

أثر ضغوط العمل و تصعيد إلتزام المراجع بالأحكام السابقة
على الحكم المهني للمراجع
بالتطبيق على البيئة المصرية
"دراسة تجريبية"

إعداد

أ.د / محمد السعيد أبو العز
أستاذ المحاسبة
كلية التجارة – جامعة الزقازيق

شيماء فكري مهني
مدرس المحاسبة
كلية التجارة – جامعة الزقازيق

منى أحمد السيد محمد أبو عوجة
باحث ماجستير محاسبة

ملخص Abstract

في تجربة شبه محكمة إختبرت الباحثة أثر ضغوط العمل/ تصعيد إلتزام المراجع بالأحكام المهنية السابقة على حكمه المهني وذلك بالتطبيق على عينة ميسرة من المراجعين التابعين لمكاتب المراجعة بجمهورية مصر العربية بلغ عددها ٦٤ مراجعاً ذوي خبرة مهنية لا تقل عن خمس سنوات بعد القيد بجمعية المحاسبين و المراجعين المصرية . إستخدمت الباحثة تصميماً عاملياً Factorial Design (٢×٢) داخل المشاركين Within Subjects لإجراء مراوحة تجريبية لضغوط العمل كمتغير مستقل منقسم إلى ضغوط ضمنية / ضغوط صريحة ، وإلتزام المراجع بالأحكام السابقة كمتغير مستقل ثانٍ منقسم إلى مستوى مرتفع من الإلتزام بالأحكام السابقة / مستوى منخفض من الإلتزام بالأحكام السابقة . أجرت الباحثة تحليل تباين ANOVA للعينة الكلية وجاءت النتائج لتؤيد عدم وجود تأثير معنوي لضغوط العمل بنوعها (الصريحة/ الضمنية) على الحكم المهني للمراجع مقيساً بحجم التعديلات التي يحددها المراجع على القوائم المالية لشركة العميل، في حين أيدت النتائج وجود تأثير معنوي قوي لإلتزام المراجع بالأحكام المهنية السابقة على الحكم المهني له في الفترة الحالية، كذلك عدم وجود تأثير معنوي للتفاعل بين ضغوط العميل وإلتزام المراجع بالأحكام المهنية السابقة على الحكم المهني للمراجع.أسفر التحليل الإضافي للعينة وفقاً للرتبة المهنية للمراجع وسنوات الخبرة (أعلى من ١٠ سنوات) على عدم وجود تأثير معنوي لتلك العوامل على العلاقة بين ضغوط العميل وإلتزام المراجع بالأحكام السابقة على الحكم المهني للمراجع .

كلمات مفتاحية : ضغوط العميل، إلتزام المراجع بالأحكام السابقة، الحكم المهني للمراجع، تعديلات المراجع.

Abstract

In a semi-controlled experiment, the researcher examined the effects of client pressure and escalation of commitment of previous auditor professional judgments on auditor's professional judgment applied to a sample of 64 auditors who belong to audit offices in the Arab Republic of Egypt with experience 5 years or higher after the enrollment in the Association of Accountants And Egyptian Auditors . The researcher used a factorial (2×2),within subjects design for making an experimental manipulation for client pressure as an independent variable divided to : explicit pressure / implicit pressure , and the level of auditor commitment of previous judgments as an independent variable divided to a high level of commitment / a low level of commitment . The results indicate that there is no significance effect of client pressure on auditor judgment measured by of financial statements of the client. On the other hand, there is a strong significance effect of auditor commitment towards previous judgments on the size of adjustments determined by the auditor to the client financial statements as the auditor escalate his commitment towards previous judgments. In addition, there is no significance effect of demographic variables (professionalrank, experience and offiliation with an international audit firm) on the amount of adjustments determined on financial statements of Client Company.

مقدمة ومشكلة البحث

ينشأ تعارض في المصالح بين المراجع والعميل مما ينشأ عنه تعرض المراجع للضغوط والتي تعد جزء من حياة المراجع المهنية والتي يمكن أن تنعكس بصورة سلبية على إستقلالية المراجع وخاصة عند إبدائه لرأيه بشأن عدالة القوائم المالية لشركة العميل ومدى إتفاقها مع مبادئ المحاسبة المتعارف عليها (يوسف ، ٢٠١١). تظهر هذه الضغوط بصورة واضحة في المنشآت التابعة لمنشآت المراجعة الأربعة الكبار (Big 4) التي تهتم بتقديم خدمة للعميل على مستوى عالي من الجودة و من أهم هذه الضغوط "ضغوط العميل Client Pressure" على المراجع لإقناعه بإبداء رأي يتوافق مع مصالح العميل و السياسات المحاسبية التي يقوم بإتباعها (Moreno & Bhattacharjee, 2003; Koch & Salterio, 2015).

تتمثل ضغوط العميل في تدخل إدارة شركة العميل في عمل المراجع رغبةً منها في إقناعه بإبداء رأي غير متحفظ بشأن قوائمها المالية حتى ولو كان هذا يتعارض مع الواقع ، بغرض المحافظة على صورة شركته وحصته السوقية في بيئة الاعمال (Bhattacharjee, 2003) . تبرز هذه الضغوط بصورة واضحة في حالة إزدياد فترة الإرتباط بين المراجع و العميل حيث أيدت دراسة (عبد الرحمن، ٢٠١٢) أن زيادة فترة الإرتباط بين المراجع والعميل يمكن أن تؤدي إلى تقليل حيادية المراجع وخاصةً حين تقدم شركة المراجعة خدمات إستشارية لشركة العميل بخلاف أدائها لعملية المراجعة عن نشاط شركته. أيضاً، أيدت دراسة (Beardsly et al., 2014) وجود علاقة معنوية بين أتعاب الخدمات الإستشارية التي يتقاضاها المراجع من شركة العميل وبين حجم التعديلات الجوهرية على القوائم المالية للعميل مما قد ينتج عنه غياب إستقلالية المراجع وحياديته.

يعرف الحكم المهني للمراجع Auditor Professional Judgment على أنه عملية إتخاذ قرار بواسطة مراجع مؤهل عن طريق مزاولته لعمله المعني في ظل المبادئ المحاسبية ومعايير المراجعة المقبولة قبولاً عاماً وقواعد السلوك المهني وتتبع أهمية الحكم المهني للمراجع أن رأيه الفني المحايد يضيف الثقة والمصداقية على المعلومات الواردة بالقوائم المالية للعميل ويساعد أصحاب المصالح على ترشيد قراراتهم بناء على رأي المراجع (Mala & Chand, 2015).

أشار أبو العز (٢٠١٠، ١٩٩٥) أن الحكم المهني السليم الذي يحقق معايير الجودة هو العلامة الدالة على تميز المعرفة و الخبرة المهنية Professional Experience وأن العنصر الأساسي للممارسة المهنية الفعالة يتمثل في التعلم أثناء ممارسة المهنة وملاحظة النماذج المهنية الراقية. إلا أن المراجع ليس خبيراً ألياً مبرمجاً وإنما هو عبارة عن خبير بشري Human Expert يمكن أن يخضع للوقوع في خطأ التحيز Fallible للأحكام السابقة والتي من شأنها التأثير على تحديد المراجع لنوع الرأي (تقرير المراجعة) الذي يصدره المراجع .

عند إبداء المراجع لرأيه الفني المحايد عادة ما توجد العديد من القضايا المحاسبية التي تكون محل خلاف بينه وبين عميله أهمها حجم التعديلات الجوهرية على القوائم المالية لشركة العميل التي يراها المراجع ضرورية لتتوافق القوائم المالية لشركة العميل مع مبادئ المحاسبة المتعارف عليها مما قد يسبب تعارض في المصالح بين المراجع و عميله، نظراً إلى أن كلا الطرفين لهما أهداف مختلفة (Umar & Anandarajan, 2004). في دراسة لها عن أثر خبرة المراجع وتصعيد إلتزامه بالأحكام المهنية السابقة على الحكم المهني للمراجع عرفت (Jeffrey, 1992) تصعيد الإلتزام بالأحكام السابقة Escalation of Commitment على أنه قيام المراجع بالتمسك بتقييمه السابق لأنشطة شركة العميل متجاهلاً أثر التغيرات البيئية. يرجع هذا التمسك إلى شعور المراجع بالمسئولية عنها، كما أن أي تعديل يقوم به المراجع إزاء الأحكام السابقة قد يحمل في مضمونه الإعتراف بوجود خطأ سابق في الحكم و التقدير .

في مجال المراجعة، ترى (Jeffrey, 1992) أن الحكم المهني للمراجع وتصعيد إلتزامه بالأحكام السابقة عادة ما يتعلق بالمسئولية المهنية للمراجع عن تلك الأحكام ، حيث يزداد تمسك المراجع بهذه الأحكام حين تكون نسبة مسؤليته المهنية عنها كبيرة جداً وإذا كان أي تغيير أو تصحيح للأحكام المهنية السابقة ذا أهمية نسبية كبيرة و مؤثر بشكل سلبي على الحكم المهني للمراجع في الفترة الحالية. أيدت بعض البحوث أن تصعيد الإلتزام بالأحكام السابقة يمكن أن يؤدي إلى إحداث تأثير سلبي أو إيجابي على الحكم المهني للمراجع تبعاً لنوعية المعلومات والمعرفة السابقة المتكونة لدي المراجع عن أنشطة شركة العميل . أيد (Oskamp, 1982) أن تصعيد إلتزام المراجع بالأحكام السابقة يحمل في طياته تأثير سلبي وخاصة حين يرتبط المراجع بالعمل لمدة

زمنية طويلة يقوم خلالها بإصدار العديد من الأحكام المهنية على القوائم المالية لشركة العميل تحتوي العديد من أوجه القصور مما ينشأ عنه صعوبة إصدار أحكام مهنية في الوقت الحالي بصورة دقيقة ومطابقة لحقيقة الوضع المالي لشركة العميل .

تلاحظ الباحثة أن أغلب البحوث قد تناولت بعض العوامل المتعلقة بضغط العميل التي اختلف تأثيرها على الحكم المهني للمراجع مثل Koch ; Koch & Salterio, 2017 ; Hatfield et al., 2011; Jeffery,1992) و التي اختلفت فيما بين ضغوط العميل وتصعيد الإلتزام بالأحكام المهنية السابقة حيث ركزت بشكل أساسي على العلاقة الإرتباطية بين المراجع وعميله والدوافع المادية لدى المراجع للإحتفاظ بعميله أكبر فترة ممكنة مما يسلب الضوء على المشكلة البحثية التالية:

- هل تؤثر ضغوط العميل على أحكام المراجع من حيث حجم التعديلات اللازمة على القوائم المالية لشركة العميل ؟
- هل يؤثر تصعيد إلتزام المراجع بالأحكام السابقة على تحديده حجم التعديلات اللازمة على القوائم المالية لشركة العميل ؟

هدف البحث

إختبار أثر ضغوط العميل وتصعيد إلتزام المراجع بالأحكام السابقة على الحكم المهني للمراجع و خاصة تحديده التعديلات اللازمة على القوائم المالية لشركة العميل وذلك عندما ينشأ الخلاف بين إدارة العميل والمراجع .

