

نظرية الوكالة : كمدخل مقترح لتطوير المراجعة الخارجية

دكتور كمال عبد السلام على حسن
كلية التجارة - جامعة المنصورة

طبيعة المشكلة:

تعتبر المراجعة الخارجية جزءاً هاماً من متطلبات الإفصاح عن النظام المالي للمنشأة بوجه عام والمنشآت اللامركزية بوجه خاص ، وبالتالي فمن الممكن رواية خدمات المراجعة على أنها سلعة اقتصادية يمكن شراؤها من المراجعين .

وحيث أن القوائم المالية من أساسيات عملية صنع القرارات بالإضافة الى ايجاد جو من الثقة في سوق رأس المال ، ونظراً لأن الأطراف الخارجية من مستثمرين ودائنين حاليين ومحتملين يعتمدون على هذه القوائم في اتخاذ القرارات الاستثمارية المختلفة ، ونظراً لما تتصف به العمليات الحديثة من تعقيد فإن هذه الأطراف تحتاج الى المراجع الخارجي للاطمئنان على جودة المعلومات التي يقدمها نظام المعلومات المحاسبية (1) . ومهنة المراجع تؤدي الى تخفيض تكاليف العمليات التي تتم بين المتعاملين في سوق رأس المال وذلك بالتالي يؤدي الى عدم استغلال أحد الأطراف للطرف الآخر نتيجة عدم تماثل المعلومات بالنسبة لهذه الأطراف في عدم الإفصاح الجيد بالقوائم المالية ، لذلك فالأمر يتطلب اللجوء الى المراجعة الخارجية للحكم على كفاءة المديرين (الوكلاء) والإفصاح عن آرائهم بشكل يحقق جذباً لجمهور المستثمرين المرتقبين .

ولقد أهتمت الدراسات المحاسبية المعاصرة في مجال استخدام نظرية الوكالة بمشاكل المحاسبة المالية والادارية ولم تعطى الاهتمام الكاف لمشاكل المراجعة

الخارجية في ضوء هذه النظرية ، حيث تتضمن الظروف البيئية التي تعمل فى ظلها علاقات الوكالة العديد من القيود التي قد تؤثر على استقلال المراجع عند آدائه لخدمة المراجعة وهذه العوامل هى :

- * القيود المفروضة على عملية المراجعة .
- * عدم تطبيق المبادئ المحاسبية المقبولة قبولاً عاماً .
- * ظروف عدم التأكد .

بالإضافة الى ماتقدم هناك مجموعة أخرى من المشكلات التي قد تنشأ بسبب عدم تماثل المعلومات Information Asymmetry حيث ترجع تلك المشكلة أساساً الى عدم قدرة الأصيل على ملاحظة المعلومات والتغيرات التي يقدر عليها الوكيل مما يترتب عليه تحميل الأصيل تكلفة المراقبة "Monitoring Cost" وفى مجال المراجعة الخارجية نجد أن الوكيل (المراجع الخارجى) تتوافر له معلومات أفضل من الأصيل (حاملى الأسهم) عن الأحداث المتوقعة مستقبلاً واحتمالاتها حيث أن المراجع الخارجى تتوافر لديه العلم والخبرة فى تخصصه ويمتلك المعلومات التي تمكنه من القيام بعمله ومحاولة تحقيق دالة هدفه . ونتجه لعدم تماثل المعلومات بين الأصيل (حاملى الأسهم) والادارة العليا (الوكيل) فان حاملى الأسهم ممثلون فى الجمعية العامة للمساهمين يقومون بتعيين مراقب حسابات لمراقبة أعمال الادارة العليا ويترتب على ذلك أن يحصل مراقب الحسابات على أتعاب مقابل قيامه بهذا العمل يطلق عليه فى هذه الحالة تكاليف المراقبة "Monitoring Cost" ، بالإضافة الى ذلك تنشأ مشكلة الاخلال بآداب وسلوك المهنة ، وتنشأ تلك المشكلة نتيجة اختلاف دالة هدف الأصيل عن دالة هدف الوكيل ونتيجة لذلك نجد أن معظم الدول تدخلت عن طريق التشريع فى تنظيم العلاقة بين الأصيل والوكيل كما فعل القانون المصرى وغيره من قوانين الدول الأخرى ، كما أن هذه المشكلة هى التى دعت النقابات المهنية الى وضع معايير للآداء المهنة باعتبار أن أعضاء هذه النقابات يعتبرون وكلاء لعملائهم وبذلك نجد أن تقصير الوكيل فى أداء مهمته يعرضه للمسئولية المدنية والتأديبية والجنائية .

وتعطى الدراسة التحليلية - فى هذا البحث - بعض النظرات الثاقبة فى دلالة

نظرية الوكالة وذلك من خلال وضع اطار نظرى للمراجعة الخارجية فى ضوء نظرية الوكالة ، وكذلك وضع نموذج مقترح لحل المشكلة الناتجة عن ظاهرة الوكالة بين الأصيل والوكيل وذلك بتحليل المنافع الناتجة عن المراجعة الخارجية وذلك من خلال النموذج الذى نشق منه حالة تطبيقية لمنشأة تمت مراجعتها .

الهدف من البحث وفروضة :

يهدف هذا البحث الى وضع اطار نظرى للمراجعة الخارجية فى ضوء نظرية الوكالة حيث عرض الباحث الفروض العامة التى تركز عليها نظرية الوكالة ثم قام بتطبيق تلك الفروض على عملية المراجعة الخارجية وذلك لتحسين جودة معلومات القوائم المالية ومقدرة المراجع فى مواجهة الأصيل (والطرف الثالث) من مستثمرين حاليين ومرقبين .

كذلك اقترح الباحث نموذج لتطوير المراجعة الخارجية فى ضوء نظرية الوكالة وذلك بالارتكاز على النموذج الذى اقترحه (Moore & Ronen) كمنطلق للتطوير .

فروض النموذج وتطويره :

- ١ - أن هناك رشدا اقتصاديا على تواجد المراجعة وأضعين فى الاعتبار المنافع التى تعود على المنشأة من وراء المراجعة الخارجية .
- ٢ - أن مالى المديرين من جودة المعلومات متوافر .
- ٣ - أن قرارات المنشأة تعكس موقف مجموعة ملاكها الحاليين والمرقبين .
- ٤ - مدى وجود نزاع أو تعارض من عدمه فى المصالح بين الشركة والمراجع تؤثر على استقلالته المراجع .
- ٥ - توضيح أثر البعد السلوكى فى أداء أعمال المراجع وارتباطها بالكفاءة وانعكاس ذلك على دالة الحوافز .
- ٦ - الزام الاحداث الاقتصادية باتباع سياسات محاسبية تلتزم بها الإدارة العليا والزام مراقبى الحسابات بالتأكد من تطبيقها .

- ٧ - الحد من مشكلة عدم تماثل المعلومات بين الأصيل والوكيل (المراجع)
يجب الالتزام بمعايير آداء وآداب مهنة المراجعة المتعارف عليها .

خطة البحث :

١ - الاطار النظرى للمراجعة الخارجية فى ضوء نظرية الوكالة :

- ١ - ١ . الفروض العامة لنظرية الوكالة .
- ١ - ٢ . تطبيق فروض نظرية الوكالة على عملية المراجعة الخارجية .
- ١ - ٢ - ١ . فرض تحقيق التوازن بين الوكيل والأصيل (المراجع والمنشأة)
- ١ - ٢ - ٢ . فرض المخاطرة وعدم التأكد لدى الوكيل والأصيل (المراجع والمنشأة) .
- ١ - ٢ - ٣ . فرض استقلال الوكيل (المراجع) .
- ١ - ٢ - ٤ . فرض توافر تأهيل خاص فى الوكيل (المراجع) .
- ١ - ٢ - ٥ . فرض الصدق فى محتويات تقرير الوكيل (المراجع) .
- ١ - ٢ - ٦ . فرض توافر نظام كاف للرقابة الداخلية لدى الأصيل وموقف الوكيل (المراجع) فيه .

٢ - نموذج لتطوير المراجعة الخارجية فى اطار نظرية الوكالة :

- ٢ - ١ . الرموز المستخدمة فى الدراسة .
- ٢ - ٢ . افتراضات نموذج (Moore & Ronen) وتقييم فعاليته كمنطلق للتطوير .
- ٢ - ٣ . النموذج المقترح للمراجعة الخارجية فى اطار نظرية الوكالة .
- ٣ - خلاصة البحث ونتائجه وتوصياته .

١ - الاطار النظرى للمراجعة الخارجية فى ضوء نظرية الوكالة :

تهتم نظرية الوكالة عند استخدامها فى أبحاث المحاسبة الادارية بالعلاقات التعاقدية بين أعضاء المنظمة (المنشأة) حيث تركز نظرية الوكالة على علاقة بين طرفين الموكل - وهو ما يعرف بالاصيل أو المدير المركزى أو الرئيس والوكيل "Agent" يمثل المدير اللامركزى أو المنفذ ويحدد هذه العلاقة عقد صريح أو ضمنى ناتج عن تكليف الطرف الأول للثانى بتنفيذ نشاط أو أنشطة معينة

أو تفويض في اتخاذ بعض القرارات نيابة عنهم .

وقد اتجهت الكتابات المحاسبية المعاصرة - في الفترة الاخيرة - الى نظريات ترفض النموذج التقليدي للمنشأة ، وتنظر اليها على أنها مجموعة من العلاقات التعاقدية " Contractual Relations " مع أصحاب أو ملاك المنشأة

وطبقا لذلك تتعدد علاقات الوكالة في البيئة الخاصة بعملية المراجعة حيث تنطوى على العديد من العلاقات والمصالح المختلفة أحيانا والمتعارضة في كثير من الأحيان ، فالمراجع باعتباره وكيلًا عن (الملاك) ويعمل لمصلحتهم فانه يقرر نجاح ادارة المنشأة في كونها وكيلًا عن الملاك في ادارة المنشأة وبذلك نجد الملاك يعتمدون على تقرير المراجع لتقييم أداء ادارة المنشأة والمراجع يواجه صراع داخلي كمتهم لمهنة المراجعة فهناك موقف يندفع اليه المراجع نظرا لما يحققه من عائد مادي ولكن هناك ما يمنع مخالفة هذا الموقف للمعايير المهنية .

