

دراسة تحليلية للاختلافات الدلالية

لمعاني معايير تقرير المراجع

دكتور/ أحمد عبد المالك محمد*

١ - مقدمة:

يتمثل الهدف الرئيسي للقوائم المالية في توصيل المعلومات الملائمة لمتخذي القرارات. وقد أكد باحثو التطوير المحاسبي^(١) على أهمية وضرورة إيصال المعلومات لمستخدميها كوظيفة رئيسية للمحاسبة.

ولا تقتصر عملية توصيل المعلومات لذوي الأهتمام أو المصلحة على المحاسبة بل تمتد لتشمل المراجعة، فالمراجعة تعتبر جزءاً متكاملأ في عملية توصيل المعلومات المحاسبية حيث أن نشاطها يتمثل في تحقيق مجموعة من الاجراءات تتعلق بالفحص والتقييم. ويهدف هذا التقييم إلى خلق قبول ورضا وأقتناع بصدق البيانات التي تحتويها المستندات والسجلات لدى المراجع. ويعبئ المراجع عن ذلك بابداء رأيه في القوائم المالية من خلال تقريره الذي يعتبر جزءاً لا ينفصل عن القوائم المالية التي يتم الافصاح عنها، وأن ما يعكسه هذا التقرير من رأي يؤثر على قيمة المعلومات التي تحتويها تلك القوائم. فالرأي غير المتحفظ يؤدي إلى زيادة ملائمة ومصداقية البيانات وذلك بخلاف الرأي المتحفظ، فالمراجعة تمثل عملاً أساسياً وضرورياً في كل من جمع المعلومات واتخاذ القرارات، وهذا يعتبر جزءاً هاماً في عملية توصيل المعلومات لمتخذي القرارات.

وقد أشارت جمعية المحاسبة الأمريكية في عام ١٩٧٣ إلى الأتصال من خلال المراجعة حيث عرفتها بأنها عمل منظم للحصول على أدلة عن معلومات مقدمة حول أحداث وتصرفات أقتصادية تهدف إلى التحقق من درجة التوافق بين هذه المعلومات المقدمة ومعايير محددة وتوصيل ذلك إلى الاطراف المستفيدة. وقد أوضحت لجنة معايير المراجعة الاساسية في تقريرها عام ١٩٧٣ العلاقة بين الاتصال المحاسبي والاتصال من خلال المراجعة حيث أكدت على أن الوظيفة الأساسية للمحاسبة تتمثل في توصيل معلومات ملائمة لمقابلة احتياجات المستخدمين من المعلومات، بينما الوظيفة الفرعية تتمثل في تحقيق الأتصال بين المراجع ومستخدمي المعلومات المحاسبية. ولا شك أن الأتصال الثاني يرتبط ويتكامل مع الأتصال

* د. احمد عبد المالك محمد - مدرس بكلية التجارة - جامعة الاسكندرية.

(١) من أمثلة تلك الدراسات:

الثاني حيث يهدف الأتصال الأخير إلى مساعدة المستخدمين في تحديد جودة المعلومات التي يتلقونها.

وقد ناقش Schandie (1978) فروض المراجعة وأكد على أهمية توصيل المعلومات للغير بعد اثبات صلاحيتها وإيضاحها. هذا، وتتوافر عناصر نظام الأتصال في إطار المراجعة، حيث يعتبر المراجع هو المرسل، أما تقريره فيمثل الرسالة المرسله حيث تعتبر المستندات المكتوبة هي وسيلة الأتصال. أما المستلمون فهم مستخدمو المعلومات المحاسبية والأثر المرغوب هو الأستخدام الصحيح لمعلومات تم التصديق على صحتها (الصحن، أبو زيد، ١٩٩٢).

مما تقدم يتضح أن إحدى وظائف المراجعة تتمثل في توصيل المعلومات لمستخدميها، وأن أركان نظام الأتصال تتوافر في المراجعة مما يمكن معه الاعتراف بأن المراجعة تتطوي على نظام للأتصال.

ولا شك أن الأتصال الفعال سواء أكان محاسبياً أو اتصالاً من خلال المراجعة يتحقق إذا أدرك مستقبلبي المعلومات المحاسبية المعنى المقصود من جانب مرسلها، حيث أن هذا يتسق مع المفهوم الحقيقي للأتصال والذي يعني في اللغة اللاتينية Communis العمومية. ولهذا دعا Harried (1973) إلى ضرورة أن يبذل المحاسبون جهداً أكبر لتحقيق فهم وأدراك لرسائلهم من جانب مستقبلبيها. كما أكد Parker (1989) على ضرورة أن يأخذ مرسل الرسالة في أعتباره المعنى الذي قد يدركه مستقبلبيها.

٢ - مشكلة البحث:

ترتبط منفعة القوائم المالية بكفاءة عملية الأتصال بصورة مباشرة، فقد أوضح Baldouni (1969) أن المحاسبين بلغتهم وتفسيراتهم يؤثرون على فعالية أتصالهم بالمديرين والمساهمين وغيرهم، وبالتالي منفعة القوائم المالية.

ويتحقق الأتصال الفعال من خلال القوائم المالية بتخفيض معوقات هذا الأتصال الفعال والتي ترجع إلى المتغيرات الطبيعية، بالإضافة إلى تحقيق الأتساق بين المعنى المقصود من تلك القوائم من جانب مرسلها والمعنى الذي قد يدركه مستخدمي القوائم المالية.

ونظراً لأهمية وضرورة تحقيق قابلية القوائم المحاسبية للإدراك من جانب مستخدميها من ناحية، وصعوبة تحقيق ذلك من ناحية أخرى، فقد أعطت السلطات المعنية بالسياسات المحاسبية هذا الأمر عناية فائقة. فقد أقرت لجنة بورصة الأوراق المالية في أمريكا (SEC) في توصياتهم عام ١٩٧٤ بأنه يجب أن تكون القوائم المالية قابلة للفهم لحملة الأسهم والمستثمرين المحتملين. كما أشارت قائمة مفاهيم المحاسبة المالية رقم (٢) عام ١٩٨٠ إلى أن زيادة منفعة المعلومات المحاسبية يمكن أن تتحقق بأن تصبح القوائم المالية أكثر قابلية للفهم. هذا بالإضافة

إلى العديد من الدراسات المحاسبية^(١) التي تناولت المتغيرات المؤثرة على قابلية القوائم المالية للذهم وأدراك مستقبلها للمعنى المقصود من جانب مرسلها.

