

استراتيجية التقرير في المراجعة ؛ نظرة
فلسفية وآلية عملية لرفع مستوى جودة أداء
المراجع الخارجي (اهتمامات المراجع الخارجي
الليبي والجهات الرقابية باستراتيجية التقرير)

د. عوض أحمد الروياتي
محاضر ، قسم المحاسبة
كلية الاقتصاد ، جامعة قاربيون

ملخص :

يعتمد المراجع الخارجي بشكل رئيسي عند أداء مهام المراجعة علي الأدلة والبراهين التي يقوم بجمعها ، ويتحرى أن تكون هذه الأدلة كافية ومقنعة ، ومن خلال ذلك يستطيع المراجع أن يبرر الأحكام التي يصدرها والقرارات التي يتخذها ، ورغم أهمية قدرة المراجع علي تبرير أحكامه وقراراته ، إلا أن الباحث يعتقد بأن المراجع الخارجي الليبي لا يهتم بمفهوم التقرير ، كما أنه لا يهتم بالعوامل التي يمكن أن تساعد لمقابلة متطلبات آلية التقرير ، فقد جاءت نتائج هذه الدراسة لتؤيد اعتقاد الباحث وتبين بأن المراجع الخارجي الليبي لا يهتم بتبرير أحكامه وقراراته ، فهو لا يدرك مفهوم التقرير ، ويتجاهل العوامل المحفزة لمقابلة آلية التقرير في المراجعة ، كما أن المؤسسات المهنية والرقابية تتجاهل العوامل المحفزة للمراجع لمقابلة تفضيلات المتابعين والمراقبين والجمهور العام .

وعليه فإن جودة أداء المراجع الخارجي الليبي في محل شك وهذا يمكن أن يؤثر سلبا علي القرارات الاقتصادية وعلي سياسات الإصلاح الاقتصادي التي تنتهجها البلاد ، خاصة خلال هذه الفترة . وهذا يدفع الباحث إلي تنبيه المراجعين الليبيين للاهتمام بتبرير أحكامهم وقراراتهم ، كما يلفت نظر الجهات الرقابية والمهنية للاهتمام بآلية التقرير في المراجعة ، وتنشيط العوامل المحفزة لها .

مقدمة :

المراجعة الصغرى والمتوسطة والكبرى تعرضت لهذه الأضرار فقد أفلست منظمتان محاسبتان من منظمات المحاسبة الكبرى في أمريكا وأصبحت ست منظمات (Big six) بدلا من ثماني منظمات (Big eight) .

ويرجع البعض زيادة عمليات التقاضي إلى انخفاض مستوى جودة الأداء وعدم وجود آليات موضوعية للتحقق من الجودة المرغوبة . ولا يختلف حال المهنة

تمر مهنة المحاسبة والمراجعة على النطاق المحلي والدولي بكثير من المشاكل والصعوبات ؛ ففي الدول المتقدمة تتعرض مكاتب المراجعة الخارجية للكثير من عمليات التقاضي من قبل العملاء أو مستخدمي المعلومات المحاسبية ، وهذا كفهم الكثير من التعويضات مما أدى إلى إفلاس بعضها وتدهور سمعة البعض الآخر وخروجها من المهنة ، ولم تقتصر هذه الأضرار ، على مكاتب المراجعة الصغرى فقط ، بل أن كل مكاتب

مشكلة البحث :

لرفع من جودة أداء المراجع الخارجي فإن الأمر يتطلب اهتمام المراجعين بالوسائل والأساليب التي تساهم في التحقق من توفر المستويات المرغوبة من هذه الجودة ، والعمل على تفعيلها حتى يرتفع مستوى الثقة في المهنة وتعزز مبررات وجودها .

إلا أن المهنة في ليبيا تقف عاجزة عن تنشيط الدور الذي تقوم به المراجعة المستقلة في النشاط الاقتصادي ، فقد بينت إحدى الدراسات (بن غربية ، 1989) التي أجراها بعض أساتذة المحاسبة بجامعة قاريونس أنه لا توجد معايير مدونة يمكن أن يلجأ إليها المراجعون عند تنفيذ عمليات المراجعة ، وهذا أدى إلى وقوعهم في الكثير من المخالفات مثل انتهاك الاستقلال ، وعدم توفر الإشراف ، وضعف التأهيل العلمي ، وعدم اهتمامهم بتقييم نظم الرقابة الداخلية للعمليات ، وهذا أدى إلى انخفاض مستوى جودة الأداء .

وبالرغم من تدهور حال المهنة في الوقت الراهن وما تعانيه من ضعف ، إلا أن المراجعين في ليبيا يمكن أن يقوموا بدورهم بشكل مناسب إذا تبناوا معايير المراجعة المتعارف عليها والمعايير التي تناولتها بعض القوانين واللوائح المنظمة للمهنة حتي توفر المهنة في ليبيا المعايير والإرشادات اللازمة ، وتزيد من اهتمامها بقضية التبرير في المراجعة . ولهذا فإن مشكلة البحث تتمثل في الإجابة عن التساؤل التالي :

في الدول النامية عن حالتها في الدول المتقدمة باستثناء الاختلاف في ردود فعل العملاء أو مستخدمي المعلومات المحاسبية اتجاه جودة خدمات المراجع الخارجي ؛ ففي الدول المتقدمة يلجأ مستخدموا المعلومات المحاسبية إلى مقاضاة المراجع الخارجي عندما تتضرر مصالحهم نظراً لوجود سوق نشط للأوراق المالية وإدراك فعال من قبلهم لدور المراجع الخارجي .

أما مستخدمي المعلومات المحاسبية في الدول حديثة العهد بالمهنة كالجماهيرية الليبية فإن غياب الدور الفعال لسوق الأوراق المالية وعدم وجود آليات موضوعية للتحقق من جودة أداء المراجع الخارجي دفعهم إلى تجاهل التقارير المالية المصادقة من قبل المراجع الخارجي واللجوء إلى أساليبهم الخاصة للحصول على المعلومات اللازمة ؛ حيث تلجأ إدارات الضرائب في كثير من الأحيان إلى التقدير الجزافي وعدم الاعتماد على القوائم المالية المصادقة من قبل المراجع الخارجي بالرغم من عدم عدالة الضريبة في هذه الحالة ، وتهتم المصارف غالباً بالثقة في العميل والضمان المقدم أكثر من اهتمامها بالحالة المالية للعميل ومركزه المالي ، وقد أرجعت كثير من الدراسات ذلك لانخفاض مستوى الثقة في جودة أداء المراجع الخارجي ، والذي يمكن أن يرد إلي عدم وجود آليات موضوعية يمكن استخدامها للتحقق من هذه الجودة . ونتيجة لذلك كان لابد للمهنة وأعضائها من الممارسين والأكاديميين بأن تهتم بالوسائل اللازمة لرفع من جودة الأداء ، فما فائدة مهنة لا تقدم الحماية اللازمة للمستفيدين من خدماتها .

الليبي والجهات المهنية والرقابية
بالتبرير في المراجعة وأثر ذلك على جودة
الأداء.

رابعاً : الخلاصة والنتائج والتوصيات .

أولاً : ماهية التبرير في المراجعة

يرى البعض بأن التبرير هو عملية تقديم دليل لدعم وتأييد الأحكام أو القرارات التي يتخذها شخص ما (Peecher:1996:p126). وعرفت (Koonce وزملاؤها) التبرير بأنه محاولة المراجع للدفاع عن أحكامه أو تقديم دليل يدعم قرار تخطيط المراجعة أو غيره من القرارات ، أما المبرر فيعبر عن توثيق المخرجات من عملية التبرير تلك (Koonce : et al : 1995 : p 39) ، كما يرى آخرون أن التبرير هو المدى الذي في نطاقه يمكن الدفاع عن أداء المهمة ، فالمراجع في أغلب الأحوال يقوم بمهام غير نمطية، أي مهام غير روتينية تفقد في كثير من الأحيان إلى إرشادات ومعايير محددة وقابلة للتطبيق ويكون المراجع مطالباً باتخاذ أحكام وقرارات هامة بشأنها في ظل توفر أنواع مختلفة من الإجراءات والأفعال والبدائل المتعددة (Kennedy et al : 1997 : p105 , Abdolmohammadi & Wright : 1987 : p2) ، ويعتمد تقييم جودة الأداء في هذه المهام على تبرير الاختيارات الفعلية وعمليات اتخاذ القرارات التي قام بها المراجع (Waller & Felix: 1984: p384 . Davis & Solomon : 1989 : p 152) وقد بينت البحوث الاستطلاعية بأن المراجعين يعتبرون عملية التبرير مظهراً

إلى أي مدى يهتم المراجع الخارجي الليبي بقضية التبرير في المراجعة ؟ والى أي مدى تهتم الهيئات المهنية والرقابية بتنشيط العوامل المؤثرة على تبرير المراجعين لأحكامهم وقراراتهم وما أثر ذلك على جودة الأداء ؟

وحيث أن الهدف الرئيسي من هذا البحث هو التعرف على مدى اهتمام المراجع الخارجي الليبي بقضية التبرير في المراجعة وأثر ذلك على جودة أدائه. لذا فإن البحث يعتمد على الفرضيات الآتية :

1- يهتم المراجع الخارجي الليبي عند تنفيذ مهام المراجعة بقضية التبرير عند إصدار أحكامه واتخاذ قراراته .

2- تهتم المؤسسات المهنية والرقابية في ليبيا بتفعيل العوامل المؤثرة على تبرير المراجع الخارجي لأحكامه وقراراته .

3- يتوقع ارتفاع جودة أداء المراجع الخارجي الليبي بزيادة اهتمامه بتبرير أحكامه وقراراته .

ولاختبار هذه الفرضيات وتحقيق أهداف البحث تم تقسيمه إلى الجوانب التالية :

أولاً: ماهية التبرير في المراجعة .

ثانياً: العوامل المؤثرة على تبرير المراجع الخارجي لأحكامه وقراراته.

ثالثاً : مدى اهتمام المراجع الخارجي

ببرهن بأنه حصل على دليل كاف وكفء ، يتناقص ، وإذا فشل المراجع فى توثيق ما يفند اعتقاده فإن احتمال عدم اكتشافه التضليل فى تفسيرات الإدارة حول بعض جوانب المراجعة سوف يزداد (Kay & Searfoss:1989 :p27) .

ويرى بعض الباحثين بأن عملية التبرير تتطلب تنشيطاً لهدف التبرير بإتباع بحث استراتيجي عن المعلومات وتقييمها ؛ فأهداف التبرير تشكل العرض العقلي للمراجعين ، وهم يجسدون هذه الأهداف فى عرضهم العقلي حين يدركون أن أحكامهم أو قراراتهم تحتاج لتأييد أو دعم، وهذا الإدراك يحدث بشكل نمطي قبل أو حتى بعد أن يبدأ المراجعون مهام المراجعة المختلفة (Peecher : 1996 : p 126 Gibbins & Newton1994,p 167) فعلى سبيل المثال ، يحتمل أن ينشط المراجعون الأول "القدامى" "Audit seniors" على الأقل هدفين لتشغيل المعلومات عند البدء فى مرحلة تخطيط الإجراءات التحليلية فى المراجعة ، فهم يقيمون مخاطر المراجعة بالنسبة لأية تقلبات غير عادية فى أرصدة حسابات العميل ، ويحاولون وضع مبررات لهذا التقييم لمخاطر المراجعة لمتابعيهم من مدراء وشركاء منظمة المراجعة ، طالما أنهم على يقين بأن عملهم سوف يخضع للتقييم من مشرفيهم .

وقد بين Montgomery (1993) أن هناك علاقة بين عملية اتخاذ القرارات من قبل المراجعين وعملية التبرير ، فالأفراد الذين يرغبون فى تبرير قراراتهم سوف يبحثون بجدية عن مبررات مؤيدة وقابلة

حاسماً للأحكام الشخصية المهنية ، وركزت البحوث العملية على ما إذا كانت متطلبات التبرير تؤثر على قرارات وأحكام المراجعين ، وما إذا كانت تحسن من هذه الأحكام والقرارات : (Kennedy : 1993:p233, Ashton:1990a : p150) .

ويرى Hackenbrack إن التبرير Justification هى خاصية لقرائن القرار الذى تم اتخاذه ، أما القابلية للتبرير Justifiability فهي خاصية للقرار الذى يخضع لعملية التقييم. ويعتبر القرار القابل للتبرير دفاعاً مناسباً للمراجع الخارجى (Hackenbark :1997 : p126) .

