

# تحليل تقرير المراجع بهدف زيادة فاعلية الإتصال

الدكتور / سعود حمد الحميدي  
كلية العلوم الإدارية - جامعة الكويت

## Abstract:

The primary objective of this study is to promote effective communication between auditors and users of the financial information included in audited financial statements. Thus, the auditor's report, as the communication medium, to convey the auditor's opinion on the financial statements, the message send by the auditor (the sender), to users of audited financial statements (the receiver), is the focus of this study. For better and effective communication of the auditor's report, it should be understandable and contain either an expression of clear-cut opinion regarding the financial statements taken as a whole, or an assertion that an opinion cannot be expressed and the reasons therefor. This study begins with reviewing the audit function in relation with the communication theory, by analysing the elements of the communication theory and applying these elements on the audit function and its objectives. Then, the study reviewed the historical evolution of the audit function and auditors' reports for better and complete understanding of the phrases " present fairly " in all material respects, and " give a true and fair view " which the auditor can use one of them in expressing his opinion. Finally, findings and conclusions of the study were presented, and some further research works have been recommended at the end of this study.

## تحديد المشكلة موضوع البحث:

من المتفق عليه بين الغالبية من المؤلفين والباحثين في الفكر المحاسبي المنشور ، أن المحاسبة تشتمل على ثلاثة أنشطة رئيسية هي :

(١) تحديد البيانات المالية التي يتم جمعها عن المعاملات ، والتصرفات والأحداث الإقتصادية لشركة ، أو منظمة ، معينة (عملية تحديد وتحليل البيانات . (Identification

- (٢) ثم تسجيل (Recording) تلك البيانات ، وتبويبها ، وتلخيصها تمهيداً لعرض نتائجها في التقارير المالية ،
- (٣) وتوصيل المعلومات في التقارير ، أو القوائم ، المالية (Communicating) إلى الأطراف المهتمين بالحصول عليها والذين يستخدمونها في اتخاذ قراراتهم .

(Weygandt, Jerry J., Kimmel, Paul D. and Kieso, Donald E. , 3rd Edition, 2015, p. 4 . Also see : Williams, Jan R. , Haka, Susan F . , Bettner, Marks. and Carcello, Joseph V., 13 th Edition, 2009, pp.8-17; Spiceland, J. David, Sepe, James F. , Nelson, Mark W. , Tan, Pearl, Low, Bernardine and Low, Kim-Yew, IFRS Edition, 2013, pp. 4-24 ; and Kieso, Donald E. , Weygandt, Jerry J. and Warfield, Terry D. , 2 nd IFRS Edition, 2014, pp. 5-8 , 30-47.)

ومن المتفق عليه أيضاً بين المؤلفين والباحثين في الفكر المحاسبي المنشور، السابق ذكر أسماء منهم على سبيل المثال، أن الغرض العام للتقارير المالية عن المنشأة هو توفير معلومات مفيدة لمستخدمي التقارير المالية مثل المستثمرين الحاليين والمحتملين، والمقرضين ، والدائنين ، والعملاء ، والعاملين بالشركة وإتحاداتهم العمالية ، ومصصلحة الضرائب والزكاة ، والمجتمع بصفة عامة .

ولكي تكون تلك المعلومات المالية ، مفيدة للمستخدمين لها ، ويمكنهم الاعتماد عليها في إتخاذ قراراتهم ، يجب أن تتصف هذه المعلومات بمواصفات قياسية لجودة المعلومات (Qualitative Characteristics) حددها مجلس معايير المحاسبة الدولي (International Accounting Standards Board-IASB) في معيارين أساسيين (Fundamental Qualities) هما الملائمة (Relevance) ، أي أن تكون ملائمة للقرارات التي يتخذها مستخدمو المعلومات المالية ، وأمانة تعبيرها عن الواقع المالي للشركة (Faithful Representation) من حيث أدائها المالي ، وتدققاتها النقدية، ومركزها المالي، بما يشتمل عليه ذلك من إكمال المعلومات (Completeness)، وحيادية إعدادها (Neutrality) ، وخلوها من الأخطاء الهامة (Free from Error) . وبالإضافة إلى هذين المعيارين الأساسيين ، حدد المجلس (IASB) مجموعة أخرى من المعايير النوعية للمعلومات المالية حتى تكون مفيدة ، سميت بمواصفات قياسية تعزيزية (Enhancing Qualities) ، والتي من أهمها إمكانية مراجعة تلك المعلومات المالية

والتأكد من سلامتها (Verifiability)، وإمكانية فهمها وإستيعابها (Understandability).

(IASB, The Conceptual Framework for Financial Reporting, 2010, Chapters 1 and 3 . Also see : Kieso, D. E. , Weygandt, J . J. and Warfield, T. D. , 2014 , PP. 30-37 ; and Spiceland, J . D . , Sepe, J.F. , Nelson, M. W. , Tan, P. , Low, B. and Low, Kim-Yew, 2013, pp.21-24).

وهنا يبرز دور مراجع الحسابات الخارجي المستقل كوسيط محايد للتأكيد على أن إدارة الشركة قد التزمت ، في إعدادها للتقارير ، أو القوائم ، المالية التي تقدمها إلى المستخدمين ، بتطبيق معايير المحاسبة وإعداد القوائم المالية الواجبة الإتباع ، وإلضفاء المصدقية على المعلومات المالية التي تحتوي عليها تلك التقارير ، أو القوائم المالية ، حتى يمكن الإعتماد عليها في إتخاذ القرارات . وأساس هذه المصدقية هو ما يتمتع به المراجع الخارجي من الكفاءة المهنية (Professionalism)، والإستقلالية (Independence) عن الإدارة المسؤولة عن إعداد القوائم المالية ، وكذلك عن المستفيدين أو المستخدمين للمعلومات المالية الواردة في تلك القوائم . بالإضافة إلى ما يلتزم به من معايير أخلاقية ملزمة تتعلق بالنزاهة والموضوعية ، وتأدية العمل بالأمانة والإخلاص الواجب (Due Professional Care) وفقاً لمعايير المراجعة التي يلتزم بها في أدائه لعمله ، سواء كانت معايير مراجعة محلية (GAAS) ، أو معايير المراجعة الدولية (ISA) . ويراقب هذا الإلتزام المنظمة المهنية التي يتبعها في الدولة التي يزاول المهنة فيها (وزارة التجارة والصناعة في دولة الكويت) ، والتي يمكنها مساعدته ومعاقبته في حالة مخالفته لتلك المعايير . لذلك ، يقدم المراجع الخارجي تقريراً مكتوباً ، مصاحباً للقوائم المالية التي أعدتها إدارة الشركة ، يبدي فيه رأيه المهني المحايد عن مدى تمثيل القوائم المالية بوضوح للمركز المالي للمنشأة في نهاية فترة معينة (عادة سنة مالية) ، وعن أدائها المالي ، وتدفقاتها النقدية خلال تلك الفترة ، طبقاً للمعايير المحاسبية ومعايير إعداد التقارير المالية . (المادة رقم ٢٦١ من القانون رقم ٩٧ لسنة ٢٠١٣ ، الخاص بتعديل بعض مواد المرسوم بقانون رقم ٢٥ لسنة ٢٠١٢ بشأن إصدار قانون الشركات ، والصادر في ٢٧ مارس (آذار) عام ٢٠١٣) .

ويركز الباحث، في هذا البحث، على مشكلة توصيل المعلومات المالية التي تتضمنها القوائم المالية التي يتم مراجعتها والتحقق من صحتها ، وتوصيل رأي المراجع ، في تقرير

المراجعة على تلك القوائم المالية ، عن مدى مطابقتها للواقع المالي والإقتصادي للشركة (أو المنظمة) طبقاً لمعايير المحاسبة المحلية (GAAP) ، أو الدولية (IAS) ، والمعايير الدولية لإعداد القوائم المالية (IFRS) .

ولكي يتم الإتصال (Communication) بفاعلية ، يجب أن تكون هناك رسالة واضحة (Message) ، يصدرها ، أو يرسلها،مرسل معين (Sender) ، من خلال وسيلة ، أو قناة ، إتصال معينة (Channel) لتوصيلها إلى المهتمين بالحصول عليها ، المستهدفين من عملية الإتصال وهم المتلقي أو المستقبل للرسالة (Receiver) . ولإتمام عملية الإتصال بنجاح ، يجب ألا تكون هناك أية عوامل تؤدي إلى التشويش (Noise) ، أو تسبب عدم وصول الرسالة بوضوح ، أو عدم فهمها وإستيعابها ، من قبل المستقبل أو المتلقي .

والرسالة المراد توصيلها في المحاسبة هي المعلومات المالية المفيدة لمتخذي القرارات الذين يتخذون قراراتهم بالإعتماد على تلك المعلومات . ومرسل الرسالة هو إدارة الشركة ، أو المنظمة ، التي تعد التقارير أو القوائم المالية طبقاً لمعايير المحاسبة ، ومعايير إعداد التقارير المالية . ومستقبل الرسالة أو المتلقي هم مستخدمي القوائم المالية والمهتمين بالحصول على هذه المعلومات المالية . والوسيلة المستخدمة في الإتصال هي القوائم المالية في شكلها التقليدي ، أو التقارير المحاسبية المالية ، التي تحتوي على المعلومات المالية التي يحتاج إليها المستخدمين (متخذي القرارات) لإتخاذ قراراتهم .

ويلعب مراجع الحسابات الخارجي دوراً هاماً لنجاح عملية الإتصال وزيادة فاعليته ، وذلك عن طريق التحقق من سلامة إعداد القوائم المالية طبقاً لمعايير المحاسبة ومعايير إعداد القوائم المالية ، وإبداء رأيه المهني المحايد عن أن القوائم المالية تعبر بأمانة ووضوح عن المركز المالي " الحقيقي " للشركة في تاريخ نهاية السنة المالية ، وعن نتائج أعمال الشركة أو آدائها المالي ، وتدفقاتها النقدية ، خلال تلك السنة المنتهية في ذلك التاريخ ، وأنها متفقة مع الواقع . (المادة ٢٦١ من القانون رقم ٩٧ لسنة ٢٠١٣) . وذلك الرأي الذي يبديه المراجع في تقريره عن القوائم المالية يضيف مصداقية على المعلومات المالية الواردة في تلك القوائم .

وحيث أن رأي المراجع يمثل خلاصة عملية المراجعة التي قام بها ، ومؤسس على ما تم تجميعه من أدلة كافية وملائمة ، وتقييمه لهذه الأدلة ، والإستنتاجات التي توصل منها

إلى ذلك الرأي ، فإن هذا الرأي هو الرسالة التي يرسلها المراجع (المرسل) ، وذلك من خلال تقرير المراجعة (أداة الإتصال المستخدمة) ، لتوصيلها إلى المستفيدين من تقريره على القوائم المالية ، وهم مستخدمي المعلومات الواردة في القوائم المالية (المتلقي أو المستقبل للرسالة) .

وبناء على ما سبق ، فإن مشكلة هذا البحث الرئيسية تتلخص في تحليل رأي المراجع في تقريره على القوائم المالية ، وتحديد مصادر التشويش (Noise) أو المعوقات التي تؤثر سلبياً على فاعلية الإتصال ، بهدف زيادة فاعلية الإتصال لتقارير المراجعة .

### أهمية البحث:

تنبع أهمية هذا البحث من أهمية الدور الذي يلعبه المراجع في المجتمع ، ومن أهمية تقرير المراجع على القوائم المالية الذي يضيف المصدقية على المعلومات المالية الواردة في تلك القوائم ، والتأكيد على أنها خالية من الأخطاء الهامة والمخالفات لمعايير المحاسبة (International Accounting Standard-IAS) ومعايير إعداد التقارير المالية (International Financial Reporting Standards- IFRS) ، ومن ثم ، إمكانية الإعتماد عليها في إتخاذ القرارات .

فالمعلومات المالية الواردة في التقارير ، أو القوائم ، المالية التي يتم مراجعتها ، تساعد المجتمع في توزيع موارده المالية المحدودة بطريقة أكثر كفاءة وفاعلية ، حيث تنجذب الموارد الإقتصادية ورؤوس الأموال عادة إلى الصناعات ، والأماكن الجغرافية ، والشركات ، التي تظهر القدرة على الإستخدام الأمثل للموارد الإقتصادية ، كما تعكسها القوائم المالية .

(Whittington, O. Ray, and Pany, Kurt, 19<sup>th</sup> Edition, 2016,p.5).

ويساهم المراجع الخارجي المستقل في تعزيز مصداقية تلك المعلومات ، عن طريق تخفيض مخاطر المعلومات (Information Risk) ، ومن ثم يمكن لمستخدمي المعلومات المالية الإعتماد عليها في إتخاذ القرارات . كما أن رأي المراجع الذي يبديه في تقريره على القوائم المالية ، يمثل خلاصة عملية المراجعة ونتيجتها النهائية . لذلك ، فإن دراسة وتحليل تقرير المراجع ، وصياغة الرأي الذي يبديه في التقرير ، تكون لها الأهمية القصوى ، حتى يكون تقريره قابلاً للفهم والإستيعاب ، وتصل رسالته واضحة إلى

المستخدمين للمعلومات المالية والمستفيدين من تقرير المراجع عليها ، وبالتالي تزداد فاعلية الإتصال للتقارير المالية ولتقرير المراجع الخارجي عليها .

### أهداف البحث:

يهدف هذا البحث بصفة أساسية إلى زيادة فاعلية الإتصال لتقرير المراجع الخارجي المستقل على المعلومات المالية التي تتضمنها القوائم المالية .

ولتحقيق هذا الهدف الأساسي للبحث ، يجب تحقيق الأهداف الفرعية

الثلاثة التالية :

أولاً : تحليل تقرير المراجع الخارجي ، كوسيلة للإتصال .

ثانياً : دراسة مكونات تقرير المراجع ، وتطوره .

ثالثاً : دراسة معوقات الإتصال الفاعل للتقرير ، وصياغة رأي المراجع حتى تكون

الرسالة واضحة ويمكن فهمها ، ومن ثم ، زيادة فاعلية الإتصال .

### خطة العرض في البحث:

لتحقيق أهداف البحث السابق ذكرها ، ومن ثم تحقيق الهدف الأساسي للبحث ،

تنقسم الدراسة في هذا البحث إلى ثلاثة أقسام رئيسية على النحو التالي :

أولاً : تحليل تقرير المراجع الخارجي كوسيلة للإتصال الفاعل .