وتمثل القوائم المالية كمخرجات للنظام المحاسبي موضوعاً حيث يتم جمع الأدلة حول المعلومات المقدمة في تلك القوائم لتحديد درجة عدالتها وفقاً لمدى الالتزام بالمبادئ المحاسبية المقبولة قبولاً عاماً وذلك تمهيداً لاعداد المراجع لتقريره الذي يتم الإفصاح عنه مصحوباً بالقوائم المالية، ولهذا فتقرير المراجع يعتبر أحد وسائل الاتصال بين المراجع ومن يستخدمون نتائج عمله، وبالتالي يجب أن يتحقق الاتساق بين المعنى المقصود من هذا التقرير والمعنى المدرك من جانب مستقبلي هذا التقرير حتى يكون الاتصال فعالاً. وترجع أهمية تحقيق ذلك إلى تأثير تقرير المراجع على قرارات مستخدمي معلومات التقرير والتي يمكن تقسيمها إلى ثلاث علاقات. تربط أولهم بين المقصود من تقرير المراجع وإدراك مستخدمي الرسالة لما هو مقصود. بينما تربط العلاقة الثانية بين إدراك المستخدمين للمعنى المقصود وردود أفعالهم المترتبة على هذا الإدراك. أما العلاقة الثالثة فهي توضح تأثير رد فعل مستخدمي الرسالة على عوائد قراراتهم. وقد أيد ممارس مهنة المحاسبة^(٢) صحة العلاقة الأولى حيث افترضوا أن المعنى المقصود والذي يرغب المراجع في إيصاله من خلال تقريره ربما لا يدرك من جانب المستخدمين، وبالتالي يؤدي ذلك إلى إتخاذ قرارات مختلفة قد لا تتخذ في حالة كون الرسالة قد أدرك مضمونها المقصود. وفي هذا الصدد يرى (Foote 1983) أن تقرير المراجع يجب ألا يقتصر دوره في الاعلان بل يجب أن يكون مثيراً في الاتجاه المرغوب.

وفي حقيقة الأمر، فإن تقرير المراجع يتكون من كلمات وأرقام^(٣). وتوضح الكلمات نطاق المراجعة حيث يذكر المراجع القوائم المالية التي قام بمراجعتها وفقاً لمعايير المراجعة المقبولة قبولاً عاماً. هذا بالإضافة إلى توضيح رأيه فيما إذا كانت القوائم المالية تعبر بعدالة عن المركز المالي للوحدة الاقتصادية وذلك وفقاً لمبادئ المحاسبة المقبولة قبولاً عاماً والتي طبقت على أساس ثابت.

ومن الملاحظ أن نتائج الدراسات المحاسبية^(٤) التي تناولت المحتوى المعلوماتي لتقرير المراجع متضاربة. فقد أوضحت دراسة (Chow and Rice 1982)، ودراسة (Elliatt 1982) وكذلك

(١) من أمثلة تلك الدراسات

Barett and Loeffler (1979), Golub and Kueppers (1983), Schreder and Gibsm (1992).

(2) American Accounting Association (1972), Carmichael (1972), Peat, Marvich, Mitchell and Co., (1976).

(٣) غالباً ما تتضمن الملاحظات المرافقة بتقرير المراجع أرقام توضح طبيعة تلك الملاحظات وتأثيرها على المركز المالي ونتيجة الأعمال.

(٤) معظم الدراسات المحاسبية التي تناولت المحتوى المعلوماتي لتقرير المراجع أوضحت أن هناك رد فعل سلبي أو رد فعل خنثي تجاه

التقارير المفيد بتحفظات.

دراسة (Dood et al (1982) أن أسعار الأوراق المالية لا تتأثر بتقرير المراجعة المقيد بتحفظات، بينما أوضحت دراسة (Dopuch et al (1966) ودراسة (Loudder et al (1992) أن تقرير المراجع ذات محتوى معلوماتي. هذا وقد يرجع تضارب تلك النتائج إلى أن تلك الدراسات لم تأخذ في الاعتبار الأساق الذي يجب أن يتحقق بين المعنى المقصود والمعنى المدرك من تقرير المراجع.

ويمكن التعرف على الأساق بين المعنى المقصود من جانب مرسل الرسل والمعنى المدرك من جانب مستقبلها باستخدام أسلوب قياس المعاني الذي وصفه (Osgood et al (1957). فهذا الأسلوب قد ساهم كثيراً في وضع البرامج الدراسية وفقاً للنتائج البحثية التي تم التوصل إليها^(١)

ولقد اعتمدت بعض الدراسات المحاسبية^(٢) على هذا الأسلوب لمقياس معاني المصطلحات والمفاهيم المحاسبية، ولكنها لم تتطرق إلى قياس معاني معايير تقرير المراجع رغم أن تلك المعايير تعكس ضمناً باقي معايير المراجعة سواء كانت معايير عامة أو معايير العمل الميداني.

ويحاول الباحث في هذه الدراسة قياس معاني المعايير التي يعتمد عليها المراجع في أعداد تقريره للتعرف على الاختلافات الدلالية لهذه المعايير بين المراجعين والمحاسبين (باعتبارهم منتجي للمعلومات المحاسبية)، وبين المراجعين والمساهمين.

ولا شك أن قياس معاني معايير تقرير المراجع يؤدي إلى تطوير برامج الدراسة المتعلقة بالمراجعة، وإلى ضرورة أن يأخذ صانعي السياسات المحاسبية هذا الأمر في الاعتبار عن صياغة التوصيات والآراء المحاسبية. هذا بالإضافة إلى تطوير تقرير المراجع بحيث يتحقق الاتساق التام بين المعنى المقصود والمعنى المدرك من هذا التقرير مما يضيف مزيداً من المنفعة على القوائم المالية بما يحقق في النهاية اتخاذ قرارات ملائمة.

٣ - الدراسات السابقة:

يركز هذا الجزء من البحث على دراسة وتحليل أهم الدراسات السابقة في مجال قياس المعاني ويهدف هذا التحليل إلى التعرف على المفاهيم التي تم قياس معناها والمنطق الذي تم الاعتماد عليه لأختيار تلك المفاهيم وكذلك الفروض التي تم أختيارها، وأهم ما توصلت إليه من نتائج وفقاً للأساليب الإحصائية التي تم الاستعانة بها لأختيار تلك الفروض.

(١) لمزيد من التفاصيل حول دور قياس المعنى في التعليم يمكن الرجوع إلى

Warngreen (1971), Davis (1978), Nichols (1982).

(٢) سوف أتناول تلك الدراسات بصورة تفصيلية في النقطة الثالثة من البحث.

وقد أعمدت الدراسات المحاسبية في مجال قياس المعاني على ما أقره Osgood et al (1957) من إمكانية استخدام أسلوب التمييز الدلالي (Semantic Differential Technique) لتحديد الهيكل المدرك من المعاني.

