

## "مدخل مقترح لإستخدام أثر تراكم المعرفة"

### المحاسبية في وضع البناء الفلسفي لنظرية المراجعة"

د. جمعه إبراهيم محمد شهاب

كلية التجارة - جامعة المنصورة

#### 1- طبيعة علم المراجعة:

تتميز المراجعة بأنها مجال متخصص للمعرفة يرتكز على البرهان والقرينة، كما تتبع جذورها من المنطق وهذا ما يؤهلها بأن تكون علماً له طبيعة فلسفية، كما أن المراجعة كعلم أقرب للعلوم المركبة والعلوم التطبيقية من حيث أنها تقتبس من العلوم المختلفة بعض أفكارها وتلائمها للطبيعة المميزة لها بأستخدامها للقرينة والمعائنة الإحصائية والتحليل المالي ونظرية الإتصال والعلاقات السلوكية وغيرها من العلوم الأخرى.

وتلعب النظرية في المراجعة دوراً فعالاً وأساسياً في تقديم الحلول للمشاكل العملية، كما أن عرض المشاكل ذاتها ودراستها يساهم بقدر كبير في تطوير النظرية ذاتها والأمر يعالج وفق المنظور الفلسفي الذي يقول أن: (1)

" النظرية بدون تطبيق تبقى صماء، كما أن التطبيق بدون

أن يسترشد بأساس نظري يسير بشكل أعمى وغير موجه".

كما أن تلك العلاقة العضوية بين النظرية والتطبيق لا تلغي أحتمال الإنحراف الآني والمؤقت للتطبيق وبعده عن النظرية، وأن هذا الأمر يتم وفق معايير ومحددات مقبولة لا يمكن إعتباره جانباً سلبياً بل على العكس يساهم بشكل فعال في الكشفت عن مدي صحة ومصداقية الأسس العلمية أو مدي الحاجة إلى ضرورة تطوير تلك الأسس والمبادئ العلمية بما ينسجم مع الظروف البيئية المحيطة بعملية المراجعة.

وفي رأي الباحث أن تناول نظرية المراجعة - في الوقت الحاضر - لا يأتي من فراغ وخاصة أن المحاسبة الأم تقدمت بخطي واسعة في تناول النظرية وقد حان الوقت للباحثين في مجال المراجعة بملاحقة هذه الخطى وعدم الإرتكاز على الآراء التي تقول أن المراجعة مينة أكثر منيا علم تكتسب بالممارسة ولا تخضع لقواعد علمية.

كما يرى الباحث، أن النظرية والتطبيق في مجال المحاسبة والمراجعة كل منهما يكمل الآخر، وأن الأطار الفلسفي للمراجعة مرتبط إلى حد كبير بالبناء الفلسفي في نظرية المحاسبة، وأن التفاعل والتبادل والتطوير المستمر يحقق أهداف تطوير النظرية في كل منهما، وهذا ما سوف يحاول الباحث إبرازه في هذا البحث.

### ٣- هدف البحث:

يهدف البحث إلى دراسة دور تراكم المعرفة المحاسبية لحقبة طويلة من الزمن في مجال ونطاق الممارسة والتتظير المحاسبي في وضع وبناء أطر فلسفية لنظرية علمية في المراجعة بعد أن ظنت لفترات طويلة ينظر إليها على أنها مينة تكتسب بالممارسة ولا تخضع لقواعد علمية.

### ٣- خطة البحث:

يتناول الباحث موضوع الدراسة في المحاور التالية.

- التعريف بالنظرية في المراجعة والعلوم الأخرى.
- البناء الفلسفي للنظرية ويشمل:

ل دور المفاهيم والفروض والمبادئ في بناء النظرية.

ل الجانب التطبيقي في النظرية وتشمل. الأساليب، السياسات،

الإجراءات، القواعد، المعايير.

ل صياغة الفروض والمبادئ في نظرية المراجعة.

- تصميم قائمة أسئتيان على طلبة الدراسات العليا.

- عرض نتائج وتوصيات الدراسة.

### ٤- منهج البحث:

ينظر للعلم دائماً باعتباره معرفة تراكمية منظمة، أي باستخدام طريقة منهجية في بناء العلم بأساليب مقنعة للعقل وقابلة للتطبيق على جميع الظواهر، وبدون توافر بناء علمي متصل فإنه لن يتوافر لمجال البحث الإمتداد الزماني الذي يحقق للباحثين إمكانية التقدم في عملية البحث باستخدام مناهج البحث المختلفة والتي تركز بشكل كبير على المنهج الإستقرائي والإستنباطي.

ويعتقد الباحث أن المنهج الاستقرائي يعتبر أكثر المناهج البحثية ملائمة عند بناء نظرية المراجعة حيث يقوم على ملاحظة الممارسة وإجراء مسح للأساليب والقواعد والممارسات وتكوين فكرة عامة ثم إضافة التفكير المنطقي لهذه الأفعال أو التصرفات أو الممارسات عن طريق إخضاعها لمجموعة من الفروض واختبارها حتى يمكن التوصل إلى مبادئ علم المراجعة.

وفي ظل المنهج الاستقرائي تنتقل من الجزئيات إلى المبدأ أو القانون الذي يحكم الظاهرة، وفي علم المراجعة هي بمثابة تفكير منطقي للأفعال والتصرفات والممارسات بهدف وضع أطر فلسفية لهذا العلم. أو كما تري د. نجيبه نمر "أن الجمع بين المنهجين يساعدنا على الوصول إلى مبادئ علمية سليمة".

## ٥- أهمية الدراسة:

إن استمرار أهمية المراجعة في المجتمع مرهون بتوافر نظرية علمية مقبولة تفسر وتطور وتساعد على وصف وشرح وتحديد و تشخيص قرارات المراجع الواجب إتخاذها عند أداء لعمله<sup>(١)</sup>. أي أن المراجع يعتمد على نظرية المراجعة عند اتخاذ القرارات المتعلقة بكل خطوة من خطوات المراجعة وعدم وجود إطار واحد لنظرية عامة للمراجعة حتى الآن لا يمنع من البحث والإجتياذ لمحاولة إبراز هذا الإطار.

" إن مهنة المراجعة في حاجة إلى ثورة لكي تتواءم مع التطور في النواحي الإقتصادية والإدارية للمنشآت المعاصرة خاصة ونحن في عالم سريع التغير وإن كانت الثورة قد بدأت لكنها لم تكتمل بعد ويقع عبء ذلك على كل البيئات العلمية الميمنة بأمر المينة" ويؤكد آخريين<sup>(٢)</sup> على أن محاولات وضع النظرية كانت تدور في حلقة صغيرة لوضع مبادئ ونحن الآن في حاجة إلى توسيع الدائرة للبحث عن النظرية بمعرفة الجماعات المينية وغيرها من المهتمين بأمر المراجعة .

1 - Lee .T. , " Corporate Auditing Theory " .Chapman & Hall, London. P. 1-2

2- Millichamp. A.H.. " Auditing " .7 th Edit. DP. Publications, Aldine place.

London. 1996. P. 530. .

"إن لكل علم من العلوم الإجتماعية والعلوم الطبيعية بناء فلسفي مكون من مجموعة من المبادئ التي ترشد وتساهم في تطويره ولا يوجد في أدبيات المراجعة كيان واضح للنظرية لكي يكون عوناً للممارسة العملية" AAA.

### وتعليقاً على هذا الرأي، يرى الباحث:

• عدم وجود كيان ملموس لنظرية المراجعة لا يمنع من البحث والاجتهاد لمحاولة إبراز هذا الكيان.

• رأي الجمعية بتبنيها للمحاسبين للأهتمام بهذا الجانب نتيجة لما ظهر من إتجاهات وتطورات تستدعي تكوين إطاراً فكرياً لها.

• المراجعة كعلم في حاجة ماسة إلى إطار لنظرية علمية بعد الممارسة الطويلة لها في غياب مثل هذه النظرية.

• أهمية الحاجة إلى مثل هذه النظرية تبرزها بالإضافة إلى ما سبق الأمور التالية.

١- تساعد النظرية على تحقيق ركن الموضوعية في البيانات التي تظهرها المراجعة.

٢- وجود هذه النظرية بما تتضمنه من فروض ومبادئ علمية تؤدي إلى خلق كيان للمراجعة يضعها في مصاف العلوم الإجتماعية المتقدمة.

٣- أن وجود مثل هذه النظرية يمكن أن تساهم في تطوير الممارسة المهنية وتبرير استخدام قواعد وإجراءات ومعايير وأساليب المراجعة في حالات بذاتها.

٤- وجود إطار نظري وعلمي للمراجعة يساهم في تحديد مسئولية المراجعين عن أخطائهم المهنية أمام موكلهم وغيرهم.

### ٦- مفهوم النظرية: (١)

لكل علم من العلوم الإجتماعية والطبيعية بناء فلسفي مكون من مجموعة من المبادئ التي ترشد وتساهم في تطوير هذا العلم.

وقد اختلف تعريف النظرية بين العلماء والباحثين سواء في مجال العلوم الطبيعية والإجتماعية على حد سواء.

١- تعتبر الفكرة هي بداية أي نظرية ويمكن تعريف الفكرة بأنها صورة ذهنية لأمر ما، أو هي أمر يطرأ في ذهن شخص ما يتحول هذا الأمر إلى مفهوم أو مصطلح يسهل التعبير عنه في صورة لفظة.

## ١/٦ النظرية في العلوم الطبيعية:

تقوم النظرية في العلوم الطبيعية على إفتراضات منطقية يتحقق الباحث من صحتها بواسطة التجارب العملية أو العلمية. وإذا سلمنا بأن المراجعة لها جذور فلسفية ومنطقية فإن البحث فيها سوف يبدأ بالمسلمات والبيدييات ودراسة قضاياها ومشاكلها بأسلوب إستباطي.

## ٢/٦ النظرية في العلوم الإجتماعية:

يوجد الكثير من النظريات التي تحاول تفسير السلوك الإنساني ومع تعدد هذه النظريات فإنها تتفق على تعريف الفروض والمبادئ ولكنها قد تختلف في تفسير وتوضيح الفرض التي تسعى من أجل تحقيقه أو الحقائق التي تحاول إثباتها.

وتعد المحاسبة والمراجعة أحد العلوم الإجتماعية التي ليا إطار نظري أو جانب نظري ولها جانب تطبيقي وهذين الجانبين متكاملين لا يغني أحدهما عن الآخر. وتعد النظرية في مجال العلوم الإجتماعية لونا من الخيال الملانم فرغم أنها تنشأ في الواقع فإنها تنطوي على كيانات وأبنية لا تخضع للمشاهدة، فهي نتاج خيال الباحث الذي يحاول إسقاطها على الواقع، فليس هناك نظريه واحدة بعينها قد فصل فيها بصدد ظاهرة بعينها<sup>(١)</sup> وصياغة نظرية حديثه لا يشبه في نظر أينشتين "هدم كوخ حقير وبناء ناطحة سحاب بدلاً منه بل هي أقرب شبيهاً بحال رجل يتسلق جبلاً ويتسع مدي بصرة ويرى آفاقاً جديدة كلما زاد ارتفاعه فحينئذ يبصر مسالك جديدة، تصل البقاع المنتشرة في سطح الجبل مما كان يتعذر عليه رؤيتها لو لم يبرح هذا السطح.

### أهداف العلوم الاجتماعية:

يتحقق الهدف الرئيسي للعلم بصفة عامة والعلوم الاجتماعية بصفة خاصة في الأهداف الثلاثة الآتية<sup>(٢)</sup>:

١- الوصف: وهو عملية منطقية تتكون من مجموعة من العناصر المتشابهة وهي التصنيف والتعريف والمفاهيم والفروض.

١- د. صلاح قصرة، "فلسفة العلم"، دار الثقافة، القاهرة، ١٩٨٥ ص ١٦٠ - ١٨٠.

٢- د. علي عبد العليم عبد الحميد، الأسس النظرية لخاسبة التكاليف. مكتبة ومطبعة الإشعاع الفنية، الإسكندرية،

٢- **التفسير:** ويعد من أهم أهداف العلم التوصل إلى مبادئ أو نظريات تفسر لنا أسباب الظواهر المختلفة.

٣- **التنبؤ:** بما يمكن أن يحدث إذا ما طبقت هذه التعميمات في مواقف جديدة.

### ١/٢/٦ تعريف النظرية في القواميس والعلوم الاجتماعية:

من التعاريف التي وردت في القواميس للنظرية أنها<sup>(١)</sup>:

لح ترتيب مثالي للحقائق، يعتمد على قوانين واقعية أو افتراضية.

لح فرض يسعى لتفسير شيئاً ما سواء ثبت صحته أم لم تثبت.

لح فروض إذا ثبت صحتها تكون جزءاً من التفكير المقبول في علم ما.

لح مجموعة من القضايا تسعى لتفسير الحقائق أو معالجة نوع من العمليات الواقعية أو المجردة.

لح النظرية "بحكم اشتقاقها من اليونانية فهي تعني التأمل فليست إذن نتيجة مباشرة من معطيات الواقع، كما أنها لا تتبثق من تلقاء ذاتها من البحث التجريبي، بل بوصفها حلولاً عقلية لمشكلات مثارة. وهي التتويج النهائي للمنهج العلمي وحصاد خطوات الأخير، وهي التي تحشد الوقائع والمفاهيم والفروض والقوانين في سياق ملتئم واحد<sup>(٢)</sup>.

### ٢/٢/٦ النظرية في المنطق ومناهج البحث:

لح من التعاريف التي وردت في علم المنطق ومناهج البحث للنظرية، أن هذا الاسم "النظرية" يطلق على تلك الفروض شديدة العموم التي يطبقها العلماء للربط بين أكبر عدد من القوانين الإستقرائية التي سبق التأكد من صدقها بالملاحظة والتجربة.

### ٣/٢/٦ النظرية في العلوم السلوكية:

هي مجموعة قوانين يصلح تطبيقها في الظروف التي تحددها هذه القوانين وتتص عليها، وأنه متى نشأت علاقات ثابتة ومتجانسة بين ظواهر معينة وفي ظروف معينة

١- مرجع سابق، ص ١٧ - ٣٠.

٢- د. صلاح فتوة، فلسفة العلم، مرجع سابق، ص ١٦٠ - ١٨٥.

أمكن أستخلاص القوانين أو المبادئ، وأن وجود هذه القوانين وصحتها لا يثبت إلا بعد تحقيقات وتأكيدات متوالية.

ولهذا تعتبر النظرية تعميم للحقائق ودور الباحث الذي يقوم ببناء النظرية هو أن يبحث عن التعميمات من خلال مجموعة الحقائق المترابطة.

### ٤/٣/٦ النظرية في علم الاجتماع :

النظرية عند علماء الاجتماع ما يلي:

• النظرية هي صياغة لمجموعة من العلاقات الظاهرة والتي تم التحقق من صحتها جزئياً على الأقل بين مجموعة معينة من الظواهر.