ثانياً : مكونات تقرير المراجع ، وتطوره .

ثالثاً : معوقات الإتصال الفاعل ، وصياغة لرأي المراجع .

ويلي ذلك خلاصة للبحث ، ونتائجه ، وتوصيات لبحوث أخرى في هذا المجال .

### القسم الأول: تحليل تقرير المراجع الخارجي كوسيلة للإتصال الفاعل :

يعرف الإتصال بأنه " عملية مستمرة تتضمن قيام أحد الأطراف بتحويل أفكار ،

ومعلومات معينة إلى رسالة شفهية أو مكتوبة ، تنقل من خلال وسيلة إتصال إلى الطرف

الآخر . " (دكتور أحمد ماهر ، ٢٠٠٨ ، ص. ٢٧ . أنظر أيضاً المراجع التالية على سبيل

المثال :

Quick, James Campbell and Nelson, Debra L. , 8 th Edition, 2013, pp. 244-245; Robbins, Stephen P. and Judge, Timothy A. , 14 th Edition, 2011, pp. 376-382; Locker, Kitty O. , 7 th Edition, 2006, pp. 3-12 and 515-526; and French, Ray, Rayner, Charlotte, Rees, Gray, and Rumbles, Sally, et. al. , 2 nd Edition, 2011, pp. 533-541).

ويحتوي التعريف السابق على عدة عناصر للإتصال ، من أهمها ما يلي :

١- المرسل (Sender) وهو شخص لديه مجموعة من الأفكار والمعلومات التي يرغب في إرسالها إلى طرف آخر . ويتأثر المرسل بخبرته وخلفيته من خلال التعليم والخبرة المكتسبة . كما يتأثر المرسل أيضاً بإدراكه ، وفهمه ، وتفسيره ، وحكمه أو رأيه على هذه الأفكار والمعلومات . كما أن القيم والسلوك الأخلاقي التي تكون شخصية المرسل، وأيضاً توقعاته ومدى معرفته بحاجة الطرف الآخر إلى الأفكار والمعلومات ، تؤثر أيضاً على كيفية معالجة المرسل لهذه الأفكار والمعلومات ، كالتقييم ، والحكم أو الرأي ، والإطناب أو الإيجاز ، والربط بين المعلومات ، وصياغة الأفكار . (دكتور أحمد ماهر ، ٢٠٠٨ ، ص ص ٢٧-٢٨).

٢- الرسالة (Message) وهي عبارة عن صياغة الأفكار والمعلومات ، والحكم أو الرأي ، المراد نقلها إلى المرسل إليه . وتتكون الرسالة من عنصرين أساسيين هما ( أ ) المحتوى (مضمون الرسالة) ، من الأفكار والمعلومات ، والحكم أو الرأي الذي يعتقد المرسل بأهميته بحسب مفهومه لمضمون الرسالة وصياغتها في كلمات ، أو مصطلحات ومفاهيم يتم إختيارها بعناية لتحويل الرسالة إلى الطرف الآخر ، (ب) والتأثير المتوقع لمحتوى الرسالة على المرسل إليه من الشعور بالبهجة أو السعادة ، أو الشعور بالخوف أو عدم الإرتياح إلى محتوى الرسالة . وهذا العنصر الأخير للرسالة هو الذي يجعل لها معنى وقيمة لدى المرسل إليه . لذلك ، يجب الإهتمام الشديد من قبل المرسل بلغة وصياغة الرسالة ، والكلمات أو المصطلحات التي يستخدمها ، بحيث تكون مفهومة وواضحة للطرف الآخر المرسل إليه الرسالة حتى تحدث الأثر المطلوب ، أو المستهدف منها .

(Quick, J. C. and Nelson, D. L. , 2013, p. 245)

٣- وسيلة الإتصال (Media or Channel) التي يختارها المرسل لتكون أكثر تعبيراً عن أفكاره ومعلوماته ، أو حكمه ورأيه ، والأكثر فاعلية وتأثيراً على المرسل إليه . وتتعدد وسائل الإتصال فمنها الشفهية كالمحادثات الشخصية ، والإجتماعات ، والندوات أو المؤتمرات ، ومنها المكتوبة كالخطابات ، والتقارير ، والمنشورات الدورية والتي تتوجه بطريقة منظمة من المرسل إلى المرسل إليه . (دكتور أحمد ماهر ، ٢٠٠٨ ، ص ٢٩). كما توجد العديد من وسائل الإتصال الأخرى غير الهامة لأغراض هذا البحث مثل المقابلات الشخصية ، والتليفون ، والفاكس ، والإذاعات المرئية والمسموعة ، وغيرها مما يخرج عن نطاق وهدف هذا البحث .

٤- المستقبل، أو المتلقي (Receiver) وهو الطرف الآخر الذي يستقبل الرسالة والمستهدف من عملية الإتصال ، والذي يحاول أن ينظم الأفكار والمعلومات التي تحتوي عليها الرسالة ، ويفسرها ، ويفهمها ويعطي لها معاني ودلالات بحسب التعليم والخبرة والعناصر المكونة لشخصيته ودوافعه ، وبناء عليها يتخذ قراراته ، ويحدد توجهاته وسلوكه وتصرفاته . (دكتور أحمد ماهر ، ٢٠٠٨ ، ص ٢٩). كما يقوم أيضاً المستقبل للرسالة بالتغذية العكسية للمعلومات ، أو المعلومات المرتدة (Feedback) حتى تكتمل عملية الإتصال من الجانبين .

(Quick, J. C. and Nelson, D. L. , 2013, p. 245)

٥- بيئة الإتصال (Communication Environment) وهي البيئة المحيطة بعملية الإتصال . وتتكون بيئة الإتصال من العديد من المكونات كالأشخاص المحيطين والمتعاونين مع كل من المرسل والمستقبل ، مثل المساعدين للمرسل ، أو المعدين للمعلومات والأفكار المراد إرسالها . وكذلك المعاونين للمستقبل والمساعدين له لتحليل الرسالة وفهم مضمونها ، وإقتراحات السلوك أو التصرف أو القرارات الواجب إتخاذها بناء على فهم الرسالة ، والآثار التي تحدثها ، وتوقعاتهم المستقبلية . وكذلك ، ظروف العمل أو الأحداث والوقائع التي تتم أثناء الإتصال ، والعلاقات الأخرى التي قد تسهل ، أو تعيق (تشوش) ، عملية الإتصال وتقلل من فاعليتها . (دكتور أحمد ماهر ، ٢٠٠٨ ، ص ٣٠) . كما تشمل بيئة الإتصال أيضاً البيئة التشريعية والقوانين التي تحكم الإتصالات ووسائلها ، أو اللوائح ، والتعليمات المقررة ، والإطار التنظيمي ، أو المعايير ، وقواعد السلوك الأخلاقي ، التي تحكم إختيار وسيلة الإتصال ، وتحدد مكوناتها ، وطريقة صياغتها ، وتحكم تصرفات وسلوك كل من



المرسل والمستقبل . وهذه البيئة التشريعية التي يتم من خلالها الإتصال لها تأثير بالغ على نجاح وكفاءة الإتصال ، أو إعاقته وتقليل فاعليته (التشويش) .

٦- التشويش (Noise) وهي العوامل التي تعيق عملية الإتصال من إحتمال التشويش على معاني الأفكار والمعلومات ، أو إستخدام الوسيلة غير الملائمة لنقل الرسالة إلى الطرف الآخر ، مثل عدم الإهتمام باللغة ، والكلمات ، والمصطلحات المستخدمة في صياغة الرسالة في حالة الإتصال من خلال التقارير المكتوبة ، أو عدم دراسة إحتياجات مستقبل الرسالة من الأفكار والمعلومات ، أو وجود فجوة توقعات بين المرسل والمستقبل في المعلومات ، وكذلك إحتمال عدم فهم الرسالة من جانب المستقبل لأسباب تتعلق بمكوناته الشخصية من التعليم والخبرة ، والدوافع لفهم وإستيعاب الرسالة ، أو لأية أسباب أخرى . ويعني ذلك أن التشويش قد يكون راجع إلى المرسل ذاته ، أو إلى الرسالة ومدى وضوحها وسهولة فهمها ، أو إلى وسيلة الإتصال المستخدمة ، أو إلى مستقبل الرسالة ذاته ، أو إلى بيئة الإتصال ، أو كل ، أو بعض ، هذه العناصر التي يتكون منها عملية الإتصال . لذلك تقسم معوقات الإتصال بحسب عناصر نظرية الإتصال على النحو التالي: (دكتور أحمد ماهر ، ٢٠٠٨ ، ص ص. ٤٠-٤٦).

#### ( أ ) معوقات في المرسل :

وتشمل الأخطاء التي يقع فيها المرسل ، والتي تؤثر على شكل ، وحجم الأفكار والمعلومات التي يرغب في نقلها إلى الطرف الآخر (المرسل إليه) . ومن هذه العوامل التعليم ، والخبرة العملية ، والفهم والإدراك ، والقيم والأخلاقيات التي يؤمن بها مثل الموضوعية، والنزاهة، والإخلاص في العمل، وهي العوامل المتعلقة بالتكوين الذاتي أو الشخصية ، وكذلك إدراك المرسل إلى طبيعة المعلومات التي يحتاج إليها المرسل إليه وتوقعاته ، وتأثيراتها عليه .

#### (ب) معوقات في الرسالة :

إن الخطأ في صياغة الرسالة ، وطبيعة وحجم المعلومات التي تتضمنها ، وإستخدام ألفاظ ومعاني قد تكون من الصعب فهمها من جانب المستقبل للرسالة، تكون أهم المعوقات التي تشوش على المعنى وتؤدي إلى عدم فاعلية وكفاءة الإتصال .

### (ج) معوقات في وسيلة الإتصال :

إن إختيار وسيلة إتصال غير مناسبة لتوصيل الرسالة من المرسل إلى المرسل إليه ، هي أهم المعوقات التي تؤدي إلى عدم فاعلية الإتصال . ومعوقات إختيار وسيلة الإتصال غير المناسبة هي عدم تناسبها مع موضوع الرسالة محل الإتصال ، أو عدم مناسبتها مع الوقت المتاح لتوصيل الرسالة ، وعدم دراسة الإجراءات الرسمية التي تنظم وسيلة الإتصال المكتوبة .

### (د) معوقات المستقبل للرسالة :

وتتشابه هذه المعوقات عند كل من المستقبل والمرسل ، والسابق ذكرها ، من حيث التعليم ، والخبرة ، والقدرة على الفهم والإدراك ، والقيم والأخلاقيات التي تحكم السلوك الشخصي والتصرفات .

### (هـ) معوقات بيئة الإتصال :

قد تعيق بيئة الإتصال (أو التشويش) على عملية الإتصال ، أو تساعد على نجاحها . فتعارض الأهداف والمصالح للمساعدين أو المعاونين للمرسل ، أو للمستقبل تعيق عملية الإتصال الفاعل . وكذلك عدم فهم أحد الأطراف لدوافع الطرف الآخر ، أو للفوائد أو العواقب السيئة التي قد تصيبه كنتيجة للإتصال تعيق عملية الإتصال . وعدم الثقة من جانب المستقبل في مرسل الرسالة يؤدي إلى فشل عملية الإتصال . كما أن عدم وجود المعلومات المرتردة ، أو التغذية العكسية (Feedback) من المرسل إليه إلى المرسل للرسالة قد يقلل من فاعلية الإتصال أو يحبطها .

إن وجود هذه المعوقات الخمسة في عناصر عملية الإتصال يؤدي حتماً إلى فشل عملية الإتصال أو تقليل فاعليتها . ولذلك يجب دراستها تفصيلاً لإزالتها ، أو التقليل من تأثيراتها السلبية على كفاءة الإتصال وزيادة فاعليته . وهذا سيكون موضوع الدراسة في القسم الثالث والأخير من هذا البحث ، ولكن بالتركيز على معوقات الإتصال المتعلقة بوسيلة الإتصال ، وبالرسالة المراد توصيلها .

ويمكن الربط بين عناصر نظرية الإتصال ، السابق بيانها باختصار ، وتقرير مراجع الحسابات الخارجي ، كأداة لتوصيل نتائج عملية المراجعة إلى مستخدمي القوائم المالية ، كما يلي باختصار :

١- المرسل هو المراجع الخارجي ، الذي يرغب في توصيل رأيه على المعلومات المالية التي تحتوي عليها القوائم المالية .

٢- الرسالة هي صياغة رأي المراجع الفني المحايد على المعلومات المالية ، وهي التي تضفي المصدقية على تلك المعلومات المالية في حالة الرأي الإيجابي بدون تحفظات ، أو الرأي النظيف ، (Unqualified Opinion or Clean Opinion) ، أو تنزع المصدقية عن المعلومات المالية في حالة الرأي السلبي ، أو العكسي ( Adverse Opinion) ، وقد يضفي مصداقية على أغلبية المعلومات ، وينزعها عن بعض المعلومات القليلة الأهمية بالنسبة للقوائم المالية ككل ، وهو الرأي المتحفظ ، أو الرأي الإيجابي مع إبداء بعض التحفظات على بعض المعلومات ( Qualified Opinion) .

٣- وسيلة الإتصالهو تقرير المراجع المكتوب على القوائم المالية والذي يبدي فيه المراجع رأيه على تلك القوائم المالية التي تم مراجعتها .

٤- المستقبل ، أو المتلقي للرسالة هو مستخدمي المعلومات المالية ، والتي أبدى المراجع الخارجي المهني المستقل الرأي عليها في تقريره ، وهم المستفيدون من رأي المراجع ليقرروا مدى الإعتماد على تلك القوائم المالية لإتخاذ قراراتهم ، أو للتعامل مع الشركة التي أعدت تلك القوائم المالية . وهم من يقدمون المعلومات المرتدة عن فهمهم ، وتوقعاتهم ، واحتياجاتهم من المعلومات إلى المراجع الخارجي لتكتمل عملية الإتصال الفاعل ، ويمكن للمراجع استنتاج ذلك أيضاً من سلوكهم وتصرفاتهم ، وقراراتهم .

