

نموذج مقترح لزيادة فاعلية المراجعة فى ترشيد مستخدمى

فى المعلومات من خلال نظرية الاتصال .

د. إبراهيم شحاتة خاطر

كلية التجارة - جامعة حلوان

المقدمة :

يعرف الاتصال بأنه أى عمليات نقل معلومات من شخص لآخر بواسطة التعليمات أو التقارير (١) . وتعني نظرية الاتصال ، وتعرف فى معناها الواسع باسم نظرية الاعلام ، باكتشاف القوانين التى تحكم النظم المختلفة التى تصمم بقصد توصيل المعلومات ومعالجتها ، ويدخل فى نطاق هذه النظرية اكتشاف المعايير التى تساعد على دراسة أحسن الطرق للانتفاع من نظم الاتصال المختلفة وتحديد سعتها من حيث نقل المعلومات وتخزينها ومعالجتها وذلك الى جانب الافادة الى أقصى حد ممكن من القنوات المتاحة للاتصال فى النظم المختلفة ومعايرة الاعلام المترتب على الاتصال معايرة كمية وقيمة (٢) .

(1) Eric L.Kohler: " A Dictionary for Accountant", Fifth Edition (Englewood Cliffs, N.J.:prentice Hall, inc., 1975), p.150 .

(٢) دكتور عبدالمنعم محمود عبدالمنعم: " تطور اطار المحاسبة، دراسة سلوكية اعلامية"، مجلة المحاسبة والادارة والتأمين للبحوث العلمية، كلية التجارة، جامعة القاهرة، العدد السابع عشر، سنة ١٩٧٢، ص ٢٩٨.

ويتكون الاتصال فى البيئة المحاسبية والادارية عادة من خمسة عناصر وهى : مصدر المعلومات - المرسل - والقناة - والمتلقى - والوجهة .

كما وأن الاتصال يحتاج لاستخدام أسلوب التغذية العكسية " Feed Back " اذا وجد المصدر أو الوجهة أو الاثنين معا ما يستوجب استمرار الاتصال (١) . كما وتلعب اللغة دورا هاما فى عملية الاتصال بين الأفراد والجماعات (٢) .

هذا ويمكن القول بأن فعالية المراجعة ترتبط بمدى ما تقدمه من مساعدة لمستخدمى المعلومات فى اتخاذ القرارات ، ومدى قبول ورضاء مستخدمى المعلومات عن جودة الخدمة المقدمة من المراجعين والمتمثلة فى النهاية فى تقارير المراجعة .

ويتطلب اتخاذ القرارات معلومات سليمة فى الوقت المناسب والمكان المناسب ، حيث أن القرار الذى لايعتمد على معلومات سليمة لا يكون مبنيا على أساس سليم (٣) . وتعمل المحاسبة على المساعدة فى ترشيد مستخدمى المعلومات فى اتخاذ قراراتهم عن طريق توفير المعلومات المحاسبية المناسبة .

(١) المرجع السابق ، ص ٢٩٩ .

(٢) دكتور/محمد مصطفى الفولى : " السبرنيه فى الانسان والمجتمع والتكنولوجيا " ، (القاهرة : الهيئة المصرية العامة للتأليف والنشر ، المكتبة الثقافية ، العدد ٢٧٥) ، ص ٢١ - ٢٢ .

(٣) دكتور/ابراهيم عثمان شاهين: " نظم الرقابة " ، (القاهرة : مكتبة عين شمس ، ١٩٧٨) ، ص ٢٤ .

وقد أوضحت ذلك جمعية المحاسبين الأمريكيين " A.A.A. " في تعريفها للمحاسبة والذي ترى فيه أن المحاسبة هي " عملية تحديد وقياس وإيصال معلومات اقتصادية الى مستخدمى هذه المعلومات لمساعدتهم فى ترشيد أحكامهم وقراراتهم (١) . كما واعتبرت أن المراجعة تقوم بدور هام فى مساعدة مستخدمى المعلومات على اتخاذ القرارات عن طريق تأكيد صحة المعلومات وإضافة مزيد من الثقة اليها باعتبار أن المحاسبة تقوم بإيصال المعلومات . أما المراجعة فتقوم بعملية إيصال اضافى لهذه المعلومات (٢) .

وقد عرفت المراجعة وفقا لهذا بأنها " عملية منظّمة وموضوعية للحصول على أدلة اثبات وتقويمها فيما يتعلق بحقائق حول وقائع وأحداث اقتصادية ، وذلك للتحقق من درجة التطابق بين تلك الحقائق وبين المعايير المحدده وإيصال النتائج الى مستخدمى المعلومات الذين يهمهم الأمر (٣) . واعتبرت أن المراجعة تعتبر أحد

-
- (1) Committee to prepare A Statement of Basic Accounting Theory: " A Statement of Basic Accounting Theory", (American Accounting Association, 1966), Sixth printing 1977, p.1 .
 - (2) Comittee on Basic Auditing Concepts: "A Statment of Basic Auditing Concepts", (American Accounting Association 1973), p. 11 .
 - (3) Ibid, p. 2 .

الاجزاء المتكاملة من وسائل الاتصال للمعلومات الاقتصادية والتي تحتاجها الوحدات الاقتصادية لتزايد حجمها وتعقدتها ولتزايد احتياجاتها للمعلومات الاقتصادية الموثوق فيها والوثيقة الملة بها (١). وقد قامت بتطبيق عناصر نظرية الاتصال على المراجعة (٢) .

كما نشر مجلس معايير المراجعة المنبثق عن المعهد الامريكى للمحاسبين " AICPA " مسودة بحث له سنة ١٩٨٧ تضمنت مقترحات لتطوير معايير أداء المراجعة ، واتصالات المراجعين ، وقد أشار الى أن مستخدمي المعلومات المهتمون بالمعلومات العالية التي روجعت يرغبون في أن يكون ايصالها لهم أكثر وضوحا (٣) .

هذا ويرى الباحث أن تطبيق مفاهيم نظرية الاتصال على المراجعة يحقق أهداف كل من مستخدمي المعلومات والمراجعون أنفسهم ، حيث أن الاتصال الجيد يعمل على تنمية المعلومات والفهم الضروري لها في اتخاذ القرارات . وفي نفس الوقت يعمل على تهيئة الاتجاهات

(1) Ibid, pp. 1&41 .

(2) Ibid, pp. 42-52 .

