018, P. 635; Awadallah, 2018, P. 251) ، حيث يتجه المراجع الى تقديم تقريرًا يعبر عن مدى عدالة القوائم المالية في ضوء المعايير المتعارف عليها ، وبالتالي يجب أن يكون لديه القدرة على التفاوض مع العميل، واقناعه بالحل المفضل بشأن مسائل المحاسبة التقديرية والمرونة في المعايير المحاسبية وألا يستجيب لضغوط الإدارة وتهديداتها (Svanberg et al., 2019, P. 121) ، ومن ناحية أخرى تحاول الإدارة بطرق متعددة الوصول إلى التقرير النظيف بشتى الطرق فقد تلجأ الى الضغط على المراجع وتهديده بالعزل، وهو ما يسمى بالتسوق الداخلي للرأي. وقد تلجأ الإدارة بعد فشل محاولات الضغط على المراجع إلى عزل المراجع وتعيين آخر أكثر تساهلاً، وبالتالي يمثل عدم إصدار رأي مراجعة متحفظ هدفًا مشتركًا لكل من المراجع والعميل - لما يحدثه من ضرر على كل من المراجع والعميل - فيزيد من خطر عدم تجديد التعاقد بالنسبة للمراجع في الفترة المقبلة، وعدم التعاقد مع العميل لتقديم خدمات بخلاف المراجعة، كما يضر العميل بتقييد قدرته في الحصول على التمويل اللازم.

في ذات الوقت يمتلك كل من العميل والمراجع أهدافًا مختلفة تتمثل في محاولة المراجع تقليل المخاطر التي قد يتعرض لها مثل خطر التقاضي، كما يحاول العميل استغلال المرونة في المعايير المحاسبية لتحقيق مصالح شخصية وكذلك مصالح للمنشأة، ونظرًا لذلك لا يستجيب العميل إلى كل التعديلات التي يطلبها المراجع؛ الأمر الذي يتطلب دخولهما في عمليات تفاوض للوصول إلى حل مشترك (Maresch et al., 2020, p. 337)، ونظرًا لأن كل خلاف يتضمن ظروفًا معينة، يمكن لعملية التفاوض أن تتأثر بعوامل متعددة والتي تؤثر على قوة التفاوض لكل طرف (Awadallah, 2018, P. 250)، وبالتالي يعد استقلال المراجع الظاهري والحقيقي جوهر عملية التفاوض ومن ثم عملية المراجعة (Rannie et al., 2014, P. 132) .

ويمكن تقسيم الاستراتيجيات التفاوضية التي يعتمد عليها المراجع إلى مجموعتين من الاستراتيجيات وهما استراتيجيات التوزيع واستراتيجيات التكامل (Svanberg et al., 2018, P. 635)، وهو ما يتم تناوله في الجزء القادم.

٧-١-١ الاستراتيجيات التفاوضية: تنقسم الاستراتيجيات التفاوضية بين المراجع والعميل الى

٧-١-١-١ استراتيجيات التوزيع

في ظل هذه الاستراتيجيات يتم تقسيم حجم الموارد المتاحة والتي يفترض أنها ثابتة بين طرفي التفاوض. أي أن زيادة المنفعة لأحد الأطراف يعني نقصها للطرف الآخر (Svanberg et al.,

(2018, P. 635) ، وترتبط هذه الاستراتيجيات بنوعين هاميين هما التنازل أو الانتقال كلية الى موقف الطرف الآخر، أو الإصرار والحسم من جانب أحد الأطراف على موقفه، وبالتالي نتعرض لكل من استراتيجية الحسم (السيطرة) ، واستراتيجية التنازل، وكذلك استراتيجية الحل الوسط (Schmidt and Cross, 2014, p. 110)، وهم كالاتي:

أ- استراتيجية الحسم (Contending Strategy)

يطلق على هذه الاستراتيجية استراتيجية الحسم أو التنافس أو السيطرة وأحيانا الجدل أو المقاومة ، وعند تبني أحد الأطراف لهذه الاستراتيجية فإنه يسعى لإجبار الطرف الآخر إلى عمل تنازلات، أو أن يقاوم جهود الجدل التي يمارسها هذا الطرف (McCracken et al., 2011, P. 136)، حيث يصير المراجع أو الإدارة على موقف كلا منهما دون محاولة الاقتراب من وجهة النظر الأخرى، فقد يتوقف اصدار المراجع لتقرير المراجعة على ضرورة إجراء تغييرات محاسبية معينة أو يهدد بإصدار رأي معدل، وهنا قد يدافع العميل بإخلاص عن وجهة نظره أو أن يهدد هو الآخر باستبدال المراجع (Svanberg et al., 2018, P. 636)، ويعتمد كل طرف على استخدام الحجة المقنعة، فمثلا قد يحاول المراجع إقناع العميل بتغيير موقفه من خلال توضيح مضاعفات الموقف الحالي (Svanberg et al., 2018, P. 636)، وتعتبر استراتيجية الحسم هي أكثر الاستراتيجيات التي يمكن أن تضر بالعلاقة بين المراجع والعميل (Perreault and Kida, 2011).

ويتم تبني هذه الاستراتيجية في حالة عدم اهتمام أطراف التفاوض باستمرار العلاقة بينهما، والاهتمام فقط بالنتيجة النهائية، وعند تبني هذه الاستراتيجية لا يهتم المتفاوض بالتكاليف التي قد تترتب على الطرف الآخر حيث يجادل من أجل موقفه فقط (Wang and Tuttle, 2009, P. 226) ، على سبيل المثال قد يقوم العميل بالضغط على المراجع لقبول معالجة محاسبية متعسفة عن طريق تهديده بشكل ضمني أو صريح ولكن عندما يهتم المتفاوضون باستمرار العلاقة بينهما، يتم التوجه نحو تبني استراتيجيات تفاوض تعاونية (Wang and Tuttle, 2009, P. 226).

ب- استراتيجية التنازل (Concessionary Strategy)

تتضمن استراتيجية التنازل تقديم منافع أكبر للطرف الآخر ومنافع أقل للطرف المستخدم لها ، حيث يقوم أحد طرفي التعاقد بتعديل موقفه التفاوضي استجابة لبعض رغبات الطرف الآخر، وهو ما يجعل النتائج النهائية لعمليات التفاوض تأتي في صالح الطرف الآخر (Svanberg et al., 2018, P. 636) ، وقد يلجأ المراجع عند هذه الاستراتيجية الى إرضاء إدارة العميل عن طريق عمل بعض

التنازلات، كما يمكن للمراجع أن يتنازل عن موضوع يراه غير هام نسبيًا على أمل أن يتنازل العميل عن موضوع أكثر أهمية.

وليس بالضرورة أن يحدث التنازل في بداية التفاوض حيث أن حجم وتوقيت التنازل بالإضافة إلى المقاومة السابقة للتنازل تؤثر على المنافع التي يتم الحصول عليها (Svanberg et al., 2018, P. 137) وقد يتم تبني هذه الاستراتيجية نتيجة تعاطف المراجع مع العميل ورغبته في استمرار التعاقد لأكبر مدة ممكنة، الأمر الذي يجعله أكثر تساهلاً فيما يتعلق بمطالب العميل (Svanberg et al., 2018, P. 634)، وفي هذه الحالة يميل المراجع إلى رؤية العميل في صورة إيجابية بسبب تصوره أنه هو والعميل شخص واحد (Svanberg et al., 2018, P. 634).

توصل Svanberg et al., (2018, P. 646) الى أن التعاطف مع العميل يزيد من احتمال تبني المراجع لاستراتيجيتي التنازل والحل الوسط بالنسبة للمفاوضات المبدئية بينهما، وقد تم تفسير ذلك بطرق متعددة، أولها أن نظرية الارتباط الاجتماعي تتنبأ بأن المراجع الذي يرتبط أو يتعاطف مع العميل سوف يُقدر قيمة العلاقة وأهميتها، وهذا التعاطف يحفز المراجع لقبول وجهة نظر العميل، ثانيهما، يصبح المراجع متحيزًا للعميل الأمر الذي يقلل من احتمال نقده لوجهة نظر العميل، ثالثًا في هذه الحالة يثق المراجع في الإدارة لدرجة كبيرة بالمقارنة بأي مراجع آخر، وبالتالي يرى أنها عادلة ونزيهة (Svanberg et al., 2018, P. 646) ، وفي هذا التفسير يفقد المراجع موضوعيته واستقلاله وتفقد عملية المراجعة معناها، وبالتالي سيصدر المراجع تقريرًا إيجابيًا حتى وإن كانت لا تستحقه القوائم المالية للشركة، وكذلك وجد (Svanberg et al., 2017) أن المراجع المرتبط بالعميل يرضخ للموقف المحاسبي للعميل، ويتم التأثير عليه فيما يتعلق بالمسائل المحاسبية الهامة نسبيًا من خلال سلوك القيادة الكاريزماتي للإدارة، وفي بعض الأحيان ينشئ المراجع وجهة نظر مستوحاة من العميل بخصوص الرقابة الداخلية والمحاسبية، الأمر الذي يضعف من استقلاله (Svanberg et al., 2018, P. 636).

يوجد في بيئة المراجعة الحالية ما يدفع المراجع إلى أن يصبح مهتما بوجود علاقة طويلة الأجل بينه وبين العميل (Wang and Tuttle, 2009, P. 226)، وبالرغم من أن تكلفة الفرصة البديلة المترتبة على فقدان أحد المديرين الماليين ربما تكون لا تذكر بالنسبة لمكاتب المراجعة الكبيرة، إلا أن الشركاء كأفراد يواجهون تكاليف شخصية كبيرة فيما يتعلق بسمعتهم وربما خسارة الأرباح طويلة الأجل من مكاتبهم في حالة فشل عملية التفاوض (Wang and Tuttle, 2009, P. 226)، وبناءً على الحوافز الاقتصادية، ربما يصبح المراجع أكثر استعدادًا للتنازل عن بعض العناصر في الأجل القصير من أجل

الحفاظ على العلاقة طويلة الأجل مع المديرين الماليين ، خاصة في حالة عدم إلزام التعاقد الدوري للمراجع (Wang and Tuttle, 2009, P. 226)

في ضوء ما تقدم ترى الباحثة أنه قد يلجأ المراجع لاستخدام استراتيجية التنازل في حالة اعتماده اقتصاديًا على العميل، ورغبته في استمرار العلاقة بينهما، ولكن ليس بسبب تهديد العميل له، كذلك قد يضطر المراجع إلى استخدام هذه الاستراتيجية كنتيجة لاستخدام المراجع استراتيجية الحسم السابق توضيحها، وعدم قدرته على الدفاع عن وجهة نظره، وبالتالي تتأثر موضوعية واستقلالية المراجع، وينجح العميل في الوصول إلى الرأي المرغوب وإن كانت لا تستحقه القوائم المالية، أي أنه إذا تم استخدام تلك الاستراتيجية من جانب المراجع فقط واستمر العميل في استخدام استراتيجية الحسم (السيطرة)، يمكن النظر إلى هذه الحالة على أنها أحد صور التسوق الداخلي للرأي، لأنها ناتجة عن وجود ضغوط على المراجع ورغبته في استمرار التعاقد.

ج- استراتيجية (التسوية) الحل الوسط (Compromising Strategy)

تعتبر استراتيجية الحل الوسط مزيجًا بين استراتيجية الحسم واستراتيجية التنازل. وهنا يحرص كل من العميل والمراجع على الوصول إلى اتفاق مشترك، حيث يتنازل كل طرف عن بعض من مطالبه المفضلة، بحيث يصلوا إلى قرار توافقي يرضي الطرفين، الأمر الذي يجعل النتائج النهائية للتفاوض تمثل لقاءً بينهما في منتصف الطريق (Svanberg et al., 2018, P. 636).

٧-١-١-٢ استراتيجيات التكامل (Integrative Strategies)

في ظل هذه الاستراتيجيات، لا تكون المنفعة ثابتة بين الطرفين، ولكن يمكن أن يتم توسيعها، وهنا زيادة المنفعة لأحد الأطراف لا يتطلب بالضرورة انخفاضها بالنسبة للطرف الآخر (Svanberg et al., 2018, p. 635). وبالتالي تنتهي بتحقيق منافع متبادلة بين الطرفين، حيث سيحقق كل طرف من طرفي التعاقد بعض المنافع على الأقل، وتتضمن هذه الاستراتيجيات كل من استراتيجية حل المشكلات واستراتيجية توسيع أجندة التفاوض (Gibbins et al., 2010, p.581; McCracken et al., 2011, p.131; Schmidt and Cross, 2014, p. 110) ويتم تناولهم كالاتي:

أ- استراتيجية حل المشكلات (Problem solving strategy)

تتطلب هذه الاستراتيجية معرفة الكثير عن مصالح الطرف الآخر من أجل إيجاد بدائل من شأنها إرضاء الطرفين (Svanberg et al., 2018, P. 636)، وتعتمد على أن يكون كل طرف حريصًا على بذل الجهد اللازم لمعرفة اهتمامات الطرف الآخر بشكل أكبر والبحث عن حلول جديدة لمواجهة تلك الاهتمامات بما يجعل كل طرف يشعر بأنه قد استطاع تحقيق أهدافه، وتعد من الاستراتيجيات

المفضلة لتحقيقها مصالح كلا الطرفين وتدعيم العلاقات بينهما من خلال المشاركة في المعلومات من المصالح أو الاهتمامات والأهداف والحدود ومحاولة صياغة بدائل أو حلول جديدة غير مأثوفة (جابر، ٢٠١٧، ص.٤٩).

ب- استراتيجية توسيع الأجندة (Expanding the Agenda Strategy)

تعتمد هذه الاستراتيجية على إضافة موضوعات جديدة يتم التفاوض من أجلها لتحقيق رغبات كلا الطرفين (Svanberg and Ohman, 2018, P. 636) لأن إضافة مثل هذه الموضوعات سوف يساعد طرفي التفاوض على إغلاق الموضوعات الأقل أهمية والتركيز على موضوعات التفاوض الأساسية حتى يمكن الوصول في النهاية إلى النتائج المرغوبة بشأنها، فمثلاً قد يقوم المراجع بتعديل أجندته التفاوضية ليضيف إليها بعض الموضوعات غير الهامة التي سبق له التخطيط لتأجيل النظر فيها، وتنتهي هذه الاستراتيجية بتحقيق منافع لكلا من العميل والمراجع لذلك تعتبر الأكثر استخداماً في الواقع العملي (ريشو، ٢٠١٣).

وفي ضوء ما سبق، تتفق غالبية الدراسات على أن استراتيجيات التكامل هي الأفضل في جميع الأحوال (Gibbins et al., 2010; Goodwin, 2002; Gibbins et al., 2001) فلا تضعف استراتيجيتي التكامل بنوعيهما من استقلال المراجع، فهي تعتمد على التعاون بين الطرفين وليس سيطرة أحد الأطراف على الآخر. كما أنها تنتهي بأن كل طرف من طرفي التعاقد سيحقق بعض المنافع على الأقل، بينما يشير جابر، (٢٠١٧) الى تفوق استراتيجية التسوية على الاستراتيجيات التفاوضية، يليها استراتيجية توسيع الاجندة، ثم استراتيجية الحسم في تحقيق جودة المراجعة.

٧-٢-٢ العوامل المؤثرة على العملية التفاوضية بين المراجع والعميل وعلاقتها بالاستراتيجيات التفاوضية

تتأثر عملية التفاوض والاستراتيجيات التفاوضية التي يعتمد عليها المراجع بعدة عوامل تؤثر على قوة التفاوض لكل طرف، واتجهت العديد من الدراسات (Brown&Johnstone,2009; Gibbins (قنديل، ٢٠١٨; Trotman et al., 2005; et al., 2010)، الى تبويب هذه العوامل الى عوامل ترتبط بالمراجع، وعوامل ترتبط بالعميل وأخرى ترتبط ببيئة المراجعة، وتركز الباحثة على أهم هذه العوامل من حيث ارتباطها بالمراجع واختياره للاستراتيجية التفاوضية التي يعتمد عليها لعلاج الأمور الخلافية بينه وبين إدارة الشركة التي يقوم بمراجعتها، ومنها طبيعة شخصية المتفاوض ، خبرة المراجع، التعاقب الدوري للمراجع ، ونوع مكتب المراجعة، ومركز المراجع (مراجع شريك - مراجع).

