

أساليب البحث المتعدد المناهج في قرارات تخطيط برنامج المراجعة وتقييم نظم الرقابة الداخلية ركتور ابراهيم طه عبد الرهاب كلية التجارة - جامعة المنصورة

طبيعة الموضوع :

إن قيام مهنة المحاسبة والمراجعة بدورها في حماية موارد المجتمع لئن يتحقق إلا إذا كانت المهنة قوية ولها قواعدها ومعاييرها وتقاليدها التي توجب احترامها .

ولقد كانت البحوث والدراسات في مجال المحاسبة والمراجعة أحد التحديات التي واجهت المهنة في الولايات المتحدة الأمريكية والتي استطاعت المهنة بمفردها أن تواجهها^(١) ، بل انهم في أمريكا يرون ضرورة استمرار البحوث في مجال مهنة المحاسبة والمراجعة للعمل على تقدمها ورفع شأنها .

وفي الدول النامية - ومنها جمهورية مصر العربية ينبغي اتباع نفس المنهج ومواجهة التحديات من أجل مزيد من التقدم لمهنة المحاسبة والمراجعة وزيادة فعاليتها لخدمة المجتمع والدخول على موارده .

ومن المتفق عليه أن مراجع الحسابات ينبغي أن يبذل العناية المهنية الملائمة عند قيامه بالفحص واعداد تقرير المراجعة . ويتعلق معيار بذل العناية المهنية بما يقوم به مراجع الحسابات من أعمال وبمستوى ودقة القيام بها^(٢) .

ومن المتعارف عليه أيضا ، أن قيام المراجع بالفحص الميداني يتم وفقاً

لمعايير محددة منها ماهو متعارف عليه ومقبول دوليا ، ومنها ماهو منبثق من العمل داخل بيئة اقتصادية واجتماعية معينة ينبغي مراعاتها وأخذ متطلباتها في الاعتبار عند قيام مراجع الحسابات بأعمال الفحص والمراجعة .

ووفق معايير الفحص الميداني المقبولة دوليا فان عملية المراجعة ينبغي أن تتم وفق خطة محددة . بمعنى أن تخضع كل جوانب عملية المراجعة للتخطيط الدقيق في كل حالة على حدة ، كما يجب أن تخضع خطة المراجعة (برنامج المراجعة) للتقييم المستمر ، حيث لا تقتصر مسئولية المراجع على ضرورة بذل العناية المهنية الملائمة في مراحل تنفيذ اجراءات المراجعة ، ولكنها تعتمد أيضا الى ما قبل ذلك ، أي مراحل تخطيط تلك الأعمال والجراءات . ومن البديهي أن يأخذ المراجع في الاعتبار وهو بصدد تخطيط أعمال المراجعة مؤشر الأنمية بمعنى التركيز في جوانب التخطيط على العناصر التي تزداد فيها نسبة المخاطرة .

ومن المسلم به أنه عند التخطيط للقيام بأعمال المراجعة ، فان مراجع الحسابات يقوم بالحكم على مدى قوة أو ضعف نظام الرقابة الداخلية^(٣) ، وعلى ضوء نتيجة هذا الحكم يتم تحديد مدى الفحص والاختبارات التي سيجريها للقيام بالمهمة .

ولكن - ومع كل ما ذكره الباحث - يتبادر أمام الذهن سؤال هام هو : هل تتطابق أحكام جميع المراجعين عندما توكل اليهم مهمة مراجعة حسابات نشاط ما ، أي عندما توكل اليهم نفس المهام في أعمال مراجعة ما ؟

ان البحث الذي نحن بصدده يحاول الاجابة على السؤال المطروح عند مدى توافق أحكام المراجعين عن نفس المهام التي توكل اليهم ، وما قد يترتب على عدم التوافق في تقييمات واحكام المراجعين من أن توصف مهنة المراجعين بالضعف وعدم امكانها تحقيق الاهداف منها .

المدخل الى الدراسة وطبيعة المشكلة :

في العقد الأخير - أي في الثمانينات - من هذا القرن العشرين ركزت العديد

من الدراسات والبحوث على احكام مراجعي الحسابات عند تخطيط برنامج المراجعة وتقييم الرقابة الداخلية . ومن هذه الدراسات ، بحث نشر في عام ١٩٨١ بعنوان (٤) .

"Internal Accounting Control Evaluation and Auditor Judgment:"

(٥)

وبحث آخر نشر في عام ١٩٨٢ بعنوان :

" Auditor Consensus in Internal Control Evaluation and Audit Program Planing".

وبحث ثالث نشر في عام ١٩٨٣ بعنوان (٦) :

" Individual and Group Judgments of Internal Control Systems".

هذا الى جانب العديد من الدراسات التي نشرت في الفترة الاخيرة تتناول

نفس القضية .

وقد أظهرت تلك الدراسات - وباستثناءات قليلة - أنه عندما يوكل السي

مراجعي الحسابات نفس المهام والأعمال ، فانهم غالباً ما يتخذون قرارات مختلفة . وقد تم التوصل الى النتيجة السالفة الذكر سواء كانت المهام الموكلة للمراجعين بسيطة نسبياً (٧) ، أو معقدة الى حد ما (٨ ، ٤) .

وعلى الرغم من أن التوصل الى قرار جماعي ليس هو المعيار الوحيد الذي ينبغي أن تقيّم من خلاله أحكام أو تقارير مراجعي الحسابات ، إلا أن تلك الظاهرة أصبحت تسبب قلقاً مستمراً للمحاسبين والمراجعين الممارسين ، وكذلك الباحثين في مجال المحاسبة الذين يعكفون على تقييم تلك الأحكام في مختلف الظروف .

ويمكن للباحث القول إن هذا القلق له ما يبرره ، وذلك من ناحيتين :

الأولى : إن الاتفاق الجماعي في القرارات أو الاحكام التي يصدرها المراجعون يمكن اعتباره واحداً من شروط ضرورية عديدة - بالرغم من أنه ليس

كافيا - ليكون حكم خبير ، أى لاعتبار أن الحكم أو القرار صادر عن خبير .

الثانية: ان انعدام الاجماع فى رأى أو احكام المراجعين يمكن أن يبدى السى تخميم تكاليف عملية المراجعة .

ومايشير الدهشة ، أنه لا يوجد دليل عملى يمكن أن يشرح لماذا أن افتقار الاجماع فى رأى بين المراجعين يمكن ادراكه فى آحوال كثيرة (٧ ، ٩) .

وفى محاولة لتفسير هذه الظاهرة ، فان معظم المحاولات التى تمت فى هذا العدد والتى تناقش الاختلافات فى احكام المراجعين كانت تركز على الفسروق فى الخبرة أو الاختلافات فى تنظيم مكاتب المراجعة (*) (٧ ، ٩) .

وبصفة عامة ، فان الباحث يعتقد أن هذين العاملين لايمكن أن يحدانا بايضاحات مقنعة عن الاختلافات والتباين فى احكام المراجعين .

هدف البحث :

ان الهدف من هذا البحث الذى نحن بصدده هو دراسة الظاهرة - السابق الاشارة اليها - والتى تتمثل فى افتقار الاجماع بين المراجعين فى احكامهم وقراراتهم ، وستتم الدراسة باستخدام أسلوب مقترح هو " تحليل الاتفاق اللفظى " Verbal protocol analysis فى محاولة للحصول على دليل بالنسبة للمتغيرات التى تؤدى الى الاختلاف فى القرارات بين المراجعين ، وذلك عن طريق فحص تفصيلات سلوك المراجعين خطوة بخطوة عندما يقومون بتشغيل ——— أو معالجة المعلومات .

ونظرا لأن سلوكيات المراجعين لاتتخذ مسارا واحدا، فان الباحث يمكنه

(*) Most attempts to explain differences in auditor judgments have concentrated on differences in experience or differences in audit firm association.

القول ان الانلوب المقترح للاستخدام يمثل دراسة الجوانب المتعددة لسلوك مراجع الحسابات عند تشغيل أو معالجة المعلومات .

خطة البحث :

إن خطة البحث في عرض جوانب المشكلة محل الدراسة ، تتمثل في تحليل النقاط التالية :

- ١ - المدخل الى أسلوب تحليل الاتفاق اللفظي ومجال المشكلة .
- ٢ - مناهج البحث المختلفة للحصول على الدليل الخاص بالاتفاق اللفظي .
- ٣ - النتائج التحليلية المترتبة على مناهج البحث .
- ٤ - الأسلوب المقترح ومدى الاستفادة منه في مصر .

وفيما يلي يتناول الباحث عناصر خطة البحث بالتحليل والدراسة .

أولا : المدخل الى أسلوب " تحليل الاتفاق اللفظي " ؛ ومجال المشكلة :

ان المفرض الرئيسي لاستخدام الطريقة المنهجية التي تعرف باسم البروتوكول أو الاتفاق Protocol Methodolog هو الوقوف على دليل تفصيلي عن تشغيل ومعالجة المعلومات وسلوكيات الاختيار . ومثل هذا الدليل يساعد في شرح وايضاح أية اختلافات ظاهرة يتم ملاحظتها في القرارات وبالتالي يمكن الحصول على المعلومات الخاصة بسلوكيات مراجعي الحسابات والتي لايمكن الحصول عليها عن طريق بعض الدراسات التجريبية التي تتمثل بدراسة أحكام وقرارات المراجعين .