إن تبرير المراجع الخارجى للأحكام والقرارات التى يتخذها يعتبر مطلباً هاماً فى بيئة المراجعة وذلك للحاجة الماسة للرقابة والمتابعة والتنظيم المتأصلة فى مهنة المحاسبة والمراجعة ، فبسبب الخلاف الذى من الصعب فى أغلب الأحوال تجنبه ما بين المراجعين والوحدات الخاضعة لعملية المراجعة (العملاء) ، يصبح الطلب على تبرير القرارات التى يتخذها المراجع الخارجى أمراً غاية فى الأهمية . ونتيجة لصعوبة قياس صحة قرارات تخطيط المراجعة أو غيرها من القرارات ، فإن تبرير تلك القرارات يعتبر متغيراً حاسماً للحكم على جودة هذه القرارات (Peecher & Kleinmuntz:1991:p110 , Koonce: et al :1995 : p 369) وقد أكد (Kay & Searfoss) على أن التبرير يعتبر مفتاحاً للدليل القانوني فى حالة عمليات التقاضى ، فإذا فشل المراجع فى توثيق ما يدعم اعتقاده ، فإن احتمال أن

لفهم بسهولة (Kennedy et al : 1997 : p108)، وهذا يتوافق مع رغبة المراجعين في مقابلة مسؤولياتهم المهنية والقانونية . وقد بينت بحوث علم النفس بأن الأفراد يقدمون تفسيرات أكثر احتمالاً (أكثر صحة) عند الانتهاء من عملية إنتاج التفسيرات بشكل قابل للتبرير، ولكن لا يمكن تحديد كيف يقرر هؤلاء الأفراد بأن أحكامهم النهائية هي فعلاً مبررة أو مقبولة بالنسبة للآخرين، (Gettys & Fisher :1986 : p15، 127 : p127)، لذا فإن عملية التبرير في المراجعة ليست عملية سهلة ، فمهام المراجعة غالباً ما تكون أقل نمطية لأنه لا يوجد قرار واحد مناسب لهذه المهام ، وحتى الأفراد ممن يتوفر لديهم المعرفة غالباً ما يختلفون حول المنهج الجيد لحل وتنفيذ المهام الأقل نمطية . فهذه المهام غالباً ما تكون متعددة الخصائص ذات أهداف متعارضة ، والمثال على ذلك الحكم على ملائمة الرأي المتحفظ ، أو التعديلات الجوهرية . (King & Kitchener :1994:p30) .

ولفهم وظيفة منظمات المحاسبة القانونية فإن الأمر يتطلب المعرفة بالآلية الرقابة والمتابعة والتي من خلالها يستطيع الأعضاء الحكم على أداء الأعضاء الآخرين بشكل مناسب ، ففي وجود المسألة التي تمثل مسمار العجلة لدراسة الرقابة والمتابعة ودورها كدافع لتبرير سلوك المراجعين في منظمات المحاسبة القانونية (Hackenbark :1997 : p126) فإن المراجعين سوف يركزون على توفير المبررات المقنعة لأحكامهم وقراراتهم في كل مرحلة من مراحل المراجعة ،

ويسعى مقيمو عمل المراجع الخارجي سواء أكانوا من الشركاء أم مدراء المراجعة ، أم المراجعين النظراء ، أم القانونيين وفقاً لهذه الآلية إلى تحديد قوة مبررات المراجعين لأحكامهم وقراراتهم ، وهذا يتطلب (Koonce,et al 95:P380) تفسير ثلاثة جوانب عملية لقوة التبرير وهي : (1) كمية المبررات (2) اتساع وعمق التبرير (3) المدى الذي في نطاقه تحتوى المبررات على أدلة تؤيد أو تفند تفسيرات الإدارة . وقد رأت (Koonce وزملاؤها) بأن نطاق التبرير يمكن قياسه بتحديد جوانب المشكلة ، والمعلومات الإضافية المطلوبة لمقابلة نطاق التبرير ، والإجراء الذي يجب إتباعه ، ويمكن قياس عمق التبرير بمستوى تفاصيل عملية التبرير .

وأكدت (Koonce) بأن زيادة كمية وعمق ونطاق المبررات يمكن أن يسهل على المراجع المقيم فهم وتحديد مشكلة التوثيق في عملية المراجعة ، ويمكن أن يزيد كذلك من فائدة أوراق عمل السنة السابقة كمرجع لعمليات المراجعات اللاحقة . إلا أنه من الناحية الأخرى يرى البعض (Kay & Sear foss : 1989 : p27) أن خلق مبررات تفصيلية ومدروسة بشكل

القرارات يفترض عند اتخاذ قراراتهم أن تكون أكثر قابلية للتبرير بالنسبة للآخرين الذين يمكن أن يقيموا هذه القرارات، إلا أن ما تعنيه القابلية للتبرير في حالات كثيرة عادة ما يكون غير واضحاً (Glover : 1997 : p214).

ونتيجة لذلك فإن رغبة المراجعين الخارجيين لتبرير أحكامهم وقراراتهم قد تدفعهم إلى استخدام المعلومات التشخيصية المناسبة والمعلومات غير التشخيصية (غير المناسبة) عند القيام بمهام المراجعة وتحديد مخاطر الغش، بالرغم من أن النظرية المعيارية للقرار normative decision theory تؤكد بأن الأحكام الشخصية يجب أن تتأثر فقط بالمعلومات التشخيصية المناسبة (Benzur & Brenznitz : 1981 : p91).

ويرى البعض أن التنقية (Fliteration) هي الاستراتيجية العامة التي يجب أن يتبناها المراجع، فهي تؤدي إلى الاختيار المناسب، والاهتمام بالمعلومات الأكثر أهمية، فهذه الاستراتيجية سوف توجه تركيز المراجع الخارجي إلى المعلومات التشخيصية أو المناسبة عند قيامه بمهام المراجعة (Tong : 1995 : p 119).

وحيث أن عملية التبرير تعتمد على عدد كبير من العوامل الداخلية والخارجية التي يفترض أن يدركها المراجع الخارجي للاستفادة منها في تبرير أحكامه وقراراته، وتحقيق المستوى المرغوب من جودة الأداء .

كبير لا يستهلك وقتاً كبيراً فقط في عملية المراجعة، ولكن يمكن أن يعرض المراجع لتدقيق متزايد أيضاً في حالات التقاضي .

وطالما أن المراجع الخارجي لا مفر له من مقابلة مسؤولياته المهنية والقانونية في ظل معايير وإرشادات وأعراف المراجعة، لذا فإنه يجب عليه في ظل هذه الاستراتيجية الاهتمام بعملية التبرير وفهم العناصر والمحددات التي تحيط بها، لأن بعض الباحثين والكتاب في مجال المراجعة يرون بأن فشل المراجع الخارجي في تبرير أحكامه وقراراته بالنسبة للآخرين يعنى فشله في مقابلة المستوى المرغوب من جودة الأداء . فنتيجة المراجعات الخارجية تنشأ عن توقعات مستخدمي المعلومات المحاسبية بأن المراجعين سوف يكتشفون ويصححون أو يستبعدون أية انحرافات أو أخطاء جوهرية أو التضليل في المعلومات المالية، والفشل في القيام بذلك يعرف بفشل المراجعة (Plamrose : 1988 : p55)، وفي هذه الحالة فإن المراجع المستقل لن يوجه إليه اللوم أو العقاب مادام يمكنه إثبات أن المراجعة قد تم تنفيذها بالمستوى المرغوب من جودة الأداء (العناية المهنية الكافية)، وأن النقص في العناية المهنية المبذولة من المراجع المستقل المدعى عليه يحدد في إطار ما يبذله المراجعون المستقلون ممن تتوفر لهم المعرفة والكفاءة وفي نفس الظروف (Anderson et al : 1995 : p35) وهذا يتوافق مع مدى قدرة المراجع الخارجي على تبرير أحكامه وقراراته بالنسبة للآخرين. وقد بين Curley, Yates and Abrams أن متخذى

التفسيرات ، أو عدم وجود دليل على الإطلاق يؤيد تفسيرات الإدارة .

لذا فإن الباحث يتناول هذه العوامل بالدراسة والتحليل في الجزء التالي:

ثانياً : العوامل المؤثرة على التبرير في المراجعة

عند تنفيذ مهام المراجعة المختلفة وفي ظل استراتيجية التبرير يركز المراجع الخارجي جل اهتمامه على توفير المبررات الكافية من حيث الكمية والنطاق والعمق لأحكامه وقراراته بالنسبة للآخرين (المشرفون من مدراء أو شركاء المراجعة ، المراجعون النظراء ، القانونيون والقضاء) . وبذلك فإنه يحاول دائماً التعرف على العوامل التي يمكن أن تساعد على تبرير أحكامه . كما أن التعرف على هذه العوامل سوف يساعد المقيّمون على التحقق من أن المراجع الخارجي قد قدم المبررات الكافية لأحكامه وقراراته ، ومن ثم فإنه قابل مسؤولياته المهنية والقانونية في ظل العناية المهنية الكافية .

وقد بينت الكثير من الدراسات العوامل الهامة التي تؤثر على عملية التبرير ، حيث تناولت إحدى الدراسات (koonce , et al: 1995: p369) عاملين هامين هما :

1- توقع المراجع الخارجي الرقابة والمتابعة لعمله من طرف آخر Audit Review .

2- دليل المراجعة : وما إذا كان هذا الدليل يؤيد تفسيرات الإدارة حول بعض جوانب المراجعة ، أو أن الدليل لا يؤيد هذه

وكانت دراسة (Koonce, et al) تهدف إلى تحديد ما إذا كان توقع المراجع الخارجي لعمليات رقابة ومتابعة Audit Review من طرف آخر ، والدرجة التي في نطاقها يدعم أو يفند الدليل تفسيرات الإدارة تؤثر على تبرير أحكام وقرارات المراجع الخاصة بتخطيط المراجعة. وعند تخطيط المراجعة يقوم المراجعون بفحص القوائم المالية الخاصة بالعميل للبحث عن التقلبات غير المتوقعة في أرصدة ونسب الحسابات، وهذا الإجراء يوجه المراجع إلى تحديد جوانب المراجعة التي تحتاج مزيداً من الفحص والاختبار ، وبعد ملاحظة التقلبات غير المتوقعة وطلب تفسيرات من الإدارة يقرر المراجعون الكيفية التي يتم بها تنقيح خطة المراجعة ، ويوثق المراجعون مبررات لهذه الخطة في أوراق عمل المراجعة .

ويرى أحد الباحثين (Solomon 1987: p2) أن عملية متابعة ورقابة المراجعة المستقلة لها سمات الآلية الموجهة لرقابة الجودة One- directional Quality Control فعادة ما يكتشف المراجع المتابع (Reviewer) الأخطاء والمحذوفات والنتائج غير الدقيقة في أوراق عمل المراجع الخارجي . كما أكد باحث آخر (Kenndy:1993: p 232) أن عملية متابعة ورقابة المراجعة المستقلة يمكن أن تغير من كيفية تنفيذ المراجع الخارجي للعمل الذي سيخضع للمتابعة والرقابة ، ومن ثم فإن منظمات المراجعة في حاجة ماسة لفهم تأثير عمليات

طريقة صحيحة واحدة لتنفيذها
(Peecher & Kleinmuntz :991: p108).

وقد بينت دراسات أخرى: (Tetlock
(1995:p380, Koonce : 75, P a : 1983 أنه
في وجود الطلب على المساءلة فإن المهام
التي ليس لها طريقة حل واضحة أو
إجابة صحيحة محددة يمكن أن تقود
المراجع الخارجي إلى البحث عن المزيد
من المبررات ، فالمتابعة والرقابة قد
لا تؤثر على سلوك المراجع أثناء تنفيذ
مهمة المراجعة التي يكون فيها الأداء
السليم واضحا أو الإجابة الصحيحة
عنها واضحة ، إلا أن مبررات رأى
المراجع الخارجي عن القوائم المالية
للعامل سوف ترتبط بمساءلة أكبر
(تتجاوز المتابعة والرقابة من المشرفين
أو النظراء) أمام الطوائف الخارجية
المتعددة مثل العميل والطرف الثالث ،
أو القانونيين والمحاكم . وبالتالي فإن
المراجعين سوف يتجهون إلى توثيق
مبررات أكثر عمقا لأدائهم ، فهم
لا يعرفون تفضيلات هذه الطوائف .

وفي هذا السياق يؤكد، (Tetlock: 1985)
(P 228 أن توقع التفاعل مع شخص آخر
(الخضوع للرقابة والمتابعة من قبل
شخص آخر) تفضيلاته غير معروفة
سوف يقود إلى استخدام مدى أوسع من
المعلومات في بناء وتبرير المواقف
والأحكام ، أى أن عدم معرفة تفضيلات
المراجع المتابع يحفز على تشغيل المراجع
الخارجي للمعلومات بشكل أكثر حذرا
لمقابلة كل القواعد والأسس المحتملة
للتبرير .

المتابعة والرقابة على إعداد مبررات
المراجعة.

