

الاستجابة السلوكية لتقرير المراجع الخارجي

د. الربيع عثمان شاهين

كلية التجارة - جامعة حلوان

1 - مقدمة :

بدأت الاتجاهات الحديثة تنظر الى المحاسبة المالية والمراجعة الخارجية (المحاسبية / المالية) باعتبارهما نظاما متكاملًا للاتصال يتولى توصيل المعلومات الى مستخدمى هذه المعلومات بهدف التأثير على سلوكهم . ويعتبر تقرير المراجع الخارجى فى هذه الحالة رسالة او قناة توصيل معلومات المراجعة الى مستخدمها بحيث تؤثر على سلوكه . والسلوك هنا يأخذ عادة شكل قرار يتخذه المستخدم بناءً على هذه المعلومات. وهذا القرار هو بمثابة استجابة response لهذا المثير (او المثيرات) stimuli الذى ومله فى شكل تقرير .

ويهدف هذا البحث الى تحقيق مايلى :

أولا : تكوين نموذج وصفى للمراجعة كنظام توصيل معلومات فى ضوء الابحاث التى اجريت فى هذا المدد .

ثانيا: دراسة الاستجابة السلوكية لمستخدمى تقرير المراجعة للمثيرات التالية وأثرها على النموذج المكون :

1 - اسلوب صياغة التقرير .

2 - التحفظات الواردة بالتقرير .

3 - تغيير المراجع .

وهذه العناصر هى التى كانت مشار أكبر اهتمام للابحاث التى تناولت هذا الموضوع بالدراسة فى السنوات الاخيرة .

وينقسم البحث الى سبعة اقسام . حيث نبين بالقسم الثانى مفهوم

المحاسبة كنظام اتصال . ثم نناقش بالقسم الثالث دور المراجعة كنظام

اتصال اضاى وتقرير المراجع الخارجى بوصفه قناة توصيل فى حين نناقش

بالقسم الرابع اثر اسلوب صياغة التقرير على السلوك ونناقش فى

القسم الخامس أشر التحفظات الواردة بالتقرير . بينما نتناول في القسم السادس اثر تغيير المراجع . واخيرا نختتم البحث بالخلاصة والتوصيات المقترحة في هذا الشأن .

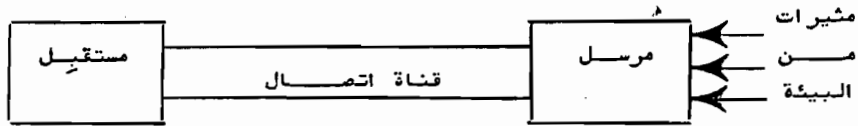
واود ان اشير الى ان هذا البحث يقتصر على المراجعة المحاسبية / المالية الخارجية لشركات الاموال وتقارير مراجعتها في اطار اهداف البحث وهي التقارير المقدمة الى الملاك (المساهمون) .

المحاسبة كنظام اتصال :

- ٢

بدأت الاتجاهات العلمية الحديثة تنظر الى المحاسبة باعتبارها نظام لتوصيل المعلومات المحاسبية الى مستخدمي هذه المعلومات لمعاونتهم في ترشيد القرارات التي يتخذونها .

ويوضح Davies وزملائه ان صورة المحاسبة كنظام لتوصيل المعلومات قد سيطرتسيطرة كبيرة على الابحاث المحاسبية في الوقت انحالي . ثم يقدم شرحا مبسطا لهذه الفكرة كما يتضح من الشكل رقم (١) . حيث يبين هذا الشكل المحاسبة المالية كنظام اتصال . والمحاسب هـ وهـ

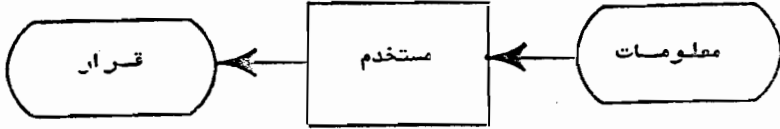


شكل رقم (١) المحاسبة المالية
كنظام اتصال

مرسل رسالته عن طريق قناة الاتصال الى مستقبل لها هو مستخدمها ويقوم المحاسب بفرز المشيرات من البيئة ثم تحويلها الى لغة محاسبية ثم ارسالها في شكل معين الى مستخدمها. (١)

(١) Davies, Stanley W., Menon, Krishnagopal and Morgan, Gareth: "The Images That Have Shaped Accounting Theory", Accounting, Organizations and society, Vol.7., No.4, 1982, pp.133-312

في حين ان Hofstede and Kinard يوضحان العلاقة بين المعلومات المحاسبية كوسيلة اتصال وبين السلوك الانساني في شكل نموذج مبسط آخر وفقا لما هو موضح بالشكل رقم "٣" (٢)



شكل رقم (٢) المحاسبة المالية كوسيلة اتصال واتخاذ قرارات

وتتمشى هذه الاتجاهات مع المفهوم الحديث للمحاسبة الذي جاءت به لجنة المفاهيم الاساسية لنظرية المحاسبة حيث عرفت المحاسبة بانها :
" عملية تمييز وقياس وايصال معلومات اقتصادية الى مستخدمى هذه المعلومات لمعاونتهم في ترشيد احكامهم وقراراتهم ". (٣)

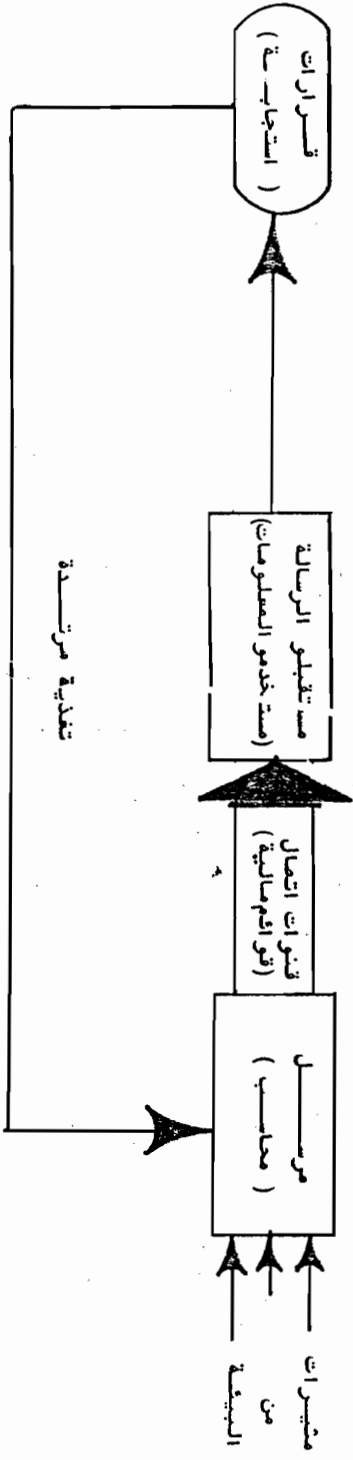
ويلاحظ ان عملية التمييز والقياس هي نفسها عملية انتقاء المشيرات الموضحة بالشكل رقم (١) . كما ان هذا التعريف ينظر الى المحاسبة باعتبارها نظام اتصال لتوصيل المعلومات . ويعتبر Davies وزملائه ان هذا المفهوم يعتبر تطورا في صورة المحاسبة المالية لأنه ركز على فكرة " منفعة " المعلومات المحاسبية لمستخدميها . وذلك بدلا من الصورة التقليدية التي كانت تعتبر ان المحاسبة هي مجرد فن تسجيل وتبويب وتلخيص العمليات والوقائع المالية ... الخ " وهي نظرة تعتبر المحاسبة سجل تاريخي والمحاسب عارفا لهذا التاريخ ومفسرا له . (٤)

(٢) Hofstedt, Thomas R. and Kinard James C.,: "A Strategy for Behavioural Accounting Research ", The Accounting Review, Vol., No.1, January 1970 PP.43-44.