(١٠)

وفي هذا الصدد ذكر بعض الكتاب عن أسلوب تحليل الاتفاق اللفظي أن :

" The focus of the analysis was on the identification of the elements of each subject's " Problem space". A problem space is a model of an individual's cognitive representation of a task

and is a major construct in theory of human problem solving".

ووفقا لما تقدم، فإن التحليل يركز - بصغة خاصة - على تحديد عناصر " مجال المشكلة " لكل فرد خاضع للدراسة . ويعرف " مجال المشكلة " Problem Space بأنه نموذج لتمثيل أو تصور معرفة أو ادراك الفرد عند قيامه بأداء مهمة معينة ، وهو يعتبر البناء الرئيسي في نظرية حل المشكلات الانسانية .

ولقد أكدت الدراسات الحديثة على أهمية نموذج " مجال المشكلة " فى فهم السلوك الانسانى نظرا لأن التصورات المختلفة يمكن أن تؤدى الى تراترارات مختلفة (١١).

ان مفتاح القضية يتمثل فى أنه كيف يمكن لمثل هذا الدليل أن يؤدى أو يقود الى أحكام جيدة ؟

والاجابة على هذا التساؤل تحتاج أن نفرق ونميز بين نوعين من المهام التى توكل الى المراجعين .:

النوع الأول : ويتكون من عديد من الحالات التى تكون فيها الحلول المثلى متاحة وميسرة وبالتالي فان البحث يمكن أن يحدد السلوك شبه المثالى ، والدليل الوصفى التفصيلى لعمليات اتخاذ القرار التى يقوم بها مراجع الحسابات ، وكذلك امكانية اقتراح كيف يمكن تحسين القرارات اللاحقة .

(١٢) النوع الثانى : ويتضمن الحالات التى لاتكون فيها الحلول المثالية واضحة .

وربما يكون هذا نتيجة لتعقد المهمة الموكلة للمراجعين أو لتضارب الأهداف ، أو لأسباب ترجع الى عدد من العوامل الأخرى غير المحددة وفى مثل تلك الحالات فان الهدف الرئيسى الخاص بتحسين عملية اتخاذ القرار يصبح أكثر صعوبة فى تحقيقه .

إن المدخل الأول للمشكلة هو التأكيد على أهمية الاتفاق أو الإجماع في تقييم القرارات • وعلى الرغم من أن هذا المدخل له بعض المميزات ، فإن هناك حالات أو مواقف لا يمكن الوصول فيها الى اجماع أو اتفاق تام ، وحتى اذا تم التوصل الى الإجماع والاتفاق فى الرأى ، فانه قد لا يمكن أن يؤخذ كدليل أكيد على أن قرارا صحيحا قد تم اتخاذه (١٣) .

وثمة مدخل آخر - أخذ يوطد أقدامه ويتم الاتكاز عليه فى الابحاث الخاصة بنفس الموضوع - وهو تجميع وتقييم الدليل على مكونات سلوكيات الأفراد عند اتخاذ القرارات (١١) • والافتراض هنا يقوم على قاعدة تقول : بالرغم من أنه قد يكون من الصعب تقييم صحة ناتج القرار النهائى ، إلا أن من الممكن تقييم مكونات قرار الفرد •

إن كلا المدخلين ، الإجماع فى تقييم القرارات ، والحصول على دليل معيارى عن سلوكيات القرار قد يؤدىان الى الامداد بدليل مفيد فى تقييم مكونات قرار المراجع • وعلى سبيل المثال - فيما يتعلق بسلوكيات القرار - أنه أثناء القيام بمهمة ما ، واكتساب المعلومات ، فان الادراك الحسى ومدى القدرة على الفهم يمكن أن يقود المراجع الى التفاضى عن الدليل المتعارض والمتضارب الذى يختص بنوعية الرقابة الداخلية المحاسبية ، الأمر الذى قد يؤدى الى زيادة الاعتماد على الرقابة الداخلية وبالتالي زيادة مخاطر المراجعة (١٤) •

كما وأنه فى الحالات المعقدة ، فان مجموعة من النزعات أو الانحيازات الأخرى يمكن أن تحدث بدورها ، الأمر الذى يجعل من الصعب تحديد - وبطريقة مسبقة - أى من المتغيرات ذات الحلة بالموضوع ، وأى النزعات ، وأية عناصر موجبة يمكن أن تخضع للاختبار (١٥) •

وعليه ، يمكن للباحث القول إن نوع الدليل الذى يمكن الحصول عليه فى دراسة الاتفاق Protocol Study قد يعد الخطوة الاولى الهامة فى تطوير المعرفة التى سوف ينتج عنها دراسات أكثر تركيزا فى مجال المراجعة وبالتالي احكاما أكثر دقة للمراجعين •

ثانيا : مناهج البحث المختلفة للحصول على الدليل :

ان مناهج وطرق البحث التي تتمثل بالحصول على الدليل الخاص بالاتفاق اللفظي يمكن اتباعها من خلال عدة نقاط رئيسية تتخللها عدة دراسات وتحليلات فرعية . ويجدر بالباحث أن يعدد تلك النقاط اجمالا ، ثم يتناولها بعد ذلك بالتحليل ، هذه النقاط تتمثل فيما يلي :

- ١ - الملاحظات المنهجية للبحث عن الدليل .
- ٢ - الدراسات التجريبية عن احكام المراجعين وسلوكياتهم فى مهمة ما .
- ٣ - تجميع البيانات الخاصة بالمهمة .
- ٤ - تحليل البيانات .

وفىما يلي يتناول الباحث النقاط السابقة بالايضاح والتحليل .

١ - الملاحظات المنهجية :

قبل أن يستطرد الباحث فى وصف المناهج البحثية الخاصة المستخدمة نرى هذه الدراسة ، فانه يجدر به أن يشير الى بعض الجوانب التي غالبا ما تبرز بخصوص " تحليل الاتفاق اللفظي " ، هذه الجوانب تتمثل فى :

- أ - استخدام التقارير اللفظية (الشفهية) .
- ب - مدى تأثير العملية اللفظية فى مجرى وبناء العمليات المعرفية .
- ج - مدى اعتبار التقارير اللفظية سجلات كاملة للعمليات المعرفية .
- د - درجة الذاتية فى طرق تفسير تلك التقارير اللفظية .

وفىما يلي ايضاح لمفهوم كل من الجوانب المذكورة .

١/أ - استخدام التقارير اللفظية (الشفهية) :

يمكن النظر الى التقارير اللفظية على أنها استجابات شفهية أو لفظية للفرد تمثل معلومات سلوكية يمكن استخدامها كدليل على العمليات العقلية (١٦) .

ومن الجدير بالاشارة أن هناك أنواعا أخرى من المعلومات السلوكية - مثل الدرجات التي يحمل عليها الفرد على مقياس ليكرت المصمم لقياس وتقييم الاحكام الموثوق بها والخاصة بالرقابة الداخلية - يمكن استخدامها كدليل على العمليات المعرفية (١٧) .

وميزة الاتفاقات اللفظية تكمن في ثراء التفاصيل والكثافة المرحلية العالية للاستجابة الشفهية (اللفظية) الممكن الحصول عليها أثناء أداء فرد ما لمهمة معينة ، وتلك الميزة تجعل هذه الطريقة مفيدة بدرجة كبيرة عند الحصول على دليل سلوكي بالنسبة للمهام المعقدة (١٧) .

١/ ب - التأثير الكامن للعملية اللفظية على مجرى وبناء العمليات المعرفية:

في مسح قام به بعض الباحثين للدراسات المتعددة (والمختلفة) التي تمت عن تأثير العملية اللفظية على مجرى وبناء العمليات المعرفية تم التوصل الى نتيجة أساسية من كل تلك الدراسات وهي : أنه اذا قام الفرد باخراج المعلومات اللفظية الموجودة حاليا في الذاكرة القريبية Short-Term memory ، فان عملية اخراج المعلومات اللفظية (الشفهية) لا تؤثر على مجرى وبناء العمليات المعرفية . ومن جهة أخرى ، فانه اذا ما طلب من الفرد أن يتحدث عن المهمة التي كلف بها بعد أدائها (حديث الذاكرة بعيدة المدى ، بمعنى استعادة الاحداث Retrospective Verbalization) أو اذا ما أهتم البحث بعمل اختبارات خاصة - تفصيلية ودقيقة - عن المهمة، فان العمليات المعرفية والعقلية للفرد يمكن أن تتأثر بذلك (١٦) .

ومن الجدير بالاشارة ان الاتفاقات اللفظية المتزامنة مع الاحداث لا تتطلب تفصيلات أو اختبارات خاصة ودقيقة ، أو استعادة الاحداث من الذاكرة البعيدة .

١/ ج - درجة كمالية التقارير اللفظية :

ان النتيجة التي تم التوصل اليها عن مدى تأثير العملية اللفظية على مجرى وبناء العمليات المعرفية - والتي تمت الاشارة اليها - توحي بأن التقارير

اللفظية (الشفهية) للفرد ، تحت ظروف مختلفة ، يمكن أن تغفل معلومات تستخدم في تقييم المهمة الموكلة اليه . تلك المعلومات المغفلة يمكن الرجوع الي أربعة أسباب رئيسية تتمثل فيما يلي (١٦) :

أ - عدم مقدرة المراجع على استرجاع المعلومات والاحداث السابقة بكاملها وادراجها في التقرير اللفظي .