**وينظر إلى النظرية على أنها مجموعة من القضايا التي تتوافر فيها الشروط التالية :**

- ١- يجب أن تعتمد هذه القضايا على بعض المفاهيم المعرفة تعريفاً دقيقاً.
- ٢- يجب أن تسمح المفاهيم والقضايا بصياغة التعميمات منها بطريقة إستدلالية.
- ٣- يجب أن تكون مثمرة، أي تؤدي عن طريق الملاحظة والتعميم إلى زيادة المعرفة.

ويتضح لنا من التعريفات السابقة:

لا أن لكل علم من العلوم الإجتماعية وكذلك العلوم الطبيعية بناء فلسفي مكون من مجموعة من المبادئ التي ترشد وتساهم في تطوير هذا العلم.

لا تعدد الإتجاهات في تعريف النظرية وأنه لا يوجد إتفاق حول ما هي النظرية أو ماهية مكوناتها عند الباحثين في مجال العلوم الإجتماعية.

لا أن جميع هذه التعاريف تعرض لنا مكونات النظرية أو بعضها كما لو كانت تعريفاً للنظرية.

لا أن الباحثين في مجال العلوم الإجتماعية يرون أن بعض مكونات النظرية تعد بديلاً لبعضها الآخر.

### ٥/٣/٦ تعريف النظرية من وجهة نظر الباحثين في الحقل المحاسبي:

للنظرية "إفترض تم إختباره، في حدود مقبولة (COX).

للنظرية " مجموعة من الإفتراضات المتناسقة مع بعضها والتي لها علاقة مع عنصر معين من العالم الخارجي. (Alderson).

للنظرية فروض ثبت صحتها بحيث تصبح جزءاً من التفكير المعتدل في علم ما. د.نجيبه نمر.

للنظرية تتضمن مجموعة من الفروض المنطقية والمبادئ العلمية. د. حلمي نمر.  
للنظرية في المحاسبة: هي "مجموعة من المبادئ العلمية المتناسقة، والمشتقة من مجموعة الفروض المتسقة مع طبيعة العمليات التي تقوم بها المنظمات المعاصرة معبراً عنها من خلال مجموعة مفاهيم خاصة"<sup>(١)</sup>.

النظرية هي نوع من التأمل للواقع تراكمي البناء متجدد المحتوى، تعبر عن هذا الواقع وتفسره، وفي نفس الوقت تساهم في تدعيمه وتطويره، وهي في مجال المحاسبة بناء من مجموعة من المفاهيم والفروض والمبادئ العلمية التي تصف هذا الحقل، وتضع ما يمكن من تطوير لمواكبة التطورات المحيطة بها<sup>(٢)</sup>.

كما أن النظرية المحاسبية، هي عبارة عن مجموعة من الفروض والمفاهيم والسياسات التي تكون في مجموعها أفكاراً منطقية وتصوراً معيناً للظواهر المختلفة بقصد:

- تحديد العلاقات بين المتغيرات المختلفة.
- التنبؤ بالإتجاهات ومعالجة الظواهر المختلفة<sup>(٣)</sup>.

وقد أوضحت الجمعية الأمريكية للمحاسبين "AAA" أنه " بصفة عامة يوجد القليل - في متناول اليد - لما يمكن وصفه (بنظرية المراجعة) إذا ما قورن بغزارة المادة المتوافرة في نظرية المحاسبة. وأختتمت الجمعية رأياً بقولها. أنه لا يوجد كيان واضح للنظرية في مجال المراجعة لكي يكون عوناً للتطبيق العلمي، وهذا لا يمنع من البحث والإجتهد لإبراز هذا الكيان.

١- د. محمود الناهي، دروس في نظرية المحاسبة، مكتبة عين شمس القاهرة، ١٩٩٢. ص ١٠ - ٢٠.

٢- د. محمود الناهي، د. كمال عبد السلام، أصول المحاسبة، مكتبة الخلاء الجديدة، المنصورة، ١٩٩٢، ص ٤٠.

٣- د. بشير البناء، التنظيم المحاسبي في المنشآت المالية، مكتبة الخلاء الجديدة، المنصورة، ١٩٩٩، ص ١٥ - ٤٠.



### وعلى ذلك يمكن من خلال التعاريف السابقة إستخلاص الأمور التالية:

- أن كل علم يجب أن يستند إلى إطار فكري يمكن التعبير عنه بكلمة "نظرية".
- النظرية تمثل البناء المتفق عليه بين أغلبية الميتمين بالعلم والمهنة.
- أن الإطار العلمي والفلسفي للنظرية يكمله إطاراً آخر عملياً أو تجريبياً يعتمد على الممارسة، بإعتبار أن النظرية ليست هدفاً في حد ذاتها ولكنها تأسيل علمي للأرتقاء بالممارسة.

▪ أن النظرية تتميز بمجموعة من الخصائص من أهمها:

١- ليست هناك نظرية نهائية كما أنه ليس هناك قانون نهائي في العلم وبمعنى آخر النظرية وسيلة وغاية في نفس الوقت فهي وسيلة للتفسير وتوضيح الحقائق وهي غاية نريد أن نصل إليها لتكون أقدر على السيطرة على العالم الخارجي<sup>(١)</sup>.

٢- النظرية من صنع الإنسان ومن هنا فإنه يتعين عند صياغة النظرية وعند إختبار مدي دقتها في التطبيق عدم تجاهل دور هذا الإنسان وسلوكه.

٣- صحة التطبيق في النظرية هي مسألة نسبية محضة لأن النظرية التي لا يتم تطبيقها على الواقع تتلاشي بسرعة.

٤- الهدف من النظرية هو الوصول إلى مبادئ علمية ثابتة وصحيحة في نفس الوقت.

٥- يجب أن تدعم النظرية قدرتنا على الفهم والتنبؤ وتوقع الأمور والضبط ويجب تحقيق على الأقل أيا منهما.

٦- يفضل أن يتم أستنباط المبادئ العلمية لأي نظرية عن طريق الفروض المنطقية ونقاس سلامة تلك المبادئ عن طريق إختبار مدي إتفاقها مع أحد الفروض التي تم تقديرها من هذا الفرع من العلم.

وبعد أن أستعرضنا فيما سبق، تعريف النظرية، يتناول الباحث فيما يلي مكونات (عناصر) النظرية، والتي تركز بشكل أساسي على :

١- د. محمد عماد الدين إسماعيل، المنهج العلمي في تفسير السلوك، القاهرة، ص ٨٢.

التعريفات والمصطلحات في النظرية.	•
Definitions	
البديهيات.	•
Axioms	
المصادر.	•
Postulates	
المفاهيم.	•
Concepts	
الفروض.	•
Hypothesis	
المبادئ.	•
Principles	

### ٧- دور التعريف في بناء النظرية: Definitions

يطلق التعريف الذي يقصد به تحديد مكونات الأشياء بالتعريف الشيء (بالشيء) أما التعريف الذي يحاول تحديد الكلمة أو الأسم فيطلق عليه التعريف الأسمي، والتعريف هو أول ركن في بناء النظرية وهو أرساء معني محدد لكافة المصطلحات المستخدمة في النظرية أو الممارسة كما يرى علماء المنطق والاجتماع أمثال Robinson, Camap. Ayer وفيما يلي تفرقه موجزة بينهما:<sup>(١)</sup>

#### ١/٧ التعريف الشيء (بالشيء):

ويقصد به تحديد المكونات الحقيقية للأشياء أي أن التعريف هو العبارة التي تصف الجوهر ولا يكون التعريف كاملاً إلا إذا وضح الجوهر الباطني للشيء وهنا يثور التساؤل حول ما هو المقصود بجوهر الشيء ومما يتألف هذا الجوهر، يجيب علماء المنطق ومناهج البحث على هذين التساؤلين بقولهما أن جوهر الشيء يتألف من حقيقتين هما الصفة التي يشترك فيها النوع مع سائر جنسة والصفة التي ينفرد بها هذا النوع عن سائر الأنواع التي تدخل معه في ذلك الجنس.

#### ٢-٧ التعريف الإسمي: (التعريف بالإسم):

ويري أنصاره أن الهدف من التعريف هو تحديد الصفات التي تم الإتفاق والتعارف عليها لتكون أساساً للتسمية. فليس هدف التعريف تحديد جوهر الشيء وإنما هدفه هو أن يحدد معني الكلمة في الإستعمال.

١- د. علي عبد العليم عبد الحميد، الأسس النظرية لحاسبة التكليف. مرجع سابق. ص ٥٦ - ٥٧.

ويفرق الباحثون في هذا الصدد بين: (١)

١/٢/٧ التعريف القاموسى: تعريف اللفظ أو العبارة بما يساويها في الاستعمال القائم فعلاً بين الناس في حياتهم اليومية كلغة للتفاهم.

٢/٢/٧ التعريف الإشتراطي: وهو الذي يقصد منه أن يفهم لفظ معين بمعني معين ومحدد على وجه الإلتزام.

٣/٢/٧ التعريف الإجرائي: وفي هذا النوع من أنواع التعريف الإسمي يلجأ الباحث في مجال بحثه إلى تحديد العمليات التي تكون الظاهرة المراد تعريفها وفي ضوء الوصف الكامل لهذه العمليات يوضع التعريف الذي سيتم إستخدامه.

ويرى الباحثون أن التعريف الإجرائي هو من أنسب الأساليب التي يمكن الاعتماد عليها في التعريف الذي يستخدم في البحث العلمي. وخلاصة القول أن التعريف يجب أن يكون جامعاً في محتواه واضحاً لا لغو فيه ولا سلب في تعبيره.

وتجدر الإشارة إلى أن هناك تداخلاً وتكاملاً بين التعريف والمفهوم كما سيوضح أن طبيعة المفهوم وماهيته تتحدد في ضوء التعريف المستخدم فيه من حيث كونه تعريفاً حقيقياً أو تعريفاً إجرائياً وفي نفس الوقت فإنه عن طريق المفهوم نستطيع أن نصل إلى التعريف أي الصفات أو الخصائص الجوهرية للأشياء.

#### ١/٨ دور البديهيات في بناء النظرية: Axioms

البديهية هي قضية بينة ومسلم بصدقها في أوليات نظرية لا تستنبط من غيرها وتطبق في أي مجال من مجالات المعرفة وتستخدم أساساً للإستدلال وتنشق منها نتائج النظرية.

فالبديهية إذن هي حقيقة بينة لا تحتاج إلى برهان ليا طابع العمومية وتعتبر البديهيات مهمة في البناء النظري حيث تعتبر أحد أدواتها الرئيسية في تحقيق التفسير العلمي (٢).

١- المرجع السابق، ص ٥٨.

٢- د. عبد الفتاح الصحن، د. عمود ناجي، المراجعة بين النظرية والتطبيق. المدار الجامعية للنشر، الألكندرية،

١٩٩٨، ص ٣٤.

والمصادرات والبديهيات كنتاجهما ضرورية في مجال بناء النظرية لأنه بدونهما لا يمكن قيام البناء العلمي في مجال العلوم المختلفة ورغم ذلك فإن هناك بعض الفروق التي تميز إحداهما عن الأخرى والتي يمكن إيجازها فيما يلي:

١/٨ - البديهيات لها صفة العموم عن المصادرات، فالبديهيات عامة في كل العلوم في حين أن المصادرات تخص مجالاً معيناً بذاته.

٢/٨ - كنتاجهما فرض أساسي يقبل الباحث في مجال ما بصدقه كأساس للإستدلال ولكن صدق البديهيات متفق عليه أما صدق المصادرات فهو مفترض من قبل الباحث في مجال معين ولا يلزم بصدقه الآخرين.

٣/٨ - يحصل الباحث في مجال ما على البديهيات من مجالات أخرى مرتبطة بمجال بحثه ومن ثم فهي أداه ربط بين العلوم المختلفة، أما المصادرات فتشتق من المفاهيم السائدة في مجال البحث فقط.

#### ١/٩ المصادرات كأساس للإستدلال وبناء الفرض العلمي: Postulates

المصادرة أكثر خصوصية من البديهيية، وهي مكملية للبديهييات في مجال البناء التفسيري للنظرية، غير أنها قضايا خاصة بعلم معين دون غيره ويفترض صحتها وصدقها. مثل حاجة المراجع إلى "إثبات الملائمة والثقة في المعلومات" الواردة في القوائم المالية وأنها تعبر بصدق وعدالة عن نتيجة النشاط والمركز المالي للمنشأة<sup>(١)</sup>.

وتستخدم البديهييات والمصادرات كقضايا أولية يتخذها الباحثون في مجالات العلوم المختلفة أساساً لإستدلالات تالية بحيث تمثل الأساس الذي يستند عليه البناء العلمي في مجال العلوم، أي كتفسير مؤقت للوقائع قد يثبت البحث صدقها أو كذبها.

أما الباحث في مجال العلوم الإجتماعية عندما يطلق على البديهييات والمصادرات فروض، إنما يعني بها أوليات يسلم بصحتها ويستخدمها كأساس للإستدلال

---

1 - R.K. Mautz & H.A. Sharaf "the philosophy of Auditing American Accountry Association. PP. 1 - 17. from on, Lee. "Corporate Auditing theory" op. cit. P.11.

في المراحل التالية من البحث ويفترض الباحث صحتها لأنها بناء على إستقراء الوقائع في مجال البحث ممكنة الحدوث في ظل توافر ظروف موضوعية معينة.

### ١/١٠ دور المفاهيم في بناء النظرية: Concepts

تمثل المفاهيم الركن الثاني من الأركان الأساسية في مجال الوصف كهدف من أهداف النظرية.<sup>(١)</sup> فبعد تحديد البيانات المتعلقة بمجال ما من مجالات المعرفة يتم تبويب هذه البيانات في مجموعات متجانسة من خلال عملية التصنيف ثم نعطي لكل مجموعة اسماً أو مصطلحاً معيناً ثم نضع لكل مصطلح التعريف الملائم طبقاً لأنواع التعريف المختلفة وبذلك نحصل على المفاهيم التي يتم الربط بين بعضها البعض.

#### ماهية المفهوم:

يتكون المفهوم كما يرى علماء المنطق والاجتماع أمثال Hemple, Combs ,

Church man, Ratoosh من عنصرين أساسيين هما:<sup>(٢)</sup>

١- أنه يعبر عن تصور عقلي للأشياء التي تشغل فكر الإنسان.

٢- نقل تلك التصورات العقلية في صور لفظية من خلال ما يطلق عليه

(المصطلحات) التي تستطيع من خلالها أن نتعرف على الصفات أو الخصائص

الجوهرية للأشياء.

ويمر المفهوم بثي تكوينية بخطوات ثلاثة هي:<sup>(٣)</sup>

١/١ - مرحلة التصنيف:

وفيها يتم تبويب الآراء طبقاً لوجود صفة أو صفات شائعة بينها

والغرض من هذه المرحلة هو المساعدة في تكوين المعنى العام.

٢/١ - مرحلة التسمية:

حيث يتم إعطاء أسم لكل مجموعة من المجموعات التي يتم تكوينها

والأسم كلمة أو عدة كلمات تشير إلى فكرة معينة في ذهن الباحث في

1 - R.K Mautz & H.A Sharf of. "The Philosophy of Auditing", PP. 53. 54 from on - Lee at. P. 11.

٢- د. علي عبد العليم عبد الحميد، مرجع سابق، ص ٦٠.