(3) Auditing Standards Board: "The Auditor's standard Report", Exposure Draft of A Proposed Statement on Auditing Standards " AICPA " , February, 14 , 1987 .

الضرورية للدافعية والتعاون والاشباع المهنى لدى القائمين —
بالمراجعة وبالتالي تشجيع العمل وتحسين الاتجاهات لديهم (١) .

لذلك يهدف هذا البحث الى الربط بين نظرية الاتصال
وعناصرها ومفاهيمها وبين المراجعة بغرض تطويرها وزيادة فعاليتها
في مساعدة وترشيد مستخدمي المعلومات في اتخاذ القرارات ، منتهيا
باقترح نموذج للاتصال بين المراجعة وبين مستخدمي المعلومات يحقق
الاهداف المطلوبة من المراجعة بفعالية أكثر .

لذلك فان الباحث سيتناول هذا الموضوع من خلال دراسة
الموضوعات التالية :

- أولا : المصدر - القائم بالاتصال - المرسل - " المراجع " .
- ثانيا: الرسالة الاتصالية - الوسيط - " تقرير المراجعة " .
- ثالثا : المتلقى - المستلم - " مستخدمي المعلومات " .
- رابعا: الوجهه - التأثير - " سلوك مستخدمي المعلومات " .

(١) كيث ديفيز: " السلوك الانساني فى العمل "، ترجمة اللواء الدكتور /
سيدعبدالحميد مرسى ، والدكتور/محمد اسماعيل يوسف ، (القاهرة :
دار نيفضة مصر للطبع والنشر ، ١٩٧٤) ، ص ٥١٥ - ٥١٦ .
أنظر أيضا على سبيل المثال :

- دكتور/ راسم محمد الجمال وآخرون: " انتاج المواد الاعلامية فى
العلاقات العامة ، (جدة : مكتبة الصباح ، الطبعة الأولى ١٩٩٠) ، ص ١٩ .
- J.Marston: "Modern Public Relations " , (N.Y:Mc-
Graw-Hill Book Company, 1979), pp. 45-46 .

- خامسا : النموذج المقترح للمراجعة من خلال نظرية الاتصال .
- سادسا : خلاصة ونتائج البحث .

أولا : المصدر - القائم بالاتصال - المرسل - " المراجع " :

وتنبع أهمية القائم بالاتصال من أنه " الفاعل " فى العملية الاتصالية (١) .

ويتمثل دور المراجع فى أنه يضيف قيمة للمعلومات الاقتصادية والتي تنتج من النظام المحاسبى لمصلحة مستخدمى هذه المعلومات لترشيد أحكامهم وقراراتهم ويمكن وصف هذه القيمة بالرقابة والثقة (٢) . فحيث أن المحاسبة وهى من أنظمة الاتصال والاعلام تعمل على إيصال معلومات اقتصادية الى مستخدمى هذه المعلومات لمساعدتهم فى ترشيد أحكامهم وقراراتهم (٣) فان المراجع يحقق أهدافه من اضافة المزيد من الثقة الى المعلومات الاقتصادية والتي تنبع من نظام الاتصال المحاسبى عن طريق ما أثبتته من تأكيدات حول درجة مسابرة هذه المعلومات الاقتصادية مع المعايير المحددة مسبقا وهو

(١) دكتور/ راسم محمد الجمال وآخرون : " انتاج المواد الاعلامية فى العلاقات

العامية " ، مرجع سبق ذكره ، ص ٢٧ .

(٢) راجع :

- Committee on Basic Auditing Concepts: Op.Cit., p. 43 .

(3) Committee to Prepare A Statement of Basic Accounting Theory: Op.Cit., p. 1 .

يقوم بهذه الوظيفة فانه يعتبر مصدرا لهذه التأكيدات ،وكما وأن ما أثبتته من هذه التأكيدات هو الرسالة التي يجب عليه أن يوصلها (١) .

ومن ناحية أخرى فكون المراجع عضو في تنظيم وهو مكتب المراجعة فانه يلعب دورا آخر في الاتمال في هذا التنظيم . ويرمى هذا النوع من الاتمال ويسمى " بالاتمال الموجه الى الداخل " الى تحقيق الاهداف التالية :

- ١ - أن يخلق الوعي لدى العاملين " المراجعون " بأهداف التنظيم " مكاتب المراجعة " وأن ينمي لديهم باستمرار هذا الوعي .
- ٢ - أن يتعلم العاملين " المراجعون " بصورة منتظمة ومستمرة التطورات الهامة التي تؤثر على التنظيم " مكتب المراجعة " وبالتالي تؤثر عليهم وعلى عملهم .
- ٣ - زيادة فعالية العاملين " المراجعون " كقائمين بالاتمال في المجتمع المحلي .

(1) Committee on Basis Auditing Concepts: Op.Cit., p. 43 .

٤ - اشباع رغبات العاملين (المراجعون) فى الاطلاع على كل ما يجرى فى التنظيم (مكتب المراجعة) الذى ينتمون اليه (١) .

ويلاحظ أن الاتصال فى هذه الحالة هو مسئولية جميع الأعضاء المكونين لمكتب المراجعة ، فبغض النظر عن نوع العمل الذى يقوم به الشخص لابد له من القيام بالاتصال مع الآخرين ، ويجب عليه أن يحكم ويقدر متى ، وأين ، وكيف يتصل ؟ (٢) . هذا بالإضافة لمسئولية مديري مكتب المراجعة أو الشركاء عن تحقيق الاتصال سواء فيما بين المراجعين أم الغير . هذا ويلاحظ أن فريق المراجعة عادة يكون لديهم كميات كبيرة من المعلومات عن العميل بينما تقل هذه المعلومات عند المستويات العليا فى مكتب المراجعة (المراجع المدير أو الشريك) ويعنى هذا أن الذين يتحملون المسئولية الأكبر فى عملية المراجعة يحصلون على الحد الأدنى من المعلومات التفصيلية . لذلك يجب أن يكون هناك اتصال جيد من أسفل الى أعلى فى مكاتب المراجعة لتوصيل المعلومات الضرورية والمناسبة الى المراجع المدير أو الشريك (٣) لمساعدته على اتخاذ القرارات .

(1) S.Cutlip & A. Center: "Effective Public Relations " , 5th ed., (Englewood Cliffs, N.J.:Prentice-Hall, Inc., 1978), p.203.