١ - ١ . الفروض العامة لنظرية الوكالة :

ومن منطلق القروض العامة التي وردت في معظم الكتابات المحاسبية تتركز نظرية الوكالة على الفروض التالية :

١ - ١ - ١ : أن كلا من الموكل والوكيل شخص يتميز بالتمرف الرشيد . أى أن يسعى كل منهما نحو تحقيق دالة هدفه ، فالاصيل يسعى نحو تحقيق دالة هدفه عن طريق ملاحظة ومراقبة هدفه للتأكد من أن الوكيل يقوم بالعمل في مستوى " عمل الرجل المعتاد " أما الوكيل فانه يستطيع بمالديه من معلومات خاصة " Private Information " تحقيق دالة هدفه وذلك بتعظيم منفعة الخاصة - ولوكان ذلك على حساب مصلحة الأصيل - اذا تعارضت مصالح الطرفين . وبناء على ذلك فان علاقة الوكالة تستلزم وجود نظام للحوافز والدافعية ، ووضع شروط ملزمة للتعاقد ، وذلك لتخفيف حدة التعارض بين مصالح الطرفين . ومع أن نظرية الوكالة نفترض أن الوكلاء سيندفعون وراء مصلحتهم الخاصة، ومن ثم لايتحقق من مصالح الأصيل الا ما اتفق مع هذه الخصوصيات ،

الا أن هذا لايعنى غياب المصلحة العامة بين أعضاء التنظيم فيظهر التنظيم كما لوكان فريقا من الأفراد يعمل أعضاؤه من تلقاء المصلحة الخاصة الا أنهم يدركون أن نصيبهم فى النهاية يتوقف الى حد كبير على بقاء الفريق فى منافسته مع الفرق الأخرى ، وهذا يعنى أن هناك مصلحة عامة بين أعضاء الفريق تجعلهم يسعون جميعا نحو بقاء التنظيم فى سوق التنافس (٢) .

٢ - ١ - ١ الاعتماد على سياسة اللامركزية حيث يقوم الاصيل بتفويض أو انابة - الوكيل للقيام بعمل معين وسواء كان هذا التفويض بمقابل مادى ، أو بدون مقابل ، فان الاصيل يتوقع أن يؤدى الوكيل عمله فى مستوى " الرجل المعتاد " .

٣ - ١ - ١ يتوافر لدى الاصيل والوكيل درجات مختلفة من امكانية الوصول الى فهم المعلومات المحاسبية وغيرها من المعلومات (٣) .

٤ - ١ - ١ لدى كل من الأصيل والوكيل موقف متماثل تجاه المخاطرة وعدم التأكيد Uncertainty مما يترتب عليه أنهما يعيشان فى حالة سوق المعلومات الناقصة (أو الغير كاملة) Imperfect Information Market الا أن المعلومات المتوافرة لكل منهما غير متماثلة من حيث الكمية والنوعية . فالوكيل عادة يمتلك معلومات تفوق مالدى الأصيل وبالتالي يستخدم هذه المعلومات فى تحقيق دالة هدفه وتعظيم ثروته ، فعلى سبيل (٤) المثال الادارة العليا باعتبارها وكيلا عن المساهمين فى ادارة الوحدة الاقتصادية تستطيع بمالديها من علم وخبرة واختيار السياسات المحاسبية التى تحقق دالة هدفها .

٥ - ١ - ١ يترتب على الصراع - أو التناقض - بين الأصيل والوكيل الناتج عن محاولة كل منهما تحقيق دالة هدفه مايسمى بالتخلخل الخلقى ولذلك تدخلت التشريعات فى وضع الضوابط لتنظيم العلاقة بين الأصيل والوكيل كما وضعت النقابات المهنية معايير أداء لأعضائها .

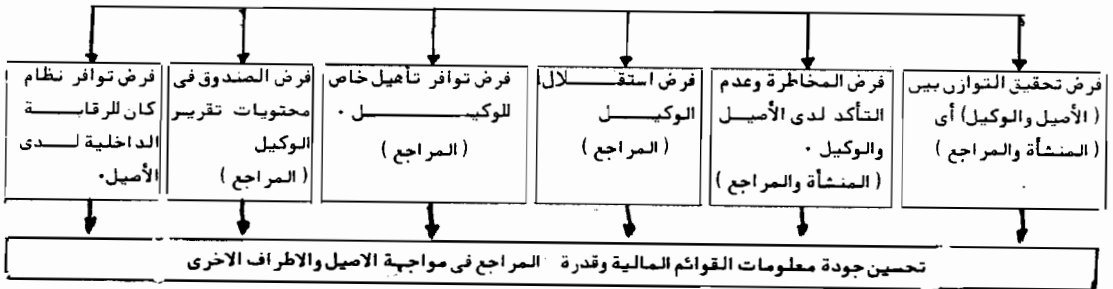
٦-١-١ تختلف أفضليات كل من الأصيل والوكيل • فبينما يفضل الأصيل الحصول على أكبر جهد ممكن من الوكيل في مقابل مكافأة مرضية لايميل الوكيل بطبيعته الى بذل الجهد •• في الوقت الذي يأمل فيه تعظيم مايحصل من مكافآت • ويشير ذلك الى وجود أسباب قوية للاعتقاد بأن الوكيل لن يتصرف دائما في صالح الموكل (٥) •

١ - ٢ • تطبيق فروض نظرية الوكالة في عملية المراجعة الخارجية :

نظرا لأهمية تلك الفروض فان مراجع الحسابات في حاجة الى تقييم المعلومات المحاسبية من خلال تكاليف الوكالة تبعا لسلوك الوكلاء تجاه الاجراءات والممارسات المحاسبية البديلة والتي تؤثر بشكل كبير على هذه التكاليف • ومن ثم تمكين المراجع من تقديم الحجج وعلى نظرية المحاسبة بالوكالة أن تمسده بالتبريرات التي تقدمها في مجال الممارسة العملية (٦) •

مما سبق يتضح للباحث أن نظرية الوكالة تعتمد على بعض الفروض الاساسية ويوضح الباحث الاطار التالي لفروض ومبادئ الوكالة ومدى تأثيرها على عملية المراجعة الخارجية كما يتضح في الشكل التخطيطي التالي •

انعكاس الفروض العلمية لنظرية الوكالة على عملية المراجعة الخارجية



١٢٠١ فرض تحقيق التوازن بين الوكيل والأصيل (المراجع والمنشأة):

يعتبر فرض تحقيق منفعة الأصيل هدفا رئيسيا وملائما لكافة المنشآت في النظم الاقتصادية والخدمية ، كما أنه يمثل مقياسا لكفاءة كـل وكيـل على حدة بمقدار مساهمته في تحقيق الهدف ، ويتطلب ذلك وجود صفة مختارة لقياس الكفاءة ومعيارا ملائما لقياس هذه الصفة وقيمة محددة لذلك المعيار يجب تحقيقها حتى تكون مسئولية مراجعة النتائج مقارنة بالأهداف أساس الحكم على كفاءة الوكيل ويتطلب ذلك التعرف على مقاييس دالة الهدف لايجاد التوافق بين هدف الأصيل ومنفعة الوكلاء بتطبيق هذا الفرض في بيئة المراجعة نجد أنها تنطوي على العديد من التعارضات التي يمكن صياغتها في العلاقات التالية (٧).

أ - التعارض بين الادارة والملاك من ناحية والمراجع من ناحية أخرى:

ترغب ادارة أى منشأة بصفة عامة سواء الادارة فيها أو الملاك فى الحصول على تقرير مراجعة بدون تحفظات ، وذلك نظرا للتأثير السئ الذى تحدثه تلك التحفظات ، حيث قد ينطوى تقريرا المراجع على بيانات عن ضعف المركز المالى للمنشأة ، الأمر الذى ينعكس على أسعار أسهم الشركة وأحجام المستثمرين عن الاستثمار فى الشركة واحجام المقرضين عن اقراضها . وهذه الحالة تمثل اتحاد فى المصالح بين الملاك والادارة فى مواجهة المراجع حيث قد يواجه المراجع بأمور تتطلب تحفظات فى تقريره لى يلتزم بمعايير المهنة من جهة واستقلاله من جهة أخرى وهو الأمر الذى قد يترتب عليه الاستغناء عنه وضياع مورد من موارده مستقبلا .

ب - التعارض بين الملاك والادارة :

ويتمثل هذا التعارض فى اعتماد الملاك على المراجع لتقييم أداء ادارة الشركة ، وهنا نجد تعارض فى المصالح بين الملاك والادارة

حيث تريد الادارة أن تحصل على تقرير من المراجع في صالحها لارضاء الملاك ، وتحاول الوصول الى ذلك بالتأثير على المراجع في حين أن الملاك يرغبون في الحصول على تقرير يعكس حقيقة الأمر للوصول الى تقييم كفاءة الادارة بشكل سليم .

ج - التعارض بين المصالح المادية للمراجع والمعايير المهنية للمراجعة :

وهو يتمثل في الصراع الداخلي الذي يعاني منه المراجع كمتهم لمهنة المراجعة شأنه في ذلك شأن المهن الاخرى - حيث يجابه موافقا يجد فيها صراعا متمثلا بين مايدفعه ومايمنعه ، فهناك دافع يندفع اليه المراجع وهو مايريد أن يحققه من عائد مادي ولكن هناك مايمنعه لمخالفة هذا الموقف للمعايير المهنية .

مما سبق يتضح للباحث أن تلك العلاقات السابقة تمثل مصالح متعارضة في بيئة المراجعة قد تؤثر على دور المراجع كوكيل والتي سوف تؤثر على استقلال المراجع بالأخذ في الاعتبار المصالح المادية للمراجع ونظرا لاختلاف دالة هدف الوكيل (المراجع) عن دالة هدف الأصيل (الشركة) ، كذلك نظرا لعدم تماثل المعلومات بينهما تنشأ مشكلة التخلخل الخلقى Moral Hazard Problem ويرجع Beaver^(٨) ، وجود مشكلة التخلخل الخلقى بين الأصيل والوكيل الى عدم تماثل المعلومات بينهما وقد ذكر في هذا المجال مايلي :

" In an agency setting a Moral hazard problem arises because of an informational asymmetry"

ويرى الباحث أنه نتيجة وجود تلك المشكلة هي التي دعت الدول الى التدخل عن طريق التشريع لتنظيم العلاقة بين الأصيل والوكيل (المنشأة والمراجع) كما انتهج القانون^(٩) المصري وغيره من القوانين الأخرى . حيث أن وضع السياسات المحاسبية أدى الى وضع قيود على سلوك الادارة العليا وسلوك المجموعات الأخرى المهتمة بالمعلومات المحاسبية كما أصبح هناك حتمية لقبول هذه السياسات سواء كانت هذه الحتمية اجبارية عن طريق الزام مراقبي الحسابات من التأكد من أن الادارة العليا تتبع نفس السياسات المحاسبية عند اعداد

قوائمها المالية ، مثال ذلك ماورد في اللائحة التنفيذية للقانون رقم ١٥٩ لسنة ١٩٨١ (بشأن الشركات المساهمة وشركات التوصية بالأسهم والشركات ذات المسؤولية المحدودة) من سياسات محاسبية تلتزم بها هذه الوحدات الاقتصادية أو ما يصدره البنك المركزي من قواعد وسياسات محاسبية ملزمة للبنوك التجارية التي تخضع لرقابته (١٠) وقد تكون هذه الحتمية اختيارية بمعنى أن تقوم الإدارة العليا باختيار مجموعة من هذه السياسات لأنها تحقق دالة هدفها .