ب - التداخل في استرجاع المعلومات والاحداث السابقة بسبب رغبة المراجع في معرفة التفاصيل الدقيقة للاختبارات الخاصة (بمعنى سؤال الاشخاص موضوع الاختبار والتقييم عن معلومات محددة وعدم السماح لهم بالتحدث حول الموضوع أو التفكير بصوت عال) .

ج - عدم قدرة المراجع على وصف معلومات وثيقة الصلة بالعمليات المخرفية وذلك لأنها معروفة بدرجة كبيرة ومتعارف عليها ، وبالتالي فانها تقيم بطريقة تلقائية دون الحاجة للتعبير عنها .

د - نقص المعلومات في التقرير اللفظي نتيجة الحمم الذي قد يصاب به المراجع أثناء عملية الصياغة اللفظية المترامنة للاحداث . وفي هذه الحالة الأخيرة ، فان المراجع يمكن أن يحسب المعلومات لفظيا في وقت لاحق ، ولكن يبقى لدنيا احتمال قائم يتمثل في أن بعض المعلومات قد لاتكتمل أولا تكون هناك القدرة على استرجاعها .

وبناء على ماسبق ، يمكن للباحث استنتاج أن عدم اكتمال صياغة التقارير اللفظية قد يجعل بعض المعلومات غير متاحة ، ولكن ذلك الأمر لا يقلل من قيمة المعلومات التي أدرجت بالتقرير .

د / ١ - درجة الذاتية في اجراءات الصياغة الامتلاحية :

The subjectivity of Coding Procedures

نظرا لأن الصياغة الامتلاحية الخاصة بالاتفاقات اللفظية تتضمن بعض عوامل

الذاتية ، فانه ينبغي استخدام بعض القيود في طرق البحث للتقليل من تأثيرات تلك العوامل . وفي معظم الاحيان فان تلك القيود تتضمن تحديد الاجراءات والقواعد الاصطلاحية للاتفاقات اللفظية مقدما ، وجعل عناصر المصطلحات (الرموز) متسقة ومتماشية مع النظرية الحديثة في تشغيل ومعالجة المعلومات الانسانية ، والتي يتمثل ملخصها كما ذكره واضعوها فيمايلي (١٨): .

"Theory of Human information processing indicates that a subject's behavior will be composed of a sequence of operations (processes) applied to states of knowledge (information)".

وعليه ، ووفقا للنظرية فان سلوك الفرد هو عبارة عن مجموعة متتالية من العمليات (التشغيليات) التي من الممكن تطبيقها على حالات المعرفة (المعلومات) . وبالتالي فان ركيزة وصف السلوك الانساني تتمثل في تحديد العوامل التي سوف يستخدمها الفرد . ويمكن تخفيض نسبة الذاتية في صياغة مصطلحات (رموز) الاتفاق اللفظي عندما يتم تحديد قواعد الصياغة The Coding Rules للعوامل التي يستخدمها الفرد في نظام اصطلاحي محدد مقدما .

وبالاضافة الى ما سبق فان الباحث يشير الى نوعين آخرين من الضوابط لتقليل نسبة الذاتية في الصياغة الاصطلاحية :

الأول : قيام أكثر من شخص من واضعي مصطلحات ورموز الاتفاق اللفظي مستقلين بتطبيق القواعد الاصطلاحية ، ويتم تحديد درجة الاعتماد عليها والوثوق بها على أساس احراز اتفاتهم جميعا على تطبيقها .

الثاني : ينبغي أن تكون قواعد الصياغة الاصطلاحية (الترميز) متاحة بالنسبة للعوامل التي يستخدمها الفرد ، وبالتالي يستطيع من يطلع عليها تقييم درجة منطقيتها .

ومن الممكن استخدام اختبار اضافى للتأكد من سلامة أسلوب التحليل عن طريق تطوير برنامج للكمبيوتر يعمل على تقييم المهمة (١٩) . الا أنه تجسدر الاشارة الى أن البرنامج المشار اليه يكون عمليا فقط فى تقييم المهام الأكثر بساطة عن الأمور والمهام الأكثر تعقيدا التى يحاول البحث تحليلها وتقييمها (٢٣) ، وأيضا عن الحالات والأوضاع التى يتم فيها الأخذ فى الاعتبار الحصول على أدلة سلوكية كثيرة ومتنوعة الى حد ما .

ونستخلص من كل ماسبق ، أن الاتفاقات اللفظية Verbal Procoles تمدنا ببيانات كاملة نسبيا عن سلوك الفرد (المراجع) المتصل بمهمة ما ، والذى يكون ذات كثافة زمنية عالية نسبيا . وهذا الأسلوب له فعالية محتملة فيما يتعلق بالحصول على إجابات عن بعض الأسئلة التى قد يكون من الصعب الحصول عليها تماما عند استخدام مزيد من الطرق التجريبية التقليدية . ومن ناحية أخرى يتضح أن هناك بعض الذاتية يتضمنها الأسلوب المقترح ، ولهذا ينبغى على الباحث أن يكون حريصا فى استخدام تلك المناهج البحثية .

٢ - الدراسات التجريبية عن احكام المراجعين :

هناك العديد من الدراسات التجريبية التى قام بها عدد من الباحثين عن سلوكيات المراجعين واحكامهم التى يصدرونها فيما يوكل اليهم من مهام . ومن بين هذه الدراسات اختار الباحث دراستين قامتتا على أساس نفس المصام وبنفس الاسلوب إلا أنها اختلفتا فى ابراز النتائج ، الدراسة الأولى تمت عام ١٩٨١ وتضمنها بحث بعنوان (٤) :

"Internal Accounting Control Evaluation and Auditor Judgment" .

والثانية تمت عام ١٩٨٢ واشتمل عليها بحث بعنوان (١٩) :

"An Investigation of Auditor Decision Processes in the Evaluation of Internal Controles and Audit Scope Decisions" .

وفى الدراستين اللتين أجريتا تم اختيار أربعة من مراجعي الحسابات المرموقين Experienced Senior Auditors كعينة للدراسة ، وكانت المهمة المنوطة بهم تقييم نظم الرقابة الداخلية لدورة الدخل لشركة ما، ثم إصدار أربعة قرارات بشأنها . ولقد اعتمدت الدراسة على أوراق عمل المراجعة لشركة محاسبة ومراجعة كانت تقوم بمراجعة نفس الشركة ، واشتملت الأوراق على كم وافر من المعلومات . وقد قيل لكل مراجع من المراجعين الأربعة المختارين لدراسة الحالة أن مراجع الحسابات السابق قد ترك مهام المراجعة بالشركة لأسباب خارجة عن إرادته ، وأنه قبل أن يترك عملية المراجعة قد حدد أحجام عينة تجريبية لأربعة من إجراءات المراجعة تتمثل فى :

- ١ - مقارنة كعوب أو صور الفواتير .
- ٢ - اختبار أسعار الفواتير .
- ٣ - اختبار عملية التثمين .
- ٤ - المصادقة على حسابات المقبوضات والتثبت منها .

وقد تلخصت مهمة مراجع الحسابات المختار للقيام بالدراسة تقرير مدى التغيرات التى ينبغى إجراؤها فى أحجام العينة المحددة سلفا فى ضوء تقييم نظام الرقابة الداخلية .

وقد أسفرت الدراسة الأولى التى تمت عام ١٩٨١ عن أربعة قرارات مختلفة وتم فيها تصنيف المراجعين وفقا للقرارات الصادرة عنهم الى قسمين ولكن دون محاولة معرفة الفروق بين قراراتهم تفصيلا والمتغيرات المتعلقة بها . بينما فى الدراسة التى تمت عام ١٩٨٣ ظهر نوعان من السلوك فى تقييم المهمة :

الأول : ويسمى المعالجة (المتطرفة) "Strong" treatment ، وفيها ذكر المراجعون أن ثمة تحسن " جوهرى وملحوس " قد حدث فى نظام الرقابة الداخلية عن العام السابق .

الثانى : ويسمى المعالجة (المعتدلة) "Fair" treatment ، وفيها

ذكر المراجعون أن ثمة تحسن " طفيف ومناسب " قد طرأ على نظام الرقابة الداخلية بالمقارنة بالعام السابق .

ومن الجدير بالاشارة أن مجال الدراسة كان نوعا من المهام التي لم يكن لها أى أساس سابق يمكن على ضوئه تحديد القرارات المثالية ، إلا أن الدراسة أكدت على اختلاف احكام المراجعين عن مهمة واحدة من مهام المراجعين ، ولم تكن هناك أدلة واضحة عن أسباب هذا الاختلاف .

٣ - تجميع البيانات (دراسة خلفيات قرارات المراجعين) :

فى محاولة للتعرف على أسباب اختلاف قرارات المراجعين تم الاستعانة بعدد من الباحثين فى دراسة السلوك الانسانى لتجميع البيانات من المراجعين الذين كلفوا بالمهمة السابق الاشارة اليها- والخاصة بتقييم نظام الرقابة الداخلية وتقدير حجم التغييرات التى ينبغى اجراؤها فى العينة المختارة وتم الاعداد لمقابلة كل مراجع على حدة فى جلسة خاصة (١٨).