(٢) كيث ديفيز : مرجع سبق ذكره ، ص ٥٢٠ :

(٣) دكتور/محمد عبدالرحمن العايدى: " مدخل مقترح لزيادة كفاءة وفاعلية النظام الكلى للمراجعة " ، مجلة المال و التجارة ، العدد

١٨٠ ، السنة السادسة عشره ، ٥ أبريل ١٩٨٤ ، ص ٢٩ .

وقد نصت معايير المراجعة التي أعدها المعهد الأمريكي للمحاسبين على أهمية ذلك حيث قررت أنه على المراجع الذي يعتبر أنه المسئول الأخير عن الفحص أن يقوم بتوجيه المراجعين المساعدين لأن يلفتوا انتباهه لقضايا المراجعة والمحاسبة الهامة والتي تقابلهم خلال قيامهم بعمليات الفحص حتى يمكنهم من تقويمها^(١) لاتخاذ قرار بشأنها اذا لزم الامر .

يضاف الى ذلك ضرورة اتصال المراجعين الحاليين بالمراجعين السابقين حيث يعتبر هذا الاتصال أحد المصادر الممتازة عن العميل المنتظر ، هذا فضلا عن أن في ذلك مجاملة مهنية لزميل ، ويعتبر أحد آداب وسلوك المهنة التي يراعيها أعضاء المهنة فيما بينهم^(٢) .

لذلك فان الباحث يرى ضرورة أن يكون لدى المراجعون القدرة والمهارة الكافية على الاتصال الناتج من قدرتهم على التفكير السليم وتوضيح الاسباب بالطرق المنطقية بالاضافة الى القدرة على اظهار ما يتوصلون اليه من نتائج ، وكذلك القدرة على التعبير وتوصيل المعلومات حتى يكون تقرير المراجع (الرسالة - الوسيط) خاليا من التحييز والانحراف ولكي يتمكن من أداء عمله من خلال التنظيم الذي ينتمي

(1) AICPA : Statement on Auditing Standards No.22 ,
Planning and Supervision (New York:AICPA, 1978) ,
Par.10 .

(٢) أنظر على سبيل المثال :
دكتور/محمد عباس حجازي : " المراجعة الأصول العلمية والممارسة
الميدانية " ، (القاهرة : مكتبة عين شمس ، ١٩٨٢) ، ص ٩٧ .
دكتور/نجيب الجندي : "الأصول العلمية والعملية لمراجعة الحسابات" ،
(طنطا : مكتبة جامعة طنطا ، ١٩٨٢) ، ص ٣٠٣ .

اليه (مكتب المراجعة) . لذلك يقترح الباحث أن يتضمن معيار التأهيل العلمى والعملى للمراجع المهارات اللازمة لعملية الاتصال حيث يقوم بهذه المهمة بنفس الصفات التى يؤدى بها عمليات الفحص والتخطيط والاشراف الجيد وغير ذلك من الاعمال التى تتطلب منه تأهيل علمى وعملى وباستقلال وحياد ، وكذلك بذله للعناية المهنية الكافية المطلوبة منه فى هذا المجال .

ويرى الباحث أن تحقيق ذلك يتطلب ما يلى :

- ١ - ادخال مفاهيم وأساليب نظريات الاتصال والاعلام فى مناهج الطلاب المتخصصين فى المحاسبة والمراجعة فى كليات التجارة .
- ٢ - تدريب المراجعين على مهارات الاتصال والاعلام .
- ٣ - تحفيز المراجعين على ادراك أهمية دورهم فى الاتصال والاعلام سواء لمستخدمى المعلومات أو فيما بينهم فى التنظيم (مكتب المراجعة) .
- ٤ - ينبغى على المراجعين المديرين فى مكاتب المراجعة ادراك دور المراجعين فى الاتصال والاستفادة من هذا الدور على أكمل وجه فى الاتصال الداخلى (فى مكتب المراجعة نفسه) .

ثانيا : الرسالة الاتصالية - الوسيط (تقرير المراجع) :

حيث أن الغرض من الرسالة الاتصالية (تقرير المراجع) هو اعلام مستخدمى المعلومات حول درجة التطابق بين المعلومات الاقتصادية الخاصة بالمنشأة وبين المعايير المحددة مسبقا ، وحيث أن هدف المراجع

هو خلق معنى معين فى عقل مستخدمى المعلومات ،لذلك يجب على المراجع أن يختار الوسيلة التى تحقق ذلك بأكبر كفاءة ممكنه بأقل تكاليف ووقت . هذا ونجد أن المراجع عادة ما يقدم تقريره فى صورة مستند مكتوب حتى يتمكن من تحقيق أهدافه السابقة ،كما أننا نجد فى أثناء عملية الاتصال بهذه الطريقة أنه توجد عملية تغذية عكسية Feed Back (قد تكون فى صورة استفسارات من مستخدمى المعلومات وجها لوجه مع المراجع) ويرى الباحث أنها عملية هامة لزيادة فاعلية الاتصال المستقبلية .

كما نجد فى كثير من الأحيان أن المراجع يعطى تقارير شفوية ، ومن أمثلة ذلك عندما يسأل فى اجتماع مجلس الادارة أو الجمعية العمومية للمساهمين عن عمليات المراجعة أو أى استفسارات أخرى . لذلك يرى الباحث أيضا أنه يجب أن يضاف الى مهارات المراجع فى الاتصال مقدرته على اعداد تقارير شفوية فى مثل الظروف السابقة .

هذا وتختلف كمية التفاصيل التى يحتاجها المراجع ليضمنها فى تقريره حسب الظروف ،فقد يكون من الضرورة فى بعض الحالات ادراج تفاصيل كثيرة فى التقرير ،وفى حالات أخرى قد يكون ذلك غير ضرورى ،ويتوقف ذلك على اجراءات فحص المراجع والمعايير المحددة مسبقا والنتائج التى توصل اليها من عملية المراجعة .

ومن العوامل التى تؤثر على الرسالة أيضا موقف المتسلم تجاه المرسل ،فلو أن المتسلم سلبى تجاه المرسل فان الاتصال لن يكون

(١)

بنفس الفاعلية لو أن المتسلم رأى المرسل في صورة ايجابية .

هذا وتنقسم الرسالة الاتصالية من حيث محتوياتها والهدف

منها الى ثلاثة أنواع كمايلي :

١ - رسائل وصفية : وهي التي تتناول وصف موضوع محدد في صياغة

خبرية ومن خلال الاجابة على الأسئلة التقليدية : من ؟ وماذا؟ وأين ؟
ومتى ؟ ولماذا ؟ وكيف حدث أو يحدث ذلك الحدث ؟ .