٥- بيئة الإتصال وتشتمل على المساعدين للمراجع الخارجي الذين يساعده على تشكيل رأيه ، سواء من مكتبه لإنجاز عملية المراجعة ، أو من مراجعين آخرين من خارج المكتب ، والخبراء الذين يعتمد أحياناً على عملهم في عملية المراجعة ، وكذلك المراجعين الداخليين بالشركة التي يتم مراجعة قوائمها المالية ، ولجان المراجعة بمجالس إدارات الشركات (إن وجدت)، وكذلك إدارة الشركة التي تعد القوائم المالية ومدى التزامهم بنظم الرقابة الداخلية بالشركة ، والتزامهم بمعايير المحاسبة المتعارف عليها

، ومعايير إعداد القوائم المالية . وأيضاً ، ظروف العمل بالشركة والأحداث التي تقع أثناء المراجعة ، والتسهيلات أو المعوقات التي تصادف المراجع أثناء المراجعة من إدارة الشركة . بالإضافة إلى البيئة التشريعية ومتطلبات صياغة وإعداد تقرير المراجعة ، وتوقيت تقديمه ، والعقوبات المقررة عليه في حالة مخالفته لمعايير الأداء في المراجعة ، أو لمعايير السلوك الأخلاقي ، ومدى متابعتها بواسطة المنظمة المهنية للمحاسبة والمراجعة .

وكذلك تشمل بيئة الإتصال الأشخاص المتعاونين مع المستقبل للتقرير ، الذين يحلون ويفسرون مضمون الرسالة ، ويقدمون المقترحات للسلوك أو التصرف ، أو القرارات التي يتخذها المستقبل. ومستوى التعليم ، والخبرة ، والعناصر الأخرى المكونة لشخصية المستقبل ودوافعه .

٦- التشويش ، وهي كما سبق ذكره معوقات الإتصال التي تحبط عملية الإتصال ، أو تقلل من فاعليتها . وقد تكون من جانب المرسل ذاته ، أو صياغة الرسالة ، أو في وسيلة الإتصال المستخدمة في التوصيل ، أو في المستقبل ذاته وقدرته على الفهم ، والقيم والأخلاقيات التي تحكم قراراته وتصرفاته ، أو في بيئة الإتصال ، التي تضم كل هذه العناصر معاً ، أو بعضها فقط ، وستكون موضوع دراسة أكثر تفصيلاً في القسم الثالث من هذا البحث مع التركيز على وسيلة الإتصال وهي تقرير المراجع ، ومكوناته ، ثم على الرسالة ذاتها وهي صياغة الرأي في تقرير المراجع .

### القسم الثاني : مكونات تقرير المراجع ، وتطوره :

تأتي كلمة " مراجعة " باللغة الإنجليزية (auditing) من الكلمة اللاتينية (audire) ، وهي تعني " السمع " (hearing) ، حيث كانت المراجعة في صورتها البدائية الأولى ، وحتى أوائل العصور الوسطى في بريطانيا ، تتم عن طريق السمع ، داخل الإقطاعات الزراعية ، إلى أصحاب الإقطاعات (Manors) وإلى العاملين عليها وإدارتها ، لجميع حسابات الإيرادات والمصروفات .

(Cossierat, Graham W. And Rodda, Neil, 3 rd Edition, 2009, p. 3. Also see; Lee, Thomas A. , 1970, PP. 363-368; Lee: T. A. , 1972, pp. 22-27 ; Thomas, C. William and Henke, Emirson O. , 1986, PP. 14-16; and Soltani, Bahram, 2007, pp.4-8.)

(أنظر أيضاً : دكتور إبراهيم عثمان شاهين ، الطبعة الثالثة ، ١٩٩٢ ، ص ١٣.)

وفي تلك المرحلة البدائية للمراجعة ، لم تكن هناك حاجة إلى تقرير مراجعة مكتوب . وما أن جاء القرن السادس عشر ، حتى كانت فوائد المراجعة المنهجية المنظمة قد عرفت وانتشرت في إيطاليا بعد إنتشار إستخدام المحاسبة على أساس القيد المزدوج (Double Entry Book-Keeping) . والتي شرح أسسها لوقا باسيولي (Loca Pacioli) في كتابه الشهير في الرياضيات (Summa de Arethmatics) المنشور في إيطاليا ، سنة ١٤٩٤ . ثم انتشرت المحاسبة بالقيد المزدوج إلى الإمبراطوريات القديمة في بريطانيا ، وفرنسا ، وسائر دول غرب أوروبا ، وانتقلت منها عبر الأطلنطي إلى أمريكا . وبدأ يظهر إلى الوجود منظمات مهنية للمحاسبة والمراجعة في كل من إيطاليا ، وبريطانيا .  
(دكتور إبراهيم عثمان شاهين ، الطبعة الثالثة ، ١٩٩٢ ، ص ١٣ . أنظر أيضاً :

Woolf, Arther H. , 1912, p. 12. Also see: Lee, Thomas A. , 1970 , PP.363-368, and Lee, T. A. , 1972, PP. 22-30, 35-40.)

والمراجعة كما نعرفها اليوم ، لا يعرف بدايتها على وجه التحديد ، فالبعض يرجعها إلى بدايات القرن الثامن عشر ، بعد الثورة الصناعية في إنجلترا ، وانتقالها سريعاً بعد ذلك إلى دول غرب أوروبا ، وإلى أمريكا ، وأستراليا ، وفنلندا . وقد صاحب ذلك التطور الكبير تطوراً في حجم المشروعات ، واحتياجها إلى رؤوس الأموال الضخمة ، والإستثمارات الكبيرة ، وتضخم حجم أعمالها ، وتأثيرها البالغ على أعداد كبيرة في المجتمع من مستثمرين ، ومقرضين وداننين ، وعملاء ومستهلكين لمنتجاتها ، وعلى المجتمع بصفة عامة . وبدأت تظهر منذ أوائل القرن التاسع عشر الشركات المساهمة الكبيرة ، وظهرت الحاجة إلى الإدارة العلمية الحديثة ، وإنفصال الإدارة عن الملكية . وبالتالي ظهرت الحاجة إلى مهنة المراجعة المستقلة ، وتقديم تقرير مكتوب بنتيجة المراجعة إلى المساهمين ، على القوائم المالية التي تعدها إدارة الشركة ، وإبداء الرأي عن مدى تمثيلها للواقع طبقاً لمبادئ المحاسبة المتعارف عليها في كل دولة في ذلك الوقت .

(Whittington, O. Ray and Pany, Kurt, 18 th Edition, 2012, pp. 7-9.  
Also see: Woolf, A. H. , 1912 , PP. 12-15; Lee, T. A. , 1970, PP. 363-368; and Lee, T. A. , 1972, PP. 22-30.)

ويرجع البروفيسور البريطاني توماس أ . لي (Thomas A. Lee) ظهور المراجعة الحديثة إلى بدايات القرن التاسع عشر (1800s) كنتيجة لظهور الشركات المساهمة في بريطانيا ، وصدور قانون عام ١٨٢٥ يجيز إنشاء الشركات المساهمة على أن يتم قيد هذه الشركات في سجل خاص . تم صدور قانون ينظم أحكام هذا النوع من الشركات في العام ١٨٤٤ ، والذي يتطلب تعيين مراجعين خارجيين مستقلين لمراجعة الشركات

المساهمة ، وتقديم تقرير مكتوب إلى المساهمين عن مدى تعبير القوائم المالية التي أعدتها الإدارة عن الواقع ، والتي يستخدمها المساهمين للحكم على كفاءة الإدارة ( Lee, T. A. , 1970, PP. 363-368).

ومنذ ذلك التاريخ أصبحت مراجعة الشركات المساهمة في بريطانيا إجبارية . وتطورت وظيفة المراجعة بعد ذلك كثيراً إلى ما نعرفه اليوم بصدور قوانين الشركات المتعاقبة هناك ، إلى أن أصبح الكثير من مراجعي الحسابات مهنيين أكفاء ، منذ صدور قانون الشركات الأشهر في بريطانيا في العام ١٩٤٨ والذي نص على وجوب تقديم تقرير مكتوب من المراجع الخارجي المستقل إلى المساهمين عن القوائم المالية التي أعدتها إدارة الشركة . وأوجب القانون أن يشتمل تقرير المراجع على رأي واضح عن المعلومات المالية ، ومدى تعبيرها بصورة "صادقة وعادلة" عن "حقيقة" المركز المالي ( Give a True and Fair View) للشركة في تاريخ إنتهاء السنة المالية ، و"حقيقة" أرباح الشركة عن عملياتها خلال تلك السنة المالية المنتهية . ولا تزال هذه العبارة تستخدم حتى الآن للتعبير عن رأي المراجع في تقريره عن القوائم المالية . ولم يحدد قانون الشركات لعام ١٩٤٨ ، في بريطانيا ، المعنى المقصود تماماً من هذه العبارة ، كما لم يتم تحديد معناها بدقة في قوانين الشركات الأخرى التي صدرت بعد العام ١٩٤٨ ، والتي كان من أشهرها قانون الشركات لسنة ١٩٦٧ ، وما تلاه بعد ذلك من قوانين. (Lee, T. A. , 1970, PP. 363-368).

وفي الولايات المتحدة الأمريكية (USA) ، تطورت مراجعة الشركات على نحو مشابه لتطورها في المملكة المتحدة (United Kingdom) . ففي الدولتين لعبت المنظمات المهنية للمحاسبة والمراجعة ، والمحاكم القضائية ، دوراً كبيراً في تطور مراجعة الشركات، وتحديد دور المراجع ومسؤولياته في المجتمع ، وفي إرساء المبادئ الأساسية للمراجعة (Cosserat, G.W. and Rodda , N. , 2009, PP. 5-11)). ولكن في الولايات المتحدة الأمريكية ، يستخدم للتعبير عن رأي المراجع في تقريره ، عبارة أن القوائم المالية تعرض بوضوح ، أو " بعدالة " ، في جميع جوانبها الهامة ( Present Fairly, in all material respects,..) أي أستبعدت من العبارة المستخدمة في بريطانيا كلمة " صادقة " أو " حقيقي " ( True) .

ولفهم أفضل لعبارة " صادقة وعادلة " ، أو " تعرض بعدالة في جميع جوانبها الهامة " ، كان لابد للباحث من دراسة التطور التاريخي لوظيفة المراجعة ، وأهدافها ، حتى يكتمل

الفهم لهذه المصطلحات ، وسيكون هذا الفهم محل الدراسة في القسم الثالث من هذا البحث بالتفصيل .

وقد أصبحت قوانين الشركات في معظم دول العالم اليوم تتضمن نصوصاً تقضي بضرورة تعيين مراجع حسابات خارجي مستقل ، أو أكثر ، لمراجعة حسابات الشركة المساهمة ، ثم تقديم تقرير مكتوب إلى المساهمين في إجتماع الجمعية العامة بنتيجة المراجعة للقوائم المالية ، التي أعدتها إدارة الشركة ، ورأيه فيما إذا كانت تعبر " بصدق وعدالة " ، أو تعبر " بعدالة " في جميع جوانبها الهامة، عن المركز المالي "الحقيقي" للشركة ، ونتائج أعمالها ، وتدقيقاتها عن السنة المالية المنتهية .

وفي دولة الكويت ، صدر القانون رقم ١٥ لسنة ١٩٦٠ الخاص بالشركات التجارية، والذي ينص في مادته رقم ١٦١ على أن يكون للشركة مراقب حسابات ، أو أكثر ، من المحاسبين القانونيين ، وأوجب على المراقب تقديم تقرير مكتوب ، يتضمن رأيه فيما يتعلق بميزانية الشركة ، وأن يتلو تقريره على الجمعية العامة للمساهمين . كما حدد مشتملات التقرير ، والتي من أهمها إبداء رأيه فيما إذا كانت الميزانية وحسابات الأرباح والخسائر متفقة مع الواقع ، وتعبير بأمانة ووضوح عن المركز المالي " الحقيقي " للشركة. (قانون رقم ١٥ لسنة ١٩٦٠ بإصدار قانون الشركات التجارية ، الصادر في ١٢ مايو سنة ١٩٦٠) . كما صدر أيضاً المرسوم بقانون رقم ٥ لسنة ١٩٨١ في شأن تنظيم مزاولة مهنة مراقبة الحسابات ، ليحل محل القانون رقم ٦ لسنة ١٩٦٢ ، في شأن مهنة مراقبة الحسابات ، والمعدل بالقانون رقم ٣ لسنة ١٩٦٥ .

وحديثاً ، صدر القانون رقم ٩٧ لسنة ٢٠١٣ ، بتعديل بعض مواد المرسوم بقانون رقم ٢٥ لسنة ٢٠١٢ ، الخاص بإصدار قانون الشركات ، ليحل محل القانون رقم ١٥ لسنة ١٩٦٠ ، السابق ذكره ، وتكرر فيه أيضاً النص على وجوب تعيين مراقب حسابات ، أو أكثر ، للشركة المساهمة (المادة ٢٥٨) ، وإلزام مراقب الحسابات بتقديم تقرير مكتوب إلى الجمعية العامة للمساهمين ، وحدد مشتملات هذا التقرير في المادة رقم ٢٦١ ، على نحو مشابه لما حددته قبل ذلك المادة ١٦١ من القانون رقم ١٥ لسنة ١٩٦٠ الذي تم إلغائه.

يتبين مما تقدم أن تطور المراجعة يرجع بصور أساسية إلى تطور النشاط الإقتصادي، وزيادة حجم المشروعات ، وخصوصاً بعد الثورة الصناعية ، وزيادة حجم وتعقيد معاملاتها وتضخمها ، وإلى ظهور الشركات المساهمة ، والتي من أهم خصائصها انفصال الإدارة عن الملكية ، والمسئولية المحدودة للمساهمين ، ومن ثم زيادة التشريعات

التي تتطلب تعيين مراقب حسابات خارجي مستقل عن كل من الإدارة ، ومستخدمي المعلومات المالية التي تعدها الإدارة ، وتقديمه لتقرير مراجعة مكتوب يعرض على المساهمين مرافقاً للقوائم المالية التي أعدتها الإدارة ، ويبيد في رأيه المهني المحايد عن مدى تمثيل القوائم المالية للواقع ، طبقاً للمبادئ والفروض المحاسبية الخاصة بإعداد القوائم المالية .

وقد تطورت وظيفة المراجعة ، وهدفها ، من مجرد تعقب الغش والخطأ في الدفاتر المحاسبية ، والقوائم المالية المستخرجة منها ، إلى إبداء الرأي عن مدى تمثيل القوائم المالية للواقع المالي والإقتصادي للشركة ، ومدى مطابقتها لمبادئ المحاسبة المتعارف عليها ، مما يزيد الثقة في المعلومات المالية وامكانية الإعتماد عليها .