أهمية البحث

ترجع أهمية هذا البحث إلى مجموعة من الإعتبارات لعل من أهمها:

- 1- الدور الذي تلعبه ضغوط العميل في التأثير على جودة التقارير التي يصدرها المراجع بشأن ملاءمة القوائم المالية لشركة العميل مع مبادئ المحاسبة المتعارف عليها وإنعكاس ذلك على تحديد المراجع لحجم التسويات اللازمة لإبداء الحكم المهني له وتأثير ذلك على جودة المراجعة .

- ٢- تأثير إلتزام المراجع بالأحكام المهنية السابقة على الحكم المهني له نظراً إلى أنه متعلق بحجم المسؤولية الشخصية عن تلك الأحكام السابقة مما يمكن أن ينعكس بالسلب على جودة الأحكام المهنية التي يصدرها المراجع في الفترات اللاحقة لتلك الأحكام .
- ٣- ندرة الدراسات السابقة التي تناولت ضغوط العمل و تصعيد إلتزام المراجع بالأحكام السابقة في البيئة المصرية و ذلك في حدود علم الباحثة .
- ٤- تعد الدراسة من الموضوعات الحديثة في الساحة المحاسبية والتي تحظى باهتمام الباحثين في الفترة الاخيرة لما لها من تأثير على الحكم المهني للمراجع الذي ينعكس بدوره على قرارات المستثمرين وأصحاب المصالح .

البحوث السابقة

إختبرت (Jeffery,1992) في دراسة لها أثر خبرة المراجع وتصعيد إلتزامه بالأحكام المهنية السابقة على الحكم المهني له وخاصةً فيما يتعلق بالقروض البنكية وذلك بالتطبيق على البيئة الأمريكية من خلال إجراء تجربة ذات تصميم عاملي factorial design (٢×٢). إستخدمت (Jeffery,1992) تصعيد إلتزام المراجع بالأحكام السابقة كمتغير مستقل مقيساً من خلال تقسيمه لمستويين هما (مستوى مرتفع من الإلتزام/ مستوى منخفض من الإلتزام) . أيضاً تناولت خبرة المراجع كمتغير مستقل مستخدمةً لقياسه الرتبة المهنية للمراجع حيث لا تقل رتبة المشاركين في التجربة عن مدير مراجعة أول senior manager نظراً إلى أن سنوات خبرته كمراجع لا تقل عن ٨ سنوات كما أنه يشترط أن تكون لدي المراجع خبرة في مراجعة القروض البنكية لا تقل عن ٤ سنوات نظراً لطبيعة المحاسبة عن أنظمة البنوك. كذلك إستخدمت الحكم المهني للمراجع الخاص بالقروض البنكية كمتغير تابع وقد قسمته لمستويين هما: قروض بنكية جيدة ، قروض بنكية محملة بالمخاطر.

عمدت (Jeffery,1992) أثناء إجراء تلك التجربة إلى إستهداف عينة مكونة من ٤١ مراجعاً تابعين لمنشآت المراجعة من الست الكبار Big 6 في تلك الفترة ذوي رتبة مهنية شريك مراجعة partner ، مدير مراجعة manager ، مدير مراجعة أول senior manager إستناداً إلى أن

المراجع لا يمكنه تحمل مسؤولية إصدار حكم مهني متعلق بالقروض البنكية إلا إذا كانت رتبته المهنية لا تقل عن رتبة مدير manager. أيضا ركزت بشكل رئيسي على المراجعين الذين يقضون أكثر من ٢٥% من وقتهم في أداء عمليات المراجعة على القروض البنكية.

توصلت (Jeffery, 1992) إلى تأكيد وجود تأثير معنوي للعلاقة التفاعلية بين خبرة المراجع والتزامه بالأحكام المهنية السابقة والحكم المهني للمراجع في الفترات الحالية. فسرت (Jeffery, 1992) ذلك الأثر بأنه كلما زادت خبرة المراجع قلت درجة تمسكه بالأحكام المهنية السابقة لأن المراجع يفضل تغليب الدافع المهني له على الدافع الإقتصادي وخاصة حين يتعلق الأمر بإصدار أحكام مهنية متعلقة بالقروض البنكية على عكس المراجع قليل الخبرة أو ذو رتبة مهنية أقل من مدير مراجعة manager حيث أنه يتخذ قرارات ذات جودة أقل ويتمسك بالأحكام المهنية السابقة حتى لو كانت تحتوي على أخطاء ذات أهمية نسبية ومؤثرة على جودة قرار المراجع في الفترة الحالية .

إختبر (Hatfield et al., 2011) في تجربة أثر ضغوط العمل ومشاركة المراجع في تحديد حجم التعديلات على القوائم المالية لشركة العمل في فترات سابقة على تحديد المراجع لحجم التعديلات التي يراها مناسبة في فترات لاحقة بالتطبيق على البيئة الأمريكية. بالنظر إلى تلك التجربة يلاحظ استخدام ضغوط العمل كمتغير مستقل مقيساً من خلال تقسيمه لمستويين هما (ضغوط مرتفعة / ضغوط منخفضة) إستناداً إلى كبر حجم العمل كعامل أساسي لتحديد تأثير الضغوط على حجم التعديلات المحددة وذلك في ضوء إختلاف المتغيرات الديموغرافية (خبرة المراجع، نوع المراجع، الرتبة المهنية للمراجع). كذلك استخدام حجم التعديلات التي يحددها المراجع في فترات سابقة كمتغير مستقل والحد الأدنى من التعديلات التي يحددها المراجع على شركة العمل كمتغير ضابط . تناولت الدراسة العلاقة بين المتغيرات من خلال إجراء تجربة ذات تصميم عاملي (٢×٢) بين المشاركين Between Subjects من خلال عينة مكونة من ١٤٩ مراجعاً تابعين إلى منشآت مراجعة وخاصة تلك التي تمتاز بوجود مراجع شريك أجنبي ، وانقسمت العينة على حسب إختلاف الرتبة المهنية للمراجع إلى ١٨ مراجعاً برتبة مراجع أول و ٤٠ مراجعاً برتبة مدير مراجعة و ٧٥ مراجعاً برتبة شريك مراجعة .

أيد (Hatfield et al., 2011) عدم وجود تأثير معنوي للتفاعل بين ضغوط العميل وتحديد المراجع لحجم تعديلات أقل مما يجب في فترات سابقة على تحديد المراجع لحجم التعديلات اللازمة على شركة العميل في فترة لاحقة. أيضاً أيد وجود علاقة معنوية بين تحديد المراجع لحجم التعديلات في فترات سابقة على تحديده لحجم التعديلات اللازمة في فترات لاحقة، ووجود تأثير معنوي لضغوط العميل على تحديد المراجع لحجم التعديلات اللازمة على القوائم المالية لشركة العميل والسياسات التي يتبعها .

تناول (Koch & Salterio, 2017) في تجربة ذات تصميم عاملي 2x2 تأثير ضغوط العميل ودرجة التقارب بين المراجع وعميله Auditor Affinity for Client على الحكم المهني للمراجع بالتطبيق على البيئة الألمانية. إستخدام ضغوط العميل كمتغير مستقل مقسم لمستويين هما (ضغوط ضمنية/ ضغوط صريحة) وذلك في ظل إختلاف المتغيرات الديموغرافية [إزدياد خبرة المراجع عن ٨ سنوات / تبعية منشأة المراجعة لمنشآت المراجعة الأربعة الكبار (Big 4) من عدمه / نوع المراجع (ذكر / أنثى) / رتبة المراجع داخل منشأة المراجعة] .

أيضا يلاحظ أن كلٌ منهما قد إستخدما درجة التقارب بين المراجع وعميله كمتغير مستقل وقاما بقياسه من خلال تقسيمه لمستويين هما (وجود تقارب مباشر في وجهات النظر حول القضايا المحاسبية / وجود تقارب غير مباشر في وجهات النظر حول القضايا المحاسبية). أما عن المتغير التابع فقد إستخدما الحكم المهني للمراجع كمتغير تابع مقيساً من خلال حجم التعديلات التي يحددها على القوائم المالية لشركة العميل و قد قسماها لمستويين هما (حجم تعديلات كبير / حجم تعديلات صغير) و تراوح حجم التعديلات بين عدم تحديد تعديلات أو تحديد تعديلاتٍ تصل قيمتها إلى ٤ مليون دولار، كما عمدا إلى تقسيم تلك التعديلات لمجموعتين (تعديلات يحددها المراجع الشريك / تعديلات يحددها فريق المراجعة) .

أجريت التجربة على عينة مكونة من ١٧١ مراجعاً من ١١ شركة مراجعة متضمنة ٣ منشآت مراجعة تابعة لمنشآت المراجعة الأربعة الكبار (Big 4). كذلك قسما العينة المشاركة في التجربة من حيث رتبة المراجع إلى ٤٨ مراجعاً برتبة شريك ، ٥٨ مراجعاً برتبة مدير، ٣٤ مراجعاً برتبة مدير أول و ٤ مراجعين برتبة عضو مجلس إدارة داخل منشأة المراجعة. مع ملاحظة أنهما قد

إستبعدا ٢٧ مراجعاً لم يعطوا إجابات كافية عن الحالات محل التجربة ليصبح إجمالي عدد العينة ١٤٤ مراجعاً. بالإضافة إلى ذلك، فقد إستهدفا عينة من المراجعين لا تقل رتبته المهنية عن رتبة مدير. أيد (Koch & Salterio, 2017) وجود تأثير معنوي لضغوط العميل(خاصة الضغوط الصريحة) ودرجة التقارب بين المراجع وعميله وحجم التعديلات التي يحددها المراجع على القوائم المالية لشركة العميل حيث أن المراجع الذي يتعرض لضغوط صريحة كبيرة يحدد حجم تعديلات أقل من المراجع الذي يتعرض لضغوط صريحة أقل.

كما أيد وجود تأثير معنوي لدرجة التقارب بين المراجع وعميله في وجهات النظر حول القضايا المحاسبية محل التفاوض وبين حجم التعديلات التي يحددها المراجع على القوائم المالية محل الفحص، حيث أنه كلما زادت درجة التقارب كلما أدى ذلك إلى تقليل المراجع لحجم التعديلات التي يحددها على القوائم المالية لتتوافق مع مبادئ المحاسبة المتعارف عليها . توصلنا في المقابل لعدم وجود تأثير معنوي لإختلاف نوع المراجع ما بين ذكر أو أنثى وتبعية منشأة المراجعة لمنشآت المراجعة الأربعة الكبار (Big 4) من عدمه وإختلاف رتبة المراجع من عدمه على العلاقة التفاعلية لضغوط العميل ودرجة التقارب بين المراجع وعميله على حجم التعديلات التي يحددها على القوائم المالية لشركة العميل .

في تجربة أجريها (Messier & Schmidt, 2018) إختبرا أثر كل من ضغوط العميل ، الأخطاء المتكافئة Offsetting Misstatements وخاصة توزيع الأخطاء المتكافئة ذات الأهمية النسبية على الحسابات الواردة بالقوائم المالية Misstatement Distribution وذلك في حال تفاوت المقدار الكمي للأخطاء ذات الأهمية النسبية Quantitative Materiality على الحكم المهني للمراجع وخاصة فيما يتعلق بحجم التعديلات التي يحددها المراجع على القوائم المالية لشركة العميل بالتطبيق على البيئة الألمانية .