٢ - رسائل مقارنة : وهي التي تتناول مقارنة موضوعين وصفيين

ويتم وزن كل منهما بمقياس محدد لاستخلاص نتائج معينة وربط أحداث
معينة في سياق معين .

٣ - رسائل تنبؤية : وهي الرسائل التي تتناول بالتحليل مجموعة

الجزئيات أو الموضوعات الوصفية ، وبعض المقارنات بقصد بناء تصور
بالأحداث المتوقعة .

ويقدم النوع الأول من الرسائل بيانات ، في حين يقدم النوع

الثاني معلومات ، أما النوع الثالث فإنه يقدم معرفه (٢) .

هذا ويلعب الموقف الاتصالي دورا هاما في تحديد نوع الرسالة

الاتصالية (٣) .

(1) Committee On Basic Auditing Concepts Op.Cit., pp
43-51 .

(٢) دكتور/ راسم محمد الجمال وآخرون : مرجع سبق ذكره ، ص ٣٨ .

(٣) المرجع السابق : نفس المكان .

ويرى الباحث أن تقرير المراجع عن القوائم المالية الحالى يتضمن النوعين الاول والثانى حيث أنه تقريراً وصفيًا ينقل ما حدث، وأيضاً تقريراً مقارنة حيث أن المراجع يبدى فيه رأيه فى مدى تعبير ومدق القوائم المالية المتعلقة بمنشأة معينة وفقاً للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها وبعض القوانين الخاصة بهذه المنشآت .

الآن أنه لا يتضمن النوع الثالث من الرسائل الاتصالية وهى الرسالة التنبؤية حيث أنه لا يقرر ما يمكن أن تفعله المنشأة موضوع المراجعة مستقبلاً لتجنب أحداث معينة ، أى أنه لا يتضمن توصيات .

هذا وقد اقترح البعض^(١) تطوير تقرير المراجع عن القوائم المالية

كما يلى :

- ١ - الشمول فى المحتويات لمواجهة احتياجات جميع مستخدمي المعلومات .
- ٢ - أن يتضمن الرأى عن مدى تنفيذ أهداف المنشأة .
- ٣ - أن يتضمن ابداء الرأى فى القوائم المالية التقديرية .
- ٤ - أن يتضمن ابداء الرأى فى قوائم التغيير فى المركز المالى .
- ٥ - أن يتضمن الوسائل التى لجأ اليها المراجع فى المراجعة .
- ٦ - أن يتضمن ما يحصل عليه المديرين من مكافآت ومرتببات تزيد عن حد معين .

(١) دكتور/محمود السيد الناعى: "دراسة مقارنة لتقرير مراقب الحسابات واتجاهات لتطويره" ، مجلة المال والتجارة ، السنة الحادية عشرة ، العدد ١٢٥ ، ٥ سبتمبر ١٩٧٩ ، ص ٦٠ .

ن يتضمن اظهار الرأى المعارض لوجبة نظر الادارة .
هذا وتتفق معظم هذه المقترحات مع نموذج التقرير الذى اقترحه
معايير المراجعة التابع للمعهد الامريكى للمحاسبين (١) .

كما توصل أحد البحوث المتعلقة بفهم وادراك رسالة المراجع
ر^أ الى بعض النتائج منها مايلى :

ن الوصف الدقيق لطبيعة الاجراءات المطبقة ودرجة المسئولية التى
تحملها كل من المراجع وادارة المنشأة يمكن أن تكون مفيدة
تطوير مكونات الرسالة التى يتم توصيلها .

ن عمليات التعليم يمكن أن تطور الاتصال عن طريق التآلف
Familiarizing بين مستخدمى المعلومات وتقارير المراجعة .
ن التعاقب المحدود فى عدد التقارير يمكن أن يكون فعال فى
مليات الاتصال (٢) .

ويرى الباحث أن يتضمن تقرير المراجع عن القوائم المالية
فة لما سبق توصيات تتناول ما يمكن أن تفعله المنشأة موضوع
ة مستقبلا لتجنب الثغرات الموجودة بنظم الرقابة الداخلية أو

(1) Auditing Standards Board: Op.Cit.

(2) R.D.Nair and Larry E.Rittenberg: " Messages Per
from Audit, Review, and Compilation Reports:Ex
on.to More Diverse Groups", Auditing A Journal
ractice & Theory, Vol.7, No.1 Fall 1987, p.35

لتجنب انحرافات معينة أو للمساعدة في تحقيق أهدافها. . هذا كما يجب مراعاة الدقة في استخدام الألفاظ التي يكتب بها التقرير ، وقد نمت المادة ١١ من دستور مهنة المحاسبة والمراجعة الصادر عن نقابة المحاسبين والمراجعين المصرية (نقابة التجاريين شعبة المحاسبة والمراجعة حاليا) أنه يجب على مراقب الحسابات أن يستعمل في تقريره أسلوباً واضحاً لا يحتمل اختلاف التأويل ، وحتى يتحقق في محيط اللغة العربية أمر توحيد المصطلحات العلمية والفنية المستعملة في المهنة . يجب على المحاسب والمراجع أن يتقيد باستعمال المصطلحات الفنية الأكثر شيوعاً في محيط المهنة وأن يقصر استعمالها على المعانى والمفاهيم التي لا تشير لللبس وتشار في هذا المجال أيضاً مشكلة عدم قدرة مستخدمي المعلومات على الاستفادة من المحتوى الاعلامى الوارد بتقرير المراجع من دول مختلفة مع اختلاف معايير التقارير والشكل العام للتقرير ومتطلبات الافصاح ، وكذلك اختلاف اللغة والالفاظ ومصطلحات التقرير بين هذه الدول (١) .

هذا وقد تعددت المداخل المقترحة لحل هذه المشكلة في مساعدة مستخدمي المعلومات مختلفى الجنسية في الاستفادة من المعلومات الواردة بتقرير المراجع ، ولعل أفضلها هو تأسيس اطار متكامل من معايير

(١) دكتور/ زين العابدين حسن فارس : " أثر اختلاف معايير التقارير القومية على جودة المحتوى الاخبارى لتقرير مراجع الحسابات" ، مجلة المال والتجارة ، العدد ١٨٥ ، السنة السادسة عشره ، ٥ سبتمبر ١٩٨٤ ،

المراجعة المقبولة دولياً^(١) أو ضرورة النص صراحة في تقرير المراجع عن جنسية المعايير المستخدمة في اعداده لمنع أي لبس، وقد يساعد هذا على محاولة التعرف على المعايير المشار إليها في التقرير وفهمها^(٢)، وبالتالي الاستفادة من محتويات التقرير .