وتعتبر دراسة Haried (1972) من أولى الدراسات التي أفرت بأنه يمكن الاعتماد على الأساليب التي تم تطويرها في المجالات العلمية الأخرى لتحليل المعاني المرتبطة بالرموز وامنستخدمة في مجال الاتصال وذلك بهدف التعرف على المشاكل الدلالية في المحاسبة. وتطبيقها لهذا الاقرار، فقد حاول Haried (1973) التعرف على الاختلاف الدلالي لمصطلحات القوائم المالية. وقد استخدم سبع أبعاد لقياس الاختلاف الدلالي بين معدي ومستخدمي القوائم المالية. وقد أوضحت نتائج تلك الدراسة أن هناك أختلافات في معاني المصطلحات الواردة بالتقارير المالية بين المحاسبية أنفسهم.

ونظراً لأن دراسة Haried (1973) ركزت على المصطلحات المحاسبية المستخدمة في القوائم المالية فقد حاول Oliver (1974) استخدام أسلوب التمييز الدلالي للتعرف على الإتصال الملائم بين المجموعات المختلفة. ولهذا فقد تم اختيار عينة تتكون من سبع مجموعات من الافراد المهتمين باننتاج واستخدام البيانات المحاسبية. وقد أوضحت نتائج تلك الدراسة أن هناك أختلاف في المعنى بين المجموعات المختلفة بالنسبة لست مفاهيم من ثمانية مفاهيم التي تم اختيارها للدراسة، وقد خلصت الدراسة إلى أن عدم كفاءة الاتصال بين المحاسبين ومستخدمي البيانات المحاسبية يرد إلى الاكاديمين وليس إلى ممارسي مهنة المحاسبة والمراجعة.

وقد تعرضت دراسة Flamholtz and Cook (1978) للتغيير في السياسات المحاسبية وقبول هذه التغييرات من جانب الأطراف المهمة بالبيانات المحاسبية. ولتحقيق هذا الهدف تناولت الدراسة معاني مفاهيم محاسبة الموارد البشرية لدى المحاسبين والمديرين. وقد خلصت الدراسة إلى وجود ثلاثة مفاهيم يتفق عليها المجموعتين اما باقي المفاهيم فهناك أختلاف جوهري على ماهية المقصود منها. وقد أنتقد Mcnamara and Moores (1982) نتائج تلك الدراسة على أساس فشلها في وضع الأبعاد التي تم على أساسها اختيار الصفات باستخدام التحليل العاملي.

وتناول Houghton (1987a) بالدراسة ماهية المقصود من مفهومي Truc and Fair بصدق وبنزاهة. وهدفت تلك الدراسة إلى التعرف على ما إذا كان هناك أختلاف في مفهومي بصدق وبنزاهة بين معدي ومستخدمي المعلومات المحاسبية. وقد أوضحت نتائج تلك الدراسة أن كل مجموعة لديها معنى مختلف متعلق بالمفهوم موضع الدراسة. وفي اطار اختبار تغيير معاني المفاهيم المحاسبية بمرور الوقت، تناول Houghton (1987b) في دراسته الثانية هذا الأمر حيث أختبر تغيير معاني المفاهيم المحاسبية بمرور الوقت لمجموعة من الطلاب. وقد خلصت الدراسة إلى أن هناك أختلاف في معاني المفاهيم المحاسبية بمرور الوقت.

وقد تناول Houghton and Messier (1990) تأثير تغير بعض كلمات تقريره المراجع على معناه. وأوضحت نتائج تلك الدراسة أن هناك اختلاف بين المراجعين وموظفي البنوك التجارية للمعنى المدرك من تقرير المراجع إذا تغيرت بعض كلماته. وأخيراً، ناقشت دراسة Bailey et al (1993) تأثير تغير سبع كلمات في تقرير المراجع على أدراك مستقبلتي تقرير المراجع لمضمونه وكذلك تأثير المستوى التعليمي لمستقبلي تقرير المراجع على أدراكهم لمضمون هذا التقرير. وقد أوضحت نتائج تلك الدراسة عدم تأثير تغير كلمات تقرير المراجع على مضمونه وعدم وجود ارتباط بين المستوى التعليمي لمستقبلي تقرير المراجع وإدراكهم لمضمون التقرير. هذا ويمكن التعرف على الدراسات السابقة بصورة كلية من خلال الجدول التالي.

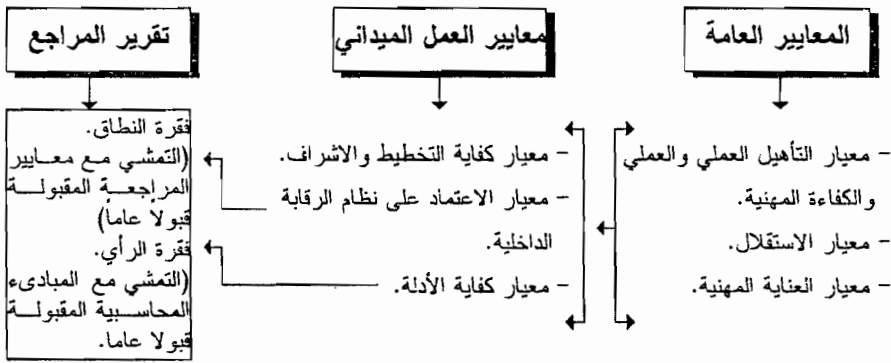
جدول رقم (١١)

الدراسات المحاسبية السابقة في مجال قياس المعاملية

تحليل البيانات	أبعاد المعاملية وفقا للتحليل المعاملية	الأفراد الخاضعين للدراسة	الصفات	المفاهيم والمصطلحات	الدراسة
الإساليب الإحصائية لاختبار التزوق النسبية	سبع أبعاد: الأهمية، الوقت، الموضوعية، الرقابة، الثبات، النشاط	الطلاب لأغراض وضع المقاييس والمحاسبين لأغراض الدراسة	١٥ صفة تم اختبارها حكما	المصطلحات الواردة بالتقارير المالية	Haried (1972)
تم استخدام اختبار F للتعرف على الاختلافات	لم يتم القيام بها	سبع مجموعات مهنية	١٠ صفات تم اختبارها حكما	المفاهيم المحاسبية	Oliver (1974)
تم استخدام اختبار Wilcoxon للتعرف على الاختلاف في المعنى	أربعة أبعاد: الثين للتقديم والثين للقوة	المديرين والمحاسبين	٧ صفات تم اختبارها حكما	مفاهيم محاسبية الموارد البشرية	Fiamhartz and Cook (1978)
التحليل المتعدد لاختبار الثباين	ثلاثة أبعاد للقياس: التقييم، القوة، النشاط	المحاسبين والمسامحين	٢٢ صفة	مفهوم بصقق وبنزاهة	Houghton (1987)
التحليل المتعدد لاختبار الثباين	أربعة أبعاد: التقييم، القوة، النشاط، المقدرة على التحكم	الطلاب	١٧ صفة	المفاهيم المحاسبية	Houghton (1987)
التحليل المتعدد لاختبار الثباين	بعض هما التقييم والقوة	المحاسبون وموظفي منح الائتمان بالبنوك التجارية	١٢ صفة	تقرير المراجع	Houghton and Messier (1990)
التحليل المتعدد لاختبار الثباين	ثلاثة أبعاد: التقييم، النشاط، القوة	المحاسبين والطلاب	١٠ صفات	تقرير المراجع	Barley et al (1993)