كما أن وجود هذه المشكلة هو الذي دعى النقابات المهنية الى وضع معايير للآداء ، وآداب المهنة باعتبار أعضاء هذه النقابات يعتبرون وكلاء لعملائهم ومن أمثلة ذلك أيضا معايير المراجعة المتعارف عليها ، وهذا مادعى اتحاد المحاسبين (١١) الدولي لاصدار أدلة المراجعة الدولية ، حيث أن الهدف العام للاتحاد " هو تطوير وتعزيز مهنة محاسبة دولية مترابطة ذات أصول منسقة . وفي العمل نحو هذا الهدف ، أسس مجلس الاتحاد لجنة لتطوير وادار أدلة نيابة عن المجلس ، فى قواعد المراجعة المتعارف عليها وفى شكل ومحتوى تقارير المراجعة . وتعتمد اللجنة أن اصدار مثل هذه الادلة سيساعد فى رفع درجة توحيد الممارسات المهنية فى كافة أنحاء العالم .

١ - ٢ - ٢ فرض المخاطرة وعدم التأكد (١٢) لدى الوكيل الأصيل (المراجع والمنشأة)

بالرغم من أن كلا من الاصيل والوكيل يعيشان فى بيئة واحدة تتسم بالمخاطرة Risk وعدم التأكد Uncertainty مما يترتب عليه أنهما يعيشان فى حالة سوق المعلومات الناقصة أو الغير كاملة ويعنى ذلك المشاركة فى المخاطرة (Imperfect information Market) الا أن المعلومات المتوافرة لكل منهما غير متماثلة من حيث الكمية والنوعية .

وتختلف درجة تحمل الأصيل والوكيل للخطر الأسباب التالية :

أ - اختلافات بين الأصيل والوكيل ترتبط بعوامل اساسية وهي عوامل خارجية متعلقة بالظروف البيئية والمنافسة والسوق وعوامل داخلية تتمثل فى احتكار المعلومات المفيدة لكل من الوكيل والأصيل بالاضافة الى السمات أو الخصائص الشخصية .

ب - يعرف الوكيل مستوى أدائه أو جهده المبذول ، وفى نفس الوقت لا يستطيع الأصيل ملاحظة الجهد أو الأداء بصورة مباشرة .

ج - يتوافر لدى الأصيل والوكيل درجات مختلفة من امكانية الوصول الى فهم المعلومات المحاسبية وغيرها من المعلومات حيث تعتمد كميّة المعلومات المتاحة لكل من الأصيل والوكيل على طبيعة علاقة الوكالة ومدى الامكانية المتاحة لكل منهما للوصول الى مصادر المعلومات بما فى ذلك نظام المعلومات المحاسبى .

ويرى الباحث أنه يجب على الوكيل (مراقب الحسابات) فى ضوء هذا الفرض أنه يفسر الحاجة الى وجود مجموعة من أدلة الاثبات الكافية لازالة حالة عدم التأكد هذه أمام كل المهتمين بالبيانات المتعلقة بالمنشأة . ومايجب الاشارة اليه أن هذا الفرض يرتبط بمفهومى الاتصال والاعلام المحاسبى فكمية الاعلام تساعد على الحد من عدم التأكد أو التيقن وتأسيسا على ذلك فانه بقدر الزيادة فى عدم تيقن متخذ القرار عند اتخاذ تصرف معين ، تكون الزيادة فى مقدار الاعلام الذى تزوده به البيانات النافعة . وبذلك يتضح للباحث أن عبء الاثبات الذى يقع على عاتق مراقب الحسابات يعتبر عبئا ثقيلًا لا يستطيع أن ينقله الى الادارة وأن كان يستعين بالادارة التنفيذية العليا فى الحصول على بعض الادلة عندما يفتقد الى الادلة الخارجية بمعنى أن هذا الفرض يستلزم من المراقب ابداء الرأى المستند الى أدلة مرجحة الصدق تتفاوت فى درجة الترجيح حسب الأحوال ، والأمر فى هذا الصدد لا يقتضى تصعيب درجات الاثبات الى حد الاستحالة ، أو تخفيفها

الى حد الاكتفاء بمجرد الانطباعات أو الظن ، فالهدف النهائي^(١٣) لمهمة المراقب هو ازالة حالة عدم التأكد لدى مستخدمى التقرير بتقديم معلومات صحيحة تحقق الاقناع الايجابى من جانبهم .

١ - ٢ - ٣ فرض استقلال الوكيل (المراجع) :

إن استقلال المراجع الخارجى بصفته وكيلا عن الملاك يعمل لمصلحتهم فانه يقرر مدى نجاح ادارة المنشأة فى كونها وكيلا للملاك فى ادارة المنشأة وهذه العلاقة تمثل حجر الزاوية بالنسبة لمهنة المراجعة وبالنسبة لمصدقية تقرير المراجع ومقدار الثقة التى يمكن أن يوليها مستخدموا القوائم المالية لهذا التقرير لذلك يجب أن يتوافر فى هذا الشخص بصفته وكيلا عن الملاك الذى سيتولى عملية التقرير بعد الفحص لهذه الاحداث عنصر الاستقلال عن التنظيم حتى يستطيع أن يقوم بواجبه على الوجه المطلوب وأن يبدي رأية مطمئنا ويضمير خالص دون خوف من ضرر يتعرض له أو جزاء يقع عليه .

وتأتى أهمية هذا الفرض فى الرقابة على الحسابات من أن المراجع وهو يمارس عمله يعتبر حكما يعتمد على رأية فيما يكلف به من أعمال .

وقد ميز البعض^(١٤) بين بعدين أو مفهومين للاستقلال وهما الاستقلال الظاهرى *Independence in Appearance* بمعنى وجود قواعد قانونية واعراف مهنية تضمن عدم سيطرة ادارة المنشأة على المراجع وعدم ربط مصالحه بالادارة بالاضافة الى الاستقلال الذهنى أو الذاتى *Mental Attitude* والذى يتمثل فى تصرف المراجع بحرية تامة دون أن يتأثر بأى ضغط أو مصالح مالية أو غير مالية عند ابداء رأية فى القوائم المالية من ناحية أخرى ، فكما يرى^(١٥) Lee " فان الاستقلال الذاتى للمراجع حالة ذهنية لاتسمح لأراء المراجع واستنتاجاته أن تكون تابعة ودالة لتأثير وضغوط المصالح المتعارضة .

ويعتمد فرض استقلال المراجع بصفته وكيلا عن الملاك على نوعين أساسيين من المقومات :

أ - مقومات ذاتية (الاستقلال الذاتى أو الذهنى) :

وتتمثل فى التكوين العلمى والعملى والخلقى للمراجع وهيكلى القيم والمبادئ، الخاص به ، والتي تمثل حالة من العقل Sate of Mind تضمن له حيادة ونزاهته وصدقة . أو كما يرى Flint^(١٦) فان الاستقلال الذهنى للمراجع هو خاصية لها مضمونها الأدبى والاخلاقى .

وكما يرى البعض بأن الاستقلال الذاتى أو الذهنى يتمثل فى عدم تبعية رأى المراجع للآخرين والبعد عن أى تأثير قد يمنعه من ابداء الرأى المستقل ، وقد حددوا مجالات ثلاثة للحكم على استقلالية المراجع ، وهى الاستقلال فى مجال وضع برنامج المراجعة ، والاستقلال فى مجال الفحص والاستقلال فى مجال التقرير^(١٧)

ب - المقومات الموضوعية (الاستقلال الظاهرى) :

وهى تتمثل فى النصوص والتشريعات والقواعد التى تصدرها الهيئات المهنية لتمثل ضوابط محددة للسلوك المهنى للمراجعين والتي يطلق عليها أحيانا قواعد السلوك المهنى Rules of Conduct أو دليل أخلاقيات المهنة Code of Professional Ethics . وقد أخذ المشرع المصمّمى والانجليزى بالمقومات الموضوعية لضمان استقلال المراقب حينما نص على قواعد معينة فيما يتعلق بتعيين المراقب وعزلة وتحديد اتعابه وحقوقه وواجباته^(١٨) . ومازال بعض^(١٩) الكتاب يؤيدون هذا الاتجاه ، باكتفائهم فقط بعرض النصوص القانونية لتحقيق المقومات الموضوعية ، تأثرا بالاتجاه الانجليزى ، دون الاشارة الى الجانب الشخصى من مقومات الاستقلال .

ولقد لاحظ الباحث أن المعهد الأمريكى للمحاسبين القانونيين قد ظل متمسكا بالأخذ بالمقومات الذاتية (الشخصية) لاستقلال المراجع ، ثم تخلى عن تلك المقومات اعتبارا من أول يناير سنة ١٩٦٤ ، وأخذ بالمقومات الموضوعية الى جانب المقومات الشخصية ، ويؤيد الباحث هذا الاتجاه الذى أخذ به المعهد الأمريكى للمحاسبين القانونيين لأنه فى حقيقة الأمر لا بد من توافر المقومات الذاتية والمقومات الموضوعية معا حتى يتحقق استقلال المراقب على الوجه الصحيح حيث أنه فى الوقت الذى يرغب فيه المراجع الاحتفاظ بعملته فإنه يهدف

الى حماية نفسة من المساءلة القانونية سواء أمام الأصيل الذي وكله (الملاك) أو الغير الذي يعتمد على تقريره فى اتخاذ قرارات مختلفة .

١ - ٢ - ٤ فرض توافر تأهيل خاص فى الوكيل (المراجع) :

فى بداية ممارسة عملية المراجعة لم يتضمن التشريع فى مصر ، ولأن فى غيرهما من الدول أى مؤهلات خاصة يجب توافرها فى مراجع الحسابات بل ترك أمر ذلك الى رجال الأعمال أنفسهم ليختارون من يعتقدون أنهم أهلا للرقابة على الحسابات (٢٠) واشترط توافر حدا أدنى فى مؤهلات المراجع بجانب ضرورة توافر قدر كاف من التدريب العملى فى هذا الصدد يقول : Depual (٢١)

" لم يعد التدريب العملى وحدة أو المعرفة بالأصول المحاسبية بمفردهما ، كافيا لمراجع اليوم . بل لابد من الجمع بينهما .