ولأهمية مقابلة المراجع المستوى
المرغوب من جودة الأداء ، فإن كل عملية
مراجعة من المتوقع أن تتضمن متابعة
ورقابة سواء من داخل منظمة المحاسبة
نفسها أو من داخل المهنة أو خارجها
(القانونيين والقضاء) . والتي في ظلها
يقيم المشرفون فى بادئ الأمر عمل
المراجعين التابعين لتوثيق الأدلة
والبراهين فى أوراق عمل المراجع. وفى
هذا الشأن يرى Johnson and Kaplan
(1991 : p71) أن
هذه المتابعة والرقابة يتم القيام بها لأنها
تمثل آلية هامة للتحقق من الأداء ومقابلة
مفهوم المساءلة . فالمراجعون ومساعدوهم
فى بداية الأمر سوف يساءلون أمام
رؤسائهم ، والأفراد المعرضون للمساءلة
سوف يغيرون كمية وطبيعة أفكارهم
مقارنة بأولئك الأفراد غير المساءلين ، إلا
أن حجم واتجاه هذه التغيرات كما يرى
البعض (Gibbins & Newton : 1994)
(P166) تعتمد على عناصر متعددة منها :
ما إذا تضمنت المهمة حولا صحيحة أو
حولا ذات قبول أكبر ، وعدد الأشخاص
الذين يساءل أمامهم الفرد ، وما إذا كانت
تفضيلات المتابعين (المقيمين) معروفة
بالنسبة للفرد (المراجع) .

وبالرغم من أن معظم مهام المراجعة
ليس لها حلول نمطية ، إلا
أن Koonce , et al ركزت على جانب
تخطيط المراجعة بالذات لأن
هذه المهمة ليس لها إجابات
صحيحة ظاهرة بسهولة ، وليس هناك

خطة المراجعة لحل مشكلة عدم التوافق مقارنة بأولئك المراجعين الذين يستلمون أدلة مؤيدة ، وأن المراجعين الذين يستلمون أدلة غير مؤيدة لتفسيرات الإدارة سوف يوثقون مبررات أكثر في ملفات ومذكرات خططهم لتبرير التوسع في خطط المراجعة مقارنة بالمراجعين الذين يستلمون أدلة مؤيدة . كما أن المراجعين الذي لا يتحصلون على أدلة تؤيد أو تفند تفسيرات الإدارة سيعتبرون النقص في توفر الأدلة على أنه تناقض في تفسيرات الإدارة ، وبالتالي فإنهم سيتبعون سلوك المراجعين الذين يستلمون أدلة غير مؤيدة ويوثقون مبرراتهم أكثر مما لو كانت الأدلة المؤيدة متاحة .

ويرى الباحث أنه بالرغم من أهمية التعرف على تأثير متغيري توقع المتابعة والرقابة والأدلة معا على تبرير المراجع الخارجي لأدائه ، إلا أن دراسة (Koonce, et al) رغم أنها تفادت القصور الوارد في دراسة Peecher 1994 التي تجاهلت أثر توقع المتابعة والرقابة من قبل آخرين تفضيلاتهم غير معروفة على سلوك المراجع ، إلا أنها لم تبرز التأثيرات التفاعلية لكل من المتغيرين على كمية أو نوع المبررات التي يتحصل عليها المراجع .

وعليه فإن اتجاه المراجع الخارجي إلى البحث عن مبررات لأدائه عندما لا تؤيد الأدلة تفسيرات الإدارة أو عند عدم حصوله على أدلة على الإطلاق تتعلق بتلك التفسيرات ، سوف يزيد من جهوده للحصول على المبررات التفصيلية لتبرير ما قام به من عمل ، وهذا يؤدي إلى مقابلة

وطالما أن مهمة المراجعة ليس لها نتيجة صحيحة واحدة أو طريقة واحدة لتنفيذها ، فإن Koonce وزملاءها (Koonce et al : 1995 : p373) أكدوا بأن المراجعين الذين يتوقعون متابعة ورقابة لاحقة لعملهم من قبل مراجع متابع تفضيلاته غير معروفة سوف يستخدمون الكثير من المعلومات المتاحة عند تبرير أحكامهم وقراراتهم أكثر من أولئك الذين لا يتوقعون متابعة أو رقابة أو مساءلة من قبل الغير . وعليه فإن المراجعين الذين يتوقعون متابعة ومراجعة لاحقة لأعمالهم سوف يقدمون مبررات لأدائهم أكثر من المراجعين الذين لا يتوقعون المتابعة والرقابة .

وفي شأن الأدلة وأثرها على التبرير ، بينت إرشادات المراجعة الصادرة عن المجمع الأمريكي للمحاسبين القانونيين (SAS No.31, AICPA) أن معايير المراجعة تتطلب من المراجع الحصول على أدلة تتعلق بصحة تأكيدات الإدارة ، كما يؤكد الإرشاد رقم 56 (SAS No.56, AICPA) أن الإجراءات التحليلية تتطلب من المراجع أن يحصل على أدلة تؤكد صحة تفسيرات الإدارة عن التقلبات غير العادية في أرصدة ونسب الحسابات . وحيث أن الدليل المؤيد لتفسيرات الإدارة سوف يعزز صحة هذه التفسيرات ، والدليل غير المؤيد سوف تكون صحته موضع تساؤل ، لذا فإن دراسة (Koonce,et al) ودراسات أخرى (Kenechel & Messier:1990: p 387) بينت أن المراجعين الذين يستلمون أدلة لا تؤيد تفسيرات الإدارة سوف يوسعون

المتابعين (طالبى التبرير) الحاليين والمتوقعين مثل مشرفيهم ، أو عملائهم ، أو المهنة ككل . فهذه التفضيلات يحتمل أن تؤثر على إدراك المراجعين لصعوبة أو إمكانية تبرير قراراتهم المحتملة أو إدراكهم للعوامل (المفاتيح) التى يبحثون عنها أو يرجحونها لإكمال مهام المراجعة .

ويرى (Peecher) أن تفضيلات المراجع المتابع (Justified) (طالب التبرير) للعمل المنفذ من المراجع الخارجى سوف تحفز المراجع الخارجى لتبرير أحكامهم ولكنها أقل موضوعية .. وحتى لو حاول المراجعون المحافظة على الموضوعية فإن تفضيلات المتابع (طالب التبرير) يجب أن تعكس تفضيلات طالبى التبرير الآخرين (Camerer , et al : 1989 : p 1233) (المهنة ، العملاء ، القضاة فى حالة النقاضي) .

ويعتبر من الأمور الهامة لجودة الأداء قدرة الباحثين عن التبرير (Justified) على حث المراجعين على البحث الاختياري أو الترجيح الكبير للأدلة التى تدعم مواقف مفضلة ، إلا أن (Dukerich & Nichols) بينا أن بعض البحث الاختياري يمكن أن يعوق عملية الحصول على دليل يدعم البدائل ، والتى يمكن أن تتمثل فى أحكام وقرارات أكثر ملاءمة (Dukerich & Nichols : 1991 : p 106) وأكد على هذا المعنى Baron وزملاؤه (Baron, Beattie & Heshey : 1988 : pp 88 - 92) ، حيث بينوا أن الترجيح المبالغ فيه للعوامل التى تعزز التبرير يمكن أن يدفع المراجعين لتفسير

المراجع الخارجى لمستوى العناية المهنية المطلوبة منه ، ومن ثم تحسن مستوى جودة الأداء .

ولأهمية استراتيجية التبرير فى المراجعة تناولت دراسة (Peecher) (140 _ 125 pp : 1995) فى ظل الاعتماد على النموذج الإدراكي للتبرير أثر تفضيلات المراجعين المتابعين (Justified- Reviewers) على بعدين هامين فى مرحلة أداء المراجع للإجراءات التحليلية الخاصة بتخطيط المراجعة ، حيث ركزت الدراسة على كيفية تقييم المراجع الخارجى لتفسيرات العميل الخاصة بالتقلبات المتزايدة فى رصيد حسابات الدخل ، وكيفية بحث المراجع بجد عن التفسيرات المحتملة الأخرى (البدائل) .

كما تناولت الدراسة أثر تفضيلات المراجعين المتابعين على الوزن الذى يعطيه المراجع الخارجى للعوامل البيئية (على سبيل المثال نزاهة العميل) وبينت الدراسة أن المراجعين يمكن أن يعتمدوا على عدة عوامل أو محفزات لتبرير قراراتهم ، إلا أن المراجعين فى دراسة Peecher استخدموا تفضيلات المتابعين (طالبى التبرير) Justified preferences، ونزاهة العميل فقط . وتؤيد بحوث علم النفس (Emby & Gibbins : 1988 : p 288) (Tetlock , et al 1989 : pp 633 - 640) ما ذهبت إليه دراسة (Peecher) حيث أوصت بطريقة واحدة تقيّد بحث المراجعين عن البدائل وتبرير أحكامهم وقراراتهم وهى دعم وتأييد تفضيلات

البيانات غير التشخيصية (غير المناسبة) على أنها أدلة مميزة .

3. الاقتناع بنزعة الشك :
Skepticism – inducing

واستخدمت عاملاً واحداً فقط من العوامل البيئية وهو نزاهة العميل . وبينت الدراسة أن حالة الاقتناع بالثقة سوف تدفع المراجعين لاستخدام بصيرة عملانهم لتحسين كفاءة المراجعة ، وحالة الاقتناع بالموضوعية سوف تدفع المراجعين لأخذ كل الأدلة المناسبة بعين الاعتبار ، أما حالة الاقتناع بنزعة الشك فسوف تجعلهم أكثر حذراً .

هذا وقد استنتجت الدراسة أن تفضيلات طالب التبرير (Justifree) تؤثر على التقييم المحتمل من المراجعين لتفسيرات الإدارة ، وتؤثر كذلك على الوزن الذي يعطونه للمستويات المرغوبة من العوامل البيئية عند القيام بهذا التقييم ، إلا أن تأثير تفضيلات طالب التبرير على أداء المراجعين يتناقض مع التأثير السلبي للعوامل البيئية . ففي حالة العملاء ذوي النزاهة العالية ، فإن المراجعين ، الذين متابعي أعمالهم يستخدمون بصيرة العميل لتحسين كفاءة المراجعة سوف يخصصون احتمالات عالية لقبول تفسيرات العميل أكثر من المراجعين ، الذين متابعي أعمالهم يتجهون لمعارضة تفسيرات العملاء بشكل موضوعي ، أو لديهم شك مهني مرتفع . كذلك فإن المراجعين الذين يتم تشجيعهم لاستخدام بصيرة العميل (عن طريق تفضيلات المتابعين) سوف يعطون وزناً أكبر للنزاهة المرتفعة الخاصة بالعمل عند تقييم تفسيراته أكثر مما يمكن أن يحدث في حالة اهتمام المراجعين بالموضوعية ، إلا أن تأثير تفضيلات

وبالرغم من قدرة الأفراد كما وضحت بحوث علم النفس على إنتاج تفسيرات أكثر احتمالاً عندما يحصلون على تفسيرات يمكن تبريرها ، إلا أن هذه الدراسات لم توضح كيف يستنتج الأفراد أن أحكامهم النهائية يمكن تبريرها . وعليه يرى (Peecher) (1996 : Peecher) (p127 : أن تفضيلات المراجع المتابع (طالب التبرير) Justifree يمكن أن تلعب دوراً هاماً في هذا الشأن ، فالمراجعون الذين يعرفون أن مشرفيهم أو مقيمي أعمالهم يفضلون القبول السريع لتفسيرات العميل الصحيحة الخاصة بتقلبات أرصدة الحسابات يحتمل أن يقللوا هذه التفسيرات مع قليل من الحذر دون أخذ أي خطأ أو عملية غش كتفسير بديل بعين الاعتبار . ولكي يدافع هؤلاء المراجعون عن قبولهم لتفسيرات العميل ، فأنه من المحتمل أن يزدوا من الوزن المخصص للعوامل البيئية التي تدعم تفسيرات العميل (نزاهة عالية للعميل) ، إلا أن البحث عن هذه العوامل يمكن أن ينقص إهتمام المراجع بالعوامل والإشارات التي تؤيد التفسيرات البديلة .

وقد ركزت دراسة (Peecher) على ثلاثة مستويات لتفضيلات المتابع (طالب التبرير) (Justifree) وهي :

1. الاقتناع بالثقة Credence- Inducing
2. الاقتناع بالموضوعية : Objectivity – inducing

تشغيل أكثر هيكله في محاولة لتحسين أداء المراجع ليكون أكثر توافقاً مع الإجماع ، واعتماد متزايد على النماذج التقنية مثل مساعدات اتخاذ القرار ، وهذا سوف تكون له أهمية كبيرة لأن القضاء في ظل الاعتماد على مفهوم الرجل المعتاد قد يركز على مساعدات اتخاذ القرار الخاصة بالممارس كمؤشر لسلوك المراجع المعياري (Anderson et al:1995:p33) وقد أشار Kelley (197 : p112) منذ أكثر من 30 سنة إلى هذا بمفهوم الإجماع على نوع المعلومات consensus- type information فمستوى الأداء المحدد عن طريق مساعدات اتخاذ القرار يمكن أن يفسر بأنه يشابه تلك الأفعال التي تتم من قبل أشخاص آخرين في نفس الظروف .