وقد كانت كل جلسة تجريبية تعقد فى حجرة خاصة مجهزة خالية من الضوضاء أو أى عامل يشتت انتباه المراجع الخاضع للبحث والدراسة . وكان الباحثون فى بداية المقابلة يقومون بشرح أهداف الدراسة والتأكيد للمراجعين المستخدمين فى الدراسة أن مشاركتهم تحاط بالسرية وأن نتيجة الدراسة ستكون خلو من الاسماء ، وذلك بهدف اشاعة الراحة فى نفوسهم . وقد كلف الباحثون المراجعين بمعالجة مشكلة محاسبية صغيرة وهم يفكرون فيها بصوت عال وفقا لمتطلبات محددة .

وقد قام المراجعون بانجاز المهمة وهم يفكرون بصوت عال بشكل مضائق للتعليمات الخاصة بالمتطلبات المحددة التى أطلق عليها " المستوى الأول " للتلفظ "Level one" Verbalization" (١٦) ، والذى يعمل على التقليل من التداخل مع أداء المراجع للمهمة بينما هو يفكر بصوت عال .

وبعد اجراء المقابلة فى جلسات مستقلة لكل مراجع تم تجميع البيانات

اللازمة عن الدراسة عن طريق التسجيل - خلال كل جلسة - على شرائط ممغنطة .

(١٨)

٤ - تحليل البيانات الخاصة بقرارات المراجعين:

ان عملية تحليل البيانات التي تم تجميعها من المراجعين تعتبر هي المحور الرئيسي لدراسة أسباب اختلاف قرارات المراجعين باستخدام أسلوب " تحليل الاتفاق اللفظي " . ولذلك فان المرحلة التالية لتجميع البيانات هي العمل على تفريقها ، وصياغة اتفاقات المراجعين بشكل مستقل ثم اللجوء الى مقياس الاتفاق الذي يتم الاعتماد عليه في نظام الصياغة الاصطلاحية .

وقد أسفر التحليل الذي تم اجراؤه للبيانات المجتمعة أن هناك اتفاق بنسبة ٧٥،٠ تم انجازه على مستوى جميع المراجعين الخاضعين للدراسة .

وبالإضافة الى التحليل الأول قام الباحثون باستخدام عدة أساليب تحليلية أخرى بعضها احصائي والآخر سلوكي . وقد تمثلت تلك الأساليب ونتائجها فيما يلي :

(١٩)

أ - معامل كابا κ Coefficient :

دل استخدام معامل كابا على وجود اتفاق بين الافراد الخاضعين للدراسة من المراجعين لا يرجع الى الصدفة بنسبة ٦٦،٠ وذلك عند مستوى احتمال احصائي للخطأ أقل من ٠،٠٠٠١ .

ب - أساليب التحليل بالمستويات :

إن هذا الأسلوب من أساليب التحليل يتم باستخدام مستويين للبيانات :

- ١ - تحليل البيانات على المستوى الأدنى (الجزئي) .
- ٢ - تحليل البيانات على المستوى الأعلى (الكلي) .

ب /١ - تحليل البيانات على المستوى الأدنى :

Micro Level Data Analysis

ان التحليل الذي تم على البيانات عند المستوى الأدنى (الجزئي) أدى الى

تحديد مجموعة من الأبعاد الخاصة بمستوى أداء المهمة لكل مراجع على حدة
هذه الأبعاد تتمثل فيما يلي :

- أ - المعلومات التي تم التركيز عليها بواسطة كل مراجع .
- ب - العوامل المستخدمة في أداء المهمة . وهي عوامل عقلية .
- ج - معايير التقييم المستخدمة .
- د - الأسباب الأساسية للاختيارات النهائية .

ومن الجدير بالاشارة أن نظرية حل المشكلات الانسانية (*) - السابق الاشارة
اليها - قد أمدت الباحثين بالأساس النظري لتحليل معظم البيانات وهـذـه
النظرية تسلّم بوجود مايسمى "مدى المشكلة" Problem Space ، ومن
ثم فان المهمة الأساسية عند تحليل البيانات على المستوى الأدنى (الجزئى)
هى البحث عن الدليل الخاص بمدى المشكلة (والمتمثل فى الأهداف ، العوامل
المستخدمة ، وحالات المعرفة) ، وذلك من خلال سلوك الفرد أو المراجع
الخاضع للدراسة (أى الاتفاقات اللفظية) .

ونظرا لأن العوامل العقلية المستخدمة تمثلها تصرفات ومعالجات الأفراد
فقد اعتبرت من الأمور الأساسية لوصف سلوك الأفراد .

ولقد تم تصنيف العوامل التي استخدمها مراجعى الحسابات الى أربع فئات
عامة :

١ - عوامل خاصة ببناء المهمة :

وهي تتمثل فى تلك العوامل التي تضمنتها معالجات المراجعين عند
فهمهم واستيعابهم للمهمة الموكلة لهم ، وكذلك عند قيامهم بتحديد
الأهداف العامة للمهمة والأهداف الفرعية .

(*) لقد قام بوضع نظرية حل المشكلات الانسانية "Newell A. & H. Simon

وجاءت ضمن الكتاب الخاص بهما وعنوانه " Human Problem Soliving

٢ - عوامل خاصة باكتساب المعلومات :

وهي تتمثل في تلك العوامل التي تضمنتها معالجات المراجعين عند قيامهم بالبحث عن المعلومات التي تشتمل عليها أوراق عمل المراجعة الخاصة بالموكل ، وكذلك تلك التي يشتمل عليها أدب المهنة .

٣ - عوامل تحليلية :

وهي تتمثل في تلك العوامل التي اشتملت عليها معالجات المراجعين عند قيامهم بتقييم المعلومات من خلال الفروض والاحكام التي صاغوها .

٤ - عوامل خاصة بالاداء أو السلوك والتصرفات :

وهي تتمثل في العوامل التي تضمنتها معالجات المراجعين عند اسناداتهم ووضعهم للبدائل ، واختيارهم لحجم العينة النهائية من أجل متطلبات اجراءات المراجعة .

ولقد تم وضع نظام اصطلاحي للعوامل المستخدمة - المشار اليها - تلى أساس قواعد ترميز تتلخص في الجدول التالي (١٨):

جدول العوامل المستخدمة وتعريفاتها المستعملة في ترميز الاتفاقات اللفظية

تعريف مختصر	الرمز	الفئة / العوامل
		* بناء المهمة :
		١ - تحديد الهدف
يتعين هذا العامل عندما يضع المراجع هدفا ينبغي انجاز، أثناء أداء المهمة الموكلة الية .	ت . هـ	
		* اكتساب المعلومات
		٢ - تقصي المعلومات
يتعين هذا العامل عندما يقوم المراجع بالبحث عن البيانات والأدوات الأساسية الخاصة بالحالة	ص . م	

(تابع) جدول العوامل المستخدمة وتعريفاتها المستعملة في ترميز الاتفاقيات اللفظية .

الفئة / العوامل	الرمز	تعريف مختصر
		محل الدراسة وذلك لاستخلاص جزئيات محددة من المعلومات .
٣ - حسابات جبرية (رياضية) ح . ج		يتعين هذا العامل عندما يقوم المراجع بإجراء عمليات حسابية واستخدام أساليب رياضية .
٤ - استرجاع المعلومات أ . م .		يتحدد هذا العامل عندما يسترجع المراجع جزءاً من المعلومات المخزنة من قبل في الذاكرة الخارجية (أي المخزنة في شكل كتابي محفوظ خارج الذاكرة البشرية ، والتي تتمثل في المذكرات أو التقارير الحسابية) ، أو فسي الذاكرة الداخلية (المخ البشرى) .
* عوامل تحليلية:		
٥ - الافتراض	ف ض	يتعين هذا العامل عندما يستنتج المراجع حقيقة عشوائية عن الحالة موضع الدراسة .
٦ - التخمين	ت خ	يتعين هذا العامل عندما يفسح المراجع اشتراطات لحدث معين أو قائمة من الفروض .

تابع) جدول العوامل المستخدمة وتعريفاتها المستعملة في ترميز الاتفاقات اللفظية

الفئة / العوامل	الرمز	تعريف مختصر
٧ - المقارنة	ر	يتعين هذا العامل عندما يقوم المراجع باصدار حكم ما أو تـرار ما تأسيساً على معالجات مقارنة .
٨ - التقييم	ي	يتعين هذا العامل عندما يتمدر المراجع حكماً هادفاً ذو غاية معينة عن المهمة المكلف بها تأسيساً على بعض المعايير الضمنية أو الظاهرة .
٩ - نشوء الاستفهام	ن . س	يتعين هذا العامل عندما يتبهر المراجع عدة تساؤلات حول المهمة .
* الأداء أو السلوك والتصرفات :		
١٠ - تولد البدل	و . ب	يتعين هذا العامل عندما ينسرر المراجع - بشكل تجريبي غير نهائى حجم العينة البديل ، اجراءات المراجعة ، وأية مهام أخرى تتعلق بالأداء .
١١ - قاعدة القرار	ق . ق	يتعين هذا العامل عندما يحسدد المراجع أسلوب تقرير حجم العينة (بما في ذلك العوامل المساعدة على كشف الثغرات أو عدم الاتساق)

(تابع) جدول العوامل المستخدمة وتعريفاتها المستعملة في ترميز الاتفاقات اللفظية .