ويتبين أيضاً مما تقدم ، أن نشأة المراجعة وتطورها قد ارتبطت بنشأة وتطور المحاسبة. وقد كان للمنظمات المهنية للمحاسبة والمراجعة أثراً كبيراً على تطور المراجعة، وارساء قواعد المراجعة على أسس علمية وفقاً للمفهوم الحديث للعلم . كما كان أيضاً للمحاكم والأحكام القضائية تأثيراً بالغاً على تطور وظيفة المراجعة ، وأهدافها ، وتحديد مسؤوليات المراجع تجاه الغير ، وتجاه المجتمع .

وبالنسبة لتقرير المراجع المكتوب على القوائم المالية ، فقد تطور أيضاً من حيث صياغته ومحتوياته . ويمكن تقسيم مراحل تطور صياغة ومحتويات التقرير باختصار شديد في مرحلتين على النحو التالي :

(Cochraue, George, November 1950, pp. 448-460. Also see: Thomas,C. Willim and Henke, Emerson O. , 2 nd Edition, 1986, p. 14.)

( أ ) تقرير المراجعة غير المتحفظ المختصر (Standard Unqualified Short-Form Report) وينقسم هذا التقرير المختصر إلى ثلاث فقرات أساسية ، يذكر في الفقرة الأولى (فقرة المقدمة) (Introductory Paragraph) القوائم المالية التي تم مراجعتها ، والتواريخ والفترات التي تغطيها ، والإشارة إلى الإيضاحات المكملة للقوائم المالية . وتنتهي هذه الفقرة بالإشارة إلى إن إدارة الشركة هي المسؤولة عن إعداد تلك القوائم طبقاً لمبادئ المحاسبة المتعارف عليها ويذكر في الفقرة الثانية من التقرير ، وتسمى فقرة النطاق (Scope Paragraph) ، مسؤولية المراجع عن إبداء الرأي على تلك القوائم التي تم مراجعتها، ويحدد معايير المراجعة التي التزم بها في تأديته للمراجعة، وماتتطلبه تلك المعايير. كما يذكر أيضاً معايير السلوك الأخلاقي التي يلتزم بها



ومتطلباتها. وفي نهاية تلك الفقرة يبين ما إذا كان قد حصل على أدلة كافية وملائمة تصلح كأساس لإبداء الرأي .

وفي الفقرة الثالثة ، وتسمى فقرة الرأي (Opinion Paragraph) يبدي المراجع رأيه على القوائم المالية ومدى تمثيلها "بصدق وعدالة"، أو بوضوح (أو بعدالة) في جميع جوانبها الهامة ، للمركز المالي " الحقيقي " في نهاية السنة ، وأداء الشركة المالي ، وتدفقاتها النقدية عن السنة المنتهية .

ويمثل هذا النموذج الشكل العام لتقرير المراجع الذي يرفق معه القوائم المالية ، ويقدم إلى المساهمين في الغالبية العظمى من حالات مراجعة الشركات . ويعني توقيع المراجع في نهاية التقرير ، خلو القوائم المالية من الأخطاء الهامة ( Material Misstatements) طبقاً لمبادئ المحاسبة المتعارف عليها .

(Thomas, C. W. and Henke, E. O. , 2 nd Edition, 1986, pp. 11-14, 45-57. Also see: The International Auditing Practices Committee – IAPC, of the International Federation of Accountants – IFAC, July 1994, The Auditor’s Report on Financial Statements – ISA 700- PP. 201-212.)

وقد ظل تقرير المراجع ، من حيث صياغته ومكوناته ، على هذا النحو تقريباً خلال القرون الثامن والتاسع عشر ، ومروراً بالقرن العشرين ، واستمر كذلك حتى أوائل القرن الحادي والعشرين الحالي ، مع بعض التعديلات الطفيفة .

(ب) تقرير المراجعة غير المتحفظ المطول ( Unqualified Detailed-Form Report) من أهم التطورات التي حدثت خلال النصف الثاني من القرن العشرين الماضي، والتي أثرت كثيراً على تطور مهنة المحاسبة والمراجعة ، ظهور الشركات العملاقة عابرة للقارات، والمتعددة الجنسيات (Multi- national Corporations) ، وحاجة هذه الشركات إلى توحيد أسس المحاسبة والمراجعة على المستوى الدولي. وظهرت لجنة إعداد معايير المحاسبة الدولية التي تكونت في لندن عام ١٩٧٢ ، وبدأت تعمل على إصدار معايير دولية للمحاسبة . ثم أنشئ الإتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC International Federation of Accountants-) في أواخر السبعينات وله مقرين في لندن، بالمملكة المتحدة، وفي نيويورك بالولايات المتحدة الأمريكية ، وأصبح أكبر

منظمة مهنية في العالم يضم في عضويته ١٦٠ منظمة مهنية للمحاسبة والمراجعة ، من حوالي ١٢٥ دولة في العالم تتبنى المعايير الدولية .

وقد إندمجت لجنة إعداد معايير المحاسبة الدولية في هذا الإتحاد وتكون مجلس معايير المحاسبة الدولية (IASB) يختص بإعداد معايير المحاسبة الدولية يتبع الإتحاد الدولي للمحاسبين. كما تكون مجلساً آخر لإعداد معايير المراجعة الدولية (International Auditing and Assurance Standards Board-IAASB)، ليكون مسئولاً عن إصدار معايير المراجعة الدولية International Standards on Auditing-ISAs) ، والمعايير الدولية لمراقبة الجودة International Standards on Quality Control-ISQC) . وكذلك إعداد معايير دولية للخدمات الأخرى بخلاف خدمة المراجعة .

وهناك مجلسين آخرين تابعين للإتحاد الدولي للمحاسبين ، أحدهما مسؤولاً عن إصدار معايير دولية للسلوك الأخلاقي ( International Ethics Standards Board for Accountants-IESBA) ، والآخر مسؤولاً عن إصدار معايير دولية في التعليم المحاسبي International Accounting Education Standards Board- IAESB) .

وتتبنى دولة الكويت معايير المحاسبة الدولية ، والمعايير الدولية للمراجعة ، منذ العام ١٩٩٠ ، وأصبحت هذه المعايير ملزمة بالنسبة لجميع المزاويلين لمهنة المحاسبة والمراجعة في الكويت ، وذلك بموجب القرار الوزاري الصادر من وزير التجارة والصناعة رقم (١٠١) لسنة ٢٠٠٨ المعدل للقرار الوزاري رقم (١٨) لسنة ١٩٩٠ . كما أصبحت المعايير الدولية للسلوك الأخلاقي للمحاسبين ملزمة أيضاً لجميع المحاسبين والمراجعين المزاويلين للمهنة ، بموجب القرار الوزاري رقم (٢٩١) لسنة ٢٠٠٦ بشأن قواعد السلوك الأخلاقي لمهنة مراقبة الحسابات .

لذلك ، يركز الباحث في هذا البحث على التطور الذي طرأ على معيار المراجعة الدولي رقم ٧٠٠ المطور (Revised Report) ، الخاص بتقرير المراجع على القوائم المالية ، والذي صدر عن مجلس معايير المراجعة الدولية والخدمات الأخرى (IAASB) التابع للإتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC) في أحدث إصداراته في العام ٢٠١٥ ، ويطبق

إعتباراً من ١٥ ديسمبر ٢٠١٥ أو بعد هذا التاريخ . وذلك لأنه ملزم أولاً ، ولأنه التطوير المهم الثاني على تقرير المراجعة غير المتحفظ المختصر .

حدد مجلس معايير المراجعة الدولية (IAASB) ، في المعيار الدولي للمراجعة رقم ٧٠٠ المطور (Revised) ، أن أهداف المراجعة هي ( أ ) تكوين رأي عن القوائم المالية، مبني على تقييم المراجع للأدلة التي جمعها ، والإستنتاجات التي توصل إليها من تلك الأدلة ، (ب) وإبداء رأي واضح في تقرير مكتوب .

**(ISAB, International Standard on Auditing 700 – Revised – 2015, Para. 6.)**

وعرف المجلس الرأي غير المتحفظ (Unqualified Opinion) بأنه الرأي الذي يبديه المراجع عندما يخلص إلى أن القوائم المالية قد تم إعدادها ، في جميع جوانبها الهامة ، طبقاً لإطار إعداد التقارير المالية الممكن تطبيقها . (ISA 700 Revised, Para. 7c)

ويجب أن يكون الرأي في الفقرة الأولى من تقرير المراجع (Para. 23) ، وتشتمل تلك الفقرة الأولى من التقرير المطور ، على اسم الشركة التي تم مراجعة قوائمها المالية ، وتحديد القوائم المالية التي تم مراجعتها ، وعنوان كل قائمة مالية على حدة ، مع الإشارة إلى الإيضاحات المكملة للقوائم المالية ، بما في ذلك ملخص السياسات المحاسبية الهامة المستخدمة في إعداد القوائم المالية ، وتحديد التاريخ ، والفترة التي تغطيها كل قائمة من القوائم المالية . ((ISA 700 Revised, Para. 24) . كما أوضح البراجراف رقم ٢٥ من هذا المعيار ٧٠٠ المطور ، أن المراجع يمكنه في صياغة رأيه أن يستخدم أحد العبارتين:

( أ ) أن القوائم المالية تعبر "بصدق وعدالة" (Give a True Fair View) ،

(ب) أو أنها تعرض "بعدالة" (Present Fairly) في جميع جوانبها الهامة ، المركز المالي للشركة في تاريخ انتهاء الفترة المالية ، ونتائج أعمالها (أو أدائها المالي) ، وتدفعاتها النقدية عن الفترة المنتهية في ذلك التاريخ . (ISA 700 Revised, Para. 25) . (a and b) وأكد المعيار في ذلك البراجراف رقم ٢٥ على أن العبارتين متساويتين . أي أن المعيار الدولي للمراجعة المطور رقم ٧٠٠ قد أدمج معا في فقرة واحدة ، ما كان يعرف بفقرتي المقدمة مع فقرة الرأي في تقرير المراجعة المختصر ، ويجب أن تبدأ الفقرة الجديدة المدمجة (فقرة الرأي-Opinion Paragraph) في بداية التقرير نظراً لأن الرأي

هو الهدف النهائي ، وهو الرسالة الأساسية التي يود المراجع توصيلها إلى مستخدم المعلومات المالية . ويعتبر ذلك تطوراً محموداً يفى بالإختصار المطلوب في صياغة التقرير ، ويواصل الرسالة إلى المستفيد بأقصر الطرق ومن البداية في التقرير .

ولكن ، معيار المراجعة الدولي رقم ٧٠٠ المطور، أوجب إضافة فقرة ثانية تسمى فقرة أساس الرأي (Basis for Opinion) تضاف بعد فقرة الرأي الأولى مباشرة ( ISA 700 Revised, Para. 28) ، يبين فيها المراجع الأساس الذي بني عليه رأيه ، ويقرر فيها أن المراجعة التي قام بها تمت وفقاً لمعايير المراجعة الدولية ، ويشير فيها إلى الفقرة الرابعة من تقريره التي تشرح مسؤوليات المراجع بالتفصيل. كما يبين المراجع ، في فقرة أساس الرأي أيضاً ، أنه مستقل عن الشركة وفقاً لمتطلبات معايير السلوك الأخلاقي ، وأن المراجعة تمت وفقاً للمتطلبات الأخلاقية . ويقرر المراجع في نهاية هذه الفقرة الثانية (أساس الرأي) ما إذا كان في اعتقاده أن الأدلة التي جمعها كافية وملائمة ، وتوفر أساساً مناسباً لإبداء الرأي (ISA 700 Revised, Para. 28) .

وتخصص فقرة الثالثة في التقرير ، بعد فقرتي الرأي ، وأساس الرأي ، تسمى فقرة "مسؤوليات الإدارة عن إعداد القوائم المالية" ، لوصف مسؤولية الإدارة عن إعداد القوائم المالية طبقاً للإطار الممكن تطبيقه ، ومسؤوليتها عن تصميم ، وتنفيذ ، ومتابعة نظام الرقابة الداخلية الذي يمكنها من إعداد قوائم مالية خالية من الأخطاء الهامة ، سواء كانت أخطاء متعمدة (الغش) ، أو أخطاء غير متعمدة . كما يصف المراجع أيضاً في هذه الفقرة الثالثة (مسؤوليات الإدارة عن القوائم المالية) ، تقييم الإدارة لمقدرة الشركة على الإستمرار في أعمالها كشركة مستمرة في المستقبل (As a Going Concern) ، وما إذا كان فرض الإستمرارية في المحاسبة يعتبر ملائماً لإعداد القوائم المالية بحيث تعطي صورة "صادقة وعادلة" ، أو "تعرض بعدالة" ، في جميع جوانبها الهامة ، وهما العبارتين اللتين يمكن للمراجع استخدام أحدهما للتعبير عن رأيه في فقرة الرأي ، في ظل الظروف المحيطة (ISA 700 Revised, paras. 32-35) .

ويلى ذلك ، في تقرير المراجع على القوائم المالية ، المعيار الدولي رقم ٧٠٠ المطور ، فقرة رابعة بعنوان "مسؤوليات المراجع عن مراجعة القوائم المالية" (Para. 36) يشرح فيها أهداف المراجعة ، ومستوى التأكيد لأدلة المراجعة التي يتم جمعها ، وأن هذه الأدلة لا تضمن إكتشاف الأخطاء الهامة في حالة وجودها ، وأن الأخطاء قد تكون هامة

بمفردها أو في مجموعها ، وأنها قد ترجع إلى غش (الأخطاء المتعمدة) ، أو تكون أخطاء غير متعمدة (Para. 37) . كما يشرح المراجع أيضاً ، في هذه الفقرة الرابعة من تقريره على القوائم المالية ، ( Para. 38 ) مسؤولياته الأخرى عن تأدية المراجعة وفقاً لمعايير المراجعة الدولية ، وأنه يمارس التقدير المهني ، والشك المهني في جميع مراحل عملية المراجعة ، وتقييم مخاطر المراجعة ، ومخاطر عدم اكتشاف إجراءات المراجعة التي يقوم بتنفيذها لأخطاء هامة في القوائم المالية ، وتقييم نظم الرقابة الداخلية المطبقة في الشركة لأغراض إبداء الرأي على سلامة القوائم المالية وخلوها من الأخطاء الهامة . كما يبين المراجع أيضاً ، مسؤوليته عن تقييم مدى سلامة التقديرات المحاسبية للإدارة ، والسياسات المحاسبية المستخدمة في إعدادها للقوائم المالية ، وتقييم الإدارة لإستمرارية الشركة في المستقبل وسلامة فرض الإستمرارية ، في ضوء الأدلة التي تم جمعها (ISA 700 Revised, paras 36-38). كما يجب أن يقرر المراجع كذلك في هذه الفقرة الرابعة من تقريره ، إتصالات المراجع مع المسؤولين عن حوكمة الشركة ، وأنه قد تم توصيل الأمور الهامة في المراجعة إلى هؤلاء المسؤولين عن الحوكمة ، وأن يبين أيضاً طبيعة تلك الأمور الهامة التي تم توصيلها (Para. 39) .