ويؤكد (Anderson) وآخرون على أنه بالرغم من صعوبة الحصول على معايير محددة للعناية المهنية الكافية التي تقابل المستوى المرغوب من جودة الأداء في ظل ظروف معينة لاستخدامها في تقييم أداء المراجع الخارجي في كثير من الأحيان ، إلا أن وجود موجّهات داخلية بمنظمة المحاسبة كمساعدات اتخاذ القرار (Decision aids) يمكن النظر إليها كممثل للإجماع حول نوع المعلومات ، وهذا يؤدي إلى إقرار معيار للأداء في عقل القضاة, Anderson, et al: 1995, pp 35-36) .

ولأهمية تعرف المراجع الخارجي على محفزات تبرير أدائه تناولت دراسة Kennedy وزملائه : (Kennedy, et al 1997:pp 105 -121) المحفزات الأخرى

طالب التبرير (المتابعين) يخفف عندما يقيم المراجعون تفسيرات العملاء منخفضة النزاهة .

وبينت دراسة (Peecher) أيضاً أن تأثير تفضيلات المتابع (طالب التبرير) على دفع المراجعين للبحث عن تفسيرات بديلة هي غير مقنعة ، ففي ظل حالة تفضيلات المتابعين الخاصة بالاقتناع عن طريق الثقة فإن المراجعين سوف يتوقفون عن البحث عن تفسيرات بديلة فوراً عندما يقابلون عملاء مرتفعي النزاهة، ويركزون بحثهم على عدم وجود أخطاء أكثر من تركيز بحثهم على الأخطاء وعمليات الغش . أما في حالة تفضيلات المتابعين تتعلق بالاقتناع عن طريق الموضوعية ونزعة الشك ، فإن المراجعين سوف يركزون البحث عن المعلومات والبدائل المناسبة ويكونون أكثر حذراً في قبول تفسيرات الإدارة .

وبذلك يرى الباحث أن المراجع الخارجي يجب أن تكون لديه الدراية بتفضيلات الآخرين ، وخاصة المتابعين من المهنة أو خارجها ، لأنهم هم الذين سوف يحددون إلى أي مدى يبرر المراجعون أحكامهم وقراراتهم . لذا فإن استخدام مساعدات اتخاذ القرار والاتجاه إلى هيكله برامج المراجعة يمكن أن يفيد في خلق إجماع حول ما يجب أن يقوم به المراجع الخارجي لكي يقابل المستوى المطلوب من جودة الأداء ، فأحد ردود الفعل في السنوات الحالية لمقابلة الزيادة في عمليات التقاضي ضد المراجع الخارجي هو تحرك المهنيين (المراجعين الخارجيين) بدرجات متفاوتة نحو طرق

أن تحفظ المراجعين في أرائهم يمكن أن يعوض هذه التأثيرات . وإضافة إلى النتائج المالية فإن قرار المراجع الخارجي سوف تكون له أهداف أخرى مثل المحافظة على سمعة طيبة في المدى الطويل ، ومقابلة قواعد أخلاق وسلوك المهنة ، واكتمال المسؤولية تجاه الجمهور .

ونتيجة لذلك فإن القرارات التي تتوافق مع الإرشادات الرسمية أو تقابل دالة خسائر المنظمة يمكن أن تكون أكثر قابلية للتبرير . وبهذا يتفق Kennedy وزملاؤه مع Kinney & Nelson في أن القرارات المتحفظة يمكن أن تكون أكثر قابلية للتبرير من القرارات المبالغ فيها سلباً أو إيجاباً ، لأن هذه القرارات لن تضع منظمة المراجعة أو المراجع الخارجي في ظروف صعبة . وقد وجد Hoffman & Patton (1997: pp 227- 235) أن مستويات مرتفعة من المساءلة من قبل الرؤساء أو المشرفين عادة ما يقود المراجعين لعمل تقييمات أكثر تحفظاً لمخاطر الغش ، كذلك وجد آخرون (Kinney & Nelson 1996 : p 293) أن المراجعين الخارجيين أكثر تحفظاً من الموظفين بمكتب المحاسبة العام General Accounting Office (GAO) عند تحديد الحاجة لتعديل تقرير المراجعة لمقابلة الخسائر المحتملة ، وذلك نظراً لقسوة نتائج الأفعال غير المناسبة على المراجعين الخارجيين .

وبالرغم من أن Fogarty وزملاءه (Fogarty, et al 1991) يتوقعون كذلك أن المراجعين لتبرير أرائهم يصدرن آراء متحفظة في ظل بيئة المسؤولية

لتبرير الأداء وركزت على المحفزين (العاملين) التشاور مع الآخرين (Consultation) ، وتفسير الإرشادات الرسمية المتاحة أمام المراجع ، لأهمية هذين العنصرين في عمليات اتخاذ القرار . وقد بين الباحثون في هذه الدراسة كيف تتأثر عملية التبرير عندما يفسر ويرجع المراجعون إرشادات رسمية معينة مقابل الاستشارة المعارضة . كما تناولت الدراسة عملية تبرير المراجعين لقراراتهم بالشكل المناسب في وجود المشاكل المالية وغير المالية . فلو كان قرار المراجع الاختيار ما بين السماح بمعالجة محاسبية خاطئة مرغوبة من قبل العميل ، أو إخبار العميل بأن معالجته المفضلة غير مقبولة محاسبياً ، فإن هذا القرار سوف تكون له نتائج مالية لا يجد المراجع مفرأ من أخذها بعين الاعتبار عند اتخاذ القرار . (التكاليف المتوقعة للقضايا القانونية من قبل المساهمين إذا تم السماح بالمعالجة الخاطئة ، أو التكلفة المتوقعة لفقدان العميل إذا رفض المراجع المعالجة) .

وبذلك فإن التبرير في وجود تأثيرات نتيجة القرار سوف تكون عملية معقدة ، فالأفراد كما يؤكد البعض (Brown & Solomon 1987 pp564-569) سوف يجدون من الصعب تجاهل معرفة نتيجة القرار ، وخاصة عندما تكون النتيجة سلبية بالنسبة لهم . فالمراجعون سوف يتبعون إجراءات وعمليات قاسية للوصول إلى أحكامهم وقراراتهم إذا كانت النتيجة غير مرغوبة . وإتباع إجراءات وعمليات أقل قسوة إذا كانت النتيجة مرغوبة . ونتيجة لذلك يرى باحثون آخرون (Kinney & Nelson 1996: p 282)

الأخطاء، وللحصول على الدعم الاجتماعي، فالأفراد يتشاورون لزيادة تبرير أحكامهم، بالرغم من أن التشاور مع الآخرين ليس بالضرورة أن يحسن دقة هذه الأحكام، إلا أنه يساهم بشكل كبير في زيادة مستوى الثقة في أحكام هؤلاء المراجعين، وبذلك فإن التشاور مع الآخرين يدعم الثقة في عمليات اتخاذ القرارات من قبل المراجع الخارجي ويساهم في مقابلة المسؤولية أو نقلها للغير.

إن التبرير كما يرى (Ashton:1985) b) 174 p يمكن أن يزداد في وجود الإجماع (Consensus)، فالناس يستنتجون دقة القرارات من الإجماع، وإن كان Kennedy وزملاؤه (Kennedy et al: 1997:p109) لا يتفقون مع هذا الاستنتاج، فالإجماع يؤدي إلى الثقة في أحكام المراجعين، إلا أنه ليس بالضرورة أن تكون هذه الأحكام والقرارات دقيقة دائماً، فقد بينت دراستهم بأن التشاور مع الآخرين يزيد من قابلية الأحكام والقرارات للتبرير، وأن قابلية الأحكام والقرارات للتبرير تزداد أكثر عندما يتفق متخذ القرار مع المستشارين، كما أن تبرير أحكام وقرارات المراجع الخارجي تزداد إذا اتبع المراجع الخارجي نصيحة المستشارين بغض النظر عن طبيعتها، وأن البحث عن النصيحة (الاستشارة) من قبل المراجع الخارجي ورفضها تجعل أحكام وقرارات المراجعين قابلة للتبرير أكثر مما هو في حالة عدم بحث المراجعين عن الاستشارات.

الواسعة. إلا أن الآراء المتحفظة تبعد المراجع عن مقابلة مسؤوليته تجاه الطرف الثالث، حيث أن تقرير المراجعة يشير إلى أن القوائم المالية للعميل لا تعبر بشكل متكامل عن وجهة نظر عادلة وصادقة عن مركزه المالي كما يفسره مستخدمو القوائم المالية (O, sullivan: 1993: p 416). كما وجد Kathari وزملاؤه (Kathari et al: 307-339 pp: 1988) في فترة سابقة لذلك أدلة بأن زيادة عمليات التحفظ سوف يكون لها رد فعل سيء على مركز المحاسبين القانونيين. وبالرغم من أن التحفظات تعتبر طريقة لإنقاذ التعرض للمساءلة، إلا أن فاعليتها تعتمد على المنافسة في السوق على خدمات المراجعة، وقدرة المراجعين على التحفظ بصورة مناسبة. بالإضافة إلى أن الإدارة قد تبذل جهداً وضغطاً كبيراً على المراجع في محاولة لتجنب التحفظات، فالرأي المتحفظ غير مرغوب من قبل العميل.

ولهذا فإن المراجع الخارجي يجب أن يهتم بعنصر التشاور مع الآخرين، فالاستشارة كما يرى (Gibbins & Mason 1988) هي متمم للحكم الشخصي المهني في المراجعة (Kennedy: et al: 1997:p108)، وقد بينت دراسة (Gibbins & Emby:1985,p108) بأن أكثر من 95% من المشاركين في الدراسة أكدوا بأنهم يتشاورون مع الآخرين أثناء أو بعد عمليات اتخاذ القرار، وهذا بدون شك سوف يدعم المراجعين لتبرير أحكامهم وقراراتهم. كما وجد (Heath & Ganzales: 1995: pp 305 - 307) أن الأفراد يتشاورون لجمع المعلومات وتنظيم الأفكار وبناء الثقة وتجنب

الكثير من المشاكل المثيرة للخلاف ، فالخبرة تبنى الإجماع وتدعم الثقة في متخذى القرار ، وتساهم في توافق تطبيق إجراءات وسياسات المنظمة المحاسبية ، وتقلل من خوف المراجع من الاتجاه للتقارير المتشددة ، وبذلك فإن التشاور مع الآخرين يدعم الثقة في متخذى القرار .

وتناول Glover : 1997 (Glover : 216 p : عنصر المساءلة وأثره على تبرير أحكام وقرارات المراجعين ، فعرف المساءلة بأنها الضغط لتبرير أحكام وقرارات شخص ما بالنسبة للآخرين ، واتفق مع عدد من الدراسات (Gohnson & Kaplan : 1991 : pp 96 , Ashton : 1992 : pp 292-305c , Gibbins & Newton : 1994 , 106-) , pp 165-185 بأن المساءلة يمكن أن تنقص من انحراف أحكام المراجعين ، ويمكن أن تزيد الدقة والتوافق والإجماع والجهد الإدراكي ، وكذلك بعد النظر الذاتي لدى المراجعين ، إلا أن وجود المساءلة بالنسبة للأفراد ينتج عنه إستراتيجيات متكاملة ومعقدة لاتخاذ القرارات ، لأن المساءلة سوف تحفز على زيادة الجهود والعناية المهنية ، وبذلك فإنها ترتبط إيجابيا مع الأداء . ومن ثم فإن المساءلة تحفز على إتجاه المراجعين الخارجيين للبحث عن مبررات لأحكامهم وقراراتهم.