٣- المرجع السابق، ص ٦٢.

مجال ما أو في ذهن السامع وعندما يتم تحديد الأسم الخاص بمفهوم معين فإن الأشياء التي يطلق عليها هذا الإسم وكذلك الصفات المشتركة بينها تكون معروفة.

٣/١/١٠ - مرحلة التعريف:

ويقصد بها تحديد التعاريف الخاصة بكل مفهوم وأهمية هذه المرحلة تأتي من أن التعاريف هي الأداة التي تساعد على إنتقال الأفكار وتسهيل عملية التفاهم والتعلم بين الأفراد، بمعنى إيجاد لغة تفاهم مشتركة وموحدة بين العاملين في الحقل الواحد.

### المفهوم بشكل عام والمفهوم المحاسبي بشكل خاص:

تعريف المفهوم لغوياً: هو مجموعة الصفات والخصائص الموضحة لمعنى كلي<sup>(١)</sup>.

\* أما في المجال المحاسبي فالمفهوم هو فكرة مجردة أو أفكار مجردة مستوحاة أو مشتقة من ألاحظات وأخبارات وهي تساعد على تحديد ومعرفة أوجه الشبه والإختلاف في النواحي المحاسبية ومنها "الأصول، الخصوم، صافي الربح... الخ"<sup>(٢)</sup>.

والمفاهيم تعتبر الأساس لتكوين الفروض المنطقية في مجال العلم كما أنها تمثل الأداة للتعبير عن المبادئ العلمية، والمفاهيم في المحاسبة يستخدمها المحاسب والمراجع إلا أن المراجعة تتسع لتشمل مفاهيم أخرى خاصة بها ومنها الفحص، المراجعة النهائية، المراجعة المستمرة. حق الإطلاع، تقرير المراجع، الرقابة الداخلية، وغيرها بالإضافة لمفاهيم المحاسبة مثل الأصول، الخصوم، حقوق حق الملكية. الدخل المصروف، الربح، التكلفة... الخ<sup>(٣)</sup>.

• ويعرف البعض المفهوم في المراجعة بأنها " تعميمات أو أسس للتفكير وهي في المراجعة تعبر عن عموميات عريضة تستنتج من الفرضيات"<sup>(٤)</sup>.

١- المعجم الرحيب .

٢- د. بشير عبد العظيم البناء التنظيم الخاسبي في المنشآت المالية، مرجع سابق، ص ٢٠ - ٤٠.

٣- د. محمود الناصي، دروس في نظرية الخاسبية، مرجع سابق، ص ١٠ - ٢٠.

٤- د. محمد توفيق، أصول المراجعة، القاهرة، ص ١٩٩٢، ص ٥ - ٢٥.

**ويعرف د. محمد نصر الهوارى:** المفهوم بأنه عبارة عن تقليد أو عرف مرعى ومألوف لجمهور المحاسبين والمراجعين وهذا المفهوم هو نقطة البداية في أي بحث علمي إذ يعتبر من المقومات الرئيسية التي يجب مراعاتها عند تحديد الإطار الفكري لأي بحث من البحوث<sup>(١)</sup>.

**كما يعرف د. عبد الفتاح الصحن،** المفهوم بأنه فكرة عقلية أو تصور للأشياء التي تشغل فكر الإنسان معبراً عنه في شكل لفظي من خلال ما يطلق عليه "التسمية أو الإصطلاح"<sup>(٢)</sup>

والمحاسبة والمراجعة مليئة بالمفاهيم التي تعتبر أساس علم ونظرية المحاسبة والمراجعة فكل لفظ متعارف عليه مقبول في المحاسبة أو بين المراجعين والمحاسبين يعتبر مفهوماً والمفاهيم هي أساس بناء الافتراضات<sup>(٣)</sup>.

**ويؤكد على ذلك Kohler فيقول أن المفهوم هو :** أي فكرة مجردة تخدم وظيفة نظامية بمعنى أن كل لفظ متعارف عليه ومتبول في مجال البحث يعتبر مفهوماً. والمفاهيم تعتبر الأساس لتكوين الفروض المنطقية في مجال العلم كما أنها تمثل الأداة للتعبير عن المبادئ العلمية.

ونظراً للارتباط القوي بين علم المحاسبة والمراجعة فإن المفاهيم المستخدمة في نظرية المحاسبة تعتبر لازمة في نظرية المراجعة أيضاً.

**والمفاهيم:** رغم أنها ضرب من الاختزال، إلا أنها تقوم بمهمة تكثيف الوقائع والفروض العلمية وبلورتها من حولها لتتلاقى عندها خيوطها المتباعدة وهي بذلك تمثل إبداعات العلم الجزئية وشبكة العظمى الخفي الذي يصل بين فقراته ومفاصله، فيأخذ جسر المعرفة العلمية شكلاً متميزاً، ويضفي على نفسه انساقاً وإنسجاماً<sup>(٤)</sup>.

١- د. محمد نصر الهوارى، دروس في المراجعة، مكتبة الشباب، القاهرة، ١٩٩٢، ص ١١ - ٢٠.

٢- د. عبد الفتاح الصحن، مبادئ ودروس المراجعة، مؤسسة شباب الجامعة، الإسكندرية، ١٩٩٢، ص ١٠ - ٣٠.

٣- د. إبراهيم طه عبد الوهاب، د. محمد علي حماد، د. محمد عبد الشكور - المراجعة تأصيل علمي وتطبيق عملي مكتبة الأنصاري، المنصورة، ١٩٨٧م ص ٢٣.

٤- د. صلاح قنصود، فلسفة العلم، مرجع سابق، ص ١٧٦.

ويرى الباحث أن المفهوم "هو لفظ يعبر عن الصفات والخصائص المميزة لعنصر ما أو مصطلح ما في مجال معين من مجالات العلوم المختلفة" فمثلاً مفهوم الإهلاك ما هو إلا لفظ يعبر عن ما يطرأ على الأصل من تناقص تدريجي نتيجة الاستخدام ومضي المدة والتقدم.

وفي ضوء ما سبق فإن كل لفظ مقبول ومتعارف عليه في المحاسبة يمثل مفهوماً، فهناك مفاهيم تتعلق بالحالة المالية تتمثل في الأصول والإلتزامات وحقوق الملكية ويمكن الحصول على مجموعة من المفاهيم الفرعية التي تدرج تحت هذه المفاهيم كالأصول الثابتة والمتداولة وهكذا.

#### ومن العرض السابق تتميز المفاهيم بمجموعة من الخصائص (١):

- ١) يمثل المفهوم مرحلة متميزة من البناء الفكري والتأسيس النظري.
- ٢) يستوجب أن تصاغ المفاهيم وفق علاقة تكاملية.
- ٣) يجب أن لا يقتصر المفهوم في قدرته على تحديد محتوى وطبيعة الشيء المراد قياسه بل قابليته للقياس.
- ٤) تخلق المفاهيم ربطاً بين المستوي المعرفي النظري المتمثل في النظرية والمستوي الإجرائي.
- ٥) من أجل التأصيل لا بد من الإقرار بوجود نظرية علمية في المحاسبة.
- ٦) لا بد للمفاهيم المحاسبية من أن تجسد العلم والمحيط الذي يكون البيئة المحاسبية.

ومن أمثلة المفاهيم المحاسبية: ومن أمثلة المفاهيم في المراجعة (٢):

- |                             |                           |
|-----------------------------|---------------------------|
| - مفهوم الشخصية الاعتبارية. | - مفهوم السلوك المهني.    |
| - مفهوم الإستمرارية .       | - مفهوم الحياد.           |
| - مفهوم التكلفة .           | - مفهوم العناية المعتادة. |
| - مفهوم الدورية.. الخ.      | - مفهوم الإثبات.. الخ.    |

١- د. علي عبد الرحيم، أساسيات المحاسبة المالية، منشورات ومطبوعات جامعة الكويت، ١٩٨٤، ص ٣٩، نقلاً عن د. كمال النقيب، مرجع سابق ص ١١٨ - ١١٩.

2 - Robertson, " Auditing ". 6 th. Edit. Richard Dtrwin. 1990, PP- 270 - 305.



ويتم تحديد المفهوم بشكل عام وفق رؤية الباحث التي ترى.  
"أن كل الألفاظ والمصطلحات المتعارف عليها بين المحاسبين والمراجعين تعتبر بمثابة مفاهيم وتعد لغة مشتركة للتفاهم فيما بينهم".

### ١/١١ دور الفروض في بناء النظرية: Hypothesis

**ماهية الفرض: Hypotheses** كان لظهور المنهج الإستقرائي كمنهج رئيسي من مناهج البحث العلمي الأثر الفعال في فحص القضايا التي لا يستطيع البرهنة عليها لشدة عموميتها كما نجد أنه بظهور المنهج الإستقرائي تغير المعنى الذي كان يستخدم به الفرض وأصبح يستخدم بمعنى الحدس أو التكين بحقائق الأشياء.

#### وأصبح يقصد بالفرض العلمي:

أنها التكهينات التي يضعها الباحثون لمعرفة الصلة بين الأسباب ومسبباتها فالفرض ما هو إلا تفسير مؤقت للظواهر إذ أثبتت صحته تحول إلى مبدأ أو قانون وأن الفروض تنشأ كتخمينات أو تصور خيالي أو حدث عقلي أو كشف مفاجئ إلا أنها تعتمد على الوقائع والملاحظة أو التجربة فالظواهر مجال البحث هي الحكم الفاصل في القيمة العلمية للفرض.

#### وتكمن العلاقة بين الفرض والمفهوم في:

١- أن الفروض هي وحدة الكلام المفهوم وهدفها ربط المفاهيم بعضها ببعض لكي يمكن إدراك وجود الأشياء وكذلك العلاقات القائمة بينها.

٢- تتكون الفروض من عدة ألفاظ تحمل معني والمعنى هو الحكم الذي تفيد القضية وهذا الحكم يحتمل الصدق والكذب.

٣- إحتمال الصدق والكذب للفروض هو الذي يميزها عن غيرها من المصطلحات التي تستخدم في مجال بناء مستويات النظرية مثل البديهييات والمصادرات وهذه السمات الثلاثة مشتركة بين كافة أنواع الفروض سواء كانت فروض بسيطة أو مركبة حيث أن كلا النوعين يمثل درجة مختلفة من التعميم فالقضايا البسيطة أقل شمولاً من القضايا المركبة التي هي عبارة عن تجميع لقضايا أبسط منها.

وكلمة فرض شائعة الإستعمال في العلوم الإجتماعية ولكن يختلف معناها من علم لآخر وذلك حسب طبيعة الظواهر التي يبحثها العلم، ولقد أمكننا تحديد ثلاثة إتجاهات رئيسية في مجال إستخدام ألفروض في العلوم الإجتماعية كالآتي:

١- يطلق لفظ (فرض) على البدييات والمصادر بإعتبارها قضايا أولية تستخدم أساساً للتفسير في مجال البحث.

٢- في بعض العلوم الإجتماعية تستخدم الفروض بإعتبارها تفسير مؤقت للظواهر بحيث إذا ثبت صدقها أصبحت بمثابة قوانين علمية.

٣- بعض العلوم الإجتماعية الأخرى يرى الباحثون فيها صعوبة إستخدام الفروض بمعناها السابق أي كتفسير مؤقت للظواهر وحثهم في ذلك أن من شروط الفرض أن يكون قابلاً للتحقق وتحقيق الفرض من الناحية العلمية لا يتأتى إلا عن طريق التجريب والذي يصعب في كثير من العلوم الإجتماعية.

#### تعريف الفرض لغوياً وأكاديمياً من وجهة نظر الباحثين:

الفرض لغوياً: هو ما يفرضه الإنسان على نفسه للبرهنه على قضية ما أول حل مسألة معينة وهو المنبع الأول لكل معرفة ونقطة البدء لكل برهان ويمتنح الفرض بالواقع ليستبين صحته أو زيفه فإما أن يصل إلى غيره وأما أن يعتبر قانوناً يفسر لنا مجرى الظواهر المختلفة<sup>(١)</sup>.

وكذلك للفرض (فكرة يؤخذ بها في البرهنة على قضية أو حل مسألة)<sup>(٢)</sup>. أو هو (إستنتاج يعبر عن فكرة موضوعية متعارف عليها بين الممتنين بالمحاسبة والمراجعة والأساس الذي يستمد منه أو يبني عليه المبادئ العلمية وكذلك هو اختبار لأحدي الطرق الممكنة التي تنتظم بها العلاقات بين الوقائع العلمية، كما أنه أكثر استخداماً للتعبير عن المشكلة العلمية خصوبة وإنتاجاً)<sup>(٣)</sup>.

١- د. زكي نجيب محمود ، المنطق الوضعي. ١٩٦١ القاهرة، نقلاً عن د. كمال عبد السلام ، أصول المراجعة، مكتبة

الجله الأجدده ، المنصورة ، ١٩٩٩.

٢- المعجم الوجيز لجمع اللغة العربية ١٩٩٥.

٣- د. محمود السيد الناهي، إطار نظرية المراجعة، مكتبة الجلّه الأجدده. المنصورة ١٩٩٢.

والفروض التي على قدر كبير من الصحة تمثل عموميات شاملة غير محددة وهي ضرورية لأشتقاق مفاهيم النظرية في المحاسبة أو المراجعة وهي فروض وصفية تعكس فروض أخرى فعلية معمول بها عملياً ولا تمثل فروضاً معيارية وهي فروض تتعلق بالوحدة المحاسبية وفروض تتعلق بالعمليات المالية<sup>(١)</sup>.

**وباحث آخر يعرف الفروض المحاسبية:** بأنه عبارة عن فكرة ذهنية تم التوصل إليها نتيجة للممارسة العلمية لحقيقة طويلة من الزمن ثم ترجمته بعد ذلك في صورة لفظية، وهذه الفروض يقبلها العقل والمنطق وتتناسب مع ظروف العصر<sup>(٢)</sup>.

**ويعرف Kohler الفروض:** بأنه قاعدة تحظي بقبول عام وتعتبر عن التطبيق العلمي وتستخدم في حل نوع من المشاكل أو ترشد السلوك إلى وضع معين".

ولذلك تعتبر الفروض العلمية أبرز صور الإبداع في العلم وفيها تتحقق شروطه، فهي التي تكشف عن التماثل، في المختلف والوحدة في المتنوع، عندما يعمد الباحث إلى ربط التنظير بالواقع في خط متصل، ولهذا فالفرض هو أكثر صور التعبير عن المشكلة العلمية خصوبة وإنتاجاً<sup>(٣)</sup>.

والفرض هو " التكهّنات التي يضعها الباحثون لمعرفة الصلة بين الأسباب ومسبباتها" فالفرض ما هو إلا تفسير مؤقت للظواهر إذا ثبتت صحته تحول إلى مبدأ أو قانون" ولكي يكون الفرض علمياً يجب أن يشترط فيه:

أن يتقيد الفرض بالوقائع المشاهدة وفي ذلك يري أحد الباحثين أن الفرض يؤيده أو ترفضه فإذا توافق الفرض مع الوقائع كان صادقاً وخلاف ذلك يكون كاذباً<sup>(٤)</sup>.