- **خبرة المراجع** : تعد خبرة المراجع من أهم العوامل المؤثرة علي اختياره لاستراتيجيات التفاوض التي تتناسب مع شخصية العميل (Kleinman et al., 2014)، حيث تؤثر خبرة المراجع على اختيار الاستراتيجيات التفاوضية ، فكلما زادت خبرة المراجع كان أكثر قدرة على تفهم العميل ويميل الى استخدام الاستراتيجيات التكاملية ويبعد عن استخدام استراتيجية التنازل ، ويشير Fu, et al., (2011) الى أن شريك المراجعة له خبرة تفاوضية أكبر من مدير المراجعة وذلك في حالة استخدام العميل لاستراتيجية الحسم في عمليات التفاوض الخاصة بتحديد القيمة التي يجب تخفيض الأصول الثابتة بها والتي تتطلب من المراجع الخارجى إصدار حكم مهني يتعلق بها .
- **طبيعة شخصية المتفاوض**: تؤثر طبيعة شخصية المتفاوضون على مفاوضات المراجع والعميل وخاصة النرجسية، وبالتالي جودة المراجعة (Church et al., 2020, P. 1757). حيث يتجه كلا من المراجع والعميل النرجسي إلى اختيار استراتيجية الجدل أو المقاومة، فقد ينجح العميل النرجسي أو المتسلط في الضغط على منشأة المراجعة لتغيير الشريك وهو ما يسمى بتسويق الرأي على مستوى الشريك، وخاصة إذا كان الشريك نرجسي هو الآخر، الأمر الذي يجب أن يثير القلق بشأن جودة المراجعة، حيث أن العميل النرجسي يتبع خيارات تقرير متعسفة ويقوم شريك المراجعة النرجسي بمقاومة هذا السلوك، الأمر الذي يدفع العميل إلى الضغط على منشأة المراجعة لتغيير هذا الشريك واستبداله بآخر أكثر تساهلاً، بينما تقيد نرجسية المراجع من سلوك التقرير المتعسف للعميل من خلال تمسكه بموقفه التفاوضي من خلال استخدام استراتيجية الجدل أو المقاومة، ومقاومة جهود العميل لكي يقدم تقريراً انتهازياً لا تستحقه القوائم المالية ، وبالتالي تحسين جودة المراجعة (Church et al., 2020, P. 1779). وعلى النقيض فإن نرجسية المدير المالي مرتبطة بممارسات إدارة الأرباح وضعف في الرقابة الداخلية (Ham et al., 2017)، بينما ترتبط نرجسية المدير التنفيذي بانخفاض أداء الشركة (Ham et al., 2018).
- **نوع مكتب المراجعة** : يعتمد اختيار الاستراتيجيات التفاوضية على نوع مكتب المراجعة (ينتمى لأحد مكاتب المراجعة الأربعة) ، فكلما زاد حجم مكتب المراجعة وانتائمه لمكاتب المراجعة الأربعة كان أكثر اعتماداً على الاستراتيجيات التكاملية واستراتيجية الحسم ، بينما تتجه مكاتب المراجعة الأخرى الى استراتيجية التنازل والحل الوسط عن الاستراتيجيات التكاملية ، كما أشار (Bauwhede, et al., 2008; Francis and Yu, 2009) الى أن عملاء مكاتب المراجعة الكبرى أقل احتمالاً لممارسات إدارة الأرباح ، وأكثر قدرة على مواجهة الضغوط التي قد تفرضها إدارة العميل على المراجع .

- **المركز (المراجع الشريك، المراجع المدير):** يتجه المراجعون الى الاختلاف في استخدام الاستراتيجيات التفاوضية في الأمور الخلافية باختلاف شريك المراجعة عن مدير المراجعة، حيث يتجه شريك المراجعة الى استخدام استراتيجية الحسم بينما يتجه مدير المراجعة الى استخدام استراتيجية التكامل والتسوية والتنازل (McCracken et al., 2011; Trotman et al., 2009).

- **التعاقب الدوري للمراجع:** يؤثر التعاقب الدوري للمراجع على استراتيجية التفاوض المستخدمة، حيث ينتج عن التعاقب الدوري الإلزامي للمراجع تبنيه استراتيجيات تفاوض غير تعاونية، الأمر الذي يمكن أن يوصل التفاوض إلى طريق مسدود، كما يقلل من استعداد المراجع لإصدار تقرير لا يتماشى مع ما تستحقه القوائم المالية (Wang and Tuttle, 2009, P. 223,225).

يمكن للتعاقب الدوري الإلزامي للمراجع أن يؤثر على حوافز ودوافع المراجع في ثلاث صور: أولاً، في العام الأخير قبل إلزام التعاقب الدوري للمراجع يُزال قلق المراجع من التأثير على سمعته إذا تم تغييره لأن هذا التغيير يصبح إلزامياً، الأمر الذي يقلل من خوف المراجع من إنهاء العلاقة. ثانياً، في الأعوام الأولى من التعاقد ونظراً لانخفاض مدة التعاقد بسبب التغيير الدوري يقل ميل المراجع إلى التمسك الزائد بالعمل، لأنه لا يستطيع أن يحتفظ به أكثر من المدة المسموح بها. ثالثاً، يغير التعاقب الدوري للمراجع من سوق المراجعة حيث يزداد عدد المديرين الماليين الباحثين عن مراجعين جدد، وبالتالي يقل قلق المراجع بشأن فقدان التعاقد مع عميل معين (Wang and Tuttle, 2009, P. 227). كما أنه عند تغيير المراجع بسبب التغيير الدوري الإلزامي فإن هذا الأمر يمنع المستثمرين من إرجاع سبب التغيير إلى تسوق الرأي الخارجي دون وجود معلومات إضافية (Wang and Tuttle, 2009, P. 228) لذلك في العام الأخير من التعاقد يتجه كل من العميل والمراجع إلى تبني استراتيجية الجدل أو المقاومة، وذلك لقلّة حرص أي منهما على استمرار العلاقة بسبب التغيير الدوري الإلزامي للمراجع، في حالة غياب التعاقب الدوري الإلزامي للمراجع، يقل اهتمام المراجع وقلقه بشأن النتيجة الموضوعية ويزداد اهتمامه باستمرار العلاقة مقارنة بالحال في وجود التعاقب الدوري الإلزامي للمراجع (Wang and Tuttle, 2009, P. 227)، كما يستفيد العميل من علاقته الجيدة بالمراجع ليتجنب التكاليف المرتبطة بتدريب وتعيين مراجع جديد، الأمر الذي يزيد من اهتمام العميل باستمرار العلاقة ويدفعه أيضاً لتبني استراتيجية التنازل، بالإضافة إلى قلقه من رد فعل السوق السعي نتيجة تغيير المراجع والذي قد يُنظر إليه على أنه بسبب تسوق الرأي (Wang and Tuttle, 2009, P. 227) حيث يزداد احتمال تصور السوق لتسوق الرأي في الأعوام الأولى من التعاقد.

٧-٢ العلاقة بين الاستراتيجيات التفاوضية وممارسات إدارة الأرباح:

أثار فشل المراجعة وانهيار العديد من الشركات الأمريكية الكبرى الى الشك في جودة التقارير المالية من ناحية وفي جودة المراجعة الخارجية من ناحية أخرى، وتعد ممارسات إدارة الأرباح من أهم مسببات ضعف جودة التقرير المالي بسبب توجه الإدارة نحو التقرير عن ربح يعكس رغباتها ومصالحها ولا يعكس الأداء الاقتصادي للمنشأة (Solltani,2002).

وتزايد الاهتمام بمفهوم إدارة الأرباح نظرا لأهمية رقم صافي الربح المعد على أساس الاستحقاق، باعتباره من أهم المتغيرات التي يعتمد عليها العديد من مستخدمي المعلومات المحاسبية في عملية اتخاذ القرارات المالية والتشغيلية والاستثمارية وغيرها، ولأهميته كمقياس مهم في تقييم أداء منشأة الأعمال، وفي اعداد الدراسات التنبؤية عن الأداء المستقبلي لها وبالتالي الحكم على مدى كفاءة الإدارة في استخدام الموارد المتاحة (حسين، ٢٠١٥).

ويقصد بإدارة الأرباح بأنها " التدخل المتعمد في عملية اعداد التقرير المالي بهدف الحصول على بعض المنافع الخاصة" (Schipper, 1989) ، بينما أشار (Healy & Wahlen, 1999) الى أنها " استخدام الإدارة لحكمها الشخصي في عملية اعداد التقرير المالي وإعادة هيكلة العمليات بهدف تعديل التقارير المالية ، أما بغرض تضليل أصحاب المصالح بشأن الأداء الاقتصادي الحقيقي للمنشأة ، أو للتأثير على التعاقدات التي تعتمد على الأرقام المحاسبية المقرر عنها .

وعرف (Mulford and Comiskey, 2002) إدارة الأرباح على أنها " التلاعب المفيد في النتائج المحاسبية بهدف خلق تصور مختلف عن الأداء الحقيقي للشركة"، بينما عرفها (Ghosh et al., 2010) بأنها" محاولة من قبل الإدارة للتأثير على الأرباح المفصح عنها أو للتلاعب بها من خلال أساليب محاسبية معينة، أما (Bhundia,2012) فقد عرفها بأنها "اتخاذ خطوات متعمدة ضمن المبادئ المحاسبية المقبولة عموماً لجعل الأرباح المعلن عنها مطابقة لتلك المرغوبة".

وفي ضوء هذه التعريفات تركز الباحثة على أن ممارسات إدارة الأرباح هي " خطوات متعمده من الإدارة باستخدام حكمها الشخصي بهدف خلق تصور مختلف عن الأداء الحقيقي للمنشأة باستغلال المرونة في المبادئ والمعايير المحاسبية والتقديرات المحاسبية " .

وترتكز ممارسات إدارة الأرباح على منظورين، المنظور الأول يعتمد على تصرفات اداريه فعليه متباينة غير عادية قد تتعلق بالمبيعات أو الإنتاج أو الاستثمارات وغيرها وتضر بالمنشأة في الأجل الطويل، ويعتمد دور المراجع تجاه هذه التصرفات الفعلية بالتحقق من صحتها وشرعيتها وسلامة

المعالجة المحاسبية وكفاية الإفصاح بشأنها، وقد لا تعكس هذه الممارسات تصرفات ضارة بالمنشأة (Ratsula,2010).

ويرتكز المنظور الثاني على أن ممارسات إدارة الأرباح هي بمثابة ممارسات محاسبية تعتمد على مرونة المعايير المحاسبية والتي تمكن من الاختيار بين البدائل والسياسات والطرق المحاسبية والتقديرات المحاسبية والاستحقاق المحاسبي وغيرها (الإبياري ، ٢٠١١)، ويعد الاستحقاق المحاسبي من أكثر هذه الممارسات شيوعا واستخداما - حيث تخضع العديد من حسابات الاستحقاق للتقدير الحكمي بالشكل الذي يساعد الإدارة من استخدامها لتحقيق أهداف معينة. وتتجه إدارة المنشآت لاستخدام الاستحقاق كأساس لإدارة الأرباح ، لعدم الحاجة الى تبرير أو افصاح وكذلك تكاليفه المنخفضة مقارنة بأساليب إدارة الأرباح الأخرى وعدم إمكانية ملاحظته بسهولة (James,2009).

تحدث إدارة الأرباح على أساس الاستحقاقات داخل حدود المعايير المحاسبية المتعارف عليها وليس لها آثار على التدفقات النقدية، وذلك من خلال الاختيارات المسموح بها من بين الطرق المحاسبية ومن خلال التقديرات المحاسبية (Kim and Sohn, 2013, p. 2; Lan and Liu, 2014,p. 153; Alhadab et al., 2015, p. 56) وبالتالي تتخذ هذه الممارسات في إدارة الأرباح عدة صور ، تتمثل في التقديرات المحاسبية ، فيتجه المديرين الى تقدير العديد من البنود في القوائم المالية والتي يكون لها تأثير جوهري على الأرباح ، مثل تقدير الديون المشكوك فيها وتقدير المخصصات المختلفة وتقدير العمر الإنتاجي للأصول الثابتة ، كما تسمح المعايير المحاسبية للإدارة بحرية اختيار الطرق والسياسات المحاسبية، مثل اختيار طريقة احتساب إهلاك الأصول الثابتة واختيار طريقة تسعير المخزون ، وكذلك يمكن للإدارة من خلال إعادة تبويب المعلومات المحاسبية الواردة في القوائم المالية التأثير على الأداء الحقيقي للمنشأة بعرضها بطريقة معينة ، فقد تقوم الإدارة بإعادة تبويب قائمة الدخل عن طريق تغيير ترتيب البنود، مثل إثبات بعض البنود غير العادية ضمن البنود العادية مما يؤثر بشكل كبير على الربح الناتج من التشغيل (Baatour et al., 2017).

وتتعدد أساليب ممارسات ادارة الأرباح والتي منها أسلوب تحسين نتائج الفترات التالية وأسلوب تغطية الخسائر بالاحتياطي والاعتراف المبكر بالإيراد وتأجيل الاعتراف بالإيراد (الإبياري ، ٢٠١١).

ويرتبط الدور الإيجابي للمراجعة الخارجية في إضفاء المصداقية على بيانات ومعلومات التقرير المالي وقدرتها على الحد من ممارسات إدارة الأرباح والتي تؤثر بالسلب على معلومات التقرير المالي، خاصة مع اختلاف دوافع كل من المراجع والعميل - فقد يتجه العميل الى التحايل على القواعد والمعايير المحاسبية بغرض زيادة الأرباح مستغلا مرونة المعايير المحاسبية ، بينما يتجه المراجع

لإصدار تقرير يعبر بوضوح عن عدالة القوائم المالية بما يدفعه الى اصدار تقارير متحفظة لا تتفق مع رغبات العميل (Brown et al., 2016) ، ونظرا لأن المغالاة في الأرباح وقيم الأصول يترتب عليه زيادة المساءلة القانونية للمراجع خاصة في حالة غموض المعايير وتعدد المعالجات البديلة لها (Wang,2003) ، ويؤدى الاختلاف في دوافع كلا من المراجع والعميل الى التفاوض في المراجعة والاعتماد على الاستراتيجيات التفاوضية لتقريب وجهات النظر بين كليهما ، فقد يؤدى عدم الاتفاق بشأن الموضوعات الخلافية الى تأخر اصدار تقرير المراجعة أو اصدار تقرير به تحفظات أو انسحاب المراجع وبالتالي يتجه كل من المراجع والإدارة الى اللجوء الى المفاوضات وحل الخلافات المحاسبية التي قد تنشأ بينهما تجنباً للتكاليف التي يتكبدها كل منهما (Brown, et al., 2013; Ashthana, 2014) ، حيث يتأثر الحكم الشخصي للمراجع بتفضيلات المديرين الماليين ويدفعه الى عدم التمسك برأيه خلال مفاوضاته مع المديرين الماليين في بعض الأمور الخلافية مثل إعادة تقييم الأصول ورسملة الفوائد وغيرها (Salleh&Stewart,2012).

كذلك تعتمد خبرة المراجع على استخدام الاستراتيجيات التفاوضية من جهة والحد من ممارسات إدارة الأرباح، فيتجه المراجعين محدودي الخبرة الى اتباع استراتيجية تبادل الامتيازات في حالة زيادة المخاطر والتوصل الى نتائج تفاوضية أكثر تمشياً مع رغبات المديرين الماليين التحريفية بينما المراجعون ذو الخبرة التفاوضية يعتمدون على الاستخدام المحدود لاستراتيجيتي التنازل والتسوية ، كما يؤدى انخفاض الخبرة التفاوضية للمراجع الى استخدام استراتيجية التنازل بشكل أكبر عن غيرها من الاستراتيجيات ، بينما ارتفاع مستوى الخبرة التفاوضية يؤدى الى انهاء العملية التفاوضية بشكل أكثر تحفظاً (Brown&Johnstone, 2009).

٣-٧ الدراسات السابقة واشتقاق الفروض

تعددت الدراسات السابقة والتي ركزت على التفاوض بين المراجع والعميل وتم اختبار الفروض التي تركز عليها سواء من خلال دراسة تطبيقية أو ميدانية أو تجريبية والتي يمكن تقسيمها الى مجموعتين كما يلي :

١-٣-٧ المجموعة الأولى: دراسات ركزت على العلاقة بين الاستراتيجيات التفاوضية

والعوامل المؤثرة على اختيارها من قبل المراجع

تناول Gibbins et al.,(2001) العلاقة التفاوضية بين المراجع والعميل من خلال دراسة تجريبية يطلب من (٩٣) مراجع شريك في كندا استدعاء موقف تفاوضي تم أجرأه حديثاً وتوصل الى أن ٤٨% من هذه المفاوضات تشتمل على موضوعات خلافية تتسم بتعارض في الحلول المقبولة لكلا

الطرفين ، بينما (٣٧%) من المفاوضات تشتمل على موضوعات خلافية يعتقد فيها المراجع بأن المعالجة التي أقرها هي الحل الملائم للخلاف ، وأشار (٦٨%) من المشاركين الى أنهم شاركوا في موضوعات خلافية ، وتوصل أيضا الى أن التفاوض هو عملية معقدة يتم اجراؤه في تحديد الدخل وطرق تقييم الأصول والخصوم ، كما توصل الى أهمية الخبرة التفاوضية للمراجع في عملية التفاوض بين المراجع والعميل .

وسعى Goodwin,(2002) للحصول على تصورات المراجعين حول الاستخدام المخطط لاستراتيجيات التفاوض، ووجد اتجاه المراجعين في الغالب الى استخدام أسلوب تكاملي في المفاوضات بدلاً من المساومة، والتركيز على الأنماط المسيطرة ونادرا ما تستخدم أساليب الإلزام والتجنب، كما توصل الى احتمالية استخدام شركاء المراجعة استراتيجيات الحسم أكثر من المديرين.