ومن المفيد في هذا المجال أيضا أن يوضح الباحث بأن الرسالة الاتصالية الفعالة (تقرير المراجع) هي التي يجب أن تصمم بما يتناسب مع الموقف والزمان والمكان ومستخدمي المعلومات^(٣) .

كما وتعتبر الدقة في مراعاة توقيت تقديم الرسالة الاتصالية (تقرير المراجعة) دليل على دقة العملية الاتصالية وتعد عاملا أساسيا في حث اهتمام مستخدمي المعلومات بهذه الرسالة الاتصالية - تقرير المراجع^(٤) .

كما يقترح الباحث أن يخضع تقرير المراجع عن القوائم الماليّة للدراسة المستمرة، والاستقصاء لعينه من مستخدمي المعلومات وذلك لغرض تطويره بما يحقق الهدف منه كرسالة اتصالية تهدف الى زيادة الشفافية في المعلومات المحاسبية مما يساعد على التأثير في سلوك مستخدمي المعلومات وبالتالي على اتخاذ القرارات .

(١) أنظر :

- دكتور/زين العابدين حسن قارس : المرجع السابق ، ص ١٢ .

- Accountants International Study Group: "International Financial Reporting", (N.Y.:1975), Para.17 .

(٢) دكتور/زين العابدين حسن قارس : المرجع السابق ، ص ١٤ .

(٣) دكتور/ راسم محمد الجمال وآخرون : مرجع سبق ذكره ، ص ٢٤ - ٢٥ .

(٤) المرجع السابق ، ص ٤٣ .

ثالثا : المتلقى - المتسلم (مستخدمى المعلومات) :

بعد أن يقوم المصدر المرسل بإرسال الرسالة الاتصالية إلى المتلقى - المتسلم فإنه يعمل على أن تستحوذ رسالته الاتصالية هذه على انتباه المتلقى - المتسلم ، فإذا ما كان مستقبلا فعلا ومتعاوننا فإنه سيحاول أن يحصل من الرسالة الاتصالية على المعنى الذى قصده المصدر - المرسل "المراجع" ، وبالتالي الاستجابة والفعل ، وكلما أمكن يفضل أن تتم عملية استرجاع للمعلومات "التغذية العكسية" وهنا يعيد المتلقى - المتسلم "مستخدم المعلومات" ما وُله من الرسالة الاتصالية على المصدر - المرسل "المراجع" حتى يتأكد من أن الرسالة الاتصالية قد وصلت على الوجه الصحيح . ويمثل المتلقى - المتسلم مستخدمى المعلومات الذين يهتمهم الأمر مثل الملاك والدائنون والمستثمرون والادارة والبنوك ... وأى أطراف لهم اهتمامات أو مسؤوليات متعلقة بالتقارير المحاسبية الموثوق فيها والتي يمكن الاعتماد عليها فى اتخاذ القرارات .

ويحصل مستخدمى المعلومات على هذه الثقة والتوكيدات التى تحتويها الرسالة الاتصالية تقرير المراجعة والتي تصلهم من المراجع . لذا يرى الباحث ضرورة أن تكون هذه التوكيدات مرتبطة بمعلومات مستخدمى المعلومات ومواقفهم ومهاراتهم فى الاتصال⁽¹⁾ ، حيث أنه فى بعض الأحيان قد ترفض الرسالة الاتصالية (تقرير المراجعة) على الرغم من وضوحها إذا لم يجد مستخدم المعلومات أنها متفقة مع ما يعتقد

(1) Committee On Basic Auditing Concepts, Op.Cit., p. 48 .

بأنه الصدق ، أو بمعنى آخر أنها لا تتطابق مع ادراكه للحقيقة ؛ مما قد يجعله يحرف أو يسيء فهم الرسالة (تقرير المراجعة) اعتمادا على حاجاته وقيمه ومعتقداته ، وبالتالي فان الاتصال في هذه الحالة لا يؤدي الغرض المطلوب منه .

مع ملاحظة أن المراجعون أنفسهم من الممكن أن يكونوا متلقون متسلمون (مستخدمى معلومات) في حالات عمليات الاتصال الداخلى بين المراجعين القائمين بالعمل وبين مديرى المكتب أو الشركاء . وقد تكون الرسالة في هذه الحالة هي تقارير المراجعة وكذلك التقارير الداخلية المتعلقة بالعمل فى مكتب المراجعة . كما قد تكون فى صورة التغذية العكسيه من مستخدمى المعلومات الى المراجع (المرسل) كما سبق ذكره .

رابعاً: الوجهة - التأثير (سلوك مستخدمى المعلومات) :

يمكن القول بأن الهدف من العملية الاتصالية على وجه العموم هو الحصول على استجابة محددة من المتلقى - المتسلم (مستخدم المعلومات) . أو بمعنى آخر هو التأثير فى سلوكه ، ويتمثل هذا الهدف فى مجال المحاسبه والمراجعة فى ترشيد ومساعدة مستخدمى المعلومات على اتخاذ القرارات عن طريق التأثير على سلوكهم بوساطة إيصال المعلومات اللازمة لتحقيق هذا الهدف ، مما يستلزم دراسة سلوك مستخدمى المعلومات فى اتخاذ القرارات .

وقد أمكن للبعض^(١) أن يقسم سلوك مستخدمي المعلومات في اتخاذ
ات الى ثلاثة مجموعات كمايلي :

جموعة متعادلي المخاطرة : "Risk Neutral"

وينتمى الى هذه المجموعة كبار السن والأشخاص الأكثر حرصاً
، يفضلون العوائد التي تتناسب مع درجات المخاطره المناسبه ، مثل
، على عائد ثابت منخفض مقابل درجة مخاطرة منخفضه .

جموعة متجنبى المخاطرة : " Risk Averse "

وتشتمل هذه المجموعة على المديرين والمستثمرين ورجال الأعمال،
كون الفرد في هذه المجموعة مستعداً لتحمل المخاطر لو أن تكلفه
مار المبدئى أقل من القيم المتوقع الحصول عليها في المستقبل .