ويلاحظ من أستعراض الدراسات السابقة في مجال قياس المعاني أنها تعرضت للمفاهيم المحاسبية بصفة عامة [دراسة (Haried 1973)، ودراسة (Oliver 1974)، ودراسة (Houghton 1987b)]. كما تناولت مفاهيم لمجال محاسبي معين (Flamholtz and Cook 1978) بينما تناولت دراسات أخرى مفاهيم متعلقة بالمراجعة [دراسة (Houghton 1987a)، ودراسة (Houghton 1990) and Messier]، وأيضاً دراسة (Bailey et al 1993).

وقد أجمعت الدراسات السابقة على أن هناك أختلاف في المعنى للمفاهيم المحاسبية سواء بمرور الوقت أو بين المجموعات المختلفة التي خضعت للدراسة. ومن الجدير بالذكر - في حدود علم الباحث - أن الدراسات السابقة لم تتناول أختلاف معاني معايير المراجع رغم أهمية هذه المعايير سواء بالنسبة للمراجع أو من يستخدمون نتائج عمله. ولهذا فإن هذه الدراسة تتناول معاني معايير تقرير المراجع باعتبار أن هذا التقرير يمثل خلاصة نتائج عمل المراجع، ويوضح مدى التزامه بمعايير المراجعة المقبولة قبولاً عاماً. فمما لا شك فيه ان عدم توافر المعايير لعامة لا تمكن المراجع من تحقيق معايير العمل الميداني والتي تهدف بدورها إلى الوصول إلى نتائج متمثلة في تقرير المراجع. ويمكن توضيح تلك العلاقات من خلال الشكل التالي:



مما سبق يتضح أهمية معايير تقرير المراجع حيث تعكس بصفة عامة المعايير العامة ومعايير العمل الميداني. ولهذا فهذه الدراسة تركز على الاختلافات الدلالية لمعنى معايير تقرير المراجع.

٤ - فروض الدراسة:

أوضحنا فيما سبق أن الدراسات السابقة في مجال قياس المعاني حاولت التعرف على الاختلافات الدلالية لبعض المصطلحات والمفاهيم المحاسبية وذلك بين الأطراف المهتمة بالمحاسبة ولكنها لم تنطرق إلى الاختلافات الدلالية لمعاني تقرير المراجع رغم أهمية هذه المعايير باعتبارها الأساس لاداء عمل المراجع وأعداد تقريره، ولكن تتمتع هذه المعايير بأطار واسع لدرجة إصدار العديد من التفسيرات في نشرات الرأي حول هذه المعايير، مما يستدعي معه دراسة الاختلافات الدلالية لمعاني معايير تقرير المراجع بحيث يتم تضييق هذه التفسيرات، وتوافر اطار واضح لتلك المعايير.

ولأختبار توافر الاختلافات الدلالية لمعاني معايير تقرير المراجع بين المجموعات المختلفة يتم صياغة فروض وأختبارها. ويركز هذا الجزء من البحث على تلك الفروض مع توضيح المنطق وراء صياغتها، وذلك على النحو التالي:

الفرض الأول:

من المتعارف عليه، أن المحاسب يؤدي عمله في اطار مجموعة من المبادئ المحاسبية المقبولة قبولاً عاماً. ويرجع تمسك المحاسبين بهذه المبادئ إلى انها تيسر وظيفة المحاسب وتمكنه من التهرب إلى التغيير ليتلاءم مع احتياجات العصر إلى معلومات تتناسب مع اتخاذ القرارات المختلفة (مرعي، عبدالملك، ١٩٩٢). وبالإضافة إلى ضرورة اتباع المبادئ المحاسبية المقبولة قبولاً عاماً، فانه يجب على المحاسب ان يحقق ثبات واتساق أساليب الممارسة خلال الفترات المتتالية، حيث يجب أن يتبع المحاسب نفس الأسس والاجراءات المحاسبية من فترة محاسبية إلى أخرى لان ذلك يسهل من عملية التتبع الزمني لمدى تقدم الوحدة الاقتصادية في تحقيق أهدافها على أساس من المعلومات ذات الدلالة الموحدة.

ويضاف إلى ما تقدم، ووفقاً لارشادات الإتصال التي حددتها جمعية المحاسبة الأمريكية (American Accounting Association, 1966) يجب أن تعكس البيانات والمعلومات التي يدرجها المحاسب في التقارير المحاسبية، أقصى درجة ممكنة من الصدق والامانة الموضوعية للأحداث والآثار التي يتم أعداد التقارير عنها.

مما سبق يتضح أن المحاسب في اطار تأدية عمله يتمسك بالمبادئ المحاسبية المقبولة قبولاً عاماً، ويحقق الثبات في أساليب الممارسة خلال الفترات المتتالية، ويفصح عن المعلومات بدرجة مقبولة. وفي الحقيقة، فان هذه المتغيرات تمثل معايير تقرير المراجع، حيث يتطلب الأمر من المراجع التحقق من أن القوائم المالية قد عرضت وفقاً للمبادئ المحاسبية المقبولة قبولاً عاماً، والثبات في تطبيق السياسات المحاسبية، والأفصاح الكافي عن المعلومات،

وبالتالي يجب أن يكون هناك اتساق بين المحاسبين والمراجعين على معاني معايير تقرير المراجع. وبناء على ذلك يمكن صياغة فرض الدراسة الأول كما يلي:

لا يوجد إختلاف بين المحاسبين والمراجعين على معاني معايير تقرير المراجع.

الفرض الثاني:

أوضحت نتائج بعض الدراسات المحاسبية^(١) ان تغيير السياسات والاجراءات المحاسبية سواء كان هذا التغيير اختيارياً أو إجبارياً يؤثر على أسعار الأوراق المالية في البورصة.

كما خلصت دراسات محاسبية^(٢) أخرى إلى أن الرأي المتحفظ الذي يبديه المراجع في تقريره سواء أكان مترتباً على الخروج على المبادئ المحاسبية المقبولة قبلاً عاماً أو عدم تطبيق السياسات والاجراءات المحاسبية بثبات واتساق خلال الفترات المحاسبية المتتابعة يؤثر على أسعار الأوراق المالية.