أشار كلا من Francis and Yu,(2009);Chen et al.,(2005) الى أثر حجم مكتب المراجعة على العملية التفاوضية، كلما كبر حجم مكتب المراجعة ممثلاً في أحد مكاتب المراجعة الأربعة الكبرى زادت قدرته على التفاوض مع العميل ، بينما تكون مكاتب المراجعة الصغرى أقل قدرة على التفاوض مع العميل وبالتالي أكثر ميلاً للاعتماد على استراتيجيات التنازل.

واتجه Brown and Johnstone,(2009) الى اختبار أثر الخبرة التفاوضية للمراجع وخطر الارتباط ، واتجهت الى أهمية خبرة المراجع التفاوضية في التأثير على عملية ونتائج التفاوض عن خبرة العميل وذلك من خلال دراسة تجريبية توصلت من خلالها الى أنه عند انخفاض الخبرة التفاوضية للمراجع سيعتمد على استخدام استراتيجية التنازل بشكل أكبر عن غيرها من الاستراتيجيات ، بينما يؤدي ارتفاع مستوى الخبرة التفاوضية الى انتهاء المفاوضات بشكل أكثر تحفظاً.

تناول كلا من Brown – Liburd & Wright ,M., (2011) تحديد تأثير لجنة المراجعة على أحكام المراجعين في التخطيط المسبق للتفاوض، من خلال دراسة تجريبية على مديري المراجعة وشريك المراجعة بعدد ٦٣ مراجع ، وتم استعراض مشكلتين مرتبطتين بالمخزون والمعاوضات وتوصلت الى تأثير لجان المراجعة على أحكام المراجعين وزيادة قدرة المراجع على المساومة كلما كانت قوية في الأمور التفاوضية الصعبة ، وتركز الدراسة الحالية على مرحلة قبل التفاوض، في حين أن المفاوضات بين المراجعين والإدارة عادة ما تكون ذات طبيعة مستمرة ومتعددة الفترات.

واتجه Fu et al., (2011) الى اختبار مدى تأثير كلا من أثر الخبرة التفاوضية للمراجع والنمط التفاوضي للعميل على أحكام المراجعين والنتائج النهائية لعمليات التفاوض بشأن موضوعات الخلاف بينهما بالنسبة الى القيمة التي يجب تخفيض الأصول الثابتة بها والتي يتعين على المراجع إصدار حكم

مهني بشأنها بإجراء دراسة تجريبية على عينة من ٢٠ شريك مراجع و٧٦ مراجع مدير بخبرة تتراوح بين ٧-١٢ سنة ، واستخدمت الدراسة المستوى المهني والتنظيمي للمراجع كمقياس للخبرة، وتوصل الى اختلاف تأثير خبرة المراجع التفاوضية باختلاف النمط التفاوضي للعميل، وتلعب الخبرة التفاوضية دورا هاما في نتائج التفاوض عندما يستخدم العميل نمط السيطرة ، وينعدم هذا التأثير عند استخدام العميل نمط المتعاون ، كما توصلت الى أن تقديرات المراجع بشأن تخفيض الأصول الثابتة تكون أكثر تحفظا عندما يتمتع المراجع الشريك بقدر كبير من الخبرة مقارنة بالمراجع المدير .

يلاحظ على الدراسة بأنها اعتمدت على خبرة المراجع التفاوضية خلال الثلاث سنوات الماضية والتي قد لا تعكس الخبرة الحقيقية لهم وهي فترة قصيرة قد لا تسمح بعكس خبراتهم في التفاوض وقد لا تكون كذلك ممثل عن خبراتهم التفاوضية طوال حياتهم المهنية ، كما لم تعتمد على مبلغ يتعدى الأهمية النسبية في عملية التفاوض بما لا يمكن من خلاله الحكم على العلاقة بين النمط التفاوضي للعميل وخبرة المراجع التفاوضية ، كما لا توجد مقاييس عن فقد المراجع للعميل ، وماهية الأهداف المفضلة والاستراتيجية المستخدمة لفهم التأثير الحادث ، كما تعتمد على نتائج التفاوض النهائية التي تم الحكم عليها بدلا من قياس نتائج التفاوض الفعلية ولا تعكس التفاوض الفعلي بين المراجع والعميل .

تناول (Schmidt and Cross, 2014) أثر التعاقب الدوري للمراجع وشريك المراجعة على الاستراتيجيات التفاوضية التي يرغب عميل المراجعة في استخدامها لحل قضايا التقرير المالي، وبدراسة تجريبية وبالتركيز على مدى تغيير شريك المراجعة في العام الماضي (التغيير مقابل عدم التغيير)، وبتحديد ٢٥ أسلوب تفاوضي من واقع الخبرة الإدارية ، ومع التركيز على استراتيجيات التفاوض والممثل في ثلاثة توزيعية (تنافس ، تسوية ، تنازل) واثنان تكامليان (مشكلة حل وتوسيع جدول الأعمال)، وقد توصلت الدراسة إلي أن عميل المراجعة يكون أقل إثارة للخلافات وأكثر توافقاً مع شريك المراجعة حديث التعاقب، مقارنةً بشريك المراجعة الذي لديه علاقة قائمة بعميل المراجعة، بالإضافة إلى ذلك ميل عملاء المراجعة لاستخدام استراتيجيات تفاوضية تكاملية وتعاونية عند التفاوض مع شريك المراجعة ذات العلاقة القائمة مع العكس بالنسبة لشريك المراجعة حديث التعاقب.

يلاحظ عليها تركيزها فقط على تعاقب شريك المراجعة وليس شركة المراجعة ذاتها ، كما لم تشير الى القرارات المتعلقة بتغيير المراجع والمرتبطة ببيئة المراجعة ككل ،كذلك على الأسلوب التجريبي والمسببات التي استند عليها .

استهدف (Perreault et al., 2017) بحث الفعالية النسبية للاستراتيجيات التفاوضية المتزامنة مقابل الاستراتيجيات التفاوضية المتعاقبة في الحصول علي تنازلات من المديرين الماليين وخلق المزيد

من الرضا لديهم، واعتمدت على دراسة تجريبية من ٢٦٣ مراجعين لهم خبرة ١٢ سنة ويتم تدريبهم على التفاوض ، وتعد من أولى الدراسات في فحص قضية أساسية حول اذا كان التفاوض المتزامن مقابل التفاوض المتعاقب أكثر فعالية في الحصول على تنازلات عندما تتفاوض الافراد على اجراء تعديلات متعددة، وما اذا كان قرار المراجع باستخدام الاستراتيجية المتزامنة أو المتعاقبة يمكن أن يؤثر على الامتيازات التي يقدمها المديرين الماليين وكذلك مواقفهم تجاه المراجع ، وقد توصلت الدراسة إلي أنه عند قيام المراجعين بالتفاوض باستخدام الاستراتيجيات المتزامنة مقابل الاستراتيجيات المتعاقبة يؤدي الى مزيد من التنازلات، كما توصلت الدراسة إلي أن سلوك عميل المراجعة تجاه المراجع اكثر ايجابية عند قيام المراجع باستخدام استراتيجية متزامنة ، وأشارت الدراسة الى أنه يمكن للباحثين تحديد ما اذا كان قد يؤثر تفاوض العميل على فعالية الاستراتيجيات.

ويلاحظ على هذه الدراسة أنها اعتمدت على سنة واحده بينما يلزم لأى دراسة أن تعتمد على فترات متعددة وليس فترة واحده خاصة في ظل اجراء تعديلات متعددة.

بينما اتجه Church,et al.,(2020) الى تحديد الآثار الايجابية والسلبية لنرجسية المراجع على المفاوضات بين المراجع والعميل في الصين من خلال ثلاث دراسات (تطبيقية وتجريبية وميدانية)، وتوصلت الدراسة التطبيقية الى الارتباط الايجابي لنرجسية المراجع بتأخر تقرير المراجعة، كما ترتبط سلبا بالاستحقاقات التقديرية المطلقة ، بينما تشير النتائج التجريبية إلى أن نرجسية المراجعين مرتبطة بمزيد من المآزق والمفاوضات الأطول، فقد فشلت ٣٣% من المفاوضات عندما اتسم كل من المراجع والعميل بالنرجسية ، لعدم القدرة على التوصل إلى اتفاق على الرغم من خسارة الأرباح بسبب عدم الالتزام بالمواعيد النهائية. من ناحية أخرى، عندما يتم التوصل إلى اتفاقات، تؤدي نرجسية المراجعين إلى نتائج أكثر تحفظاً، أما الدراسة النوعية (الميدانية) تمت باستخدام المقابلات مع شركاء مراجعة ممارسين للمهنة قدمت أدلة ميدانية تدعم نظريتهم، وبشكل عام فإن البيانات التي تم تجميعها من المصادر الثلاث المختلفة تسفر عن نتائج متسقة، وبالتالي تقدم المقابلات التي تم اجراؤها أدلة ميدانية تدعم نظريتنا وفروضنا، وتتوافق ردود الأشخاص الذين تمت مقابلتهم بشكل عام مع النتائج التطبيقية والتجريبية، مع توضيح أن نرجسية المراجعين يمكن أن يكون لها آثار سلبية وإيجابية على ممارسات المراجعة.

واستهدف Maresch et al., (2020) بحث أثر الثقة في الكفاءة (الثقة فيما يتعلق بقدرة الطرف المقابل) والثقة في حسن النية (الثقة المتعلقة بنزاهة الطرف المقابل) في احتمالية قيام المراجع أو عميل المراجعة بمواجهة موقف شريكه التفاوضي في حالة الخلافات المتعلقة بعملية المراجعة ، واعتمد على دراسة تجريبية باستخدام بيانات تم جمعها من ١٤٩ مراجع حسابات و١١٦ مدير مالي، وتوصل إلى

أن الثقة عالية الكفاءة تجعل كلا من المراجعين والمديرين الماليين أقل احتمالاً للوقوف في وجه الشريك التفاعلي في حالات الخلاف وتفضيله موقف مفضل عند التفاوض بينهم ، وأخيراً توصل إلي عدم وجود علاقة معنوية بين الثقة في حسن النية التي يضعها المراجع أو عميل المراجعة في بعضهما البعض واحتمالية قيام أيا منهما بمواجهة المعالجة المفضلة لشريكه التفاعلي، ويجب الأخذ في الاعتبار التركيز الجغرافي والمكاني والبيانات الأساسية والطريقة المطبقة ، ويسمح النهج التجريبي المستخدم بتحديد المتنبئين ذوي الصلة بالنسبة لنتائج مفاوضات المراجعة، وإمكانية تفسير الظاهرة.

ويلاحظ من الدراسات السابقة ، التركيز على عدد من الاستراتيجيات التفاوضية وعلاقتها بعملية التفاوض، وتناولها لعينه من المراجعين (مراجع شريك - مراجع مدير) لمعرفة توجهاتهم في اختيار الاستراتيجية التفاوضية التي يتم استخدامها من جهة والعوامل المؤثرة في اختيار هذه الاستراتيجية واتجاه غالبية الدراسات لاستخدام المنهج التجريبي في اختبار الفروض والتي ركزت غالبيتها على المراجع (مراجع شريك - مراجع مدير) ، ومنها (Gibbins et al., 2001) بإجراء دراسة تجريبية على عدد من (٩٣) مراجع شريك في كندا استدعاء موقف تفاوضي تم إجراؤه حديثاً ، كما اتجه (Goodwin, 2002) الى استعراض الاستراتيجيات التفاوضية و توصل الى الاعتماد على الاسلوب التكاملي عن النماذج المسيطرة ، والى احتمالية استخدام شركاء المراجعة استراتيجيات الحسم أكثر من المديرين.

كما ركزت الدراسات على العوامل المرتبطة بالمراجع التي تؤثر في اختيار الاستراتيجية التفاوضية، فاتجه كلا من (Francis and Yu, 2009); Chen et al., (2005) الى أن مكاتب المراجعة الصغرى أقل قدرة على التفاوض مع العميل عن مكاتب المراجعة التي تنتمي لمكاتب المراجعة الأربعة الكبرى وبالتالي أكثر ميلاً للاعتماد على استراتيجيات التنازل، بينما تناول Brown - Liburd & Wright, M., (2011) تأثير لجان المراجعة على احكام المراجعين ودورها في الرفع من قدرة المراجع على المساومة كلما كانت قوية في الأمور التفاوضية الصعبة في مرحلة ما قبل التفاوض، من خلال دراسة تجريبية على مديري المراجعة وشريك المراجعة بعدد ٦٣ مراجع ، واتجه (Fu et al., 2011) الى التركيز على خبرة المراجع واختلافها في اختيار استراتيجية تفاوضية معينة ومدى الاختلاف بين شريك المراجعة ومدير المراجعة في اختيار هذه الاستراتيجية من خلال دراسة تجريبية على عينة من ٢٠ شريك مراجع و ٧٦ مراجع مدير بخبرة تتراوح بين ٧-١٢ سنة ، واستخدمت الدراسة المستوى المهني والتنظيمي للمراجع كمقياس للخبرة، وتوصل الى اختلاف تأثير خبرة المراجع التفاوضية باختلاف النمط التفاوضي للعميل، بينما تعرضت دراسة (Schmidt and Cross, 2014) الى نوعية الاستراتيجية التفاوضية التي يعتمد عليها شريك المراجعة حديث التعاقب عن شريك المراجعة الذي له

علاقة قائمه بعميل المراجعة واتجاه شريك المراجعة ذو العلاقة القائمة الى التركيز على استراتيجيات تكاملية وتعاونية، واتجه (Perreault et al., 2017) الى قيام المراجعين بالتفاوض باستخدام الاستراتيجيات المتزامنة مقابل الاستراتيجيات المتعاقبة يؤدي الى مزيد من التنازلات واعتمدت الدراسة على دراسة تجريبية من ٢٦٣ مراجعين لهم خبرة ١٢ سنة ويتم تدريبهم على التفاوض ، بينما أشار Church,et al.,(2020) الى نرجسية المراجع والعميل في العملية التفاوضية ، وتوصل الى فشل ٣٣% من التفاوض في حالة نرجسية المراجع والعميل ، واتجه أيضا (Maresch et al., 2020) الى الاختلاف بين المراجع والعميل في اختيار الاستراتيجية التفاوضية باختلاف مستوى الثقة بينهم ، واعتمد على دراسة تجريبية باستخدام بيانات تم جمعها من ١٤٩ مراجع حسابات و ١١٦ مدير مالي، وتوصل إلى أن الثقة عالية الكفاءة تجعل كلا من المراجعين والمديرين الماليين أقل احتمالا للوقوف في وجه الشريك التفاعلي في حالات الخلاف وتفضيله موقف مفضل عند التفاوض بينهم ، ومع تعدد العوامل المؤثرة في اختيار الاستراتيجية التفاوضية تركز الباحثه على كل من مركز المراجع (مراجع شريك ، مراجع)؛ ونوع مكتب المراجعة (ينتمي لمكاتب المراجعة الأربعة الكبرى أو لاينتمي) ؛ وخبرة المراجع ، وهى العوامل التي تتعلق بالمراجع وبأهميتها في تحديد الاستراتيجيات التفاوضية المستخدمة، وبالتالي يمكن اشتقاق الفرض الأول: "تؤثر العوامل المرتبطة بالمراجع عند التفاوض (الخبرة - مركز المراجع - نوع مكتب المراجعة) في اختيار الاستراتيجية التفاوضية في المراجعة" ، وينقسم الى الفروض الفرعية الآتية:

- الفرض الفرعى الأول : تؤثر خبرة المراجع في اختيار إستراتيجية التفاوض.
- الفرض الفرعى الثانى : يؤثر مركز المراجع في اختيار إستراتيجية التفاوض.
- الفرض الفرعى الثالث : يؤثر نوع مكتب المراجعة في اختيار إستراتيجية التفاوض.

٣-٣-٧ المجموعة الثانية : دراسات تتعلق بالاستراتيجيات التفاوضية بين المراجع والعميل

وممارسات إدارة الأرباح

اتجهت المجموعة الثانية من الدراسات الى التعرض للدراسات التي تناولت الاستراتيجيات التفاوضية بين فريقى المراجع والمديرين الماليين للشركات المقيدة في البورصة المصرية من جهه وعلاقتها بممارسات إدارة الأرباح من جهة أخرى كالتالى :

ركز كلا من (Beattie, et al., 2000); Gibbins et al.,(2001) على عملية التفاوض ومهارات التفاوض بين المراجع والعميل، فاتجه (Beattie, et al., 2000) الى تحديد طبيعة العملية التفاوضية بين كلا من شريك المراجعة والمدير المالى باستخدام قوائم الاستقصاء لاختبار فروض

الدراسة من خلال عينة من ٢٢٤ مراجع شريك و ١٥٣ مدير مالى بالمملكة المتحدة ، وتوصل الى أهمية التفاوض وتهم طرفى التفاوض لطبيعة العمل في عملية المراجعة وتفضيل ٦٠% من المراجعين مقابل ٤٥% يفضلون الحلول الوسط عند التفاوض على أمور هامة بينهما.