إستخدم (Messier & Schmidt, 2018) ضغوط العميل كمتغير مستقل مقيساً من خلال تقسيمه لمستويين (وجود ضغوط ممارسة من العميل /عدم وجود ضغوط ممارسة من العميل) وذلك من خلال إستخدام نسبة الوقت الذي يقضيه المراجع الشريك في أداء عملية المراجعة لشركة العميل، حيث توجد ضغوط ممارسة من العميل إذا كان يقضي ٢٥% من وقته لإتمام مهام المراجعة لشركة

العميل في حين لا توجد ضغوط ممارسة إذا كان المراجع الشريك يقضي ٥% من وقته في أداء مهام المراجعة لشركة العميل. في حين أنهما قد إستخدما درجة توزيع الأخطاء المتكافئة كمتغير مستقل مقيساً من خلال تقسيمه لمستويينهما: أخطاء متكافئة في نفس رصيد الحساب / أخطاء متكافئة ولكن من أرصدة مختلفة . أيضاً تناولا درجة الأهمية النسبية للأخطاء الواردة بالقوائم المالية كمتغير مستقل مقيساً من خلال تقسيمه لمستويين هما : أخطاء ذات مستوى منخفض من درجة الأهمية النسبية/ أخطاء ذات مستوى مرتفع في درجة الأهمية النسبية. أما عن المتغير التابع فقد تناول الحكم المهني للمراجع كمتغير تابع مقيساً بحجم التعديلات التي يحددها المراجع على القوائم المالية لشركة العميل. تم تقسيمه لمستويين هما: إجراء تصحيح كامل للأخطاء الواردة بالقوائم المالية لشركة العميل/ عدم إجراء تصحيح كامل للأخطاء الواردة بالقوائم المالية لشركة العميل وذلك من خلال إستخدام مقياس مدرج من (١) إلى (٩) ، بحيث تعبر القيمة (١) عن قيام المراجع بتحديد حجم تعديلات منخفض للغاية، في حين تعبر القيمة (٩) عن قيام المراجع بتحديد تعديلات كاملة على القوائم المالية لشركة العميل. أيضاً إستخدما خبرة المراجع كمتغير ضابط مقيساً من خلال إستهداف عينة من المراجعين ذوي خبرة لا تقل عن ٦ سنوات، كما لا تقل أعمار المشاركين عن ٣٠ عاماً . أيضاً إستخدما رتبة المشاركين بالتجربة (شريك / غير شريك) كمتغير ضابط حيث أن المراجع الشريك يكون أكثر قدرة على إبداء أحكام مهنية أكثر دقة .

لإجراء التجربة إستخدم(Messier & Schmidt, 2018) تصميم عاملي ٣×٢ بين المشاركين على عينة مكونة من ١٤٣ مراجع من البيئة الألمانية منقسمين إلى ٣٤ إناث و ١٠٩ ذكور ، أما من حيث الرتبة المهنية فقد تم تصنيف العينة إلى ٤٧ مراجعاً برتبة مدير ، ٥٤ مراجعاً برتبة مدير أول، ٣٦ مراجعاً برتبة شريك و ٥ مراجعين برتبة مراجع أول . جاءت نتائج (Messier & Schmidt, 2018) لتؤيد وجود تأثير معنوي للتفاعل بين ضغوط العميل و درجة توزيع الأخطاء المتكافئة وحجم التعديلات التي يطلبها المراجع على القوائم المالية لشركة العميل . تؤيد الدراسة أيضاً وجود تأثير معنوي لإزدياد سنوات خبرة المراجع على حجم التعديلات التي يحددها على القوائم المالية لشركة العميل في ظل عدم تعرضه لضغوط العميل حيث أنه يقوم بتحديد تعديلات كاملة للأخطاء الهامة نسبياً . إلا أنه في ظل تعرض المراجع لضغوط ممارسة من قبل العميل فإنه

يحدد حجم تعديلات أقل من حجم التعديلات الذي يحدده في حال عدم تعرضه لضغوط ممارسة من العميل .

تعد الدراسة الحالية إمتداداً للدراسات السابقة وتأتى مساهمة الدراسة الحالية فى إختبار أثر ضغوط العميل(صريحة/ضمنية) وإلتزام المراجع بالأحكام المهنية السابقة(مستوى مرتفع من الإلتزام/ مستوى منخفض من الإلتزام) على الحكم المهني للمراجع خاصةً حجم التعديلات التي يحددها على القوائم المالية لشركة العميل وذلك بالتطبيق على عينة من مزاولي المهنة بالبيئة المصرية. تلاحظ الباحثة أن أغلب البحوثالسابقة تتفق من حيث النتائج ولكن تختلف من حيث البيئة وأسلوب القياس.

فرضيات البحث

١ / ضغوط العميل.

عند قيام المراجع بعملية المراجعة لشركة العميل فإنه عادة ما يوجد نوعان من الدوافع التي تتحكم في سلوكه والتي يمكن أن تختلف على حسب إختلاف بيئة الممارسة المهنية واختلاف حدة المنافسة ودرجة التعرض لخطر التقاضي (يوسف ، ٢٠١١) و تتمثل هذه الدوافع فيما يلي :

الدافع الأول: هو الدافع المادي للحفاظ على العميلويزداد هذا الدافع حين يكون المقابل المادي الذي يتقاضاه المراجع من العميل كبيراً سواء في صورة أتعاب عن أداء المراجع لعملية المراجعة على شركة العميل أو في صورة أتعاب الخدمات الاستشارية، حيث أيد (Felix et al., 2005) أن أتعاب الخدمات الإستشارية تعد من أهم الدوافع التي يمكن أن تتحكم في سلوك المراجع خلال إجراء عملية المراجعة . (Ruddock et al., 2006 ; Choi et al.,2010). أماعن الدافع الثاني فهو يتمثل فيما يسمى ب" دافع حماية السمعة" (يوسف،٢٠١١) هو يتمثل في رغبة المراجع في الحفاظ على سمعته في سوق تقديم خدمات المراجعة من خلال إهتمامه بجودة التقارير المالية لشركة العميل وجودة عملية المراجعة حتى وإن كان ذلك على حساب إرضاء العميل.

عند إجراء المراجع لعملية المراجعة فإنه عادةً ما توجد هيمنة لأحد الدافعين على الآخر (Sharma & Sidhu, 2001) ومن هنا تحاول إدارة شركة العميل استغلال حافز استمرارية المراجع في سوق تقديم خدمات المراجعة وممارسة بعض الضغوط على المراجع لإبداء رأي يتوافق

مع مصالح العميل مما يجعل المراجع يواجه تحدياً ما بين تغليب دافعه المهني والمحافظة على سمعته و بين الدافع المادي للحفاظ على العميل. أيضا أيدت دراسة (Dezoort& Lord, 1994) أن المراجع الذي يتعرض للضغوط من العميل يكون أكثر إستجابةً لإبداء رأي يتوافق مع مصالح العميل عن المراجع الذي لا يتعرض لتلك الضغوط وخاصةً الضغوط الناتجة عن إستغلال العميل للحافز المادي للمراجع والتي ينتج عنها تخلي المراجع عن جزء من أهدافه و دافعه المهني.

تعد القرارات المتعلقة بحجم التعديلات التي يحددها المراجع على القوائم المالية للعميل من أهم القرارات التي يتخذها المراجع نظراً إلى أنها تعتبر دليل قوي على بعض البنود التي لم يدرجها العميل بالقوائم الماليه لشركته (Nelson et al., 2002) حيث تعرف التعديلات التي يحددها المراجع على أنها الفرق بين أرصدة الحسابات بالقوائم المالية التي لم تتم مراجعتها والتقدير المبدئي الذي يعده المراجع لأرصدة الحسابات في الوقت الحالي. تزداد حدة ضغوط العميل على المراجع خاصة عند خلاف المراجع مع العميل على العديد من القضايا المحاسبية و خاصة حجم التحريفات الجوهرية بالنظام المحاسبي لشركة العميل حيث أيدت دراستا كلٌّ من (Umar &Anandarajan, 2006;McCracken,Gibbins &Salterio, 2004) أنه كلما زاد حجم ضغوط العميل كلما إنعكس ذلك بصورة سلبية على تحديد المراجع لحجم التعديلات اللازمة للقوائم المالية حيث أنه يحدد حجم تعديلات أقل مما يجب عن المراجع الذي يتعرض لحجم ضغوط أقل.

تباينت البحوث التي تناولت ضغوط العميل بمختلف أنواعها فقد ركز (Hatfield et al., 2011) (Moreno &Bhattacharjee , 2003) ; على دراسة ضغوط العميل من حيث كونها مرتفعة الحدة أو منخفضة الحدة إستناداً إلى أن حجم الضغوط التي يمارسها العميل على المراجع أثناء عمله يعد من أهم العوامل المؤثرة على قراراته. أيضا أيدت كلتا الدراستين أن خبرة المراجع ورتبته المهنية تؤثران بشكلٍ كبيرٍ على كيفية تعامله مع تلك الضغوط . بينما أوضح كلٌّ من (Koch &Salterio, 2017; Koch &Salterio, 2015; Dezoort& Lord, 1994) أن هناك نوع آخر للضغوط الممارسة على المراجع يمكن أن يكون ذو تأثير قوي على حكمه حيث أوضحت تلك الدراسات خطورة وجود ضغوط صريحة/ ضمنية ممارسةً من قبل منشأة المراجعة التي ينتمي لها المراجع عليه أثناء إبداء حكمه المهني خاصةً فيما يتعلق بحجم التعديلات على القوائم المالية لشركة العميل إستناداً إلى دافع

الإستمرارية لدى شركة المراجعة للمحافظة على عملاتها و الذي يتوقف على درجة أهمية العميل. أيضا أوضح Bierstaker& Cianci(2006) أن درجة أهمية العميل تؤثر بشكلٍ سلبي على قرارات المراجع ودرجة إستقلاليته في حال إزدياد حجم العميل وإزدياد المقابل المادي الذي تتقاضاه شركة المراجعة منه فقد أيدت دراستا (Koch & Salterio, 2017; Koch & Salterio, 2015) أن ضغوط العميل بنوعها (الضمنية/الصريحة) تؤثر على قرارات المراجع و لكن بشكلٍ متفاوتٍ، حيث أن ضغوط العميل الصريحة تكون ذات تأثير قوي مباشر عن الضغوط الضمنية . من خلال ما سبق يمكن صياغة فرضية الدراسة الأولى كما يلي :

" المراجع الذي يتعرض لضغوط صريحة من العميل يحدد حجم تعديلات أقل عن المراجع الذي يتعرض لضغوط ضمنية "

٢/ تصعيد الإلتزام بالأحكام السابقة.