الفئة / العوامل	الرمز	تعريف مختصر
١٢ - قرار تحديد العينة	ت ٠ ع	يتعين هذا العامل عندما ينتهي المراجع من تحديد العينة فمعللاً وبشكل نهائي .
١٣ - حجم العينة المؤقت	م ٠ ع	يتحدد هذا العامل عندما يقوم المراجع بالتعديل النهائي لقرار تحديد العينة ، أو لحجم العينة المؤقت .
١٤ - قرارات أخرى	ق ٠ خ	يتعين هذا العامل عندما ينصح المراجع باتخاذ اجراءات أو القيام بأعمال غير متعلقة بقرار حجم العينة .

ب / ٢ - تحليل البيانات على المستوى الأعلى (الكلى)

(١٨)

Macrolevel Data Analysis :

إن تحليل البيانات عند هذا المستوى يتضمن تطوير التصورات الاجمالية لسلوك كل فرد حول المهمة . وهذه التصورات يتم تقسيمها الى شكلين :

أ - ملخصات أحداث Episode abstracts

ب - خرائط تدفق بيانات Flowcharts

والمقصود بملخص الأحداث هو " قطاع محكم من السلوك يمكن وصفه ويكون مشاركاً في تحقيق أو الوصول الى هدف ما " (١٠) . ويعد هذا الملخص أداة وصفية توضيحية ، حيث أنه يوضح عملية تتابع وضع الأهداف بواسطة المراجعين

وأنشطة تشغيل ومعالجة المعلومات الرئيسية والهامة المتعلقة بتلك الأهداف .
وعند أكثر مستويات البيانات تجمعا فان خرائط تدفق البيانات توضح فى شكل بيانى أوجه الارتباط بين الاحداث الرئيسية فى سلوك كل مراجع .

ثالثا : النتائج المترتبة على مناهج البحث المتبعة :

ان دراسة العوامل العقلية التى استخدمها المراجعون فى الدراسات البحثية التى تمت فى هذا الموضوع تبين أن هناك كما هائلا من البيانات تم الحصول عليه من أجل دراسة الاتفاق اللفظى Verbal Protocol

ومراجعة العوامل المستخدمة بواسطة أفراد البحث من المراجعين يوضح أن عمليتى " البحث عن المعلومات " و " التقييم " قد احتلتا جزءا هاما وكبيراً من عملية اتخاذ القرار الخاص بكل مراجع مشترك فى الدراسة .

ويجدر بالباحث القول ان تلك العوامل تصف مهمة معقدة مثقلة بنسبة عالية من المعلومات ، حيث وضح أن الأفراد المشاركين فى الدراسة — المراجعين قد بذلوا جهدا هائلا فى البحث عن المداخل المناسبة لأداء المهمة والعمل على تقييم تلك المداخل من حيث مدى ملاءمتها لخطة المراجعة .

(٢٠،١٨) ويمكن للباحث تلخيص نتائج الدراسات الخاصة بالاتفاق اللفظى فيما يلى

- ١ - الحصول على نماذج وصفية لعمليات، اتخاذ القرار .
- ٢ - تحديد أبعاد اكتساب المعلومات واستخدامها .
- ٣ - تحديد عوامل ومعايير تقييم المعلومات .
- ٤ - توصيف قرارات المراجعين .

وفيما يلى يوجز الباحث ايضاحات تلك النتائج المذكورة .

١ - الحصول على نماذج وصفية لعمليات اتخاذ القرار :

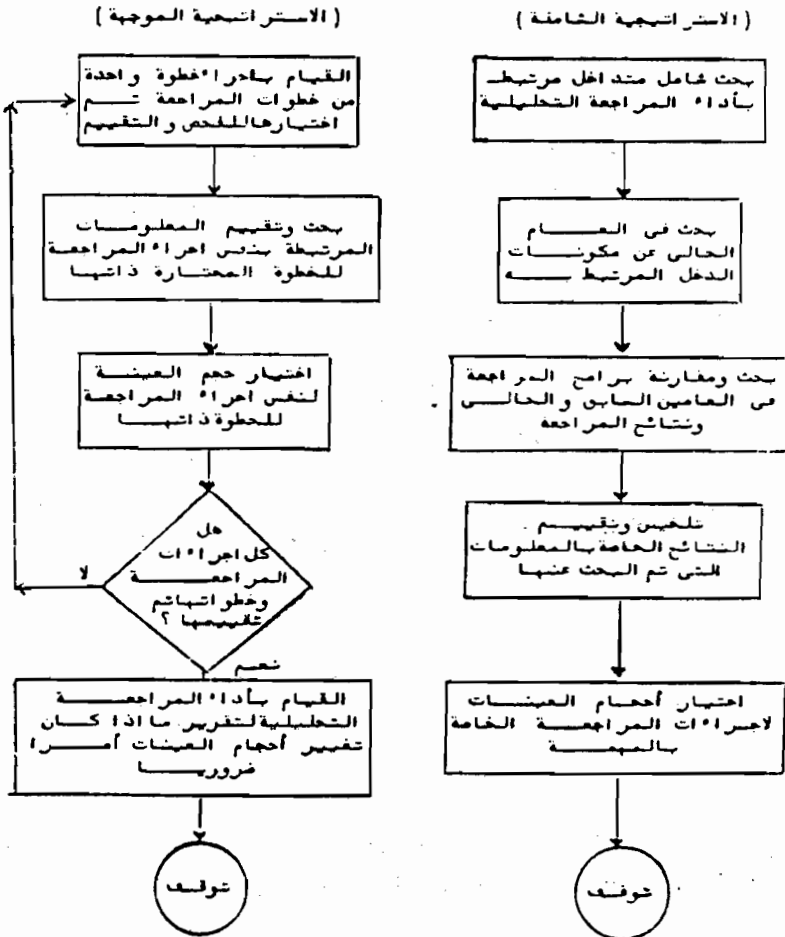
لقد ظهر من الدراسات التى أجريت على المراجعين باستخدام أسلوب تحليل

الاتفاق اللفظي أن هناك نموذجين رئيسيين لسلوك المراجعين في تعاملهم مع المهمة المكلفين بها ، هذان النموذجان انبثقا من تحليل البيانات :
النموذج الأول : ويطلق عليه الاستراتيجية النظامية (الشاملة)
Systemic Strategy.

النموذج الثاني : ويطلق عليه الاستراتيجية الموجهة Directed Strategy

وتوضح خريطة تدفق البيانات التالية الاختلافات الرئيسية بين الاستراتيجية

الشاملة والاشراتيجية الموجهة .



والسمة الرئيسية للاستراتيجية الأولى (النظامية أو الشاملة) تتمثل في قيام المراجع بعملية بحث دقيقة ومتعاقبة عن المعلومات قبل عمل الاختبارات الخاصة بالمدى المناسب لإجراءات المراجعة الخاصة بالمهمة .

وعلى العكس ، فإن الاستراتيجية الثانية (الموجهة) ارتكزت على انتقاء واختيار خطوة معينة من خطوات المراجعة ، ثم توجيه البحث نحوها وتقييم المعلومات المتصلة بها بمفردها فقط ، وما أن يتم اتخاذ القرار عند المدى الخاص بها تبدأ عملية بحث وتقييم جديدة للخطوة التالية من خطوات المراجعة.

وعليه ، يمكن للباحث الإشارة الى أن الاستراتيجية الموجهة تضمنت عملية تكرار ، حيث أن مدى القرار لكل خطوة من خطوات المراجعة تم معالجته - بمفهوم أساسية - على أنه عملية تشتمل ذاتيا - فيما يتصل بعملية البحث والتقييم على معلوماتها المتعلقة بها .

ويجدر بالباحث القول ان المدخلين المذكورين يمثلان نموذجان مختلفان تماما لسلوكيات القرار ، إلا أنه لا يمكن عمل مقارنة للمفاضلة بينهما نظرا لعدم وجود معايير للأداء يمكن استخدامها في القياس والتقييم .

٢ - تحديد أبعاد اكتساب المعلومات واستخدامها :

ان استطلاعات الأبحاث التجريبية الرئيسية فيما يتعلق باكتساب المعلومات كانت تتركز في اتجاهين :

- أولهما : مدى اتساق وتناسب المعلومات المتاحة
- وثانيهما : تحديد الأنواع الخاصة من المعلومات ذات الاهتمام والتركيز من المراجعين

وقد جاءت النتائج في معظم الأبحاث موضحة أن هناك تباين في نسبة المعلومات الاجمالية التي تم التركيز عليها من المراجعين الخاضعين لدراسة حيث تفاوت التركيز على المعلومات المتاحة ما بين ٨٠% الى ٣٥% (٤٠١٨،٢٠).

ويعتقد الباحث أن هذه الفروق ترجع الى نوع الاستراتيجية التي استخدمها كل مراجع في القيام بأداء المهمة الموكلة اليه .