تناول (Chen,et al.,(2005) تحديد العلاقة بين استقلالية المراجع وجودة المراجعة ونتائج المفاوضات بين المراجع والعميل حول قضايا إعداد التقارير المالية، باستخدام نموذج انحدار Tobit لاختبار العلاقة بين نتائج المفاوضات بين المراجع والعميل واستقلالية المراجع ، والعلاقة بين نتائج المفاوضات بين المراجع والعميل وجودة المراجعة ، وتوصلت الدراسة الى وجود علاقة سلبية بين حجم الخدمات الأخرى بخلاف المراجعة ومدى اتفاق العميل مع المراجع بشأن الأمور المتعلقة بإعداد التقارير المالية، وهذا يشير إلى أنه كلما ارتفع عدد الخدمات الأخرى بخلاف المراجعة، كلما انخفض احتمال قبول العميل لتوصيات المراجع، وبالتالي ستتأثر استقلالية المراجع بتقديم الخدمات الأخرى بخلاف المراجعة، في حين لم يجد علاقة ذات دلالة معنوية بين مدة الاحتفاظ بالمراجع ونتائج عملية التفاوض بين المراجع والعميل بشأن الأمور المتعلقة بإعداد التقارير المالية، وتحليل التأثير المتبادل بين الخدمات الأخرى بخلاف المراجعة وفترة الاحتفاظ بالمراجع، تشير النتائج إلى أن الخدمات الأخرى بخلاف المراجعة لا تقيد أو تحد من قدرة المراجع على مقاومة ضغوط إدارة العميل عندما تكون العلاقة أو فترة الاحتفاظ بالمراجع أكثر من خمس سنوات لأن المراجعين الذين لديهم فترة أطول من المرجح أن يكونوا مستقلين، وتوصلت النتائج أيضاً إلى أن طول الفترة يؤدي إلى جودة أعلى في الأرباح الموضح عنها بالتقارير المالية.

ويلاحظ على الدراسة بأنها تقدم دليلاً تجريبياً أولياً على نتائج التفاوض الفعلية بين المراجع والعميل حول قضايا إعداد التقارير المالية، ومع ذلك قد تؤثر عوامل إضافية على قدرة المراجع على مقاومة ضغوط إدارة العميل، مثل مستوى المراجع في التفكير الأخلاقي ، وخطر التقاضي ، وخطر فقدان العميل ، ودرجة المنافسة في سوق المراجعة.

بينما تعرض (Sanchez et al.,(2007) لما يواجه المراجع من تحد في المصادقة على خلو القوائم المالية من التحريفات الجوهرية من جهة والمحافظة على العلاقة الطيبة بين المراجع والعميل من جهة أخرى، وذلك بفحص أثر قرار المراجع على تجاهل اجراء تسويات غير هامة نسبيا في مفاوضات تالية لإجراء مفاوضات عن تسويات هامة ، وباختيار عدد المشاركين من المراجعين والمديرين الماليين وتقسيمهم الى مجموعتين (الأولى تم تقديم لهم قائمة بتسويات المراجع المقترحة الهامة وغير الهامة، والمجموعة الثانية تم تقديم قائمة خالية من التسويات غير الهامة)، وتوصل الى استعداد المشاركين

بدرجه اكبر بالموافقة على تعديلات وتوصيات المراجع عن المجموعة الأولى وهو ما يطلق عليه استراتيجية توسيع أجنحة التعديلات ، مما يؤثر على جودة عملية المراجعة إيجابيا .

كما تناول Hatfield et al., (2008) العلاقة بين خصائص العميل والاستراتيجية التي يعتمد عليها المراجع في عملية التفاوض وأثرها على القوائم المالية، وركزت الدراسة على مدى ملائمة استراتيجية التنازل المخطط التي قد يتبعها أحد طرفي التفاوض وتلقي استجابة من الطرف الآخر خاصة في ظل الفهم المشترك بين المراجع والعميل وتقبله لتعديلات وتوصيات المراجع ، كذلك استراتيجية التبادل والتي يلجأ إليها العميل التنافسي ولا يستجيب لأية تعديلات يطلبها المراجع، وتوصلت الدراسة إلى استخدام المراجع استراتيجية التنازل بشكل اكبر اذا شعر بأن خطر فقدان العميل كبير ، بينما يستخدم استراتيجية التبادل مع نمط العميل المتنافس اكبر من استخدامها مع العميل المتعاون .

بينما ركز Gibbins et al., (2010) على العلاقات بين المراجع والعميل ومدى المرونة في تقبل العميل لاستراتيجيات المراجع، واعتمد على عينه من ١٤٠ مراجع شريك ومع تحديد عدة مؤشرات تؤثر على علاقة العميل بالمراجع مثل الثقة المتبادلة والخبرة المحاسبية للمدير المالي وكفاءة فريق المراجعة وطول فترة الاحتفاظ بالعميل وغيرها ، توصل الى تفضيل شركاء المراجعة لاستخدام الاستراتيجيات التكاملية (توسيع جدول الأعمال، حل المشكلات) بدلاً من الاستراتيجيات التوزيعية (السيطرة ، والمساومة، والتنازل) عند بدء المفاوضات. ومع ذلك تتغير استراتيجيات الشركاء إلى التنافس بدلاً من التنازل، والتنازل عن التسوية إذا أصبحت إدارة العميل غير مرنة في موقف محاسبي متنازع عليه.

تناول Hollindale, et al., (2011) مجموعة واسعة من التكتيكات التي تم تحديدها واستخدامها من قبل خبراء متخصصين في أدبيات علم النفس ولم يتم دمج العديد من هذه التكتيكات سابقاً في أبحاث التفاوض بين المراجع والعميل، على الرغم من أن لديها القدرة على أن تكون فعالة بصورة أكبر في بعض إعدادات مفاوضات المراجعة *audit negotiation settings*، ويتم تزويد (٧) شركاء لمراجعة الحسابات بهذه القائمة الواسعة من التكتيكات ويطلب منهم تطبيق هذه التكتيكات على مثالين لإعداد حكم بشأن مراجعة الحسابات. وتقوم مجموعة أخرى من مراجعي الحسابات مكونة من ١١ شريكا و ١١ مدير مراجعة بتحديد درجة الأهمية التي يعترمون وضعها على هذه التكتيكات الـ ٣٨ المكيفة في نفس سياق الحكم على مراجعة الحسابات. وتبين وجود (٤) عوامل هي (الإجبار / التأكيد)، الحل الوسط، حل المشكلات، والتكيف، ركزت الدراسة على تطبيق قائمة بالأساليب المستخدمة في الادب النفسي وتطبيقها في بيئة المراجعة ، وتحديد الأساليب التي تتدرج تحت كل من استراتيجيات حل المشكلات أو السيرة أو التنازل أو المساومة ، ومدى اختلاف هذه الأساليب باختلاف شريك المراجعة

عن المراجع ، ومدى اختلاف هذه الأساليب باختلاف مستوى التدريب بين المفاوضين ، و استعرضت حالتين من الممارسات المحاسبية التي تعتمد على التقدير المحاسبى ومرونة المعايير المحاسبية ،وتوصلت الى وجود اختلاف بسيط بين تقييم الشركاء والمراجع لأهمية الاستراتيجيات، في حين أن المراجعين الذين حصلوا على تدريب تفاوضي رسمي يركزون بشكل أقل على استراتيجيات الحل الوسط من أولئك الذين ليس لديهم تدريب.

ويلاحظ على هذه الدراسة صغر حجم العينة بما يقلل من احتمال العثور على اختلافات كبيرة بين المشاركين في التجربة وبما لا يسمح بتعميم التجربة، كما لم تتعرض لكيفية التعامل مع الممارسات المحاسبية التي تم ذكرها في البحث.

استهدف يوسف، (٢٠١١) دراسة وتحليل العملية التفاوضية التي تتم بين المراجع وعميله في بيئة الممارسة المهنية المصرية وتحديد الاستراتيجيات التفاوضية التي يستخدمها المراجع في حل الخلافات التي قد تظهر بينه وبين إدارة عميله، كذلك تحديد واختبار أهم العوامل التي يمكن أن تؤثر على العملية التفاوضية في البيئة المصرية، واعتمد على اجراء دراسة تجريبية لعينه من الاكاديميين والمهنيين في مجال المحاسبة والمراجعة بتوزيع قوائم الاستقصاء والحالات التجريبية بعدد ٩٦ من ممارسي المهنة وباستجابة ٣٢% منهم، بينما ٧٢ من الأكاديميين بنسبة ٤٢%، تم تقسيم الدراسة الى قسمين: القسم الأول التوصل الى الاستراتيجيات التفاوضية التي تستخدم في حل الخلاف بين المراجعين وإدارة عملائهم ولتحقيق هذا الهدف تم الاعتماد على أسلوب قوائم الاستقصاء والتي اشتملت على ٢٥ أسلوب أو مؤشر للتعبير عن الاستراتيجيات الخمسة، أما القسم الثاني اعتمد على اختبار تأثير فاعلية لجان المراجعة ومدة الارتباط بين المراجع وعميله على التفاوض من خلال الاعتماد على البحث التجريبي، وتوصل الى استخدام المراجعين الاستراتيجيات التفاوضية الخمسة في بيئة الممارسة المهنية المصرية وحاجة الأكاديميين الى مزيد من الوعي بالعملية التفاوضية لتركيزهم على استراتيجية السيطرة في المقام الأول، والتركيز على استراتيجية حل المشكلات وتوسيع نطاق التفاوض في مرحلة تالية لتحقيق أهداف الطرفين، بينما تأتي استراتيجية نطاق التفاوض وحل المشكلات في المرتبة الثالثة والرابعة.

ويلاحظ على هذه الدراسة تركيزها على قسمين عند اختبار الفروض القسم الأول الاعتماد على قوائم الاستقصاء للتحقق من الفرض الاول والذي يتعلق بالاستراتيجيات التفاوضية ، والبحث التجريبي عند اختبار الفرضيين الآخرين.

تتاول (Anjum et al.,2012) أثر إدارة الأرباح على ربحية الشركات غير المالية المدرجة في بورصة كراتشي في باكستان. وشملت عينة الدراسة ٩٨ شركة خلال الفترة ٢٠٠٢ إلى ٢٠٠٦. وقامت

الدراسة بتطبيق نموذج جونز المعدل لحساب المستحقات التقديرية والتي تستخدم كمقياس لإدارة الأرباح، بينما تم قياس الربحية من خلال معدل العائد على الأصول. وباستخدام تحليل الانحدار، أظهرت النتائج بأن لإدارة الأرباح تأثير سلبي على ربحية الشركات مما يعني بأن ازدياد ممارسات التلاعب بالقوائم المالية للشركات يساهم في تخفيض مصداقيتها وبالتالي تخفيض ربحيتها.

تناول جابر، (٢٠١٧) محاولة التوصل الى دور الاستراتيجيات التفاوضية للمراجع الخارجي في تحسين جودة عملية المراجعة، واعتمد على دراسة تجريبية باختيار عينه تشمل ١٢٨ مفردة مقسمة الى فريقين هما فريق المراجعة وفريق العميل، بتوزيع المشاركين على أربع مجموعات بشكل عشوائي بعدد ٣٢ مشارك لكل مجموعته و عدد مجموعتين لكل فريق، توصلت الدراسة الى أن التفاوض يعتبر من المهام الأساسية أثناء تنفيذ مهام المراجعة والوسيلة الأساسية لحل الخلافات بين المراجع والعميل، كما يؤدي التفاوض المنهجي باستخدام إحدى الاستراتيجيات التفاوضية إلى نتائج ايجابية ومن ثم تحسين جودة عملية المراجعة، وتعتبر استراتيجية التسوية كإحدى الاستراتيجيات التوزيعية من أفضل الاستراتيجيات التفاوضية التي يمكن استخدامها في مجال المراجعة تليها في ذلك استراتيجية توسيع أجنحة التعديلات كإحدى الاستراتيجيات التكاملية.

تناول (Kulset&Stuart,2018) تحديد الاستراتيجيات التفاوضية المستخدمة في النزوح وباستكمال البحث التجريبي (survey-based retrospective recall) من خلال توجيه قائمة استقصاء في عدد من ٣٦ شركة من ٧٦ شركة بإيرادات أكثر من ٥٥ مليون، تحتوي العينه على ٥٦ عميل منهم ٨٣% حصلت على تقرير غير معدل، وحصل ٤ عملاء على تقرير غير معدل مع فقرة انتباه، بينما حصل ١٠ عملاء على تقرير معدل، بينما تم اصدار تقرير سلبي لعميل من ٦ عملاء في الفترة من ٢٠٠٧-٢٠٠٩ بمتوسط خبرة ١٦ عام وقائمة استقصاء عن تكتيكات التفاوض، وتوصلت الى أنه كلما زادت دقة المعيار المحاسبي الخاص بموضوع محل التفاوض كلما زادت خبرة المراجع التفاوضية، كلما كانت العلاقة بين المراجع - العميل أقل إيجابية كلما كان اتجاه المراجعين تجاه استراتيجيات التنافس، وأخيرا تحديد المتغيرات في استخدام الاستراتيجيات التنافسية.

بينما تناول (Svanberga,et al.,2018) تحديد العلاقة بين الكفاءة الذاتية للمراجع في التفاوض وموضوعية المراجع من خلال دراسة مسحية لعدد ١٤٦ مراجع سويدي من ٨٠٠ مراجع (بنسبة ١٨,٣%)، وتوصلت الدراسة الى كلما زادت الكفاءة الذاتية للمراجع في التفاوض كلما كان أكثر قدرة على اتخاذ قرارات بشأن القضايا المتعلقة بالتقدير المحاسبي مقارنة بالمراجعين ذوي الكفاءة المنخفضة، كما توصلت الى أنه لا تعدل الهوية المهنية للمراجع في العلاقة بين الكفاءة الذاتية للمراجع في التفاوض وموضوعية المراجعة، كما توصلت الى أن تعيين وتدريب المراجعين لزيادة الكفاءة الذاتية

للتفاوض قد يكون كذلك طريقة فعالة لتعزيز موضوعية المراجع دون التعرض لأمر أخرى مثل التعاقب الدورى للمراجع.

بينما تناول خليل، (٢٠١٨) تحديد طبيعة الدور الذى تقوم به لجنة المراجعة لدعم عملية التفاوض بين المراجع الخارجى والعميل لتحقيق موضوعية العملية التفاوضية مع اقتراح اطار متكامل لتطوير هذا الدور لتحقيق العرض العادل للمعلومات المالية ، من خلال قائمة استقصاء بعدد (١٢٠) قائمة استقصاء وتمثلت مفردات العينة في المراجعين الخارجيين ، إدارة عميل المراجعة ، أعضاء لجنة المراجعة ، وتوصلت الى صلاحية الاطار المقترح وتحقيقه للاطار العادل للمعلومات المالية الناتجة عن التفاوض ويساعد على تحقيق موضوعية العملية التفاوضية ، كما توصل الى وجود علاقة معنوية بين لجنة المراجعة والعوامل المؤثرة على التفاوض ، وكذلك بين الاستراتيجيات التفاوضية والدور الفعال للجنة المراجعة.

ويلاحظ على هذه الدراسة تعرضها للاستراتيجيات التفاوضية في عبارات الاستقصاء بشكل إجمالي بافتراض معرفة مفردات العينة بهذه النوعيات والافتراض ضمنيا بتطبيقها ومعرفة الفروق بين بعضها البعض.

ركز قنديل، (٢٠١٨) على دراسة وتحليل العملية التفاوضية التي تتم بين المراجع والعميل بصفه عامة وما يتعلق بإدارة الأرباح بصفة خاصة وماهى العوامل التي تؤثر على هذه المفاوضات ومحاولة الوصول الى دليل ميداني عن العملية التفاوضية بين المراجع والعميل فيما يتعلق بإدارة الأرباح في البيئة المصرية من خلال استطلاع آراء عينه من المراجعين والأكاديميين الممارسين لمهنة المراجعة في مصر بعدد ١٠٠ قائمة استقصاء بنسبة استجابة ٧١% بشأن العوامل المؤثرة على عملية التفاوض بين المراجع والعميل وأثرها على موقف المراجع من ممارسات إدارة الأرباح ، وتوصل الى قبول جميع فروض البحث باتفاق جميع فئات العينة على ان اعداد القوائم المالية بشأنها النهائي يمر من خلال عملية تفاوضية بين المراجع والعميل وليس من طرف واحد ، وبأن ممارسات إدارة الأرباح تعد مظهرا من مظاهر السلوك الانتهازي للإدارة ، واتجه الى اعتماد المراجعين على استراتيجية التنازل وهى الاستراتيجية التي تحقق رضا المديرين الماليين في التفاوض بشأن ممارسات إدارة الأرباح مما ينعكس على جودة عملية المراجعة ، وعدم فعالية لجنة المراجعة والتي تعتبر بدورها حلقة الوصل.