وتنشأ أهمية هذا الفرض من أن المراجع وهو يمارس عمله يتمتع بسلطة تقديريةقى ممارسة وظيفته خصوصا بصفة وكيلأ أمام الأصيل الذى وكله (المساهمون مثلا فى الشركات المساهمة) ، وهو يباشر هذه السلطة التقديرية عندما يتخذ اجراءات الرقابة وعندما يختار الوسائل التى سيجرى عليها وبها فحصه وتقريره كما يقوم باجراء موزانة بين أدلة الاثبات وتقرير وزن كل منها للنظر فى مدى كفايتها أو عجزها عن تكوين رؤية الفنى فى غياب أطار متكامل لنظريــــــــــــة الاثبات فى الرقابة ، كما أنه يتعرض لمشاكل أثناء الفحص منها ماهو محاسبى ومنها هو ضريبى ويمكن تحليل مشكلة عدم تماثل المعلومات بين الأصيل (المنشأة) والوكيل (المراجع) على أساس أن الأخير تتوافر لديه العلم والخبرة فى تخصصه وبالتالي يمتلك المعلومات التى تمكنه من القيام بعمله ومحاولة تحقيق دالة هدفه فى نفس الوقت ، أما الأصيل فلأتتوافر فيه نوعية خبرة وعلم الوكيل (المراجع) لذلك نجد مراقب الحسابات باعتباره وكيلأ للمساهمين فى الشركات المساهمة لديه المؤهلات العلمية والخبرة العملية التى تؤهله للقيام بعملية المراجعة والفحص ، كما أن لديه القدرة على تحليل المعلومات ، وأخيرا له حق الاطلاع فيما يرغب فيه من مستندات ودفاتر وسجلات وهذا كله يجعل لديه معلومات تفوق مالدى الأصيل (الملاك) ممايمكنه من تحقيق دالة هدفه .

١ - ٢ - ٥ فرض المدق في محتويات تقرير الوكيل (المراجع) :

الرقابة على الحسابات هدفها النهائى التقرير عن مجموعة من الأحداث التى تمت فى المشروع خلال فترة ماضية ، وهذا التقرير يجب أن يتسم بالمدق والوضوح عن الآثار الحقيقية لهذه الأحداث مهما كانت النتيجة التى يؤدى إليها أظهار هذه الآثار .

وفرض المدق فى محتويات التقرير يظهر حقيقة وضع مراجع الحسابات باعتباره محل ثقة جميع الأطراف المتعلقة بالمنشأة وهم الملاك وادارة المنشأة فضلا عن الاطراف الاخرى مثل الدائنين والمستثمرين المرتقبين والعاملين والجهات الاخرى ذات العلاقة حيث أن مراقب الحسابات يعرض رأيه المحايد فى القوائم والسجلات ليحظى هذا الرأى بقبول جميع الاطراف ، كما أن هذا الفرض يفسر السبب فى عدم توزيع الأرباح على المساهمين والعمال قبل عرض مراقب الحسابات لتقريره ومن هنا فان المراقب عليه أن يبحث عن الأفضل فى الأدلة الموضوعية لتحقيق هذا الفرض (٢٢) .

وقد ترتب على هذا الفرض فى مجال الرقابة أن عبء الاثبات الذى يقع على عاتق مراقب الحسابات يتطلب أدلة مرجحة المدق وتتفاوت درجة الترجيح حسب الأحوال والأمر فى هذا الصدد لا يقتضى تصعيب درجة الاثبات الى حد الاستحالة أو تخفيفها الى حد الاكتفاء بمجرد الانطباعات أو الظن ، فالهدف النهائى لمهمة المراقب هو ازالة حالة عدم التأكد لدى مستخدمى التقارير بتقديم معلومات صحيحة تحقق الاقناع الايجابى من جانبهم ، حيث يحتسب تقرير المراقب على معلومات تشجع المستثمر المرتقب على الا يستثمر أمواله فى الشركة أو تشجيع الدائنين على عدم منح ائتمان جديد للمنشأة ، لذلك فان الرأى السلبى أو المتحفظ فى القوائم المالية قد يؤدى بالتالى الى تخفيض قيمة الأسهم مما يؤدى الى توجيه اللوم الى الإدارة من قبل الملاك (الأصيل) . وبالتالى فان الادارة والملاك قد تتفق مصالحهم على اظهار الشركة فى مركز مالى جيد أمام الاطراف الاخرى . (الدائنين أو المستثمرين المرتقبين) ونظرا لأن المراجع يحاول أن يقدم التقرير وما يتضمنه من رأى فى القوائم المالية بما يتفق والمعايير المهنية ، فان هناك احتمال قائم بتعارض المصلحة بين الشركة والمراجع ، وقد

يجد المراجع أنه يمكن تعظيم منفعته (في الفترة القصيرة على الأقل) بمخالفة المعايير المحاسبية والمهنية . فقد تحاول الادارة الضغط على المراجع عن طريق ماتملكه من سلطة لتجديد التعاقدات معه وكذلك تحديد الأتعاب ، أو قد يكون المراجع له مصلحة في الشركة مما يشجعه على مخالفة المعايير المهنية (٢٣) .

ولكن الباحث يقترح تخفيض درجة المرونة في اختيار الطرق المحاسبية البديلة وخاصة في حالة وجود معايير محاسبية ملزمة للشركات تجعل امكانية مخالفة هذه المعايير محدودة بالنسبة للشركة أو المراجع حيث يرى البعض (٢٤) أنه اذا قامت الشركة بتغيير المراجع للاختلاف حول تطبيق المبادئ المحاسبية ، فلن تجد من المراجعين الآخرين من يتجاوب معها لمخالفة هذه المعايير .

كذلك يرى الباحث ضرورة الضغط على المراجع للالتزام بالاجراءات المهنية وكذلك المعايير المحاسبية الموضوعة بواسطة هذه الجهات وعدم تحقيق رغبة الادارة اذا حدث تعارض أو نزاع حول تطبيق هذه المعايير المحاسبية أو معايير المراجعة . وفي الولايات المتحدة حدد التشريع الضوابط الخاصة بتبادل واصدار الأسهم ومدى المسؤولية القانونية للمراجع تجاه الأطراف الاخرى والنتائج من الأهمال والاطهار الخاطيء للبيانات أو الغش ، وهذه المسؤولية القانونية تدفع المراجع لعدم مجارة الادارة لمخالفة المعايير المحاسبية وبالتالي تساهم في زيادة درجة استقلال المراجع .

لذلك يرى الباحث ضرورة الزام المراجعين بتطبيق معايير المراجعة بواسطة جهات دولية وفي هذا المجال يستعرض الباحث أدلة المراجعة (٢٥) الدولية حيث نصت في الفقرة ٢٠، ٢١، ٢٢ على مايلي " يجب أن ينظر المراجع في بيانات المراجعة المحملة ويقوم الاستنتاجات المستخلصة منها كأساس للتعبير عن رأيه في المعلومات المالية . وهذا النظر والتقييم غرضه تكوين رأي شامل عمايلي : .

أ - أن المعلومات المالية قد جهزت استنادا لسياسات محاسبية مقبولة طبقت باستقامة .

ب - أن المعلومات المالية هي بموجب متطلبات الأنظمة والقوانين المعنية .

ج - أن الصورة التي تعرضها المعلومات المالية ككل متفقة مع ما يعرفه المراجع

عن أعمال المؤسسة .

د - أن هناك تصريحاً وافياً عن جميع الأمور المادية اللازمة لعرض صحيح للمعلومات المالية .

كذلك يجب أن يحتوي تقرير المراجعة على تعبير كتابي واضح عن الرأي حول البيانات المالية . وأن الرأي الذي لا تحفظ فيه يدل على رضى المراجع عن جميع النواحي المادية بالأمور المذكورة في الفقرة ٢١ .

كما أنه عند إبداء رأي بتحفظ ، أو رأي مضاد ، أو حجب للرأي ، يجب أن ينص تقرير المراجعة بشكل واضح ومفيد على جميع الأسباب الموجبة لذلك .

١ - ٢ - ٦ . فرض توافر نظام كاف للرقابة الداخلية لدى الأصيل وموقف الوكيل
(المراجع) منه :

ترتب على كبر حجم المنشآت وتعدد عملياتها وصعوبة الأتصال الشخصي بين ادارة المنشأة ، وملاكها ، نشأة نظام التقارير الدورية والخاصة ، ومن ثم ظهرت الحاجة الى التأكد من محتويات هذه التقارير لمالها من أثر فعال فى عملية اتخاذ القرارات فى المنشأة . ولما كان من واجب ادارة المنشأة المحافظة على أصولها من أى ضياع أو سوء استعمال ، نشأت فكرة تفويض السلطة والاختصاصات الى المستويات الادارية المختلفة وهنا أيضا ظهرت أهمية التأكد من دقة تنفيذ الاختصاصات وبالإضافة الى ماتقدم ازداد اشراف الدولة على المنشآت واحتياجاتها المستمرة الى بيانات مختلفة عن مجريات الأمور فى المنشأة ، وهذه الحاجة من جانب الدولة لايمكن الوفاء بها على الوجه الأكمل الا اذا توافر نظام محكم للرقابة الداخلية فى المنشأة . ولقد ترتب على ضخامة حجم العمليات الواجب على مراقب الحسابات فحصها والتقرير عنها ، وقصر الفترة المطلوب منه خلالها القيام بهذا العمل أدى ذلك الى اتباع المراقب لاسلوب الفحص الاختيارى وهذا الاسلوب الاخير متعارف عليه فى جميع الأوساط المهنية والعملية فى جميع الدول شرط أن يتوافر لدى المنشأة نظام محكم للرقابة الداخلية .

وفى هذا المجال يرى الباحث أنه يجب الرجوع الى دليل المراجعة الدولية^(٢٦) لتحديد مسئولية كل من الأصيل (العميل) والوكيل (المراجع) فيما يختص بنظام

المراقبة الداخلية حيث نمت الفقرات ١٨- ٢١ على مايلي:

" ادارة العميل مسئولة عن الحفاظ على نظام محاسبي واف يشتمل على مختلف الضوابط الداخلية للمدى المتناسب مع حجم الأعمال وطبيعتها . والمراجع يحتاج لضمان معقول بأن النظام المحاسبي واف وأن جميع المعلومات المحاسبية التي يجب أن تسجل قد جرى تسجيلها فعلا . والضوابط الداخلية تساهم عادة بتوفير مثل هذا الضمان " .