وقد تناولت بعض الدراسات المحاسبية^(٣) تأثير حجم المعلومات المفصح عنها والتغيير في أسعار الأوراق المالية حيث أثبتت تلك الدراسات أن هناك علاقة بين حجم المعلومات المفصح عنها والتغيير في أسعار الأوراق المالية.

مما تقدم، يتضح أن أسعار الأوراق المالية من بين عوامل أخرى دالة في السياسات والاجراءات المحاسبية المتبعة، نوعية تقرير المراجع (متحفظ أو غير متحفظ)، وحجم المعلومات المحاسبية المفصح عنها. وفي الواقع، فإن هذه المتغيرات تمثل معايير تقرير المراجع مما يعني أن المستثمرين قد يدركون بطريقة أو أخرى معاني معايير تقرير المراجع. وبناء عليه يمكن صياغة الفرض الثاني للدراسة كما يلي:

لا يوجد إختلاف بين المراجعين والمساهمين على معاني معايير تقرير المراجع.

٥ - الدراسة التطبيقية:

أجمعت الدراسات المحاسبية السابقة في مجال قياس المعاني على أن التطبيق الميداني لهذه الدراسات تتم على عدة مراحل. وتتمثل تلك المراحل في اختيار المفاهيم التي يتم قياس معناها، اختيار الافراد الذين يراد قياس معاني المفاهيم لديهم، وأخيراً تطبيق الأساليب

(١) من أمثلة تلك الدراسات:

Harrison (1977), Leftwich (1981), Noreen and Sepe (1981), Sepe (1982).

(٢) لمزيد من التفاصيل حول تلك الدراسات يمكن الرجوع إلى:

Dopuch et al (1986), Wilkins (1991), Loudder et al (1992).

(٣) من أمثلة تلك الدراسات:

Kochanek (1974), Collins and Simonds (1979), Ajinkya (1980).

الإحصائية الملائمة للبيانات للوصول إلى النتائج. وفقاً لهذه المراحل، فإن الجزء التطبيقي يتم على النحو التالي:

١-٥ معايير تقرير المراجع:

تعتبر معايير تقرير المراجع المفاهيم التي يتم اختبارها للتعرف على ماذا كان هناك اختلاف دلالي لهذه المعايير بين المجموعات المختلفة. ويرجع اختيار تلك المعايير لأغراض الدراسة إلى اعتبارها ممثلة للمقاييس النوعية المتعلقة بتنفيذ عملية المراجعة بالإضافة إلى الموضوعية التي يجب الوصول إليها باستخدام الاجراءات اللازمة لذلك. ولاشك أن وجود هذه المعايير يؤدي إلى تدعيم الثقة في المراجعة حيث تتسق هذه المعايير من أهداف المراجعة. وتتمثل معايير تقرير المراجع فيما يلي:

المعيار الأول: التمشي مع المبادئ المحاسبية المقبولة قبولاً عاماً.

وفقاً لهذا المعيار يجب أن يوضح تقرير المراجع ماذا كانت القوائم المالية عرضت وفقاً للمبادئ المحاسبية المقبولة قبولاً عاماً. ويجب الإشارة إلى أن تلك المبادئ والتي تشير إليها المراجع في تقريره تعتبر اصطلاح محاسبي فني يشمل على القواعد والاجراءات المقبولة في وقت معين. وبالرغم من وجود توصيات بالمبادئ المحاسبية المقبولة قبولاً عاماً فإن المراجع يجد صعوبات عند التأكد من تطبيقها. ويرد ذلك بصفة أساسية إلى أن تلك المبادئ تمثل مبادئ عامة لم تنطرق إلى التفصيل مما يجعل هناك مرونة للاختيار من بين الاجراءات المحاسبية.

المعيار الثاني: الثبات في تطبيق السياسات المحاسبية.

وفقاً لهذا المعيار يجب أن يوضح التقرير ما إذا كان قد لوحظ أن المبادئ المحاسبية المقبولة قبولاً عاماً المطبقة في الفترة الحالية هي ذات المبادئ التي طبقت في الفترة السابقة. ويوفر الالتزام بنفس المبادئ من فترة لآخرى إمكانية للمقارنة بين القوائم المالية. وهذا إذا لم يتحقق هذا الالتزام يجب الإفصاح عن التغيير في الاجراءات والسياسات المطبقة وتأثير ذلك على القوائم المالية والأسباب التي أدت إلى هذا التغيير.

المعيار الثالث: الإفصاح عن كفاية المعلومات

يتطلب هذا المعيار أن يكون الإفصاح عن المعلومات كاف بدرجة معقولة، مالم يوضح التقرير غير ذلك. ويلاحظ أن هذا المعيار سوف يختلف من مراجع إلى آخر وفقاً للتقدير الشخصي لكل مراجع، ودرجة الخطر التي يفضلها المراجع. ولتجنب الحكم الشخصي عند تطبيق هذا المعيار يجب الاتفاق على حجم ونوعية البيانات المطلوبة في التقارير المحاسبية لمختلف أنواع المشروعات (أحمد نور، ١٩٨٤).

المعيار الرابع: إبداء الرأي في القوائم المالية كوحدة واحدة

وفقاً لهذا المعيار يجب أن يتضمن التقرير أما تعبيراً عن الرأي في القوائم المالية كوحدة، أو توضيحاً للأثر الذي يترتب عليه عدم إمكانية التعبير عن هذا الرأي. وعندما لا يمكن التعبير برأي شامل، يجب أن توضح أسباب ذلك. وفي جميع الحالات التي يقرن فيها اسم المراجع بقوائم مالية، يجب أن يتضمن التقرير أيضاً قاطعاً عن الفحص الذي قام به المراجع - أن وجد - ودرجة المسؤولية التي يتحملها.

٢-٥ اختيار الافراد:

تتكون عينة البحث من المراجعين والمحاسبين والمساهمين. وقد تم اختيار المراجعين من بين العاملين في الجهاز المركزي للمحاسبات والعاملين في مكاتب مراجعة خاصة. أما المحاسبين فقد تم اختيارهم من بين العاملين في وحدات اقتصادية تعمل في اطار قطاع الاعمال العام وفي وحدات اقتصادية خاصة. كما تم اختيار مجموعة مساهمين في وحدة اقتصادية عامة أو خاصة.

وقد بلغ عدد قوائم الاستقصاء التي وزعت على أفراد العينة ٣٧٥ استقصاءاً. وبلغ عدد الردود منها ٢٧٣ قائمة (نسبة الردود ٧٣٪).

