

نحو اطار لنظرية المراجعة مع التطبيق على مهنة التدقيق بدولة الكويت

سمير عبدالغني محمود

كلية الدراسات التجارية - الكويت

مقدمة

مرت المراجعة منذ نشأتها بتطورات عديدة مرتبطة بالحاسبة وإمساك الدفاتر في القرن الخامس عشر، وقد ظهرت كفرع مستقل في منتصف القرن التاسع عشر الذي صاحب ظهور الثورة الصناعية في بريطانيا والتي أدت إلى ظهور الشركات المساهمة كنوع من الكيان القانوني الذي تنفصل فيه الملكية عن الادارة، الأمر الذي أدى إلى ضرورة وجود مراجع خارجي لمراقبة تصرفات إدارة تلك المشروعات، ولحماية المستثمرين من الشركات الوهمية التي ظهرت في ذلك الوقت.

والمتبع لتاريخ المراجعة يتزود بأساس لتحليل وتفسير التغيرات التي حدثت لأهدافها وأساليبها، فقد كان هدف المراجعة هو التأكد من أمانة الأشخاص المسؤولين عن حياة الأشياء المادية، ثم تطور إلى اكتشاف الغش والأخطاء والعمل على منعها، حتى أصبح الهدف الرئيسي للمراجعة هو إبداء الرأي الفني المحايد عن مدى سلامة القوائم المالية في تعبيرها عن نتيجة النشاط والمركز المالي للمنشأة.

وقد صاحب التطور في المراجعة تغير في أسلوب العمل المراجعي، فقد تغير من أسلوب المراجعة التفصيلية الذي يقوم على مراجعة كافة عمليات المنشأة إلى أسلوب المراجعة الاختبارية الذي يعتمد على المعاينة الاحصائية أخذاً في الاعتبار - عند تحديد حجم العينة

- مدى فاعلية نظام المراقبة الداخلية. وبذلك فقد مرت المراجعة بتطورات كبيرة من حيث الهدف وأسلوب الفحص والتحقيق ومدى أهمية نظام المراقبة الداخلية (Herman & Edwards, 1973: 2 - 13).

وتظهر أهمية الحاجة إلى وجود نظرية للمراجعة في أن وجود تلك النظرية سيؤدي إلى تدعيم تطبيقها بمجموعة من الأصول العلمية حتى يضمن لها الحيوية المستمرة، كما يساعد على ضمان استمرار الدراسات الخاصة بتطويرها حيث تعتبر الأساس الذي يعتمد عليه في تفسير المبادئ العلمية التي تحكم التطبيق العملي لها.

ويحتاج تنظيم مهنة التدقيق بالإضافة لسن التشريعات والقوانين، إلى وضعها في إطار متكامل يتأسس على مجموعة من المفاهيم والمبادئ المحددة والمتعارف عليها، مع ملاءمة هذا الاطار لظروف البيئة واحتياجات المجتمع من المهنة.

ويجب أن نعترف نحن المحاسبين أن مهنة التدقيق في العالم العربي لم تحتل بعد المكانة المرموقة كما هو الحال في بعض الدول المتقدمة وذلك من ناحية التنظيم، وكفاية الأداء. ويرجع ذلك إلى عدم كفاية التشريعات اللازمة، وعدم فاعلية دور الهيئات المنظمة للمهنة في الوطن العربي.

ولا زالت مهنة التدقيق بدولة الكويت في بداية الطريق حيث لا تكفي القوانين الصادرة حتى الآن في معالجة بعض الأمور المتعلقة بالمهنة، بالإضافة إلى عدم وجود تنظيم مهني قوي يؤدي الدور المطلوب منه بفاعلية من خلال دستور مهني متفق عليه - لرفع مستوى المهنة، للوفاء باحتياجات وتوقعات مجتمع الأعمال منها.