وحيث أن هذه الفقرة الرابعة طويلة في صياغتها ومحتواها ، فقد أجاز معيار المراجعة الدولي رقم ٧٠٠ المطور ، أن يعرض المراجع في هذه الفقرة الرابعة أهم مسؤولياته فقط ( التي تتعلق بأغراض التقرير ومستوى أدلة الإثبات كتأكيدات ، ووصف الأخطاء الهامة وتعريفها وهي الواردة في البراجراف رقم ٣٧ )، ويعرض باقي مسؤولياته الواردة في البراجرافين رقمي ٣٨،٣٩ ، في تقرير منفصل يلحق بتقرير المراجع على القوائم المالية (ISA 700 Revised, para 40) .

وفي حالة وجود متطلبات قانونية يجب أن يشتمل عليها تقرير المراجع على القوائم المالية (مثل المشتقات القانونية في تقرير مراجع الحسابات التي تطلبها قانون الشركات الكويتي رقم ٩٧ لسنة ٢٠١٣ ، في المادة ٢٦١) ، فإن هذه المتطلبات القانونية تخصص لها فقرة خاصة بها بعنوان "التقرير عن المتطلبات القانونية الأخرى" ، على أن تضاف بعد الفقرة الأولى مباشرة (فقرة الرأي) ، ما لم تكن فقرة الرأي قد تضمنت هذه المتطلبات القانونية (ISA 700 Revised, paras. 40-44) .

وقد أورد معيار المراجعة الدولي رقم ٧٠٠ المطور ، نموذج لصياغة كاملة لتقرير المراجع على القوائم المالية شاملة لجميع عناصره ، بما في ذلك فقراته الأساسية السابق ذكرها أعلاه ، والذي يتبين منه بوضوح مدى الإطالة المتعمدة في صياغة التقرير ، رغم أن الإطالة قد تعيق مستخدم القوائم المالية عن قراءة وفهم التقرير بوضوح لكثرة المصطلحات المستخدمة ، مما قد يعيق الإتصال الفاعل لتقرير المراجع على القوائم المالية .

ومع ذلك ، فقد أوجد المعيار الدولي للمراجعة رقم ٧٠٠ (المطور) مخرجاً لهذه الإطالة المتعمدة ، وأجاز للمراجع الإقتصار في الفقرة الرابعة "مسؤوليات المراجع عن مراجعة القوائم المالية" ، على أهم المسؤوليات فقط ، وعرض باقي المسؤوليات الأخرى بالتفصيل في تقرير منفصل يلحق بتقرير المراجع على القائم المالية . ( ISA 700 Revised., para. 40 ) وكان مجلس معايير المراجعة الدولي (IASSB) قد شعر بطول التقرير أكثر من اللازم ، أو أنه تلقى انتقادات بخصوص ذلك على مشروع التقرير عند طرحه للمناقشة والتعليق عليه قبل إتماده نهائياً . ولكن هذا المخرج اقتصر فقط على مسؤوليات المراجع الأخرى في الفقرة الرابعة من التقرير ، ولم يشمل فقرة أساس الرأي ، وفترة "مسؤوليات الإدارة عن إعداد القوائم المالية" ، وهما الفقرتين الثانية والثالثة من التقرير .

**القسم الثالث : معوقات الإتصال الفاعل للتقرير ، وصياغة لرأي المراجع :**

يركز الباحث في هذا القسم من البحث على معوقات الإتصال الفاعل فيما يتعلق بعنصر وسيلة الإتصال ، وهي تقرير المراجع على القوائم المالية التي تم مراجعتها ، وعنصر الرسالة وهي صياغة رأي المراجع في تقريره والمصطلحات ، والمفاهيم المستخدمة في الصياغة ، حتى تكون مفهومة للمرسل إليه وهم مستخدمي القوائم المالية ، الذين يتخذون قراراتهم بناء على المعلومات المالية في القوائم المالية ، ورأي المراجع عليها .

**أولاً : فيما يتعلق بتقرير المراجع كوسيلة إتصال :**

لكي يكون لتقرير المراجع معنى وذات دلالة كوسيلة إتصال إضافية للمعلومات المحاسبية التي تحتوي عليها القوائم المالية ، وتوصيل رأي المراجع إلى مستخدمي تلك المعلومات ، وإضفاء المصداقية عليها ، ومن ثم إمكانية الإعتماد عليها في إتخاذ

القرارات، حدد البروفيسور توماس أ. لي (Thomas A. Lee) خمس خصائص يجب أن يتصف بها التقرير ، تشمل :

- ١- أن يكون واضحاً وشاملاً (Clear and Comprehensive).
- ٢- أن يكون أميناً (Honest).
- ٣- أن يكون موضوعياً (Objective).
- ٤- أن يحتوي على معلومات مبنية على الأدلة (Informed and well evidenced).
- ٥- وأن يكون قابلاً للفهم (Understandable) .

(Lee, Thomas A. , 1972 , P. 34.)

ويتطبيق هذه الخصائص ، والتي يعتبرها الباحث مواصفات قياسية لتقرير المراجع على القوائم المالية ، على معيار المراجعة المطور (ISA 700, Revised) ، باعتباره أحدث ما صدر عن الإتحاد الدولي للمحاسبين سنة ٢٠١٥ ، وباعتبار أنه ملزم في دولة الكويت ، يتبين للباحث ما يلي :

( أ ) يجب على مراجع الحسابات أن يستعمل في تقريره أسلوباً واضحاً لا يحتمل التأويل أو اختلاف المعاني . لذلك ، يجب أن يتقيد المراجع في تقريره ، باستخدام الألفاظ والمصطلحات الفنية الأكثر شيوعاً في محيط المهنة ، وأن يقصر استخدامها على المعاني والمفاهيم التي لا تثير اللبس ، وأن يتقيد بمعايير المراجعة الملزمة في هذا الشأن .

ولكن ، في محيط اللغة العربية ، وفي اللغة الإنجليزية أيضاً ، فإن أمر توحيد المصطلحات العلمية والفنية المستخدمة في تقارير المراجع غير ممكن عملياً لإختلاف المعنى لنفس الكلمة في اللغة الإنجليزية ، وبالتالي إختلاف الترجمة العربية لها لتعدد معانيها ، مما يعيق الوضوح المطلوب في أسلوب كتابة التقرير . والمثال على ذلك كلمة "Fair" الإنجليزية والتي لها الكثير من المعاني تستخدم في الترجمة العربية لها ، مثل عادل ، وواضح لا لبس فيه ولا غموض (clear) ، ووسط لا هو بالمتميز جداً ولا بالردئ جداً ، وطبقاً للقواعد ، وعدة معاني أخرى مختلفة تخرج عن نطاق هذا البحث في تقرير المراجع كأداة إتصال . والأمثلة على إختلاف معاني الكلمات كثيرة سيأتي ذكر لبعضها في الجزء التالي من هذا القسم من البحث .

كما إن شمول التقرير لا يعني الإطالة فيه بحيث يشتمل على شرح لمبادئ المحاسبة المتعارف عليها ، وقواعد إعداد القوائم المالية ، ولا لكل إجراءات المراجعة التي تتم لتجميع أدلة المراجعة ، ولا لكل الإستنتاجات التي توصل إليها كأساس لتكوين رأيه النهائي على القوائم المالية ، ولا لمعايير الأداء المهني ، ومعايير السلوك الأخلاقي ، التي يلتزم بها المراجع في آدائه لعمله . فالإطالة المتعمدة في تقرير المراجع قد تكون العائق الأساسي لقراءة وفهم التقرير ، وبالتالي تعيق توصيل الرسالة التي يرغب المراجع في توصيلها إلى مستخدمي القوائم المالية . ولكن الشمول يجب أن يقتصر معناه هنا على شمول القوائم المالية لجميع المعلومات المالية الواجب الإفصاح عنها ، وبالفهم التي تتفق مع المدون في الدفاتر المحاسبية طبقاً لمبادئ التقويم والعرض والإفصاح المتعارف عليها محاسبياً . وأن رأي المراجع على كل القوائم المالية كوحدة واحدة متكاملة ، يعني شمول رأيه على جميع المعلومات المالية الواردة فيها ، وتوقيع المراجع في نهاية تقريره يعني أن القوائم تعبر عن الواقع طبقاً لمبادئ المحاسبة المتعارف عليها ، ومعايير إعداد القوائم المالية بدون أخطاء أو مخالفات جوهرية .

(ب) يقصد بالأمانة (Honesty) ، في تقرير مراجع الحسابات ، أن يبدي المراجع رأيه بأمانة مهما يكن ذلك الرأي . فالمصداقية في كل من المراجعة ، والقوائم المالية التي تم مراجعتها ، تعتمد على أمانة الرأي في تعبير القوائم المالية عن الواقع طبقاً لمبادئ المحاسبة المتعارف عليها ، ومعايير إعداد القوائم المالية . لذلك ، تعني أمانة الرأي في تقرير المراجع ، أن المراجع لا يمكن إعتباره مهماً ، أو مقصراً في آدائه لعمله ، إذا أبدى رأياً بأمانة كما يعتقد ، وتبين أنه رأي يشوبه خطأ في تقدير الظروف التي تتضمن مساحة من الشك . فالرأي في النهاية يعتمد على التقدير الشخصي للمراجع في ظل الظروف المحيطة بكل حالة ، وتقديره لهذه الظروف . المهم أنه يبدي رأياً أميناً في تقريره ، يقتنع هو شخصياً بأمانته .

(Lee, Thomas A. , 1972 , P. 34.)

فعلى سبيل المثال ، تقييم المراجع لفرض الإستمرارية الذي أعدت على أساسه القوائم المالية ، وبعد الأخذ في الإعتبار جميع خطط الإدارة ، والعوامل المخففة من حدة المشكلة ، فإذا كان لديه شك أساسي (Substantial Doubt) في قدرة الشركة على الإستمرار في أعمالها في المستقبل كوحدة مستمرة (as a going concern) ، وإذا استقر على إبداء رأي متحفظ (Qualified Opinion) ، أو رأي إيجابي بدون



تحفظات (Unqualified Opinion) مع إضافة فقرة توضيحية في نهاية تقريره يشرح فيها الشك الأساسي لديه (Modified Report)، أو أن يقرر المراجع الإمتناع عن إبداء الرأي لهذا السبب ولغيره من أسباب (Disclaimer of Opinion) ، فكل هذه الخيارات متاحة أمامه ، ويمكنه تقدير الأنسب منها ، في ظل الظروف المحيطة ، والذي يعبر بأمانة عن رأيه . وهو في هذا المثال قد يخطئ التقدير ، ولكن الرأي الخاطئ يعبر بأمانة عن رأي المراجع . ويمكن أن يكون ذلك عاملاً هاماً يعيق توصيل رأي المراجع إلى مستخدمي القوائم المالية .

(ج) وتعني الموضوعية في تقرير المراجع ، أن يمارس المراجع عمله في كل مراحله ، باستقلالية تامة والتي توفر له النزاهة والموضوعية . والمقصود بالنزاهة الصواب والخطأ في الحكم على الأمور وتقييمه لها ، وتعني الموضوعية عدم التحيز أو التأثر بأية أهواء شخصية من داخله ، أو أية مؤثرات خارجية ، أو مصالح ، يمكن أن تؤثر على رأيه . والتمسك بهذه الصفات الأخلاقية التي يجب أن يتحلى بها المراجع ، هو أساس الثقة فيما يبديه المراجع من آراء في تقاريره المكتوبة . وإهتزاز هذه الثقة في تقرير المراجع يحبط عملية الإتصال ويفشلها ، لأن الثقة أساس المصادقية .

(Thomas, C. W. and Henke, E. O., 1986, PP. 24-26.)

(د) يجب أن يحتوي تقرير المراجعة على معلومات مبنية على أدلة إثبات . ولا بد أن تتصف الأدلة بالكفاية والملائمة كأساس للنتائج التي توصل إليها المراجع من تلك الأدلة ، ومن ثم الأساس لرأي المراجع على القوائم المالية ككل .

ومع ذلك ، قد يمثل عاملاً هاماً يعيق توصيل رأي المراجع في تقريره إلى مستخدمي القوائم المالية للأسباب التالية :

١- إن أدلة المراجعة بطبيعتها مقتنة وليست حاسمة ، أو قاطعة ( Persuasive not Conclusive ) وذلك لأن بعضها أعدته الشركة بنفسها ، وبعضها يحصل عليه المراجع من خلال الإستفسارات مع المسؤولين بالشركة (Inquiries) ، وأيضاً من خلال إقرارات الإدارة نفسها التي أعدت القوائم (Letter of Representation) ، والكثير منها من خلال ما هو مسجل بدفاتر الشركة (يدوياً أو إلكترونياً) بواسطة الشركة .

- ٢- يتبع في تجميع أدلة المراجعة أسلوب العينات ، وليست أدلة كاملة عن جميع المعاملات والأحداث الإقتصادية للشركة خلال الفترة التي تغطيها القوائم المالية .
- ٣- كفاية الأدلة من حيث كميتها ، وملائمتها لأغراض المراجعة ، تخضع للتقدير الشخصي للمراجع ، مع مراعاة مبدأ تحليل التكلفة والعائد منها ، والفترة الزمنية المتاحة لتقديم التقرير ، وتوقيتات جمع الأدلة .

(The IAAPB of the IFAC, 1980, ISA 1, Para. 9.)