**ويعتقد الباحث أن الفرض:** هو أهم عناصر التفسير الرئيسية في البناء الفلسفي للنظرية ويستدل عليه من الملاحظات والمشاهدات والبديّهيات والمصادر والمفاهيم، ويتكون الفرض من مفهوم أو أكثر تربطهما علاقة وثيقة، وأنه يمثل العصب الرئيسي في

١- د. بشير البناء، التنظيم المحاسبي في المنشآت المالية، مرجع سابق، ص ٢٠ - ٤٠.

٢- د. محمد عصام الدين زايد، أصول علم المحاسبة، مكتبة الجلاء الجديدة، انصورة، ١٩٩٠.

٣- د. محمود الناعني - دراسات في نظرية المحاسبة، مرجع سابق، ص ١١٠ - ١١٥.

٤- د. علي عبد العليم عبد الحميد، الأسس النظرية لمحاسبة التكاليف، مرجع سابق، ص ٦٥ - ٧٠.

بناء النظرية، وأنه في حد ذاته ما هو إلا مجرد توقعات نظرية أو تبينات علمية قد يثبت صحتها بالممارسة أو بالتجربة لفترات طويلة في حقل المراجعة.

### مواصفات الغرض:

- لأن يبدأ من مواقع معينة وأن يكون على هيئة قضية واضحة.
- لأن يقبل التحقيق الواقعي.
- لأن يكون له قابلية للإستنباط مع قدرة على التفسير.
- لأن يكون خالياً من التناقض مع ذاته ومع الواقع.

### والغرض في علم المراجعة يجب أن تتوافر فيما ما يلي:

- ١- الإتساق مع الهدف من المراجعة.
- ٢- الاتساق مع مجال إستخدام علم المراجعة.
- ٣- المساعدة في إستنتاج المبادئ العلمية التي تتضمنها نظرية المراجعة.
- ٤- المساعدة في تفسير المبادئ العلمية المطبقة وتطويرها وتحسينها.

وبصفة عامة، تشكل الفروض في المحاسبة أو المراجعة نقطة البداية حسب المنهج الأستقرائي في الدراسة المنظمة للفكر المحاسبي، ذلك بهدف التوصل إلى نتائج عملية بعد إجراء الإختبارات للفروض والتحقق من صحتها والعمل على تعميم النتائج وصياغتها في شكل مبادئ محاسبية أو مبادئ في نظرية المراجعة.

وقد أشار أحد الباحثين<sup>(١)</sup> إلى حقيقة تناولتها الدراسات الفلسفية في الفكر المحاسبي وجسدتها المؤلفات في الأدب المحاسبي والمتمثلة بعدم وجود اتفاق عام ونهائي على تحديد تلك الفروض من حيث عددها وأنواعها ومضامينها، إذ وجد تفاوت بين الكثير من الباحثين في هذا المجال لدرجة يصل الإختلاف إلى إعتبار فرض محاسبي من قبل باحث ما نجده مبدأ محاسبي لدى آخر.

### ومن أمثلة الفروض في المراجعة

- فرض توافر تأهيل خاص للمراجع.
- فرض العناية المهنية.
- فرض الإستقلال.
- فرض الموضوعية .. الخ.

### ومن أمثلة الفروض المحاسبية

- فرض الوحدة المحاسبية.
- فرض الإستمرارية.
- فرض النقود مقياس للقيمة.
- فرض السنوية .. الخ.

ويتم تحديد الفرض وفق رؤية الباحث التي ترى:

"أن كل فرض هو في الأساس مصطلح أو مفهوم يحمل فكرة تم التوصل إليها نتيجة الممارسة قد يثبت صحتها، ولكن ليست كل المفاهيم فروض أو مبادئ".

### **١٣- دور المبادئ في بناء النظرية: Principles**

**المبادئ لغوياً:** هي قواعد أساسية يقوم عليها الشيء، فمبادئ العلم أو الدين أو الدستور أو القانون هي جميعاً قواعد الأساسية التي يبنى عليها العلم أو الدين أو الدستور. (المعجم الوجيز).

**والمبدأ بشكل عام:** هو اقتراح مؤكد قابل للتطبيق في مجال معين وحائز على القبول العام بين أعضاء المهنة ومشتق من الملاحظة والخبرة ويعتبر مرشداً في مجال الاختيار بين البدائل التي تحقق الغرض المستهدف من النشاط<sup>(١)</sup>.

**ويروى د. محمد نصر المواروي:** أن المبدأ قاعدة أساسية عامة تحدد أهداف أو أغراض المراجعة وتقتصر بصفة عامة الوسيلة أو الأسباب الذي يمكن بواسطته تحقيق أو الوصول إلى هذه الأهداف.<sup>(٢)</sup>

**ويعرفه Kohler:** بأنه اقتراح مؤكد قابل للتطبيق في مجال معين وحائز على القبول بين أعضاء المهنة مشتق من الملاحظة والخبرة ويعتبر مرشداً في مجال الاختيار بين البدائل التي تحقق الغرض المستهدف من النشاط<sup>(٣)</sup>.

١- د. محمود الناهي، دروس في نظرية المحاسبة، مرجع سابق، ص ١٠ - ٢.

٢- د. محمد نصر المواروي، دروس في المراجعة، مكتبة الشباب، القاهرة، ١٩٩٢م، مرجع سابق، ص ١١.

٣- د. محمود الناهي، دروس في نظرية المحاسبة، مكتبة عين شمس، ١٩٨٧م، ص ١٠٠ - ١١٠.

وقد حدد المعهد الأمريكي للمحاسبين المعتمدين AICPA:<sup>(١)</sup> أن المبدأ قانون عام أو قاعدة عامة تستخدم كمرشد للعمل وهو أرض صلبة أو أساس للسلوك أو التطبيق العلمي.

**ويروى د. محمود الناعفي<sup>(٢)</sup>:** بأنه حقيقة أساسية تفسر ظاهرة معينة أو تعبر عن علاقات بين مجموعة من الظواهر في مجال المحاسبة وهو ليس مطلقاً ولكنه يعبر عما هو عليه أو عما يجب أن يكون عليه التنفيذ.

### **ما هو مدى الترابط بين المبدأ في العلوم الطبيعية والمبدأ في المحاسبة أو المراجعة؟**

هناك من يرى أنه مفهوم المبدأ يختلف في العلوم المحاسبية عن العلوم الطبيعية. ففي العلوم الطبيعية المبدأ قانون طبيعي تم التوصل إليه عن طريق التجارب المعملية، أما المبدأ في المحاسبة أو المراجعة فهو أساس علمي تم استخدامه في الخبرة العملية وتم قبوله بصورة عامة.

وهناك من يرى أن (المبادئ المحاسبية هي من صنع الإنسان مستنداً على ذلك بما أورده Finney بأن للمبادئ عبارة عن مجموعة من قوانين وليست كتلك الموجودة في الفيزياء أو للكيمياء وأنه من الأهمية التأكيد على حقيقة أن مبادئ المحاسبة من صنع الإنسان على عكس القوانين الطبيعية.

ونلاحظ من خلال التعاريف السابقة أن العلاقة بين المبادئ في العلوم الطبيعية والمبادئ المحاسبية أو المبادئ في المراجعة هو أن المبدأ في المحاسبة لا يرقى إلى المبدأ أو القانون في العلوم الطبيعية، حيث أن المبدأ في المحاسبة من صنع الإنسان يضعه لكي يكون أكثر دقة في تحليل البدائل الأقرب إلى الواقع، أما المبدأ في الطبيعة فهو قانون ثابت صنعته الطبيعة بما خلقها الله وخلقها بترابط لا يمكن أن يخل.

١- المرجع السابق، ص ١٠٠ - ١١٠.

٢- المرجع السابق، ص ١٠٠ - ١١٠.

### والمبادئ في علم المحاسبة والمراجعة يجب أن تنمشي مع معايير:

- يجب أن تكون المبادئ المحاسبية أو المبادئ في المراجعة منسجمة مع الفروض المحاسبية أو فروض المراجعة التي يتطلب اختبارها والتحقق من صحتها.
- قابلية المبادئ للتعميم والعمل على تطبيقها في كل من المحاسبة والمراجعة.
- أن حقائق العلوم الإجتماعية ومنها المحاسبة والمراجعة ليست مطلقة أو أبدية لا تتغير.

وخلاصة القول أن المبادئ قبل صياغتها النهائية وتعميمها لا بد من اختبار صحتها وقدرتها على التطبيق لكونها بمثابة قانون عام يمثل الحدث أو الظاهرة موضوع البحث لدرجة نستطيع القول بأن الفرض بعد التحقق من درجة الثقة فيه يتحول إلى مبدأ كما أن المبدأ بعد التطبيق والتحقق من صحته بالإمكان أن يتحول إلى قانون عام.

والمبادئ في نظرية المراجعة كالمبادئ في المحاسبة من صنع الإنسان وأنها ليست مطلقة ولا أبدية ولا جامدة وقد تتغير على فترات ليست بالقصيرة نتيجة تغير الظروف الاقتصادية والاجتماعية والسلوك الإنساني التي وضعت فيها ، ومن أمثلة المبادئ في كل منهما:

#### في نظرية المراجعة:

- مبدأ الملائمة.
- مبدأ الإثبات بالقرينة.
- مبدأ الأهمية النسبية ... الخ.

#### في نظرية المحاسبة:

- مبدأ الإفصاح.
- مبدأ المقابلة.
- مبدأ الثبات ... الخ.

ويتم تحديد المبدأ وفق رؤية الباحث التي ترى:

" أن المبادئ هي فروض ثبتت صحتها بالممارسة ولكن ليست كل الفروض مبادئ، وأن أستمرارية المبدأ مرهون بتوافر نفس الظروف الذي تم وضعه فيه".

### ١٣- الجانب التطبيقي في النظرية :

ينظر إلى الجانب التطبيقي " اممارسة" على أساس أنه خليط من السياسات والأساليب والإجراءات والأعراف والقواعد والطرق والمعايير.

### ١/١٣ السياسات Policies:

تعتبر السياسة عن رأي مستقر يستخدم في ترشيد عملية إختيار أو تطبيق إجراء محاسبي ما من بين مجموعة إجراءات متاحة للتطبيق في مجال تجميع البيانات المحاسبية وعرضها في القوائم المالية<sup>(١)</sup>.

**السياسة المحاسبية:** هي مذهب أو منيج يستطيع محاسب أو مراجع الوحدة المحاسبية أيا كان نوع تطبيقها أو إستخدامها لتبرير بعض الأحداث المالية أو الوقائع التي تحدث بهذه الوحدة ويكون لها تأثير واضح على الحسابات المالية الختامية أو على القيم المالية للأصول بالميزانية أو في التطبيق العملي لبعض النواحي المحاسبية<sup>(٢)</sup>.

#### ومن أمثلة السياسات في المحاسبة:

سياسة الحيلة والحذر، سياسات تقويم المخزون.. الخ:

#### ومن أمثلة السياسات في المراجعة:

سياسة الفحص الكامل، سياسة الفحص بالعينة... الخ.

### ٢/١٣ - القاعدة Rule:

المرشد للعمل ، تبدأ في صورة تعليمات للإرشادات في العمل ثم تصبح أمر عام تم الإتفاق عليه.

هي أمر لتنفيذ الأعمال بأسلوب معين.

هي مجموعة من التعليمات المصاغة في عبارة ويقترض الإلتزام بها.

ومن أمثلة القواعد المحاسبية، قواعد حساب الإهلاك ، قواعد تقييم المخزون وفي المراجعة قواعد تعيين المساعدين، والمشرفين، قواعد إعداد التقرير... الخ.

### ٣/١٣ - العرف: Conventions:

• العرف هو مجموعة من التقاليد والعادات التي جرى على تطبيقها المحاسبين لفترات زمنية طويلة بحيث أصبحت مستقرة ويجب مراعاتها.

١- د. محمد عثمان البطمة ، مبادئ أخلاسية، معيد الإدارة العامة. الرياض. المسكة العربية السعودية ، ١٤٠٧هـ، ص

٤٧٥ - ٤٩٥.

٢- د. محمد نصر الهواري ، مرجع سابق، ص ١٢ - ٢٠.



- أو هو إعتياد الناس أو أصحاب المينة الواحدة على إتباع سلوك معين في مسألة معينة على نحو خاص لأعتقادهم بأن هذا السلوك يجب القيام به.
- أو هو إتباع تصرف معين خلال مدة طويلة بحيث يتولد الإحساس بأن إتباع هذا التصرف أمر ملزم.

ومن العادات والأعراف في المحاسبة، تصوير الحسابات على شكل حرف T وعرض المصروفات في الجانب الأيمن والإيرادات في الجانب الأيسر وفي المراجعة كتابة تقرير المراجع في ذيل القوائم المالية المنشورة مباشرة.

### ٤/١٣- الأساليب: Technique

هي البدائل الأساسية الواجب إتباعها عند تطبيق القياس أو التوصيل في المجال المحاسبي، والأساليب في المحاسبة هي عبارة عن مجموعة من الوسائل المتعارف عليها في مجال المينة والتي تكفل القيام بعملية القياس والتوصيل طبقاً للأهداف والمبادئ المحددة لذلك<sup>(١)</sup>.

**ويروى آخرو،** بأنها وسائل أو طرق تتوفر لمراجعة الحسابات وذلك للحصول على أكبر إقناع ممكن أثناء قيامه بعمله، فهي تمثل أدلة إثبات يستخدمها المراجع في تنفيذ برنامج المراجعة الذي يحدده<sup>(٢)</sup>.

**كما يعرفه الأسلوب في المراجعة:** بأنها الأدوات الرئيسية التي يستخدمها المراجع في المنشأة للحصول على أدلة إثبات أو دليل موضوعي به لغرض تكوين رايه النهائي والمراد التقرير عنه.

**ومن أمثلة الأساليب في المراجعة:** أسلوب الفحص التحليلي، المصادقات، المعاينة، الجرد الفعلي .. الخ.

١- د. محمود الناغي : دروس في نظرية احاسبة، مرجع سابق ، ص ١٤٠.

٢- د. محمد نصر الخواريزي: دراسات في المراجعة، مرجع سابق، ص ١٣.

### ٥/١٣- الإجراءات: Procedures

الإجراء عبارة عن الخطوات التي يتبعها المحاسب أثناء التطبيق لقاعدة معينة لتحقيق هدف الأسلوب على الوجه المطلوب ويجب أن تكون تلك الإجراءات مرتبطة مع بعضها البعض.

أو أن الإجراء يشير إلى ما يقوم به المحاسب عادة بما يتناسب حالة معينة وفي ظروف خاصة دون حالة أخرى كما أنه قد لا يناسب نفس الحالة مع اختلاف الظروف. أو أن الإجراء عبارة عن الوسيلة التي تستخدم في تسجيل العمليات المالية أو عمليات عرض البيانات المحاسبية في التقارير والقوائم المالية.

**أو كما يرو البعض أن الإجراءات في المراجعة:** هي أساليب تطبيق أو استخدام أدلة الإثبات في ناحية معينة من نواحي العمل اللازم لتنفيذ عملية المراجعة<sup>(١)</sup>.