جموعة قاصدى المخاطره : " Risk Seeking "

ومن أمثلة هذه الفئة المقامرون في نوادى القمار والذين يدفعون
أكثر مما يتوقعون من العائد خاصة اذا تم حساب هذا العائد
الات الريخ والخسارة .

(1) Charles T. Horngren : " Cost Accounting, A Managerial Emphasis ", (Englewood Cliffs, N.J.:Prentice Hall Inc.,1982), pp. 727-729 .

زيد من التفاصيل في هذا الموضوع يمكن الرجوع الى :
تور/حامد عبدالمعطي شعبان : " تحليل مخاطر الانفاق الاستثمارى
معالجات المحاسبية المقترحة لمواجهتها " ،المجلة العربية للإدارة ،
مجلد الثالث عشر ، العدد الثانى ، ربيع ١٩٨٩ م ، ص ٣٠ - ٣٢ .

ويرى الباحث أن مستخدمي المعلومات المهتمون بتقارير المراجعة هم من المجموعة الثانية " مجموعة متجنبى المخاطره " وهم عادة يكونوا من المديرين والمستثمرين ورجال الأعمال .

ويتطلب ذلك من المراجع دراسة سلوك مستخدمي المعلومات وردود أفعالهم تجاه الرسالة الاتصالية (تقارير المراجعة) ، ومدى تأثيرها عليهم ، ويمكن أن يتم ذلك عن طريق التغذية العكسية ، وأيضا عن طريق قدرة أن يضع المراجع نفسه مكانهم ويعمل على أن يرى محتوى الرسالة الاتصالية (التقرير) من وجهة نظرهم ، وأيضا عن طريق دراسة وتقدير التأثيرات المحتملة للرسالة الاتصالية (التقرير) من خلال دراسته لمعتقدات ورغبات وسلوك مستخدمي المعلومات (١) .

وتحقق الرسالة الاتصالية (تقرير المراجعة) الغرض منها من خلال ما تقدمه الرسالة من تأكيدات ، وإضافة المزيد من الثقة الى المعلومات المحاسبية ، مما يوجه سلوك مستخدمي المعلومات ويساعدهم على اتخاذ القرارات المعتمدة على أسس سليمة ووفقا لمعلومات مؤكدة وموثوق فيها مما يجنبهم الوقوع فى المخاطر الغير محسوبة والتي قد تنتج من عدم دقة المعلومات .

وباختصار فان الرسالة الاتصالية (تقرير المراجعة) يجب أن يؤثر على سلوك مستخدمي المعلومات فى اتخاذهم لقراراتهم كما يلى :

(1) Committee On Basic Auditing Concepts, Op.Cit.,p.51.

- ١ - تخفيض مقدار عدم التأكد لدى مستخدمى المعلومات عن طريق تزويدهم بالمعلومات الكافية، وبالتالي تجنبهم مخاطر اتخاذ القرارات .
- ٢ - تستلزم اتخاذ موقف معين (اتخاذ القرار) ، وذلك من خلال المعلومات ذات القيمة التى يحصلون عليها من هذه الرسالة الاتمالية (تقرير المراجعة) والتى ترتبط بتحقيق أهداف معينة .
- ٣ - تكون باعشا ودافعا لاتخاذ موقف مناسب يوذى الى تجنب النتائج الغير مرغوب فيها (١) .

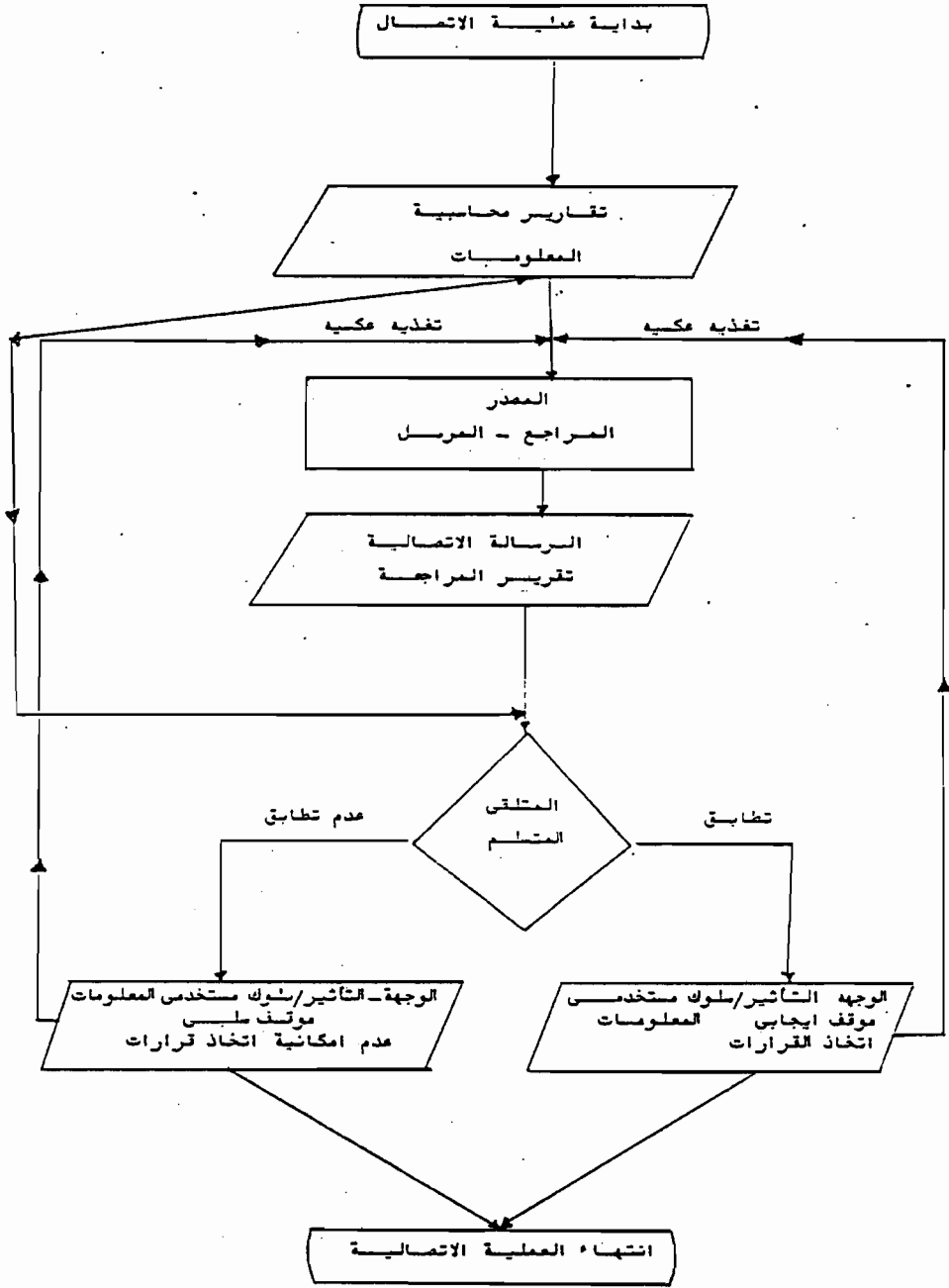
خامسا : النموذج المقترح للاتصال بين المراجع ومستخدمى المعلومات :