(٣) Committee to Prepare A Statement of Basic Accounting Theory: "A Statement of Basic Accounting Theory"(Evanston, Illinois, American Accounting Association, 1966).

Davies et al., op.cit., p.311.

(٤)



شكل رقم (٣) نظام المحاسبة المالية
 كنظام سلوكي متكامل للاتم
 (نموذج ورض مقتضح)

وفى ضوء ماتقدم يمكن اقتراح نظام للمحاسبة المالية فى شركات الاموال فى شكل نظام اتصال يراعى نظرة شاملة تجمع بين هذه الأراء المتكاملة . ويوضح الشكل رقم "٣" هذه النظرة . ومنه يتضح ان هناك مشيرات تحدث فى البيئة وهى تتمثل عادة فى شكل وقائع واحداث اقتصادية . ويتم فرز هذه المشيرات وتحديد ماسيتم تسجيله وعرضه بالاساليب المحاسبية بواسطة المحاسب الذى يحول كل ذلك الى تقارير محاسبية تأخذ شكل قوائم مالية . وعند نشر هذه التقارير (وفقا للقانون والأصول المهنية) تكون بمثابة رسالة مرسله من المحاسب (الذى يعمل تحت رئاسة ادارة المشروع) الى مستخدمى هذه المعلومات . ومستخدمو معلومات المحاسبة المالية فى شركات الاموال معروفون لعسل اهمهم الملاك (اصحاب الاسهم) والداائنين والمستثمرين المتوقعين والسلطات الضريبية والحكومية ونقابات العمال . . . الخ . وتمثل الرسالة التى تحوى معلومات محاسبية مشيرات من الناحية السلوكية للمستخدمين والاستجابة لهذه المشيرات تكون فى شكل قرارات تتخذ . فمثلا المساهم قد يبيع أسهمه او يبقى عليها او يشتري غيرها وهكذا . وتمثل القرارات التى تمت فى الماضى تغذية مرتدة Feedback لمرسلى الرسالة (الادارة والمحاسب) تفيد فى التعلم وكسب خبرات المستقبل .

التقرير كرسالة من المراجع وقناة اتصال :

نتج عن النظرة الموضحة فيما تقدم للمحاسبة المالية كنظام اتصال ان بدأت ايضا فكرة اعتبار المراجعة نظام اتصال مكمل لها . وبذلك فان رسالة المحاسب المالى فى النظام الموضح اعلاه تتمثل فى شكل قوائم مالية تقدم معلومات محاسبية . فى حين ان رسالة المراجع التى تأخذ عادة شكل تقرير توضح رأى المراجع فى هذه المعلومات . وبذلك فان نتيجة رسالته المراجع قد تكون دعم الثقة فى صحة وسلامة المعلومات المحاسبية المنشورة او هز هذه الثقة او - فى حالات معينة - هدم الثقة كلية .

ومن الواضح ان المعلومات المحاسبية بشكلها المنشور لها اوجه القصور المعروفة التي كانت وما تزال محل دراسات عديدة كما هو معروف . وارى عدم تناولها هنا باعتبارها خارج نطاق هذا البحث . وفى نفس الوقت فان هناك حدودا للمراجعة يحاول المراجع ان يبينها فى تقريره . ولا اود ان اعرض الجوانب المعروفة لتقرير المراجع الخارجى فى شركات الاموال . ولكن يهمنى عرض بعض الأبعاد الاساسية التى لها علاقة بالنموذج .

ينقسم تقرير المراجع الخارجى الى ثلاثة اجزاء رئيسية كما يلى :

١ - بيان لمن يوجه اليه التقرير وفى شركات المساهمة يكون التقرير موجهة عادة الى المساهمين الذين يعمل المراجع الخارجى لحسابهم . وهم على هذا الأساس المستخدمين الاساسيين . غير ان ذلك لا يمنع وجود مستخدمين آخرين .

٢ - فقرة تبين نطاق عملية المراجعة التى تمت والهدف منها أساسا بعض التوضيح للمستخدمين الغير ملمين بطبيعة المراجعة الخارجية . وتوضح هذه الفقرة عادة ماتم مراجعته والفترة التى روج عنها . كما توضح ان الاختبارات تمت على اساس عينة وفقا لما رآه المراجع ضروريا ووفقا لمعايير الأداء المهنى المتعارف عليها .

٣ - القسم الثالث يبين رأى المراجع فى القوائم المالية موضع المراجعة وغيرها من المعلومات المطلوب منه ابداء رأيه بشأنها وقد يحتوى على تحفظ او اكثر .

وذلك بطبيعة الحال الى جانب توقيع المراجع والتاريخ وغير ذلك مما هو معروف^(٥) ولا تختلف المعلومات الاساسية لتقرير المراجع كثيرا بين معظم الدول . وان كانت صياغة التقرير قد اختلفت بين فترة زمنية واخرى كما كانت محل مناقشات علمية ومهنية طويلة . ويلاحظ اذا ان المراجع يوجسه رسالته فى هذه الحالة بصفة أساسية الى المساهمين مبينا لهم ما قام به