ومما تقدم يرى الباحث أن دور المراجع الخارجي أصبح أكثر تعقيداً ، فما عادت عملية تنفيذ الإرشادات والمعايير فى ظل ما اكتسبه المراجع من معرفة وخبرة كافية لمقابلة المستوى المطلوب من جودة الأداء ، بل أن هناك الكثير من

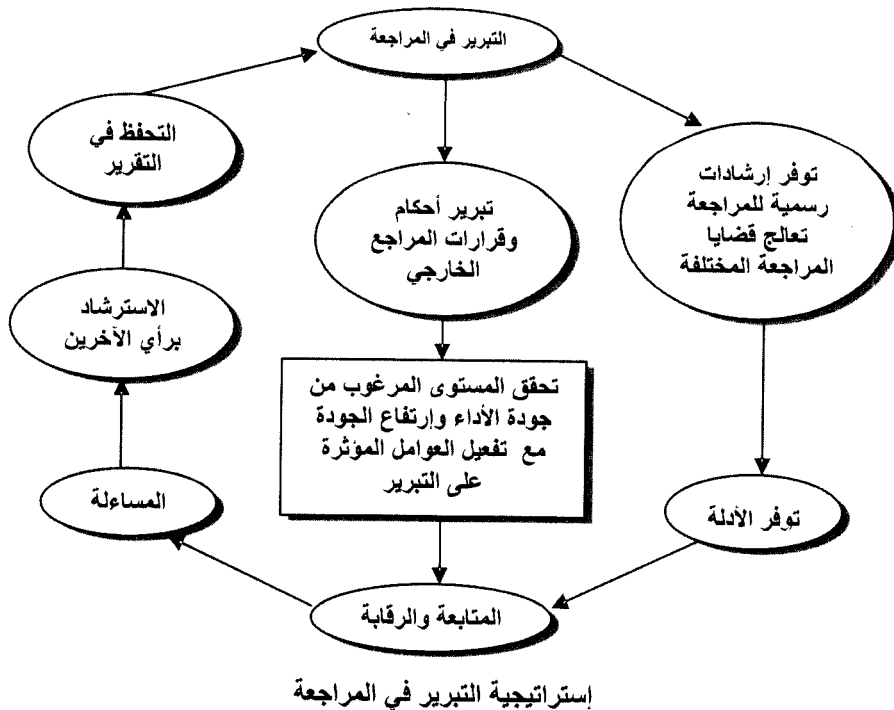
كما بينت نتائج الدراسة أيضاً (Kennedy : et al : 1997 : p 121) فيما يتعلق بالمحدد الثانى لتبرير أحكام وقرارات المراجعين ، أن التبرير لن يعتمد على القرار النهائي للمراجعين عندما تكون الإرشادات الرسمية أقل وجوداً ، ويعتمد التبرير على القرار النهائي والتشاور مع الآخرين عندما تتوفر الإرشادات الرسمية بشكل أكثر . وبالرغم من أهمية هذه النتائج إلا أن Kennedy وزملاءه يؤكدون على النتائج المالية السلبية كعامل مؤثر على تبرير أحكام المراجعين ، ولذا فإن أحد الحلول التى يقترحها هى أن يسعى المراجعون إلى تخفيض النتائج المالية السلبية وتعظيم قابلية أحكامهم وقراراتهم للتبرير ، فقابلية أحكام المراجعين للتبرير يمكن أن تتغير للأفضل عندما تكون النتائج المالية محددة بشكل أدق . وأكد Hacken Brack (Hacken brak : 1997 : p 127) ما جاءت به نتائج دراسة (Kennedy, et al) حيث بين أن المراجع الخارجى عندما يرتبط بعمل ذي مخاطر عالية ، فإنه من الأفضل له أن يسعى للاستشارة عندما يواجه مشاكل صعبة ، أو يتوقع اختلاف وجهات النظر حول هذه المشاكل ، وإن عدم التشاور مع الآخرين فى هذه الحالات يعادل عدم بذل العناية المهنية الكافية ومن ثم انخفاض مستوى جودة الأداء .

وبالرغم من وجود الكثير من الوسائل لضمان جودة أداء المراجع الخارجى مثل عمليات التفاضل ، وممارسات التأمين على المسؤولية لإتقان الجودة ، إلا أن التشاور مع الآخرين يمكن أن يزيد من احتمال استخدام الخبرة لحل

يضع المراجعون في تفكيرهم دائما أنهم مساءلون عن المهام التي ينفذونها . ويجب أن يركز المراجعون على هيكلة خطط المراجعة الخاصة بهم ، والاتجاه إلى الأساليب التقنية كمساعدات اتخاذ القرارات والتشاور مع الآخرين ، لأنها كما بين الباحث في التحليل السابق تساهم في اقتراب المراجع من الإجماع ، الذي يساهم بشكل كبير في توفير الثقة في أحكام وقرارات المراجع الخارجي وتحقيق المستوى المرغوب من جودة المراجعة . ويمكن تلخيص التحليل السابق في الشكل رقم (1).

العوامل التي يجب أن يهتم بها المراجع لكي يضمن على الأقل بأنه قابل الحد الأدنى المقبول من هذه الجودة والذي يفترض أن يتوافق مع العناية المهنية الكافية التي أقرتها المعايير والإرشادات المهنية . وبذلك يجب على المراجع الخارجي وفقا لإستراتيجية التقرير أن يهتم بتبرير أحكامه وقراراته من خلال الاهتمام بمجموعة من العوامل من أهمها التشاور مع الآخرين والاهتمام بتفصيلات المتابعين والمراقبين ، وتوقع المتابعة والرقابة من الآخرين والاهتمام بالعوامل البيئية مثل نزاهة العميل . كما يجب أن

الشكل رقم (1)



ولأهمية إستراتيجية التبرير للمراجع الخارجي الليبي للرفع من مستوى جودة أدائه ، وما لهذا من أثر على ارتفاع مستوى الثقة في مهنة المراجعة ككل ، فإن الباحث سوف يتناول مدى اهتمام المراجع الخارجي الليبي والمؤسسات الرقابية في ليبيا باستراتيجية التبرير في المراجعة في الجزء التالي .

ثالثاً : مدى اهتمام المراجع الخارجي الليبي والمؤسسات المهنية والرقابية باستراتيجية التبرير في المراجعة

لأهمية إستراتيجية التبرير في المراجعة كما بين الباحث في الجزء النظري ، كان لابد أن يتضمن هذا البحث دراسة استقصائية للتعرف على مدى اهتمام المراجع الخارجي الليبي ، وكذلك المؤسسات المهنية والرقابية [نقابة المحاسبين والمراجعين الليبيين ، إدارة مراجعة حسابات الشركات العامة بأمانة اللجنة الشعبية العامة للمتابعة والرقابة الشعبية] باستراتيجية التبرير في المراجعة ودور هذه المؤسسات في تفعيل العوامل اللازمة لدفع المراجع الخارجي لتبرير أحكامه وقراراته .

ولتحقيق هذا الهدف تم إعداد نوعين من قوائم الاستقصاء ، خصص النوع الأول لخبراء المحاسبة والمراجعة في ليبيا، وتم تمثيلهم بأعضاء هيئة التدريس بأقسام المحاسبة بالجامعات والمعاهد العليا الليبية ، حيث أن أعضاء هيئة التدريس بالإضافة إلي كونهم من حملة الشهادات العليا (الماجستير ، والدكتوراة) في مجال المحاسبة فإن معظمهم يمارس مهنة

المراجعة على سبيل عدم التفرغ . وقدرت العينة من هذه الفئة بعدد 50 مشاركاً أرسلت لهم قوائم الاستقصاء ، وتم منحهم فترة كافية للرد ، وبعد انقضاء الفترة تم استلام عدد 35 قسيمة استقصاء من قبلهم صالحة للتحليل ، وبذلك فإن نسبة الردود 70 % . وتم إرسال النوع الثاني من قوائم الاستقصاء لعينة من مراجعي الحسابات ضمت كل من مراجعي الحسابات من خلال المكاتب الخاصة ، ومراجعي الحسابات من خلال إدارة مراجعة الحسابات باللجنة الشعبية للمتابعة والرقابة الشعبية ، وقدرت هذه العينة بعدد 50 مشارك ، أرسلت لهم قوائم الاستقصاء وتم منحهم فترة كافية للرد ، وبعد انقضاء الفترة تم استلام عدد 39 قسيمة استقصاء من قبلهم صالحة للتحليل ، وبذلك فإن نسبة الردود 78 % .

ويري الباحث أن نسب الردود جيدة ، ويمكن أن تعكس العينات المختارة ، مما يترتب عنه سلامة تعميم النتائج فيما بعد . ويمكن تلخيص البيانات الخاصة بقوائم الاستقصاء المرسله والمستلم منها ونسب الردود من خلال الجدول رقم (1) التالي:

الجدول رقم (1)

قوائم الاستقصاء المرسلّة والمستلمة ونسب الردود

المشاركون	عدد الاستمارات المرسلّة	عدد الاستمارات المستلمة	نسبة الردود
خبراء المحاسبة والمراجعة	50	35	70%
مراجعو الحسابات	50	39	78%
الإجمالي	100	74	74%

التحليل الوصفي لآراء المشاركين :

طريقة جمع البيانات:

في هذا الجزء ، يتم تحليل قوائم الاستقصاء وصفا بالاعتماد على النسب المئوية للحصول على نتائج مبدئية حول مدى اهتمام المراجع الخارجي الليبي والمؤسسات المهنية والرقابية في ليبيا باستراتيجية التبرير في المراجعة .

اعتمد الباحث عند جمعه لبيانات الدراسة التطبيقية على أسلوب قوائم الاستقصاء كوسيلة رئيسية لجمع البيانات، ساندتها في بعض الأحيان بأسلوب المقابلة الشخصية . ويعتبر هذان الأسلوبان من أكثر الأساليب ملاءمة للبحوث الوصفية .

1- التحليل الوصفي لآراء خبراء المحاسبة والمراجعة في ليبيا :

من خلال الجدول رقم (2) يبدو واضحا أن خبراء المحاسبة والمراجعة في ليبيا يؤيدون الرأي القائل بأن تقرير المراجع الخارجي الليبي لا يعكس الحالة المالية لعملائه ، وجاء هذا بنسبة 63% (أبدا + نادرا) مقابل 23% فقط يؤيدون خلاف ذلك. وهذا يتوافق مع الفرضية الصفرية للفرضية الأولى من البحث والتي تنص " بأن المراجع الخارجي الليبي لا يهتم بقضية التبرير عند اتخاذ أحكامه وقراراته، مما أدى إلى عجز المراجع الخارجي عن عكس الحالة المالية لعملائه من خلال الرأي الذي يبديه" .

وقد روعي في تصميم قوائم الاستقصاء استبعاد الكلمات والتراكيب اللغوية التي تقود إلى عدم وضوح المعنى أو تؤدي إلى التحيز ، كذلك روعي أن تتناسب القوائم فيما تحويه من أسئلة مع ما يخدم أغراض البحث بشكل ملائم . وأعتمد الباحث عند تصميم قائمة الاستقصاء على مقياس ليكرت ذي الخمس مستويات باعتباره أنسب المقاييس الخاصة بقياس الاتجاهات ، كما يمنح المشاركين حرية أكبر للتعبير عن آراهم بموضوعية ، وقد جرى استخدامه في العديد من الدراسات السابقة .

كما يوضح الجدول المشار إليه أعلاه أن المشاركين في الدراسة من خبراء المحاسبة والمراجعة يرون أنه لا يوجد اهتمام أو تفعيل من قبل الجهات المهنية أو الرقابية لمحفزات معينة لتشجيع المراجع الخارجي لتبرير أحكامه وقراراته ، وجاء هذا بنسبة 74% ، مقابل 15% يرون عكس ذلك ، وهذا يتفق مبدئياً مع الفرضية الصفرية الخاصة بالفرضية الثانية للبحث والتي تنص بأن " المؤسسات المهنية والرقابية في ليبيا لا تهتم بتفعيل العوامل المؤثرة إيجابياً علي تبرير المراجع الخارجي لأحكامه وقراراته عند تنفيذ مهام المراجعة المستقلة".

وبالرغم من التقصير الواضح من قبل المراجع الخارجي الليبي والجهات

الرقابية والمهنية فيما يتعلق بتبرير المراجع الخارجي الليبي لأحكامه وقراراته عند تنفيذ مهام المراجعة المستقلة، إلا أن المشاركين من خبراء المحاسبة والمراجعة يؤيدون وبشكل ملحوظ أهمية تبرير أحكام وقرارات المراجع الخارجي لتحسين جودة الأداء وجاء هذا بأغلبية 69% . وان كانت هذه النسبة لا تعطي تأكيداً مطلقاً بأهمية تبرير أحكام وقرارات المراجع الخارجي بالنسبة لجودة الأداء ، إلا أن ما يرفع مستوى الثقة في هذا الاتجاه هو أن 20 % من المشاركين يرون بأن الاهتمام بتبرير المراجع الخارجي لأحكامه وقراراته قد يؤدي إلي تعزيز جودة الأداء في بعض الأحيان.

الجدول رقم (2)

ردود خبراء المحاسبة والمراجعة في ليبيا

السؤال	أبداً	نادراً	أحياناً	عادة	دائماً	ع + د
	1	2	3	4	5	5 + 4
تقرير المراجع الخارجي يعكس الحالة المالية لعملائه .	12 34%	10 29%	8 23%	2 6%	6 17%	5 14%
تفعيل الجهات المهنية والرقابية لمنشطات معينة بهدف تشجيع المراجع الخارجي لتبرير أحكامه .	6 17%	20 57%	5 15%	1 4%	4 11%	4 11%
تبرير أحكام وقرارات المراجع الخارجي يرفع من جودة الأداء .	-	4 11%	24 69%	10 29%	14 40%	7 20%

السبب بنسبة 89 % من المشاركين .