ويلاحظ على هذه الدراسات تركيز معظمها على المنهج التجريبي على كل من المراجع والعميل فمثلاً أشار (Gibbins et al., 2001) الى أهمية التفاوض في حل الأمور الخلافية بين المراجع والعميل وتعد من أوائل الدراسات التي أشارت ضمنيا الى الاستراتيجيات التفاوضية ، كما اتجهت

(Goodwin, 2002) الى استعراض الاستراتيجيات التفاوضية والاعتماد على الاسلوب التكاملي عن النماذج المسيطرة ، والى احتمالية استخدام شركاء المراجعة استراتيجيات الحسم أكثر من المديرين ، وقدم (Chen, et al., 2005) دليلاً تجريبياً أولياً على نتائج التفاوض الفعلية بين المراجع والعميل حول قضايا إعداد التقارير المالية، بينما اتجه (Sanchez et al., 2007) الى التركيز على استراتيجية توسيع أجنحة التعديلات، مما يؤثر على جودة عملية المراجعة بشكل إيجابي، وبالاعتماد على المنهج التجريبي تم اختيار عدد المشاركين من المراجعين والمديرين الماليين وتقسيمهم الى مجموعتين (الأولى تم تقديم لهم قائمة بتسويات المراجع المقترحة الهامة وغير الهامة ، والمجموعة الثانية تم تقديم قائمة خالية من التسويات غير الهامة)، أما (Hatfield et al., 2008) يشير الى الاعتماد على استراتيجية التنازل عند الشعور بفقد العميل، بينما (Gibbins et al., 2010) اتجه الى تفضيل شركاء المراجعة لاستخدام الاستراتيجية التكاملية بدلا من التوزيعية، وركز جابر، (٢٠١٧) على استراتيجية التسوية كإحدى الاستراتيجيات التوزيعية ، تليها توسيع أجنحة التعديلات، ومع اختلاف الدراسات في تفضيل استراتيجية عن أخرى والاتفاق بينهم في تعدد الاستراتيجيات التفاوضية للمراجع اتجه يوسف، (٢٠١١) الى الاعتماد على عينه من الأكاديمين والمهنيين لتحديد الاستراتيجيات التفاوضية وتوصل الى استخدام المراجعين الاستراتيجيات التفاوضية الخمسة في بيئة الممارسة المهنية المصرية والاعتماد على استراتيجية الحسم بصورة أكبر، وتوصل كلا من (Kulset & Stuart, 2018) الى أنه كلما كنت العلاقة بين المراجع - العميل أقل إيجابية كلما كان اتجاه المراجعين تجاه استراتيجيات التنافس، بينما (Svanberga, et al., 2018) يشير الى تعيين وتدريب المراجعين لزيادة الكفاءة الذاتية للتفاوض قد يكون طريقة فعالة لتعزيز موضوعية المراجع، أما خليل، (٢٠١٨) ركز من خلال دراسة ميدانية وجود علاقة معنوية بين لجنة المراجعة والعوامل المؤثرة على التفاوض ، وكذلك بين الاستراتيجيات التفاوضية والدور الفعال للجنة المراجعة ، ومع تركيز هذه الدراسات واختلافها في أفضلية الاستراتيجية التفاوضية المستخدمة وكذلك اتجاه عدد منها بالتركيز على شريك المراجعة ومديرى المراجعة من ناحية واتجاه البعض الآخر بالتركيز على المراجعين والمديرين الماليين من جهة أخرى، وبالتالي يمكن اشتقاق الفرض الثاني: " يؤثر الموقف التفاوضي (وجود / عدم وجود ممارسات إدارة الأرباح) في اختيار المراجع لإستراتيجية التفاوض".

وللتعرف على الاختلاف بين كل من المراجع والعميل في اختيار الاستراتيجية التفاوضية وفقا لكل من (Kulset & Stuart, 2018 ; Gibbins et al, 2010؛ جابر ، ٢٠١٧؛ قنديل ٢٠١٨) ، والتي اعتمد على اختبار أثر الاختلاف بين المراجع والعميل في اختيار الاستراتيجية التفاوضية من جهة وعدم اتجاه الدراسات لمعرفة تأثير الاختلاف على ممارسات إدارة الأرباح، يمكن اشتقاق الفرض الثالث

" يؤثر الاختلاف بين آراء المراجعين وآراء المديرين الماليين في اختيار إستراتيجية التفاوض في حالة (وجود / عدم وجود ممارسات إدارة الأرباح).

- تعليق عام على الدراسات

فى ضوء الدراسات السابقة يلاحظ اتجاه غالبية الدراسات الى الاعتماد على البحث التجريبي لاختبار الفروض، ومع تركيز الباحثه على دراسة الاستراتيجيات التفاوضية والتي يصعب تحديدها نظرا لعدم التحديد الواضح لهذه الاستراتيجيات ومسمياتها ومشمولاتها من أساليب ومؤشرات لدى المراجعين في البيئة المصرية من ناحية ، ومع وجود عدد قليل جدا من الدراسات التي تعرضت لممارسات ادارة الأرباح وعلاقتها باختيار الاستراتيجية التفاوضية - بالرغم من تركيز معظم الدراسات على تأثير ممارسات ادارة الأرباح على جودة التقارير المالية ، ومع اتجاه قنديل ، (٢٠١٨) الى الإشارة ضمنيا الى علاقة الاستراتيجيات التفاوضية بممارسات ادارة الأرباح من خلال دراسة ميدانية الا أنه لم يركز على الاساليب والمؤشرات التي تتضمنها كل استراتيجية تفاوضية ، وبالتالي تتجه الباحثة لإجراء الدراسة التجريبية من خلال اجراء تجربتين تركز التجربة الأولى على اختيار عينة من المراجعين (مراجع شريك ، مراجع) وذلك للتعرف على تأثير العوامل المرتبطة بالمراجع في اختيار الاستراتيجية التفاوضية في حالتى وجود / عدم وجود ممارسات إدارة الأرباح ، والتجربة الثانية على عينتين مستقلتين من المراجعين والمديرين الماليين لاختبار تأثير الاختلاف بين آراء المراجعين والمديرين الماليين في اختيار الاستراتيجية التفاوضية وذلك في حالة وجود / عدم وجود ممارسات إدارة الأرباح.

٧-٤ الدراسة التجريبية

تتناول الهدف من الدراسة التجريبية ومجتمع وعينة الدراسة وأدوات وإجراءات الدراسة، وتوصيف وقياس متغيرات الدراسة، وأدوات التحليل الإحصائي واختبار فروض البحث كما يلي:

٧-٤-١ هدف الدراسة التجريبية

تهدف إلى التعرف على الاستراتيجيات التفاوضية بين المراجع والعميل المتمثل في المدير المالي ومدى تأثير هذه الاستراتيجيات على ممارسات إدارة الأرباح في ظل الاختلاف في عدد من العوامل المؤثرة على اختيار المراجع للاستراتيجيات التفاوضية في البيئة المصرية بالشكل الذي يمثل امتداد للدراسات السابقة وازافة اليها، بتحديد أثر هذه الاستراتيجيات التفاوضية على ممارسات إدارة الأرباح ، ولتحقيق هذا الغرض تم اعداد قائمة استقصاء كخطوة مبدئية بالأساليب (التكتيكات) التي تتضمنها كل استراتيجية تفاوضيه من عدد خمس استراتيجيات تفاوضية ، (Hollindale, et al., 2011; McCracken et al., 2011; Kulset & Stuart, 2018) وتوزيعها على خبراء متخصصين في

المراجعه ، ثم اجراء تجربتين لاختبار الفروض ومناقشة هذه الاستراتيجيات وفقا للعوامل المؤثرة في اختيار هذه الاستراتيجيات فى حالة وجود أو عدم وجود ممارسات لادارة الأرباح بتضمين حالتين من الممارسات المحاسبية التي قد تتطوى على ممارسات لادارة الأرباح (ملحق ١ ، ٢) كالتالى:

٧-٤-٢ مجتمع البحث والعينة

يتمثل مجتمع البحث في كل من المراجعين في مكاتب المراجعة التي تقوم بمراجعة الشركات المقيدة في البورصة المصرية والمديرين الماليين في الشركات المساهمة المقيدة المصرية، وقد تم أخذ عينة عشوائية بسيطة (١٢٠) مراجع (مراجع شريك ، مراجع) للتجربة الأولى ويتقارب حجم العينة مع عدد من الدراسات السابقة مثل (Fu et al., Gibbins et al., (2001); Gibbins et al., (2010); (2011) جابر، (٢٠١٧) (٢٠١٧) Maresch et al., (2020); يوسف، (٢٠١١)، وتتضمن التجربة الثانية عينتين مستقلتين (٣٠ مراجع و ٣٠ عميل) ويتقارب العدد مع دراسة كل من (Brown – Liburd & Wright, M., 2011; Fu et al., 2011)

٧-٤-٣ تقييم أداة الدراسة

تم الاعتماد على قائمة استقصاء لتجميع البيانات الميدانية من عينة الدراسة، وفي هذا الصدد فقد تم تقييم الصدق والثبات لعبارات القائمة بالاعتماد على إجابات المبحوثين حيث تم تقييم الصدق الظاهري للاستقصاء من خلال عرض قائمة الاستقصاء في صورتها الأولية على عدد من الخبراء المتخصصين في مجال المراجعة ، والتأكد من مدى كفاية عبارات الاستقصاء ودقة تعبيرها عن المقصود منها، وفي ضوء آراء هؤلاء الخبراء تم تعديل صياغة بعض العبارات، وذلك للاتفاق على الأساليب والتقنيات التي تشتمل عليها كل استراتيجية تفاوضية من جهة والحالات التي تمثل ممارسات لادارة الأرباح من جهة أخرى (Hollindale, et al., 2011)، في حين تم الاعتماد على معامل ألفا كرونباخ لقياس ثبات قائمة الاستقصاء، مع اعتبار الحد الأدنى المقبول في البحوث الاستقصائية لقيمة معامل ألفا هو (٠.٦) وفقاً ل (Hair et. al., (2010) ، وكما يتبين من الجدول رقم (١) التالي فإن جميع قيم ألفا لمتغيرات البحث قد تجاوزت (٠.٦) بما يدل على ثبات الاستقصاء.

جدول ١ : نتائج تقييم ثبات الاستقصاء

إستراتيجيات التفاوض	إستراتيجيات الحسم	إستراتيجيات التنازل	إستراتيجيات التسوية	إستراتيجيات حل المشكلات	إستراتيجيات توسيع الأجنحة
معامل ألفا كرونباخ	٠.٧٠٧	٠.٦٣٨	٠.٧٢٨	٠.٦٢٥	٠.٧١٩

المصدر: من إعداد الباحثة وفقاً لنتائج التحليل الإحصائي.

٧-٤-٤ البيانات الوصفية لعينة الدراسة

تتضمن البيانات الوصفية لعينة الدراسة مايلي:

جدول ٢: توزيع بيانات المتغيرات الديموجرافية لعينة الدراسة

المتغير	فئات المتغير	العدد	النسبة المئوية	الإجمالي
الخبرة	من ٣ إلى ٥ سنوات	٢٤	٢٠%	١٢٠
	من ٥ إلى ٧ سنوات	٢٨	٢٣.٣%	
	أكثر من ٧ سنوات	٦٨	٥٦.٧%	
المركز	مراجع شريك	٧٩	٦٥.٨%	١٢٠
	مراجع	٤١	٣٤.٢%	
نوع مكتب المراجعة	يعمل في أحد مكاتب المراجعة التي تنتمي للمكاتب الأربعة العالمية.	١٩	١٥.٨%	١٢٠
	يعمل في أحد مكاتب المراجعة التي لا تنتمي للمكاتب الأربعة العالمية	١٠١	٨٤.٢%	

المصدر: من إعداد الباحثة وفقاً لنتائج التحليل الإحصائي.

٧-٤-٥ التصميم التجريبي للدراسة

تحقيقاً لأهداف الدراسة تم تصميم دراستين تجريبتين، تتضمن الدراسة الأولى عينة من المراجعين (١٢٠ مفردة) ، وتتضمن الدراسة التجريبية الثانية عينتين مستقلتين (٣٠ مراجع و ٣٠ عميل) ، وقد تم تصميم هاتين التجريبتين على النحو التالي:

- الدراسة التجريبية الأولى

يشمل تصميم تلك الدراسة ١٤ معالجة كما هو موضح بالجدول التالي:

جدول ٣: التصميم التجريبي للدراسة الأولى

الحالة (ب) عدم وجود ممارسات	الحالة (أ) وجود ممارسات	الموقف التفاوضي	
		الخصائص الديموجرافية	
١/ب	١/أ	من ٣ إلى ٥ سنوات	الخبرة
		من ٥ إلى ٧ سنوات	
		أكثر من ٧ سنوات	
٢/ب	٢/أ	مراجع شريك	المركز
		مراجع	
٣/ب	٣/أ	ينتمي	نوع مكتب المراجعة
		لا ينتمي	
٤/ب	٤/أ		
٥/ب	٥/أ		
٦/ب	٦/أ		
٧/ب	٧/أ		

المصدر: من إعداد الباحثة

- * وبناءً على ذلك التصميم ، تتضمن الدراسة ١٤ معالجة ، تتمثل فيما يلي:
- المعالجة الأولى (أ/١): وجود ممارسات إدارة الأرباح / خبرة المراجع من ٣ إلى ٥ سنوات.
 - المعالجة الثانية (أ/٢): وجود ممارسات إدارة الأرباح / خبرة المراجع من ٥ إلى ٧ سنوات.
 - المعالجة الثالثة (أ/٣): وجود ممارسات إدارة الأرباح / خبرة المراجع أكثر من ٧ سنوات.
 - المعالجة الرابعة (أ/٤): وجود ممارسات إدارة الأرباح / المركز مراجع شريك.
 - المعالجة الخامسة (أ/٥): وجود ممارسات إدارة الأرباح / المركز مراجع .
 - المعالجة السادسة (أ/٦): وجود ممارسات إدارة الأرباح / المراجع ينتمي إلى أحد المكاتب العالمية الأربعة.
 - المعالجة السابعة (أ/٧): وجود ممارسات إدارة الأرباح / المراجع لا ينتمي إلى أحد المكاتب العالمية الأربعة.
 - المعالجة الثامنة (ب/١): عدم وجود ممارسات إدارة الأرباح / خبرة المراجع من ٣ إلى ٥ سنوات.
 - المعالجة التاسعة (ب/٢): عدم وجود ممارسات إدارة الأرباح / خبرة المراجع من ٥ إلى ٧ سنوات.
 - المعالجة العاشرة (ب/٣): عدم وجود ممارسات إدارة الأرباح / خبرة المراجع أكثر من ٧ سنوات.
 - المعالجة الحادية عشرة (ب/٤): عدم وجود ممارسات إدارة الأرباح / المركز مراجع شريك.
 - المعالجة الثانية عشرة (ب/٥): عدم وجود ممارسات إدارة الأرباح / المركز مراجع.
 - المعالجة الثالثة عشرة (ب/٦): عدم وجود ممارسات إدارة الأرباح / المراجع ينتمي إلى أحد المكاتب العالمية الأربعة.
 - المعالجة الرابعة عشرة (ب/٧): عدم وجود ممارسات إدارة الأرباح / المراجع لا ينتمي إلى أحد المكاتب العالمية الأربعة.
- ومن خلال تلك المعالجات التجريبية ، سيتم اختبار فروض الدراسة من خلال إجراء المقارنات التالية:

- **المقارنة الأولى:** تعتمد تلك المقارنة على التصميم التجريبي (2×3) حيث يتم المقارنة بين المعالجات (أ/1 + ب/1) × (أ/2 + ب/2) × (أ/3 + ب/3) ، وذلك للمقارنة بين الإستراتيجيات التفاوضية المختارة وفقاً للخبرة ، ومن ثم يتم اختبار الفرض الأول بفروضة الفرعية التالية:

ف ع ١: تؤثر خبرة المراجع في اختيار إستراتيجية التفاوض

- **المقارنة الثانية:** تعتمد تلك المقارنة على التصميم التجريبي (2×2) حيث يتم المقارنة بين المعالجات (أ/4 + ب/4) × (أ/5 + ب/5) ، وذلك للمقارنة بين الإستراتيجيات التفاوضية المختارة وفقاً للمركز ، ومن ثم يتم اختبار الفرض التالي:

ف ع ٢: يؤثر مركز المراجع (شريك مراجعة - مراجع) في اختيار إستراتيجية التفاوض

- **المقارنة الثالثة:** تعتمد تلك المقارنة على التصميم التجريبي (2×2) حيث يتم المقارنة بين المعالجات (أ/6 + ب/6) × (أ/7 + ب/7) ، وذلك للمقارنة بين الإستراتيجيات التفاوضية المختارة وفقاً لنوع المكتب، ومن ثم يتم اختبار الفرض التالي:

ف ع ٣: يؤثر نوع مكتب المراجعة في اختيار إستراتيجية التفاوض

- **المقارنة الرابعة:** تعتمد تلك المقارنة على التصميم التجريبي (2×1) حيث يتم المقارنة بين المعالجات (أ/1 + ب/1 + أ/2 + ب/2 + أ/3 + ب/3 + أ/4 + ب/4 + أ/5 + ب/5 + أ/6 + ب/6 + أ/7 + ب/7) ، وذلك للمقارنة بين الإستراتيجيات التفاوضية المختارة وفقاً للموقف التفاوضي ، ومن ثم يتم اختبار الفرض الثاني كالتالي:

ف ع ٢: يؤثر الموقف التفاوضي (وجود / عدم وجود ممارسات إدارة الأرباح) في اختيار إستراتيجية التفاوض

- الدراسة التجريبية الثانية

يشمل تصميم تلك الدراسة 4 معالجات كما هو موضح بالجدول التالي:

جدول ٤: التصميم التجريبي للدراسة الثانية

الحالة (ب) عدم وجود ممارسات	الحالة (أ) وجود ممارسات	الموقف التفاوضي	
		مجموعات التجريب	
٨/ب	٨/أ	المراجعين	المجموعة
٩/ب	٩/أ	المديرين الماليين	

المصدر: من إعداد الباحثة

* وبناءً على ذلك التصميم ، تتضمن الدراسة ٤ معالجات ، تتمثل فيما يلي:

- المعالجة الأولى (أ/٨): وجود ممارسات إدارة الأرباح / رأي المراجعين.
- المعالجة الثانية (أ/٩): وجود ممارسات إدارة الأرباح / رأي المديرين الماليين.
- المعالجة الثالثة (ب/٨): عدم وجود ممارسات إدارة الأرباح / رأي المراجعين.
- المعالجة الرابعة (ب/٩): عدم وجود ممارسات إدارة الأرباح / رأي المديرين الماليين.