(هـ) يجب أن يكون تقرير المراجع مفهوماً (Understandable) لمستخدمي القوائم المالية ولتقرير المراجع عليها . وقد يكون ذلك هو أهم المعوقات التي تعيق توصيل رأي المراجع إلى المستفيدين المستهدفين ، وهم متخذي القرارات بناء على المعلومات المالية التي تحتوي عليها القوائم المالية موضوع رأي المراجع. فإن لم يكن التقرير يمكن قراءته وفهمه من جانب المرسل إليه (مستخدمي القوائم المالية) فإن ذلك يعني فشل عملية توصيل الرسالة التي يود المراجع توصيلها .

لذلك فإن صياغة الرسالة ، وصياغة تقرير المراجع كوسيلة لتوصيل الرسالة ، قد تكون أهم المعوقات وتحبط عملية الإتصال . لذلك ، يجب عدم إستخدام كلمات أو مصطلحات غير واضحة، أو تحتل أكثر من معنى ، وتثير اللبس لدى مستقبل التقرير ، وتؤدي إلى صعوبة فهم الرسالة ، وبالتالي تقلل من فاعلية الإتصال . وقد تأكد ذلك من البحث الذي قام به جي . دي . باوند (Pound, G. D.) ، والمنتشر نتائجه عام ١٩٨١ ، وإستخدام فيه عينة عشوائية مكونة من ١٢٠ تقريراً للمراجعة لشركات كبرى في استراليا ، وباستخدام مقياس فليش (Flesch) للقراءة والفهم ، تبين أن تلك التقارير يتم صياغتها بأسلوب فني يصعب على الشخص العادي فهم العبارات الواردة بها. (Pound, G. D., 1981, PP.45-55) .

ثانياً : وفيما يتعلق بصياغة رأي المراجع :

يجب على المراجع أن يهتم بأسلوب صياغة رأيه على القوائم المالية ، بحيث يسهل فهمه بواسطة الأطراف المستفيدة من التقرير .

(Mautz, Robert K. and Sharaf, Hussein A., 1961, pp. 47-48 and 207.)

ومن العبارات التي كان من الشائع استخدامها بين المراجعين للتعبير عن رأي المراجع في تقريره على القوائم المالية ، تلك العبارة الشهيرة " أن الميزانية تعبر بأمانة ووضوح عن المركز المالي الحقيقي للشركة في ختام السنة المالية ، وأن حساب الأرباح والخسائر يعبر على الوجه الصحيح عن نتيجة أعمال الشركة عن السنة المالية المنتهية في ذلك التاريخ " (أنظر المادة رقم ٢٦١ من القانون رقم ٩٧ لسنة ٢٠١٣ ، الفقرة رقم ٢) . وهذه المادة مأخوذة أصلاً عن قوانين الشركات البريطانية التي كانت تنص قبل سنة ١٩٤٨ ، على أن القوائم المالية للشركات لا بد وأن تعطي صورة حقيقية وصحيحة (True and Correct View) عن الحالة المالية للشركات وأرباحها ، وعلى المراجع مسؤولية التحقق من ذلك .

ولقد ثبت من البحوث السابقة من أواخر السبعينات من القرن الماضي ، أن هذه العبارة تثير اللبس عادة ويخطئ المستخدمون للقوائم المالية في فهم المعنى المقصود منها .

(American Institute of Certified Public Accountants "AICPA" , 1978, pp. 74-78 and 164.)

فالمستثمرين يفهمون هذه العبارة من وجهة نظرهم على أنها تأكيد من المراجع ، وموافقة منه على أن القوائم المالية صحيحة تماماً ، وخالية من أي خطأ ، وتصور الواقع المالي والإقتصادي الحقيقي للشركة . (AICPA, 1978, P. 74.) .

(Also see ; Bird, Peter, 1983, pp. 134-136, and 138 ;Bailey, K. E. , Bylinski, Joseph H. and Shields, Michael D. , 1983, pp. 355 and 369; and Houghton, Keith A. , 1987, pp. 143-152.)

وإذا كان المستثمرون ، والمستفيدين من رأي المراجع ، يفهمون هذه العبارة بشكل مختلف عن مفهوم المراجعين لها ، وإذا كان المراجعون لا يدركون مفهوم العبارة لدى الأطراف المستفيدة من تقاريرهم ، فإنه يمكن القول أن الإتصال بين المجموعتين يكون محدوداً جداً لإختلاف المفاهيم . لذلك ، فإن أسلوب التعبير عن رأي المراجع في تقريره له تأثير كبير على فاعلية الإتصال .

وقد تعدلت الصياغة قليلاً بعد ذلك في بريطانيا منذ سنة ١٩٤٨ وحتى الآن ، إلى ضرورة أن تعطي الميزانية وحساب الأرباح والخسائر صورة " حقيقية وعادلة " ( True

(and Fair View) ، بعد أن تأكد المشرع هناك أن كلمة " صحيح " (Correct) تؤكد على الدقة الحسابية ، والتي على الرغم من أهميتها ، فإن كلمة " حقيقي " (True) تتضمن أيضاً في معناها الدقة الحسابية ، كما أن كلمة " صحيح " تعتبر فرعية بالنسبة إلى الحاجة إلى " العدالة " (Fairness) في هذا الخصوص. ( Woolf, Emile, ) . (1986, pp. 12-13. )

ولقد كان التعبير عن أن القوائم المالية تعطي صورة " حقيقية " و " صحيحة " عن الحالة المالية للشركة وأرباحها ، هو التعبير السائد أيضاً في رأي المراجع في كل من الولايات المتحدة الأمريكية وكندا ، قبل أن يحل محله تعبير " تعرض بعدالة " ( Present Fairly) . ويرجع السبب في هذا التحول إلى العرض العادل إلى إقرار مهنة المحاسبة والمراجعة هناك بأنه لا يمكن أن يوجد قوائم مالية صحيحة تماماً وتصور المركز المالي " الحقيقي " للشركة و " حقيقة " نتائج أعمالها . (Thomas, C. William and Henke, Emerson O., 1986, p. 46.)

فكلمة " حقيقي " (True) في اللغة تعني الثابت يقيناً ، وتعني الثابت والصحيح صدقاً وحقاً بلا شك . (مجمع اللغة العربية ، ١٩٨٥ ، ص ص ١٩٤ - ١٩٦) . وبالتالي ، فإن استخدام عبارة " حقيقية وصحيحة " في مجالي المحاسبة والمراجعة يعتبر استخدام خاطئ لأن القوائم المالية لا يمكن أن تكون صحيحة تماماً أو ثابتة يقيناً بلا أدنى شك . فالقوائم المالية تحتوي على الكثير من التقديرات المحاسبية (Accounting Estimates) ، كما أن تطبيق مفهوم الأهمية النسبية في كل من المحاسبة والمراجعة يمكن أن يؤدي إلى عدم صحة القوائم المالية في بعض جوانبها الهامة . يضاف إلى ذلك ، أن المراجعين يعتمدون أحياناً على عمل الخبراء والمثمنين ، كما أنهم يعتمدون على التقدير المهني (Professional Judgement) في الكثير من الأمور مثل تحديد كمية الإختبارات ، وتوقيات جمع الأدلة ، وتقييم مدى ملائمتها ، كما أن الأدلة نفسها ليست قاطعة في طبيعتها وإنما مجرد قرائن وأدلة مقنعة فقط في معظمها ، كما سبق ذكره .

وأخيراً يوجد دائماً مخاطر في المراجعة تتمثل في وجود أخطاء هامة يصعب إكتشافها نظراً لإستخدام العينات في المراجعة ، والمخاطر الكامنة في طبيعة (Inherent Risk) بعض المعاملات والأرصدة ، ومحددات نظم الرقابة الداخلية . لذلك ، فإن اليقين المطلق من صحة القوائم المالية لا يمكن أبداً الوصول إليه في المراجعة . وعلى ذلك ، يجب إسقاط

كلمتي "الحقيقي" و "الصحيح" من تقرير المراجع عند التعبير عن رأيه على القوائم المالية .

وبدأ استخدام كلمتي "الصادق" و "العادل" للتعبير عن رأي المراجع على القوائم المالية للشركات اعتباراً من العام ١٩٤٨ ، واستمر استخدامها حتى الآن في بريطانيا ، وانتشر في دول أوروبا ، وأستراليا ، ونيوزيلندا ، وجنوب أفريقيا ، ودول أخرى كثيرة . واستخدمت كلمة "صادق" كترجمة عربية لكلمة "حقيقي" (True) واعتبرت هي الترجمة الأفضل لكلمة (True). ولكن ، ليس هذا هو الحل للمشكلة . فكلمة "صادق" تعني في اللغة العربية مطابقة الكلام للواقع بحسب إعتقاد المتكلم . والأمر الصادق لا شبهة فيه من نقص أو كذب ، وصادق الحكم تعني مخلصاً فيه بلا هوي ، وصدق عليه تعني موافق عليه ، أي إعترف بصدق القول وتحقق من صحته (مجمع اللغة العربية ، ١٩٨٥ ، ص ٥٣٠ . أنظر أيضاً : المنظمة العربية للتربية والثقافة والعلوم ، ١٩٨٩ ، ص ص ٢٨٧ - ٢٨٨) . ويكفي لفهم معنى كلمة "صادق" أن عكسها كلمة "كاذب" ، ومن ثم فإن صادق تعني الكامل ، والصحيح ، والمطابق تماماً للواقع وبموضوعية مطلقة ، وهذا الوصف لا يمكن أن ينطبق تماماً على القوائم المالية في تعبيرها عن الواقع المالي والإقتصادي للشركة . كما أن مفهوم "الصادق" عند المحاسبين والمراجعين يختلف عن مفهوم الكلمة عند المستخدمين للقوائم المالية وتقرير المراجع عليها ، مما يقلل من فاعلية الإتصال للتقارير المالية وتقارير المراجعين عليها . لذلك يجب أيضاً إسقاط هذه الكلمة في التعبير عن رأي المراجع في تقريره . ولقد أسقطت فعلياً هذه الكلمة في كل من الولايات المتحدة الأمريكية ، وكندا ، ويستخدم بديلاً عنها كلمة "عادل" (Fair) في جميع جوانبها الهامة .

وتعني كلمة "عادل" في اللغة العربية منصف أو غير متحيز ، أو مستقيم وأمين . والعدل هو الإنصاف وإعطاء كل ذي حق حقه ، وأخذ ما عليه كاملاً غير منقوص (مجمع اللغة العربية ، ١٩٨٥ ، الجزء الثاني ، ص ٦٠٩) . ومع ذلك ، فليس هذا المعنى هو الوحيد ، والملائم لكلمة (Fair) ، فمن بين المعاني الكثيرة لكلمة (Fair) في المعاجم اللغوية الإنجليزية معنى "طبقاً للقواعد" ، ومعتدل أو مناسب ، أو جيد بعض الشيء ، كما أنها تعني أيضاً واضح لا لبس فيه ولا غموض (Clear) .

(Barnhart, Clarence L. and Barnhart, Robert K., 1979, p.765. Also see:

(منير البعلبكي ، ١٩٧٩ ، ص ص ٣٣٤-٣٣٥).

ومعنى " العرض العادل " (Fair Presentation) في المحاسبة والمراجعة ، غير واضح وغير محدد. وبالتالي ، ليست كلمة " العادل " هي الترجمة المناسبة لكلمة Fair، حيث لا يمكن للمحاسبين والمراجعين الحكم على القوائم المالية بالعدل والإنصاف المطلق . ولقد كان استخدام كلمة Fair الإنجليزية متعمداً لأن عدم تحديد معناها بدقة هو سر قوتها في مجال الحكم على القوائم المالية . وكانت عبارة Present Fairly هي موضوع منشور معيار المراجعة رقم ٤٣ الصادر عام ١٩٨٢ في الولايات المتحدة الأمريكية ، والذي فسر تلك العبارة جزئياً بأنها تستخدم إذا توافرت في القوائم المالية المعايير الخمسة التالية :

(AICPA, Statement on Auditing Standards-SAS 43, 1982.)

- المبادئ المحاسبية التي تم اختيارها وتطبيقها مقبولة قبولاً عاماً .
- المبادئ المحاسبية ملائمة في ظل الظروف المحيطة .
- القوائم المالية تتضمن الإيضاحات المكملة لها وتعطي المعلومات المناسبة .
- المعلومات التي تحتوي عليها القوائم المالية قد تم تبويبها وتلخيصها بطريقة مناسبة.
- القوائم المالية تعكس المعاملات والأحداث المالية للشركة في حدود عملية مناسبة ومقبولة.

وقد أكد هذا المنشور (SAS 43) على أهمية التقدير المهني للمراجع أثناء تأدية عملية المراجعة ، وأثناء كتابة التقرير بنتائج المراجعة .

ومع ذلك ، يرى الباحث أن هذا التفسير الجزئي ، وفقاً للمعنى اللغوي لكلمة Fair على أنها ، " طبقاً لمبادئ المحاسبة المتعارف عليها " هو ما يتفق مع مفهوم هذه العبارة عند مستخدمي التقارير المالية . كما أن هذه العبارة تسمح بالإعتدال أو التقريب المناسب، مما يؤدي في النهاية إلى زيادة فاعلية الإتصال بين المراجعين ومستخدمي تقارير المراجعة . وعلى ذلك ، يفضل الباحث استخدام عبارة " تعرض بوضوح " طبقاً

لمبادئ المحاسبة المتعارف عليها ، كترجمة مناسبة لعبارة "Present Fairly". ويجب عدم استخدام كلمات " الصادق والعاقل " أو " تعرض بعدالة ، في جميع جوانبها الهامة " ، وكلمات " الحقيقي " و " الصحيح " كما سبق ذكره ، على الرغم من أن مثل هذه الكلمات وردت في المادة ٢٦١ من قانون الشركات الكويتي رقم ٩٧ لسنة ٢٠١٣ ، وذلك إلى أن يتم تعديل هذه المادة . وفيما يلي الصياغة المقترحة لفقرة الرأي في تقرير المراجع بناء على ما تقدم :

" وفي رأينا ، أن القوائم المالية للشركة أ ب ج المرفقة مع هذا التقرير ، تعبر بوضوح عن المركز المالي للشركة في تاريخ نهاية السنة المالية ، وعن الأداء المالي للشركة (أو نتائج أعمال الشركة) ، وتدفقاتها النقدية ، عن السنة المالية المنتهية في ذلك التاريخ ، طبقاً لمبادئ المحاسبة المتعارف عليها (أو طبقاً لمعايير المحاسبة الدولية ومعايير إعداد التقارير المالية الدولية) ."