يعتبر تصعيد إلتزام المراجع بالأحكام السابقة من أهم العوامل المؤثرة على الحكم المهني للمراجع نظراً إلى تعلقه بالنزعة السلوكية للمراجع والتي تختلف من شخصٍ لآخر حيث يرى Salancik (1975) أن الشخص الذي يقوم بإتخاذ قرار ما في فترات سابقة وحدث أن طُلب منه إبداء رأيه لموقفٍ مماثلٍ في فترةٍ حالية عادة ما يقوم بإتخاذ قرارات مماثلة بشكلٍ جزئي للقرارات التي إتخذها في السابق و قد فسر كلٌ من (Hatfield et al., 2012 ; Peytcheva & Gillett) (Jeffery, 1992; Tan, 1995; 2011) بأن المراجع يكون أقل ميلاً للإعتراف بوجود أوجهاً للقصور في الأحكام التي قام بإصدارها سابقاً نظراً إلى أن ذلك سوف ينعكس على سمعته Reputation بالسلب مما قد يؤدي إلى التأثير على الحصة السوقية لمنشأة المراجعة التابع له بالسلب في سوق تقديم خدمات المراجعة .

أيضا يرى Staw(1976) أن التأثير السلبي لتصعيد الإلتزام بالقرارات السابقة متعلقاً بشكلٍ أساسي بمخرجات عملية إتخاذ الشخص لقرار ما حيث عرف ذلك التأثير السلبي على أنه إخفاق القرار في مقابلة توقعات الأطراف المستفيدة من القرار . أيدت بعض البحوث في مجال المراجعة أن قرار المراجع المتعلق بحجم التعديلات اللازمة على القوائم المالية لشركة العميل يتأثر بوجود علاقة

إرتباطية بين المراجع وعميله وخاصة إذا استمر المراجع في تقديم خدمات المراجعة للعميل لفترة تزيد عن ثلاث سنوات. من خلال ما سبق يمكن صياغة الفرضية الثانية كما يلي :

" المراجع الذي قدم أحكاماً مهنية للعميل لسنوات متتالية يحدد في السنة الحالية حجم تعديلات أقل من المراجع الذي يقدم عملية المراجعة لأول مرة للعميل "

التجربة

تعتمد هذه الدراسة على إجراء تجربة شبه محكمة ، ومن السمات الرئيسية لطريقة التجربة مسألة الضبط والتحكم Control الذي يتم إيجاده في نطاق مشروع البحث، أى أنه عند دراسة أثر المتغير المستقل (المؤثر أو المعالجة) على المتغير التابع يحاول المجرّب تثبيت كل المتغيرات الأخرى (أى ضبطها والتحكم فيها) ويطلق المتغير المستقل للتغير من خلال ما يسمى المراوحة التجريبية Experimental Manipulation (أبو العز، ٢٠١٤، ص:١٩٥). إعتمدت الباحثة على تطبيق هذه الطريقة من خلال إجراء شبه تجربة حيث أن شبه التجربة ينقصها التعشية وبالتالي من الصعب الوصول إلى التحكم أو الضبط الكاملين (أبو العز، ٢٠١٤، ص:٢٦٧).

١- وصف التجربة

تعكس فرضيات التجربة متغيراً تابعاً وهو حجم التعديلات الذي يطلبه المراجع، أما المتغيرات المستقلة فهي ضغوط العميل وإلتزام المراجع بالأحكام المهنية السابقة. في ضوء ذلك إعتمدت الباحثة على إستخدام تصميم عاملي Factorial Design "٢×٢" داخل المشاركين Within Subjects Design^(١) أو ما يطلق عليه التصميم التتابعي للعوامل التجريبية محل الدراسة. من خلال ذلك التصميم يمكن للشخص المشارك بالتجربة (المراجع) أداء المهام التجريبية في جميع المعالجات. إستخدمت الباحثة ذاك التصميم لمزاياه المعروفة (أبو العز، ٢٠١٤، ص:٢٥٥) حيث يحقق التصميم المتكرر أو التتابعي قوة إحصائية أكبر للإختبارات من خلال تحقيق التحكم في الفروق الفردية بين المشاركين، حيث يتعرض كل المشاركين لكل المعالجات التجريبية ، وبالتالي لا توجد مشكلة عدم التكافؤ القبلي (أى قبل تطبيق المعالجة التجريبية) بين المجموعات المختلفة نظراً إلى أن كل مشارك يتم مضاهاته بنفسه Self Matching. توجد أيضاً الميزة الإضافية والعملية الناتجة من إستخدام عدد أقل من المشاركين، وهو إعتبار هام في حالة إستخدام

مشاركين من مزاولي المهن الرفيعة ، مثل المراجعة. تشمل الدراسة متغيران مستقلان ومتغير تابع. المتغيران المستقلان هما ضغوط العميل: وهي ذات مستويين هما (ضغوط صريحة/ ضغوط ضمنية) والتزام المراجع بالأحكام السابقة: وهو ذو مستويين (مستوى مرتفع من الإلتزام بالأحكام السابقة/ مستوى منخفض من الإلتزام بالأحكام السابقة). أما المتغير التابع فهو حجم التعديلات الذي يطلبه المراجع. يشمل جدول رقم (١) عرض متغيرات الدراسة :

١/ عرف أبو العز (٢٠١٤، ص:٢٣٩) التصميم داخل المشاركين Within Subjects أو ما يسمى أيضاً " التصميم التتابعي Sequential Design " (أو القياس المتكرر Repeated Measures) على أنه التصميم الذي يتيح للمشارك أداء المهام التجريبية في كل المعالجات (المجموعات). أوضح أبو العز (٢٠١٤، ص:١٢٤) أن أعلى درجات التحكم والضبط الإحصائي لتباين المتغيرات الأخرى تتحقق عندما يتم مضاهاة الوحدة التجريبية (المبحوث) بنفسها .

جدول رقم(١): متغيرات الدراسة

المتغيرات	
وصف المتغير و التعريف الإجرائي له	إسم المتغير
المتغير التابع	
يتمثل في حجم التعديلات بالقوائم المالية لشركة للعميل والتي يراها المراجع ضرورية لتتوافق القوائم المالية للعميل مع مبادئ المحاسبة المتعارف عليها وهو يقاس بالتدرج ما بين صفر و٤ مليون جنيه في مواجهة إجمالي قيمة الخطأ في تقدير مخصص خسائر القروض البنكية (وهو ٤ مليون جنيه) (إستناداً إلى , Koch & Salterio (2017; Koch & Salterio,2015; Hatfield et al.,2011)	الحكم المهني للمراجع Auditor judgment
المتغيرات المستقلة	
يتمثل في إستغلال شركة العميل للحافز المادي للمراجع ودافع استمراره في سوق تقديم خدمات المراجعة وقد إفتترضت الباحثة أن شركة العميل هي أحد البنوك المصرية المدرجة ببورصة الأوراق المالية كشركة مساهمة مصرية (أحد بنوك القطاع الخاص على سبيل المثال). ويعرف المتغير إجرائياً كالآتي : - ضغوط صريحة :	ضغوط العميل Client pressure

<p>وهي تتمثل في الإعلان عن عدم تقبل العميل لأي تعديلات يبيدها المراجع على القوائم المالية لشركة العميل ويمارس وسيلة ضغط على المراجع من خلال تذكيره بالأتعاب التي تتقاضاها منشأته من هذا العميل.</p> <p>- ضغوط ضمنية :</p> <p>وهي تتمثل في إعلان إستعداد العميل للتوصل لحل وسط خلال نقاشه مع المراجع حول تقييمه المبدئي لحجم التعديلات التي من الممكن تحديدها على القوائم المالية لشركة العميل في ظل إدراك المراجع رغبة منشأة المراجعة التي ينتمي لها بالإستمرار بتقديم خدمات المراجعة لهذا العميل نظرا لأهمية هذا العميل بالنسبة لها وتقاس ضغوط العميل بإعتبارها متغير وهمي يأخذ القيمة (1) إذا كانت الضغوط صريحة والقيمة صفر إذا كانت الضغوط ضمنية إستناداً إلى (Koch & Salterio, 2014; Koch & Salterio, 2015; Koch & Salterio, 2017)</p>	
<p>وهو يتمثل في درجة إلتزام المراجع بالأحكام المهنية التي قام بإصدارها بالسنوات السابقة و هي تقاس بمستويين :</p> <p>- مستوى مرتفع من الإلتزام بالأحكام السابقة</p> <p>- مستوى منخفض من الإلتزام بالأحكام السابقة</p> <p>يقاس إلتزام المراجع بالأحكام السابقة كمتغير وهمي يأخذ القيمة (1) إذا قام المراجع بإصدار أحكام عكسية على القوائم المالية لشركة العميل في فترة أو فترات سابقة وهو ما يمثل مستوى مرتفع من الإلتزام بالأحكام المهنية السابقة والقيمة (صفر) خلاف ذلك إستناداً إلى (Hatfield et al.,2011 ; Jeffery,1992)</p>	<p>مستوى إلتزام المراجع بالأحكام السابقة</p> <p>Level Of commitment</p>

و يمكن توضيح تصميم التجربة في جدول رقم (٢) :

جدول رقم (٢) تصميم التجربة

مستوى منخفض من الإلتزام بالأحكام السابقة	مستوى مرتفع من الإلتزام بالأحكام السابقة	إلتزام المراجع بالأحكام السابقة ضغوط العميل
(٢)	(١)	ضغوط صريحة
(٤)	(٣)	ضغوط ضمنية

و يمكن تلخيص الحالات التجريبية و ما تتضمنه في جدول رقم (٣):

جدول رقم (٣): ملخص الحالات التجريبية

الحالة الأولى	الحالة الثانية
ممارسة العمل ضغوط صريحة على المراجع وإلتزام المراجع بالأحكام المهنية عن السنوات السابقة	ممارسة العمل ضغوط صريحة على المراجع وعدم إلتزام المراجع بالأحكام المهنية عن السنوات السابقة.
الحالة الثالثة	الحالة الرابعة
تعرض المراجع لضغوط ضمنية من العميل وإلتزام المراجع بالأحكام المهنية عن السنوات السابقة.	تعرض المراجع لضغوط ضمنية من العميل وعدم إلتزام المراجع بالأحكام المهنية عن السنوات السابقة.

٢ - المشاركون في التجربة Subjects

تتمثل عينة الدراسة في عينة ميسرة من المراجعين الذين يباشرون مهنة المراجعة في منشآت المراجعة الخاصة بمصر ذوي خبرة مهنية لا تقل عن خمس سنوات. تجدر الإشارة إلى أن العينة لم تتضمن مراجعين من الجهاز المركزي للمحاسبات نظراً إلى عدم تعرضهم لضغوط العميل مثلما يتعرض له المراجعون في منشآت المراجعة الخاصة من قبل عملاء المراجعة.

تتمثل أحد السمات الرئيسية بالمنهج التجريبي كما أوضحها (Libby et al. 2002) في أنه يجب عند القيام بالتجربة تفادي الإعتقاد على مشاركين غير مؤهلين تأهيلاً علمياً وعملياً مناسباً. لتحقيق تلك الأهداف في ضوء مشكلة البحث الحالية إعتمدت الباحثة على عينة من المراجعين ممن يتمتعون بسنوات خبرة لا تقل عن خمس سنوات بعد الإدراج في الجمعية المصرية للمحاسبين و المراجعين.