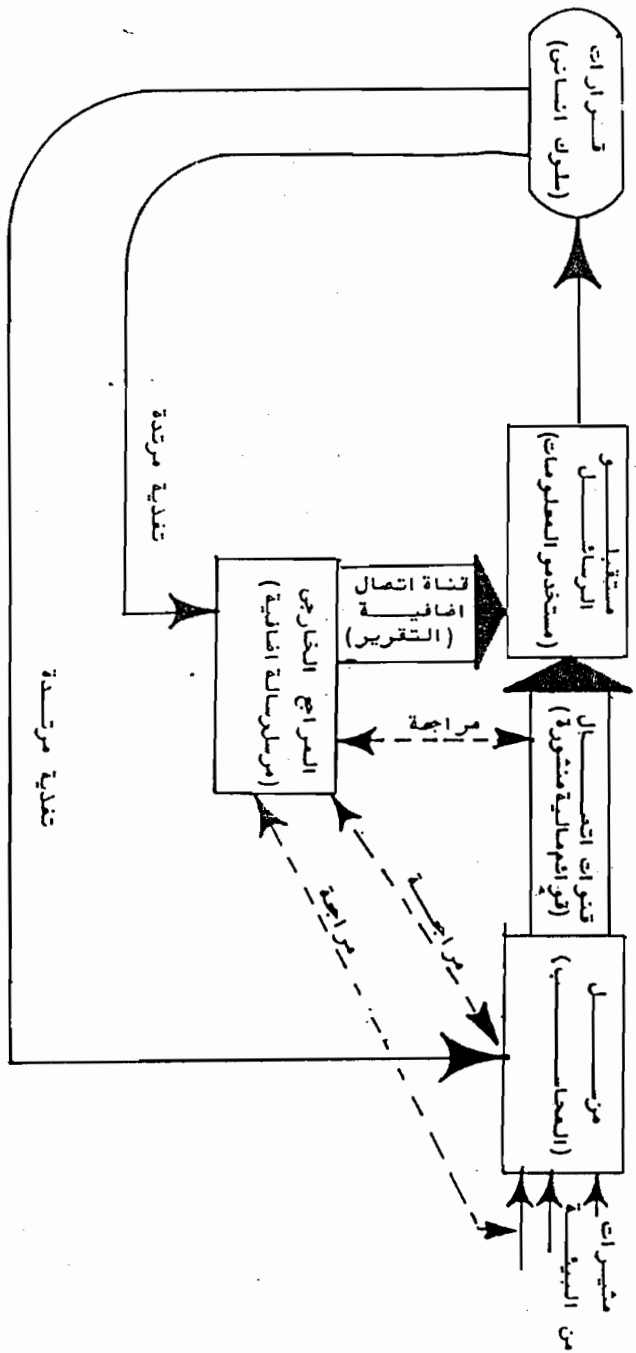
(٥) للرجوع الى التفاصيل راجع :

- Shaw, J.C.,: "The Audit Report-What it says and what it means", (London: Published for the Institute of Chartered Accountants in Scotland by Gee & Co., 1980), pp.20-39.
- Wallace, Wanda A.,: "Auditing", (New York:Macmillan Publishing company, 1985), pp. 33-58.

من عمل (نطاق عملية المراجعة) وموضحا لهم رايه فيما قام بمراجعتها .
وفي ضوء هذه الاتجاهات قامت لجنة المفاهيم الاساسية للمراجعة بتعريف
المراجعة كما يلي :

" المراجعة عملية منظمة لجمع وتقييم أدلة وقرائن اثبات عن افتراضات
بوقائع واحداث اقتصادية بطريقة موضوعية . وذلك لمعرفة مدى صحة هذه
الافتراضات وتمشيها مع المعايير المحددة . وايصال نتيجة كل ذلك الى
الاطراف المعنية (مستخدمى المعلومات)" (٦) .

وبذلك اعتبرت المراجعة مصدر قناة اتصال اضافية لتحديد مقدار الثقة فى
المعلومات التى وملت عن طريق قناة الاتصال الاساسية الخاصة بنظام المحاسبة
المالية . ويوضح الشكل رقم "٤" نظام الاتمال الشامل للمحاسبة المالية
والمراجعة الخارجية المرتبطة بها . وهو بمثابة نموذج وصفى Descriptive
Model يصف ما يحدث فى ضوء مفهوم الاتمالات السلوكى ويشمـل
النموذج الموضح بالشكل رقم "٤" نظام المحاسبة المالية السابق عرضه
بالشكل رقم "٣" بعد تعديله باضافة نظام المراجعة الخارجية اليه . ووفقا
لهذا النموذج المعدل فان المراجع يتولى مراجعة عملية فرز المثيرات ثم
تشغيلها بواسطة المحاسب واخيرا يراجع عملية صوغها فى شكل معلومات
محاسبية هى القوائم المالية المنشورة فى هذه الحالة . . . وهى قناة الاتصال
الرئيسية التى توصل المعلومات المحاسبية الى مستخدميها . وبعد ان ينتهى
المراجع من عمله يوضح نتيجة هذا العمل فى شكل تقرير مراجعة . ويمثل تقرير
المراجعة فى هذه الحالة ايضا قناة اتصال اضافية لمستقبلى هذه الرسائل
(مستخدمو المعلومات) توفر معلومات عن نطاق المراجعة التى تمت وعن
رأى المراجع فى المعلومات المحاسبية . ويوفر تقرير المراجعة ايضا
معلومات مختلفة ظاهرة وضمنية . فهو مثلا يوضح اسم المراجع وتاريخ التقرير .
وهذا البيان يعرف البعض بمن هو المراجع الخارجى لهذه المنشأة ، وكذلك
قد تودى هذه المعلومة الى استنتاج معلومة اخرى وهى ان المراجع الخارجى



شكل رقم ٤ : المحاسبة المالية والمراجعة الخارجية كنظام اتصال متكامل

قد تم تغييره ، وذلك بطبيعة الحال اذا اختلف المراجع الذى وقع على تقرير هذه السنة عن المراجع الذى وقع فى السنة الماضية .

وفى ضوء كل ذلك فان مستقبلى الرسائل (مستخدمو المعلومات) يتخذون قراراتهم فى ضوء الرسالتين اللتين وطلتا لهم عن طريق قناتى الاتصال هاتين . وتمثل هذه القرارات فى الماضى دورة تغذية خلفية توفر معلومات او خبرات للمستقبل .

وعلى هذا الاساس فان تقرير المراجع عبارة عن رسالة تحملها قناة الاتصال هذه وتحوى مجموعة من المثيرات لمستقبل هذه الرسالة .

ومن المفترض ان يستجيب مستقبلى هذه الرسالة لهذه المثيرات... ولعل هذا الافتراض يكون صحيحا او لا يكون . ومن هنا فان الافتراضات المختلفة تحتاج الى اختبار عملى لمعرفة مدى صحتها . وهذا ما حاوله مجموعة كبيرة من الباحثين . وفى الاقسام التالية سنناقش تأثير مجموعة من المثيرات التى يحتويها تقرير المراجع على المرسل اليهم هذا التقرير وما اذا كانت الاستجابة للمثيرات فى نطاق المتوقع . ويشمل ذلك المثيرات التالية :

١ - اسلوب صياغة التقرير .

٢ - التحفظات الواردة بالتقرير .

٣ - تغيير المراجع .

وبذلك يمكن افتراض ان الاستجابة هى دالة هذه المثيرات الثلاث والهدف هنا هو بناء نموذج تجميعى synthesis بعد اعادة تحليل المعلومات الواردة بالابحاث الميدانية المتاحة ومعرفة تأثيرها على النموذج . ثم تعديـل النموذج اذا اقتضى الأمر ذلك فى ضوء هذه النتائج .