ويكون دور الوكيل (المراجع) في هذا المجال مايلي:

" يجب على المراجع أن يكتسب فهما لنظام المحاسبة والضوابط الداخلية المتعلقة به وأن يدرس ويقيم عمل الضوابط الداخلية التي يرغب بالاعتماد عليها في تحديد طبيعة وتوقيت ومدى اجراءات المراجعة الأخرى " .

" عندما يستنتج المراجع أن بإمكانه أن يعتمد على ضوابط داخلية حقيقية فان اجراءاته الجوهرية تصبح عادة أقل مدى مما قد يكون مطلوباً فيما لولم يكن الاعتماد ممكناً ، وقد تختلف الاجراءات عند ذلك أيضاً من حيث طبيعتها وتوقيتها " .

لذلك يرى الباحث أن دور المراجع كوكيل تجاه أنظمة الرقابة الداخلية يجب أن تركز على مايلي :

- أولاً : مرحلة الفحص المبدئي .
- ثانياً : مرحلة الفحص التفصيلي .
- ثالثاً : مرحلة تقييم النظام .

أولاً : مرحلة الفحص المبدئي :

وتتضمن هذه المرحلة الحصول على بيانات عن نظام الرقابة الداخلية والضوابط الداخلية المتمثلة به حتى يكتسب فهماً لسير المعاملات و لاجراءات الضبط المعنية وذلك ليتمكن من الوصول الى تقييم أولى لها ومن تحديد تلك الضوابط الداخلية التي قد يكون الاعتماد عليها عند القيام بالمراجعة فعلاً واقتصادياً .

وقد يعتمد المراجع فى فحص الاجراءات الموضوعه للرقابة الداخلىة على مجموعة من الأساليب منها قوائم الاستقصاء ، والوصف المكتوب لنظام الرقابة الداخلىة ، خرائط التدفق ، جداول القرارات وغيرها من الأساليب التى تفسى باحتياجات المراجع وبعد قيام المراجع بفحص النظام المحاسبى وأنظمة الرقابة الداخلىة يقوم بتقييم النظام بصفة مبدئية ، واذا كان نظام الرقابة الداخلىة الموضوع ضعيفا ولايمكن الاعتماد عليه ، يجب على المراجع التوسع فى اجراء اختيارات المراجعة المالية ، وذلك لتكوين رأى مهنى عن مدى عدالة القوائم المالية ، كمايجب على المراجع أن يقدم توصيات للأصيل (العميل) بشأن تطوير وتحسين نظام الرقابة الداخلىة .

ثانيا : مرحلة الفحص التفصيلى:

يجب على المراجع (كوكيل) فى هذه المرحلة أن يقوم بفحص البيئة التى تحيط بالضبط الداخلى حيث قد تتأثر تلك البيئة بما يلى :

أ - الهيكل التنظيمى :

حيث أن الاطار التنظيمى لأى وحدة اقتصادية هو اطار لتوجيه نشاطاتها وضبطها . والهيكل الفعال مبنى على تفويض الصلاحيه ونطاق المسئوليات ويجب أن يصمم ، بقدر ما هو ممكن عمليا ، ويجب أن يبنى النظام على أساس الفصل بين الوظائف المتعارضة . وتعتبر الوظائف متعارضة اذا كان الجمع بينهما يمكن من ارتكاب أو إخفاء الغش والأخطاء ، ويجب التأكد أن الخطة التنظيمية مبسطة واقتصادية فى التنفيذ وأيضا تتسم بالمرونة لمواجهة كافة الظروف والتطورات المفاجئة .

ب - اشراف الادارة على نظام الضبط الداخلى :

الادارة مسئولة عن وضع نظام الضبط الداخلى والمحافظة عليه ، ومن ثم فهى تحمل مسئولية الاشراف على هذا النظام ، كما يجب على الادارة أن تراجع كفاية الضبط الداخلى على أساس منتظم لضمان ان جميع الضوابط المهمة تعمل بفعالية . وعندما يكون بالوحدة الاقتصادية قسم للمراجعة الداخلىة فيمكن الادارة أن تفوض ذلك القسم بعضا من وظائفها فى الاشراف عليه وخصوصا فيما يتعلق بالضبط

الداخلي ويكون دور المراجع كوكيل هنا تكوين رؤية بمدد هذا النظام بمايسمح له بتعديل برنامجه في المراجعة بحيث يتمكن في النهاية من ابداء رؤية عن سلامة القوائم المالية ، كذلك في حالة اكتشافه لمواطن الضعف أو القصور يتولى ارشاد الادارة اليها . لذلك يرى الباحث أنه يجب على مراجع الحسابات كوكيل أن يهتم بقدر ما يهتم بوظيفته التقليدية وهي الإفصاح عن رؤية في القوائم المالية التي فحصها أن يقوم أيضا بفحص نظام الرقابة الداخلية لتحديد كفاية الهيكل التنظيمي وتوزيع المسؤوليات لأن ذلك يدخل في نطاق عمله كوكيل عن الأميـل (المنشأة) التي يقوم بمراجعتها .

ثالثا : مرحلة تقييم النظام :

يجب على المراجع (كوكيل) أن يقوم بتقييم الرقابة الداخلية لتحديد مقدرته على منع اكتشاف الأخطاء الجوهرية وحالات التلاعب في القوائم المالية ويجب أن تتضمن عملية تقييم نظام الرقابة الداخلية الخطوات التالية :

أ - تحديد أنواع الأخطاء وحالات التلاعب وتحديد تلك المواضع في معالجه المعاملات وحيازة الموجودات وعندما يعتمد المراجع على نظام الضبط الداخلي فان تلك المواقع هي التي يجب أن يكون عنها مطمئنا بأن اجراءات الضبط الداخلي التي تطبقها المنشأة هي فعالة بالنسبة له كوكيل .

ب - تحديد الاختبارات التي تصمم للحصول على ضمان معقول ، لامطلق ، بأن تلك الضوابط الداخلية التي سيكون الاعتماد عليها في المراجعة هي قائمة فعلا .

ج - تقييم نواحي الضعف في نظام الضبط الداخلي ، المترتب على عدم وجود اجراءات رقابة لازمة لاكتشاف الأخطاء وحالات التلاعب المحتملة وتحديد أثرها على :

* حقيقة وتوقيت اجراءات المراجعة التالية .

* اقتراح أيه تحسينات أو تعديلات على نظم الضبط الداخلي .

مما سبق يتضح للباحث أن نظرية الوكالة تعتمد على عدة فروض . ونظرا لأهمية

هذه الفروض فان مراجع الحسابات بصفته وكيلا عن أصحاب المنشأة (الأصيل) يكون مسؤولا عن الافصاح عن النظام المالي للمنشأة حيث أن القوائم المالية تعد ذات أهمية كبيرة في صنع القرارات وتوفير جو من الثقة في سوق رأس المال ونظرا لأن الأطراف الخارجية من مستثمرين وداثنيين حاليين ومحتملين يعتمدون على هذه القوائم المالية في اتخاذ القرارات الاستثمارية المختلفة ، ومن هنا يتضح أهمية اللجوء الى المراجع الخارجي (كوكيل) لأصحاب المنشأة للحكم على كفاءة المديرين كوكلاء لأصحاب المنشأة والافصاح عن آدائهم بشكل يحقق جـذب المستثمرين المرتقبين . ومن هنا يجب تطوير مفهوم المراجعة الخارجية بتوضيح فروض الوكالة وانعكاساتها على عمل المراجع الخارجي ، حيث أن مهنته ودوره كوكيل لأصحاب المنشأة (الأصيل) الذي تعاقد معه أو أمام الغير الذي لم يتعاقد معه والذي يعتمد على تقريره في اتخاذ القرارات الاقتصادية تجعله يكون حريصا على حماية نفسه عن المساءلة القانونية أمام تلك الأطراف سواء التي تعاقد معها (الأصيل) أم تلك الأطراف التي لم يتعاقد معها (الطرف الثالث) .

ويرى الباحث أن هذا الطرف الذي لم يتعاقد معه انما يعتمد على خدمة المراجعة التي يقدمها المراجع ، حيث أن التقرير النهائي عن القوائم المالية يقدم أيضا لتلك الاطراف الخارجية من مستثمرين وداثنيين حاليين ومحتملين (الطرف الثالث) . وقد تطلب ذلك من الباحث وضع اطار للفروض العلمية لنظرية الوكالة موضحا تأثيرها على عملية المراجعة الخارجية حيث أن ذلك يحسن جودة معلومات القوائم المالية ومقدرة المراجع كوكيل في مواجهة الأصيل (المسالك) والغير (الطرف الثالث) . الذي لم يتعاقد معه .

٢ - نموذج مقترح لتطوير المراجعة الخارجية في اطار نظرية الوكالة :

يتناول هذا الجزء من الدراسة تطويرا للمراجعة الخارجية في اطار نظرية الوكالة وذلك بالارتكاز على النموذج الذي اقترحه (Moore & Ronen) (٢٧) كمنطلق للتطوير .

ولأغراض التحليل يعرض الباحث في هذا الجزء من الدراسة الرموز المستخدمة

فى المدخل المقترح وىلى ذلك عرض لنموذج (M & R) وتقييم فعاليته لأغراض المراجعة الخارجية ، ثم يلى ذلك جوانب التطوير المقترحة التى سوف يرتكز عليها الباحث فى عرض النموذج المقترح وعليه سوف تكون خطة الدراسة فى هذا الجزء على النحو التالى :

- ١ - ٢ الرموز المستخدمة فى الدراسة .
- ٢ - ٢ تقييم فعالية نموذج (M & R) كمنطلق للتطوير .
- ٣ - ٢ النموذج المقترح للمراجعة الخارجية فى اطار نظرية الوكالة .

١ - ٢ الرموز المستخدمة فى الدراسة :

- ل = أتعاب المراجعة لكل شركة .
- ع = كفاءة المراجعة .
- ظ = كفاءة المديرين .
- ن = عائد متوقع من ادارة المشروع الاستثمارى .
- ف = الاحتمال الشرطى .
- م = التقارير التى يتوقع المستثمر الحصول عليها من المراجع (متغير عشوائى) .
- ص = مستوى جودة المعلومات .
- ك = وحدة من رأس المال المتوقعة من المستثمرين الجدد .
- س = مستوى المعلومات المتوقع .
- ر = القيمة الحقيقية للمشروع .
- أ = معدل الفائدة فى ظل عدم المخاطرة .
- Q = قيمة رأس المال المتدفقة والمتوقعة من المستثمرين الجدد .
- ظ = نوع المنشآت .
- μ = متوسط الكفاءة .
- λ = مخاطر المشروع .
- ل ج ، ل ج ، م ، ج ، ثوابت بالنسبة للأصيل .