ومع ذلك ورغم التباين في نسبة استخدام المعلومات المتاحة ، وبالرغم من أن المعلومات الاجمالية التي تم البحث عنها كانت ثابتة ومستقرة على اختبارات الترتيب الفتوى للمعلومات (الفئات الأربعة للمعلومات المشار اليها من قبل) ، إلا أن التحليل الخاص بالبيانات أثبت وجود تشابه أكيد وجدير بالاهتمام في نوع المعلومات التي تم تركيز المراجعين عليها (٢٠).

٣ - تحديد عوامل ومعايير تقييم المعلومات :

إن وصف تقييم المراجعين موضوع الدراسة التجريبية للمعلومات اشتمل على تحديد عوامل التقييم ، وتصنيف المعايير المستخدمة في عمليات التقييم حيث تبين أن كل عامل تقييمي تمت صياغته في هذه الدراسة كان يوجد تحته معيارا ظاهرا أو خفيا تم استخدامه ، تلك المعايير يمكن تصنيفها الى ثمان فئات تتمثل فيما يلي :

- الفئة الأولى : كمالية المعلومات التي يتم فحصها أو التحقق منها .
- الفئة الثانية : المعيار الخالب المستخدم في عمليات التقييم .
- الفئة الثالثة : التقييم العام للرقابات الداخلية .
- الفئة الرابعة : عوامل توجيه التقييم أو التأثير في القرار .
- الفئة الخامسة الى الثامنة : تتمثل بالاستنتاج أو الاستدلال أو البراهين من الوقائع أو الحقائق الخاصة باجراءات المراجعة الخاصة للتقييم والمتصلة بالمهمة .

وقد توصل الباحث من التحليلات الواردة بالدراسات التجريبية - السابق الاشارة اليها - أن الفئات الشائعة التي استخدمها المراجعون الخاضعون للدراسة يمكن وضعها في فئة معايير يمكن أن يطلق عليها " صفات خطوات مراجعة الحسابات " .

وعليه ، يمكن القول ان المعايير المتمثلة بنوعية الاجراءات المحاسبية ورقابة الحسابات تعد مسئولية عن نسبة كبيرة من مجمل المعايير ، نظرا لأن كل مراجعى الحسابات استخدموا أثناء البحث أنواعا عديدة من المعايير بصورة متكررة .

والصورة المذكورة لاستخدام المراجعين للمعايير توضح مدى تعقد مهمة مراجعة الحسابات ، ويستدل منها على صعوبة اشتقاق حل معيار لهذا الأمر، كما أنها توضح أيضا أهمية أن يشتمل البحث التجريبي على متغيرات عديدة تتضمن سلوك مراجع الحسابات .

ومما يؤكد ما ذكره الباحث أنه على الرغم من أن بعض المراجعين الخاضعين للدراسة قد استخدموا استراتيجية واحدة إلا أن المعيار السائد الذي استخدمه كل منهم قد اختلف في درجة استخدامه وأهميته النسبية (١٨) .

٤ - توصيف قرارات المراجعين :

يتركز وصف قرارات المراجعين محل الدراسة على :

- أ - حجم العينة الفعلية التي تم الاتفاق على اختيارها .
 - ب - عوامل التوجيه أو السلوك المستخدمة .
 - ج - البدائل المأخوذة في الاعتبار .
 - د - الأسباب الكامنة وراء قرار المراجعين .
- وفيما يلي يوضح الباحث تحليل للتوصيف المذكور للقرارات .

٤ / أ - القرارات الخاصة بحجم العينة :

ان الدراسات التجريبية أوضحت أن القرارات التي أصدرها المراجعون - محل الدراسة - عن اجراءات المراجعة ونتائجها تعكس افتقار واضح الى الاجماع . ونظرا لأن مهمة المراجعين كانت تقييم حجم العينات المختارة والمخططة مسبقا ، ثم اجراء التغييرات اللازمة - إذا تطلب الأمر - فقد أصبح من المنطقي النظر الى قرارات حجم العينة على أنها نسبة مئوية تختلف عن حجم العينة المقررة مسبقا . وفي هذا المدد أوصى معظم المراجعين باجراء تغييرات معينة في حجم العينة ولكن بنسب متفاوتة ، مما يدل على عدم الاجماع (١٨ ، ٤) .

ورغم الافتقار الى الاجماع إلا أن الباحث يرى - وفقا لنتائج التحليل الواسعة - أنهم كانوا يسرون في نفس الاتجاه باستثناءات قليلة من بعضهم .

وبالإضافة الى تقييم مدى الاتفاق بين المراجعين ، فلقد تبين من مقارنة القرارات التي أصدروها ، أن المراجعين الذين ذكروا في تقييم المهمة أن هناك تحسنا جوهريا في الرقابة الداخلية (المعالجة الحادة أو المتطرفة) Strong treatment قاموا بتخفيض حجم العينات بنسب أقل بكثير من المراجعين الذين ذكروا أن هناك تحسنا طفيفا طرأ على نظام الرقابة الداخلية (المعالجة المعتدلة) "Fair" treatment .

وعليه ، فإن الباحث يرى أنه ينبغي توخي الحذر عند تفسير القرارات الخاصة بحجم العينة النهائي دون الأخذ في الاعتبار العوامل الأخرى المؤثرة في هذه القرارات والتي سيعرض لها الباحث فيما يلي :

٤ / ب - عوامل التوجيه المؤثرة في قرارات المراجعين :

Various Heuristics

من أجل الوقوف على الأساس الذي بنى عليه المراجعين قراراتهم ، فقد كان على الباحث استخلاص العوامل الأخرى المؤثرة في اتخاذ القرارات من واقع الدراسات التجريبية التي أجريت .

وقد تبين للباحث أن التوصيات التي أوصى بها المراجعون الخاضعون للدراسة قد صيغت على شكل خمسة أنواع من العوامل التي تم تصنيفها تحت بند أداء أو سلوك "Action" ، وهي تتمثل في :

- ١ - القرار .
- ٢ - نشوء أو تولد البديل .
- ٣ - القرار المؤقت .
- ٤ - قاعدة القرار .
- ٥ - قرارات أخرى .

وقد اتضح أن بعض العوامل الخاصة بقاعدة القرار كانت بمثابة مدخلات أو عوامل توجيه استخدمها المراجعون لصياغة القرارات .

ويعتقد الباحث أن العوامل المؤثرة في سلوكيات كل مراجع عند اتخاذ القرار تتمثل في ميول كل منهم ومنطقه وانطباعاته عن المهمة ومدى قدرته على تقدير حجم المخاطرة التي تتضمنها عملية المراجعة .

وبالرغم من أنه قد ينتج عن استخدام المراجع للمنطق العقلي اتخاذ قرارات بشأن حجم العينة قريب لما هو متوقع إذا استخدم منطلقاً قائماً على التكيف والتثبيت (٢١)، فإن المنطق العقلي لا يعمل في نفس الطريق كعامل توجيه قائم على التكيف والتثبيت .

ولايضاح ذلك فإن المنطق يقول ان المراجع ينبغي أن يبدأ مهمته باختيار جزء من العينة المختارة كنقطة بداية يركز عليها ، ثم بعد ذلك ، وبناء على المعلومات الجديدة المكتسبة ، فإن هذا المركز يمكن أن يعدل ويكيف .

ولكن الذي حدث خلال الدراسات التجريبية أن بعض المراجعين حدد حجم العينة المراد استخدامها ابتداءً ، ثم بدأ في تقييم نظم الرقابة الداخلية وما أن تأكد من ثقته في تحسين نظم الرقابة الداخلية قام بتعديل الحجم امثالي للعينة كي يعكس احساسه بالمخاطرة المحيطة بنظام الرقابة الداخلية في العام السابق (١٨) .

وبالتالي ، فإن الاستنتاج هنا يشير الى أن منطلق المراجع كان قائماً بدرجة أكبر على اعتبارات ذات مخاطر (وذلك لعدم التأكد من تحسين نظم الرقابة الداخلية ، في البداية) . وليس على أية ركيزة محددة أخرى .

ولكن ، وبشكل عام فإن جميع المراجعين الخاضعين للدراسة التجريبية قد اعتمدوا على منطلق تعديلي وركائز - وان كانت مختلفة - استخدمت كعوامل توجيه للتكيف والتثبيت عند اتخاذ القرار .

٤ / ج - البدائل المأخوذة في الاعتبار:

ان البدائل التي تولدت عن طريق المراجعين الخاضعين للدراسة التجريبية قد أخذت نمطا معيناً ، كذلك الملاحظ في الأبحاث الطبية . إذ أنه عند تشخيص أعراض مرض ما لمريض معين ، فإن الأطباء ينتقلون من مرحلة البحث عن المعلومات الى فرض الفروض ثم التقييم مسبقاً بفروض أولية خاصة بالأسباب الكامنة لآحداث مثل هذا المرض . وبشكل أكثر تحديداً فإن النمط العلمى لاستحداث البدائل يأتي ممثلاً في الخطوات المتتابعة التالية (٢٢): .

١ - فرض الفروض في فترة مبكرة جداً من تشخيص المشكلة لتحديد الطريق الصحيح لعملية البحث عن المعلومات ، وبذلك يكون التشخيص أكثر فعالية .

٢ - عدم تكوين الفرض في مرحلة مبكرة الا عندما يستطيع المختصون التدليل على ما يؤيد وجود هذا الفرض . بمعنى أن تكوين الفروض يعد عدلية تدليل ، والى أن يوجد ما يدل على احتمالية هذا الفرض فإن المختص ينبغي أن يترك عقله مفتوحاً لاحتمال وجود العوامل الأخرى المحتملة التي يمكن أن تؤثر على الحالة .