ويهدف البحث إلى محاولة تصميم إطار علمي لنظرية المراجعة يتسق مع مقومات بناء النظرية في العلوم الاجتماعية، ودراسة مدى وفاء مهنة التدقيق بدولة الكويت بمتطلبات تلك النظرية للتعرف على أوجه القصور واقتراح الحلول لعلاجها لرفع مستوى المهنة ومستوى مزاويلها.

ويعالج البحث بالدراسة والتحليل الموضوعات الآتية :-

المراجعة علم اجتماعي.

إطار النظرية في العلوم الاجتماعية.

- امكانيات علم المراجعة في تحقيق وظائف النظرية.
- مدى وفاء مهنة التدقيق بدولة الكويت بمتطلبات نظرية المراجعة.

المراجعة علم اجتماعي

يعتمد تحليل هذا الموضوع على دراسة مدى توافق طبيعة ومقومات علم المراجعة مع طبيعة ومقومات العلوم الاجتماعية وذلك على النحو التالي :-

أولاً : توافق علم المراجعة مع طبيعة العلوم الاجتماعية :

تبحث العلوم الاجتماعية في وقائع المجتمعات والقيم والمثل التي يجب أن تسود علاقات الأفراد وسلوكهم، ودراسة المجتمع ونظمه والقوانين التي تخضع لها الظواهر الاجتماعية. وتهتم العلوم الاجتماعية بدراسة الحياة الاجتماعية للإنسان، ودراسة سلوكه نتيجة انتمائه للمجتمع وتأثره به، كما تبحث في حقائق المجتمعات الانسانية في دور النمو، وجميع أوجه النشاط التي تنتج عنها علاقات أو يترتب عليها نتائج اجتماعية وتاريخ تطور هذه الحقائق (نمر، ١٩٧٧ : ١٥، وبدر، ١٩٧٥ : ٣١٢).

ويتوافق علم المراجعة إلى حد كبير مع طبيعة العلوم الاجتماعية، فالبيانات التي يقوم المراجع بفحصها وتحققها والاقرار عنها لها علاقة بالفرد في المجتمع.

وتتعامل المراجعة مع عمليات تتعلق بوحدة محاسبية سواء أكانت مشروعاً فردياً أم شركة أشخاص أم شركة أموال أم وحدة حكومية، وهذه الوحدة تسجل عملياتها وتبويبها وتلخصها وتعرضها بعد أن يتم فحصها وإبداء الرأي فيها عن طريق هيئة فنية محايدة لتقدم في النهاية إلى الأفراد أصحاب المصلحة فيها والمهتمين بشؤونها.

كما تتعامل المراجعة مع أرقام وبيانات ومشكلات تتعلق بمجموعات كبيرة من الأفراد في المجتمع بحيث لا يمكن تجنب وجهة النظر الاجتماعية، وذلك لأن الطريقة التي تعالج بها عملية معينة في أية وحدة اقتصادية تؤثر على سلوك الإنسان كفرد في المجتمع.

وتتعلق المراجعة بنشاط المشروعات، وهي ترجمة لنشاط مجموعة من الأفراد، وتمدنا بتقارير - وهي المنتج النهائي لها - تحتوي على معلومات وبيانات ووسائل معرفة هامة ونافعة للأفراد.

وتمدنا المراجعة بيانات تتعلق بالسلوك الاقتصادي البشري، فهي ذات متضمنات سلوكية، وتلك السلوكيات مرتبطة بالأفراد متخذي القرارات الاقتصادية، وهم متعددو الأهداف والغايات والرغبات. حيث أن البيانات والمعلومات التي يحويها تقرير المراجع وتصل لعلم الفرد تؤثر على سلوكه في اتخاذ قرار معين.

ثانياً: توافق علم المراجعة مع مقومات العلوم الاجتماعية:

رغم تعدد مجالات العلوم الاجتماعية، ورغم الاختلاف فيما بينها من حيث مادة كل علم من تلك العلوم ومناهج البحث فيها، إلا أنه يجب أن تلتقي في مجموعة من المقومات المشتركة. وتتفاوت العلوم الاجتماعية من حيث مدى توافر المقومات جميعها أو بعضها وذلك على حسب مرحلة التطور الذي وصل إليها العلم، ومدى تقدم أدوات وأساليب البحث في مجال ذلك العلم.