٤ - اسلوب صياغة التقرير :

تطور اسلوب صياغة تقرير المراجع الخارجى كما هو معروف . وقد كانت التطورات تتم عادة استجابة لعوامل شتى بعضها مهنى وبعضها تشريعى وبعضها استجابة لضغوط الراى العام والظروف الاقتصادية . ويمثل تطور صيغ التقرير

المستخدم في الولايات المتحدة نموذجا لهذه الاوضاع. (٧)

وقد كان تقرير المراجع الخارجى فى شركات الاموال موضع اهتمام كبير فى مختلف الدول سواء فى قوانين الشركات الخاصة بها او فى توصيات منظماتها المهنية . وقد بدا ذلك واضحا فى كل من الولايات المتحدة الامريكية (٨) وبريطانيا. (٩)

(٧) للرجوع الى تفاصيل هذه الصيغ والظروف التفصيلية التى ادت الى تغييرها خلال الفترة من ١٩٠٠ الى ١٩٥٠ راجع :

- Cochrane, George: "The Auditor's Report: Its Evolution in the U.S.A.," edited by Carmichael, D.R. and Willingham, J.J., in: "Perspectives in Auditing", (New York: McGraw-Hill Book Company, 1975) pp.16-34.

(٨) راجع فى هذا المدد :

- Ibid.,
- American Institute of Certified Public Accountants, Auditing Standards Executive Committee, Statement on Auditing Standards No.1, "Codification of Auditing Standards and Procedures", (New York: AICPA, 1973).

(٩) اهتمت قوانين الشركات البريطانية المتعاقبة بالتقرير كما اهتمت به معايير المراجعة البريطانية الصادرة عام ١٩٨٠ . راجع فى هذا الشأن :

- Lumsden, G., and Patient, M.L.,: "Consolidation of the Companies Acts- A Commentary and Guide", (London: Deloitte Haskins and Sells, June 1985).
- The Institute of Chartered Accountants in England and Wales, The Institute of Chartered Accountants of Scotland, The Institute of Chartered Accountants in Ireland and The Institute of Certified Accountants: "Auditing Standards and Guidelines", (London: Auditing Practices Committee, April 1980).

كما نجد ان مصر قد اهتمت بهذا الموضوع فى قوانين شركاتها (١٠)، وكذلك فى دستور مهنة المحاسبة والمراجعة الذى اصدرته نقابة المحاسبين والمراجعين المصرية عام ١٩٥٨. (١١)

والسؤال الذى يدور هنا هو : هل يودى تقرير المراجع الخارجى (مراقب الحسابات) بصورته الحالية نوره باعتباره رسالة موجبة الى المستخدمين (المرسل اليهم) ؟ واذا كان هذا التقرير يعتبر بمثابة قناة اتصال توصل رسالة معينة الى هؤلاء المستخدمين فهل تصل الرسالة اليهم كما ارادها مرسلها ؟

لقد تعرض تقرير المراجع بصورته الراهنة لعدة انتقادات باعتباره يماغ فى قالب " رمزى " و " مهنى " بحيث لا يفهمه الا المتخصصون .

وقد دعا هذا الوضع بعض الكتاب البريطانيين الى التساؤل :
" ان المراجعين يتحدثون الى بعضهم البعض بواسطة التقرير . ولكن اليس من المجدى ان يتحدثوا ايضا الى غيرهم من قراء القوائم والتقرير؟ ثم يتساءلون ايضا "هل يوضح اسلوب الصياغة الحالى لقارئ التقرير غير المتخصص ما تتضمنه عملية المراجعة وما يعنيه التقرير وما هو مفزاه؟" (١٢)

كما اشارت ادارة مفتشى وزارة التجارة البريطانية فى احدى القضايا الى ان المراجعين يستخدمون لغة " كهنوتية " ويعتبرونها لغة واضحة فى حين انها هى تشبه اللغة العادية ولا هى معرفة بدقة للمتخصص . (١٣)

(١٠) راجع المادة ١٠٦ من القانون رقم ١٥٩ لسنة ٨١ الخاص بشركات المساهمة وشركات التوصية بالاسهم والشركات ذات المسؤولية المحدودة التى توضح مشتعلات تقرير مراقب حسابات شركة المساهمة .

(١١) راجع المادة الثانية عشر من دستور مهنة المحاسبة والمراجعة الذى

اعدته نقابة المحاسبين والمراجعين المصرية فى ٤ اغسطس عام ١٩٥٨ .

- Hatherly, D.J. and Skuse, P.C.B., : "Audit Reports", (١٢)
edited by Kent D., Sherer, M. and Turley, S. in:
"Current Issues in Auditing", (London: Harper and
Row Publishers, 1985), pp.134-135.

- Department of Trade Inspectors: "Inspectors' Report on
Peachey Property Corporation Limited", (London:
HMSO, 1979) as cited by Hatherly and Skuse, op.cit., (١٣)
p.136.

وفي الولايات المتحدة الأمريكية أشار تقرير لجنة مسؤوليات المراجعين التابعة لمجمع المحاسبين القانونيين الى ان هناك عـدة انتقادات اساسية في التقرير الحالي المستخدم في الولايات المتحدة الأمريكية . حيث ترى اللجنة ان به مجموعة من اوجه القصور اهمها مايلي:

- ١ - استخدام لغة نمطية لاختلاف تحول لغته الى لغة رمزية .
 - ٢ - عدم النص صراحة على ان القوائم المالية مقدمة من الادارة وان مبادئ المحاسبة المناسبة لهذه الظروف قد استخدمت (بمالها من اوجه قـمور احيانا) وان المراجع يستخدم تقديره الحكمي الشخصي في المراجعة .
 - ٣ - استخدام مصطلحات فنية غامضة بالنسبة للقارئ غير المتخصص .
 - ٤ - عدم ايضاح مسؤوليات المراجع بطريقة واضحة .
- كما اوضحت اللجنة المذكورة انه نتيجة لذلك الوضع فان قراء تقرير المراجع لا يفهمونه فهما واضحا . و اشارت الى ان الرسالة المفروض ارسالها نتيجة لذلك غير واضحة وهي بوضعها الحالي مجرد رسالة ضمنية . (١٤)

ونتيجة لهذا التقرير فقد استجابت لجنة معايير المراجعة بمجمع المحاسبين القانونيين الامريكي واقتـرحت تعديل التقرير النمطي المستخدم وفقا لما يلي:

- ١ - ينص على تضاف كلمة مستقل (محايد) Independent الى عنوان التقرير اي بدلا من ان يكون التعبير المستخدم هو تقرير المراجع عن يصبح تقرير المراجع المستقل (المحايد) ...
- ٢ - التأكيد بصورة واضحة بان القوائم المالية مقدمة من الادارة .

- American Institute of Certified Public Accountants (١٤) Commission on Auditors' Responsibilities: "Report, Conclusion and Recommendations" (New York: AICPA, 1978).