٣ - عند فرض الفروض مبكراً ، فإن المختصين لا يجزمون بصحتها في مرحلة مبكرة ، نظراً لأنهم قد لا يستطيعون تأكيد صحة الفرض ، أو قد يوجهون فكرهم الى فرض آخر .

وبناءً على النمط العلمى في استحداث البدائل ، فإن الدراسات التجريبية المشار إليها في هذا البحث - أثبتت أن ٧٥٪ من المراجعين الخاضعين للدراسة قد نهجوا نفس النمط العلمى في توليد البدائل Alternatives Generats كالأطباء ، أى قاموا بالتفكير في البدائل في فترة مبكرة من تكليفهم بالمهمة المنوطة بهم ، ولكن بعد أن تلقوا معلومات مؤيدة لفروضهم .

وشمة ظاهرة أخرى ميزت هؤلاء المراجعين هي أنهم بمففة عامة لم يبدوا

الى مياغة عدد كبير من البدائل ، أى أنهم بعد تقريرهم ما اذا كانت الزيادة فى حجم العينة أو النقص هو الأجدى ، فانهم كانوا يميلون الى تحديد البدائل التى تغيرت فى الكميات (الحجم) وليس فى الاتجاهات .

رابعا : الاسلوب المقترح ومناهجه ومدى الاستفادة منه فى مصر :

إن الهدف من الدراسات التجريبية التى أجريت فى مجال قرارات مراجعى الحسابات الخاصة بتخطيط برنامج المراجعة وتقييم نظم الرقابة الداخيلية هو محاولة النهوض بمهنة المراجعة ورفع شأنها وابراز دورها فى حماية موارد المجتمع عن طريق ايجاد معايير علمية جديدة تساعد على التقليل من الاختلافات فى احكام المراجعين وذلك من خلال سلوكيات اتخاذ القرار عند المراجعين باستخدام الاسلوب المقترح المعروض فى البحث وهو أسلوب الاتفاق اللفظى، والذى يمكن أن يؤدى إلى تطور فى معرفة مجال مراجعة الحسابات وذلك عن طريق الاسهام فى فهم أفضل عن سبب عدم اتفاق مراجعى الحسابات فى اصصدار قراراتهم المتعلقة بأعمال المراجعة .

ويجد الباحث الاشارة الى أنه ينبغى الأخذ فى الاعتبار أن نتائج الدراسات التجريبية التى تم عرضها داخل البحث والتى أجريت باستخدام مناهج تحليل الاتفاق اللفظى تعتبر محدودة بالنسبة للأسلوب المستخدم ، وذلك نظرا لأن استخدام عدد صغير من الأفراد كعينة - كما هو معروف احصائيا - يعد من أحد الحدود المؤثرة فى نتائج أية دراسات تجريبية .

وتمشيا مع ما أشار اليه الباحث فان نتائج قرارات مراجعى الحسابات جاءت متشابهة فى الدراسات التجريبية التى ذكرت خلال البحث^(٤ ، ١٨) ، حيث أوضحت تلك الدراسات أن الأفراد الخاضعين للدراسات فيها قد قاموا بعممل توصيات مختلفة بدرجة كبيرة .

وبالرغم من أن الدراسات الأولى (التى تمت عام ١٩٨١)^(٤) جاءت قاصرة عن عزل المتغيرات التى يمكن أن تفسر غالبية التباين فى القرارات ، فان الدراسة

تحليل الاتفاق اللفظي في الدراسات الثانية (التي تمت عام ١٩٨٣)^(١٨) ، قد عملت على ايجاد تفسير يعد كاملا نسبيا عن قرار كل مراجع ، وأظهرت تلك الدراسات بعض المتغيرات التي تبدو أنها مسئولة عن تلك الدرجة العالية من الاختلاف في القرارات ، هذه المتغيرات تتلخص في :

- ١ - استراتيجية البحث عن المعلومات
- ٢ - مدى الاعتماد على الرقابة الداخلية
- ٣ - البدائل المأخوذة في الاعتبار
- ٤ - مداخل منطلقات القرار

ووفقا لهذه النتائج التي تم استخلاصها فان الباحث يقترح محورين للبحث المستقبلي في مصر لكي يمكن الاستفادة من الدراسات السابقة واستكمال الخط العلمي للدراسة التي يمكن أن تؤدي الى تحسين وتطوير في عمليات اصدار الاحكام والقرارات التي يصدرها مراجعو الحسابات

وفيما يلي يعرض الباحث محوري الدراسة المستقبلية التي يقترحها :

١ - عملية اكتساب المعلومات :

ان الدليل المستمد من الدراسات التجريبية السابقة يعطينا بعدين لعملية اكتساب المعلومات يمكن عن طريقهما تحديد نوعية عمليات اتخاذ القرار عن طريق مراجع الحسابات • هذان البعدان هما :

أ - البحث عن المعلومات غير الكامل واختيار بديل بطريقة غير مدروسة دراسة كاملة •

ب - الاستراتيجيات المستخدمة في البحث عن المعلومات وتقييمها ، ونسب كما ورد في البحث تتمثلان في الاستراتيجية الشاملة والاستراتيجية الجزئية الموجهة ، ومن الممكن أن تكون هناك استراتيجية ثالثة مختلطة •

وفيما يتعلق بالبعدين المذكورين عن عملية اكتساب المعلومات

Information acquisition ، فإن الباحث يشير الى أن الدراسات التجريبية كشفت أن طرق البحث الموجهة والمختلطة أدت الى التركيز على المعلومات الأقل أهمية ، بينما طرق البحث الشاملة كانت أفضل في التوصل الى المعلومات الأفضل في الأهمية .

كما أظهرت نتيجة أخرى من نتائج الدراسة أن تبني بديل ما بدرجة سريعة دون دراسة متأنية لتأثيراته في القرار ، يمكن أن يؤدي الى تشخيصات خاطئة وقرارات غير سليمة .

وإذا كان ماسبق نوع شائع من السلوك فإن الباحث يستخلص مما سبق أن بعض مراجعي الحسابات قد يلجأوا الى التركيز على حلول معينة ويتجاهلون أولاً يقومون بالبحث عن أدلة يمكن أن تؤدي الى بدائل أفضل .

وعليه ، يرى الباحث أن مجرد تحديد أبعاد الظاهرة المشار اليها يمكن أن يؤدي الى التقليل من حدة مشكلة عملية اكتساب المعلومات . وهذا يمكن التوصل اليه بالاستمرار في الدراسات البحثية عن طريق معهد المحاسبين والمراجعين ، أو نقابة المحاسبين والمراجعين ، وأيضا عن طريق الابحاث الجامعية التي تجريها الجامعات بواسطة الباحثين والمهتمين بها .

٢ - معايير تقييم المعلومات :

ان تحليل تقييمات المراجعين المستخدمين في الدراسات التجريبية قد أدى - كما سبقت الإشارة - الى تطوير ثمان فئات من المعايير التقويمية . وعلى الرغم من وجود اتفاق عام بين المراجعين - موضوع الدراسة التجريبية - في مسألة استخدام المعايير ، إلا أنه كانت هناك بعض الفروق الهامة عند تفسير اختيارات هؤلاء المراجعين . فمنهم من قام بعمل تقييمات خاصة بأدلة المراجعة وتأثيراتها على المخاطرة القرارية وكشف المعلومات وذلك بدرجة أكبر من غيره - وآخر أكد على التكلفة والمنفعة الخامة بالمعايير ، بينما نجد أن ثالث قد أعطى اعتماما أكبر للزمن المطلوب لتأدية خطوات محددة على الرغم من

أن هذا المعيار لم يكن مسيطرًا أو متحكماً إذا وضعت له نسبة مئوية من جملة المعايير المستخدمة .

ووفقاً للاستنتاج السابق ، فإن الباحث يؤكد - في هذا الاتجاه - أن المراجعين قد أدوا المهمة الموكلة إليهم ، أو أجزاء منها بطريقة مختلفة .

وعليه ، يمكن للباحث القول ان الاقتراح الخاص بالابحاث المستقبلية فى هذا الصدد والتي يمكن اجراؤها من خلال الباحثين لتطوير مهنة المراجعة هو ضرورة التأكيد على دور المتغيرات الخاصة بمعايير التقييم والتي تتصل باتخاذ القرار ، هذه المتغيرات تتمثل فى :

- ١ - عوامل المخاطرة وكشف المعلومات .
- ٢ - تكاليف الوقت لتأدية الخطوات المطلوبة لأعمال المراجعة .
- ٣ - تحديد المدى الذى تؤثر فيه خطوات المراجعة على الاختبارات النهائية وعلى المعايير المستخدمة المتصلة بالمهمة .

خلاصة البحث والنتائج والتوصيات :

ان الهدف من البحث الذى نحن بصدده هو محاولة اثراء الفكر المحاسبى فى مصر بشكل خاص - عن سلوكيات اتخاذ قرارات المراجعة ومحاولة الاجابة عن أسباب افتقار اجماع المراجعين فى احكامهم عند القيام بأعمال المراجعة التى قد توكل اليهم .