#### وبخاصة القول أن الإجراءات في المراجعة:

- تعبر عن كيفية تطبيق الأساليب الفنية لتلائم بعض الحالات أو الظروف المعينة في تنفيذ أعمال المراجعة.
- هي الأعمال التي يجب تنفيذها خلال عمليات المراجعة بتطبيق الوسائل السليمة بهدف إثبات الدقة في الحسابات والقوائم المالية.
- هي مسلك إيجابي يصدر عن المراجع أو أحد معاونيه كتابياً أو شفويّاً في الوقت والمكان الملائم بقصد الحصول على الدليل.
- هي الخطوات التي يتبعها المراجع أثناء تطبيقه الأساليب بهدف تحقيق الهدف من استخدام الأسلوب على أكمل وجه.

**ومن أدثلة الإجراءات في المراجعة، إجراءات تعيين المراجع، إجراءات التقرير، إجراءات المعايير، إجراءات فحص نظام الرقابة الداخلية ... الخ.**

### ٦/١٣- المعيار: Standard

المعيار هو نموذج محقق أو متصور لما يجب أن يكون عليه الشيء (مجمع اللغة العربية). أو هو مقياس أو معيار أو مستوي الأداء تم تكوينه بواسطة جهات مسؤولة

وأصبح يلقي قبولاً عاماً. وهذا النمط أو المعيار يعتبر مرشداً للتصرف والسلوك أو المقارنة وما شابه ذلك وهذه المعايير تتضمن درجة كبيرة من التوحيد في نوعية الأداء أو السلوك مثل مستويات إعداد التقارير<sup>(١)</sup>.

**المعيار هو:** الخطوط العامة التي تحكم عملية المراجعة، حيث أن هذه المعايير تحدد الإطار الذي يحدد المراجع من خلاله العمل الفردي الذي يجب أن يقوم به لفحص القوائم المالية وكتابة تقريره عن نتيجة هذا الفحص<sup>(٢)</sup>.  
أو هو مجموعة معايير مقبولة من أعضاء المهنة يجب مراعاتها عند أداء عملية المراجعة وتعتبر عن الأهداف الواجب تحقيقها في ذلك والوسائل المستخدمة لإتمام هذه العملية.

**والمعيار المعيار:** هو عبارة عن نمط يحتذى به ويقاس عليه ويجب أن يتم السعي نحو تحقيقه<sup>(٣)</sup>. ويضيف Paton & Litteton أن المعايير يجب أن تتفق مع التفكير السليم وأن تكون منضمة ومتماسكة وغير متحيزة وهي مرشحات للتحسين المستمر.

**ومن أهم المعايير:** معيار الموضوعية، معيار الإنصاف، معيار الاستقامة، معيار العملية.

**ويلاحظ أن المبادئ والمعايير في المحاسبة والمراجعة مع أنهما متقاربة مع بعضهما البعض إلا أنهما تختلف عن بعضهما في النقاط التالية:**

- ١- المبادئ كما عرفنا تصف أو تحدد أهداف العلم، ولكن المعايير أو الأنماط فهي مستويات معينة يجب مراعاتها في تحقيق هذه الأهداف.
- ٢- تحدد المبادئ المبررات التي تحكم علم المراجعة بينما تحدد الأنماط مستويات الأداء التي يجب الوصول إليها في القيام بتحقيق تلك الأهداف.

١- د. محمد نصر الموراوي: دراسات في المراجعة، مرجع سابق، ص ١٢.

٢- د. كمال عبد السلام، أصول المراجعة، مرجع سابق.

٣- د. محمد عصام الدين زاهد، مرجع سابق، ص ٦٠ - ٩٠.

٣- تعتبر المبادئ قواعد أساسية متعارف عليها، بينما الأنماط تعتبر مقاييس للأداء أو السلوك أو الطريق الذي يسلكه مراجع الحسابات في تنفيذ عمله الميداني.

#### ١٤- بناء الإطار الفلسفي لنظرية في المراجعة:

##### Auditing theory Philosophy

- **حدد وليم توماس، أرسون هنسكي<sup>(١)</sup>:** إطار نظرية المراجعة في خمسة ركائز هي الفروض والمفاهيم والمعايير والأهداف والإجراءات.
- **وقد حدد Robertson:** عناصر إطار النظرية في ثلاثة جوانب هي، المفاهيم والفروض والمعايير<sup>(٢)</sup>.
- **ويبري د. إبراهيم طه:** في بحثه عن النظرية في المراجعة أنها تتكون من ثمانية فروض علمية ومن هذه الفروض الثمانية يتم اشتقاق مجموعة من المبادئ التابعة لكل فرض علمي، ومن هذه المبادئ يتم إبراز المفاهيم والسياسات والإجراءات التي يمكن إستخدامها وإتباعها في الممارسة العملية.<sup>(٣)</sup>

**وبعد العرض السابق،** وبعد تحديد الباحث للفروق الجوهرية بين مستويات التأسيس في النظرية وبين الممارسة يحدد الباحث رؤيته في بناء النظرية في المراجعة في الجزء التالي من الدراسة على النحو التالي:

- البدء بالمعرفة المتركمة في العلم.
- تحديد مستويات وأركان النظرية (تنظير - ممارسة).
- عرض نماذج لبعض المصطلحات والمفاهيم في أمثلة المراجعة.
- التوصل إلى تعميمات "مبادئ" من خلال المنهج الإستقرائي.

١- وليم توماس، أرسون هنسكي، المراجعة بين النظرية والتطبيق ترجمة د. أحمد حجاج وآخرين، دار المريخ، الرياض، ١٩٨٩، ص ٥١.

2 - Robertson. "Auditing". 6 th Edit. Richard D.Irwin. 1990.N.Y., PP 25 - 40.

٣- د. إبراهيم طه عبد الوهاب، المنهج العلمي لنظرية المراجعة، لجنة إحصائية لدراسات إحصائية، ١٩٩٨، العدد

وخاصة أنه يبني وجهة نظره على أنه ينظر\* إلى العلم دائماً بإعتباره معرفة تراكمية، وأن النظرية دليل المعرفة من ناحية وأنها تعمق التطبيق من ناحية أخرى، وأن التطبيق ذاته يصحح مسار النظرية\*.

وأنه بعد عرضنا السابق لمستويات البناء الفلسفي للنظرية، يمكن القول، أنه ليس بالإمكان التخلي أو مجرد أهمل التراكم المعرفي عند وضع الأسس النظرية لعلم المحاسبة والمراجعة والتي تمثل زخم من المعرفة والممارسات المحاسبية لفترة طويلة من الزمن. وأنه أيضاً إذا أمعن النظر في البناء الفلسفي لنظرية المحاسبة أو المراجعة لوجدنا أنها تتمثل في مجموعة من المستويات الفكرية إذا وضعت بطريقة علمية معينة أمكن التحديد والتعرف على شكل البناء الفلسفي في النظرية.

#### 1/14 تحديد مستويات وأركان النظرية:

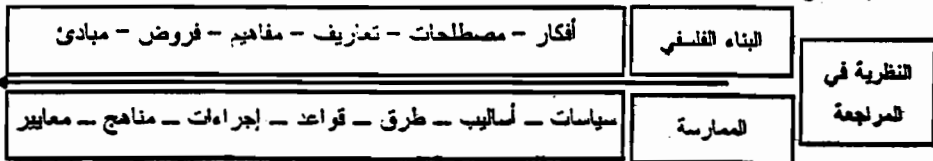
في ظل استخدام المنهج الإستقرائي يتحدد البناء الفلسفي في علم المراجعة بالجزء وصولاً إلى الكل، حيث نبدأ بالمعرفة المتركمة (مفاهيم ومصطلحات وفروض) في البناء الفلسفي لنظرية المراجعة وصولاً إلى المبادئ والتي تأخذ التسلسل التالي.

- فكرة / مجموعة أفكار . Idea
- مصطلحات . Terminology
- تعريفات . Definitions
- مفاهيم . Concepts
- فروض . Hypothesis
- مبادئ . Principles

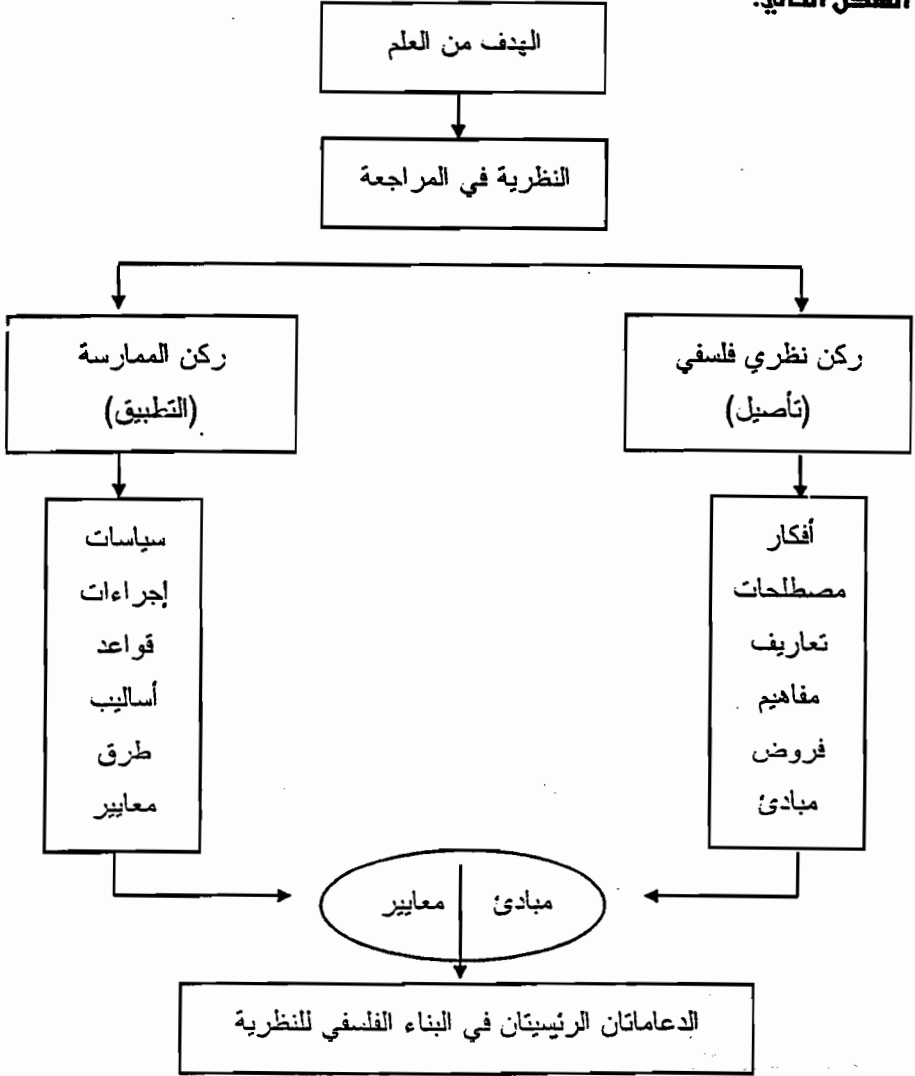
ويكمل هذه المستويات الفلسفية، ركن الممارسة والتي يعتمد على:

- سياسات . Policies
- أساليب، . Technique
- طرق . Method
- قواعد . Rules
- إجراءات . Procedures
- أعراف . Conventions
- مناهج . Methodolog
- معايير . Standards

ويتم الدمج بين البناء الفلسفي والتطبيق في النظرية في الشكل التالي:



ويمكن دمج البناء النظري "الفلسفي" مع "الممارسة" "التطبيق" في النظرية في الشكل التالي:



- وطبقاً لهذا الشكل يتمركز المبدأ على قمة هرم البناء الفلسفي في النظرية، وتتمركز المعايير على قمة هرم ركن الممارسة.
- يعد الدمج بين المبادئ والمعايير في المراجعة من أعلى مستويات التنظير، بمعنى أن كلما ارتكزت معايير المراجعة الدولية على مبادئ علمية، كانت أكثر رشداً،

وكلما كانت المبادئ تلمس الواقع ولها صفة العمومية كانت النظرية أكثر تطوراً وقابلية للتطبيق.

## ١/١/١٤ - استخدام المنهج الإستقرائي في البناء الفلسفي لنظرية المحاسبية والمراجعة:

يدور تساؤل عند استخدام المنهج الإستقرائي على المعرفة المتراكمة في كل من المحاسبة والمراجعة.

- ١- هل نريد بالتعريف والتتظير في المحاسبة أو المراجعة تحديد مكونات الأشياء؟
- ٢- هل نريد بالتعريف تحديد معنى الأسماء أو المصطلحات أو المفاهيم التي يطلقها المحاسبون والمراجعون على الألفاظ الدارجة في المينة؟
- ٣- أم الإثتين معاً؟

ويستعرض الباحث في الجزء التالي بعض المصطلحات والمفاهيم في المحاسبة والمراجعة وموقعها في البناء الفلسفي للنظرية، بمعنى أنه تحت أي مستوي من مستويات التتظير أو الممارسة يمكن إدراجها؟

### أولاً: نماذج لبعض المصطلحات والمفاهيم الأكثر استخداماً في الحقل المحاسبي.

تتعدد المصطلحات والمفاهيم التي يمكن أن يضطلع عليها أي باحث في الحقل المحاسبي، ويدور في ذهن أي قارئ أو باحث في هذا المجال، هل هذا المصطلح أو المفهوم فرض أم مبدأ أم معيار أم إجراء أم أسلوب أم سياسة... الخ؟ وإذا وقع إختياره على إختيار معين، يسأل نفسه ويسأله الآخريين المبتعنين بالتتظير، لماذا هذا الإختيار دون غيره، وما هي مبررات هذا الأختيار، فلا يجد إجابة عنمية مقنعة.

ونظراً لأن المحاسبة كنظام معلومات تركز على وظائف رئيسية تتمثل في التحديد - القياس - الإفصاح - التوصيل، فإنه يمكن حصر بعض المصطلحات والمفاهيم المحاسبية تحت الوظائف السابقة على النحو التالي.

### (أ) ركن التحديد المحاسبي:

ويندرج تحته بعض المصطلحات والمفاهيم التالية: الأحداث المالية، التوازن، القيد المزدوج، الوحدة المحاسبية الإستمرارية، وحدة القياس، التقديرات المحاسبية، الشخصية

المعنوية، الإثبات المحاسبي، القابلية للقياس الكمي، الدخل، رأس المال، المصروفات، التكلفة التاريخية، التحقق، التفرقة بين المصروفات الإيرادية والرأسمالية... الخ.

### **ب) ركن القياس المحاسبي:**

ويدرج تحت ركن القياس بعض المصطلحات والمفاهيم التالية:  
القياس ، الدورية ، الحيطة والحذر، الإهلاك، الموضوعية، الإستحقاق، الثبات، الإنصاف، الربح، الخسارة، السنوية، مقابلة الإيرادات بالنفقات... الخ.

### **ج) ركن الإفصاح المحاسبي:**

ويدرج تحت ركن الإفصاح المحاسبي بعض المصطلحات أو المفاهيم التالية:  
الإفصاح ، الملائمة، الشمول، التوقيت المناسب، العرض الصادق ، الثقة، المعقولية، الشفافية ، الوضوح، القابلية للمقارنة... الخ.