- ٢ - تضاف فقرة بان المراجعة تهدف الى الحصول على تأكيدات بشأن القوائم المالية ككل خالية من اى اخطاء جوهرية وان هذه التأكيدات تأكيدات معقولة ولكنها ليست مطلقة .
- ٤ - استبدال اصطلح قمنا بفحص examined الى قمنا بمراجعة audited .
- ٥ - يضاف الى الفقرة الخاصة بان المراجعة تمت وفقا لمعايير المراجعة المتعارف عليها فقرة اخرى توضح ان تطبيق هذه المعايير يحتاج الى تقدير شخص من المراجع فى تحديد طبيعة وحجم الاختبارات وغيرها من الاجراءات وفى تقييم نتائجها .
- ٦ - تحذف كلمة عادلة Fairly بحيث تصبح العبارة كما يلي: " فى رأينا ان القوائم المالية المشار اليها اعلاه تمثل المركز المالى للشركة س فى ونتائج عملياتها ... الخ " . فى حين ان العبارة الاصلية كانت تنص على انها تمثل بصورة عادلة المركز المالى الخ . (١٥)
- ٧ - الغاء الفقرة الخاصة بشبات تطبيق مبادئ المحاسبة المتعارف عليها . بحيث يصبح النص بان القوائم المالية ... متمشية مع مبادئ المحاسبة المتعارف عليها . بعد ان كان الامل انها متمشية مع مبادئ المحاسبة المتعارف عليها بنقطة مستمرة . (١٦)

(١٥) يلاحظ ان الوضع يختلف فى بريطانيا حيث ينص على عبارة " صادق وعادل" True and Fair اى بزيادة كلمة صادق True . اما قانون الشركات المصرى فانه يتطلب ابداء الراى عن .. المركز المالى الحقيقى .. والتعبير عن الارباح او الخسائر على الوجه الصحيح . اى باستخدام لفظى "حقيقى وصحيح" . فى حين ان دستور مهنة المحاسبة والمراجعة المصرى يستخدم اصطلاح " صورة صادقة وواضحة " وهو تعبير اقرب الى العرف المهنى انظر المراجع المشار اليها بالهوامش ارقام ٨ ، ٩ ، ١٠ ، ١١) .

- (١٦) American Institute of Certificate Public Accountants, Auditing Standards Board: "Proposed Statement on Auditing Standards: The Auditor's Standard Report", Exposure Draft, later withdrawn (New York: AICPA, 1980).

وقد أدى طرح هذا التعديل المقترح الى ردود فعل معاكسة ادت الى سحبه في اخر الامر . ثم قام باحثان امريكيان بتحليل للتعليقات التي تلغتها اللجنة . وقد قاما بتبويب مرسلى التعليقات الى ثلاث فئات هي : (١) مكاتب المحاسبة والمراجعة و (٢) منشآت صناعية و(٣) منشآت مالية . ويلاحظ ان غالبية الثلاث فئات قد اعترفت على الغاء تعبير " صادق " Fairly في حين حدث اختلاف واضح بين آراء مكاتب المحاسبة وآراء بقية المنشآت (الصناعية والمالية) فيما عدا الدلائل حيث وافقت اغلبية مكاتب المحاسبة على باقر المقترحات في حين اعترفت المجموعتان المالية والصناعية على جميع التعديلات المقترحة عدا اقتراح استخدام كلمة مستقل / محايد .

ويعلق الباحثان على هذا الوضع بان تحليل الردود لا يعنى انها عينة ممثلة تمثيلا كاملا للمجتمع غير انها تمثل مؤشرا . وفي نفس الوقت يشير ان المنشآت المالية والصناعية اصحاب التعليقات قد خشيت من تهرب المراجعين من مسؤوليتهم حيث يتمورون ان المراجعين يسمون بهذه التعديلات الى تخفيف هذه المسؤولية . (١٧)

ولعل المتأمل لهذه التعديلات يدرك بالفعل احتمالات هذا التاويل وخاعة اقتراح الغاء اطلاق " عادل " وفكرة " شبات تطبيق المبادئ المحاسبية " .

والمشكلة التي يثيرها الكاتبان هنا هي احتمال ان تكون اهداف المراجعة ونطاقها غير واضحة لغير المراجعين او غير متفق عليها وان الاتفاق على صيغة تقرير بها بعض القموض أفضل من عدم الاتفاق كلية . (١٨)

- Dillard, Jesse F. and Jensen, Daniel L., : (١٧)
"The Auditor's Report: An Analysis of Opinion",
The Accounting Review, Vol., LVIII, No. 4,
October 1983, pp. 787-798.

وفى نفس الفترة تقريبا اجريت تجربة معملية ضمت مجموعتين من الافراد المجموعة الأولى من الملمين الماما وافيا بالقوائم المالية وتقارير المراجعة (خريجي تخصص محاسبة اجتازوا امتحان محاسب تانسون امريكى CPA) . والمجموعة الثانية مكونة من طلبة يدرسون المحاسبة على علم واف بالقوائم المالية ولكنهم غير ملمين بتقارير المراجعة حيث لم يدرسوا مادة المراجعة بعد .

وكان من بين اهداف هذه التجربة معرفة ما اذا كان الافراد سيدركون رسالة المراج (التقرير) بطريقة مختلفة اذا اختلفت معلوماتهم عن تقرير المراج . وتشير النتائج الى ان هناك بعض الاختلاف بين التوربين بحيث كان تدور المجموعة ذات المعلومات الأوفى أقرب الى العحة حيث اعتبروا ان المراج أقل مسؤولية عن المعلومات الواردة بالقوائم المالية . ثم يمنح الباحثان مجمع المحاسبين القانونيين الامريكى بوضع برامج تعليمية للأفراد لاعلامهم بحقيقة الرسالة التى يهدف المراج التوصيلها اليهم . (١٩)

لعل المشكلة الرئيسية التى تشير اليها كل هذه الدراسات والأراء هى ان رسالة التقرير بصياغته الحالية غامضة وغير مفهومة للكثيرين من قراء هذا التقرير غير المتخصصين والمفترض ان هذا التقرير مرسل اليهم وهى بذلك مشكلة جذرية تحتاج الى حل .

ويختلف كاتب هذه السطور مع الراى الذى ينادى به Dillard & Jensen وهو انه قد يكون من الأفضل وجود صيغة غامضة متفق عليها ضمنيا افضل من الاختلافات . لان هذا الوضع الغامض سيؤدى الى لبس وربما يوءثر تأثيرا

- Bailey III, K.E., Bylinski, Joseph H., and Shields, Michael D.,: "Effects of Audit Report Wording Changes on the Perceived Message", Journal of Accounting Research, Vol. 21, No.2, Autumn 1983. (١٩)

لذلك اقترح بالنسبة للوضع فى ممر مايلى :

- ١ - ان يقدم المراجع الخارجى تقريراً مختصراً وفقاً للاصول المهنية المعروفة .
- ٢ - ان يرفق بهذا التقرير المختصر تقريراً به بعض التفاصيل يوضح لغير المتخصص نطاق عمل المراجع الخارجى وأسس وصوله الى الراى الذى يبديه وعن مدى مسؤوليته وكذلك مدى مسؤولية الادارة ومعنى المعلومات التى قد تبدو غامضة لغير المتخصص وحدودها وبراى فى هذين التقريرين (الس جانب القوائم المالية المنشورة) ان يفهم القارئ الرسالة او على الاقل يدرك بوضوح . ان هناك بعض الجوانب التى يحتاج الى الرجوع فيها الى متخصص بدلاً من اتخاذه قراراً بناءً على ظاهر معلومة لايعرف مغزاها الحقيقى وماهى هذه الجوانب .