٢-٢ إفتراضات نموذج (Moore & Ronen) وتقييم فعاليته كمنطابق للتطوير :

قبل تقييم فعالية نموذج (Moore & Ronen) يجدر بنا أن نشير فسى عجلة الى أهم الافتراضات التي يركز عليها هذا النموذج .

٢-٢-١ افتراضات نموذج (Moore & Ronen)

يرتكز النموذج على شكل مبسط لمنشأة مملوكة لملاك متنوعين يبحثوا عن رأس مال اضافى من مستثمرين جدد . وقد تم فحص اختيار المراجع على أنه عمل يؤكد وجود الثقة فى جودة الادارة بشكل شامل .

وقد ارتكز هذا النموذج على الفروض التالية :

١- أن هناك رشدا اقتصاديا " Economic Rational " على تواجد المراجعة واضعين فى الاعتبار المنافع التي تعود على المنشأة من وراء المراجعة الخارجية .

٢- أن هناك امكانية لتغيير العقد مع المراجع الحالى أو تغييره الى مراجع ذات جودة أعلى كفاءة وخبرة .

٣- أن ممتلكات المديرين Managers Possess من المعلومات عن هذه الجودة متوافرة .

٤- أن الكفاءة الادارية من الممكن ملاحظتها من خلال تصرفاتهم .

٥- أن معظم نظريات الوكالة ونماذجها مشتقة من المراجعة المتعاملة مع طلب الوكالة على المعلومات .

٦- ليس هناك مشكلة أخلاقية (أدبية) لأى بيان كاذب معترف به فى تقرير المراجع .

٧- يفترض النموذج أيضا أنه كلما زاد التعارض فى المصالح بين الأطراف المختلفة كلما زادت تكلفة الوكالة .

٨- افتراض عدم حدوث نزاع أو تعارض بين المنشأة والمراجع ، وتوازن القوى بينه وبين ادارة المنشأة .

٢-٢-٢ تقييم فعالية نموذج (Moore & Ronen)

بصدد تقييم فعالية نموذج (Moore & Ronen) يجدر بنا أن نستعرض أهم ملامح قصور هذا النموذج كمنطلق لتطويره والوصول الى نموذج آخر أكثر فعالية لعملية المراجعة الخارجية .

أ - أقتراض النموذج عدم وجود نزاع أو تعارض بين المنشأة والمراجع :

وينعكس هذا الافتراض على استقلالية اداء المراجع فقد يواجه ضغطاً لتعديل رؤية حول شكل أو مضمون التقرير مما يؤثر على المعلومات التي يقدمها التقرير لمستخدمي القوائم المالية . وقد يحدث في بعض الحالات تعارضاً في الآراء بين المنشأة والمراجع حول اجراءات المراجعة أو المبادئ المحاسبية الواجب تطبيقها أو شكل التقرير النهائي (٢٨) وهو ما يؤثر على استقلال المراجع وعادة ما يحاول كل طرف - المنشأة والمراجع - استخدام عوامل قوته في التفاوض حول المسائل محل النزاع بينهما وهو ما يسمى باظهار لقوة Power Struggle التي تؤثر على استقلال المراجع عند آدائه لخدمة المراجعة .

ب - اغفال الجانب السلوكي بالنموذج :

أغفل النموذج أهمية البعد السلوكي في آداء عمل المراجع حيث أن المراجع قد يلجأ لتعظيم منفعته في (الفترة القصيرة) بمخالفة المعايير المحاسبية والمهنية ، فقد تحاول الإدارة الضغط على المراجع عن طريق ما تملكه من سلطة تجديد التعاقدات معه وكذلك تحديد الأتعاب .

ج - عدم تماثل المعلومات بين الأصيل والوكيل (المنشأة والمراجع) لاختلاف تطبيق السياسات المحاسبية :

حيث أن النموذج أغفل حتمية قبول السياسات المحاسبية بطريقة ملزمة لمراقب الحسابات والادارة العليا عند اعداد القوائم المالية مما ينعكس ذلك على جودة المعلومات للاطراف ذات الملة نتيجة لاختلاف تطبيق السياسات المحاسبية البديلة .

د - عدم فعالية النموذج للحد من مشكلة التخلخل الخلقى بين الأصيل والوكيل :

أن مشكلة التخلخل الخلقى بين الأصيل (المنشأة) والوكيل (المراجع) هي التي دعت الدول الى التدخل عن طريق التشريع في تنظيم العلاقة بين الأصيل والوكيل كما فعل القانون المصري وغيره من القوانين الاخرى ، كما أن وجود هذه المشكلة هو الذي دعى النقابات المهنية الى وضع معايير للآداء وآداب المهنة باعتبار أن أعضاء هذه النقابات يعتبرون وكلاء لعملائهم ومن أمثلة ذلك معايير المراجعة المتعارف عليها .

٢ - ٣ النموذج المقترح للمراجعة الخارجية في اطار نظرية الوكالة :

تبين مما تقدم الجوانب الاساسية التي اغفلها نموذج (M & R) والتي أدت الى عدم فعاليته لاداء عملية المراجعة الخارجية ويعرض الباحث في هذا الجزء من الدراسة تطويرا للنموذج السابق يعالج من خلاله جوانب القصور التي سبق ايضاحها ولايضاح أبعاد النموذج المقترح يفترض الباحث أن منشأة ماتأمل في إقامة مشروع استثماري ، ذات عائد متوقع (ظ) ، وبافتراض أن نسبة الملكية الباقية : Ownership Retained أي الملاك الحاليين في المشروع الاستثماري ، ويجعل η ترمز الى قيمة رأس المال المتوقعة من المستثمرين الجدد ، ويفرض أن كفاءة المديرين موزعة بشكل موحد طبقا لذلك (ظ) ، دليل ذلك عائدهم المتوقع في ادارة المشروع الاستثماري . ومن هنا نفترض أن نوع المنشآت الموصوفة بلغة العائد المتوقع للمنشآت الممكنة هو الرمز (ظ⁻) ، حيث أن (ظ) = ن ونفرض أن الاستثمارات متجانسة ، وهناك فرض مناسبة الاستثمار ولكن المديرين غير متجانسين عبر المنشآت ، ونتيجة لذلك فان كل الاختلافات في الاداء الفعلي للعائد المتوقع في المستقبل سوف يعزى الى كفاءة وقدرة المديرين .

ويعتمد العائد المتوقع للمنشأة في السوق على مستوى المعلومات الحالية المتاحة التي تعبر عن كفاءة المديرين ، وأن كل مدير يعرف كفاءته جيدا كما أن كفاءة المديرين العالية ربما تساعد على افادة المستثمرين المرتقبين ويمكن

أن يحدث ذلك من خلال تقرير موضوعي ومحاييد من مراجع الحسابات الذي يستطيع أن يؤكد القدرات الادارية للمديرين عن طريق فحص التقارير المالية السابقة للمشروع مجتمعه . .

وبذلك يمكن النظر أيضا الى دور المعلومات المحاسبية الواردة في التقارير المالية المنشورة كوسيلة للقضاء على " أو التخفيف من حدة " مشكلة عدم تماثل المعلومات . اذ يصبح أحد الأهداف الرئيسية للمعلومات المحاسبية المنشورة هو اتاحة الفرصة للمتعاملين في السوق المالية للتبؤ بأثر الفرض الاستثمارية التي تنهض بها المنشأة على الربحية المتوقعة ، وتمكين هؤلاء المتعاملين من تقييم أداء الادارة فيما يتعلق بتعظيم القيمة الاقتصادية للمنشأة ككل من خلال القرارات الاستثمارية والتمويلية ، وليس فقط تعظيم نصيب الملاك الحاليين فقط . لذلك تبدو أهمية دور المراجع الخارجى فى ابراز كفاءة الادارة العالية للمستثمر المرتقب كما أتضح من الآداء السابق . وبذلك يعتقد المستثمر المرتقب أن يتسلم من المراجع التقرير ويرمز له بالرمز (م) والذي يعتبر متغير عشوائى ومرتبطة بكفاءة المديرين (ظ) ومجموعة التقارير التي يتوقع المستثمر الحصول عليها من المراجع ، يفترض أن تكون هى نفسها الخاصة بأنواع المنشآت ، أى أن $ظ م$ و $ظ م$ الاحتمالى الشرطى ف (م / ظ و ع) يربط الارتباط بين م ، ظ عندما تكون قيمة المعلومات $ظ م$ (صفر ، ١) ، وأبعد من ذلك يفترض أن الاحتمال السابق (ظ يكون ع / ن) والتوزيع الاحتمالى لكل الاشارات ن والأنواع المحددة ظ والمعلومات (ع) ، تكون كمايلى :

$$(١) \quad \left[\begin{array}{l} (ع - ١) / ن + ع \text{ اذا كانت م } = ظ \text{ أو} \\ (ع - ١) / ن \text{ اذا كانت م } \neq ظ \end{array} \right] = (م / ظ و ع)$$

ان الارتباط بين م ، ظ يتحسن كلما إزدادت (ع) . لأن الاحتمال السابق بأن المدير له بعض الكفاءة هو ع / ن ، ويشتق المستثمر نتيجة لذلك تقديرات عن احتمالية أن مدير معين له بعض الكفاءة باستخدام (ع) ، وباعطاء المعلومات (ع) يمكن استنتاجها ويسلم التقرير م ، وبذلك يمكن تحسين المعلومات المتاحة وبذلك زيادة كفاءة تقرير المراجع كمايلى :

$$(٢) \text{ ف (ظ / م و ع) = (١ - ع) / ن + ع \text{ اذا كانت ظ = م أو} \\ \text{اذا كانت ظ } \neq \text{ م}$$

ومن هنا كنتيجة منطقية فان العائد المتوقع ل (ظ⁻) هو

$$\sum_{\text{ظ} \neq \text{م}} \text{ظ ف (ظ / م و ع) ص (م و ع) = \\ + \text{ م = (١ - ع) / ن + ع} \\ \sum_{\text{ظ} = \text{م}} \text{ظ ف (ظ / م و ع) ص (م و ع) = \\ (٣) = (١ - ع) + ع م \\ \text{حيث أن: } \sum_{\text{ظ} = \text{م}} \text{ظ} = \text{م}$$

مما سبق يتضح أن ص (م ، ع) تكون قائمة بيانات عن المستثمرين وتكون هناك ثقة كبيرة في الاعتماد على تقارير المراجع (م) وكفاءة المراجعة (ع) ويكون التوقع عن ظ بمعلومية م ، ع حيث أن ص (م ، ع) تعتبر وزن ترجيحي لمتوسط الكفاءة μ والتقرير (م) من المراجع وفي ظل عدم وجود معلومة متكاملة ومتقنة حيث م = ص (م ، ١) وفي ظل عدم وجود معلومة في ظل ص (م - صفر) = μ

وتنعكس درجة كفاءة المراجع في الكيفية التي يستطيع بها المستثمرون عمل التقييم الاحتمالي لأنواع المنشآت الناجحة من خلال ماورد في تقرير المراجع عن حالة المنشأة من خلال فحصه لها .