ومن خلال تلك المعالجات التجريبية ، سيتم اختبار فرض الدراسة من خلال إجراء مقارنة تعتمد على التصميم التجريبي (٢×٢) ، حيث يتم المقارنة بين المعالجات (أ/٨ + ب/٨) × (أ/٩ + ب/٩) ، وذلك للمقارنة بين الإستراتيجيات التفاوضية المختارة وفقاً للمجموعة (مراجعين / مديرين ماليين) ، ومن ثم يتم اختبار الفرض الثالث كالتالي:

ف ٣: يؤثر الاختلاف بين آراء المراجعين وآراء المديرين الماليين في اختيار إستراتيجية التفاوض (وجود/ عدم وجود ممارسات إدارة الأرباح).

٧-٤-٦ نتائج الدراسة التجريبية

٧-٤-٦-١ اختبار اعتدالية توزيع البيانات

تم اختبار اعتدالية توزيع بيانات مجتمع الدراسة لتحديد ما إذا كان سيتم الاعتماد على الاختبارات المعلمية أم الاختبارات اللامعلمية في اختبار فروض الدراسة، وقد تم استخدام اختبار Kolomgrov-Smirnov للكشف عن طبيعة التوزيع الطبيعي للبيانات، وقد تم صياغة الفرض الإحصائي لهذا الاختبار كما يلي:

فرض العدم: تتبع البيانات المسحوبة من المجتمع التوزيع الطبيعي.

الفرض البديل: لا تتبع البيانات المسحوبة من المجتمع التوزيع الطبيعي.

وكما يتضح من الجدول رقم (٥) ، فقد أظهرت نتائج هذا الاختبار معنوية جميع إحصاءات الاختبار عند مستوى ثقة (٩٥%) أو أكثر ، وهو ما يؤكد على رفض فرض العدم وقبول الفرض البديل، ومن ثم فإن البيانات المسحوبة من المجتمع لا تتبع التوزيع الطبيعي، الأمر الذي يؤكد على التوجه نحو استخدام الاختبارات اللامعلمية لاختبار فروض الدراسة وعقد المقارنات الإحصائية اللازمة.

جدول ٥: نتائج اختبار التوزيع الطبيعي للبيانات

إستراتيجيات التفاوض	إستراتيجيات الحسم	إستراتيجيات التنازل	إستراتيجيات التسوية	إستراتيجيات حل المشكلات	إستراتيجيات توسيع الأجنحة
Statistic	٠.١٠٧	٠.١٨٤	٠.١٧١	٠.١١٩	٠.١٤٤
P. Value	٠.٠٠٢	٠.٠٠٠	٠.٠٠٠	٠.٠٠٠	٠.٠٠٠

المصدر: من إعداد الباحثة وفقاً لنتائج التحليل الإحصائي.

٧-٤-٦-٢ أساليب التحليل الإحصائي المستخدمة

بناءً على نتائج اختبار اعتدالية توزيع البيانات ، سوف يتم الاعتماد على الاختبارات اللامعلمية مثل اختبار Wilcoxon signed ranks test واختبار Kruskal Wallis واختبار Mann Whitney.

٧-٤-٦-٣ نتائج اختبار فروض الدراسة

أ- نتائج اختبار الفرض الأول: وينقسم الى اختبار الفروض الفرعية الآتية:

- نتائج اختبار الفرض الفرعي الأول

يهدف هذا الفرض إلى اختبار ما إذا كان الخبرة (مقسمة إلى ثلاثة فئات) تؤثر معنوياً في إستراتيجية التفاوض المختارة ، ولتحقيق ذلك تم استخدام اختبار Kruskal Wallis اللامعلمي، والذي يستخدم لمعرفة الفروق المعنوية بين أكثر من عينتين مستقلتين، وقد تم صياغة الفرض العدمي والفرض البديل كما يلي:

$$H_0: M_1 = M_2 = M_3$$

$$H_1: M_1 \neq M_2 \neq M_3$$

ووفقاً لنتائج هذا الاختبار الموضحة في الجدول رقم (٦) التالي، يتم رفض الفرض العدمي وقبول الفرض البديل حيث جاءت قيمة P. value (٠.٠٣٧) وهي أقل من مستوى المعنوية (٠.٠٥) ، وبالتالي يمكن القول أن الخبرة تؤثر معنوياً في اختيار إستراتيجية معينة من إستراتيجيات التفاوض.

جدول ٦: نتائج اختبار ف ١٤

Mean Rank	N		
٦٣.١٧	٢٤	من ٣ إلى ٥ سنوات	الخبرة
٧٣.٦٨	٢٨	من ٥ إلى ٧ سنوات	
٥٧.٦٦	٦٨	أكثر من ٧ سنوات	
	١٢٠	Total	
		٦.١٠١	Kruskal-Wallis H
		٢	Df
		٠.٠٣٧	Asymp. Sig. (2-tailed)

المصدر: من إعداد الباحثة وفقاً لنتائج التحليل الإحصائي.

ويوضح الجدول رقم (٧) التالي التكرارات والنسب المئوية لاستخدام إستراتيجيات التفاوض بحسب متغير الخبرة، حيث يتضح أنه كلما زادت خبرة المراجع كلما كان اختياره تجاه إستراتيجية الحسم أكثر من غيرها من الإستراتيجيات ، تليها في ذلك إستراتيجية حل المشكلات، في حين أن كل من إستراتيجيتي التسوية وتوسيع الأجندة لم يكن هناك فارق كبير في درجة اختيار كل منهما مع تقدم الخبرة. وعلى جانب آخر ، فإن إستراتيجية التنازل قد تم اختيارها لمرة واحدة وذلك في حالة الخبرة الأقل (من ٣ إلى ٥ سنوات) ، بينما لم يتم اختيارها نهائياً في الخبرات الأكبر .

جدول ٧: التكرارات والنسب المئوية لاستخدام إستراتيجيات التفاوض بحسب الخبرة

أكثر من ٧ سنوات		من ٥ إلى ٧ سنوات		من ٣ إلى ٥ سنوات		الإستراتيجيات
النسبة %	التكرار	النسبة %	التكرار	النسبة %	التكرار	
٤٤.١%	٣٠	٣٢.١%	٩	١٦.٧%	٤	إستراتيجية الحسم
٠%	٠	٠%	٠	٤.٢%	١	إستراتيجيات التنازل
١٦.٢%	١١	١٤.٣%	٤	١٢.٥%	٣	إستراتيجيات التسوية
٢٥%	١٧	٤٢.٩%	١٢	٥٨.٣%	١٤	إستراتيجيات حل المشكلات
١٤.٧%	١٠	١٠.٧%	٣	٨.٣%	٢	إستراتيجيات توسيع الأجندة

المصدر: من إعداد الباحثة وفقاً لنتائج التحليل الإحصائي.

- نتائج اختبار الفرض الفرعي الثاني

يهدف هذا الفرض إلى اختبار ما إذا كان المركز (مراجع شريك / مراجع) تؤثر معنوياً في إستراتيجية التفاوض المختارة، ولتحقيق ذلك تم استخدام اختبار Mann Whitney's اللامعلمي، والذي يستخدم لمعرفة الفروق المعنوية بين عينتين مستقلتين، وقد تم صياغة الفرض العدمي والفرض البديل كما يلي:

$$H_0: M_1 = M_2$$

$$H_1: M_1 \neq M_2$$

ووفقاً لنتائج هذا الاختبار الموضحة في الجدول رقم (٨) التالي، يتم قبول الفرض العدمي حيث جاءت قيمة P. value (٠.٣٠٤) وهي أكبر من مستوى المعنوية (٠.٠٥)، وبالتالي يمكن القول أن المركز سواء كان مراجع شريك أو مراجع ، لا تؤثر معنوياً في اختيار إستراتيجية معينة من إستراتيجيات التفاوض.

جدول ٨: نتائج اختبار الفرض الفرعى الثانى

Sum of Ranks	Mean Rank	N		
١٣٢٢.٠٠	٦٧.٨٢	٧٩	مراجع	نوع المكتب
٤٩١٢.٥	٦٥.٤١	٤١	مدير مالي	
		١٢٠	Total	
			٣.٠٨٢-	Z
			٠.٣٠٤	Asymp. Sig. (2-tailed)

المصدر: من إعداد الباحثة وفقاً لنتائج التحليل الإحصائي.

- نتائج اختبار الفرض الفرعى الثالث

يهدف هذا الفرض إلى اختبار ما إذا كان نوع مكتب المراجعة (ينتمي / لا ينتمي إلى أحد المكاتب العالمية الأربعة) له تأثير معنوي في اختيار إستراتيجية معينة من إستراتيجيات التفاوض، ولتحقيق ذلك تم استخدام اختبار Mann Whitney's اللامعلمي، والذي يستخدم لمعرفة الفروق المعنوية بين عينتين مستقلتين، وقد تم صياغة الفرض العدمي والفرض البديل كما يلي:

$$H_0: M_1 = M_2$$

$$H_1: M_1 \neq M_2$$

ووفقاً لنتائج هذا الاختبار الموضحة في الجدول رقم (٩) التالي، يتم رفض الفرض العدمي وقبول الفرض البديل حيث جاءت قيمة P. value (٠.٠٢٩) وهي أقل من مستوى المعنوية (٠.٠٥)، وبالتالي يمكن القول أن نوع مكتب المراجعة يؤثر معنوياً في اختيار إستراتيجية معينة من إستراتيجيات التفاوض.

جدول ٩: نتائج اختبار الفرض الفرعى الثالث

Sum of Ranks	Mean Rank	N		
١٤٣٨.٥٠	٧٥.٧١	١٩	ينتمي لأحد مكاتب المراجعة العالمية الأربعة	نوع المكتب
٥٨٢١.٥	٥٧.٦٤	١٠١	لا ينتمي لأحد مكاتب المراجعة العالمية الأربعة	
		١٢٠	Total	
			٢.١٨٠-	Z
			٠.٠٢٩	Asymp. Sig. (2-tailed)

المصدر: من إعداد الباحثة وفقاً لنتائج التحليل الإحصائي.

ويوضح الجدول رقم (١٠) التالي التكرارات والنسب المئوية لاستخدام إستراتيجيات التفاوض، حيث في حالة الانتماء لمكتب مراجعة عالمي يميل المراجعون إلى استخدام إستراتيجية توسيع الأجندة أكبر من المراجعين الذين لا ينتمون إلى مكتب مراجعة عالمي، بينما يختار المراجعون الذين لا ينتمون إلى مكتب مراجعة عالمي إستراتيجية حل المشكلات أكثر من نظرائهم الذين ينتمون إلى مكتب مراجعة عالمي، من ناحية أخرى كانت هناك نسبة ضئيلة للغاية إلى استخدام إستراتيجية التنازل من قبل المراجعين المنتمين إلى مكاتب مراجعة بخلاف المكاتب العالمية الأربعة، في حين أن المنتمين إلى أحد المكاتب العالمية الأربعة لا يستخدمون إستراتيجية التنازل على الإطلاق.

جدول ١٠: التكرارات والنسب المئوية لاستخدام إستراتيجيات التفاوض (ف ٣ع)

لا ينتمي لأحد المكاتب الأربعة		ينتمي لأحد المكاتب الأربعة		الإستراتيجيات
النسبة %	التكرار	النسبة %	التكرار	
١٢.٩%	١٣	٥.٣%	١	إستراتيجية الحسم
٥.٩%	٦	٠%	٠	إستراتيجيات التنازل
٢١.٨%	٢٢	٢١%	٤	إستراتيجيات التسوية
٤٣.٦%	٤٤	٣١.٦%	٦	إستراتيجيات حل المشكلات
١٥.٨%	١٦	٤٢.١%	٨	إستراتيجيات توسيع الأجندة

المصدر: من إعداد الباحثة وفقاً لنتائج التحليل الإحصائي.

ب- نتائج اختبار الفرض الثاني

يهدف هذا الفرض إلى اختبار ما إذا كان الموقف التفاوضي (وجود / عدم وجود ممارسات إدارة الأرباح) له تأثير معنوي في اختيار إستراتيجية معينة من إستراتيجيات التفاوض، ولتحقيق ذلك تم استخدام اختبار Wilcoxon signed ranks test والذي يمكّن من تحديد الاختلاف المعنوي بين متوسطي عينتين غير مستقلتين ، وقد تم صياغة الفرض العدمي والفرض البديل كما يلي:

$$H_0: M_1 = M_2$$

$$H_1: M_1 \neq M_2$$

ووفقاً لنتائج هذا الاختبار الموضحة في الجدول رقم (١١) التالي، يتم رفض الفرض العدمي وقبول الفرض البديل حيث جاءت قيمة P. value (٠.٠٠٠) وهي أقل من مستوى المعنوية (٠.٠٠٥) ، وبالتالي يمكن القول أن اختيار إستراتيجية التفاوض في حالة وجود ممارسات إدارة الأرباح يختلف اختلافاً جوهرياً عنه في حالة عدم وجود ممارسات إدارة الأرباح.

جدول ١١: نتائج اختبار الفرض الثاني (ف٢)

Sum of Ranks	Mean Rank	N		
١٠٨٤.٠٠	٤٥.١٧	٢٤	Negative Ranks	حالة (أ) / حالة (ب)
٢٨٣٢.٠٠	٤٤.٢٥	٦٤	Positive Ranks	
		١٢٠	Total	
			٣.٦٨٢-	Z
			٠.٠٠٠	Asymp. Sig. (2-tailed)

المصدر: من إعداد الباحثة وفقاً لنتائج التحليل الإحصائي.

ويوضح الجدول رقم (١٢) التالي التكرارات والنسب المئوية لاستخدام إستراتيجيات التفاوض، حيث في حالة عدم وجود ممارسات إدارة الأرباح يميل المراجعون إلى اختيار إستراتيجية حل المشكلات بدرجة أكبر من حالة وجود ممارسات إدارة الأرباح، في حين يتم اللجوء إلى إستراتيجية التسوية بدرجة أكبر في حالة وجود ممارسات إدارة الأرباح عن حالة عدم وجودها، كذلك يتم اللجوء بنسبة ضئيلة إلى إستراتيجية التنازل في حالة عدم وجود ممارسات إدارة الأرباح بينما لا يتم استخدامها نهائياً في حالة وجود تلك الممارسات.

جدول ١٢: التكرارات والنسب المئوية لاستخدام إستراتيجيات التفاوض

وجود ممارسات إدارة الأرباح		وجود ممارسات إدارة الأرباح		الإستراتيجيات
النسبة %	التكرار	النسبة %	التكرار	
٦.٧%	٨	١٦.٧%	٢٠	إستراتيجية الحسم
٠%	٠	١٠%	١٢	إستراتيجيات التنازل
١٦.٧%	٢٠	٢٦.٦%	٣٢	إستراتيجيات التسوية
٥٣.٣%	٦٤	٣٠%	٣٦	إستراتيجيات حل المشكلات
٢٣.٣%	٢٨	١٦.٧%	٢٠	إستراتيجيات توسيع الأجندة

المصدر: من إعداد الباحثة وفقاً لنتائج التحليل الإحصائي.

ج- نتائج اختبار الفرض الثالث

يهدف هذا الفرض إلى اختبار ما إذا كان الاختلاف بين آراء المراجعين وآراء المديرين الماليين يؤثر معنوياً في اختيار إستراتيجية التفاوض في حالة وجود أو عدم وجود ممارسات إدارة الأرباح، ولتحقيق ذلك تم استخدام اختبار Mann Whitney's اللامعلمي، والذي يستخدم لمعرفة الفروق المعنوية بين عينتين مستقلتين، وقد تم صياغة الفرض العدمي والفرض البديل كما يلي:

$$H_0: M_1 = M_2$$

$$H_1: M_1 \neq M_2$$

ووفقاً لنتائج هذا الاختبار الموضحة في الجدول رقم (١٣) التالي، يتم رفض الفرض العدمي وقبول الفرض البديل حيث جاءت قيمة P.value (٠.٠٠٢) وهي أقل من مستوى المعنوية (٠.٠٥)، وبالتالي يمكن القول أن هناك اختلافاً معنوياً بين آراء كل من المراجعين والمديرين الماليين حول اختيار إستراتيجية معينة من إستراتيجيات التفاوض.