ويرى (Ritchie, 1961: 12) أن هناك ثلاثة مقومات أساسية يجب توافرها لأي معرفة علمية حتى يضيف عليها صفة العلم، وهي التراكمية والتنظيم والسببية.

ويتناول الكاتب بالدراسة مدى توافق علم المراجعة مع تلك المقومات الثلاثة السابقة:-

١ - التراكمية أحد مقومات علم المراجعة: تصف التراكمية طريقة تطور العلم، ويعني التراكم أن العلم يتوسع رأسياً وأفقياً، ويقصد بالتوسع الرأسي للعلم الاتجاه إلى بحث نفس الظواهر التي سبق بحثها ولكن من منظور جديد وبعد كشف أبعاد جديدة فيها، بينما يقصد بالتوسع الأفقي للعلم اتجاهه للتوسع والامتداد إلى ميادين جديدة وبحث ظواهر جديدة لم يتطرق لها من قبل.

ويظهر التراكم الرأسي للمراجعة من خلال التطور التاريخي لها وأهميته في بناء حقائقها وذلك على النحو التالي (Her man & Edwards, 1973: 2 - 13):

أ - فقد ظهرت المراجعة في الفترة السابقة لعام ١٥٠٠م والتي كان يستمع فيها المراجع إلى الحالات التي تعرض عليه حتى أن اسمه وهو (Auditor) اشتق من الكلمة اللاتينية وهي (Audire) بمعنى يستمع وانصب الاهتمام الأساسي للمراجعة في تلك الفترة على منع التزوير من قبل المسؤولين عن حياة الأشياء المادية والتأكد من أمانتهم.

- ب - وتلى ذلك المرحلة التي تقع في الفترة ما بين عام ١٥٠٠ م حتى ١٨٥٠ م والتي ظهر فيها نظام القيد المزودج بمعرفة الايطالي «لوكاباكيولو» وانصب هدف المراجعة على حماية الممتلكات وأهمها النقدية والبضاعة مع توجيه بعض الاهتمام لمنع واكتشاف الأخطاء والغش.
- ج - وجاءت المرحلة التي تقع في الفترة ما بين عام ١٨٥٠ حتى ١٩٠٥ م والتي تميزت بظهور الشركات المساهمة الكبيرة الحجم التي نتجت عن الثورة الصناعية. وظهرت الحاجة إلى وجود اتحاد لمهنة المراجعة وانصب الهدف الاساسي للمراجعة على اكتشاف الأخطاء والغش والعمل على منعها، مع توجيه بعض الاهتمام لفحص نظام المراقبة الداخلية من خلال الطرق المحاسبية المستخدمة، واستخدام أسلوب الفحص بالعينة على نطاق محدود بعد أن كان الأسلوب السائد في المراجعة هو الفحص التفصيلي لجميع العمليات.
- د - وكانت المرحلة الرابعة لتطور المراجعة في الفترة ما بين عام ١٩٠٥ م حتى ١٩٣٣، وانصب الهدف الأساسي للمراجعة في تلك الفترة على التأكد من صحة وعدالة المركز المالي وبدأ الاعتراف بنظام المراقبة الداخلية، واعداد برنامج للمراجعة مع تغير أسلوب المراجعة - من المراجعة التفصيلية إلى استخدام أسلوب العينة.
- هـ - ثم جاءت المرحلة الخامسة في الفترة من ١٩٣٣ م حتى ١٩٤٠ م وتميزت تلك الفترة رغم قصرها بالتطور الواضح في أهداف وأساليب المراجعة. وأصبح الاهتمام بنظام المراقبة الداخلية كنظام مستقل عن النظام المحاسبي المطبق بالمنشأة، وأصبح أسلوب الفحص بالعينة هو القاعدة وليس الاستثناء، كما ظهر أهمية الربط بين حجم العينة وكيفية اختيارها ومدى فاعلية نظام المراقبة الداخلية.
- و - تعتبر المرحلة الأخيرة من مراحل تطور المراجعة في الفترة من عام ١٩٤٠ م حتى الآن وتميزت تلك الفترة باعتبار إبداء الرأي الفني المحايد في عدالة القوائم المالية هو الهدف الأول والرئيسي للمراجعة، وازداد الاهتمام والاعتماد على نظام المراقبة الداخلية في تحديد نطاق الفحص. كما ازداد الاهتمام بالأساليب العلمية المتطورة مثل استخدام الأساليب الرياضية في مجال العمل المراجعي وأصبح لدى المراجع أدوات وأساليب متطورة يمكن استخدامها وتتمثل في التجليلات المالية، وهجرات