وكفاءة المراجع تمثل هنا ب ع وشهرة المراجع وكفاءة المراجع تكون متساوية وتعرف الشهرة بمستوى المعلومات من المراجع والمنشآت الجديدة عندما تذهب الى أسواق رأس المال يكون الطلب الرئيسي على خدمات المراجعة مشتق من شهرة ومستوى معلومات المراجع .

ونضع في الاعتبار أثر التقارير الخاصة التي يتوقع المستثمر أن يتسلمها من المراجع ويرمز لها الرمز (م) من المراجع ذو الكفاءة (ع) الخاصة بنسب المنشأة ظ⁻

وتتوقف نسبة المنشآت الناجحة سويقيا على اعتماد المستثمر المرتقب على تلقي تقارير المراجعة الخاصة بها (م)، وكفاءة المراجع ع، بفرض أن مستوى المعلومات معلومة ومعروفة في السوق حيث أن ص (م، ع) عبارة عن تقدير للعائد المتوقع من المشروع الاستثماري في السوق وتصبح القيمة السوقية للعائد المتوقع كمايلي:

$$(4) \quad R(m, e) = V(m, e) - \lambda \frac{1}{(1 + A)}$$

$$= \mu (e - 1) - m \lambda \frac{1}{(1 + A)}$$

حيث أ عبارة عن معدل الفائدة في ظل عدم المخاطرة Riskless ، تشير إلى Market's adjustment لمخاطرة المنشأة ونلاحظ أن القيمة الحقيقية للمشروع هي:

$$R = (\lambda - \mu) / (1 + A)$$

وتظهر فقط منفعة المراجعة الخارجية للمنشأة عندما تزداد اجمالي القيمة المضافة نتيجة كفاءة الادارة عن تكلفة المراجعة القيمة المضافة نتيجة كفاءة الادارة عن تكلفة المراجعة . وزيادة العائد Excess returns من المنشأة يعود الى الملاك وليس للذين قدموا الأموال ومع ذلك فان القليل هو الذي يحصل عليه المستثمرين . ولكي يمكن حساب قيمة المراجعة عندما تكون $e = \text{صفر}$ ففي ظل عدم وجود مراجعة ، فان المنشأة سوف تمنح المستثمرين نسبة من الملكية ب (1 - ل) من أجل الحصول على Q وحدة من رأس المال حيث أن:

$$(5) \quad (1 - ل) = \text{ك} / \text{ر}$$

$$ل = \mu - \lambda / (1 + A)$$

وإذا كانت مراجعة الكفاءة ع قد تم الحصول عليها عنئذ ، فان نسبة الملكية المعطاه للمستثمرين تعطى اشارة م وتكون:

$$(6) \quad 1 - ل = (م و ع) = \text{ك} / \text{ر} (م، ع)$$

وتعتبر القيمة المتوقعة للزيادة عند اتمام المراجعة على الكفاءة ع للمنشأة من النوع ظ هي :

$$L(ظ، ع) - \sum_{ظ} A(م، ع) - L(ظ، م) + L(ظ، ع)$$

$$= \sum_{ظ} [(أ+١) / (ظ - أ)] L(م، ع) - [٠ ل - ف (م / ظ، ع)]$$

وبالنظر الى المعادلات ١، ٤، ٥، ٦، ٧ وسوف نحصل على الملاحظات التالية لاتعاب المراجعة Audit fee لأي منشأة .

$$L(ظ، ع) = \frac{كع(ظ - أ)}{(ظ - م)}$$

$$\frac{\sum_{ظ} \frac{ع-١}{ن}}{\frac{م-م}{أ - م + م(ع-١)} + \frac{ع(ظ - م)}{أ - ع + م(ع-١)}}$$

ونلاحظ أنه في ظل إكمال المعلومات أن

$$L(ظ، أ) = \frac{ق(ظ - م)}{(أ - م)}$$

وفي ظل عدم وجود معلومات ل (ظ، م) = صفر

ويرى الباحث أن فعالية هذا النموذج تظهر باضافة الابعاد السلوكية التالية من خلال وضع الفرضيين التاليين :

الفرض الأول : بالنسبة للحوافز وارتباطها بالكفاءة :

إذا كانت $0 < \rho$ صفر وإذا كان الحل لمشكلة الموكل السابق ايضاحها

* حل داخلي للجهد المبذول (كفاءة المراجعة) (ع)، (ع)

* كفاءة المراجعة التي تعتمد على ρ أي أن (ي) ρ (ي)

اذن لا يمكن أن تحدث الحالة التالية :

$$L(س١، ي١) = L(س٢، ي٢) = L(س٣، ي٣) \text{ عن كل } (س١، ي١)$$

والدليل على ذلك واضح ، فالجهد الذي يبذله المراجع يتطلب :

$$L(س٢، ي٢) < L(س٣، ي٣)$$

وهكذا فان المنفعة المتوقعة للمراجع تزداد في (ي١) عن قيم $س٢$ ، ع لذا فان

المراجع يختار دائما

$$ي١ = \text{عظم} [ي١، ي٢] \text{ ويدل ذلك على أن الموكل لا يستطيع تنفيذ السياسة التي تتضمن}$$

$$ي١ < ي٢ \text{ والنتيجة البديهية لهذا واضحة وهي أن } ي١ > ي٢$$

اذن فالمراجع يستخدم دائما $ي١$ وحدات من الجهد المبذول اذا لم يكن هناك نوعا من الاعباء التي تحمل عليا بالنسبة للوحدات الاضافية التي تنعكس في دالة الحوافز .

الفرض الثاني : المتمثل في جودة المعلومات المقدمة الى المراجع :

فان هناك مجموعة من الشرط هي :

$$* \quad \alpha_1 = \alpha_2 = \text{صفر}$$

$$* \quad \mu_1 < \text{صفر} ، \mu_2 < \text{صفر}$$

$$* \quad \delta_1 \ll \text{صفر} ، \delta_2 \ll \text{صفر}$$

وتدل هذه الشروط على أن القيود الخاصة باختبارات الوكيل بالنسبة لـ α_1, α_2 ليست مكلفة بالنسبة للموكل عند النقطة الحدية . وهذه النتيجة منطقية حيث أن الوكيل لن يقوم فعليا بتنفيذ الاداء المفترض في α_1, α_2 ومن ناحية أخرى فان القيود بالنسبة μ_1, μ_2 ، ت مكلفة بالنسبة للموكل . ثمرة ملحوظة أخرى لها علاقة باختيارات الموكل لـ $(ي١، ي٢)$ عندما تحدث $س٢$ فان صافي العائد الحدي لـ $(ي١)$ بالنسبة للموكل يكون :

$$1- \epsilon + (s_1 - l - s_2 + l_2) \cdot \phi$$
$$(m, \phi, y, \dots)$$

حيث أن :

- جعل صافي العوائد الحدية صفر وتؤدي الى زيادة جودة المعلومات .
- ومع ذلك فان اختيار الموكل (الاصيل) لـ y يجب أن يضع في اعتباره أثره على العائد المتوقع للمراجع ، والقيود الخاصة بالافصاح عن المعلومات .

٣ - خلاصة نتائج البحث :

تناولت الدراسة بالبحث دور نظرية الوكالة ، كمدخل مقترح لتطوير المراجعة الخارجية حيث تعتبر المراجعة الخارجية جزءا هاما من متطلبات الافصاح عن النظام المالي للمنشأة بوجه عام ، والمنشآت اللامركزية بوجه خاص ، وبالتالي فمن الممكن رؤية خدمات المراجعة على أنها سلعة اقتصادية يمكن شراؤها من المراجعين .

وحيث أن القوائم المالية تعد ذات أهمية كبيرة في صنع القرارات وبتحجج من الثقة في سوق رأس المال ، ونظرا لأن الاطراف الخارجية من مستثمرين ودائنين حاليين ومحتملين يعتمدون على هذه القوائم المالية في اتخاذ القرارات الاستثمارية المختلفة . ومن هنا تبرز أهمية اللجوء الى المراجع الخارجي كوكيل لأصحاب المنشأة (الملاك) للحكم على كفاءة المديرين كوكلاء لأصحاب المنشأة والافصاح عن آرائهم بشكل يحقق جذب المستثمرين المرتقبين .

ومن هذا المنطلق وجد الباحث ضرورة تطوير مفهوم المراجعة الخارجية وذلك بالاعتماد على نظرية الوكالة وانعكاساتها على عمل المراجع الخارجي ، فالأصيل يتعاقد مع المراجع للرقابة على أعمال الادارة بما يضمن حماية حقوقه وبذلك نجد أن الملاك (الأصيل) يعتمد على تقرير المراجع لتقييم أداء ادارة المنشأة أما الأطراف الاخرى من ذوي المصالح التي لم تتعاقد مع المراجع كالمستثمرين والدائنين الحاليين والمرتقبين يتوقف اتخاذ قراراتهم بشأن استثمار اموالهم في المنشآت المعنية أم لا - بناء على دقة تعبير القوائم المالية والمركز المالي

للمنشأة . الأمر الذي يجعل مراقب الحسابات حريصا على حماية نفسه من المساءلة القانونية أمام تلك الأطراف سواء التي تعاقد معها (الأصيل) أم أمام الغير (الطرف الثالث) الذي لم يتعاقد معه على خدمة المراجعة وبيان مدى تأثيرها على عملية المراجعة الخارجية لأن ذلك يؤدي الى تحسين جودة معلومات القوائم المالية وقدرة المراجع في مواجهة الأصيل الذي تعاقد معه وايضا أمام الأطراف الأخرى التي لم تتعاقد معه .