بناء على ما سبق يمكن توضيح عملية اتصال المراجعة

بمستخدمى المعلومات من خلال النموذج المقترح التالى :

(1) Norton M. Bedford, and Mohamed Onsi: " Measuring The Value of Information-An Information Theory Approach Management Services, Vol. 3, No.1 January-February, 1966, p. 17 .

نموذج مقترح للعملية الاتصالية للمراجعة بمستخدمي المعلومات



حيث يقوم المرسل/المراجع بإرسال رسالته الاتصالية/تقرير المراجعة (بعد تطبيق عمليات المراجعة على التقارير المحاسبية/المعلومات) إلى المتلقى/المتسلم/مستخدمي المعلومات الذين يتأثرون بهذه الرسالة الاتصالية/تقرير المراجعة والتي تؤكد لهم دقة/أوعدم دقة المعلومات المحاسبية والتي تم توصيلها لهم من النظام المحاسبي مما يساعدهم في اتخاذ قراراتهم ، فإذا ما لقيت هذه الرسالة الاتصالية/تقرير المراجعة قبول من مستخدمي المعلومات بمعنى أنها تتطابق مع ما يعتقدون أنه الصديق فإنها تكون قد أدت الغرض منها ويكون سلوك مستخدمي المعلومات ايجابى تجاهها وبالتالي يتخذون القرار ، أما إذا لم تتطابق هذه الرسالة الاتصالية- تقرير المراجع مع ما يعتقد مستخدمي المعلومات من أنه الواقع فإن سلوكهم في هذه الحالة سيكون سلبى تجاهها ولن يتمكنوا من اتخاذ القرارات ، ولو اتخذت قرارات في هذه الحالة فإنها قد تكون غير سليمة وتعرض متخذها للمخاطره .

ويلاحظ أن هناك عملية تغذية عكسية بين مستخدمي المعلومات والمراجع بعد تلسم الرسالة الاتصالية/التقرير في مرحلة الوجيه والتأثير/ سلوك مستخدمي المعلومات حتى يمكن لمستخدمي المعلومات من الاستفسار عن معلومات معينه ، وكذلك يمكن للمراجع من التعرف على تأثير رسالته الاتصالية- التقرير على مستخدمي المعلومات ويمكن أن يتم ذلك عن طريق المقابلات أو الاستفسارات (ومن أمثلة ذلك الاستفسارات التي يتلقاها المراجع من المساهمين في الجمعية العمومية للمساهمين) وحتى يمكنه تحسين وتطوير أو تعديل رسالته الاتصالية حتى يكون لها تأثير فعال في سلوك مستخدمي المعلومات في اتخاذ القرارات .

خلاصة ونتائج البحث :

تناول البحث امكانية تطبيق نظرية الاتصال وعناصرها على المراجعة باعتبارها من وسائل الاتصال والتي يستفيد من نتائجها مستخدمى المعلومات باعتبارها تضيف ثقته للمعلومات المحاسبية التي يحصلون عليها من نظام الاتصال المحاسبى لمساعدتهم فى اتخاذ قراراتهم ، فتعرض البحث لمفاهيم وعناصر نظرية الاتصال على وجه العموم ثم تطرق البحث الى تطبيق هذه المفاهيم والعناصر على المراجعة بهدف زيادة فعاليتها فى ترشيد مستخدمى المعلومات فى اتخاذ قراراتهم، وتوعل الباحث الى النتائج الآتية :

- ١ - أن تطبيق مفاهيم وعناصر نظرية الاتصال على المراجعة يعمل على تحقيق أهداف كل من مستخدمى المعلومات فى توفير المعلومات السليمة والموثوق فيها والتي تساعدهم على اتخاذ القرارات ، وفى نفس الوقت تعمل على تحقيق أهداف المراجعون كتنظيم يحتاج الى الاتصال الجيد بين المراجعين ومديرى المراجعة أو الشركاء فى مكتب المراجعة .
- ٢ - يرى الباحث ضرورة أن يكون لدى المراجعون القدرة والمهارة الكافية على الاتصال. ولتحقيق ذلك يقترح الباحث أن يتضمن معيار التأهيل العلمى والعملى للمراجع المهارات اللازمة لعملية الاتصال عن طريق ادخال مفاهيم وأساليب نظريات الاتصال فى مناهج الطلاب المتخصصين فى المحاسبة والمراجعة فى كليات التجارة وتدريب المراجعون على مهارات الاتصال وتحفيزهم على ادراك أهمية دورهم فى الاتصال سواء لمستخدمى المعلومات أو فيما بينهم. فى مكاتب المراجعة وبذلهم جهودهم من أجل زيادة الدقة فى الاتصال والاستفادة من الأبحاث المتوفرة فى هذا المجال .

٣ - أما فيما يتعلق بتقرير المراجع - الرسالة الاتصالية يرى الباحث أنها في الوضع الحالي تتضمن الرسالة الوصفية والرسالة المقارنة، ويرى الباحث أن يتضمن التقرير أيضا رسالة تنبؤية . بمعنى أن يقرر ما يمكن أن تفعله المنشأة موضوع المراجعة مستقبلا لتجنب أحداث معينة . أي يتضمن توصيات ، كما يجب أن يتميز التقرير بالشمول والدقة في استخدام المصطلحات لحين توحيد المصطلحات المحاسبية في مجال اللغة العربية . وكذلك مراعاة الدقة في موعيد تقديمه . وفيما يتعلق بالتقارير التي تصدر من مراجعين من دول مختلفة يرى الباحث أن أنسب الحلول لمساعدة مستخدمي المعلومات على فهمها هو تأسيس اطار متكامل من معايير المراجعة المقبولة دوليا ، وضرورة النص صراحة في تقرير المراجع عن جنسية المعايير المتبعه في اعداده .