التدفق وبحوث العمليات واستخدام الحاسب الآلي تحقيقا للدقة والاقتراب من الموضوعية قدر الامكان.

ومن استعراض التطور التاريخي لأهداف وأساليب المراجعة، يتضح أن تطور تلك الأهداف والأساليب جاء نتيجة الثورة الصناعية، والتطور الاقتصادي الهائل، وصدور التشريعات المختلفة في كل من إنكلترا وأميركا. وأحكام القضاء المتعددة، وآراء المجامع العلمية بها.

ومن خلال عرض مراحل التطور التاريخي للمراجعة يظهر أن التطور فيها أخذ اتجاهها رأسيا وذلك برفع كفاءة المراجعة التقليدية «المالية» دون توسيع لمجالها. من خلال الاستعانة بالأساليب المتطورة لتسهيل أداء المراجع لمهمته والاقتصاد في تكاليفها، مع تحقيق نتائج أكثر فاعلية مثل الاستعانة بأساليب جديدة لتخطيط المراجعة، ومراجعة القوائم المالية في ظل التضخم، والاستعانة بالأساليب الاحصائية في اختيار العينات، وتحديد حجم ونوعية الاختبارات اللازمة إلى آخره من الأساليب المتطورة لمسايرة التغير والتطور المستمر في ظل الاقتصاد الحركي الحالي للوفاء باحتياجات الأطراف المهمة بما يجري في الوحدات الاقتصادية.

كما سارت عمليات تطور المراجعة في اتجاه أفقي من خلال توسيع مجالها، وعدم الاكتفاء بالشكل التقليدي لها الذي يقتصر على المراجعة الحسابية والمستندية والفنية للدفاتر والسجلات لبدء الرأي الفني المحايد في مدى عدالة القوائم المالية. بأن ظهرت في الآونة الأخيرة الحاجة إلى توفير معلومات إضافية لم توفرها مراجعة القوائم والتقارير المالية. وتفيد في مجالات متعددة لخدمة الإدارة والأطراف المختلفة المهمة بعمل المراجع وهي ما تسمى بالمراجعة الادارية التي تستهدف تقييم الأداء الاداري للوحدة الاقتصادية. كما ظهرت المراجعة الاجتماعية التي تهتم بتقييم الأداء الاجتماعي لتلك الوحدات الذي أصبح يحتل مكانة بين اهتمامات الأطراف المختلفة بالمجتمع.

وبلاحظ أن ظهور المراجعة الاجتماعية لم يبلغ المراجعة الادارية وأن الأخيرة لم تلغ المراجعة المالية، ولكن التطور الحادث في المراجعة - وهو لا شك توسع أفقي

لها - يستهدف إيجاد نظام متكامل لها يشتمل على فحص ومراجعة وتقييم أداء المشروع وما يرتبط به من بيانات من النواحي المالية والادارية والاجتماعية .