كما عرض الباحث في الدراسة نموذجا مقترحا لتطوير المراجعة الخارجية في اطار نظرية الوكالة وذلك بالارتكاز على النموذج الذي اقترحه (M & R) ولقد عرض الباحث الافتراضات التي قام عليها نموذج (M & R) وقيم فعالية هذا النموذج حيث أنه أغفل البعد السلوكي في أداء عمل المراجع ، كذلك افترض عدم وجود تعارض أو نزاع بين المنشأة والمراجع تؤثر على استقلاليتته ، كما أغفل النموذج مشكلة عدم تماثل المعلومات بين الاصيل (الملاك) والوكيل (المراجع) ، كما أغفل النموذج حتمية قبول السياسات المحاسبية بطريقة اجبارية الأمر الذي يؤثر على نتائج القوائم المالية . ولقد قام الباحث بتعديل النموذج السابق باضافة أبعاد وافتراضات أخرى أغفلها النموذج السابق .

وعلى ضوء ما انتهت اليه الدراسة توصل الباحث الى النتائج التالية :

أولا : تطوير مفهوم المراجعة الخارجية حيث أن علاقة الوكالة بين الاصيل (المنشأة) والوكيل (المراجع) تنسحب آثارها الى علاقات ومصالح مع أطراف أخرى متعددة من ذوى المصالح لم يتعاقد معهم المراجع كالمستثمرين والدائنين الحاليين والمرتقبين ويعتمدون على تقريره في اتخاذ مختلف القرارات الاقتصادية وهذا يتطلب تطوير فروض نظرية الوكالة لبيان تأثيرها على فروض المراجعة وذلك لتحسين جودة معلومات القوائم المالية وقدرة المراجع في مواجهة الأصيل (الملاك) والغير الذي لم يتعاقد معه .

ثانيا : يجب الزام جميع المنشآت بمعايير محاسبية ملزمة تستخدم كأساس لاعداد القوائم المالية وتوفير اساسا للمقارنة بين القوائم المالية للمنشآت عن طريق الحد من البدائل من الطرق المحاسبية التي تستخدمها المنشآت

للتحكم في المركز المالي ونتيجة العمليات التي تظهرها القوائم المالية مما قد يؤدي الى تضليل مستخدمى هذه القوائم ، كما أن وجود هذه المعايير الملزمة يحد من قوة مديري هذه المنشآت أو مجالس ادارتها في التأثير على مراقب الحسابات لمخالفة هذه المعايير — لذلك يرى الباحث الالتزام بتلك المعايير لتحقيق التوازن بين الوكيل والاصيل (المراجع والملاك) حيث أنه يمثل مقياسا لكفاءة كـ وكيل على حدة بمقدار مساهمته فى تحقيق الهد ف .

ثالثا : نظرا لعدم تماثل المعلومات بين الأصيل والوكيل (المراجع) يقترح الباحث وضع الضوابط لتنظيم العلاقة بين الأصيل والوكيل وذلك بالالتزام بالمعايير المهنية وأدلة المراجعة الدولية التى سوف تساعد على رفع درجة توحيد الممارسات المهنية فى كافة أنحاء العالم وتأصيل دور المراجع كوكيل والقضاء على مشكلة عدم تماثل المعلومات وما يترتب عنها من تداخل خلقى بين الاصيل (الملاك) والوكيل (المراجع) .

رابعا : ضرورة تطوير نموذج (Moore & Ronen) كمنطلق لتطوير المراجعة الخارجية فى ضوء فروض نظرية الوكالة وذلك بادخال البعد السلوكى فى أداء عمل المراجع وارتباطاته بالكفاءة وانعكاس ذلك على دالة الحوافز التى سوف يكون لها أثر فى اختيار المراجع وبالتالي مدى استطاعة المراجع فى الاقصاد عن كفاءة المديرين جيدا بنقل هذه المعلومات مباشرة الى المستثمرين المرتقبين من خلال تقرير المراجع الذى يعد بموضوعية وحياد سواء فى حالة إكتمال المعلومات أو فى ظل عدم وجود معلومات .

مراجع البحث وهوامشه :

- ١ - د . عبد الفتاح الصحن ، د . كمال أبوزيد : المراجعة علما وعملا ، كلية لكسة التجارة ، جامعة الاسكندرية ، سنة ١٩٩١ ، ج١ ، ص ١٦ .
- ٢ - راجع في ذلك :
 - * Baiman, S., & John H. Evans, " Pre-Decision Information and participative Management Control System," Journal of Accounting Research (Autum, 1983), P. 373.
 - * Fama, E., " Agency Problems and the theory of the Firm, Journal of Political Economy (April, 1980), P.P. 289-290.
- 3- Baiman, S., " Agency Research in Managrial Accounting: A survey", Journal of Accounting Literature (Spring 1982), P.P. 164-210.
- ٤ - د . زكريا محمد الصادق اسماعيل ، تحليل سلوك الادارة العليا في اختيار السياسات المحاسبية باستخدام نظرية تكلفة الوكالة ، مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية ، جامعة الاسكندرية ، المجلد ٢٥ العدد ٢ ، سنة ١٩٨٨ ، ص ٤٣٦ .
- 5- Baiman, S., " Agency in Managerial Accounting A survey, Op.Cit., PP. 154-169.
- ٦ - د . محمد عباس سراج " دراسة تحليلية لفعالية استخدام المدخل المعيارى والمدخل الايجابى في مجال التنظيم المحاسبى " ، مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية ، جامعة الاسكندرية ، ١٩٨٩ ، ص ٢٧٣ .
- ٧ - راجع في ذلك :
 - * د . أحمد نور ، مراجعة الحسابات من الناحيتين النظرية والتطبيقية الاسكندرية ، الدار الجامعية ، ١٩٨٤ ، ص ٦٠ ، ٦١ .
 - * Goldman, A. and B. Barleve, " The Auditor-Firm Confilict of Interests: Its Implications", The Accounting Review, October, 1974), PP. 707,718.

8- Beaver, Willian H., "Financial Reporting An Accounting Revolution, Prentice-Hall Contemporary in Accounting , Series, 1981, P. 48.

٩ - لقد أوردت اللائحة التنفيذية للقانون رقم ١٥٩ لسنة ١٩٨١ فى الملحق رقم (٣) معايير المراجعة التى يجب أن يلتزم بها مراقب الحسابات كما أوردت نفس اللائحة فى الملحق رقم (١) ثلاث نماذج للميزانية والحسابات الختامية أولهما النموذج العام وثانيهما النموذج الخاص بالبنوك وثالثهما النموذج الخاص بشركات التأمين .

١٠ - على سبيل المثال أصدر البنك المركزى المصرى ، توصيات بشأن تصويـر الميزانية والحسابات الختامية وتقييم الاصول والخصوم فى بنوك القطاع العام اعتبارا من ميزانيات السنة المالية ١٩٨٢/٨١ .

١١ - أدلة المراجعة الدولية IFAC لاتحاد المحاسبين الدولى ، مقدمة القسم الثانى ، تمهيد مفسر لادلة المراجعة الدولية فقرة ١ ، ص ٢٣٩ .

١٢ - يمثل الخطر وعدم التأكد - تقليديا - درجات مختلفة بحالات الطبيعة — "State of Nature" ، أو الاحداث المتوقعة مستقبلا . ويستخدم مصطلح الخطر بالنسبة للحالات التى يمكن فيها تحديد أو افتراض المعلومات الخاصة بالتوزيع الاحتمالى لنتائج كل بديل من البدائل ، ويستخدم لفظ عدم التأكد فى حالة عدم امكانية تحديد نتائج كل بديل حتى فى صورة اطار احتمالى .

١٣ - د . عبد المنعم محمود ، تطور اطار المحاسبة - دراسة سلوكية اعلامية - العدد ١٧ لسنة ١٩٧٢ - مجلة المحاسبة والادارة والتأمين - كلية التجارة جامعة القاهرة ، ص ٣٠٥ ، ٣٠٦ .

14- Lee, T. Company Auditing, London: Van Nortland Peinhold, Co., 1986, P. 89.

15- Op.Cit., P. 89.

16 - Flint, D., Philosophy and pyinciples of Auditing: An Introduction, (London; Macmillan Education, 1988, P. 60

17- Sharaf, H.A., and R.K. Mautz, " An Operat-
ional concept of Independence", The
Journal of Accounting(April, 1960),
P. 52.

١٨ - أ . مصطفى عيسى خضير ، أصول المراجعة ، دار المعارف ، ١٩٦٩ ، ص ٣٠

١٩ - راجع في ذلك :

* أ . على عبد العال ، المراجعة ، الاصول والتقنيات ، مكتبة عين شمس . ،
سنة ١٩٧٢ ، ص ٦٠ ، ٦٨ .

* أ . ابراهيم على عشاوى ، أساسيات المراجعة والرقابة الداخليّة ،
سنة ١٩٧١ ، ص ٦٦ .

* أ . محمود شوقي عطاالله ، المراجعة ، دار النهضة العربية ، سنة ١٩٧٦ ،
ص ١٠١ .

٢٠ - أ . محمود شوقي عطا الله ، المراجعة الداخلية كأداة لمتابعة الخطر فى
المشروعات ، مجلة المحاسبة والادارة والتأمين ، كلية التجارة ، جامعة
القاهرة ، العدد الثامن ، ١٩٧١ ، ص ١٢٠ .

21- Depaul F. Clive, The Principles of Auditing
and Gibb Ltd., London 14th Edition,
1974, P. 13.

٢٢ - د . محمود السيد النافى ، المراجعة اطار النظرية والممارسة ، الطبعة
الأولى ، مكتبة الجلاء الجديدة المنصورة ، سنة ١٩٨٤ ، ص ٦٤ .

23- Goldman, Aric and Benzion, Barlev, the Auditor
firm Conflict of Interests: Its Implica-
tions for Independence, The Accounting
Review, 1974, PP. 707-718.

24- Hartley, R.V., and Ross, T.L., MAS and
Audit Independence: An Image Problems,
The Journal of Accounting, November, 1972,
P. 45.

٢٥ - أدلة المراجعة الدولية (اتحاد المحاسبين الدولي) ، دليل المراجعة الدولي الثالث ، المبادئ الاساسية المتحكممة بالمراجعة ، فقرة ٢١، ٢٢، ٢٣.

٢٦ - المرجع السابق ، الفقرات من ١٨ ، ٢١ .

27- Giora Moore & Joshua Ronen, External Audit and Asymmetric Information, Journal of PRACTIC & Theory, 1990, Vol.,9, sup., P.P. 234-241.