جدول ١٣: نتائج اختبار الفرض الثالث

Sum of Ranks	Mean Rank	N		
٧٢٣.٠٠	٢٤.١٠	٣٠	المراجعين	مجموعات التجريب
١١.٠٧	٣٦.٩٠	٣٠	المديرين الماليين	
		٦٠	Total	
			٣.١٢٩-	Z
			٠.٠٠٢	Asymp. Sig. (2-tailed)

المصدر: من إعداد الباحثة وفقاً لنتائج التحليل الإحصائي.

ويوضح الجدول رقم (١٤) التالي التكرارات والنسب المئوية لاستخدام إستراتيجيات التفاوض، حيث يتضح أنه في حالة وجود ممارسات إدارة الأرباح فإن المراجعين يلجأون بدرجة أكبر إلى إستراتيجيات الحسم يليها إستراتيجيات حل المشكلات، ثم إستراتيجيتي التسوية وتوسيع الأجنحة بدرجة أقل، في حين أن المديرين الماليين في حالة وجود ممارسات إدارة الأرباح يلجأون إلى إستراتيجية التسوية في المقام الأول، يليها إستراتيجية حل المشكلات. بينما في حالة عدم وجود ممارسات إدارة الأرباح فإن المراجعين يلجأون في المقام الأول أيضاً إلى إستراتيجية الحسم، ويتساوى تقديرهم إلى كل من إستراتيجيتي التسوية وتوسيع الأجنحة، وفيما يتعلق بالمديرين الماليين فإنهم يميلون إلى اتباع نفس النمط في حالة وجود ممارسات ولكن بنسبة أقل، وأخيراً لم يتم اختيار إستراتيجية التنازل من قبل أي من المراجعين أو المديرين الماليين سواء في حالة وجود ممارسات إدارة الأرباح أو عدم وجودها.

جدول ١٤: التكرارات والنسب المئوية لاستخدام إستراتيجيات التفاوض (ف ٣)

عدم وجود ممارسات إدارة الأرباح				وجود ممارسات إدارة الأرباح				الإستراتيجيات
المديرين الماليين		المراجعين		المديرين الماليين		المراجعين		
النسبة %	التكرار	النسبة %	التكرار	النسبة %	التكرار	النسبة %	التكرار	
١٠%	٣	٣٣.٣%	١٠	٦.٧%	٢	٤٣.٣%	١٣	إستراتيجية الحسم
٠%	٠	٠%	٠	٠%	٠	٠%	٠	إستراتيجيات التنازل
٤٠%	١٢	٢٠%	٦	٤٦.٧%	١٤	١٦.٧%	٥	إستراتيجيات التسوية
٣٣.٣%	١٠	٢٦.٧%	٨	٣٣.٣%	١٠	٣٠%	٩	إستراتيجيات حل المشكلات
١٦.٧%	٥	٢٠%	٦	١٣.٣%	٤	١٠%	٣	إستراتيجيات توسيع الأجنحة

المصدر: من إعداد الباحثة وفقاً لنتائج التحليل الإحصائي.

٧-٥ الخلاصة والنتائج والتوصيات والبحوث المستقبلية

٧-٥-١ الخلاصة والنتائج

استهدف البحث تحديد العلاقة بين الاستراتيجيات التفاوضية في المراجعة وممارسات إدارة الأرباح في الشركات المقيدة في البورصة المصرية ، ولتحقيق هذا الهدف تم استعراض العلاقة بين الاستراتيجيات التفاوضية للمراجعة وأداء العميل ، العلاقة بين العوامل المؤثرة على اختيار الاستراتيجيات التفاوضية وعلى ممارسات إدارة الأرباح ، ثم العلاقة بين الاستراتيجيات التفاوضية وممارسات إدارة الأرباح، واعتمدت الباحثة على دراسة تجريبية ، في المرحلة الأولى تم توجيه قائمة استقصاء لتجميع البيانات الميدانية من عينة الدراسة حول الأساليب أو التكتيكات التي تعتمد عليها كل استراتيجية تفاوضية من عدد ٥ استراتيجيات تفاوضية يعتمد عليها المراجع عند التفاوض ، وفي هذا الصدد فقد تم تقييم الصدق والثبات لعبارات القائمة بالاعتماد على إجابات الباحثين حيث تم تقييم الصدق الظاهري للاستقصاء من خلال عرض قائمة الاستقصاء في صورتها الأولية على عدد من الخبراء المتخصصين في مجال المراجعة ، والتأكد من مدى كفاية عبارات الاستقصاء ودقة تعبيرها عن المقصود منها، تليها المرحلة الثانية والتي اعتمدت على تصميم دراستين تجريبيتين، تتضمن الدراسة الأولى عينة من المراجعين (١٢٠ مفردة) ، وتتضمن الدراسة التجريبية الثانية عينتين مستقلتين (٣٠ مراجع و ٣٠ عميل) ، ومن النتائج التي توصلت إليها الباحثة : عند اختبار الفرض الأول

والذى ينقسم الى ٣ فروض فرعية تم التوصل الى أن الخبرة (مقسمة إلى ثلاثة فئات) تؤثر معنوياً في إستراتيجية التفاوض المختارة ، كلما زادت خبرة المراجع كلما كان اختياره تجاه إستراتيجية الحسم أكثر من غيرها من الإستراتيجيات ، تليها في ذلك إستراتيجية حل المشكلات، في حين أن كل من إستراتيجيتي التسوية وتوسيع الأجندة لم يكن هناك فارق كبير في درجة اختيار كل منهما مع تقدم الخبرة. وعلى جانب آخر ، فإن إستراتيجية التنازل قد تم اختيارها لمرة واحدة وذلك في حالة الخبرة الأقل (من ٣ إلى ٥ سنوات) ، بينما لم يتم اختيارها نهائياً في الخبرات الأكبر، وهو ما يتفق مع الأقل (Brown and Johnstone, 2009); Kleinman et al., 2014; Fu et al., (2011) بالتركيز على خبرة المراجع واختلافها في اختيار إستراتيجية تفاوضية معينة، وتوصلت في الفرض الفرعى الثانى الى أن مركز المراجع (مراجع شريك أو مراجع) لا يؤثر معنوياً في اختيار إستراتيجية معينة من إستراتيجيات التفاوض وهو ما لا يتفق مع ما توصل اليه كل من (McCracken et al., (2011) (Trotman et al., (2009) بأن شريك المراجعة يتجه الى استخدام إستراتيجية الحسم بينما يتجه المراجعون الى استخدام إستراتيجية التكامل والتسوية والتنازل، وكذلك Goodwin, (2002) باحتمالية استخدام شركاء المراجعة إستراتيجيات الحسم أكثر من المديرين، أما Gibbins et al., (2010) اتجه الى تفضيل شركاء المراجعة لاستخدام الإستراتيجية التكاملية بدلاً من التوزيعية ، بينما عند اختبار الفرض الفرعى الثالث توصلت الى رفض الفرض العدم وقبول الفرض البديل بأن نوع مكتب المراجعة يؤثر معنوياً في اختيار إستراتيجية معينة من إستراتيجيات التفاوض وهو ما يتفق مع كلا من (Francis and Yu, 2009; Chen et al., 2005) الى أن مكاتب المراجعة الصغرى (لا تنتمى لمكاتب المراجعة الأربعة الكبرى) أقل قدرة على التفاوض مع العميل ، كما توصلت عند اختبار الفرض الثانى أن اختيار إستراتيجية التفاوض في حالة وجود ممارسات إدارة الأرباح يختلف اختلافاً معنوياً عنه في حالة عدم وجود ممارسات إدارة الأرباح وهو ما يتفق (Bauwhede, et al., 2008; Francis and Yu, 2009) الى أن عملاء مكاتب المراجعة الكبرى أقل احتمالاً لممارسات إدارة الأرباح ، وأكثر قدرة على مواجهة الضغوط التي قد تفرضها إدارة العميل على المراجع ، حيث يتجه شريك المراجعة الى استخدام إستراتيجية الحسم بينما يتجه المراجعون الى استخدام إستراتيجية التكامل والتسوية والتنازل (McCracken et al., 2011; Trotman et al., 2009)، وعند اختبار الفرض الثالث تم رفض الفرض العدم وقبول الفرض البديل بوجود اختلاف معنوي بين آراء كل من المراجعين والمديرين الماليين حول اختيار إستراتيجية معينة من إستراتيجيات التفاوض، وفى حالة وجود ممارسات إدارة الأرباح فإن المراجعين يلجأون بدرجة أكبر إلى إستراتيجيات الحسم يليها إستراتيجيات حل المشكلات، ثم إستراتيجيتي التسوية وتوسيع الأجندة بدرجة أقل، في حين أن المديرين الماليين في حالة وجود ممارسات لإدارة الأرباح يلجأون إلى إستراتيجية التسوية في المقام الأول ، يليها إستراتيجية حل

المشكلات. بينما في حالة عدم وجود ممارسات لإدارة الأرباح فإن المراجعين يلجأون في المقام الأول أيضاً إلى إستراتيجية الحسم ، ويتساوى تقديرهم إلى كل من إستراتيجيتي التسوية وتوسيع الأجندة، وفيما يتعلق بالمديرين الماليين فإنهم يميلون إلى اتباع نفس النمط في حالة وجود ممارسات ولكن بنسبة أقل، وأخيراً لم يتم اختيار إستراتيجية التنازل من قبل أي من المراجعين أو المديرين الماليين سواء في حالة وجود ممارسات لإدارة الأرباح أو عدم وجودها ، وهو ما يتفق مع (Maresch et al., (2020 الى الاختلاف بين المراجع والعميل في اختيار الاستراتيجية التفاوضية ، وجابر، (٢٠١٧) الى تفوق استراتيجية التسوية على الاستراتيجيات التفاوضية، يليها استراتيجية توسيع الاجندة، ثم استراتيجية الحسم في تحقيق جودة المراجعة ، واتجاه كل من (Goodwin, (2002); Gibbins et al., (2001); Gibbins et al., (2010) الى أفضلية استراتيجيات التكامل لاعتمادها على التعاون بين الطرفين، واتجه يوسف، (٢٠١١) الى الاعتماد على استراتيجيات التفاوض في البيئة المصرية ممثلة في استراتيجيات (الحسم، حل المشكلات ، وتوسيع نطاق الأجندة ، الحل الوسط) ، بينما أشار (Perreault et al.,(2017) عند قيام المراجعين بالتفاوض باستخدام الاستراتيجيات المتزامنة مقابل الاستراتيجيات المتعاقبة يؤدي الى مزيد من التنازلات، بينما لم تشر أي من الدراسات السابقة الى الاستراتيجيات التفاوضية التي يتم اختيارها من قبل المراجع والمدير المالي في حالة وجود ممارسات لإدارة الأرباح ، كما يشير أفضلية اختيار المراجعين لاستراتيجية الحسم في حالة (وجود / عدم وجود ممارسات إدارة الأرباح) من وجهة نظر الباحثة الى التخوف من التعرض للمساءلة وعدم الوعي الكامل بمنهجية الاستراتيجيات التفاوضية والتدريب عليها ، كما يؤيد الاختلاف بين المراجع والعميل في اختيار استراتيجية معينه الى الاختلاف في الشخصية والأهداف ما يدفعهم في بعض الأحيان الى التمسك بالاستراتيجية التي تحقق أهدافه وهو ما يتفق مع (Church,et al.,(2020 الى أن نرجسية كلا من المراجع والعميل تؤدي الى فشل ٣٣% من المفاوضات .

٧-٥-٢ التوصيات

- وجود سياسات معلنه عن الاستراتيجيات التفاوضية التي يمكن الاعتماد عليها في حل الخلافات بين المراجع والعميل للشركات المقيدة في البورصة المصرية.
- عقد دورات تدريبية للمراجعين والمديرين الماليين على ماهية الاستراتيجيات التفاوضية وكيفية استخدامها في حل الخلافات.

- وجود إجراءات حازمة لكل الشركات التي تتأخر في تقديم تقريرها المالي عن الفترة المسموح بها من ٦٠-٩٠ يوم، وذلك للإسراع من عمليات التفاوض بين المراجع والعميل ، والتي تعد أحد أهم مؤشرات تأخير تقرير المراجعة.

٧-٥-٣ الدراسات والبحوث المستقبلية

- العلاقة بين الجوانب السلوكية للمراجع واختيار الاستراتيجيات التفاوضية.
- العلاقة بين آليات الحوكمة الداخلية والاستراتيجيات التفاوضية في المراجعة.
- العلاقة بين التخصص الصناعي للمراجع والاستراتيجيات التفاوضية للمراجعة.
- الدور المعدل لهيكل الملكية في العلاقة بين لجان المراجعة واختيار الاستراتيجيات التفاوضية.

المراجع

أولاً: المراجع باللغة العربية

- الإبياري، هشام فاروق مصطفى، "أثر أتعاب المراجعة الخارجية Audit Fees على جودة أرباح Earnings Quality منشآت الأعمال- دراسة تطبيقية على شركات المساهمة المصرية" ،مجلة التجارة والتمويل، كلية التجارة ، جامعة طنطا ، العدد ٢ ، ٢٠١١، ص ٨٩-١٥٤.
- جابر، أحمد محمد (٢٠١٧)، " انعكاسات ممارسات الاستراتيجيات التفاوضية على جودة المراجعة الخارجية: دراسة تجريبية "، رسالة ماجستير غير منشورة، قسم المحاسبة ، كلية التجارة، جامعه القاهرة.
- حسين، علاء علي أحمد، (٢٠١٥)، " قياس وتفسير العلاقة بين ممارسات إدارة الأرباح وجودة الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية للشركات المتداول أسهمها في سوق الأوراق المالية المصرية - دراسة تطبيقية"، مجلة الفكر المحاسبي، كلية التجارة، جامعة عين شمس، المجلد ١٩، العدد ١، ص ٢٣٧ - ٣١٣.
- خليل ، محمد أحمد إبراهيم، (٢٠١٨) ، " تطوير دور لجنة المراجعة لتدعيم العملية التفاوضية بين مراقب الحسابات والعميل بهدف تحقيق العرض العادل للمعلومات المالية : دراسة نظرية تطبيقية "، مجلة الفكر المحاسبي، كلية التجارة، جامعة عين شمس، المجلد ٢٢، العدد ٢، ص ٦٧٨-٧٥٣.

ريشو، بديع الزمان، ٢٠١٣، "استراتيجيات التفاوض بين المراجع والعميل (العوامل المؤثرة): دراسة تطبيقية"، مجلة التجارة والتمويل، كلية التجارة، جامعة طنطا، العدد ٣، ص ١٤١ - ٢٠٠.

قنديل، السعيد محمد قنديل، (٢٠١٨)، "العوامل المؤثرة على عملية التفاوض بين مراقب الحسابات و عميل المراجعة وأثرها على موقف المراقب من ممارسات إدارة الأرباح (مع دراسة ميدانية بالبيئة المصرية)، رسالة ماجستير غير منشورة، قسم المحاسبة ، كلية التجارة ، جامعة طنطا.

يوسف، أيمن يوسف محمود، ٢٠١١، "دراسة تحليلية لعملية التفاوض بين المراجع وعميله: الاستراتيجيات والعوامل المؤثرة - مع التطبيق في بيئة الممارسة المهنية المصرية"، رسالة ماجستير غير منشورة ، قسم المحاسبة ، كلية التجارة ، جامعة الإسكندرية.

ثانياً: المراجع باللغة الأجنبية

Abbott, L.J., Parker, S. and Peters, G.F. (2012), "Internal audit assistance and external audit timeliness", **Auditing: A Journal of Practice & Theory**, Vol. 31 No. 4, pp. 3-20.

Awadallah, E., (2018), "Auditor-client negotiations: applying the dual concerns model in an emerging economy", **International Journal of Managerial and Financial Accounting**, Vol. 10, No. 3, PP. 250-272.

Anjum, N., Saif, I., Malik, Q., and Hassan, S., (2012), "Earnings Management and Firms' Profitability: Evidence from Pakistan. **European Journal of Economics**, Finance and Administrative Sciences, Issue 47,ISSN 1450-2275.

Asthana, S. (2014), "Abnormal audit delays, earnings quality, and firm value in the US", **Journal of Financial Reporting and Accounting**, Vol. 12 No. 1, pp. 27-63.