شارك بالتجربة ٦٦ مراجعاً يعملون بمنشآت المراجعة المصرية الخاصة. من خلال فحص إستجابات المشاركين إستبعدت الباحثة مفردتين نظراً لعدم صلاحية تقديراتهما ليصبح عدد

المشاركين ٦٤ مراجعاً (أي بنسبة ٩٧% من إجمالي العينة). الجدير بالذكر، أنه لا يمكن الزعم بأن المشاركين يمثلون عينة عشوائية لمجتمع المراجعين المزاولين للمهنة في مصر نظراً لصعوبة تحقيق التعشية التامة. استخدمت الباحثة ٢٥٦ مشاهدة (عبارة عن عدد الحالات التجريبية = ٤ حالات x عدد المشاركين بالتجربة ٦٤ مراجعاً). وصنفت العينة من حيث المتغيرات الديموغرافية كالآتي في جدول رقم (٤) :

جدول رقم (٤): تصنيف العينة وفقاً للمتغيرات الديموغرافية

المتغيرات الديموغرافية	تصنيف العينة
من حيث الرتبة المهنية للمراجع	٢١ مراجعاً برتبة مدير أو شريك و ٤٣ مراجعاً برتبة أقل من رتبة مدير
من حيث سنوات خبرة المراجع	٤٠ مراجعاً بسنوات خبرة أعلى من ١٠ سنوات و ٢ مراجعاً ذو خبرة أقل من ١٠ سنوات.
من حيث إرتباط مكتب المراجعة	٥٠ مراجعاً تابعين لمنشآت مراجعة مرتبطة بمنشآت مراجعة عالمية (متضمنين ١٤ مراجعاً تابعين لمنشآت المراجعة الأربعة الكبار (Big 4)) و ١٤ مراجعاً تابعين لمنشآت مراجعة غير مرتبطة بمنشآت مراجعة عالمية .

٣- المادة التجريبية Experimental Material

تتمثل المادة التجريبية في المعلومات التي يتم إتاحتها بواسطة الباحثة لعينة المراجعين المشاركين بالتجربة. الجدير بالذكر، أنه يجب أن تكون المادة التجريبية ممثلة للأساس الوحيد في إنجاز المشارك للمهمة التجريبية التي يكلف بها. إنطلاقاً من ذلك تم التأكيد على المشاركين بعدم إفتراض أي معلومات أخرى غير تلك المعلومات الواردة بالمادة التجريبية .

زُود المراجع المشارك بالتجربة (الوحدة التجريبية) بتوجيهات مكتوبة لإرشاده خطوة بخطوة لإتمام المهمة التجريبية. إشتملت التوجيهات في البداية على الأسئلة المتعلقة بالبيانات

الديموغرافية للمراجع المتمثلة في الإسم، سنوات الخبرة، مكتب المراجعة التابع له وأخيراً الجمعيات المهنية التابع لها إن وجدت . ثم بدأت الباحثة بإعطاء وصفاً عاماً لعنوان التجربة والغرض منها وتوضيح أهم الإرشادات الخاصة بالإجابة عن الحالات التجريبية. يتم مراوحة مستوى المشاركة السابقة للمراجع في إبداء الرأي حول عدالة القوائم المالية لشركة العميل في السنوات السابقة (Prior Involvement) مشاركة بالسنوات السابقة/عدم المشاركة بالسنوات السابقة) ، وقد استخدم كلٌ من (Jeffery, 1992; Tan, 1995; Hatfeild et al., 2011) المشاركة السابقة للمراجع كمقياس غير صريح أو مؤشر لإحتمال قيام المراجع بتصعيد الإلتزام بالأحكام المهنية السابقة أو وجود نوع من التحيز لدى المراجع نحو إبراز الأحكام المهنية السابقة على أنها خالية من الخطأ. أما المراجع غير المشارك في إبداء الرأي خلال السنوات السابقة فمن المتوقع أن يكون أكثر تحرراً من الوقوع في خطأ التحيز للأحكام السابقة عن المراجع الذي قام بالمشاركة في فريق المراجعة في السنوات السابقة.

كذلك تضمن هذا الجزء الإشارة لإستعداد شركة العميل للتفاوض حول حجم التعديلات مع المراجع الشريك من عدمه (أي إجراء تقييم لها أو عدم قبول أي تعديلات يحددها المراجع) وذلك مع توضيح أن شركة العميل تمر بمرحلة إندماج مع شركة أخرى وليس في صالحها القيام بإجراء التعديلات التي يحددها المراجع نظراً إلى أنها تقلل من صافي الدخل السنوي وذلك إستناداً إلى (Koch & Salterio , 2015; 2017).

أما في القسم الثاني فقد تم وصف موقف مراجعة لفحص و تقييم مخصص خسائر القروض البنكية بأحد البنوك (شركة العميل وهي بنك من ضمن البنوك المسجلة بالبورصة المصرية على أنها شركة مساهمة مصرية). يبدأ الوصف بإفترض أن المراجع مشارك بفريق المراجعة لسنوات سابقة من عدمه وأن العميل يمثل واحداً من أهم العملاء بالنسبة لمنشأة المراجعة الذي ينتمي لها المراجع، وخلال السنة الحالية إكتشف المراجع خطأً بالنقص في تقدير مخصص خسائر القروض البنكية متعلقاً بالسنوات السابقة قيمته (٤ مليون جنيه) . إفتترضت الباحثة أثناء صياغة سيناريو الحالات العملية أن ذلك الخطأ يمثل ١٣ % من الدخل السنوي للبنك قبل إحتساب الضرائب أي أنه يعتبر بصفة عامة هام نسبياً Material. أيضاً إفتترضت ان ذلك

الخطأ ممتد التأثير على عدالة القوائم المالية للسنة الحالية وأن المراجع يواجه حالة إتخاذ قرارٍ إما بإجراء تعديلات طفيفة أو إجراء تعديلات كاملة لتصحيح ذلك الخطأ . وقد إستخدمت الباحثة مقياساً متدرجاً لحجم التعديلات التي يقوم المراجع بتحديددها في كل حالة بحيث يكون بين (صفر) أي عدم قيام المراجع بأي تعديلات على القوائم المالية لشركة العميل و (٤ مليون) أي قيام المراجع بإجراء تعديلاتٍ كاملةٍ على القوائم المالية لشركة العميل لتصحيح ذلك الخطأ .

٤- المهمة التجريبية Experimental Task

تتمثل المهمة التجريبية في العمل المسند للمشارك بالتجربة و قد كان المطلوب من كل مشارك القيام بإعطاء تقديره الشخصي حول حجم التعديلات التي سوف يقوم بإجرائها إذا تعرض لموقف من المواقف الأربعة المتضمنة بالحالات التجريبية والتي تراوحت ما بين صفر و ٤ مليون جنيه.

٥- إجراءات التجربة Procedures

تشتمل إجراءات التجربة الخطوات التي قامت الباحثة بإجرائها حين القيام بتنفيذ التجربة والتي تمثلت فيما يلي :

- الإختيار الميسر لعينة الدراسة ، وقد أكدت الباحثة للمشاركين بأن التجربة ليست إختباراً لهم وإنما تمثل إستطلاعاً لآرائهم في حال مواجهتهم لحالات مثيلة للحالات التجريبية محل الدراسة، وأن الإستجابات سوف تحاط بالسرية التامة.
- تطوير المادة التجريبية بحيث صممت الباحثة أربع حالات قرارية هي توليفات نوع الضغوط ومستوى الإلتزام.
- توزيع المادة التجريبية على كل مشارك بحيث كانت الحالات مرتبة بشكل عشوائي حتى لا يقوم المشاركون بتخمين فرضيتي الدراسة وتم محو ترقيم الصفحات وعنوان كل حالة، وطلب أداء المهمة التجريبية من المشاركين بالتجربة .

نتائج التجربة .

تظهر الإحصاءات الوصفية في الجدول رقم (٥) ما يلي :

جدول رقم (٥) الإحصاءات الوصفية

المتغير التابع / التعديلات بالمليون

الحالة Case	عدد المشاهدات N	متوسط حجم التعديلات لكل حالة (بالمليون) Mean	الإنحراف المعياري (بالمليون) Std. Deviation	الخطأ المعياري (بالمليون) Std.Error	حجم التعديلات الفعلي بالمليون Adjustments	
					أدنى قيمة (بالمليون) Minimum	أعلى قيمة (بالمليون) Maximum
1 صريحة و مستوى إلتزام مرتفع ضغوط	64	3.275	1.1859	.1482	.00	4.00
2 ضغوط صريحة و مستوى إلتزام منخفض	64	3.112	1.4191	.1774	.00	4.00
3 ضغوط ضمنية و مستوى إلتزام مرتفع	64	3.531	.9170	.1146	.00	4.00
4 ضغوط ضمنية و مستوى إلتزام منخفض	64	3.162	1.3833	.1729	.00	4.00

جاءت نتائج الإحصاءات الوصفية لتشير إلى:

- الحالة الأولى (ضغوط صريحة + مستوى مرتفع من الإلتزام): تشير الإحصاءات الوصفية إلى أن عدد المشاهدات ٦٤ مشاهدة بمتوسط حجم تعديلات ٣,٢٧٥ مليون و الإنحراف المعياري لها ١,١٨٦ م.ج كذلك كان الخطأ المعياري ٠,١٤٨٢ م.ج. أيضاً بلغت أدنى قيمة لحجم التعديلات ٠,٠٠ م.ج بينما بلغت أعلى قيمة ٤,٠٠ م.ج .
- للحالة الثانية (ضغوط صريحة + مستوى منخفض من الإلتزام) : تشير الإحصاءات إلى أن عدد المشاهدات ٦٤ مشاهدة بمتوسط حجم تعديلات ٣,١١٢ م.ج وإنحراف معياري ١,٤١٩١ م.ج وخطأ معياري ٠,١٧٧٤ م.ج . أيضاً بلغت أدنى قيمة لحجم التعديلات ٠,٠٠ م.ج بينما بلغت أعلى قيمة ٤,٠٠ م.ج .
- للحالة الثالثة (ضغوط ضمنية + مستوى مرتفع من الإلتزام) : تشير الإحصاءات إلى أن عدد المشاهدات ٦٤ مشاهدة بمتوسط حجم تعديلات ٣,٥٣١ م.ج وإنحراف معياري ٠,٩١٧ م.ج وخطأ معياري ٠,١١٤٦ م.ج ، أيضاً بلغت أدنى قيمة لحجم التعديلات ٠,٠٠ م.ج بينما بلغت أعلى قيمة ٤,٠٠ م.ج.

- للحالة الرابعة (ضغوط ضمنية + مستوى منخفض من الإلتزام) : تشير الإحصاءات إلى أن عدد المشاهدات ٦٤ مشاهدة بمتوسط حجم تعديلات ٣,١٦٢ م.ج و إنحراف معياري ١,٣٨٣٣ م.ج وخطأ معياري ٠,١٧٢٩ م.ج، أيضاً بلغت أدنى قيمة لحجم التعديلات ٠,٠٠ م.ج بينما بلغت أعلى قيمة ٤,٠٠ م.ج .