- ٣ - ان تعمل نقابة التجاريين (شعبة المحاسبة والمراجعة) على تشقيف المواطنين غير المتخصصين فى هذا المجال

٥ - التحفظات الواردة بالتقرير :

تعتبر التحفظات الواردة بالتقرير بمثابة رسالة موجهة الى قارئ التقرير بأن هناك خطأ ما فى القوائم المالية . وبطبيعة الحال فان ذلك معناه انه باستثناء هذا التحفظ او التحفظات فان القوائم المالية تعبر عن المركز المالى ونتائج الاعمال بحورة عادلة و ... صادقة ... الخ ، كما هو معروف . وتشير الدراسات الميدانية التى اجريت فى بعض الدول الغربية التى ان هذه التحفظات تؤثر تأثيراً سلبياً على اسعار الاوراق المالية . فقد قام Firth بدراسة شملت ١٥٠٠ شركة من اضم الشركات البريطانية التى كانت هناك تحفظات من مراجعيها على قوائمها المالية خلال الفترة ١٩٧٤/ ١٩٧٥ . وقام بتحليل اثر نشر تقرير المراجع الخارجى محتواها على هذه التحفظات على اسعار الاوراق المالية الخاضعة بهذه الشركات . وتشير الدراسة الى انه فى جميع الحالات حدث انخفاض فوري فى سعر الاوراق المالية بعد نشر التقرير .

غير ان اكبر انخفاض كان ذلك الذى صاحب التحفظات المتعلقة " بقيم الاصول" وتلك المتعلقة بالاستمرارية . ويقصد بالاستمرارية هنا وضع خاص بالأسواق البريطانية لبعض انواع الشركات التى تعتمد فى تمويلها بصفة اساسية على تمويل خارجى من البنوك . وتتعلق ملاحظات الاستمرارية بقدرة الشركة على البقاء اذا سحبت هذه البنوك تمويلها بحيث يحتل افلاس هذه الشركات نتيجة لذلك . غير ان التأثر ببعض انواع التحفظات الاخرى الشكلية او الخفيفة الاثر كان اقل (٢١) .

وفى دراسة اخرى شملت ٩٠ شركة بالولايات المتحدة الأمريكية تبين ان هناك ارتباطا سلبا بين وجود تحفظات فى تقارير المراجعين وبين اسعار الاوراق المالية الخاصة بهذه الشركات . ومعنى هذا المؤشر ان التحفظات تودى الى انخفاض اسعار الاوراق المالية . وبالرغم من ان الباحثين حريصان على بيان حدود بحثهما وخاصة انه مبني على عينة صغيرة محدودة . (٢٢) فانه يمكن القول بانه يتمشى مع المنطق ومع الابحاث الاخرى مثل البحث المشار اليه اعلاه والابحاث الاخرى التى سنشير اليها فيما يلى .

وفى دراسة لعينة من الشركات الاسترالية بلغت ١٠٠ شركة ممن تلقى تقريراً به تحفظ^{٢٣} متوقف على "Subject to" . وقد توسع الباحث فى تفسير التحفظات اختلافا مع المفهوم المهنى المعروف بحيث اعتبر ان حالة عدم قدرة المراجع على ابداء الراى وحالة الزاى السلبى (الميزانية لاتعبر عن المركز المالى ... الخ) اعتبرهما حالات تحفظ جسيم وشملت عينته ايضا ١٦ شركة ممن تنطبق عليها احدى هاتين الحالتين الاخيريين . وتفسيره هنا هو ان كل تقرير غير نظيف يعتبر ان به تحفظا . وقد دلت هذه الدراسة على ان هناك تأخيراً

-
- Firth, Michael: "Qualified Audit Reports: Their Impact On Investment Decisions", The Accounting Review, Vol. LIII, No.3, July 1978, pp.642-650. (٢١)
- Chow, Chee W., and Rice, Steven J.,: "Qualified Audit Opinions and Share Prices- An Investigation", Auditing-A Journal of Practice and Theory, Vol.1, No.2, Winter 1982, pp.35-53. (٢٢)

فى نشر القوائم والتقرير فى حالة وجود تحفظات عنها فى حالة عدم وجود تحفظات . كما انه كلما زادت جسامه التحفظ كلما زاد التأخير . ويحاول الباحث تفسير هذا التأخير لسببين أولهما المفاوضات بين المراجع وادارة المنشأة بشأن التحفظ والثانى هو ان وجود تحفظ معناه زيادة وقت المراجعة نفسها . (٢٣)

وفى دراسة امريكية اخرى تبين ان الشركات تميل الى تغيير مراجعها الخارجى بعد الحصول على تحفظات فى تقريره . ويفسر الباحثان ذلك بان التغيير قد يكون راجعا الى اختلافات جوهرية بين ادارة الشركة والمراجع . الا انها يوضحان ان ذلك ليس معناه ان المراجع الجديد لن يورد تحفظات فى تقريره او ان الشركة تلجا الى مراجع ممن يتوقع ان يكونوا متساهلين (٢٤)

نخلص من الصورة الشاملة التى يمكن تكوينها من هذه الدراسات المختلفة التى اجريت فى ثلاث دول هى بريطانيا والولايات المتحدة الامريكية واستراليا الى ان هناك تشابها كبيرا بينها . ويمكن القول بان التحفظات تعنى وفعلا شيئا وفقا لرسالة المراجع وان درجة السوء تختلف باختلاف درجة جسامه التحفظ . وينعكس ذلك فى محاولة الادارة التغلب على هذا الوضع مما يودى الى تأخير نشر القوائم المالية والتقرير احيانا . ويودى نشر التحفظ الى التأثير على قيم الاوراق المالية الخاصة بالشركة اذا تمور القراء ان التحفظ جسيم . وفى بعض الحالات قد تودى المشاكل الناتجة عن هذه التحفظات الى تغيير المراجع .

وفى ضوء هذه الصورة الشاملة يهمننا ابراز نقطتين اساسيتين بالغتمى

الاهمية :

-
- Whittred, G.P., "Audit Qualification and the Timeliness of Corporate Annual Reports", The Accounting Review, Vol.LV, No.4, October 1980, pp. 563-577. (٢٣)
 - Chow, Chee W. and Rice, Steven J., " Qualified Audit Opinions and Auditor Switching," The Accounting Review, Vol.LVII, No.2, April 1982, pp.326-335. (٢٤)

١ - ان يحرص المراجع عند كتابة التحفظ ان يكون واضحا وضوحا لا يقبل
اي لبس . ويفضل ايضاح اثر الاحتمالات المختلفة بالأرقام على القوائم
المالية موضع التقرير .