ووضع المشاركون عدم وجود متابعة من المراجع الخارجي الليبي لمساعدته وعدم وجود متابعة من الجهات المهنية والرقابية لعمل المراجع الخارجي في الترتيب الثالث وبأغلبية 80 %، كما وضع المشاركون " عدم اهتمام المراجع الخارجي الليبي بالتشاور مع الآخرين من خبراء المحاسبة والمراجعة أو الزملاء في الترتيب الرابع وبأغلبية 60 % . وجاء تأييد المشاركين لاعتبار أن إهمال المراجع الخارجي الليبي في تحديد الأدلة المناسبة والحصول عليها من العوامل المؤثرة على جودة الأداء بنسبة 51% وبذلك فقد حظي هذا العامل على الترتيب الخامس والأخير .

وبالرغم من أن ما نسبته 49 % من المشاركين في الدراسة يعتقدون بعدم إهمال المراجع الخارجي الليبي عند تحديد الأدلة المناسبة والحصول عليها ، إلا أن الكثير من الدراسات التي أجريت في البيئة الليبية تؤكد عكس ذلك، حيث بينت أن المراجع الخارجي الليبي لا يهتم بحضور جرد المخزون أو إرسال المصادقات أو غيرها من الأدلة اللازمة ، وبهذا فإن المراجع الخارجي يجب أن يهتم بهذه العوامل للرفع من جودة أدائه .

وتناول الجدول رقم (3) تحليلاً وصفيًا لمسببات انخفاض أداء المراجع الخارجي الليبي والتي تمثلت في الأسباب التالية :

- 1- عدم توفر معايير وإرشادات محددة للمراجعة تعالج كل أو معظم المشاكل التي تواجه المراجع وترك المراجع لاجتهاداته وأحكامه الشخصية .
- 2- عدم وجود آلية مهنية أو قانونية فعالة للمساءلة عند تقصير المراجع
- 3- عدم وجود متابعة من المراجع الخارجي لمساعدته وعدم وجود متابعة من الجهات المهنية والرقابية لعمل المراجع الخارجي .
- 4- عدم اهتمام المراجع الخارجي بالتشاور مع الآخرين من خبراء المحاسبة والمراجعة أو الزملاء .
- 5- إهمال المراجع الخارجي عند تحديد الأدلة المناسبة وكذلك الحصول عليها .

وقد حظيت هذه الأسباب والتي تم عرضها في قائمة الاستقصاء على اهتمام وقبول المشاركين ، حيث كانت أقل نسبة قبول لهذه الأسباب تمثل 51 % ، ورجح المشاركون بعضاً من هذه الأسباب على غيرها في بيئة المراجعة في ليبيا ، فقد وضعوا "عدم توفر معايير وإرشادات محددة للمراجعة تعالج كل أو معظم المشاكل التي تواجه المراجع وترك المراجع لاجتهاداته وأحكامه الشخصية " في الترتيب الأول بأغلبية 91 % ، وجاء في أثرها تأييد المشاركون بأن عدم وجود آلية مهنية أو قانونية فعالة للمساءلة عند تقصير المراجع الخارجي يعتبر السبب الثاني لانخفاض جودة أداء المراجع الخارجي الليبي ، حيث حظي تأييد هذا

الجدول رقم (3)

أسباب إنخفاض أداء المراجع الخارجي الليبي

الترتيب	النسبة	موافق + موافق جداً	أسباب انخفاض مستوى جودة أداء المراجع الخارجي الليبي .
1	% 91	32	عدم توفر معايير وإرشادات محددة للمراجعة وترك المراجع لاجتهاداته وأحكامه الشخصية في معظم عمل المراجعة .
3	%80	28 28	عدم وجود متابعة من المراجع الخارجي لأعمال مساعديه . عدم وجود متابعة من الجهات المهنية والرقابية لعمل المراجع .
5	% 51	18	إهمال المراجع الخارجي في تحديد الأدلة المناسبة والحصول عليها .
2	% 89	31	عدم وجود آلية مهنية ورقابية فعالة للمساءلة عند تقصير المراجع .
4	% 60	21	عدم اهتمام المراجع الخارجي الليبي بالتشاور مع الآخرين .

2- التحليل الوصفي لأراء المراجعين
الخارجيين :

خبرة المشاركين التي تتجاوز الخمس سنوات تضم معظم المشاركين وبنسبة 69 % ، وحيث أن الخبرة لمدة خمس سنوات في الممارسة المهنية تعتبر معقولة، لذا فإن هذه النسبة ترفع من مستوى الثقة في أراء المشاركين .

تضمنت مجموعة المشاركين من المراجعين فئتين ، الفئة الأولى مراجعي الحسابات من خلال مكاتب خاصة ، والفئة الثانية تمثل مراجعي الحسابات باللجنة الشعبية للمتابعة والرقابة الشعبية (جهاز المراجعة المالية) ، ولرفع مستوى الثقة في الأراء المتحصل عليها كان من الضروري أن يتم التعرف على خبرة المشاركين ، ويبين الجدول رقم (4) أن

الجدول رقم (4)

خبرة المشاركين في الدراسة من فئة المراجعين الخارجيين

النسبة %	العدد	مدة الخبرة
31 %	12	أقل من 5 سنوات
28 %	11	من 5 سنوات وأقل من 10 سنوات
26 %	10	من 10 سنوات وأقل من 20
15 %	6	من 20 سنة فأكثر
100 %	39	الإجمالي

نسبته 10 % فقط من المشاركين يرون بأن التبرير في المراجعة يقصد به تنفيذ مهام المراجعة في الوقت المحدد لها .

وفي المقابل تري نسبة 7.5 % فقط من المشاركين بأن التبرير في المراجعة هو قيام المراجع الخارجي بتنفيذ مهام المراجعة بشكل يرضي العميل (الشركة محل المراجعة) . وأخيرا تري ما نسبته 7.5 % من المشاركين بأن التبرير في المراجعة هو اتساق أحكام وقرارات المراجع الخارجي في كل مرحلة من مراحل المراجعة مع ما تشير إليه الأدلة والبراهين .

وبالرجوع إلي ما جاءت به الكتابات والأبحاث السابق الإشارة إليها في الجزء النظري من هذا البحث يمكن ملاحظة أن نسبة 92.5 % من المشاركين لا يدركون مفهوم التبرير في المراجعة بالشكل الصحيح، فالتبرير في المراجعة يقصد به

أ- إدراك المراجع الخارجي اللببي لمفهوم التبرير في المراجعة :

للتعرف علي مدي إدراك المراجع الخارجي اللببي لمفهوم التبرير في المراجعة تضمنت قسيمة الاستقصاء الموجهة لهذه الفئة في سؤالها الثاني مفهوم التبرير ومدي إدراك المراجع الخارجي له ، وتضمن الجدول رقم (5) ملخصا" لردود المشاركين ، وجاءت ردودهم علي النحو التالي :

تري نسبة 42 % من المشاركين أن التبرير في المراجعة يقصد به قيام المراجع الخارجي بتنفيذ مهام المراجعة بشكل يرضي الجهة المكلفة له .

كذلك تري نسبة 33 % من المشاركين أن التبرير في المراجعة يقصد به إعداد تقرير مطول يغطي ما قام به المراجع من اختبارات ، في حين أن ما

اتساق أحكام وقرارات المراجع الخارجي في كل مرحلة من مراحل المراجعة مع ما تشير إليه الأدلة والبراهين أو بمعنى آخر هو مقابلة أحكام وقرارات المراجع الخارجي لما يمكن أن يصل إليه المتابعون أو المراقبون ، وبالرغم من ذلك فإن التعريف الأول لم يوافق عليه إلا 7.5 % من المشاركين ، أما التعريف الثاني فلم يحظ بقبول المشاركين ، حيث كانت نسبة الموافقة علي هذا التعريف تساوي صفراً .

الجدول رقم (5)

مدى إدراك المراجع الخارجي للبيبي لمفهوم التبرير في المراجعة

الترتيب	النسبة	موافق + موافق جداً	العنصر
3	% 10	4	التبرير في المراجعة هو تنفيذ مهمة المراجعة في الوقت المحدد لها .
2	% 33	13	التبرير في المراجعة هو إعداد تقرير مطول يغطي ما قام به المراجع من اختبارات .
4	% 7.5	3	التبرير هو اتساق أحكام وقرارات المراجع الخارجي في كل مرحلة مع ما تشير إليه الأدلة .
5	% 7.5	3	التبرير في المراجعة هو قيام المراجع الخارجي بتنفيذ مهمة المراجعة بشكل يرضي العميل.
1	% 42	16	التبرير في المراجعة هو قيام المراجع الخارجي بتنفيذ مهمة المراجعة بشكل يرضي الجهة المكلفة له.
6	% 0	0	التبرير في المراجعة هو مقابلة أحكام المراجع الخارجي لما يمكن أن يصل إليه المتابعون والمراقبون .

ولا يرسل المصادقات ، ولا يهتم بنظم الرقابة الداخلية ، وهي تعتبر من أهم الأدلة التي يجب أن يتحصل عليها المراجع .

كما اهتمت الدراسة بالتعرف علي مدى اهتمام المراجع الخارجي الليبي بالتشاور مع الآخرين باعتبار أن هذا العنصر من العناصر الهامة التي تقرب من الإجماع ، أي مجارة متوسط الأداء الموجود في المهنة علي أقل تقدير . وجاءت ردود المشاركين لتبين انخفاض اهتمام المراجع الخارجي الليبي بهذا العنصر ، حيث لم تتجاوز نسبة من يقوم بطلب الاستشارة من المشاركين 31 % فقط . ولمعرفة ما إذا كان للمراجع أساليب أخرى لتجسيد إستراتيجية التبرير اهتم الباحث بعنصر النزاهة والحيادية والجوانب الأخلاقية من خلال مدى اتجاه المراجع الخارجي الليبي لإعطاء تقارير متحفظة في حالة ارتفاع نزعة الشك ، وجاءت ردود المشاركين لتؤكد انخفاض اهتمام المراجع الخارجي الليبي باستراتيجية التبرير في المراجعة ، فقد كانت نسبة من يتأثرون بارتفاع نزعة الشك في القوائم المالية لا تزيد عن 15.5 % .

ج - مدى اهتمام الجهات المهنية والرقابية باستراتيجية التبرير في المراجعة:

في هذا الجانب اهتم الباحث بدور المهنة والمؤسسات الرقابية في ليبيا للقيام بتوفير المناخ الجيد لعمل المراجعة الخارجية ، حيث حدد عدد من

ب- اهتمام المراجع الخارجي الليبي باستراتيجية التبرير في المراجعة:

بالرغم من انخفاض مستوى إدراك المراجع الخارجي الليبي لاستراتيجية التبرير في المراجعة ، إلا أنه كان من الضروري التحقق من مدى اهتمام المراجع بالجوانب التي تجسد التبرير في المراجعة ، وبذلك فقد تم استقصاء آراء المشاركين حول بعض العناصر التي ترتبط بهذا الهدف ، ويبين الجدول رقم (6) إن إحساس المشاركين بضرورة تبرير أحكامهم وقراراتهم منخفض ، حيث أن المشاركين الذين يؤكدون وجود هذا الإحساس لا يتجاوزون نسبة 31 % فقط. أي أن 69 % من المشاركين لا يبدون اهتماما باستراتيجية التبرير في المراجعة. وهذا أمرا متوقعا ، فالمراجع الخارجي الليبي لا يخضع لرقابة من قبل المهنة أو الهيئات الرقابية وقد رأى ذلك معظم المشاركين وبنسبة 90 % ، ولم يتعرض لمساءلة أو حتى الوقوف أمام القضاء بسبب انخفاض جودة أدائه ، وقد بين ذلك معظم المشاركين وبنسبة 82 % .

وللتحقق من مدى اهتمام المراجع الخارجي بالعناصر التي تستند إليها استراتيجية التبرير تم استقصاء آراء المشاركين عن مدى اهتمامهم بالحصول علي الأدلة الكافية والملائمة ، وكانت الردود تؤكد الاهتمام بهذا العنصر وبنسبة 69 % ، إلا أن هذه النتيجة لا تتفق وما توصلت إليه دراسات سابقة ، والتي أكدت بأن المراجع الخارجي الليبي يهمل كثيرا " في عملية جمع الأدلة الكافية والملائمة؛ فهو لا يحضر جرد المخزون ،

- العناصر الهامة لاستراتيجية التبرير تتمثل فيما يلي :
- 1- مدى توفر معايير وإرشادات للمراجعة الخارجية في ليبيا .
- 2- مدى خضوع المراجع الخارجي الليبي للمتابعة من قبل الزملاء (مراجعة النظير).
- 3- مدى خضوع المراجع الخارجي الليبي للمساءلة من قبل الجهات المهنية أو الرقابية .
- 4- مدى توفر محفزات تدفع المراجع الخارجي الليبي لتبرير أحكامه وقراراته .
- 5- مدى اهتمام الجهات المهنية والرقابية بتنفيذ العوامل الموضحة في الجدول رقم (6) .