نتائج تحليل التباين ANOVA

قسمت الباحثة المشاهدات إلى مجموعتين رئيسيتين (الأولى لضغوط العمل و الثانية للإلتزام المراجع بالأحكام السابقة) تبعاً لإدراك المبحوثين لمستويات المتغيرات المستقلة وقد قامت بإعادة تكويد المشاهدات لكل مشارك في الحالات التجريبية بحيث يتم ترتيب إجابات المبحوث تبعاً لمشاركته بإختبار فعالية المراوحة التجريبية. بلغ عدد المفردات المشاركة بإختبار فعالية المراوحة التجريبية ٦٣ مفردة مع الأخذ في الإعتبار أن الباحثة قد إتمدت على تضمين مشاهدات المبحوثين الذين قاموا بالإجابة عن إختبار فعالية المراوحة التجريبية ب (٥) عشوائياً وهي تعني موقفاً محايداً) في المجموعات المستخدمة لتصنيف العينة تبعاً لمستويات المتغيرات المستقلة (نظراً إلى تقسيم المشاهدات في حالة الضغوط إلى مجموعتين بحيث تمثل الأولى ضغوط ضمنية (٠) التي تراوحت ردودهم بين (٠ - ٤) و الثانية ضغوط صريحة (١) التي تراوحت ردودهم بين (٦ - ١٠) . كذلك قسمت المشاهدات في حالة الإلتزام بالأحكام السابقة إلى مجموعتين بحيث تمثل الأولى إلتزام منخفض بالأحكام السابقة (٠) التي تراوحت ردودهم بين (٠-٤) و المجموعة الثانية إلتزام مرتفع بالأحكام السابقة (١) التي تراوحت ردودهم بين (٦ - ١٠)). بلغ عدد المشاهدات الإجمالي ٢٥٢ مشاهدة (٦٣ مبحوثاً \times ٤ حالات تجريبية) وقم إنقسمت المشاهدات إلى مجموعتين غير متساويتين عند القيام بالمراوحة بين مستويات المتغيرات المستقلة و قد كانت نتائج الإحصاءات الوصفية كما يلي في جدول رقم (٦):

جدول رقم (٦): الإحصاءات الوصفية لضغوط العمل

Dependent Variable: Adjustments

	عدد المشاهدات N	متوسط حجم التعديلات Mean	الانحراف المعياري Std. Error	95% Confidence Interval	
				أدنى قيمة Lower Bound	أعلى قيمة Upper Bound
Implicit 0 ضمنية	116	3.398	.106	3.189	3.608
Explicit 1 صريحة	136	3.359	.108	3.146	3.571

بلغ عدد المشاهدات المشاركة بالإختبار بعد تضمين إجابات الباحثين ب (٥) لسؤال المراوحة التجريبية للمتغير المستقل / ضغوط العمل ٢٥٢ مشاهدة إنقسمت إلى مجموعتين غير متساويتين حيث تمثلت المجموعة الأولى في الضغوط الضمنية ١١٦ مشاهدة = ٢٩ مبحوثاً × ٤ حالات تجريبية . أما المجموعة الثانية فتمثلت في الضغوط الصريحة ١٣٦ مشاهدة = ٣٤ مبحوثاً × ٤ حالات تجريبية. يوضح جدول رقم (٦) أن متوسط حجم التعديلات في حالة الضغوط الضمنية بلغ ٣,٣٩٨ م.ج بإنحراف معياري ٠,١٠٦ م.ج كما بلغت أعلى قيمة لحجم التعديلات ٣,٦٠٨ م.ج وأدنى قيمة لحجم التعديلات ٣,١٨٩ م.ج . في حين بلغ متوسط حجم التعديلات للضغوط الصريحة ٣,٣٥٩ م.ج بإنحراف معياري ٠,١٠٨ م.ج كما بلغت أعلى قيمة لحجم التعديلات ٣,٥٧١ م.ج و أدنى قيمة لحجم التعديلات ٣,١٤٦ م.ج .

جدول رقم (٧) الإحصاءات الوصفية للإلتزام بالأحكام السابقة

Dependent Variable: Adjustments

	عدد المشاهدات N	متوسط حجم التعديلات Mean	الانحراف المعياري Std. Error	95% Confidence Interval	
				أدنى قيمة Lower Bound	أعلى قيمة Upper Bound
Low commitment 0 إلتزام منخفض	96	3.865	.119	3.631	4.099
High commitment 1 إلتزام مرتفع	156	2.892	.094	2.706	3.078

بلغ عدد المشاهدات المشاركة بالإختبار بعد تضمين إجابات المبحوثين ب (٥) عشوائياً للمتغير المستقل / مستوى الإلتزام بالأحكام السابقة ٢٥٢ مشاهدة إنقسمت إلى مجموعتين غير متساويتين حيث تمثلت المجموعة الأولى في مستوى منخفض من الإلتزام ٩٦ مشاهدة = ٢٤ مبحوثاً × ٤ حالات تجريبية . أما المجموعة الثانية فتمثلت في مستوى مرتفع من الإلتزام ١٥٦ مشاهدة = ٣٩ مبحوثاً × ٤ حالات تجريبية. يوضح جدول رقم (٧) أن متوسط حجم التعديلات في حالة المستوى المنخفض من الإلتزام بلغ ٣,٨٦٥ م.ج بإنحراف معياري ٠,١١٩ م.ج كما بلغت أعلى قيمة لحجم التعديلات ٤,٠٠ م.ج و أدنى قيمة لحجم التعديلات ٣,٦٣١ م.ج . في حين بلغ متوسط حجم التعديلات للمستوى المرتفع من الإلتزام ٢,٨٩٢ م.ج بإنحراف معياري ٠,٠٩٤ م.ج كما بلغت أعلى قيمة لحجم التعديلات ٣,٠٧٨ م.ج و أدنى قيمة لحجم التعديلات ٢,٧٠٦ م.ج .

أجرى إختبار Levene للتأكد من أن شرط تجانس التباين Homogeneity of variances متحقق و تظهر النتائج في جدول رقم (٨) نتائج ذلك الإختبار ، حيث أن هذا الإختبار يتحقق من فرض مؤداة عدم وجود إختلاف في التباين (وجود تجانس بين تباين الخطأ و تباين المتغير التابع) .

جدول رقم (٨) إختبار Levene للتحقق من التجانس بين تباين المتغيرات

Dependent Variable: Adjustments

الإختبار Levene للتحقق من شرط التجانس	درجات الحرية	درجات الحرية	الإحتمال
Levene Statistic	df1	df2	P-Value
43.445	3	248	.000

يتضح بالنظر إلى قيمة الإحتمال $P-value = 0,000$ أنه لا يوجد تجانس بين تباين الخطأ و تباين المتغير التابع و بالتالي لا يتم قبول فرض العدم و هو ما يمثل حدوداً على تعميم نتائج التجربة . وقد كانت نتائج نموذج تحليل التباين كما يلي:

جدول رقم (٩) تحليل التباين ANOVA للمجموعات البعدية

Tests of Between-Subjects Effects

Dependent Variable: Adjustments

Source	df	Type III Sum of Squares	Mean Square	F	P-Value	Partial Eta Squared
Corrected Model	3	57.659 ^a	19.220	14.633	.000	.150
Intercept	1	2611.259	2611.259	1988.075	.000	.889
Pressure	1	.090	.090	.068	.794	.000
Commitment	1	54.136	54.136	41.216	.000	.143
Pressure * Commitment	1	.973	.973	.741	.390	.003
Error	248	325.738	1.313			
Total	252	3085.600				
Corrected Total	251	383.397				

a. R Squared = .150 (Adjusted R Squared = .140)

أسفر تحليل التباين ANOVA للعينة على ما يلي :

- عدم وجود تأثير معنوي لضغوط العمل على الحكم المهني للمراجع حيث الإحتمال P-Value = ٠,٧٩٤ ، وبالتالي يتم رفض الفرضية القائلة بأن " المراجع الذي يتعرض لضغوط صريحة من العمل يحدد حجم تعديلات أقل عن المراجع الذي يتعرض لضغوط ضمنية " .
- وجود تأثير معنوي قوي لقيام المراجع بالإنترام بالأحكام المهنية السابقة بشكل مرتفع على الحكم المهني للمراجع و ذلك نظراً إلى أن الإحتمال $P\text{-Value} > ٠,٠٠١$ وبالتالي يتم قبول الفرضية القائلة بأن " المراجع الذي قدم أحكام مهنية للعمل لسنوات سابقة يحدد في السنة الحالية حجم تعديلات أقل من المراجع الذي يقدم عملية المراجعة لأول مرة للعمل " .
- عدم وجود تأثير معنوي للتفاعل بين ضغوط العمل بنوعيتها (صريحة / ضمنية) و الإلتزام بالأحكام المهنية السابقة (مستوى مرتفع من الإلتزام / مستوى منخفض من الإلتزام) على الحكم المهني للمراجع حيث أن الإحتمال $P\text{-Value} = ٠,٣٩٠$.

- يشير معامل Eta للإرتباط الجزئي إلى أن صفر٪ من التغير في المتغير التابع وهو حجم التعديلات التي يحددها المراجع على القوائم المالية لشركة العميل يعود لضغوط العميل كمتغير مستقل، في حين يرجع ١٤,٣٪ من التغير إلى إلتزام المراجع بالأحكام المهنية السابقة . أيضاً يرجع ٠,٠٣٪ من التغير إلى التفاعل بين ضغوط العميل و إلتزام المراجع بالأحكام المهنية السابقة . أي أن القوة التفسيرية للنموذج قوية .

مناقشة و تفسير نتائج التجربة

تتمحور التجربة بشكلٍ أساسي حول فرضيتين رئيسيتين يمكن عرضهما كما يلي :
الفرضية الأولى : " المراجع الذي يتعرض لضغوط صريحة من العميل يحدد حجم تعديلات أقل عن المراجع الذي يتعرض لضغوط ضمنية "

جاءت النتائج قبل إجراء التحليل الداخلي لتؤيد عدم وجود تأثير معنوي لنوع ضغوط العميل (ضمنية / صريحة) على حجم التعديلات التي يطلبها المراجع على القوائم المالية لشركة العميل. للتأكد من إدراك المبحوثين لمغزى المراوحة التجريبية أجرت الباحثة إختبار فعالية المراوحة التجريبية والذي أيد عدم وجود فروق معنوية في نوع الضغوط التي إستشعرها المراجع . جاءت نتائج تحليل التباين ANOVA بعد إجراء التحليل الداخلي لتؤيد عدم وجود تأثير معنوي لضغوط العميل على حجم التعديلات التي يحددها المراجع كمتغير تابع . بمقارنة نتائج الدراسة الحالية مع نتائج البحوث السابقة (Koch & Salterio , 2015 ; 2017) تلاحظ الباحثة وجود تناقض كبير في النتائج و ذلك قد يرجع لإختلاف البيئة من دولة لأخرى .