٣-٥ أختيار الصفات:

يؤثر اختيار الصفات على صحة نتائج تحليل البيانات. وقد حاول الباحثون في مجالات مختلفة تحديد مدخل لاختيار تلك الصفات. فعلى سبيل المثال، وضع Dickson and Albaum (1977) مجموعة من الصفات الخاصة بمتاجر التجزئة. بينما أشار Heise (1969) إلى العديد من الدراسات التي وضعت صفات معينة لمجالات مختلفة مثل المسرح وعلم النفس. ويمكن استخدام نفس المجموعة من الصفات أو جزء منها إذا كان قد تم دراسة المفاهيم من قبل باحثين آخرين. فقد أكد Lusk (1973), Baranoff (1990) أنه يمكن استخدام نفس الصفات إذا كانت المفاهيم قد تم دراستها من قبل. وبناء على ذلك فإن الدراسة سوف تعتمد على ما قدمه Haried (1972) في تحديد الصفات الملائمة للمقاييس المحاسبية. وتتمثل هذه الصفات فيما يلي:

محددة	:	مقدرة
حسنة	:	سيئة
قابلة للقياس	:	غير قابلة للقياس
ضرورية	:	غير ضرورية
مخطط	:	غير مخطط

موضوعي	:	حكمي
ملموس	:	غير ملموس
قوي	:	ضعيف
مباشر	:	غير مباشر
متغير	:	ثابت
أمان	:	غير أمان
كامل	:	غير كامل
اختياري	:	اجباري
مفيد	:	غير مفيد
مؤقت	:	دائم
يمكن رقبته	:	لا يمكن رقبته
فعال	:	غير فعال
ساكن	:	حركي
طويل الأجل	:	قصير الأجل
مرن	:	غير مرن

٣-٥ نتائج الدراسة التطبيقية:

يعتبر تحليل التباين المتعدد أسلوباً احصائياً ملائماً للتعرف على التباين بين المجموعات المختلفة. وباستخدام هذا الأسلوب فقد تم التوصل إلى الجدول التالي:

جدول رقم (٢)

التباين بين المجموعات المختلفة

درجة المعنوية	درجة الحرية	اختبار F	
٠,٠٤٤	٢٢	٢,١١	المراجعين
٠,٢١٠	٢٢	٢,٤٢	المحاسبين
٠,٣٥٠	٢٢	٢,٣٨	المساهمين

يوضح الجدول السابق فروق جوهرية بين المراجعين والمحاسبين وأيضاً فروق بين المراجعين والمساهمين. ويلاحظ أن وجود الفروق الجوهرية لا يعني توافر أدلة على وجود اختلافات دلالية في المعنى بين المجموعات المختلفة. وللتحقق من هذا الأمر يتم تكوين الهيكل الإحصائي باستخدام التحليل العاملي. ويوضح الجدول التالي نتائج التحليل العاملي.

جدول رقم (٣)

الأبعاد الدلالية لمعاني معايير تقرير المراجع

العوامل				الاختلافات الدلالية
٤	٣	٢	١	
٠,٠١١٦٩	٠,٢١٦٩٣	٠,٠١٨١٧	٠,٨١٤٥٧	ملموس - غير ملموس
٠,٠٦٦٢٩	٠,٢٣١٢٩	٠,٠٠٦٣٩	٠,٧٦٢٢٩	موضوع - حكمي
٠,٠٠٧٠٩	٠,١٨٣٣٢	٠,٠٧٠٧٠	٠,٧٤١٦٠	قابل للقياس - غير قابل للقياس
٠,٢٣٥٤٩	٠,٠٢٠٩٨	٠,١٢٧٧٨	٠,٧٣٨٨٩	محدد - مقدر
٠,٠١٩١٦	٠,١٧٤٧١	٠,١٨٧٦٠	٠,٦٦٤٦٥	مباشر - غير مباشر
٠,١٣٠٤٢	٠,١٩٢٩٢	٠,٢٠٨٧٣	٠,٦٤٢٤	فعال - غير فعال
٠,٠٩١٩١	٠,٢٠٢٦٥	٠,٢٧٧٦٠	٠,٤٩٤٢١	كامل - غير كامل
٠,٠٧٣١٢	٠,١٦٥٥٣	٠,٨٧٠٧١	٠,٠٠٧٤٩	نافع - غير نافع
٠,٠٦٥٣٢	٠,٠٥٦٦٢	٠,٨٦٤٣٢	٠,٠٧٢٧٢	حسن - سيء
٠,٠٩٣٥٨	٠,١٣٢٤٩	٠,٦٢٧١٩	٠,٤٤١٤٥	قوي - ضعيف
٠,٣٤٦٨٩	٠,٢٢٢٨٤	٠,٥٨٨١١	٠,١٩٧٢١	امان - خطر
٠,٠٦٩٧٤	٠,٧٧٥٨٠	٠,١٣٧٦٩	٠,٢٠٨٥٣	متغير - ثابت
٠,١٣٦٧١	٠,٧٤٥٠	٠,١٤٣٩٥	٠,٢٥٤٨٠	مرن - غير مرن
٠,٠٣٠٨٦	٠,٦٦٤٢٣	٠,١٦٥٠٧	٠,٢٦٣١٠	طويل الأجل - قصير الأجل
٠,٨٤٩٧٤	٠,٠٥٢٤٩	٠,٠٥٢٤٦	٠,٠٠٠٠٢	قابل للرقابة - غير قابل للرقابة
٠,٨١١٢٩	٠,٠٦٥٢٢	٠,٠٥١٢٠	٠,١١٤٢٤	ضروري - غير ضروري
٠,٦٨٤٤٣	٠,٢١٦٢٦	٠,٠٦٢٣٠	٠,٠٣٤٤٨	مخطط - غير مخطط

وكما يوضح الجدول السابق في الجزء الأول أن جميع الصفات وفقاً لعامل النفوذ Potency تعتبر مرتبطة بهذا العامل. فهذه المقاييس توضح بطريقة أو أخرى وجود أو غياب الصفة، فإذا كان شيء ملموس فإنه يعتبر أكثر جوهرية من كونه غير ملموس. وإذا كان

الشيء محدد فلا شك أنه يكون أكثر جوهرية من كونه مقدر. ويبين الجزء الثاني من الجدول أن الصفتان الأولى والثانية مرتبطتان بعامل التقييم بينما الاخرتان لا ترتبط بصورة مباشرة مع هذا العامل.

ويوضح الجزء الثالث من الجدول أن جميع الصفات مرتبطة بعامل النشاط (Activity)، فعلى سبيل المثال، إذا افترضنا أن شيء ما مرن فإن هناك فرصة للتغيير أو التطوير. وأخيراً، فإن الجزء الأخير من الجدول يبين ارتباط الثلاث صفات المقترحة بعامل القابلية للإدارة. ولاختبار فروض البحث، تم استخدام تحليل التباين المتعدد وذلك لإظهار الاختلافات الدلالية بين المجموعات المختلفة. وفقاً لهذا الأسلوب تم التوصل إلى النتائج التالية.