ويتضح مما سبق ان علم المراجعة يتوافق مع مقوم التراكمية ، حيث نشأت بأنظمتها التطبيقية وبمفاهيم خاصة بها ، وقد خضعت تلك الأنظمة والمفاهيم للتطور في الفترات اللاحقة شأنها شأن أي مجال آخر للمعرفة .

٢ - التنظيم أحد مقومات علم المراجعة : يعتبر التنظيم من أهم مقومات العلوم الاجتماعية ، ويعني ترتيب الأفكار بطريقة محددة وواعية ، وتمثل وسيلة العلم في تحقيق النظام في اتباع منهج أو طريقة منظمة ومحددة تعتمد على خطة واعية . فالعلم هو معرفة منظمة ويسير المنهج العلمي في ضوء تطور العلم من الملاحظات إلى التجارب ثم إلى الاستنتاج العقلي وإلى التجارب مرة أخرى ، فالعنصر التجريبي والعنصر العقلي متداخلان ومتبادلان ، فالاستقراء والاستنباط ليسا في العلم منهجين مستقلين ، بل هما مرحلتان في طريق واحد .

وتوجد مناهج عديدة للبحث في العلوم الاجتماعية ، سيتعرض الكاتب لدراسة بعضها بالقدر الذي يفيد أسلوب البحث في المراجعة .

أهمية منهج البحث في الفكر المراجعي :

انصب الاهتمام بالمراجعة في الماضي على أنها فن أكثر منها معرفة منهجية ، الأمر الذي جعل الاهتمام يتركز على الطرق والاجراءات والأساليب التي تتبع في مجال العمل المراجعي ولم تكن هناك محاولات جديدة لوضع مبادئ علمية للمراجعة .

وقد تغيرت هذه النظرة التي سادت لفترة طويلة ، فلم تقتصر المراجعة على التأكد من صحة الأحداث والصفقات المالية ومراجعة الحسابات ، بل هي علم من العلوم الاجتماعية التي تركز على مجموعة من المفاهيم والفروض المنطقية والمبادئ العلمية التي تكون الاطار النظري القابل للتطبيق العملي . فيمكن النظر للمراجعة على أنها إجراءات الفحص والتحقيق للدفاتر والسجلات باستخدام أساليب معينة ، كما يمكن النظر إليها من مدخل آخر باعتبارها نظرية تتناول مشكلة التحقق من سلامة البيانات المتعلقة بنشاط الوحدة الاقتصادية والتقرير عنها لمن يهمهم أمرها .

ولعل الجهود المبذولة بمعرفة الكتاب والهيئات والمجامع العلمية نحو الوصول إلى تكوين مجموعة من المبادئ النظرية لعلم المراجعة، مع السعي نحو جعلها تلقى القبول العام قد نجحت في جذب الانتباه إلى أهمية المنهج في مجال المراجعة بدرجة أكبر من ذي قبل، الأمر الذي سوف يؤدي إلى القبول العام لأي بناءات نظرية في المراجعة إذا تم الاتفاق العام على منهج البحث في ذلك العلم.

ويرى الكاتب أن البحث عن منهج علمي للمراجعة وتطوره لم يلق الاهتمام الكافي وذلك للأسباب الآتية:-

أ - الاعتقاد الشائع فيما مضى والذي استمر لسنوات طويلة باعتبار المراجعة فنا أكثر منها علما يلتزم منهجا معينا للبحث، ويرجع هذا الاعتقاد إلى النظر للمراجعة على أنها امتداد وفرع من فروع المحاسبة - والتي بدأت تطبيقية أيضا - وليست مستقلة بذاتها كعلم له خصائصه واهتماماته.

ب - كان ينظر للمراجعة باعتبارها أداة لخدمة وحماية فئة الملاك بالمشروع، - حيث أنها الفئة التي تفوض المراجع للقيام بعمله - وكانت النظرة السائدة هي السعي نحو تحقيق خدمة هذه الفئة، الأمر الذي دعا إلى وجوب اتفاق المبادئ مع احتياجات هذه الفئة وعدم السعي إلى تطويرها.