أثناء إجراء التجربة واجهت الباحثة العديد من الصعوبات يتمثل أولها في لجوء المراجعين إلى التحفظ في المشاركة بالتجربة أو إبداء أي معلومات تتعلق بالواقع المهني لمزاولة المهنة، حيث أن الباحثة قد أجرت العديد من المناقشات مع غالبية المشاركين بعد قيامهم بالإجابة عن الحالات التجريبية والذين كانوا يعطوا إجابات تشير بقيامهم بتحديد تعديلات كاملة على القوائم المالية لشركة العميل عند المشاركة بالتجربة . إلا أن المناقشات اللاحقة للتجربة أفادت بأن المشاركين في الواقع يقوموا بتحديد حجم تعديلات طفيف على القوائم المالية لشركة العميل في حال مواجهتهم لضغوط مادية من عملائهم وقد أوضحوا أن دافع الإستمرارية لدى منشآت المراجعة التي ينتموا إليها يؤدي

إلى قيامهم بتنازلات أثناء تفاوضهم مع العملاء ذي درجة الأهمية المرتفعة أو على الأقل استخدام إستراتيجية الحل الوسط بحيث يتوصلوا إلى إتفاق مع العميل حول حجم التعديلات التي تتقبله إدارة شركة العميل .

الجدير بالذكر ، أن بعض المشاركين الذين يتبعون منشآت مراجعة مرتبطة بمنشآت مراجعة عالمية [خارج نطاق منشآت المراجعة المرتبطة بمنشآت المراجعة الأربعة الكبار (Big 4)] قد تباين حجم التعديلات التي قد قاموا بتحديد لها في كل حالة من الحالات العملية الأربعة بحيث كانت أغلب إجاباتهم تشير إلى قيامهم بتحديد حجم تعديلات طفيف أو على الأكثر تحديد حجم تعديلات يعادل نصف حجم التعديلات المفترضة في كل حالة . و عند التناقش معهم أوضحوا أنهم في الغالب يلجأوا إلى تحديد حجم تعديلات طفيف بغرض المحافظة على العلاقة الإرتباطية التي تربط منشأة المراجعة بالعملاء ذي الأهمية المرتفعة . من خلال المقابلات الشخصية تجد الباحثة أن سياسة المنشأة التي يتبعها المراجع لها تأثير قوي على الحكم المهني للمراجع عند إبداء رأيه، ولدراسة ذلك العامل أجرت الباحثة تحليلاً لسياسة بعض المنشآت التي يتبع لها المشاركون بالتجربة. صنفت مفردات العينة حسب المكاتب التابعة لها من حيث العدد كما فيجدول رقم (١٠) :

جدول رقم (١٠): توزيع المراجعين المشاركين على منشآت المراجعة المختلفة

عدد المراجعون المشاركون	إسم المنشأة
٥	حازم حسن KPMG للمحاسبة والمراجعة
٦	المتضامنون للمحاسبة والمراجعة Ernst & Young عماد حافظ راغب
٢	صالح وبرسوم وعبد العزيز Deloitte
١٣	مصطفى شوقي وشركاه - MAZARS
٤	حسام محمد هلال للمحاسبة والمراجعة Grant Thornton
٨	نصر أبو العباس أحمد للمحاسبة والمراجعة
١٢	مجدي حشيش - RSM Egypt
٣	حسن الحشاش وأيمن حسن الحشاش
٤	صلاح طنطاوي
١	إدريس على إدريس للمحاسبة والمراجعة
١	عباتي وشركاه _ محاسبون قانونيون ومستشارون

أجرت الباحثة تحليل لإجابات المبحوثين وخاصة الذين يتجاوز عددهم ١٠ مراجعين من نفس المنشأة. بالنظر إلى إجابات هؤلاء المبحوثين عن الحالات التجريبية وبإجراء الإحصاءات الوصفية لمتوسط حجم التعديلات التي يحددها المراجعون المنتمون لهذين المنشأتين (منشأة مصطفى شوقي وشركاه/ منشأة مجدي حشيش) بلغ إجمالي عددهم ٢٥ مراجعاً تجد الباحثة أن متوسط حجم التعديلات في حال المراجعين ذوي خبرة أكثر من ١٠ سنوات بلغ ٢,٦٨ م.ج في حين أنه بلغ في حالة المراجعين ذوي مستوى خبرة أقل من ١٠ سنوات ٣,١١ م.ج، أي أنه يوجد فرق معنوي في حجم التعديلات مقداره ٠,٥ م.ج أعلى في حالة المراجعين ذوي مستوى الخبرة الأقل عن المراجعين ذوي مستوى الخبرة المرتفع. وهذا يشير إلى أن المراجعين ذوي سنوات خبرة أعلى من ١٠ سنوات يكونوا أكثر تأثراً بسياسة المنشأة التابعين لها عن المراجعين ذوي الخبرة الأقل نظراً إلى أن منشآت المراجعة تضع في إعتبارها دافع الإستمرارية في سوق تقديم خدمات المراجعة وضمن مستوى الربحية الكافي لذلك .

أيضاً طلبت الباحثة من المشاركين إضافة أية ملاحظات أو آراء خاصة في نهاية كل حالة من الحالات التجريبية والجدير بالذكر أن المراجعين ذوي مستوى الخبرة المرتفع (أكثر من ٢٠ عاماً) قد أرفقوا العديد من التعليقات على الحالات التجريبية الأربعة أهمها :

- تتوقف في بعض الأحيان رغبة الإدارة (إدارة شركة العميل) في تصحيح الخطأ الهام نسبياً والمؤثر على مدى ما سوف تعكسه القوائم المالية عند التصويب (تصويب الخطأ).
- في جميع الحالات لا يتأثر المراجع برغبة الإدارة في رفض إجراء تلك التعديلات وبناء على ذلك يقوم المراجع بإبداء رأي متخفظ أو رأي عكسي حسب التعديلات الواردة بمعايير المراجعة الدولية لعام ٢٠١٠ الصادرة عن مجمع المحاسبين الأمريكيين AICPA .

بالإضافة إلى ذلك، أثناء إجراء المقابلات الشخصية مع أغلب المشاركين بالتجربة لاحظت الباحثة وجود نوع من الفهم المحدود للبحث العلمي وخاصةً لكيفية إجراء التجارب، كذلك بذلت الباحثة جهداً كبيراً في إقناع المبحوثين بأن المشاركة بالتجربة ليست إلا إستطلاعاً لآراء المراجعين في حال مواجهتهم لأي حالة من الحالات الأربع التي قد افترضتها التجربة .

الفرضية الثانية : " المراجع الذي قدم أحكاماً مهنية للعميل لسنوات سابقة يحدد في السنة الحالية حجم

تعديلات أقل من المراجع الذي يقدم عملية المراجعة لأول مرة للعميل "

جاءت النتائج لتؤيد وجود تأثير معنوي قوي لإلتزام المراجع بالأحكام السابقة على حجم التعديلات التي يحددها على القوائم المالية لشركة العميل و ذلك عند إجراء تحليل التباين وهو ما يتفق مع ما توصل إليه كلٌ من (Hatfield et al.,2011 ; Tan,1995 ; Jeffery, 1992). أثناء التجربة تناقشت الباحثة مع المشاركين حول إنطباعاتهم نحو متغيرات الدراسة وخاصةً تجاه الإلتزام بالأحكام السابقة حيث أن المراجعين قد أوضحوا بشكلٍ غير مباشرٍ أن فرضية عدم مشاركتهم بالسنوات السابقة في إبداء الرأي خاصة فيما يتعلق بتقدير مخصص خسائر القروض البنكية تؤثر بشكل أساسي على الحكم المهني لهم نظراً إلى أنهم يكونوا أقل قابليةً للوقوع في خطأ التحيز تجاه القرارات السابقة.

فيما يتعلق بالمتغيرات الديموغرافية، أيدت النتائج عدم وجود تأثير معنوي لإرتباط منشأة المراجعة التابع لها المراجع بمنشأة مراجعة عالمية على حجم التعديلات التي يحددها المراجع على القوائم المالية لشركة العميل كمقياس للحكم المهني للمراجع. لتفسير تلك النتيجة لاحظت الباحثة أثناء إجراء المقابلات الشخصية مع المشاركين أن المراجعين الذين يتبعون منشآت مراجعة عالمية بخلاف منشآت المراجعة المرتبطة بمنشآت المراجعة الأربعة الكبار (Big 4)، على وجه التحديد، منشأة مصطفى شوقي، منشأة مجدي حشيش، منشأة نصر أبو العباس أحمد وأخيراً منشأة حسام محمد هلال قد إنقسموا إلى مجموعتين :

- المجموعة الأولى/ مراجعون ذوو سنوات خبرة أعلى من ٢٠ عاماً وقد قاموا بتحديد حجم التعديلات المفترض في حالة الإرتباط بمنشأة مراجعة مرتبطة بمنشأة مراجعة عالمية كاملاً مما يُفسر أنهم يفضلون تغليب الحافز المهني للمراجع عند القيام بإبداء الرأي حول إكتشاف أخطاء تتعلق بالسنوات السابقة مما يجعلهم أكثر تحرراً من الوقوع في خطأ التحيز . ليس هذا فحسب، وإنما لتحري الدقة يقوم المراجع بطلب تكوين لجنة بخلاف فريق المراجعة لفحص الأخطاء ذات الأهمية النسبية بالقوائم المالية وإبداء تقرير إضافي لتدعيم موقف المراجع حول إبداء رأي متحفظ على القوائم المالية لشركة العميل .

- المجموعة الثانية/ مراجعون ذوو خبرة أقل من ٢٠ عاماً وقد ترواحت إجاباتهم عن الحالات التجريبية بحيث أسفرت المناقشات اللاحقة للتجربة على وجود تأثير لدى المراجعين برغبة منشآت المراجعة التي يعملون لديها بالإستمرارية في تقديم الخدمة للعميل ذي درجة الأهمية المرتفعة مما يؤدي إلى لجوء المراجعين لإستخدام إستراتيجيات للتفاوض مع العميل تؤدي إلى إرضاء كلا الطرفين (إستراتيجية التكامل).

على نقيض الدراسات السابقة وخاصة (Jeffery, 1992)، أيدت النتائج عدم وجود تأثير معنوي لإختلاف الرتبة المهنية للمراجع ما بين مدير أو شريك/أقل من مدير على إلتزام المراجع بالأحكام المهنية السابقة و الحكم المهني له حيث أن المناقشات اللاحقة مع المشاركين أوضحت أن المراجع في الظروف العادية وبدون تعرضه للضغوط من قبل منشأة المراجعة التابع لها أو من قبل العميل سواء بشكل مباشر أو غير مباشر يلجأ إلى تغليب الحافز المهني له على الحافز المادي و القيام بتصحيح الأخطاء المتعلقة بالأحكام التي قام بإصدارها سابقاً. إلا أنه حين يتواجد ضغوط ممارسة من كلا الطرفين (منشأة المراجعة والعميل) فإن المراجع يضطر إلى الإنصياع لرغبات رؤسائه و إبداء رأي يتوافق مع مصالح العميل .

خلاصة الدراسة و مضامين نتائجها

توصلت الدراسة إلى النتائج التالية :

- ١- عدم وجود تأثير معنوي لضغوط العميل على الحكم المهني للمراجع وخاصةً فيما يتعلق بحجم التعديلات التي يحددها المراجع على القوائم المالية لشركة العميل.
- ٢- وجود تأثير معنوي قوي لإلتزام المراجع بالأحكام المهنية السابقة على الحكم المهني للمراجع وخاصةً فيما يتعلق بحجم التعديلات التي يحددها المراجع على القوائم المالية لشركة العميل.
- ٣- عدم وجود تأثير معنوي للتفاعل بين ضغوط العميل بنوعيتها وإلتزام المراجع بالأحكام المهنية السابقة والحكم المهني للمراجع وخاصةً فيما يتعلق بحجم التعديلات التي يحددها المراجع على القوائم المالية لشركة العميل .