### خلاصة البحث ، ونتائجه ، والتوصيات :

#### خلاصة البحث :

الهدف الأساسي لهذا البحث ، هو زيادة فاعلية الإتصال لتقرير المراجع الخارجي المستقل على المعلومات المالية التي تتضمنها القوائم المالية . ولتحقيق هذا الهدف كان من الضروري استعراض نظرية الإتصال وبيان عناصر الإتصال الرئيسية ، وذلك لتطبيقها على الإتصال بين المراجعين الخارجيين ، ومستخدمي القوائم المالية والمستفيدين من تقارير المراجعين عليها ، لإتخاذ قراراتهم المالية والإقتصادية . وبتحليل عناصر الإتصال والربط بينها وبين تقارير مراجعي الحسابات ، يمكن تلخيصها فيما يلي :

- ١- المرسل هو المراجع الخارجي ، الذي يرغب في توصيل رأيه على المعلومات المالية التي تحتوي عليها القوائم .
- ٢- الرسالة هي صياغة رأي المراجع على القوائم المالية ، وهي التي تعطي مصداقية على تلك القوائم وما تحتوي عليه من معلومات مالية .
- ٣- وسيلة الإتصال هي تقرير المراجع المكتوب المرفق مع القوائم المالية ، والذي يبدي فيه المراجع رأيه على تلك القوائم المالية التي تم مراجعتها .
- ٤- المستقبل ، أو المتلقي ، للرسالة هم مستخدمي المعلومات المالية ، وهم المستفيدون من رأي المراجع على تلك المعلومات لإتخاذ قراراتهم ، وتحديد توجهاتهم وتصرفاتهم .

٥- بيئة الإتصال تشمل المساعدين للمراجع الخارجي الذين يساعدونه على تكوين رأيه على القوائم المالية ، وكذلك ظروف العمل بالشركة والأحداث التي تقع أثناء عملية المراجعة . بالإضافة إلى البيئة التشريعية ومتطلبات إعداد التقرير ، ومشتملاته ، وتوقيت تقديمه ، ومتابعة أداء المراجع بواسطة المنظمة المهنية للمحاسبة والمراجعة، ومراعاة إلتزامه بمعايير المراجعة ، ومعايير السلوك الأخلاقي . وكذلك تشمل بيئة الإتصال الأشخاص المحيطين بمستخدمي التقارير المالية وتقرير المراجع عليها ، ومستوى التعليم ، والخبرة ، والدوافع ، والمكونات الشخصية لمستخدم القوائم المالية .

٦- التشويش ، وهي معوقات الإتصال التي يمكن أن تحبط الإتصال ، أو تقلل من فاعليته .

ولفهم مكتمل لصياغة رأي المراجع في تقريره على القوائم المالية والعبارات التي يمكنه استخدامها للتعبير عن رأيه ، كان من الضروري للباحث أن يستعرض في القسم الثاني من البحث التطور التاريخي لوظيفة المراجعة ، وأهدافها ، منذ نشأتها وحتى نصل إلى المراجعة التي نعرفها اليوم . ففي المرحلة البدائية للمراجعة ، وحتى القرون الوسطى ، لم تكن هناك حاجة إلى تقرير مكتوب . وتطورت بعد ذلك المراجعة منذ بداية القرن السادس عشر وانتشار المحاسبة بالقيود المزدوج ، وظهور منظمات مهنية للمحاسبة والمراجعة في كل من إيطاليا ، وبريطانيا . وبعد ظهور الثورة الصناعية في إنجلترا في بدايات القرن الثامن عشر ، وانتشارها سريعاً في دول غرب أوربا ، وأمريكا ، وفنلندا ، وأستراليا . فقد صاحب هذه التطورات ظهور الشركات الكبيرة ، وإزدياد الحاجة إلى رؤوس الأموال الضخمة ، وأصبح لها تأثيرات كبيرة على قطاعات عريضة في المجتمع وعلى المجتمع بصفة عامة . وبدأت تظهر منذ أوائل القرن التاسع عشر الشركات المساهمة والتي من أهم خصائصها إنفصال الإدارة عن الملكية ، والمسؤولية المحدودة للمساهمين ، وبالتالي ظهرت الحاجة إلى مهنة مراجعة الحسابات وتقديم تقرير مكتوب بنتيجة المراجعة يقدم إلى المساهمين عن القوائم المالية التي أعدتها الإدارة ، وإبداء الرأي عن مدى تمثيلها للواقع طبقاً لمبادئ المحاسبة. وأصبحت المراجعة إجبارية في بريطانيا منذ العام ١٨٤٤ . ومنذ صدور قانون الشركات في بريطانيا عام ١٩٤٨ ، أوجب على المراجع أن يبدي رأيه عن القوائم المالية ومدى تعبيرها بصورة " صادقة وعادلة " عن حقيقة المركز المالي للشركة ، وأن حساب الأرباح والخسائر يبين على الوجه " الصحيح " نتائج أعمال الشركة عن



السنة المالية المنتهية . وتستخدم عبارة تعطي صورة " صادقة وعادلة " في التعبير عن رأي المراجع على القوائم المالية منذ العام ١٩٤٨ وحتى اليوم ، وانتقلت منها إلى أمريكا ، وكندا ، وأستراليا ، وجنوب أفريقيا وإلى دول أخرى كثيرة . ولكن تحولت أمريكا وكندا بعد ذلك إلى عبارة أخرى هي " تعبر بعدالة " في جميع جوانبها الهامة ، وأسقطت كلمة صادقة أو حقيقية .

كما أن تقرير مراجع الحسابات على القوائم المالية مر بعدة مراحل من التطور تم تلخيصها في مرحلتين هما :

١- تقرير المراجعة المختصر ، والذي ظل سائداً خلال القرون من الثامن عشر ، وحتى بدايات القرن الحادي والعشرين .

٢- تقرير المراجعة المطول الذي صدر أخيراً عن مجلس معايير المراجعة الدولية التابع للإتحاد الدولي للمحاسبين ، في العام ٢٠١٥ ، وهو معيار المراجعة الدولي رقم ٧٠٠ المطور ، والذي بدأ تنفيذه من ١٥ ديسمبر ٢٠١٥ أو بعد هذا التاريخ .

وقد أجازت معايير المراجعة الدولية الخاصة بتقرير المراجع على القوائم المالية استخدامياً من العبارتين " تعطي صورة صادقة وعادلة " ، أو " تعرض بعدالة " ، في جميع جوانبها الهامة " ، واعتبرت العبارتين متساويتين في التعبير عن رأي المراجع .

ويعد مناقشة معيار المراجعة الدولي رقم ٧٠٠ المطور ، تبين للباحث أن الإطالة المتعمدة قد تعيق الإتصال الفاعل لتقرير المراجع على القوائم المالية . ويبدو أن مجلس معايير المراجعة الدولية قد أحس بذلك ، فأجاز أن يختصر المراجع فقرة مسؤوليات المراجع عن القوائم المالية على أهم تلك المسؤوليات فقط ، وعرض باقي المسؤوليات الأخرى بالتفصيل في تقرير منفصل يلحق بتقرير المراجعة .

وركز الباحث في القسم الثالث والأخير من بحثه على معوقات الإتصال الفاعل للتقرير ، وصياغة رأي المراجع ، أي وسيلة الإتصال (تقرير المراجع على القوائم المالية) وعلى الرسالة المراد توصيلها وهي رأي المراجع .

وناقش الباحث الخصائص التي يجب أن يتصف بها تقرير المراجع ، وخلص إلى أن صياغة تقرير المراجع قد تكون أهم المعوقات التي تعيق توصيل الرسالة إلى مستخدمي القوائم المالية بطريقة يسهل فهمها وقراءتها ، وتحدث أثرها المطلوب عليهم . وفيما

يتعلق بصياغة رأي المراجع ، ناقش الباحث الكلمات المستخدمة في التعبير عن الرأي مثل "الحقيقي" و "الصحيح"، و"الصادقة" و"العادلة" ، وخلص الباحث إلى أنه يجب عدم استعمال هذه المصطلحات غير المحددة المعنى بدقة ، والتي يمكن أن تكون أهم عوائق توصيل رأي المراجع إلى مستخدمي القوائم المالية . واقترح الباحث صياغة لفقرة الرأي في تقرير المراجع في نهاية القسم الأخير من البحث .

### نتائج البحث :

#### تتلخص أهم نتائج البحث في الآتي :

١- حدد معيار المراجعة الدولي ، رقم ٧٠٠ المطور ، أهداف المراجعة في هدفين هما :

( أ ) تكوين رأي عن القوائم المالية ، مبني على تقييم المراجع للأدلة التي جمعها ،

(ب) وإبداء رأي واضح في تقرير مكتوب على المعلومات المالية التي تحتوي عليها القوائم المالية . وتقرير المراجع على القوائم المالية ، هو وسيلة الإتصال التي يستخدمها المراجع ورأي المراجع على القوائم المالية في تقريره ، هو الرسالة التي يود المراجع توصيلها إلى مستخدمي المعلومات المالية ، والمستفيدين من رأي المراجع .

وربط الباحث بين علم الإتصال بكل عناصره ، وتوصيل رأي المراجع في تقريره على القوائم المالية ، إلى مستخدمي المعلومات المالية والمستفيدين من تقرير المراجع ، وهو الموضوع الرئيسي للبحث .

٢- لكي يكون الإتصال فاعلاً بين مراجعي الحسابات ، والمستفيدين من تقاريرهم على القوائم المالية ، كان لا بد من الإهتمام بصياغة التقرير ، وصياغة رأي المراجع حتى يكون مفهوماً من جانب مستخدمي القوائم المالية .

٣- ناقش الباحث التطور التاريخي للمراجعة باختصار ، حتى يصل إلى فهم كامل للمصطلحات الفنية المستخدمة في تقرير المراجع ، والعبارات التي يستخدمها في التعبير عن رأيه . وقد توصل الباحث إلى نتيجة هامة وهي وجوب إسقاط الكلمات "الحقيقي" و"الصحيح"، و"الصادق" و"العادل" ، و"العرض العادل" ، وعدم استخدامها في التعبير عن رأي المراجع ، لأن استخدام بعض هذه الكلمات غير صحيح في مجال المراجعة ، كما إن بعضها ليس الترجمة الوحيدة للكلمة الإنجليزية،

ولا الكلمة الملائمة في مجال المراجعة ، ولأن هذه الكلمات يفهمها المستخدمون للمعلومات المالية بمفهوم مختلف عن فهم المراجعين المهنيين لها ، وبالتالي يكون الإتصال محدوداً بين المراجعين ، والمستفيدين من تقاريرهم على القوائم المالية .

٤- مَر تقرير المراجع على القوائم المالية بمراحل عديدة ، إختصرها الباحث في مرحلتين هما : التقرير المختصر ، والتقرير المطول . وبعد مناقشة كل تقرير منهما تبين للباحث أن التقرير المطول يمكن أن يعيق الإتصال بين المراجعين ، ومستخدمي القوائم المالية والمستفيدين من تقارير المراجعين عليها . وأن الإختصار مطلوب لذاته مع تعديل الصياغة بحيث يسهل قراءته وفهمه . وقدم الباحث في نهاية بحثه صياغة مقترحة لرأي المراجع على القوائم المالية . كما يقترح أيضاً في هذا الصدد إقتصار تقرير المراجع على فقرة الرأي في بداية التقرير وبعد الإشارة إلى القوائم المالية التي تم مراجعتها ، والتاريخ ، والفترات التي تغطيها تلك القوائم .

مع إشارة سريعة إلى أن إعداد القوائم المالية هو مسؤولية إدارة الشركة ، وأن مسؤوليته هي إبداء الرأي عليها في ضوء مراجعته لها . ويمكن أن يلحق بتقرير المراجع تقرير منفصل يحدد بالتفصيل " مسؤوليات الإدارة عن إعداد القوائم المالية " ، وكذلك " مسؤوليات المراجع عن مراجعة القوائم المالية " بالتفصيل الوارد في تقرير معيار المراجعة الدولي رقم ٧٠٠ المطور ، والذي أجاز فعلاً أن يعرض المراجع في تقريره أهم مسؤولياته فقط ، ويعرض باقي مسؤولياته في تقرير منفصل يلحق بتقرير المراجع على القوائم المالية . ولكن المعيار لم يجز عرض مسؤوليات الإدارة عن القوائم المالية في ملحق لتقرير المراجعة ، ولكن يقترح الباحث توسيع إقتراح المعيار بإجازة عمل تقرير منفصل يلحق بتقرير المراجع ليشمل كلا الإثنين معاً ، (مسؤوليات الإدارة عن القوائم المالية ، ومسؤوليات المراجع عن مراجعة القوائم المالية) طالما أن الهدف هو إختصار التقرير على الرأي .

٥- يجب على المراجع الإهتمام بأسلوب صياغة التقرير ، وصياغة رأيه في تقريره على القوائم المالية ، بحيث يسهل فهمه بواسطة الأطراف المستفيدة من التقرير ، وهم مستخدمي القوائم المالية ، الذين يتخذون قراراتهم بناء على المعلومات المالية الواردة في القوائم المالية ، ورأي المراجع عليها الذي يلخص النتيجة النهائية للمراجعة .

فأري المراجع في تقريره ، يعتبر أيضاً وسيلة إتصال إضافية للمعلومات المحاسبية التي تحتوي عليها القوائم المالية ، وإضفاء المصدقية عليها ، ومن ثم إمكانية الإعتماد عليها في إتخاذ القرارات .

### توصيات لبحوث أخرى :

يمكن للباحث أن يوصي بعدد من البحوث المطلوب بحثها في هذا المجال ، والتي لم يكن في الإمكان أن يشملها هذا البحث نظراً لأن كل بحث له حدود محددة من حيث الوقت، ومجال البحث ، ولذلك ، تصلح أن تكون موضوعات لبحوث أخرى يتم تناولها في المستقبل من قبل الباحث أو باحثين آخرين .

أولاً : دراسة تفصيلية أكثر لتقرير مراجع الحسابات كوسيلة إتصال ، لتوصيل رأيه على القوائم المالية إلى مستخدمي تلك القوائم المالية، والمستخدمين من تقرير المراجع عليها .

ويتم في مثل هذه الدراسة تطبيق علم الإتصال على أمرين هامين هما: توصيل المعلومات المالية التي تحتوي عليها القوائم ، وتوصيل رأي المراجع عليها كوسيلة إتصال إضافية .