جدول رقم (٤)

الاختلافات الدلالية لمعاني معايير تقرير المراجع

العوامل				
٤	٣	٢	١	الجزء الأول
٣٢ (م.غ)	٩ (م.غ)	٤٠ (م.غ)	١٥ (م.غ)	المعيار الأول
٢١ (م.غ)	٧٥ (٠,١٠٠)	٤٩ (٠,١١٠)	٣٧ (م.غ)	المعيار الثاني
٥٧ (٠,٠٥٣)	١٧ (م.غ)	١٦ (م.غ)	١٥ (م.غ)	المعيار الثالث
٦ (م.غ)	٣ (م.غ)	٤٨ (٠,٣٢)	٣ (م.غ)	المعيار الرابع
				الجزء الثاني
٢ (م.غ)	٣١ (٠,٣٣)	٩ (م.غ)	٣٨ (٠,٣٢)	انمعيار الأول
٤٢ (٠,١٥)	٤٣ (٠,١٥)	٥٤ (٠,٠٣)	٥٨ (٠,٠٢)	المعيار الثاني
٢٧ (٠,٠٥٢)	٤٨ (٠,٠٥)	٦٣ (٠,٠١)	٣٢ (٠,٠٠١)	المعيار الثالث
٤٥ (٠,٠٠٦)	٢٢ (٠,٠٢٧)	٥٢ (٠,٠٠٣)	٥٦ (٠,٠٠٣)	المعيار الرابع

يلاحظ من الجزء الأول من الجدول السابق أنه ليست هناك فروقاً جوهرية بين المراجعين والمحاسبين فيما يتعلق بالمعيار الأول. ولكن توجد فروق جوهرية بينهما بالنسبة للمعيار الثاني فيما يتعلق بالعامل الثاني والثالث. بينما يوجد اتفاق على معاني المعيار الثالث بين المجموعتين لجميع العوامل ماعدا العامل الأخير. هذا ولا توجد فروق جوهرية بين المجموعتين بالنسبة للمعيار الرابع الا فيما يتعلق بالعامل الثاني.

ويوضح الجزء الثاني من الجدول نتائج تحليل التباين المتعدد لمعاني معايير تقرير المراجع بين المراجعين والمساهمين. وكما توضح هذه النتائج، فإنه توجد اختلافات جوهرية بين المجموعتين فيما عدا العاملين الثاني والرابع.

٦ - الخلاصة والتوصيات:

يعتبر تقرير المراجع أداة لتوصيل المعلومات لمستخدميها. ويتم أعداد هذا التقرير وفقاً لمجموعة من المعايير المقبولة قبولاً عاماً. وتتحقق فعالية توصيل المعلومات إذا ما أدرك مستخدمي تلك المعلومات المعايير التي أعداد تقرير المراجع على أساسها بحيث يكون هناك اتساق في معاني تلك المعايير بين المراجع ومن يستخدمون نتائج عمله.

ويهدف هذا البحث إلى دراسة الاختلافات الدلالية لمعايير تقرير المراجع بين المراجعين والمحاسبين من ناحية وبين المراجعين والمساهمين من ناحية أخرى. وتفيد هذه الدراسة في تطوير البرامج الدراسية الخاصة بالمراجعة وفي وضع التوصيات والآراء المحاسبية.

ولتحقيق هدف البحث وتناول مشكلته تم تحليل الدراسات المحاسبية السابقة في مجال قياس المعاني وذلك بهدف التعرف على المفاهيم أو المصطلحات المحاسبية التي تم تناولها والفروض التي تم اختبارها بالإضافة إلى النتائج التي تم التوصل إليها. وقد اتضح من تلك الدراسات السابقة أنها لم تتناول اختلاف معاني معايير تقرير المراجع رغم أهمية هذه المعايير سواء بالنسبة للمراجع أو من يستخدمون نتائج عمله.

ولاختبار توافر الاختلافات لمعاني معايير تقرير المراجع بين المجموعات المختلفة فقد تم صياغة فرضين وذلك تمهيداً لاختبارهما. ويتمثل الفرض الأول في أنه لا يوجد اختلاف بين المحاسبين والمراجعين على معاني معايير تقرير المراجع، بينما يتمثل الفرض الثاني في أنه لا يوجد اختلاف بين المراجعين والمساهمين على معاني معايير تقرير المراجع.

ولاختبار فروض البحث تم تناول ماهية معايير تقرير المراجع بصورة مختصرة وقد تم اختبار عينة من المراجعين، المحاسبين والمراجعين وزعت عليهم قائمة استقصاء وبلغ عدد القوائم التي تم استخدامها لاجراء الاختبارات الإحصائية ٢٧٣ قائمة.

وقد أوضحت نتائج الاختبارات الإحصائية وفقاً لتحليل التباين المتعدد وجود فروق ذات معنوية إحصائية بين المراجعين والمحاسبين من ناحية، وأيضاً بين المراجعين والمساهمين من ناحية أخرى. ولمزيداً من الاختبارات التفصيلية وللتحقق من وجود تلك الفروق بين المجموعات المختلفة فقد تم تطبيق تحليل التباين المتعدد لتوضيح الاختلافات في الصفات التي تم التوصل إليها باستخدام التحليلي العاملي. وقد أوضحت هذه الاختبارات أنه لا يوجد فروق ذات معنوية إحصائية بين المراجعين والمساهمين وذلك بالنسبة لمعاني معايير تقرير المراجع.

وتعتبر هذه الدراسة استكمالاً للدراسات المحاسبية السابقة في إطار قياس المعاني والتعرف على الاختلافات الدلالية وقد اتسقت نتائج تلك الدراسة مع نتائج بعض الدراسات المحاسبية السابقة.

وقد أكدت نتائج هذه الدراسة ضرورة الأهتمام بتحقيق الاتساق بين المعنى المقصود من القوائم المالية والمعنى المدرك من تلك القوائم وأنه من الأهمية إجراء مزيد من الدراسات في هذا الاطار وأن تؤخذ نتائج هذه الدراسات في الأعتبار عند إصدار التوصيات والآراء المحاسبية وعند تطوير البرامج الدراسية المحاسبية.

هذا، وقد ركزت تلك الدراسة على معاني معايير تقرير المراجع فقط وبالتالي يحتاج الأمر لمزيد من الدراسة حول معاني المعايير العامة، وأيضاً معايير العمل الميداني. كما أن تلك الدراسة قد اقتصرت على الأختلافات الدلالية بين المراجعين والمحاسبين وكذلك بين المحاسبين والمساهمين هذا على الرغم من وجود أطراف أخرى تستخدم القوائم المالية وبالتالي يحتاج الأمر إلى إجراء دراسات أخرى في هذا المجال تأخذ في الأعتبار الأختلافات الدلالية بين المجموعات الأخرى التي لم تتناولها تلك الدراسة.