- Azmi, A., and Voon, Y. (2016), "The effect of clients' auditing experience and Concession timing strategies on auditor-client negotiations". **Group Decis Negot**, Vol. 25, No. 1: pp. 1049-1069.
- Baatour, K., Othman, H. B., & Hussainey, K. (2017), "The effect of multiple directorships on real and accrual-based earnings management: evidence from Saudi listed firms", **Accounting Research Journal**, Vol.30,No.(4), pp.395-412.
- Bergstressera, D., and Philippon, Th., (2006), "CEO incentives and earnings management.", **Journal of Financial Economics**, Vol. 80, pp. 511-529.
- Bhundia, A., (2012). "A comparative study between free cash flows and earnings management", **Business Intelligence Journal** - January, 2012 Vol.5 No.1, pp. 124.
- Brown, H., and K. Johnstone,(2009), " Resolving disputed financial reporting issues: Effects of auditor negotiation experience and engagement risk on negotiation process and outcome, " Auditing: **A Journal of Practice & Theory**,Vol. 28,No. (2),pp. 65-92.
- Brown-Liburd, H. and Cohen, J. (2013), "Effects of earnings forecasts and heightened professional skepticism on the outcomes of client-auditor negotiation", **Journal of Business Ethics**, Vol. 116, pp.311-325.
- Brown-Liburd & Wright,A., (2011),"The Effect of Past Client Relationship and Strength of the Audit Committee on Auditor Negotiations" , **Auditing: A Journal of Practice & Theory American Accounting Association**, Vol. 30, No. 4 DOI: 10.2308/ajpt-10143 November 2011 pp. 51-6.

- _____ and Johnstone, K. M., (2009)," Resolving disputed financial reporting issues: effects of auditor experience and engagement risk on negotiation process and outcome auditing:" **A journal of practice and Theory**, vol. 28, No. 2: pp. 65-92.
- Chan, K.H., Luo, V.W. and Mo, P.L.L. (2016), "Determinants and implications of long audit reporting lags: evidence from China", **Accounting and Business Research**, Vol. 46 No. 2, pp. 145-166.
- Church, B., N. Dai, X. Kuang and X. Liu, (2020), "The Role of Auditor Narcissism in Auditor-Client Negotiations: Evidence from China", **Contemporary Accounting Research**, Vol. 37 No. 3, pp. 1756-1787
- Ettredge, M. Li. C. and Sun, L. (2006): "The Impact of Internal control quality and audit delay in the SOX era", **available at: [http://papers.ssrn.com/abstract = 794669](http://papers.ssrn.com/abstract=794669) .**
- Francis, J.R., and Yu, M. D., (2009), "Big 4 office size and audit quality",**The Accounting Review**", Vol. 84, No. 5: pp. 1521-1552.
- Fu, H., Tan, H., and Zahang, J. (2011), "Effect of auditor negotiation experience and client negotiation style on auditors judgments in an auditor-client negotiation context", **Auditing, A Journal of practice and Theory**, Vol. 30, No. 3: pp. 225-237.
- Ghosh, A., Marra, A., & Moon, D. (2010), "Corporate boards, audit committees, and earnings management: pre-and post-SOX evidence", **Journal of Business Finance & Accounting**, Vol. 37, No.(9-10), pp. 1145-1176.

- Gibbins, M., McCracken, S. and Salterio, S.E. (2010), "The auditor's strategy selection for negotiation with management: flexibility of initial accounting position and nature of the relationship", **Accounting, Organizations and Society**, Vol. 35 No. 6, pp. 579-595.
- _____, Salterio, S., and 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.
- Goodwin, J., (2002), "Auditors Conflict management styles: An exploratory study", **Abacus**, Vol. 38, No. 3: pp. 378-405.
- Hair, J. F., Jr. W. C.Black, B. J. Babin, and R. E. Anderson. (2010). *Multivariate Data Analysis*. 7th edition, Pearson Prentice Hall.
- Hatfield, R., C., Agoglia, and M. H Sanchez. (2008) , "The effect of client characteristics on the negotiation Tactics of auditors", **Journal of Accounting Research**, Available at: www.ssrn.com
- Hatfield, R. C., R. W. Houston, C. M. Stefaniak, and P. Usrey, (2010), "The effect of magnitude of audit difference and prior client concessions on negotiations of proposed adjustments", **The Accounting Review**, Vol. 85,NO. 5,PP. 1674-1668.
- Healy, P. M., & Wahlen, J. M. (1999). "A review of the earnings management literature and its implications for standard setting", **Accounting Horizons** ,Vol. 13,No.(4), pp.365-383.
- Healy, P., and Wahlen, J., (2008),"A Review of the Earnings Management Literature and Its Implications for Standard Setting", **Manuscript prepared for 2008 AAA/FASB Conference**, Harvard Business School and Indiana University, November.

- Hollindale, J., Kent, P., and McNamora, R. (2011), " Auditor Tactics on negotiations: A Research note", **International Journal of Auditing**, Vol. 15, No.1: pp. 288-300.
- James E. Miller, (2009) ,"The Development Of The Miller Ratio (MR): A Tool To Detect For The Possibility Of Earnings Management (EM) ", **Journal of Business & Economics Research (JBER)**: Vol. 7 No. 1 ,pp.79-90.
- Kim, J. B., & Sohn, B. C. (2013),"Real earnings management and cost of capital", **Journal of Accounting and Public Policy**, Vol. 32, No.6, pp.518-543.
- 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.
- Knechel, W.R. and Sharma, D.S. (2012), "Auditor-provided non-audit services and audit effectiveness and efficiency: evidence from pre- and post-SOX audit Report Lags, Auditing: ", **A Journal of Practice & Theory**, Vol. 31 No. 4, pp. 85-114.
- Kong, D.T., Dirks, K.T. and Ferrin, D.L. (2014), "Interpersonal trust within negotiations: meta-analytical evidence, critical contingencies, and directions for future research", **Academy of Management Journal**, Vol. 57 No. 5, pp. 1235-1255.
- Kulset,E nd Stuart,I,"Auditor-client negotiations over disputed accounting issues: Evidence from one of the Norwegian Big 4 firms" , **International Journal of auditing**, Vol.22,Issu.3,pp.435-448.

- 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.
- MacTavish, C., (2018), "Audit negotiations: The effect of communicating national office involvement and auditor approach on negotiation outcomes", **Managerial Auditing Journal**, Vol. 33 No. 8/9, pp. 658-682.
- Maresch, D., E. Aschauer and M. Fink, (2020), "Competence trust, Goodwill trust and Negotiation Power in auditor- Client Relationships", **Accounting and Accountability Journal**, Vol. 33, No. 2, pp.335-355.
- McCracken, S., S.E. Salterio and R. N. Schmidt, (2011), "Do Managers Intend to Use the Same Negotiation Strategies as Partners?", **Behavioral Research In Accounting**, Vol. 23, No. 1, pp. 131-160.
- Mulford, C., and Comiskey, E. (2002), "The financial numbers game: detecting creative accounting practices", New York; John Wiley & Sons, Inc.
- Munsif, V., Raghunandan, K. and Rama, D.V. (2012), "Internal control reporting and audit report lags: further evidence", **Auditing: A Journal of Practice & Theory**, Vol. 31 No. 3, pp. 203-218.
- Perreault, S. and Kida, T. (2011), "The relative effectiveness of persuasion tactics in auditor-client negotiations", **Accounting Organizations and Society**, Vol. 36 No. 8, pp. 534-547.

- Perreault, S, Kida, T and Piercey ,M.,D., (2017),"The Relative Effectiveness of Simultaneous versus Sequential Negotiation Strategies in Auditor-Client Negotiations",**Contemporary Accounting Research**, Vol. 34 No. 2 pp. 1048–1070 , Summer,CAAA doi:10.1111/1911-3846.12288.
- Ratsula Olli, Pekka, (2010), "The Interplay between Internal Governance Structures, Audit Fees and Earning Management Listed in Finnish Companies", Accounting Master Thesis', **Department of Accounting and Finance**, School of Economics, Aalto University.
- Salleh,Z., and Stewart,D,J.,(2012), "The role of the audit committee in 'resolving auditor-client disagreements: A Malaysian study", **Accounting Auditing & Accountability Journal** ,vol., 25, No.(8),pp. 1340–1372
- Sanchez, M. H., Agoglia, C. P., & Hatfield, R. C. (2007), "The effect of auditors' use of a reciprocity-based strategy on auditor-client negotiations", **The Accounting Review**, Vol.82 ,No.1,pp. 205—240.
- Schimdt, R., and Cross, B. (2014), "The effects of auditor rotation on client management's negotiation strategies", **Managerial Auditing Journal**, Vol. 29, No. 2: pp 110–130.
- Schmidt, R. N. and B. E. Cross, (2014), "The effects of auditor rotation on client management's negotiation strategies", **Managerial Auditing Journal**, Vol. 29 No. 2,pp.110–130.

- Schipper, K., (1989), "Earnings management". **Accounting Horizons**. pp. 91-102.
- Sharma, D.S., Tanyi, P.N. and Litt, B.A. (2017), "Costs of mandatory periodic audit partner rotation: evidence from audit fees and audit timeliness", **Auditing: A Journal of Practice & Theory**, Vol. 36 No. 1, pp. 129-149.
- Soltani, B. (2002): "Timeliness of corporate and audit reports: some empirical evidence in the French context", **The International Journal of Accounting**, Vol. 37 NO.2, PP.215-246.
- Svanberg, J., Öhman, P. and Neidermeyer, P. (2017), "The relationship between transformational client leadership and auditor objectivity", **Accounting, Auditing& Accountability Journal**, Vol. 30 No. 5 pp. 1142-1159.
- Svanberg, J., P. Ohman and P. Neidermeyer, (2018), "Client- Identified Auditor's Initial Negotiation Tactics: A Social- Identity Perspective", **Managerial Auditing Journal**, Vol. 33, No. 6/7, PP. 633- 653
- Svanberg, J., P. Öhman and P. Neidermeyer, (2019), "Auditor objectivity as a function of auditor negotiation self-efficacy beliefs", **Advances in Accounting**, Vol.44, pp. 121-131.
- Trotman, K., Wright, A. and Wright, S. (2005) "Auditor negotiations: an examination of the efficacy of intervention methods', **The Accounting Review**, Vol. 80, No. 1, pp.349-367.
- Wang, K. and B. Tuttle, 2009, "The impact of auditor rotation on auditor-client negotiation", **Accounting, Organizations and Society**, Vol.34, PP. 222-243.

Wan-Hussin, W.N. and Bamahros, H.M. (2013), “Do investment in and the sourcing arrangement of the internal audit function affect audit delay?”, **Journal of Contemporary Accounting & Economics**, Vol. 9 No. 1, pp. 19-32.

Wu, C., H. Hsu and J. Haslam, (2016), "Audit committees, non-audit services, and auditor reporting decisions prior to failure", **The British Accounting Review**, Vol. 48 , PP. 240- 256.

الملاحق

ملحق رقم (١)

قائمة الاستقصاء بعد تعديل صياغة بعض العبارات في ضوء آراء الخبراء المتخصصين في مجال المراجعة والتي اعتمدت عليها الباحثة عند اجراء منهج التجريبي.

الأساليب أو التكتيكات التي يعتمد عليها المراجع في التفاوض	الاستراتيجية التفاوضية
(١) الإشارة إلى الاستياء من التقدم الذي أحرزته المفاوضات . (٢) اخبار الطرف الاخر لعملية التفاوض بعدم الواقعية. (٣) إبقاء المفاوضات مركزة على القضايا. (٤) اضغط عليهم بقوة للحصول على تنازلات. (٥) أخبرهم أن موقفهم هو ضد روح المعيار المحاسبي ذي الصلة. (٦) التحكم في توقيت أو وتيرة المفاوضات. (٧) اقتراح مراجعة احتياجات الشركة / مجلس الإدارة. (٨) تذكير الطرف الآخر بمسئولية المديرين لضمان العرض العادل والحقيقي للحسابات.	(استراتيجيه الحسم)
(١) السيطرة على التعبير عن العداء. (٢) محاولة المراجع "التحدث بلغتهم". (٣) تقديم اقتراحات موضوعية للتسوية، اذا كان ذلك في حدود القانون ومعايير المحاسبة. (٤) مناقشة حالات أخرى مماثلة . (٥) طلب المشورة بشأن حالات مماثلة واستخدامها لدعم قضيتك (٦) العمل على اقتراح تسويه معينه. (٧) اقتراح المقترحات التي تساعدكم على تجنب ظهور الهزيمة في التفاوض. (٨) يحصل المراجع على شريك آخر في المكتب ليؤكد على أن الرأي معقول وعادل.	استراتيجية التسوية
(١) محاولة تغيير التوقعات من العملية التفاوضية. (٢) تقديم اقتراحات موضوعية للتسوية، اذا كان ذلك في حدود القانون ومعايير المحاسبة. (٣) محاولة لتسوية القضايا البسيطة أولاً . (٤) يتم عرض مسودة تقرير المراجعة المعدل للإشارة إلى الاقتناع بعدم الامتثال. (٥) التعبير عن الاستعداد او الرغبة في التفاوض. (٦) نشير الى تكاليف الناتجة من استمرار الخلاف بين طرفي التفاوض. (٧) العمل على كسب ثقة الطرف الآخر. (٨) إبقاء الطرفين على الطاولة والتفاوض. (٩) الاستعانة بشركاء / محاسبين آخرين غير منخرطين بشكل مباشر في المراجعة لدعم موقفك. (١٠) اشرح قضيتك للعميل .	استراتيجية حل المشكلات
(١) الإذعان الكامل للطرف الآخر . (٢) الحصول على مساعدة الأفراد لحفظ الكرامة في التفاوض .	استراتيجية التنازل

<p>١) استخدم حس الفكاهة لتلطيف التفاوض. ٢) السماح للعملاء بالتفيس عن الغضب. ٣) تحمل مسؤولية تنازل الطرف الآخر . ٤) العمل على تبسيط جدول الأعمال من خلال حذف / الجمع بين القضايا. ٥) يحصل المراجع على شريك آخر في الشركة ليؤكد على أن الرأي معقول وعادل. ٦) الدعوة الى الاجتماعات المتكررة. ٧) المساعدة في وضع اطار للمفاوضات . ٨) محاولة تسوية القضايا البسيطة أولاً .</p>	<p>استراتيجية توسيع الأجندة</p>
---	---------------------------------

ملحق رقم (٢)

وفيه تم تحديد حالتين من ممارسات إدارة الأرباح تعد محل خلاف في تفسير أو حكم المعايير والمبادئ المحاسبية، ولكن هذه القضايا ليس من المرجح أن تتطوي على انتهاك مباشر لمعيار محاسبي أو مطلب قانوني ، وتم مناقشتهم في التجريبتين لتحديد الاستراتيجيات التفاوضية التي يختارها المراجع عند وجود / عدم وجود ممارسات إدارة أرباح ، وكذلك في التجربة الثانية بالاختلاف بين آراء المراجع والعميل في الاستراتيجية التفاوضية المستخدمه في حالة وجود / عدم وجود ممارسات إدارة أرباح.

الحالة الأولى تتعلق بتقدير مخصص الديون المشكوك في تحصيلها.

بيان الحالة

يتعلق المثال بتقدير مخصص الديون المشكوك في تحصيلها، فهذه قضية متكررة في المفاوضات حيث تنشأ الخلافات بشأن القيمة النقدية للمخصص بدلاً من الحاجة إلى المخصص.

رأى المراجع

يعتقد المراجع أن المخصص للديون المشكوك في تحصيلها يجب زيادته بسبب الظروف الاقتصادية الحالية، وفي هذه الحالة سوف يحتاج المراجع إلى إقناع / التفاوض مع العميل لضمان تقديم الحسابات بشكل عادل.

ملحوظة: أن الزيادة في مخصص الديون المشكوك في تحصيلها هي مسألة تتعلق بالحكم مع حجج مقنعة متاحة للعميل لعدم زيادة المخصص أو لحد من مقدار الزيادة.

الحالة الثانية: تتعلق بالمسألة الخاصة بأن يكون توقيت الاعتراف بالإيراد محل نزاع بدلاً من قيمة الإيراد.

بيان الحالة

أحد تجار التجزئة الذي عرض في السابق للعملاء ضماناً لمدة خمس سنوات مدرجاً في سعر التجزئة البالغ ٢٠٠٠٠ جنيه للمنتج. يتألف الضمان لمدة خمس سنوات من ضمان لمدة عامين من الشركة المصنعة وضمان لمدة ثلاث سنوات من بائع التجزئة. غير بائع التجزئة استراتيجيته التسويقية وعرض السلعة بسعر تجزئة يبلغ ١٨٨٠٠ جنيه مع تقديم ضمان الشركة المصنعة لمدة عامين فقط. عرض بائع التجزئة أيضاً ضماناً إضافياً لمدة ثلاث سنوات مقابل دفعة إضافية بقيمة ٢٠٠٠ جنيه. قدر العميل أن ٦٠٪ من المديرين الماليين اشتروا الضمان، واستخدم ٢٠٪ الضمان. وانخفضت عائدات المبيعات في ظل الاستراتيجية الجديدة ولكن تم تعويض ذلك بمتوسط مكاسب على إيرادات الضمان وكانت الإيرادات محايدة. وقام العميل بعمل مخصص للتكلفة التقديرية للضمان، وعامل مبيعات الضمان على أنها إيرادات الفترة الحالية.

رأى المراجع

يعتقد مراجع الحسابات أنه ينبغي إطفاء amortized الإيرادات خلال الفترة فترة الضمان، وبالتالي يقلل نهج المراجع من إيرادات وأرباح العميل بشكل ملحوظ للسنة.