ويقترح الباحث استقضاء مستخدمي المعلومات على محتويات تقارير المراجعين على القوائم المالية ومدى استفادتهم منها لامكانية تطويره باستمرار .

٤ - يرى الباحث أن تتفق محتويات الرسالة الاتصالية - تقرير المراجعة مع معتقدات ومواقف ومعلومات ومبارات مستخدمي المعلومات (المتلقى - المستلم) في الاتصال حتى لايساء فهمها ، مع ملاحظة أن المراجعون في مكاتب المراجعة من الممكن أن يكونوا متلقون او متسلمي للمعلومات في حالات عمليات الاتصال الداخلي في مكتب المراجعة ، وكذلك في حالات التغذية العكسيه من مستخدمي المعلومات

(المتلقى - المتسلم) الى المراجعون (المراسل) .

٥ - يرى الباحث أن الرسالة الاتصالية - تقرير المراجع يجب أن تعمل على تأكيد وإضافة المزيد من الثقة الى المعلومات المحاسبية مما يوجه مستخدمى المعلومات الى اتخاذ القرارات مما يجنبهم المخاطر الغير محسوبة والتي قد تنتج من عدم دقة المعلومات وحتى لا يتخذ مستخدمى المعلومات موقفا سلبيا تجاه الرسالة الاتصالية - تقرير المراجعة ورفضها فى حالة عدم تطابقها مع ما يعتقدون بأنه الصدق وبالتالي لاتساعدهم على اتخاذ القرارات .

٦ - وقد انتهى البحث بنموذج مقترح للعملية الاتصالية بين المراجعة ومستخدمى المعلومات يعمل على زيادة فاعلية المراجعة فى ترشيد مستخدمى المعلومات .

والله ولى التوفيق ، ،

مراجع البحث

أولا : المراجع العربية :

- ١ - دكتور/ ابراهيم عثمان شاهين : " نظم الرقابة " ، (القاهرة : مكتبة عين شمس ، ١٩٧٨) .
- ٢ - دكتور/ حامد عبد المعطى شعبان ، " تحليل مخاطر الانفاق الاستثمارى والمعالجات المحاسبية المقترحة لمواجهةها " ، المجلة العربية للادارة ، المجلد الثالث عشر ، العدد الثانى ، ربيع ١٩٨٩ .
- ٣ - دكتور/ راسم محمد الجمال وآخرون : " انتاج المواد الإعلامية فى العلاقات العامة " ، (جدة : مكتبة الصباح ، الطبعة الأولى ١٩٩٠) .
- ٤ - دكتور/ زين العابدين حسن فارس : " أثر اختلاف معايير التقارير القومية على جودة المحتوى الاخبارى لتقرير مراجع الحسابات " ، مجلة المال والتجارة ، العدد ١٨٥ ، السنة السادسة عشره ، ٥ سبتمبر ١٩٨٤ .
- ٥ - دكتور/ عبدالمنعم محمود عبدالمنعم : " تطور اطار المحاسبة ، دراسة سلوكية اعلامية " ، مجلة المحاسبة والادارة والتأمين للبحوث العلمية ، كلية التجارة ، جامعة القاهرة ، العدد ١٧ ، سنة ١٩٧٢ .
- ٦ - كيث ديفيز : " السلوك الانسانى فى العمل " ، ترجمة اللواء الدكتور/ سيد عبدالحميد مرسى ، والدكتور/ محمد اسماعيل يوسف ، (القاهرة : دار نهضة مصر للطبع والنشر ، ١٩٧٤) .
- ٧ - دكتور/ محمد عباس حجازي : " المراجعة ، الأصول العلمية والممارسة الميدانية " ، (القاهرة : مكتبة عين شمس ، ١٩٨٢) .
- ٨ - دكتور/ محمد عبدالزحمن العايدى : " مدخل مقترح لزيادة كفاءة وفاعلية النظام الكلى للمراجعة " ، مجلة المال والتجارة ، العدد ١٨٠ ، السنة السادسة عشرة ، ٥ ابريل ١٩٨٤ .

- ٩ - دكتور/ محمود السيد الناغي: " دراسة مقارنة لتقرير مراقب الحسابات واتجاهات لتطويره " ، مجلة المال والتجارة ، السنة الحادية عشرة ، العدد ١٢٥ ، ٥ سبتمبر ١٩٧٩ .
- ١٠ - دكتور/ نجيب الجندي : " الأصول العلمية والعملية لمراجعة الحسابات " ، (طنطا : مكتبة جامعة طنطا ، ١٩٨٢) .

ثانيا : المراجع الأجنبية :

- 1- Accountants International Study Group: " International Financial Reporting " , (N.Y.: 1975) .
- 2- AICPA : Statement On Auditing Standards No.22 , Planning and Supervision (New York : AICPA, 1978) .
- 3- Auditing Standards Board : " The Auditor's Standard Report " , Exposure Draft of A Proposed Statement on Auditing Standards , (AICPA), February, 14 , 1987 .
- 4- Bedford, Norton., and Onsi, Mohamed : " Measuring The Value of Information - An Information Theory Approach " , Management Services, Vol.3, No.1 January-February, 1966 .
- 5- Committee On Basic Auditing Concepts : "A Statement of Basic Auditing Concepts " , (American Accounting Association, 1973) .

- 6- Committee to Prepare A Statement of Basic Accounting Theory : " A Statement of Basic Accounting Theory ", (American Accounting Association, 1966) .
- 7- Cutlip, S & Center, A: " Effective Public Relations ", 5th ed. (Englewood Cliffs, N.J.: Prentice Hall, Inc., 1978) .
- 8- Horngren, Charles T.: Cost Accounting, A Managerial Emphasis ", (Englewood Cliffs, N.J.: Prentice Hall Inc., 1982) .
- 9- Marston, J.: " Modern Public Relations ", (N.Y.: McGraw-Hill Book Company, 1979) .
- 10- Nair, R.D. and Rittenberg, Lorry E.: "Messages Percived from Audit, Review, and Compilation Reports: Extension to More Diverse Groups", Auditing : A Journal of Practice & Theory, Vol. 7, No.1, Fall 1987 .