ج - الاهتمام فيما مضى بالطرق والإجراءات والأساليب التي تتبع في الحياة العملية، وكانت جميع المحاولات التي ظهرت لوضع مبادئ علمية تهدف إلى تفسير المطبق فعلا وليس ما يجب أن يطبق.

مناهج البحث السائدة في الفكر المراجعي:

تلعب البحوث الجماعية الصادرة من المنظمات المحاسبية، وكذلك البحوث الفردية دورا كبيرا في سبيل تطوير علم المراجعة والاتفاق على المفاهيم والمبادئ والإجراءات المستخدمة للوصول إلى إطار نظري يلقي القبول العام (Mautz & Sharaf, 1961).

ورغم غزارة البحوث والدراسات في مجال علم المراجعة، إلا أن بعض الكتاب يرون عدم كفايتها ويوصون بالمزيد من الدراسات النظرية لذلك العلم. وقد تعددت آراء الكتاب بشأن الاتجاه الذي يجب أن يسلكه المراجعون للبحث عن أساس فلسفي

يربرون به القواعد التي تحكم الممارسة العملية للعمل المراجعى ، وتحديد الاطار الذي يتحركون فيه عند قيامهم بواجباتهم .

ومن أهم المناهج السائدة التي تلائم البحث في علم المراجعة منهجي : الاستقراء والاستنباط وكلاهما مطبق في الفكر المراجعى ، ومن أكثر مناهج البحث شيوعا في ذلك الفكر بحكم طبيعتها ونشأتها والأهداف التي تسعى إليها .
الاستقراء : يقوم هذا المنهج على الملاحظة والمشاهدة أو الاستقصاء والبيانات الاحصائية ، ومن تحليل هذه المشاهدات أو البيانات يمكن التوصل إلى عموميات تمثل المبادئ العلمية . وبلي تلك المرحلة مرحلة الكشف والتي تتضمن الفروض العلمية التي يضعها الباحث في مجال العلوم الاجتماعية كتفسير مؤقت للظواهر ، ثم يليها مرحلة الوصول إلى القانون الذي يحكم الظواهر وهي ما تسمى بمرحلة التعميم (Martin, 1960: 30).

ويعتمد هذا المنهج على ملاحظة ما يفعله المراجعون لتكوين فكرة عامة عن النظام الذي تخضع له المراجعة في وجودها وتطورها ، ثم إضافة التفكير المنطقي إلى هذه الأفعال باختضاعها لمجموعة عامة من المبادئ حتى يمكن الوصول إلى حقائق وقوانين علم المراجعة .

ووفقا لهذا المنهج يجري مسح للقواعد والاجراءات والطرق المتبعة والمطبقة فعلا في مجال العمل المراجعى واعدادها وتبويبها من خلال ايجاد نوع من التشابه بينها وفقا لأسس معينة .

ورغم أهمية هذا المنهج ووجوده في الفكر المراجعى إلا أنه يعاني بعض القصور الذي يتمثل في أنه لا يتفق مع التطور المستمر في علم المراجعة على أساس أن المبادئ العلمية المشتقة من هذا المنهج تصف الواقع ، في حين أنها يجب أن تكون أنماطا لما يجب أن يكون عليه التطبيق .

(الاستنباط (الاستدلال) : يقوم هذا المنهج على أساس التفكير المنطقي ، ويتم تحديد الفروض من دراسة مجال استخدام العلم ، واستنتاج المبادئ العلمية عن طريق المنطق . . ووفقا لهذا المنهج يبدأ الباحث بمجموعة من الأهداف والمسلمات ، ومن كليهما تشتق المبادئ المنطقية التي تعتبر القواعد الأساسية في مجال التطبيق العملي .

وتمر عملية الاستنباط في المراجعة بتحديد أهداف المراجعة والمسلمات المتصلة بمجالها، وتحديد مجموعة من التعاريف حتى مرحلة تكوين المفاهيم والقضايا وتطبيق المبادئ المشتقة.