### **د) ركن التوصليل المحاسبي:**

ويدرج تحت ركن التوصليل المحاسبي بعض المصطلحات والمفاهيم التالية:  
القابلية للفهم، التدرج في الإفصاح، التوقيت المناسب، الملائمة، المنفعة، كفاية الأتصال، الفعالية، الكفاءة، الإستفادة،.... الخ.

ولا يكتفي المحاسب في عملة بإستخدام مفاهيم ومصطلحات تتعلق بالبناء الفلسفي لعلم المحاسبة ولكنه يستخدم العديد من السياسات والإجراءات والأساليب والقواعد والطرق والأعراف والمعايير التي تساعد في القيام بالوظائف السابقة.

وعند تحليل المصطلحات والمفاهيم السابقة نجد أنها جميعاً تتفق في كونها:

فكرة أو أفكار معينة تدور في ذهن المحاسب ، ولها تعريفات محددة،

وتصاغ في شكل مصطلح أو مصطلحات محددة ، وذات مفهوم أو مفاهيم واضحة.

وهي بذلك تعبر بنجاح المستويات الدنيا والوسطي في التنظير، ولكن هل تتطور لتصبح فرضاً محاسبياً يحمل الصدق أم الكذب، وهل تخطو خطوة فتصبح مبدأ يمكن تعميمه وبالتالي تصبح على قمة الهرم في البناء الفلسفي للنظرية. حيث أن الفروض المحاسبية يجب أن تتسجم مع أهداف القوائم والتقارير المالية والمحاسبية، كما أن المبادئ المحاسبية يجب أن تكون منسجمة هي الأخرى مع الفروض المحاسبية التي يتطلب



أختبارها والتأكد من صحتها قبل صياغتها في شكل مبادئ محاسبية<sup>(١)</sup>. أو كما يرى Hendrikson في كتابه Accounting Theory أن الهدف من النظرية " هو توفير مجموعة من المبادئ التي تستند إلى المنطق وتكون في مجموعها إطاراً يمكن الرجوع إليه عن تطوير التطبيق المحاسبي".

**وطبقاً للمنهج الاستقرائي تبويب المصطلحات والمفاهيم السابقة في مستويات**

**النظرية على النحو التالي:**



ويعض الفروض السابقة يمكن أن نصل إلى مرحلة التعميم (استنتاج المبادئ العلمية).  
والتي تعد في حكم المبادئ المتعارف عليها بين المحاسبين أو التي تلقى قبولاَ عاماً بينهم:

مبادئ	مبادئ	مبادئ	مبادئ
مبدأ التدرج في الإفصاح	مبدأ الأفضاح	مبدأ السنوية	مبدأ التوازن
مبدأ كفاية الإصالح	مبدأ الملائمة	مبدأ الدورية	مبدأ الاستمرارية
مبدأ التقابلية للفهم	مبدأ الشمول	مبدأ الموضوعية	مبدأ التقابلية للقياس الكمي
	مبدأ العرض الصادق	مبدأ الثبات	مبدأ التحقق
	مبدأ اشفاافية	مبدأ الأوصاف	
	مبدأ التقابلية للمقارنة	مبدأ مقابلة الإيرادات بالتنفقات	

ويرى الباحث من العرض السابق:

أنه أقتصر على حصر أهم المبادئ دون شرحها تفصيلاً لأهتمام البحث بنظرية المراجعة ولكن تناولها لأن عمل المراجع يعتمد أساساً على ما يقوم به المحاسبون، وأن التنظير في المحاسبة يسيل صحة التنظير والممارسة في المراجعة بشكل كبير.

❖ كل ما سبق يعد في حكم المصطلحات المحاسبية ذات مفاهيم واضحة ومحددة بين المحاسبين الأكاديميين والممارسين على السواء.

❖ أعتبرت معظمها بمثابة فروض، بمعنى أنها قضايا تحمل الصدق والكذب وتعد أساساً لاستنتاج المبادئ العلمية وتتسجم مع مجال استخدام علم المحاسبة.

❖ بعض من هذه الفروض يمكن أن تكون بمثابة مبادئ لها صفة العموم ويجمع عليها للمحاسبون والأكاديميون في المحاسبة تقريباً في الوقت الحاضر (بمعنى أنها تلقى قبولاَ عاماً).

❖ استخدام هذه المبادئ يرتقي بعلم المحاسبة في سلم التنظير (تحديد - قياس - إفصاح - توصيل) ويرتقي بالتبعية بعلم المراجعة.

❖ أن الأمر يتطلب أن يكون صياغة هذه المبادئ في ظل مجموعات عمل بحثية وأكاديمية تصدر عنها مثلما يتم إصدار معايير للمحاسبة و المراجعة من فترة ليست بالقصيرة.

## ٢٠١٤/١-٢ - استخدام المنهج الاستقرائي في تحديد البناء الفلسفي لنظرية المراجعة.

تتعدد أيضاً المصطلحات والمفاهيم التي يمكن أن يلمسها الباحث والممارس الأكاديمي في حقل المراجعة، ولكنه يشرد بذهنه دائماً هل هذا المصطلح أو المفهوم فرضاً أم مبدأ أم معيار أم هو مجرد سياسات وإجراءات وأساليب وطرق يستخدمها المراجعون. وإذا كانت المراجعة كمهنة تتركز بشكل كبير على ركنين أو

### ركيزتين أساسيتين هما:

(١) المراجع.

(٢) عملية المراجعة. والتي تركز بدورها على:

(أ) التكاليف بعملية المراجعة.

(ب) فحص نظام الرقابة الداخلية.

(ج) الفحص الميداني.

(د) تقرير المراجعة.

ويمكن حصر أهم المصطلحات التي يمكن إدراجها تحت الركائز السابقة ومن

خلال الممارسة الأكاديمية والمهنية على النحو التالي:

### أولاً: الركن المتعلق بالمراجع:

ويدرج تحت هذا الركن بعض المصطلحات مثل التأهيل العلمي والعملية،

الاستقلالية، الكفاءة المهنية، العناية المهنية، السلوك الأخلاقي، حق الإطلاع، الخبرة، الثقة ... الخ.

### ثانياً: الركن المتعلق بعملية المراجعة:

وتتكون من أربعة ركائز هي :

#### (أ) التكاليف بعملية المراجعة:

خطاب التكاليف ، التعيين، الدراسة الميدانية، التعاقد، كفاية الاتصال بالعميل،

تحديد الأتعاب ، تعيين المراجع... الخ.

#### (ب) فحص نظام الرقابة الداخلية:

هيكل نظام الرقابة الداخلية، الضبط الداخلي. المراجعة الداخلية، تخطيط عملية

المراجعة، برنامج المراجعة، خطوات المراجعة، الفحص، اختبارات الإلتزام... الخ.

**ج) العمل الميداني المتعلق بالفحص:**

مدي كفاية الأدلة، المصادقات، الفحص التحليلي، الفحص الاختباري، الأهمية النسبية، خطر للمراجعة، المشروعية، التحقق، مدي سلامة التقديرات المحاسبية...الخ.

**د) التقرير عن المراجعة:**

الشفافية ، التعبير عن الرأي، العرض الصادق و العادل ، الإقتناع، التجانس، تقرير المراجعة...الخ.

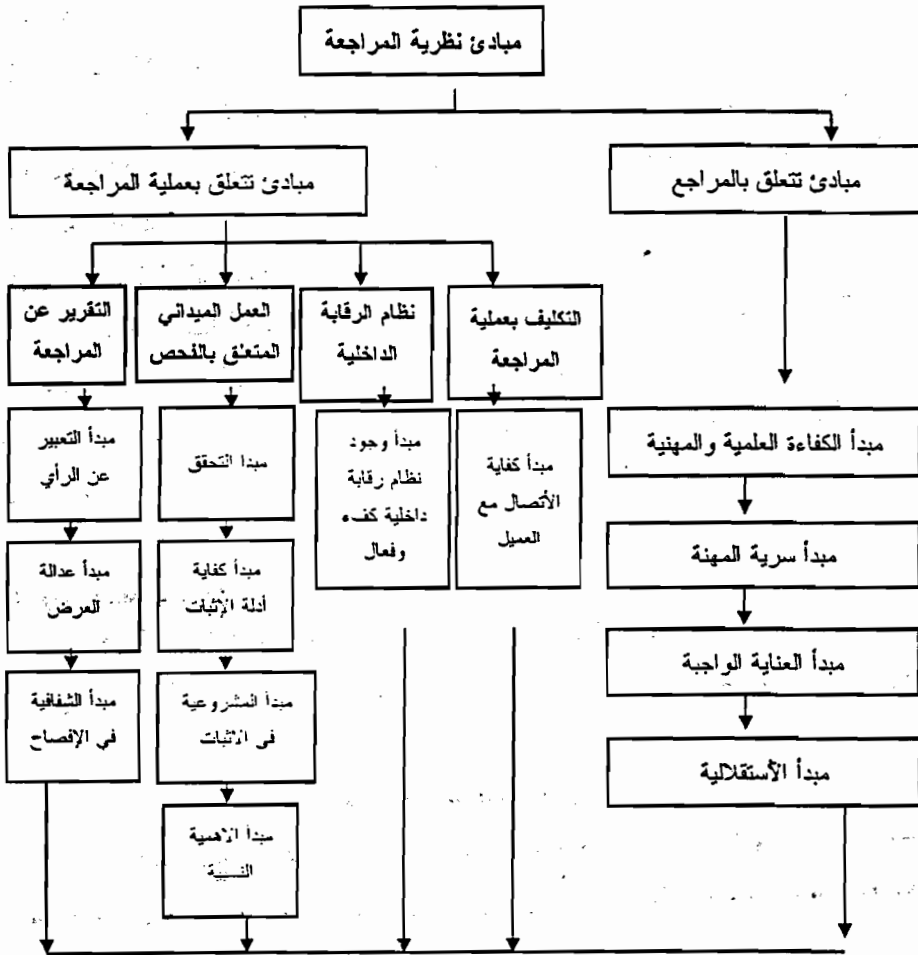
وطبقاً للمنوع الإستقرائي تبويب المصطلحات والمفاهيم السابقة على حسب مستويات التنظير في المراجعة على النحو التالي.

**للتظيرة في المراجعة**

مصطلح	مصطلح	مصطلح	مصطلح	مصطلح
تعريف	تعريف	تعريف	تعريف	تعريف
مفهوم	مفهوم	مفهوم	مفهوم	مفهوم
فروض	فروض	فروض	فروض	فروض
فرض الشفافية	فرض كفاية	فرض توفر هيكل نظام	فرض تعيين المراجع	فرض للخبرة
فرض للتقرير	أدلة الإثبات	رقابة داخلية	فرض كفاية	فرض التأهيل لعلمي
فرض العرض	فرض الأهمية	فرض وجود جواز	الاتصال مع العميل	فرض الاستقلالية
الصادق	النسبية	مراجعة داخلية		فرض الكفاءة المهنية
فرض الإقتناع	فرض خطر	فرض تخطيط عملية		فروض سرية المهنة
فرض للتعبير عن الرأي	المراجعة	المراجعة		
	فرض التحقق	فرض إجراء إختبارات		
	فرض المشروعية	مدي الالتزام		
مبادئ	مبادئ	مبادئ	مبادئ	مبادئ
مبدأ الشفافية	مبدأ التحقق	مبدأ وجود نظام رقابة	مبدأ كفاية الاتصال مع العميل	مبدأ الكفاءة العلمية
مبدأ للتعبير عن الرأي	مبدأ كفاية أدلة الإثبات	داخلية كفاء وفعال		والمهنية
مبدأ عدالة العرض	مبدأ الأهمية النسبية			مبدأ الاستقلالية (الحياد)
	مبدأ المشروعية			مبدأ العناية الواجبة
				مبدأ سرية المهنة
				(السلوك المهني)

ونظراً لأن طبيعة الدراسة العلمية في البناء الفلسفي لنظرية المراجعة أنها إستقرائية حيث تتخذ الخبرة والملاحظة أساساً للأستنتاج كما حدد Lee<sup>(١)</sup> بضرورة أن يعتمد بناء النظرية على الممارسة، كما أنها هي إستنتاجية يستدل منيا على التعميمات، فهي حصيلة متراكمة من المعرفة التي تم ملاحظتها ومرت بالمرحلة التجريبية وتنتهي بالتطبيق العلمي لهذه المبادئ ومن خلال العرض السابق يمكن وضع تصور لأهم المبادئ في نظرية المراجعة.

### نموذج لأهم المبادئ في نظرية المراجعة "تعميمات" من خلال المنهج الإستقرائي:



1- Lee. T., " Corporate Audit Theory" Chapmon & Hall, London, P.2.

وفيما يلي يستعرض الباحث هذه المبادئ بإيجاز شديد:

#### (١) مبدأ الكفاية العلمية والمهنية:

يجب على من يزاول مهنة المراجعة أن يكون على مستوى عالي من التأهيل العلمي والعملية، وتعتبر الكفاءة عن قدرة المراجع الفنية وسعة الدائم لتحديث قدراته، حيث ترتبط الثقة فيه بمدى كفاءته والمستوى العالي من التأهيل العلمي والعملية الذي يتمتع به.

#### (٢) مبدأ سرية المهنة:

ينظم مبدأ السلوك المهني الأخلاقي قانون شرف المهنة والذي يهدف إلى تحديد الواجبات والإلتزامات المهنية والأخلاقية التي يجب أن يلتزم بها المراجعون تجاه موكلهم وغيرهم.

#### (٣) مبدأ العناية الواجبة:

" يقصد بمبدأ العناية الواجبة، هو قيام المراجع بالفحص المقبول والمعقول والمعاد، ويسترشد بذلك بتصرفات الرجل المنظم مع تحديد مؤشرات العناية التي يبذلها المراجع البعادي في كل الظروف ومقارنة التصرفات المقبولة بالتصرفات المتوقعة من جانب المراجع البعادي في نفس الظروف للحكم على مدى إلتزامه من عدمه".

#### (٤) مبدأ الاستقلالية (١):

"مبدأ الاستقلال في المراجعة يعني الحياد في العمل وعدم التحيز لطرف على حساب أطراف أخرى، وعليه أقتناهم بعدم تحيزة من خلال تطبيق المعايير الموضوعية بعناية".

#### (٥) مبدأ كفاية الاتصال مع العميل ومستخدمي التقرير:

" يجب أن يكون هناك إتصال وثيق بين المراجع والمنشأة فيما يتعلق بعملية المراجعة من ناحية، كما يجب أن يكون تقرير المراجع أداة لنقل عمليات المنشأة لجميع المنتفعين بصورة حقيقية تبحث على الثقة".

**٦) مبدأ وجود نظام رقابة داخلية كفاء وفعال:**

" يجب توافر نظام رقابة داخلية محكم وكفاء وفعال ومتكامل ويقع على المراجع تقييم نظام الرقابة الداخلية المطبق والذي يتحدد على أساسه كمية الاختبارات والفحص اللازم لأداء عملية المراجعة".<sup>(١)</sup>

**٧) مبدأ التحقق:**

" يجب على المراجع إجراء إختبارات التحقق واستخدام كافة الأدوات في المراجعة وغيرها للتحقق من صحة وصدق الأرصدة والحسابات التي تحويها السدقاتر والسجلات للمنشأة محل الفحص".