وقد أوضحت الدراسة فائدة البحث المتعدد المناهج فى هذا المجال ، حيث أن الأساليب البحثية المتعددة أمدتنا بدليل قوى عن التباين فى قرارات تخطيط برنامج المراجعة ، وكشفت لنا بشكل ما السبب الذى من أجله تباينت القرارات التى يتخذها مراجعو الحسابات .

ومن ناحية أخرى ، فإن دراسة أسلوب " تحليل الاتفاق اللفظى " بالشمول المعروض بالبحث فتحت آفاقا جديدة عن فهم عملية مراجعة الحسابات ، وسلوك مراجعى الحسابات فى اتخاذ القرارات الخاصة بالمهام التى توكل اليهم . إلا أنه ينبغى الاشارة الى أن نتائج الدراسة بالأسلوب المشار اليه تعتبر محدودة نظرا لأن استخدام عدد صغير من المراجعين كعينة للبحث والدراسة يعد من الحدود المؤثرة فى النتائج ، الأمر الذى يلزم معه ضرورة التوسع فى التطبيق للعمل على ايجاد معايير علمية جديدة تساعد على التقليل من الاختلافات فى احكام المراجعين .

وعليه ، ومن خلال تحليلات البحث ، أمكن للباحث التوصل الى النتائج التالية :-

- ١ - حتى يمكن دراسة سلوكيات اتخاذ القرار عند المراجعين ينبغى ضرورة التعرف على النموذج الذى يتبعه المراجع فى القيام بأعمال المراجعة والاستراتيجية التى يستخدمها لتأثيرها المباشر فى سلوكه وقراراته .
- ٢ - هناك تباين فى نسبة المعلومات الاجمالية التى يتم التركيز عليها بواسطة المراجعين المكلفين بمهمة ما ، الأمر الذى يلزم معه ضرورة

التوصل الى معرفة كيفية اكتساب المراجع للمعلومات عن المهمة المكلف بها .

٣ - ان المعايير المتصلة بنوعية الاجراءات المحاسبية ورقابة الحسابات تعد مسئولة عن نسبة كبيرة من مجمل المعايير المستخدمة ، كما وأن قيام المراجعين باستخدام معايير مختلفة في القيام بأداء أعمال المراجعة انما يؤدي بدوره الى الاختلافات في الرأي ، وبالتالي الاعتقار الى الاجماع في القرارات والاحكام التي يصدرونها .

٤ - ان هناك نوع شائع من السلوك بين مراجعي الحسابات يتمثل في أنهم قد يركزون على حلول معينة ويتجاهلون ، أو لا يبحثون عن أدلة يمكن أن تؤدي الى بدائل أفضل في اتباع خطوات المراجعة ، الأمر الذي يلزم منه توخي الحذر عند تفسير القرارات الخاصة بحجم العينة النهائي في دون الأخذ في الاعتبار العوامل الأخرى المؤثرة في هذه القرارات .

٥ - ان تحليل الاتفاق اللفظي أدى الى الاسهام - بشكل كبير - في توضيح الأسباب التي بموجبها يصدر مراجعو الحسابات قراراتهم .

وباختصار ، يمكن للباحث القول إن أسلوب " تحليل الاتفاق اللفظي " وسنتج البحث المتعددة تعتبر ملائمة في ايماح أسباب عدم اتفاق مراجعي الحسابات في احكامهم المتعلقة بتحطيط برنامج المراجعة وتقييم نظم الرقابة الداخلية وان كانت جدواها وفائدتها يمكن أن تتبلور وتبرز قيمتها العلمية بالنومل الى معايير جديدة في مجال احكام المراجعين إذا تم اخضاعها لاجتبارات تجريبية على مدى واسع .

وعليه ، يوصى الباحث بمايلي :

أولا : قيام الباحثون والمهتمون بالجامعات بالقيام بالدراسات التجريبية عن عملية اكتساب المراجعين للمعلومات ، ومعايير التقييم التي يستخدمونها في أداء مهامهم ، بالإضافة الى الجوانب السلوكية

وعوامل التوجيه التي تؤثر في قراراتهم .

ثانياً: قبول مكاتب وشركات المراجعة الكبرى - في مصر - نتائج هذه الدراسة ومحاولة احداث تغييرات بنظام العمل بها ، بناء على هذه النتائج لتأكيد فائدة الابحاث المتعددة المناهج .

ثالثاً: ضرورة تبني الجامعات والهيئات العلمية والمهنية المختصة - خصوصاً معهد المحاسبين والمراجعين - مثل هذه المعرفة والعمل على تعميمها حيث أن الباحث يعتقد أنه لو استطعنا تعميم مثل هذه المعرفة فاننا يمكن أن نحصل على معايير لتقييم مكونات سلوك القرار في المواقف التي تكون فيها الحلول المعيارية غير متاحة في الوقت ذاته .

وفي الختام ، يأمل الباحث أن يكون قد وفقه الله في عرض المادة العلمية ، وأن يكون البحث قد حقق الهدف منه .
والله ولي التوفيق ،،،،

مصادر ومراجع البحث

- 1- Mautz, R.K., "Challenges to the Accounting Profession", The Accounting Review, April 1965 , pp. 299-311.
- 2- Mautz, R.K. & Mini, D.L., "Internal Control Evaluation and Audit Program Modification", The Accounting Review, April 1966, pp. 283-291.
- 3- Thomas Prince, "Information System for Management, Planning and Control", Richard D'Irwin Inc., Homewood, Ill, 1970, p.456.
- 4- Mock, T.J., & Turner, J.L., "Internal Accounting Control Evaluation and Auditor Judgment", Audit Research monograph, No, 3, New York, AICPA, 1981.
- 5- Gannitz, B., and Others, "Auditor Consensus in Internal Control Evaluation and Audit Program Planning", Journal of Accounting Research, Autumn, 1982, Part II, pp. 745-755.
- 6- Trotman, K.T., Yetton, P.w., and Zimnar, J.R. , "Individual and Group Judgments of Internal Control Systems", Journal of Accounting Research, Spring, 1983, pp. 286-292.
- 7- Joyce, B.J., "Expert Judgment in Audit Program Planning", Journal of Accounting Research, Supplement, 1976, pp. 29-60.
- 8- Reckers, P., & Taylor, M., "Consistency in Auditors Evaluations of Internal Accounting Controls", Journal of Accounting, Auditing and Finance, Fall, 1979.

- 9- Hamilton, R., and Wright, W., "Empirical Analysis of Internal Control Judgments", Journal of Accounting Research, Autumn, 1982, part II, pp. 756-765.
- 10- Newell, A., and Simon, H., "Human Problem Solving", Englewood Cliffs, N.J., Prentice Hall, 1972.
- 11- Einhorn, H., & Hogarth, R.M., "Behavioral Decision Theory: Processes of Judgment and Choice", Annual Review of Psychology, 1981.
- 12- Kinney, W.R., "A Decision Theory Approach to the Sampling Problem in Auditing", Journal of Accounting Research, Supplement, 1975, pp. 33-69.
- 13- Hogarth, R.M., & Makridakis, S., "Forecasting and Planning: An Evaluation", Management Science, 1981, pp. 115-133.
- 14- Ezeth, A., "Selective Attention", Psychological Bulletin, 1976, pp. 41-57. As in : Biggs & Mock, "An Investigation of Auditor Decision Processes in the Evaluation of Internal Controls and Audit Scope Decisions", Journal of Accounting Research 1983.
- 15- - لمزيد من التفصيل يرجع الى:
Hogarth & Makridakis, " Forecasting and Planning an Evaluation", Management Science, 1981.
- 16- Ericsson, K., & Simon, H., " Thinking-Aloud Protocols as Data", Psychological Review, 1980, pp. 215-233.

- 17- Payne, J., Braunstein, A., & Carroll, J., "Exploring Predecisional Behavior: An Alternative Approach to Decision Research", *Organizational Behavior and Human Performance*, 1978, pp. 17-44.
- 18- - للتوسع والتفصيل يرجع الى
Biggs, S.F., & Mock, T.J., "An Investigation of Auditor Decision Processes in the Evaluation of Internal Controls and Audit Scope Decisions", *Journal of Accounting Research*, Vol. 21, No. 1, Spring, 1983.
- 19- Cohen, J., "A Coefficient of Agreement for Nominal Scales", *Educational and Psychological Measurement*, No. 20, 1960, pp. 37-46.
- 20- - لمزيد من التوسع والايضاح يمكن الرجوع الى
Biggs, S. & Mock, T., "A Detailed Investigation of Auditor Decision Processes", Working Paper, No. 10, Center for Accounting Research, University of Southern California, 1981.
- 21- Tversky, A., & Kahneman, D., "Judgment Under Uncertainty: Heuristics and Biases", *Science*, September, 1974.
- 22- Elstein, A., Shulman, L., & Sprafka, S., "Medical Problem Solving: An Analysis of Clinical Reasoning Cambridge, Mass", Harvard University Press, 1978. As in: Biggs, & Mock, "An Investigation of Auditor Decision Processes in the Evaluation of Internal Controls And Audit Scope Decisions", 1983.

23-

- للتوسع يمكن الرجوع إلى

Bailey, A. D., Jr., Duke, G. L., and Others, "TICOM and Analysis of Internal Controls", The Accounting Review, Vol. LX. no., 2, April, 1935.