الجدول رقم (6)

اهتمام المراجع الخارجي الليبي باستراتيجية التبرير

رقم السؤال	السؤال	أبداً	نادراً	أحياناً	عادةً	دائماً	ع + د
1	2	3	4	5	6	7	8
3	شعور المراجع الخارجي بضرورة تبرير أحكامه وقراراته.	4 %10	3 % 8	20 % 51	6 %15.5	6 %15.5	12 %31
5	مدى توفر معايير وإرشادات للمراجعة.	4 % 10	23 %59	2 % 5	3 %8	7 %18	10 %26
6	اهتمام المراجع الخارجي بالحصول على الأدلة اللازمة.	4 % 10	3 % 8	5 % 13	15 % 38	12 % 31	27 % 69
7	خضوع المراجع الخارجي لمتابعة من قبل مراجع آخر.	19 % 49	6 % 15	10 % 26	0 %0	4 % 10	4 % 10
8	خضوع المراجع الخارجي للمساءلة من قبل الجهات المهنية أو الرقابية.	32 % 82	7 % 18	0 % 0	0 % 0	0 %0	0 % 0
9	اهتمام المراجع بالتشاور مع الآخرين.	4 % 10	5 % 13	18 % 46	6 %15.5	6 % 15.5	12 % 31
10	اتجاه المراجع الخارجي الليبي بإعطاء تقارير متحفظة.	7 % 18	10 % 26	16 40.5%	0 % 0	6 % 15.5	6 % 15.5

بتفعيل اهتمام المراجع الخارجي باستراتيجية التبرير ، حيث لم تتجاوز نسبة المؤيدين لوجود هذا العنصر 25 % ، أي أن 75 % من المشاركين يرون بعدم وجود هذا العنصر .

وبالرغم من هذه النتائج إلا أن المراجع الخارجي الليبي يدرك بأن تبرير أحكامه وقراراته يرفع من جودة الأداء ، حيث جاءت موافقة المشاركين وبأغلبية 64.5 % على ذلك وهذا يبدو واضحاً من الجدول رقم (8).

يوضح الجدول رقم (7) ردود المشاركين حول هذه العناصر ؛ حيث لم يحظى عنصر توفر معايير وإرشادات للمراجعة ترشد المراجع الخارجي بتأييد مقبول من المشاركين ، فلم تتجاوز نسبة التأييد 26 % ، ولم يحظى عنصر خضوع المراجع الخارجي الليبي لمتابعة من قبل مراجع آخر زميل بتأييد المشاركين فقد أكد 90 % من المشاركين بأن هذا العنصر لا يوجد في البيئة الليبية وبنيت ردود المشاركين وبنسبة 100 % بأن عنصر المساءلة غير متوفر في البيئة الليبية أيضاً" رغم أهميته لجودة الأداء. ويظهر دور المهنة والجهات الرقابية ضعيف فلم يحظ وجود محفزات تدفع المراجع الخارجي الليبي لتبرير أحكامه وقراراته بقبول مقبول من قبل المشاركين، حيث لم تتجاوز نسبة التأييد لوجود هذا العنصر 31 % ، بل أكد المشاركون بأن الجهات المهنية والرقابية في ليبيا لا تهتم

الجدول رقم (7)

اهتمام الجهات المهنية والرقابية باستراتيجية التبرير في المراجعة من وجهة نظر المراجعين

رقم السؤال	السؤال	أبداً	نادراً	أحياناً	عادةً	دائماً	ع + د
1	2	3	4	5	6	7	8
4	وجود محفزات تدفع المراجع لتبرير أحكامه .	3 %	4 %	20 %	6 %	6 %	12 %
5	موضحة بالجدول رقم 6 .	-	-	-	-	-	-
11	اهتمام الجهات الرقابية والمهنية بتفعيل العوامل المذكورة في الجدول رقم (6) لتشجيع المراجع لتبرير أحكامه .	10 %	10 %	9 %	8 %	2 %	10 %

الجدول رقم (8)

علاقة جودة الأداء باستراتيجية التبرير في المراجعة من وجهة نظر المراجع الخارجي

رقم السؤال	السؤال	أبداً	نادراً	أحياناً	عادةً	دائماً	ع + د
		1	2	3	4	5	5+4
12	تبرير أحكام المراجع الخارجي يرفع من جودة أدائه .	0 %	15.5 %	20 %	18 %	46.5 %	25 %

التحليل الإحصائي واختبار الفرضيات:

اختبار فرضيات الدراسة من خلال ردود خبراء المحاسبة والمراجعة :

لاختبار فرضيات البحث تم استخدام اختبار كاي تربيع (X^2) * وتم الاختبار بالاعتماد علي ردود خبراء المحاسبة والمراجعة من جهة ، وردود المراجعين (المراجعين من خلال مكاتب خاصة ، المراجعين بجهاز المراجعة الخارجية) من جهة أخرى . والهدف من الاختبار هو تحديد ما إذا كانت الفروق بين البيانات الفعلية والنظرية ذات دلالة معنوية . فإذا كانت الفروق جوهرية تقبل الفرضية الصفرية وترفض الفرضية البديلة الممتلئة لفرضية البحث ، وإذا كان العكس فإن الفروق تكون غير جوهرية ويحتمل أن تكون عائدة للصدفة ، وبذلك ترفض الفرضية الصفرية لصالح الفرضية البديلة . ويهدف الباحث من اختبار فرضيات البحث بالاعتماد علي ردود خبراء المحاسبة من جهة وعلي ردود المراجعين من جهة أخرى لبيان ما إذا كانت المهنة تتفق أو تختلف حول الاهتمام بآلية التبرير في المراجعة .

تم اختبار الفرضية الأولى للبحث من خلال الفرضية الصفرية الخاصة بها والتي تنص " بأن المراجع الخارجي الليبي لا يهتم باستراتيجية التبرير في المراجعة عند اتخاذ أحكامه وقراراته . " وذلك عن طريق استخدام الجدول رقم (9) والذي من خلاله يتبين أن قيمة كاي تربيع (X^2) المحسوبة (9.14) وهي أصغر من القيمة الجدولية (9.488) عند مستوى معنوية 5 % ، وبذلك فإن الفرضية البديلة ترفض لصالح الفرضية الصفرية . أي أن المراجع الخارجي الليبي لا يهتم باستراتيجية التبرير عند اتخاذ أحكامه وقراراته أثناء تنفيذ عمليات المراجعة المختلفة .

الجدول رقم (9)

جدول الاقتران لاختبار الفرضية الاولى من خلال ردود خبراء المحاسبة والمراجعة

البيان	1	2	3	4	5	م . الصفوف
السؤال الأول	7 12	7 10	7 5	7 6	7 2	35

" جودة أداء المراجع الخارجي لا ترتفع بزيادة اهتمامه بتبرير أحكامه وقراراته " وكانت نتيجة الاختبار أن قيمة كاي تربيع (X2) المحسوبة (16.570) أكبر من قيمته الجدولية (9.488) ، أي رفض الفرضية الصفرية لصالح الفرضية البديلة الممثلة للفرضية الثالثة للبحث ، أي أن خبراء المحاسبة والمراجعة علي يقين بأن ارتفاع جودة أداء المراجع الخارجي يرتبط بزيادة اهتمامه بتبرير أحكامه وقراراته .

وعن طريق الجدول رقم (10) تم اختبار الفرضية الثانية للبحث عن طريق الفرضية الصفرية الخاصة بها والتي تنص بأن " الجهات المهنية والرقابية في ليبيا لا تهتم باستراتيجية التبرير في المراجعة " وكانت نتيجة الاختبار أن قيمة كاي تربيع (X2) المحسوبة (6.282) أصغر من القيمة الجدولية له (9.488) ، أي رفض الفرضية البديلة الممثلة لفرضية البحث لصالح الفرضية الصفرية ، والتي تبين أن الجهات المهنية والرقابية في ليبيا لا تهتم باستراتيجية التبرير في المراجعة رغم أهميتها لجودة الأداء .

الجدول رقم (10)

جدول الاقتران لاختبار الفرضية الثانية من خلال ردود خبراء المحاسبة والمراجعة

البيان	1	2	3	4	5	مجموع الصفوف
السؤال الثاني	7 8	7 10	7 10	7 4	7 3	35

وعن طريق الجدول رقم (11) تم اختبار فرضية البحث الثالثة من خلال الفرضية الصفرية الخاصة بها والتي تنص بأن

الجدول رقم (11)

جدول الاقتران لاختبار الفرضية الثالثة من خلال ردود خبراء المحاسبة والمراجعة

البيان	1	2	3	4	5	م . الصفوف
السؤال الثالث	7 -	7 4	7 7	7 14	7 10	35

اختبار فرضيات البحث من خلال ردود المراجعين:

عمليات المراجعة المختلفة ، وهذا يبدو واضحاً من خلال جدول الاقتران رقم (14) ، إلا أن المراجعين يختلفون مع خبراء المحاسبة والمراجعة فيما يتعلق باهتمام المراجع الخارجي الليبي باستراتيجية التبرير عند اتخاذ أحكامه وقراراته في مراحل المراجعة المختلفة ؛ حيث بين الجدول رقم (12) والذي تم استخدامه لاختبار الفرضية الأولى للبحث من خلال الفرضية الصفرية الخاصة بها

بالرغم من أن المراجعين الخارجيين (المراجعين من خلال مكاتب خاصة ، مراجعي جهاز المراجعة المالية) يتفقون مع خبراء المحاسبة والمراجعة (أساتذة المحاسبة والمراجعة بالجامعات الليبية) في أن جودة أداء المراجع ترتبط بزيادة اهتمامه بتبرير أحكامه وقراراته أثناء تنفيذ

الجدول رقم (12)

جدول الاقتران لاختبار الفرضية الأولى من خلال ردود المراجعين

السؤال	1	2	3	4	5	م . الصفوف
3	10.6 4	8.1 3	10.1 20	5.14 6	5 6	39
5	10.6 4	8.1 23	10.1 2	5.14 5	5 5	39
6	10.6 4	8.1 3	10.1 5	5.14 15	5 12	39
7	10.6 19	8.1 6	10.1 10	5.14 -	5 4	39
8	10.6 32	8.1 7	10.1 -	5.14 -	5 -	39
9	10.6 4	8.1 5	10.1 18	5.14 8	5 4	39
10	10.6 7	8.1 10	10.1 16	5.14 2	5 4	39
م.الأعمدة	74	57	71	36	35	273

الفرضية البديلة والممثلة للفرضية الثالثة للبحث ، أي أن المراجعين يرون بأن هناك اهتماماً من الجهات المهنية والرقابية بآلية التبشير في المراجعة ، وهذا الاتجاه للمراجعين يمكن إعادته للسبب السابق ذكره وهو رغبة المشاركين من المراجعين في عدم إظهار جوانب القصور في أدائهم.

أن قيمة كاي تربيع (X2) المحسوبة (191.1616) أكبر من قيمته الجدولية (36.45) عند مستوى معنوية 5 % ، أي رفض الفرضية الصفرية لصالح الفرضية البديلة الممثلة لفرضية البحث ، ويقرر الباحث اتجاه المراجعين هذا الي عدم رغبتهم في إظهار جوانب القصور في أدائهم والذي يبدو واضحاً من خلال عدم فهمهم لمفهوم التبشير في المراجعة.

كما اختلف المراجعون مع خبراء المحاسبة والمراجعة حول اهتمام الجهات المهنية والرقابية في ليبيا بإستراتيجية التبشير، وهذا يبدو واضحاً من خلال الجدول رقم (13) فقد أظهر الاختبار أن قيمة كاي تربيع (X2) المحسوبة (12.8) أكبر من قيمته الجدولية (9.488) وبهذا يتم رفض الفرضية الصفرية لصالح

الجدول رقم (13)

جدول الاقتران لاختبار الفرضية الثانية للبحث من خلال ردود المراجعين

رقم السؤال	1	2	3	4	5	م. الصفوف
4	6.5	7	14.5	7	4	39
3		4	20	6	6	
11	6.5	7	14.5	7	4	39
10		10	10	8	2	
م. الأعمدة	13	14	29	14	8	78

الجدول رقم (14)

جدول الاقتران لاختبار الفرضية الثالثة للبحث من خلال ردود المراجعين

رقم السؤال	1	2	3	4	5	م. الصفوف
12	7.8	7.8	7.8	7.8	7.8	39
-		6	8	7	18	

النتائج والتوصيات :

خبراء المحاسبة والمراجعة والمراجعين
الممارسين للمهنة فيما يتعلق بالجوانب
التالية :

من خلال الدراسة التي تضمنتها هذه
الورقة يمكن أن يستنتج الباحث النتائج
الرئيسية التالية:

أ- اهتمام المراجع الخارجي باستراتيجية
التبرير في المراجعة ، حيث بين خبراء
المحاسبة والمراجعة أن المراجع لا يهتم
بتبرير أحكامه وقراراته ، في حين بين
المراجعون أن المراجع الخارجي الليبي
يهتم باستراتيجية التبرير في المراجعة ،
أي أنه حريص على جودة أدائه . إلا أن
الباحث يرجح رأي خبراء المحاسبة
والمراجعة ، وذلك لأن الورقة بينت في
جزء سابق بأن المراجعين لا يدركون
مفهوم التبرير في المراجعة ، وبالتالي فإنه
من غير المعقول أن يهتم المراجعون
بمفهوم لا يدركون أبعاده والمقصود به .