**٨) مبدأ كفاية أدلة الإثبات:**

" يجب أن يسعى المراجع في عملة إلى الحصول على أكبر قدر من الإقتناع ممكن أثناء قيامه بعمله لإقامة الدليل على صدق أو كذب البيانات التي تحويها القوائم المالية تحقيقاً للإثبات في المراجعة.

**٩) مبدأ المشروعية في الإثبات:**

" يلتزم المراجع بأن يكون الإثبات في كل بلد مقيد بالأدلة التي يتطلبها القانون الوضعي في هذا البلد والمبدأ يعتمد على شقيق أحدهما موضوعي والآخر يتعلق بالإجراءات ومدى سلامتها من العيوب".

**١٠) مبدأ الأهمية النسبية:**

" يمارس المراجع مبدأ الأهمية النسبية، وفق رؤيته الشخصية في تحديد مجالات الفحص ونظام الرقابة الداخلية والإفصاح، ويعتمد تقدير الأهمية النسبية على حجم البند أو الخطأ في ضوء الظروف المحيطة بحذفة أو تحريفة".

**١١) مبدأ التعبير عن الرأي:**

" أن تقرير المراجع يعد وثيقة أساسية توضح مدى صدق الواقع المحاسبي وعلى أن يعرض المراجع خلاصة ما قام به من عمل والنتائج التي توصل إليها بحرية وموضعية كاملة".

(١٢) مبدأ عدالة العرض:

"أن تعبر حسابات النتيجة والمركز المالي عن العرض الصادق والعدل عن النشاط والمركز المالي في ضوء مبادئ ومعايير المحاسبة المتعارف عليها والقبولة قبولاً عاماً وإظهار الحقيقة مهما كانت النتائج المترتبة عليها".

(١٣) مبدأ الشفافية في الإفصاح:

" أن يكون تقرير المراجع أداة لنقل أثر العمليات في المنشأة لجميع المستفيدين بها بصورة حقيقية وعلامة تبعث على الثقة".

١٤- تحليل الباحث لقائمة الاستبيان المتعلقة بالدراسة (١):

بسم الله الرحمن الرحيم

جامعة المنصورة

كلية التجارة

قسم المحاسبة

"قائمة استبيان "

الأستاذ/ .....

تحية طيبة وبعد،

نحن بصدد إعداد دراسة علمية - ميدانية عن " دور تراكم المعرفة المحاسبية في وضع البناء الفلسفي لنظرية المراجعة" ، والمطلوب من شخصكم الكريم، قراءة الاستبيان والإجابة عليه بحرية وموضوعية كاملة. ونشكر لكم سلفاً تعاونكم والذي سوف يكون له الأثر الأكبر في إثراء للدراسة.

وتفضلوا بقبول وافر التحية ،

الباحث

ملحوظة: الأستاذ موجه إلى طلبة الدراسات العليا بأعلى تخصص مراجعة بعد دراسة نظرية المراجعة وفي نهاية الفصل الدراسي الثاني للعامين ٢٠٠٠ ، ٢٠٠١.



أولاً: ضع علامة صح أو خطأ أمام العبارات والأسئلة التالية:

X	✓	
%٩٣,٧	%٦,٣	(١) المراجعة كمهنة ليست في حاجة إلى نظرية.
%٥٦,٣	%٤٣,٧	(٢) يصعب وضع بناء فلسفي لنظرية المراجعة لاعتمادها بشكل كبير على الممارسة.
%١٠٠	صفر%	(٣) وجود نظرية في المحاسبة يفى بالغرض ولا داعي للبحث عن نظرية في المراجعة.
%٨٧,٥	%١٢,٥	(٤) معايير المراجعة الدولية التي تصدر في الخارج تفي بالغرض ولا داعي للبحث عن نظرية في المراجعة.
%١٠٠	صفر%	(٥) المراجعة نشأت وتطورت كمهنة وليست في حاجة إلى نظرية.
%٩٣,٧	%٦,٣	(٦) الفروض والمبادئ المحاسبية تصلح لتكون هي نفسها فروضاً ومبادئ في نظرية المراجعة ولا داعي للبحث عن مبادئ وفروض خاصة بالمراجعة.
%٥٠	%٥٠	(٧) أركان النظرية في المراجعة هي نفسها الأركان أو الركائز في نظرية المحاسبة.
%٤٣,٨	%٥٦,٢	(٨) تعريف النظرية وعناصرها. مفهوم / مصطلح/ فرض / مبدأ... الخ لا يختلف في العلوم الاجتماعية عنها في العلوم الطبيعية.
%١٢,٥	%٨٧,٥	(٩) تعريف النظرية وعناصرها. مفهوم / مصطلح/ فروض / مبدأ... الخ لا يختلف في المحاسبة والمراجعة عن ما هو موجود في العلوم الاجتماعية.
%٦٨,٧	%٣١,٣	(١٠) كل فرض في نظرية المراجعة يمكن أن يكون مبدأ.
%٦,٣	%٩٣,٧	(١١) يمر تكوين المبدأ بسلسلة من المراحل، فكرة - مصطلح - تعريف - مفهوم - فرض - مبدأ.

%١٢,٥	%٨٧,٥	١٢) هل بالضرورة أن تستق المبادئ من الفروض؟
%٩٣,٧	%٦,٣	١٣) أم هل تستق الفروض من المبادئ؟
		١٤) هل تفضل وضع مبادئ عامة في المراجعة ثم الوصول إلى فروض ومفاهيم ومصطلحات، بمعنى البدء بالكل والتدرج حتى نصل إلى أقل جزء في البناء الفلسفي للنظرية.
%٨١,٢	%١٨,٨	١٥) أم تفضل البدء في أقل جزء في البناء الفلسفي ومصطلحات ومفاهيم، وصولاً إلى الكل (المبادئ).
%١٩	%٨١	١٦) هل تري أن هناك مدخل أو وسيلة علمية يمكن أن نفرق بها بين الفرض والمبدأ والمعيار في المراجعة.
%٢٥	%٧٥	١٧) معايير المراجعة الدولية تساهم في تطوير النظرية وتحقيق البناء الفلسفي لها.
%١٢,٥	%٨٧,٥	١٨) وجود مبادئ في نظرية المراجعة يساهم بشكل كبير في تطوير معايير المراجعة الدولية.
صفر%	%١٠٠	

ثانياً: ضع علامة صح في الخانة المناسبة طبقاً لاختياراتك بين البدائل التالية:

١) وضع نظرية في المراجعة يجعلها:

لا تغيير صفر%	أكثر رشداً %٦٢,٥	أكثر مرونة %٣٧,٥	أكثر جموداً صفر%
------------------	---------------------	---------------------	---------------------

٢) يقع مسئولية وضع نظرية للمراجعة على عاتق:

كل ما سبق %٩٣,٧	جماعات مهنية صفر%	هيئات أكاديمية صفر%	الباحثين %٦,٣
--------------------	----------------------	------------------------	------------------

٣) عند البحث عن نظرية في المراجعة يفضل استخدام:

أخرى صفر%	خليط بين المنهج الاستقرائي والاستنباطي %١٠٠	المنهج الاستنباطي صفر%	المنهج الاستقرائي صفر%
--------------	--	---------------------------	---------------------------

٤) يعتمد البناء الفلسفي لنظرية المراجعة على:

التنظير المحاسبي فقط صفر %	التنظير في المحاسبة والمراجعة ٨٧,٥ %	التنظير في المراجعة فقط ١٢,٥ %	الممارسة في المراجعة فقط صفر %
-------------------------------	---	-----------------------------------	-----------------------------------

٥) عند بناء نظرية في المراجعة نحن في حاجة إلى:

هيكل مستقل بها ٢٥ %	دمجها مع المحاسبة ١٢,٥ %	دمجها مع العلوم الاجتماعية ١٢,٥ %	دمجها مع النظرية في العلوم ككل ٥٠ %
------------------------	-----------------------------	--------------------------------------	--

٦) معايير المراجعة الدولية هي بمثابة:

مبادئ علمية ١٢,٥ %	إرشادات مهنية ٨٧,٥ %	هي نظرية بذاتها صفر %	أخرى صفر %
-----------------------	-------------------------	--------------------------	---------------

٧) معايير المراجعة الدولية:

ملزمة ٥٠ %	غير ملزمة صفر %	البعض ملزم والبعض غير ملزم ٥٠ %	لا شيء مما سبق صفر %
---------------	--------------------	------------------------------------	-------------------------

٨) في ظل التوسع في استخدام منشآت الأعمال للتقنية الإلكترونية في المعلومات المحاسبية، فإن الحاجة إلى بناء فلسفي لنظرية في المحاسبة والمراجعة.

تزيد الحاجة إليه ٧٥ %	تقل الحاجة إليه صفر %	تندم تماماً صفر %	ليست هناك فروق ٢٥ %
--------------------------	--------------------------	----------------------	------------------------

٩) نظرية المحاسبة والمراجعة يجب أن تدرس في:

مرحلة البكالوريوس ١٢,٥ %	مرحلة الدراسات العليا صفر %	في المرحلتين معاً ٨٧,٥ %	لا داعي بالمرّة صفر %
-----------------------------	--------------------------------	-----------------------------	--------------------------

١٠) عند بناء إطار فلسفي لنظرية المراجعة يجب أن نوضع الفروض والمبادئ على أساس:

ركن الثاقمين بالمراجعة ١٢,٥ %	ركن المراجعة ذاتها ٢٥ %	الأثنين معاً ٦٢,٥ %	مجالات أخرى صفر %
----------------------------------	----------------------------	------------------------	----------------------

(١١) هل ترى أن بناء نظرية في المراجعة يجب أن يأخذ صفة:

دولية %٥٠	إقليمية صفر %	محلية صفر %	خليط مما سبق %٥٠
--------------	------------------	----------------	---------------------

(١٢) هل ترى عند دراسة النظرية أن نبدأ:

نبدأ بالنظرية ثم التطبيق %٣٧,٥	نبدأ بالتطبيق ثم النظرية %٦,٣	يسير الأثنين جنباً إلى جنب %٥٦,٢	يكتفي بالتطبيق فقط صفر %
--------------------------------------	-------------------------------------	--	--------------------------------

رابعا: في تصورك أي المصطلحات والمفاهيم التالية في المراجعة يمكن أن يكون.

(عرف/ سياسة / إجراء / قاعدة / أسلوب / طريقة / منهج / معيار). من الممكن اختيار أكثر من بديل

تعين المراجع .....	(إجراء ، سياسة)
الفحص التحليلي .....	(أسلوب ، طريقة)
المراجعة الداخلية .....	(اسلوب ، طريقة ، سياسة)
المراجعة المستمرة .....	(اسلوب ، طريقة ، سياسة)
المقارنات .....	(أسلوب ، إجراء ، طريقة)
برنامج المراجعة .....	(إجراء ، سياسة ، اسلوب)
تقييم المخزون .....	(طريقة ، إجراء ، قاعدة)
التدرج المهني .....	(سياسة ، أسلوب ، عرف)
الجرد الفعلي .....	(إجراء ، أسلوب ، طريقة)

ملحوظة: (المدرج أمام المصطلحات والمفاهيم السابقة كانت هي البدائل الأكثر اختياراً من وجهة نظر العينة).

خامسا: ضع علامة صح تحت الخانة التي تراها مناسبة:

( يمكن وضع علامة صح في أكثر من خانة )

المفهوم (المصطلح)	فرض	مبدأ	معيار	أخرى
إستقلال المراجع .....	%٤٨	%٣٤,٥	%١٧,٥	—
الإفصاح العادل .....	%٣٦	%٤٤	%١٦	%٤
الفحص التحليلي .....	%٢٠	%٢٠	%٣٥	%٢٥

—	%١٧,٥	%٣٩	%٤٣,٥	العناية المهنية .....
%٢٣	%٢٣	%١٤	%٣٨	الخبرة .....
%٩,٥	%٢٣,٨	%٣٣,٣	%٣٣,٣	الأمانة المهنية .....
%٤٢	%٢٦,٣	—	%٣١	الرقابة الداخلية .....
%٢٠	%١٥	%٢٥	%٤٠	التعبير عن الرأي .....
%٥٧	—	%١٨	%٢٥	القرينة .....
%١٣	%١٧,٥	%٢٦	%٤٣,٥	أدلة الإثبات .....
%٦	—	%٤٧	%٤٨	الموضوعية .....
%٦	—	%٤٧	%٤٧	الشفافية .....
%٢٥	%٢١	%٢٩	%٢٥	تقرير المراجع .....
%٣٧,٥	%٦	%١٩	%٣٧,٥	التدبيرات المحاسبية .....
%١١	%١١	%٢٨	%٥٠	حق الإطلاع .....
%٤٣,٥	%١٢,٥	%١٩	%٢٥	الفحص الإنتقادي .....
%٩	—	%٣٦,٥	%٥٤,٥	التحقق .....
%٢٠	%٢٠	%٣٠	%٣٠	خطر المراجعة .....

الباحث

مع الشكر، والله ولي التوفيق

٤٠ طالب

• عند الطلاب الذين طبق عليهم الاستبيان:

٣٢ طالب

• عدد الاستجابات:

%٨٠

• نسبة الاستجابة:

وقد قسم الاستبيان إلى أربعة أقسام<sup>(١)</sup>:

القسم الأول: ومطلوب وضع علامة ( ✓ أو X ) أم العبارة أمام العبارة المناسبة.  
القسم الثاني: مطلوب وضع علامة ( ✓ ) في البديل المناسب من بين البدائل المختلفة.

(١) تم ترجمة الاستبيان إلى نسب مئوية في القسم الأول والثاني. وترتيب التقييم والمنسوحات في المناقشة أو في الشظير على حسب الأهمية النسبية في الاعتبارات.

القسم الثالث: عرض بعض المصطلحات والمفاهيم المستخدمة في الممارسة ومطلوب هل المفهوم يعد معيار ، أسلوب ، إجراء ، قاعدة ... الخ.

القسم الرابع: عرض بعض المصطلحات والمفاهيم المستخدمة في التأصيل العلمي للنظرية ، ومطلوب تحديد هل هي مفهوم أم مبدأ.

### وفيما يلي عرض وتحليل نتائج الاستبيان:

القسم الأول: عرض وتحليل للعبارات المطلوب الإجابة عليها ( ✓ ، ✕ ):

\* ورد في السؤال الأول، تساؤل عن مدى الحاجة إلى نظرية في المراجعة، وكانت الإجابة أن هناك حاجة إلى نظرية في المراجعة (بنسبة ٩٣,٧%) ، وأعيد السؤال مرة أخرى في البند (٥) بصياغة أخرى وكانت النتيجة أيضاً أننا في حاجة إلى النظرية (بنسبة ٨٧,٥%) ، وفي البند (٣) أكدت الدراسة صعوبة وضع بناء فلسفي لنظرية المراجعة بنسبة (٥٦,٣%) ، وفي سؤال عن مدى اعتبار نظرية المحاسبة بديل لنظرية المراجعة، كانت الإجابة بالنفي (١٠٠%) ، كما أن معايير المراجعة، الدولية برغم أهميتها إلا أنها لا تغني عن نظرية في المراجعة بنسبة (٨٧,٥%).