٢ - الحرص على الآداب المهنية من حيث ضرورة التخاطب بين المراجع القديم
والمراجع الجديد لايضاح اي مشاكل جسيمة قد تعمل الادارة على طمئنها
على المراجع الجديد .

٦ - تغيير المراجع الخارجى :

يشير تغيير المراجع المخاوف فى حالات كثيرة . ولعل هذا التغيير يحوى
رسالة ضمنية وهى ان هناك احتمال وجود خطأ ما وان الادارة قد تمكنت من
تغيير المراجع الخارجى بهدف الهروب من التخفظات . وتشير دراسة قام بها
الباحثان الامريكيان Fried and Schiff لمجموعة من الشركات التى
قامت بتغيير مراجعها وتبلغ ٨٨ شركة الى ان هناك رد فعل سلبي مصاحب
لفترة اعلان التغيير فى اسعار الاوراق المالية الخاصة بالشركة التى اعلنت
التغيير . ويشير الى ان هذا يعنى احتمال توقع قارئ التقرير والقوائم
لانباء غير مطمئنة نتيجة لهذا التغيير . (٢٥)

ولعلنا لو نظرنا الى هذه الدراسة كمكاملة لبحث Chow and Rice
المشار اليه فيما تقدم (٢٦) لتبين لنا احتمالات تغيير المراجع نتيجة
لظهور تحفظ هو الذى ادى الى الانخفاض . غير ان بحث Fried and Schiff
شمل ايضا مجموعة من الشركات التى غيرت مراجعها دون ان تكون هنالك
خلافات بينها وبينهم او تحفظات . ومع ذلك فان هذه الشركات قد انخفضت اسعار

- Fried, Don and Schiff, Allen: "CPA Switches and Associated Market Reactions", The Accounting Review, Vol. LVI, No.2, April 1981. (٢٥)

- Chow and Rice: Qualified Audit Opinions, op.cit.

اوراقها المالية بعد اعلان التغيير. (٢٧)

ولم يبحث اى مجموعة من الشركات الامريكية التى غيرت مراجعها . يحاول الباحث معرفة ما اذا كانت هذه الشركات قد غيرت مراجعها للهروب من التحفظات ومحاولة الغائها . ويشير الباحث الى صعوبة الحصول على اثبات ميدانى واضح لحدوث هذا الوضع " غير المشروع " ولكنه تبين له فى خمس حالات مختلفة ان هذه الشركات قد تمكنت من الغاء التحفظات نتيجة لتغيير المراجعين ولا يستطيع الباحث اعتبار ذلك سوى مؤشر لاحتمال قيام بعض الشركات بالبحث عن مراجعين آخرين يساعدونها على الهروب من هذه التحفظات . (٢٨)

ومن هنا يمكن القول بان حالات تغيير المراجع تمثل نوعا من عدم الاطمئنان لدى قارئ التقرير والقوائم المالية بما قد يؤثر تأثيرا سلبيا القرار الذى يتخذه مستخدم هذه المعلومات .

٧ - خلاصة البحث :

تناولت فى هذا البحث دراسة لتقرير المراجع الخارجى وفقا للمفهوم الحديث لنظرية الاتصالات / السلوكية وانعكاساتها على المحاسبة والمراجعة . وقد شمل البحث تجميع للدراسات وتكوينها فى شكل نموذج ومضى لنظام المحاسبة المالية فى شركات الاموال ونظام المراجعة الخارجية المرتبط به . ووفقا لهذا النموذج فان تقرير المراجع الخارجى المنشور عن القوائم المالية يعتبر بمثابة قناة اتصال توصل رسالة معينة الى مستخدمى هذه المعلومات (المرسل اليهم الرسالة) . وهذه الرسالة قد توفى الى دعم الثقة فى القوائم المالية المنشورة او تهن هذه الثقة بدرجات متفاوتة

- Fried and Schiff, op.cit., p.328.

(٢٧)

- Smith, David B.,: " Auditor' Subject To' Opinions, Disclaimers, and Auditor Changes", Auditing- A Journal of Practice and Theory, Vol. 6, No.1, Fall 1986, pp. 95-108.

(٢٨)

او قد توعدى الى ضياع هذه الثقة كلية .

وعلى هذا الاساس فان تقرير المراجع (اى رسالته) تمثل مثيرات للسلوك الانسانى . وتمثل القرارات نتيجة لها سلوكا يعتبر استجابة لهذه المثيرات . وتشمل الخطوة الثانية استكمال هذا النموذج عن طريق دراسة آثار ثلاثة من المثيرات الاساسية على استجابة المراجع لها وهى :

١ - اسلوب صياغة التقرير .

٢ - التحفظات الواردة بالتقرير .

٣ - تغيير المراجع .

وقد قام الباحث بدراسة للابحاث الميدانية المرتبطة بهذه الجوانب الثلاث والتي بدأت تتزايد فى الفترة الاخيرة . واعيد تحليلها وربطها بالنموذج المكون بحيث امكن استخلاص صورة اكثر وضوحا يمكن ايجازها فيما يلى:

١ - وجهت اعتراضات عديدة لاسلوب صياغة تقرير المراجع الخارجى وبمفـة خاصة لكونه مماغ باسلوب "رمزى مهنى " لايفهمه غير المتخصصين. وبالتالى فان الرسالة لاتمل الى المستخدم العادى غير المتخصص بسهولة اذ يحتاج الى شخص متخصص يشرحها له (فك رموزها) . كما ان هناك مشكلة محتملة بدأت تظهر وهى احتمال وجود اختلاف بين المراجعين وغيرهم حول اختماصات المراجعين وحدود مسؤولياتهم .

٢ - بدا واضحا من مجموعة الدراسات الميدانية المختلفة ان التحفظات الواردة بتقرير المراجع تؤثر تأثيرا سلبيا على سلوك المستخدمين (المرسل اليهم) تجاه الشركة وقد انعكس ذلك فى شكل انخفاض فى اسعار اوراقها المالية . ومعنى ذلك ان السلوك الناتج عن التحفظ هو بيع الوراق المالية و / أو ضعف الاقبال على شرائها . وقد تبين ان ذلك يتوقف على جامة التحفظ من وجهة نظر المستخدمين. كما تشير هـذه الدراسات الى احتمال قيام بعض ادارات الشركات بالعمل بطرق مختلفة

على تغيير مراجعها الذين يتحفظون على قوائمها المالية . وان القوائم المالية يتأخر نشرها فى حالة وجود تحفظات بتقارير مراجعتها ومن المحتمل ان يكون ذلك نتيجة لزيادة وقت المفاوضات بين الادارة والمراجع حول التحفظ كما قد يكون راجعا الى زيادة وقت المراجعة .