٤- عدم وجود تأثير معنوي لإختلاف الرتبة للمهنية للمراجع (أقل من مدير/ مدير أو شريك) على حجم التعديلات التي يحددها المراجع على القوائم المالية لشركة العميل كمقياساً للحكم المهني للمراجع.

٥- عدم وجود تأثير معنوي لإختلاف سنوات خبرة المراجع (مراجعين ذوي خبرة أقل من ١٠ سنوات / أكثر من ١٠ سنوات) على حجم التعديلات التي يحددها المراجع على القوائم المالية لشركة العميل كمقياس للحكم المهني للمراجع.

٦- عدم وجود تأثير معنوي لإرتباط منشأة المراجعة بمنشأة مراجعة عالمية (مراجعين تابعين لمنشآت مراجعة مرتبطة بمنشأة مراجعة عالمية / مراجعين تابعين لمنشآت مراجعة غير مرتبطة بمنشآت عالمية) على حجم التعديلات التي يحددها المراجع على القوائم المالية لشركة العميل كمقياس للحكم المهني للمراجع.

حدود النتائج :

تشير الباحثة إلى أهمية التنبيه لحدود و مخاطر منهجية التجارب المعملية المتعارف عليها عند تقييم نتائج الدراسة الحالية . ويتضمن ذلك على وجه الخصوص مدى واقعية الحالات التجريبية، وتفاوت الأثر بين الحالات المختلفة لعاملي ضغوط العميل وتصعيد إلتزام المراجع بالأحكام السابقة وأخيراً مدى جدية المراجعين المشاركين بالتجربة في معالجتهم للحالات .

و تلاحظ الباحثة على الدراسة الحالية ما يلي :

- إعتمدت الباحثة على عينة ميسرة وهي تعتبر صغيرة نسبياً مقارنةً بعينات البحوث السابقة الأجنبية، مما يمثل قيداً على تعميم النتائج .
- بالنسبة للتصميم العاملي المستخدم وهو تصميم داخل المشاركين Within_Subjects يؤثر مشكلتين تتمثل أولهما فيما يعرف بأثر الترتيب Ordering Effect وذلك نظراً إلى أن المشارك بالتجربة من الصعب أن يعود لحالته الأصلية بعد أدائه لأحد الحالات التجريبية و قبل البدء في حالة تجريبية أخرى للحالة الأساسية التي كان عليها قبل البدء بالمشاركة في التجربة. ولمحاولة تفادي تلك المشكلة جزئياً لجأت الباحثة إلى تنويع ترتيب الحالات على المبحوثين بشكل عشوائي

و ذلك بغرض تفادي وقوع نوع من التحيز عند الإجابة عن كل حالة. أما عن المشكلة الثانية فهي تتمثل في أن المراوحة التجريبية قد تكون من الشفافية بالقدر الذي يسمح للمشاركة أن يخمن فرضيات الدراسة و تعرف تلك المشكلة بـ " خصائص الطلب Demand Characteristic ". الجدير بالذكر، أنه لا يمكن تفادي تلك المشكلة بالرغم من قيام الباحثة بتنوع ترتيب الحالات التجريبية.

الدراسات المستقبلية

- يمكن إجراء نفس الدراسة، ولكن مع إستبدال التصميم التجريبي المستخدم من تصميم داخل المشاركين لتصميم عاملي بين المشاركين Between Subjects.
- يمكن تناول إستراتيجيات التفاوض المستخدمة بين المراجع والعميل كأحد الإنعكاسات الناتجة عن ضغوط العميل وتصعيد إلزام المراجع بالأحكام المهنية السابقة وذلك كما ورد في دراستي (Koch & Salterio , 2015;2017) حيث إختبراتلك العوامل و لكن بالتطبيق على البيئة الألمانية.
- يمكن تناول تأثير المراجع بنوع آخر من التحيز وهو الميل إلى تأييد الأحكام أو الفرضيات المبدئية أو ما يطلق عليه توقعات المراجع المبدئية Expectation وهو ما أسماه أبو العز (١٩٩٥) " فخ التأييد Confirmation Trap ".
- يمكن تناول تأثير المراجع بنوع آخر من التحيز وهو الحكم على أساس تشابه العينة للمجتمع أو ما يسمى Judging by Similarity وهو ما أشار أبو العز (١٩٩٥) إلى أنه يرجع لإستخدام المراجع لإستراتيجية التماثلية Representativeness Heuristic.

قائمة المراجع

المراجع العربية :

- أبو العز، محمد السعيد. (١٩٩٥). دور بحوث الحكم المهني في تطوير جودة الأداء المهني للمراجع .
مجلة البحوث التجارية، كلية التجارة، جامعة الزقازيق، ١٩ (٢) : ٨١- ١٢٣ .
- أبو العز، محمد السعيد. (٢٠١٠). دراسة تجريبية لتحفظ المراجع وحساسيته لموثوقية الأدلة وتبصره
الذاتي لدى دمج أدلة المراجعة وتكوين أحكامه المهنية . مجلة البحوث التجارية، كلية التجارة،
جامعة الزقازيق، ٣٢ (١) : ١٥-٥٢ .
- أبو العز، محمد السعيد. (٢٠١٤). مناهج و طرق البحث الإمبريقي في المحاسبة و الأعمال.
كلية التجارة، جامعة الزقازيق.
- عبد الرحمن، وليد محمد محمد السيد.(٢٠١٢). علاقة التخصص القطاعي وتكرار الارتباط بالمراجع
بإدارة الربح. رسالة ماجستير، كلية التجارة، جامعة الزقازيق.
- يوسف، أيمن يوسف محمود. (٢٠١١). دراسة تحليلية للتفاوض بين المراجع والعميل -
الإستراتيجيات والعوامل المؤثرة – مع التطبيق على بيئة الممارسة المهنية المصرية. رسالة
ماجستير غير منشورة. كلية التجارة، جامعة الاسكندرية.

المراجع الاجنبية :

Beardsley, E. L., Lassila, D. R., & Omer, T. C. (2014). How do audit firms respond to fee pressure? Evidence of increased nonaudit services and their impact on audit quality, Texas A&M University and University of Nebraska-Lincoln. Available at:SSRN:
<http://dx.doi.org/10.2139/ssrn.2433048>

- Bierstaker, J. L., & Cianci, A. M. (2006). The Effect of Performance Feedback and Client Importance on Auditors' Ethical Judgments. Available at: <https://www.researchgate.net/publication/228994127>
- Choi, J. H., Kim, J. B., & Zang, Y. (2010). Do abnormally high audit fees impair audit quality?. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 29(2): 115-140.
- DeZoort, F. T., & Lord, A. T. (1994). An investigation of obedience pressure effects on auditors' judgments. *Behavioral Research in Accounting*, 6(1): 1-30.
- Felix, W. L., Gramling, A. A., & Maletta, M. J. (2005). The influence of nonaudit service revenues and client pressure on external auditors' decisions to rely on internal audit. *Contemporary Accounting Research*, 22(1): 31-53.
- Hatfield, R. C., Jackson, S. B., & Vandervelde, S. D. (2011). The effects of prior auditor involvement and client pressure on proposed audit adjustments. *Behavioral Research in Accounting*, 23(2): 117-130.
- Jeffrey, C. (1992). The relation of judgment, personal involvement, and experience in the audit of bank loans. *The Accounting Review*, 67(4): 802-819
- Koch, C., & Salterio, S. E. (2017). The effects of auditor affinity for client and perceived client pressure on auditor proposed adjustments. *The Accounting Review*, 92 (5): 117–142

- Koch, C. W., & Salterio, S. (2015). Effects of Client Pressure and Audit Firm Management Control Systems on Auditor Judgments. Working paper ,Available at SSRN:<http://ssrn.com/abstract=2572486>
- Koch, C.W,&Salterio,S. (2014) . Pressures on audit partner's negotiation strategy and decision making. , Available at <https://business.illinois.edu/.../Audit-Symposium-Session> ,school of business
- Libby, R., Bloomfield, R., & Nelson, M. W. (2002).Experimental research in financial accounting.*Accounting, Organizations and Society*, 27(8): 775-810.
- Mala, R., & Chand, P. (2015). Judgment and decision- making research in auditing and accounting: future research implications of person, Task, and Environment Perspective. *Accounting Perspectives*,14(1):1-50.
- McCracken, S. A. ,Gibbins, M., &Salterio, S. (2006). The auditor's negotiation strategy selection: nature of the auditor- client management relationship and flexibility of initial accounting position. Version 5.5, Available at SSRN:<http://ssrn.com/abstract=934383>
- Messier, Jr, W. F., & Schmidt, M. (2018).Offsetting Misstatements: The Effect of Misstatement Distribution, Quantitative Materiality and Client Pressure on Auditors' Judgments.*The Accounting Review*,93(4):335-357

- Moreno, K., & Bhattacharjee, S. (2003). The impact of pressure from potential client business opportunities on the judgments of auditors across professional ranks. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 22(1):13-28.
- Nelson, M. W., Elliott, J. A., & Tarpley, R. L. (2002). Evidence from auditors about managers' and auditors' earnings management decisions. *The Accounting Review*, 77(s-1):175-202.
- Oskamp, S. (1982). Overconfidence in case study judgments. In *Judgment under Uncertainty: Heuristics and Biases*, edited by Daniel Kahneman et al., 287-293.
- Peytcheva, M., & Gillett, P. R. (2012). Auditor perceptions of prior involvement and reputation threats as antecedents of quality threatening audit behavior. *Managerial Auditing Journal*, 27(9):796-820.
- Ruddock, C., Taylor, S. J., & Taylor, S. L. (2006). Nonaudit services and earnings conservatism: Is auditor independence impaired?. *Contemporary Accounting Research*, 23(3):701-746.
- Salancik, G. R. (1975). Interaction effects of performance and money on self-perception of intrinsic motivation. *Organizational Behavior and Human Performance*, 13(3): 339-351.
- Sharma, D. S., & Sidhu, J. (2001). Professionalism vs Commercialism: The Association Between Non-Audit Services (NAS) and Audit Independence. *Journal of Business Finance & Accounting*, 28(5-6): 563-594.

- Staw, B. M. (1976). Knee-deep in the big muddy: A study of escalating commitment to a chosen course of action. *Organizational Behavior and Human Performance*, 16(1):27-44.
- Tan, H. T. (1995). Effects of expectations, prior involvement, and review awareness on memory for audit evidence and judgment. *Journal of Accounting Research*, 33(1): 113-135.
- Umar, A., & Anandarajan, A. (2004). Dimensions of pressures faced by auditors and its impact on auditors' independence: a comparative study of the USA and Australia. *Managerial Auditing Journal*, 19(1): 99-116.
- Vanstraelen, A. (2000). Impact of renewable long-term audit mandates on audit quality. *European Accounting Review*, 9(3): 419-442.