مراجع البحث

- د. أحمد نور، "معايير المراجعة الملائمة للممارسة المهنية في مصر"، مجلة الاقتصاد والمحاسبة، يوليو ١٩٨٤.
- د. عبد الحي مرعي، د. احمد عبد المالك، "أصول المحاسبة المالية" (الاسكندرية: كلية التجارة - جامعة الاسكندرية، ١٩٩٣).
- د. عبدالفتاح الصحن، د. كمال أبوزيد "المراجعة علماً وعملاً" (الاسكندرية: كلية التجارة، جامعة الاسكندرية، ١٩٩٢).
- American Institute of Certified Public Accountants" Statement on Auditing Standards No. 1, New york: AICPA, 1972.
- Ajinkya, B. "An Empirical Evaluation of Line of Business Reporting" Journal of Accounting Research, Autumn 1980, pp. 343-61.
- Bagranoff, N. "The Semantic Differential: A Prescription For Use in Accounting Research" Journal of Accounting Literature, vol., 9, 1990, pp 65-80.
- Baladouni, V. "The Accounting Persepective Re-Examined" In Bruns, W and P. Decoster (eds), Accounting and Its Behavioral Implications (New york: Mc Graw Hill, 1969).
- Bailey, W., J. Bylinshi and M. Shields "Audit Report Wording Changes" Journal of Accounting Research, Autumn 1993, pp. 355-70.
- Barnett, A and K. Loeffler "Readability of Accounting and Auditing Messages" The Journal of Business Communication, Spring 1979, pp 49-59.
- Barnett, A. And K. Loeffler "Readability of Accounting and Auditing Messages" The Journal of Business Communication, No. 3, 1979, pp. 49-58.
- Chambers, R. "Accounting, Evaluation and Economic Behavior" (New Jersey, Englewood Cliffs, Prentic - Hall, Inc, 1966).
- Chow, C. And S. Rice "Qualified Audit Opinions and Share Prices: An Investigation" Auditing: A Journal of Practice and Theory, Fall 1982, pp. 35-53.
- Committee on Basic Auditing Concepts "A Statement of Basic Auditing Concept (American Accounting Association 1973).
- Committee to Prepare a Statement of Basic Accounting Theory, "A Statement of Basic Accounting theory" (American Accounting Association, 1966).

Collins, D. And R. Simonds " SEC Line of Business Disclosure and Market Risk Adjustments" Journal of Accounting Research, Autumn 1979, pp. 352-83.

Davis, R. "Evaluation of Short-Term Changes in Spatially Modelled Cognitive Structure" unpublished Ph.D Dissertation, Indiana university.

Dickson, J. and G. Alboom "A Method For Developing Tailormade Semantic D or Marketing Areas" Journal of Marketing Research, Feb, 1977, pp. 87-91.

Dopuch, N., R. Holthausen, and R. Lettwich "Abnormal Stoch Returns Associated with Media Discloswre of Subject to qualified Audit Opinions" Journal of Accounting and Economics, June 1986, pp. 93-118.

-----, R. Holthausen, and R, Leftwich "Abnormal Stock Returns Associated With Media Disclosure of 'Subject to' Qualified Audit Opinons" Journal of Accounting and Economics, June 1986, pp. 93-118.

Dodd, R. N. Dopuch, R., Holthausen and R. Leftwich "Qualified Audit Opinions and Stock Prices: Information Content, Announcement Dates and Concurrent Disclosure" Journal of Accounting and Economics, vol. 6, 1984, pp. 3-38.

Elliott, J. "Subjet to Audit Opinions and Abnormal of Accounting Research, Autumn 1982, pp. 617-38.

Financial Accounting Standard Board "Qualitative Characteristics Of Accounting Information" Statement of Financial Accounting Concepts No, 2 Stamford, 1980.

Flanholtz, E. And Cook E " Conntative Meaning and Its Role In Change: A Field Study" Accounting, Organizations and Society, 1978, pp. 115-39.

Foote, C. "Put More Muscle in your Annual Report" Financial Executive, March 1983, pp. 34-64.

Golub, S. And R. Kueppers "Summary Reporting of Financail Information: Moving Toward More Readable Annual Reports" The Journal of Business Communication, No. 5, 1983, pp. 29-31.

Haried, A. "Measurement of Meaning In Financial Reports" Journal of Accounting Research, Spring 1973, pp. 117-45.

----- "The Semantic Dimensions of Financial Statements" Journal of Accounting Research, Autumn, 1972, pp. 376-91.

Harrison, T. "Different Market Reactions to Discretionary and Non - Discretionary Accounting Changes " Journal of Accounting Reseach, Spring 1977, pp. 84-107.

Houghton, K "The Development of Meaning in Accounting: An Interemporal Study" Accounting and Finance, November, 1987a, pp. 25-40.

-----"True and Fair View: An Empirical Study of Connotative Meaning" Accounting, Organization and Society, Nov, 1987, pp. 143-52.

----- and F. Messier "the Wording of Audit Report: Its Impact on the Meaning of Message Communicated and Monitoring Research: Improvements in Communicated and Monitoring Edited by Moriarity, S (lahoma: University of Oklahoma, 1990).

Kochanek, R. "Segmental Financial Disclosure and Security Prices" The Accounting Review, April 1974, pp. 245-58.

Leftwich, R. "Evidence of the Impact of Mandatory Changes in Accounting Principles on Corporate Loan Agreements" Journal of Accounting and Economics, March 1981, pp. 3-36.

Littleton, A. And V. Zimmerman "Accounting Theory: Continuity and Change" (New Jersey: Englewood Cliffs, Prentice-Hall, Inc, 1962).

Luck, E. "A Bipolar Adjective Screening Methodology" Journal of Marketing Research, May 1973, pp. 202-203.

Mc Namara, R. And K. Moores "Interpreting Accounting Concepts Mapping of Users Cognitive Structures, School of Social and Industrial Administration, Griffith university, Queensland, July 1982.

Noreen, E. And J. Sepe "Market Reaction to Accounting Policy Deliberations: The Inflation Accounting Case" The Accounting Review, April 1981, pp. 253-69.

Oliver, B. "The Semantic Differential: A Device for Measuring the Interprofessional Communication of Selected Accounting Concepts" Journal of Accounting Research" 1974, pp. 299-316.

Osgood, C., G. Suci and P. Tannenbaum "The Measurement Of Meaning" (Chicago University Of linois Press, 1957).

Sepe, J., "The Impact of the FASB's 1974 GPL Proposal on the Security Price Structure" The Accounting Rev., July 1982, pp. 467-85.

Sterling, R. "A Statement of Basic Accounting Theory: A Review Article" Journal of Accounting Research, 1967, pp. 95-112.

Schroeder, N. And C. Gibson "Are Summary Annual Reports Successful" Accounting Horizons, June 1992, pp. 25-37.