1- هناك عدد من العوامل تدفع المراجع
الخارجي للاهتمام بتبرير أحكامه وقراراته
عند تنفيذ مهام المراجعة المختلفة وهي :
أ- مدي توفر إرشادات رسمية للمراجعة
تعالج قضايا ومشاكل المراجعة المختلفة.

ب- مدي اهتمام المراجع الخارجي
بالحصول على الأدلة المناسبة والملائمة
عند قيامه بعمليات المراجعة المختلفة .

ج - مدي اهتمام المراجع الخارجي بطلب
الاستشارة ، أي الاسترشاد برأي الآخرين.

د- مدي توفر المتابعة والرقابة على
أعمال المراجع الخارجي سواء " كانت
هذه المتابعة من المهنة أم من الجهات
الرقابية .

هـ - مدي توفر المساءلة في بيئة المراجعة

و - اتجاه المراجعين للتحفظ في آراءهم
حول عدالة القوائم المالية لعملائهم .

ب- اهتمام الجهات المهنية والرقابية
بتحفيز المراجع الخارجي لتبرير أحكامه
وقراراته؛ حيث بين خبراء المحاسبة
والمراجعة بأن هذه الجهات ليس لها دور
على الإطلاق في هذا الجانب ، إلا أن
المراجعين الممارسين انحازوا مرة أخرى
إلى مهنتهم وبينوا عكس ذلك ، أي أن
الجهات المهنية والرقابية تهتم باستخدام
عدد من المحفزات لدفع المراجع نحو
تبرير أحكامه وقراراته .

2 - أظهرت الدراسة التطبيقية اتفاقاً
واضحاً " بين خبراء المحاسبة والمراجعة
في ليبيا والمراجعين الممارسين للمهنة
حول توقع ارتفاع جودة أداء المراجع
بزيادة اهتمامه بتبرير أحكامه وقراراته .

3- أظهرت الدراسة اختلافاً واضحاً بين

وخلاصة القول أن ممثلي مهنة
المراجعة في ليبيا يختلفون حول اهتمام
المراجع الخارجي والجهات المهنية
والرقابية باستراتيجية التبرير في
المراجعة بالرغم من عدم وجود مقومات
هذا الاهتمام كما سبق الإشارة في أجزاء
سابقة من الورقة ، ومن ثم فإن أداء

المختلفة وما يطرأ عليها من تطورات، والتي بينت الكثير من الدراسات ومن بينها هذه الدراسة أن المراجعين الممارسين لا يدركون أبعادها والتي كانت السبب الرئيسي لانخفاض مستوى جودة أدائهم .

الهوامش و المراجع:

1 - بن غربية ، سالم محمد " معايير المراجعة وقواعد السلوك المهني في الجماهيرية " مجلة البحوث الاقتصادية ، المجلد الأول ، العدد الأول 1989 ، الهيئة القومية للبحث العلمي ، مركز بحوث العلوم الاقتصادية ، ص ص 117- 126 .

2- of the effe Abdoalmohammadi ; M . and A.Wright ; "An examination of experience and task complexity on audit judgments" "The Accounting Review" VOL. 62, January 1987 , pp1-3 .

3- Ashton ,R.H."Pressure and performance in accounting decision setting , paradoxical effects of incentives , feedback and justification , " Journal of Accounting Research , supplement - 1990 , pp148-180.

4- Anderson , John,C. ; Marlann,M.,- Jennings ; Steven,E Kaplan and Phil Ip, M.J.Reckers," The effects of using diagnostic decision aids for analytical procedures on judge's liability judgments " Journal of Accounting and public policy, Vol.14 , no.1 , spring 1995 , p.35 .

5- Ashton , R . H . " Does consensus imply accuracy in accounting studies - 5-Of decision making ? " "The Accounting Review" , april 1985 , pp173- 179, (b).....

6- ashton ,R , H . , " Effects of justification and mechanical aid on judgment performance " Organizational Behavior

المراجع الخارجي الليبي يظل موضع شك دائماً ، وهذا يبدو واضحاً من خلال عزوف مستخدمي المعلومات المحاسبية عن استخدام المعلومات المصادقة من المراجع الخارجي والاعتماد على مصادر أخرى عند اتخاذ أحكامهم وقراراتهم .

واعتماداً على نتائج البحث السابقة يمكن أن يوصي الباحث بما يلي :

1- يجب أن تتبنى المهنة في ليبيا مثلاً في نقابة المحاسبين والمراجعين الليبيين وجهاز الرقابة والمتابعة الشعبية (جهاز المراجعة المالية حالياً) برامج تعليمية مستمرة لتوضيح المفاهيم المختلفة في المراجعة وما يستجد عليها من تطورات .

2- يجب أن يركز المراجعون والمهنة بأكملها على معايير الجودة ومقابلة متطلبات مستخدمي المعلومات المحاسبية ولا يقصرون اهتمامهم على معايير رقابة الجودة والتي ما تزال معايير إرشادية قد تعجز عن تحقيق الجودة بمفهومها الصحيح .

3- يجب أن تكون العلاقة متواصلة بين المراجعين المتفرغين للمهنة والمراجعين غير المتفرغين (خبراء المحاسبة والمراجعة) حتى يتوفر للمهنة معيار الاسترشاد بأراء الآخرين والذي يعتبر من أهم أساسيات آلية التبرير في المراجعة .

4- يجب أن يهتم خبراء المحاسبة والمراجعة بإعداد نشرات دورية تحت إشراف مشترك للجامعة ونقابة المحاسبين والمراجعين توضح بها مفاهيم المراجعة

- and Human decision s, July 1992, pp292-305.©.....
- 7 -Benzur, H. and S. J . Brenznitz ,” The effects of time pressure ,on risky choice behavior ,“ ACTA Psychologica, Vol.47 , 1981 , pp89 – 104
- 8-Baron , J. ;J. Beattie and J. C . Hershey, “ Heuristics and biases in diagnostic reasoning II : congruence , information and certainty , “ Organizational behavior and human decision process, August , 1988 , pp88-92 .
- 9-Brown , C. E . and I. Solomon , “ The effects of outcome knowledge on evaluation of managerial decisions, “ The Accounting review, July 1987, pp.564 -569 .
- 10-Camerer, C. ; Wenston , L. . Loe and M . Weber, “ The curse of knowledge in economic settings : An experimental analysis , “ Journal of political economy , October 1989 , pp. 1232 – 1240 .
- 11-Davis , S. and F . Solomon , “ Experience – Expertise and expertperformance research in public accounting “ Journal of Accounting Literature, 1989, pp. 150 –164 .
- 12-Dukerich , J. M . and M. L. Nichols, “ Causal information search in managerial decision making, “ Organizational behavior and Human decision process, October 1991, pp. 106 –110 .
- 13-Emby , C. and M. gibbins , “ Good judgment in public Accounting quality and justification , “ Contemporary Accounting Research, Spring1988 , pp. 287 –313 .
- 14- Gibbins, M. and J. D . Newton , “ An empirical exploration of complex accountability in public accounting ,” Journal of Accounting Research, Autumn 1994 , pp. 165- 186 .
- 15-Gettys ,C. ; T. Mehle and S. Fisher , “ Plausibility assessments in hypothesis generation, “ Organizational Behavior and Human Decision Process , Feb .1986 , pp. 14-16 .
- 16-Glover , Steven , M.“The influence of time pressure and-16 accountability on auditor’s processing of nondiagnostic information,” Journal of Accounting Research , Vol. 35 , No. 2 , Autumn 1997 , p214.
- 17-Hackenbark, Karl, “Discussion of dterminants of justifiability of performance in ill- structured audit tasks , “ Journal of Accounting Research , Vol. 35 , Supplement 1997 , p.126 .
- 18-Hoffman , V. B. and J. M. Patton , “ Accountability , the dilution effect and conservatism in auditors fraud judgments,” Journal of Accounting Research , Autumn 1997 , pp. 227-235 .
- 19-Heath ,C. and R. Gonzalez , “Interaction with others increases decision confidence but not decision quality : evidence against information collection views of interactive decision making ,” Organizational Behavior and Human Decision Process , March 1995, pp. 305-326 .
- 20- Johnson, V. E. and S. E. Kaplan ,”Experimental evidence on the effects of accountability on auditor judgments ,” Auditing: A journal of Practice and Theory, Supplement 1991, pp.69-99 .
- 21-Koonce, Lisa ; Urton, Anderson and Garry , Marchant ,”Justific- -21 Ation of decisions in auditing ,” Journal of Accounting Research , Vol.33 , No. 2 , Autumn1995, p.39 .
- 22-Kennedy , Jane ; Don, N. Kleinmuntz and Mark , E. Peecher, “Determinants of the justifiability of performance in ill - structured audit task , “ Journal of

Accounting Research, Vol. 35, Supplement 1997, p.105.

23-Kennedy, J. "De biasing audit judgment with accountability ; a frame work and experimental result," Journal of Accounting Research, Vol. 31, No.2, Autumn 1993, pp.231-245.

24-Kenechel, R. and W. Messier, "Sequential auditor decision making ; information search and evidence Evaluation," contemporary Accounting Research, Spring 1990, pp.386-389.

25-Kenney, W. R. and M. W. Nelson, "Outcome information and the expectation gap ; the case of loss contingencies," Journal of Accounting Research, Autumn 1996, Vol. 34, No. 2, pp.282-283.

26-Katharis, P. ; T. Lys ; C. W. Smith and R. L. Watts, "Auditor liability and information disclosure," Journal of Accounting, Auditing, and Finance, Vol. 3, No. 4, 1988, pp. 307- 339.

27-Kelley, H. H., "The process of causal attribution," American Psychologist, Vol. 28, No.2 Feb.1973, p.112.

28-Miller, J. G. "Information input overload and psychopathology," American Journal of Psychiatry, Feb. 1960, pp. 695- 704.

29-O'sullivan, Noel, "Auditors liability ; its role in corporate governance debate," Accounting and Business Research, Vol. 23, No.91 A, 1993, pp.416- 417.

30-Peecher, Mark, E. "The influence of auditor's justification process on their decisions ; a cognitive model and experimental evidence," Journal of Accounting Research, Vol. 34, No. 1, Spring 1996, p. 126.

31-Peecher, Mark, E. "The influence of auditor's justification process on their decisions ; a cognitive model and experimental evidence," Journal of Accounting Research, Vol. 34, No. 1, Spring 1996, p. 126.

32-Plamrose, Zoe-vonna, "An analysis of auditor litigation and audit service quality," The Accounting Review, Vol. 63, January 1988, pp.55- 59.

33-Solomon, I. "Multi - auditor judgment / decision making research," Journal of Accounting Literature, Vol.6, 1987, pp.1-4.

34-Ton, Hun-Tong, "The effects of expectations, prior involvement and review awareness on memory for audit evidence and judgment," Journal of Accounting Research, Vol. 33, No.1, Spring 1995, p.119.

35-Tetlock, P. "Accountability and complexity of thought," Journal of Personality and Social Psychology, July 1983, pp. 74-83. (a).

36-Tetlock, P. "Accountability ; A social check on the fundamental attribution error," Social Psychology quarterly, Sep. 1985, pp. 227-230. (b).

37-Tetlock, P. E., L. Skitka and R. Boettger, "Social and cognitive strategies for coping with accountability ; conformity, complexity and bolstering," Journal of Personality and Social Psychology, October 1989, pp.632- 640.

38-Waller, W. S. and jr, W. L. Felix, "The auditor and learning from experience ; some conjectures," Accounting, Organization and Society, Vol. 9, 1984, pp. 383- 406.

Others:

1- Kay ,R. and G. eds , Searfoss, “Deloit and touche professors,” hand book , Boston , Warren , Gorham & Lamont 1989, p.27 .

2-King , P. M. and K. S. Kitchener, “Developing reflective judgment,” San Francisco , Jossey Bass, 1994 , p.30 .

3-American Institute of Certified Public Accountants (AICPA) ,” Codification of statements on audi-ting standards ,” New York 1982 , pp. 93- 98.