ومما سبق يتضح أهمية الحاجة إلى نظرية في المراجعة ، وأن وجود معايير مراجعة دولية لا تفي بالغرض، ولكن تؤكد الدراسة أن صياغة مثل هذه النظرية تواجهها صعوبات كبيرة.

\* في سؤال عن البناء الفلسفي للنظرية ، وهل يمكن استخدام الفروض والمبادئ في المحاسبة لتكون هي نفسها في المراجعة كانت الإجابة بالنفي (٩٣,٧%) ، وفي سؤال عن مدى إتساق تعريف وعناصر النظرية في المراجعة مع العلوم الاجتماعية كانت الإجابة بالإيجاب (٨٧,٥%) وأنها تتسق مع نظرية العلوم الاجتماعية أكثر من إتساقها مع العلوم الأخرى.

ويتضح مما سبق، أن المراجعة في حاجة إلى صياغة مبادئ وفروض خاصة بها ضمن إطار العلوم الاجتماعية ككل.

\* وفي مجموعة من الأسئلة المتعلقة بمستويات التنظير (مفهوم/ فرض/ مبدأ):

هل كل فرض في نظرية المراجعة، يصلح أن يكون مبدأ ، كانت الإجابة بالنفي (٨٦,٧%) ، وهل تشق المبادئ من الفروض كانت الإجابة (٨٧,٥%) بالإيجاب ، أو هل

تشق الفروض من المبادئ كانت بالنفي (٩٣,٧%) ، و (٨٧,٥%) يوافقون على أن المبدأ يمر بسلسلة من الممارسات مفهوم / فرض / حتى يستقر كمبدأ، كما أن صياغة النظرية يجب أن تبدأ بأقل مستوى في التطوير مفهوم ووصولاً إلى المبدأ وهو قمة هرم التطوير (٨١%).

ويتضح مما سبق ، أهمية استخدام المنهج الاستقرائي في صياغة النظرية في المراجعة والبدء بالمعرفة المترجمة في المحاسبة والمراجعة عند صياغة النظرية.

\* وفي مجموعة من الأسئلة عن العلاقة بين النظرية والمعايير الدولية في المراجعة:

أثبتت الدراسة أن معايير المراجعة الدولية سوف تساهم في تطوير النظرية (بنسبة ٨٧,٥%) كما أن وجود نظرية في المراجعة سوف يطور المعايير ذاتها بنسبة (١٠٠%).

ويتضح مما سبق، أهمية الحاجة إلى النظرية في المراجعة ، ومعايير المراجعة الدولية أيضاً وأن وجودها معاً سوف ينعكس بالإيجاب على كل منهما.

القسم التالي: عرض وتحليل الاختيارات بين البدائل المختلفة:

- (١) أن وضع نظرية في المراجعة يجعلها أكثر رشداً (٦٢,٥%).
- (٢) يقع مسؤولية وضع النظرية على الباحثين والبيانات الأكاديمية والمهنية (٩٣,٧%).
- (٣) يفضل الجمع بين المنهج الاستقرائي والاستنباطي في البحث عن النظرية (١٠٠%).
- (٤) إن بناء نظرية في المراجعة يعتمد على كل من المحاسبة والمراجعة (٨٧,٥%).
- (٥) يجب دمج نظرية المراجعة في هيكل النظرية في العلوم ككل (٥٠%).
- (٦) معايير المراجعة الدولية ليست مبادئ مراجعة ولكنها إرشادات مهنية (٨٧,٥%).
- (٧) معايير المراجعة الدولية يجب أن يكون بعضها ملزماً وبعضها الآخر غير ملزم (٥٠%).
- (٨) تزداد الحاجة إلى نظرية في المراجعة في ظل تكنولوجيا المعلومات بدرجة كبيرة (٧٤%).
- (٩) يجب تدريس نظرية المراجعة والمحاسبة في مرحلتى البكالوريوس والدراسات العليا بنسبة (٨٧,٥%).
- (١٠) يجب أن يأخذ بناء وصياغة نظرية المراجعة شكلاً دولياً (٥٠%).

(١١) يجب أن يسير التدريس العملي والتتظير معاً جنباً إلى جنب (٥٦,٢%).  
وتتفق الإجابات السابقة إلى حد كبير مع رؤية الباحث في متن الدراسة.  
القسم الثالث: في سؤال عن تحديد المفاهيم الدارجة في الممارسة، وهل هي عرف /  
سياسة / قاعدة أسلوب ... الخ:

تبين للباحث أن هناك خلطاً كبيراً في التفرقة بين السياسة، والأسلوب والإجراء، والعرف والقاعدة، وأن المفهوم الواحد يحمل أكثر من معنى وأكثر من استخدام مثل:

- أسلوب الفحص التحليلي، طريقة الفحص التحليلي، معيار الفحص التحليلي.
  - طرق تقييم المخزون، سياسات تقييم المخزون، إجراءات تقييم المخزون.
- ولهذا، فإن هناك حاجة كبيرة إلى الاهتمام بالمفاهيم السائدة في الممارسة والتي تمثل محور هام من محاور ومستويات التتظير.

القسم الرابع: في سؤال عن تحديد أي المفاهيم المتعلقة بالنظرية يمكن أن " يكون / فرض / أو مبدأ / أو معيار " :

وبفحص الآراء في الاستبيان، كانت الفروض والمبادئ محددة من وجهة نظرهم على أساس القبول العام وأنها متعارف عليها بين المحاسبين.

الفروض: فرض استقلال المراجع، فرض الإفصاح العادل، فرض الخبرة، فرض الأمانة المهنية، فرض وجود نظام رقابة داخلية، فرض التعبير عن الرأي، فرض وجود قرينة، فرض الموضوعية، فرض الشفافية، فرض تقرير المراجع، فرض حق الإطلاع، فرض التحقق.

المبادئ: مبدأ استقلال المراجع، مبدأ الإفصاح العادل. مبدأ العناية المهنية، مبدأ التعبير عن الرأي، مبدأ الأمانة المهنية، مبدأ وجود أدلة إثبات، مبدأ الموضوعية، مبدأ الشفافية، مبدأ تقرير المراجع، مبدأ التحقق.

وبالمقارنة مع الفروض والمبادئ التي سبق أن استتبطنها " مستخدماً المنهج الاستقرائي " نجد أنها تتفق معياً في الغالب، وذلك لأنها تقسم بصفة العمومية وتلقى قبولاً عاماً بين الأكاديميين والممارسين على حد سواء . ولكن الأمر يتطلب إصدار هذه المبادئ في شكل نشرات دولية ملزمة.



## ١٥- نتائج وتوصيات الدراسة :

- من الصعب صياغة المبادئ في المراجعة بالأسلوب الإستنباطي - باعتبارها أحد العلوم الاجتماعية، إلا أنه يمكن صياغة تلك المبادئ بإعتبار الحقائق المستقرة في مجال العلم بمثابة مبادئ عامة (المنهج الاستقرائي).
- إستمرار أهمية المراجعة كعلم ومهنة في المجتمع وفي ظل التقنية العالية للمعلومات مرهون بتوافر نظرية علمية مقبولة والحاجة إليها الآن على أكثر من أي وقت مضى بعد أي تحول العالم إلى قرية صغيرة.
- يوصي الباحث بضرورة إصدار مبادئ علمية للمراجعة تصدر عن المجامع العلمية والأكاديمية بالخارج-على نمط معايير المراجعة الدولية - وإختبار صحة تطبيق المبادئ في الممارسة مع إمكانية تعديلها كلما كانت هناك ضرورة لذلك.
- يوصي الباحث بضرورة أن يكون هناك مقرر مستقل للتظهير في المحاسبة والمراجعة وغيرها من العلوم المحاسبية يبدأ تدريسة في مرحلة البكالوريوس ويستكمل في الدراسات العليا، وذلك لتدريب الطلاب على فلسفة علم المحاسبة والفروع الأخرى بدلاً من الإفراط في تدريبهم على الممارسات في الوقت الحاضر.
- ينبغي إلا نرفض النظرية الواقعية المستقاة من التجربة في المراجعة فأقل ما يقال هو أننا نعيش في واقع ونعاني من مشاكله ولا نستطيع مواجهته في الأجل القصير إلا في حدود "إمكاناته" ولكن علينا أن نفسح المجال في الأجل للتطوير مرة أخرى لمفهوم النظرية المثالية.
- أن لتبادئ في نظرية المحاسبة والمراجعة من صنع الإنسان وأنها ليست مطلقة ولا أبدية ، ولا جامدة، وأنه ينظر إلى علم المراجعة باعتباره معرفة تراكمية وأن وجود نظرية تعمق التطبيق كما أن التطبيق ذاته سوف يصح مسار للنظرية. نظراً لأنها حقائق صادرة عن الإنسان ومرتبطة بزمان معين وظروف معينة فهي حقائق صحيحة في حدود الأئمة والبراهين التي تتوافر لها وقت اكتشافها.

## ١٦- مراجع البحث:

### ١٦-١ مراجع باللغة العربية:

- ١) د. إبراهيم طه عبد الوهاب، وآخرين، المراجعة تأصيل علمي وتطبيق عملي، مكتبة الأنصاري، المنصورة، ١٩٨٧.
- ٢) د. إبراهيم طه عبد الوهاب، المنهج العلمي لنظرية المراجعة، المجلة المصرية للدراسات التجارية، كلية التجارة جامعة المنصورة، العدد الثاني، ١٩٩٨.
- ٣) د. بشير عبد العظيم البنا، التنظيم المحاسبي في المنشآت المالية، مكتبة الجلاء الجديدة، المنصورة، ١٩٩٩.
- ٤) د. علي عبد العليم عبد الحميد، الأسس النظرية لمحاسبة التكاليف. مكتبة ومطبعة الإشباع الإسكندرية.
- ٥) د. عبد الفتاح الصحن، مبادئ ودروس في المراجعة، مؤسسة شباب الجامعة، الإسكندرية، ١٩٩٢.
- ٦) د. عبد الفتاح الصحن، د. محمود ناجي، المراجعة بين النظرية والتطبيق، الدار الجامعية للنشر، الإسكندرية، ١٩٩٨.
- ٧) د. علي عبد الرحيم، أساسيات المحاسبة المالية، منشورات ومطبوعات جامعة الكويت، ١٩٨٤.
- ٨) د. كمال عبد العزيز النقيب، تطور الفكر المحاسبي - مدخل تاريخي، منهج فلسفي، بدون ناشر، ١٩٩٩.
- ٩) د. كمال عبد السلام، أصول المراجعة مكتبة الجلاء الجديدة، المنصورة، ١٩٩٩.
- ١٠) د. صلاح فتوة، فلسفة العلم، دار الثقافة، القاهرة، ١٩٨٥.
- ١١) د. محمد عماد الدين إسماعيل، المنهج العلمي في تفسير السلوك، القاهرة.
- ١٢) د. محمد نصر الهوارى، دروس في المراجعة، مكتبة الشباب، القاهرة، ١٩٩٢.
- ١٣) د. محمد توفيق، أصول المراجعة، القاهرة، ١٩٩٢.
- ١٤) د. محمد عصام الدين زايد، أصول علم المحاسبة، مكتبة الجلاء الجديدة، المنصورة، ١٩٩٠.
- ١٥) د. محمود الناعى، د. كمال عبد السلام، أصول المحاسبة، مكتبة الجلاء الجديدة، ١٩٩٢.
- ١٦) د. محمود الناعى، دروس في نظرية المحاسبة. مكتبة عين شمس. القاهرة. ١٩٩٢.

- 1) Boynton, W. C. & Kell, W. G., "Modern Auditing", John Wiley Sons, Inc., New York, 1996.
- 2) Carmichael R. & Willingham J., "Auditing Concepts & Methods A Guide to Current Auditing Theory & Practice", Mc. Graw Hill Book Cor., N.Y, 1989.
- 3) Ency J.L., "Judgement in Auditing Related Task", The Journal Of Accounting Research, 1988.
- 4) Fcca R.D., "The Concise Guide To Auditing Standards & Guide Lines", 1<sup>st</sup> Edit., Chapman Hall, London, 1990.
- 5) Johnson P., Jamal K., Berryman, "Audit Judgment Research", Accounting Organization & Society, 1989.
- 6) Lee, T., "Corporate Auditing Theory", Chapman & Hall, London.
- 7) Millichamp, A., H., "Auditing", 7th Edit., D.P, Publications, Aldine Place, London, 1996.
- 8) O' Reilly & Winodred & Gereson & Jaenicke, "Montgomery's Auditing", 12 Edit., John Wiley Sons, Inc., N.Y, 1995.
- 9) Porter B., & Simon, J. & Hatherly D., "Principles of External Auditing". John Wiley Sons, N. Y., 1996.
- 10) R.K. Mautz & H.A., Sharaf, "The Philosophy of Auditing", American Accounting Association.
- 11) Tayhor & Glezen, "Auditing Concepts & Procedures", 6th , Edit., John Wiley Sons, N.Y, 1994.
- 12) Woolf E., Suresh, "Advanced Auditing & Investigations". Macdonald & Evans Ltd., Eastover Ply mouth, U.K, 1985.

### ملخص البحث :

تتناول الدراسة دور تراكم المعرفة المحاسبية والمعرفة الناتجة عن الممارسة المهنية للمراجعة في وضع وبناء أسس فلسفية لنظرية المراجعة من خلال استخدام المنهج الاستقرائي، وإعتبار المعرفة المتراكمة هي نقطة البدء في تحديد مستويات وأركان النظرية.

وقد تناول الباحث بالعرض والتحليل ، تعريف ومفهوم النظرية في العلوم الاجتماعية والمراجعة، وكذلك أركان ومستويات التنظير من مفاهيم ومصطلحات وفروض ومبادئ، وكذا الجانب التطبيقي في النظرية والذي يشمل السياسات والإجراءات والطرق والأساليب.

وإستكمالاً للعرض، تم تصميم قائمة استقصاء ، على طلبية الدراسات العليا تخصص مراجعة، تتناول مدى الحاجة إلى نظرية في المراجعة، ومستويات النظرية وأركانها وهل يمكن التفرقة بين الفروض والمبادئ أو السياسات والإجراءات والمعايير أم لا. وخلص الباحث إلى أهمية وجود نظرية في المراجعة، وإن كانت تواجهها صعوبات عديدة، ويفضل أن تتم المبادئ في شكل إصدار دولية.

ولا ينبغي عدم رفض النظرية الواقعية المستقاه من الخبرة والممارسة في المراجعة في مراحلها الأولى لأننا نعيش واقع ونعاني من مشاكله ولا نستطيع مواجهته في الأجل القصير إلا في حدود إمكانياته، كما أن المبادئ في نظرية المراجعة من صنع الإنسان وهي ليست مطلقة أو أبدية أو جامدة ولكن علينا أن ندرك أن وجود نظرية تعمق التطبيق كما أن التطبيق سوف يصحح مسار النظرية.