ومما سبق يتضح للكاتب أن المراجعة استقرائية حيث تتخذ المشاهدة والملاحظة أساساً للاستنتاج، كما هي استنباطية حيث يستدل على التعميمات من مقدمات مقبولة ومسلم بها.

وإن كان الاستقراء يسبق الاستنباط في المراجعة حيث نشأت كفن، إلا أن الباحث يرى أن المراجعة استخدمت المنهج الاستنباطي وتحاول استخدامه من خلال انتشاره في أجزاء كثيرة من المعرفة في مجال المراجعة وذلك بجانب الاستقراء، ويظهر ذلك على سبيل المثال في الحالات الآتية:-

أ - استخدام أسلوب البرمجة الخطية في مجال تخطيط أعمال المراجعة (Summers, 1972 : 443 - 453)

ب - استخدام أسلوب تقييم ومراجعة البرامج في إعداد خطة سليمة لعملية المراجعة، وساعد هذا الأسلوب على تقدير الزمن الكلي اللازم لانجاز عملية المراجعة، وتحديد المسار الحرج الذي ينبغي التركيز عليه باستمرار (Cattanach & Han-berg, 1973 : 609 - 611)

ج - استخدام أسلوب تحليل التكلفة والعائد لدعم توصيات المراجع (Wong, 1977: 43 - 49)

د - استخدام أسلوب الفحص بالمعينة الاحصائية والذي يتفق مع نظرية الاحتمالات وعدم التأكد.

وكل مجالات المعرفة السابقة تعتمد على التخطيط والتنبؤ، حيث أن مضمون المنهج الاستنباطي يعتمد على استنباط حقائق من الاستقراء، وهذه الحقائق تتعلق بالمستقبل، والأسلوب الرياضي هو قمة الاستنباط.

ويظهر مما سبق أن منهج البحث الذي يتفق وطبيعة المراجعة هو منهج استقرائي استنباطي، يركز في بدايته على حصيلة متراكمة من المعرفة التي تم ملاحظتها وتنتهي بالتطبيق العملي، حيث تمر المراجعة بالمرحلة التجريبية التي

تتكون فيها المعارف، وبين هاتين المرحلتين هناك تفكير استنباطي قائم على أساس استنتاج بعض النتائج من المقدمات الواقعية وهي ما تسمى بمرحلة النضج التي تكتشف فيها المبادئ العامة التي يتوصل إليها علم المراجعة وبذلك يتوافق علم المراجعة مع مقوم التنظيم، فالمراجعة هي معرفة منظمة.

٣ - السببية أحد مقومات علم المراجعة: يقصد بالسببية البحث عن الأسباب، فالتعرف على الأسباب يعطي لأي ظاهرة المفهوم العلمي لها من حيث فهم ظواهر العلم وتعليلها. ويهدف العلم إلى اكتشاف أساليب مقنعة للعقل عن الأسباب المتحكم في الظواهر من أجل السيطرة عليها عقليا وعمليا.

وإن التعرف على السببية في المراجعة يتطلب التعرف على المنطق الذي تخضع له عملية الإثبات في المراجعة، وإمكانية تحديد نطاق المراجعة من خلال التعرف على العلاقات المختلفة التي تدخل في تكوين البناء الوصفي لها مثل الغرض من الفحص والتحقيق، والهدف الذي تسعى إليه عملية المراجعة والمفاهيم والمصطلحات التي يتم من خلالها الفحص والتحقيق.

ولا شك أن العلاقات السابقة مبنية على السببية لأنها تسعى إلى تحديد مسار عملية الفحص والتحقيق.

والسببية هي أساس التراكمية وجوهرها، حيث أن وجود السبب هو الذي دفع المعرفة في مجال المراجعة إلى التطور والانتقال من مرحلة لأخرى سواء أكان إنتقالا رأسيًا تحليلًا للمفاهيم وتعميقًا لها مما يزيد من فاعليتها، أم توسعًا أفقيًا لطرق مجالات أخرى جديدة.