وتكون الدراسة أكثر عمقاً وتركيزاً على معوقات الإتصال في كل عنصر من عناصره، حيث أن البحث الحالي ركز على دراسة معوقات الإتصال على وسيلة الإتصال (تقرير المراجع على القوائم المالية)، وعلى الرسالة المراد توصيلها (رأي المراجع على القوائم المالية التي تم مراجعتها) فقط. أما الدراسة التي يوصي بها الباحث في المستقبل، يجب أن تشمل معوقات الإتصال التي تتعلق بالمراجع (مرسل الرسالة)، ومستخدمي القوائم المالية، والمستخدمين من رأي المراجع عليها (مستقبل الرسالة) ، وكذلك بيئة الإتصال من النواحي العملية بالشركة التي يتم مراجعة حساباتها ، والبيئة التشريعية المتعلقة بتقرير مراجع الحسابات ومشتملاته ، وتقارير مراقبة جودة أداء عمليات المراجعة ومحاسبة من يخرج على معايير الأداء في المراجعة ، ومعايير السلوك الأخلاقي للمراجعين ، وهو الدور الذي يجب أن تقوم به المنظمة المهنية المنتمي إليها المراجعين المهنيين في الكويت .

ثانياً : حتى ينجح الإتصال ويتم بفاعلية كبيرة بين المراجعين ، والمستفيدين من رأيهم في تقاريرهم على القوائم المالية ، يجب أن يتم إرتداد عكسي للمعلومات من المستفيدين من تقارير لمراجعين إلى المراجعين أنفسهم .

لذلك، يوصي الباحث بأن يتم دراسة لتوقعات المستفيدين من تقارير المراجعة، ومن المعلومات المالية التي يجب أن تحتوي عليها القوائم المالية، حيث أن وجود فجوة توقعات بين ما يقدمه المحاسبين والمراجعون في تقاريرهم المالية، وتقارير المراجعة، وما يتوقعه جمهور المستفيدين يحبط عملية الإتصال الفاعل ، أو يقلل من فاعليته . فيجب دراسة إحتياجات المستفيدين من المعلومات المالية، ومحاولة توفيرها وتطوير القوائم المالية وتقارير المراجعين عليها لسد فجوة التوقعات، وزيادة فاعلية الإتصال بين المجموعتين.

ثالثاً : يجب أيضاً الإهتمام بدراسة الآثار المتوقعة لتقارير المراجعة على المستفيدين منها، من خلال دراسة مدى فهم المستفيدين للتقارير المالية ، وتقارير المراجعين عليها. وتوجد في هذا المجال عدة مقاييس للقراءة والفهم يستخدمها علماء التربية، لعل أشهرها مقياس فليش (Flesch)، ويمكن تطبيقها على أي نص مكتوب لمعرفة إمكانية قراءته وإستيعابه بواسطة مستقبل التقرير(مستخدمي القوائم المالية). ويحدد المقياس المطبق الشروط الواجب توافرها في القارئ للتقرير حتى يكون مفهوماً له ، وذلك من حيث مؤهلاته العلمية ، وخبراته العملية ، ودوافعه وثقافته، والعناصر الأخرى المكونة لشخصيته .

وهذا المقياس لا يصلح للتطبيق على المعلومات المالية المنشورة بالقيم المالية والإفصاح الواجب في القوائم المالية ، ولكنه يصلح فقط للتطبيق على نص مكتوب لغوياً بطريقة إنشائية . ومن ثم فهو يصلح للتطبيق على تقرير المراجع غير المتحفظ على القوائم المالية ، والذي يمثل الغالبية العظمى من تقارير المراجعة . وتطبيق هذا المقياس على النصوص العادية المكتوبة يفيد في هذا المجال ، وخصوصاً في تطوير صياغة التقرير، وصياغة رأي المراجع في التقرير ، وفي الكلمات والمصطلحات الفنية الواجب استخدامها أو عدم استخدامها .

رابعاً : يوصي الباحث أيضاً بضرورة بحث المشكلة القانونية التي حددت مشتملات معينة في تقرير المراجع على القوائم المالية ، ومن ذلك العبارة الشهيرة في كل قوانين الشركات في معظم دول العالم ، ومنها دولة الكويت ، وهي عبارة " أن الميزانية تعبر بصدق وعدالة عن المركز المالي الحقيقي للشركة ، وأن حساب الأرباح والخسائر يعبر على الوجه الصحيح عن نتيجة أعمال الشركة". وقد انقسم المحاسبين والمراجعين المهنيين إلى فريقين ، أحدهما يعتبرها مشكلة قانونية لا دخل للمهنة بها ، ويجب على المحاسبين والمراجعين المهنيين الإلتزام الكامل بما تنص عليه القوانين . والفريق الثاني يرى أن القانون وضع على عاتق المهنيين مسؤولية تفسير هذه العبارة حيث أنهم المسؤولين في النهاية عن الرأي المهني المحايد على القوائم المالية في ضوء هذا النص القانوني .

وإلى أن يتم تعديل النص القانوني في قانون الشركات رقم ٩٧ لسنة ٢٠١٥ الخاص بتعديل بعض مواد المرسوم بقانون رقم ٢٥ لسنة ٢٠١٢ بشأن إصدار قانون الشركات ، (المادة ٢٦١) ، لا بد من حسم هذه المشكلة وتقديم مقترحات بصياغة بديلة ، وهذا مؤثر جداً على فاعلية الإتصال ، لأن هذه العبارات غير محددة المعنى بدقة في القانون ، ومن الخطأ استخدامها في مجال المحاسبة والمراجعة .

## المراجع

أولاً : المراجع العربية :

( أ ) كتب :

- دكتور إبراهيم عثمان شاهين " أصول المراجعة " ، الطبعة الثالثة ، ١٩٩٢ ، بدون ناشر .
- دكتور أحمد ماهر ، " كيف ترفع مهاراتك الإدارية في الإتصال " ، (الأسكندرية ، مصر : الدار الجامعية ، ٢٠٠٨ ) .

(ب) قوانين وقرارات وزارية :

- قانون رقم ١٥ لسنة ١٩٦٠ بإصدار قانون الشركات التجارية ، والصادر في ١٢ مايو سنة ١٩٦٠ . وتم إلغائه في سنة ٢٠١٢ .
- قانون رقم ٩٧ لسنة ٢٠١٣ بتعديل بعض مواد المرسوم بقانون رقم (٢٥) لسنة ٢٠١٢ بإصدار قانون الشركات ، والصادر في ٢٧ مارس (آذار) ٢٠١٣ .
- مرسوم بقانون رقم ٥ لسنة ١٩٨١ في شأن مزاولة مهنة مراقبة الحسابات ، والصادر في ١٧ يناير ١٩٨١ .
- قرار وزاري رقم (١٨) لسنة ١٩٩٠ بشأن إلزام الشركات والمؤسسات بإتباع مبادئ المحاسبة الدولية في إعداد بياناتها المالية . تم تعديله .
- القرار الوزاري رقم (١٠١) لسنة ٢٠٠٨ ، المعدل للقرار الوزاري رقم (١٨) لسنة ١٩٩٠ بشأن إلزام الشركات والمؤسسات بإتباع مبادئ المحاسبة الدولية في إعداد بياناتها ، والذي قرر في مادته الأولى : " على جميع الشركات والمؤسسات أيأ كان شكلها القانوني ، الإلتزام بإعداد بياناتها المالية طبقاً للمعايير الدولية للتقارير المالية ، ومعايير أدلة التدقيق الدولية الصادرة عن لجنة المعايير المحاسبية الدولية ، على أن يكون تطبيق هذه المعايير في حدود لا تتخطى ، أو تتعارض ، مع اللوائح والتشريعات المحلية إلا ما يصدر نص بإلغائه " . صدر عن وزير التجارة والصناعة ، في ٢٠ فبراير ٢٠٠٨ .
- قرار وزاري رقم (٢٩١) لسنة ٢٠٠٦ في شأن قواعد السلوك الأخلاقي لمهنة مراقبة الحسابات ، والذي قرر في مادته الأولى " تسري قواعد السلوك الأخلاقي للمحاسبين

المهنيين الصادرة عن الإتحاد الدولي للمحاسبين على مراقبي الحسابات المعتمدين في سجل مراقبي الحسابات بوزارة التجارة والصناعة ، بما لا يتعارض مع القرارات الوزارية ، والتشريعات المحلية في هذا الشأن " . صدر عن وزير التجارة والصناعة ، في الأول من أغسطس سنة ٢٠٠٦ .

### (ج) معاجم :

- مجمع اللغة العربية ، " المعجم الوسيط " ، (القاهرة : مجمع اللغة العربية ، الطبعة الثالثة ، ١٩٨٥) .
- المنظمة العربية للتربية والثقافة والعلوم ، " المعجم العربي الأساسي " ، (باريس : لاروس ، ١٩٨٩) .
- منير البعلبكي ، " المورد " ، (بيروت : دار العلم للملايين ، ١٩٨٩) .

### ثانياً : المراجع الأجنبية :

#### ( A ) Professional Reports, Standards and Statements:

- American Institute of Certified Public Accountants (AICPA), "The Commission on Auditors' Responsibilities: Report, Conclusion and Recommendations" , (New York : AICPA, 1978.)
- AICPA, Statement on Auditing Standards (SAS) 5 ,(New York : AICPA, 1975, as amended by SAS43, 1982.)
- IASB of the IFAC, "International Standard on Auditing 700 (Revised) – Forming an Opinion and Reporting on Financial Statements" , (New York : The IFAC, 2015.)
- IASB of the IFAC, "The Conceptual Framework for Financial Reporting" Chapters 1 and 3, (New York : IFAC, 2010.)
- Institute of Chartered Accountants in England and Wales, "Presentation of Balance Sheet and Profit and Loss Statement", Statement No. 18, (London : Institute of Chartered Accountants in England and Wales, 1958.)
- International Auditing Practices Committee (IAPC) of the International Federation of Accountants (IFAC) , "Codification of International Standards on Auditing (ISAs)



and International Statements on Auditing" , The Auditor`s Report on Financial Statements – ISA 700, (New York : The IFAC, July 1994.)

## **( B ) Books**

- Bird, Peter, "Accountability: Standards in Financial Reporting", Accountancy Age Book, (London: Haymarket Publishing Limited, 1983.)
- Cosserat, Graham W. and Rodda, Neil, "Modern Auditing", (Chichester, West Sussex, England: John Wiley and Sons, Ltd. , 3 rd Edition, 2010.)
- French, Ray, Rayner, Charlotte, Rees, Gary, Rumbles, Sally, Schermerhorn, Jr. , John, Hunt, James and Osborn, Richard, "Organizational Behaviour" , (New York: John Wiley and Sons, Ltd. , 2 nd Edition, 2011.)
- Kieso, Donald E. , Weygandt, Jerry J. and Warfield, Terry D. , "Intermediate Accounting", 2nd IFRS Edition, (Hoboken, New Jersey: John Wiley and Sons, Inc. , 2014.)
- Lee, Thomas A. , "Company Auditing: Concepts and Practices", Published for The Institute of Chartered Accountants of Scotland, by (London: Gee & Co. (Publishers) Limited, 1972.)
- Loker, Kitty O. , "Business and Administrative Communication" , (New York : Mc Graw-Hill, Seventh International Edition, 2006.)
- Mautz, Robert K. and Sharaf, Hussein A., "The Philosophy of Auditing" , (Evanston, Illinois : American Accounting Association, Monograph No. 6, 1961.)
- Quick, James Campbell and Nelson, Debra L. , "Principles of Organizational Behavior- Realities and Challenges", (New York: South-Western Cengage Learning, 8 th International Edition, 2011.)
- Robbins, Stephen P. and Judge, Timothy A. , "Organizational Behavior", (New Jersey: John Wiley and Sons, Inc. , 14th Global Edition, 2011.)

- Soltani, Bahram, "Auditing- An International Approach" , (Harlow, Essex , England : Pearson Education Limited, 1st Edition, 2007.)
- Spiceland, J. David, Sepe, James F. , Nelson, Mark W. , Tan, Pearl, Low, Bernardine and Low, Kim-Yew, "International Accounting" , Global IFRS Edition, (New York: McGraw-Hill Education, 2013.)
- Thomas, C. William and Henke, Emerson O. , "Auditing: Theory and Practice" , 2nd Edition, (Boston, Massachusetts: Kent Publishing Company, 1986.)
- Weygandt, Jerry J., Kimmel, Paul D. and Kieso, Donald E. , "Financial Accounting" , 3rd IFRS Edition, (Hoboken, New Jersey: John Wiley and Sons, Inc. , 2015.)
- Whittington, O. Ray, and Pany, Kurt, "Principles of Auditing and Other Assurance Services" , 19 th International Edition, (New York: McGraw-Hill Irwin 2016.)
- Williams, Jan R. , Haka, Susan F . , Bettner, Mark S. and Carcello, Joseph V., "Financial Accounting" 13th International Edition, (New York: McGraw-Hill Irwin, 2009.)
- Woolf, Arther H., "A short History of Accountants and Accountancy", (London: Gee & Co. Ltd. , 1912.)
- Woolf, Emile, "Auditing Today" (London: Printice-Hall International Inc. , 1986)

### **( C ) Articles and Research Works :**

- Bailey, K. E. , Bylinski, Joseph H. and Shields, Michael D. , "Effects of Audit Report Wording Changes on the Perceived Message" , Journal of Accounting Research, Vol. 21, No. 2, Autumn 1983, pp. 355-370.
- Cochraue, George, "The Auditor`s Report: Its Evaluation in the U.S.A." , Accountant, Novembre 1950, pp. 448-460.
- Houghton, Keith A. , "True and Fair View : An Empirical Study of Connotative Meaning" , Accounting, Organizations and Society, Vol. 12, No. 2, 1987, pp. 143-152.

- **Lee, Thomas A. , "The Nature of Auditing and Its Objectives" , Accountancy, April 1970, pp. 363-368.**
- **Pound, G. D. , "A Note on Audit Report Readability" , Accounting and Finance, May 1981, pp. 45-55.**

**( D ) Dictionaries :**

- **Barnhart, Clarence L. and Barnhart, Robert K., "The World Book Dictionary" , Volume One A-K, (Chicago, Illinois: World Book- Childcraft International, Inc. , 1979.)**
- **French, Derek, "Dictionary of Accounting Terms" , (London : The Institute of Chartered Accountants in England and Wales, 1985.)**