٣ - يودى تغيير المراجع الى نوع من الشك لدى مستخدمى التقارير وينعكس ذلك على انخفاض فى اسعار الاوراق المالية . وقد اشارت بعض الابحاث الميدانية الى ان هناك احتمالات لصحة هذه الشكوك من بينها وجود ارتباط بين وجود تحفظات وبين تغيير المراجع . كما يعتقد بعض الباحثين بان بعض الشركات تحاول البحث احيانا عن مراجعين يودى تعيينهم الى الغاء التحفظات وقد تبين بالفعل ان تغيير المراجعين قد ادى الى " الغاء " التحفظات فى بعض الحالات .

وبطبيعة الحال فان هناك حدودا معروفة لمثل هذا النوع من الابحاث الميدانية المتعلقة بالسلوك الانسانى . وينبغى مراعاة هذه الحدود فى الاستنتاجات المبينة عليها .

واول هذه الحدود هى حدود العينة موضع البحث من حيث مدى عموميتها وتمثيلها وذلك بالاضافة الى درجات الاستنتاج الاحصائى المختلفة وفقدانها للتفاصيل التى تكون موضحة بكل بحث . (٢٩) وبالاضافة الى ذلك فانه ينبغى مراعاة الفروق الثقافية المختلفة Cultural differences بين المجتمعات المختلفة والتى قد تختلف بين مجتمع واخر . خاصة وان الابحاث التى استند عليها البحث هى ابحاث اجريت فى العالم الغربى .

(٢٩) للرجوع الى تفاصيل ذلك راجع :

د. محمد عماد الدين اسماعيل : " المنهج العلمى وتفسير السلوك " (القاهرة مكتبة النهضة المصرية ١٩٧٨) .

- Abdel-Khalik, A. Rashad and Ajinkya, Bipin B., :
"Empirical Research in Accounting- A Methodological Approach", (Sarasota, Florida: American Accounting Association, 1979).

ومع ذلك فمن الملاحظ اننا بتجميعنا واعادة تحليلنا للابحاث المختلفة
امكن ايجاد عموميات تمثل مؤشرات اقوى من تلك التي توضحها دراسة واحدة
وبعزدها . كما راعيت دراسة الامكانيات والاشار بالنسبة للوضع في مصر
وتقديم المقترحات المناسبة للتغلب على الثغرات التي كشفت عنها الدراسة.

مراجع البحث

اولا: مراجع باللغة العربية :

- ١ - القانون رقم ١٥٩ لسنة ١٩٨١ بشأن شركات المساهمة وشركات التوصية بالاسهم والشركات ذات المسؤولية المحدودة.
- ٢ - نقابة المحاسبين والمراجعين " المصرية " : " دستور مهنة المحاسبة والمراجعة (القاهرة : مكتبة النهضة المصرية ، ١٩٧٨) .
- ٣ - د. محمد عماد الدين اسماعيل : " المنهج العلمى وتفسير السلوك (القاهرة مكتبة النهضة المصرية ، ١٩٧٨) .

ثانيا: مراجع باللغة الانجليزية :

1. Abdel-Khalik, A. Rashad and Ajinkya, Bipin B., :
"Empirical Research in Accounting-A Methodological Approach"
(Sarasota,Florida:American Accounting Association,1979).
2. American Accounting Association, Committee To Prepare
A Statement of Basic Accounting Theory:"A Statement of
Basic Accounting Theory,"(Evanston, Illinois: American
Accounting Association, 1966).
3. American Accounting Association, Committee on Basic
Auditing Concepts:"Committee Report",The Accounting
Review, Supplement to Vol.XLVII, 1972.

4. American Institute of Certified Public Accountants, Auditing Standards Committee, Statement on Auditing Standards No.1:" Codification of Auditing Standards and Procedures", (New York:AICPA, 1973).
5. American Institute of Certified Public Accountants, Commission on Auditors' Responsibilities:"Report, Conclusion and Recommendations", (New York:AICPA, 1978).
6. American Institute of Certified Public Accountants, Auditing Standards Board:" Proposed Statement on Auditing Standards: The Auditor's Standard Report", Exposure Draft (New York:AICPA, 1980).
7. Bailey III, K.E., Bylinski, Joseph H. and Shields Michael D.,:" Effects of Audit Report Wording Changes on the Perceived Message", Journal of Accounting Research, Vol. 21, No.2, Autumn 1983.
8. Cochrane, George:"The Auditor's Report: Its Evolution in the U.S.A.", edited by Carmichael, D.R. and Willingham, J.J., in: : "Perspectives in Auditing", (New York: McGraw-Hill Book Company, 1975).
9. Chow, Chee W. and Rice, Steven J.,:"Qualified Audit Opinions and Auditor Switching", The Accounting Review, Vol. LVII, No.2, April 1982.
10. Chow, Chee W. and Rice, Steven J.,:"Qualified Audit Opinions and Share Prices-An Investigation", Auditing- A Journal of Practice and Theory, Vol.,1, No.2, Winter 1982.

11. Davies, Stanley W., Menon, Krishnagopal and Morgan, Gareth: "The Images that Have Shaped Accounting Theory", Accounting , Organizations and Society, Vol.7, No.4, 1982.
12. Department of Trade Inspectors: " Inspectors' Report on Peachey Property Corporation Limited", (London: HMSO, 1979).
13. Dillar, Jesse F., and Jensen, Daniel L.,:"The Auditor's Report: An Analysis of Opinion", The Accounting Review, Vol. LVIII, No.4, October 1983.
14. Firth, Michael: "Qualified Audit Reports: Their Impact On Investment Decisions", The Accounting Review, Vol. LIII, No.3, July 1978.
15. Fried, Don and Schiff, Allen: " CPA Switches and Associated Market Reactions", The Accounting Review, Vol. LVI, No.2, 1981.
16. Hatherly, D.J. and Skuse, P.C.B.,:" Audit Reports", edited by Kent D., Sherer, M. and Turley, S. in: "Current Issues in Auditing", (London: Harper and Row Publishers, 1985).
17. Hofstedt, Thomas R. and Kinard, James C., : " A Strategy For Behavioural Accounting Research", The Accounting Review Vol. , No.1, January 1970.
18. Lumsden, D. and Patient, M.L.,: "Consolidation of the Companies Acts- A Comment and Guide", (London:Deloitte, Haskins and Sells, June 1985).

19. Shaw, J.C.,: " The Audit Report" - What it says and what it means", (London:Published for the Institute of Chartered Accountants in Scotland by Gee and Co., 1980).
20. Smith, David B.,: " Auditor'Subject To' Opinions, Disclaimers and Auditor Changes", Auditing- A Journal of Practice and Theory, Vol. 6, No.1, Fall 1986.
21. The Institute of Chartered Accountants in England and Wales, The Institute of Chartered Accountants of Scotland, The Institute of Chartered Accountants in Ireland and The Institute of Certified Accountants: "Auditing Standards and Guidelines", (London:Auditing Practices Committee, April 1980).
22. Wallace, Wanda A.,:"Auditing", (New York:McMillan Publishing Company, 1985).
23. Whittred, G.P.,: "Audit Qualification and the Timeliness of Corporate Annual Reports", Vol.LV, No.4, October 1980.