والسببية في جوهرها علاقة، ويتطلب الأمر عند تحديد العلاقات السببية في المراجعة والتعرف على طبيعتها تحديد نطاقها والبناء الوصفي لها.

ويتوافق علم المراجعة مع مقوم السببية، حيث تهتم المراجعة بالحصول على إجابة للسؤال لماذا؟ بالنسبة لأي ظاهرة تكون أمام المراجع عند القيام بفحصه وتحقيقه لها.

كما يقوم بدراسة وتقييم الأدلة التي يحصل عليها ويصل من كل منها إلى النتائج السليمة التي تؤدي إليها فقط، وأن تكون علاقة السبب والنتيجة واضحة لكل نوع من

أنواع الأدلة. وقد ظهرت في الآونة الأخيرة بعض البحوث الفعالة لصياغة نظرية عامة للآليات في المراجعة تربط بين الافتراضات التي يضعها المراجع بالأدلة، وتحدد علاقة السبب والنتيجة في المراجعة (Kissinger, 1977: 322 - 339).

ومن الدراسة السابقة يتضح توافق علم المراجعة في طبيعته ومقوماته مع المقومات الأساسية للعلوم الاجتماعية، الأمر الذي أكسب المراجعة النضج الفكري الذي اكتسبته تلك العلوم.

إطار النظرية في العلوم الاجتماعية

باعتبار المراجعة علماً اجتماعياً، واحد مجالات المعرفة في تلك العلوم فقد راعى الكاتب عند دراسته للبناء النظري لها ضرورة اتساقه مع بناء النظرية في العلوم الاجتماعية.

ويرى فلاسفة العلوم أن تحديد البناء النظري في مجال العلوم الاجتماعية يعتمد على تحديد أركان ذلك البناء، مع تحديد الأدوات التي تستخدم في تحقيق هذا البناء، هذا من ناحية، ومن ناحية أخرى دراسة مجال العلم ذاته بقصد التعرف على خصائصه وأهدافه وتحديد منهج البحث الملائم له (نمر، ١٩٧١).

ونعرض بإيجاز بناء النظرية في العلوم الاجتماعية لامكان دراسة مدى توافر ذلك البناء في المراجعة حتى يتحقق لها مقومات النظرية وذلك على النحو التالي :-

أولاً: تعريف النظرية:

تعددت التعريفات التي تناولت مصطلح النظرية (Campell, 1970: 252 - 267) (Caws, 1965: 88) وقد اختلف الكتاب فيما بينهم بشأن تحديد مفهوم لها. ولم يكن هدف الكاتب هو حصر تلك التعريفات التي تناولها العديد من الكتاب والفلاسفة، حيث أن الدخول في حصرها وتفصيلاتها هو تكرار لكتابات سابقة في هذا المجال.

وقد ظهرت تعريفات عديدة للنظرية في القواميس والمعاجم، وفي علم المنطق ومنهج البحث وكتاب العلوم السلوكية، وعلماء الاجتماع، ومن خلاصة تلك التعريفات يمكن تعريف النظرية بأنها بناء منطقي يغطي مجال العلم موضوع البحث ويظهر حقائقه، ويتكون هذا البناء من تعريف لمجال العلم، ومجموعة من المفاهيم لوصف ذلك العلم، وكذلك عدد

من البديهيات والمصادر لتفسيره، بالإضافة لمجموعة من الفروض والمبادئ التي تساعد على التنبؤ بالأحداث المستقبلية المرتبطة بذلك العلم.

ثانياً: وظائف النظرية في العلوم الاجتماعية:

يجب أن تسعى النظرية إلى تأدية الوظائف التي يسعى إليها العلم من وصف وتفسير وتنبؤ. وتحقق النظرية هذه الوظائف من خلال أدوات أو عناصر معينة.

وكما اختلف الكتاب فيما بينهم بشأن تحديد تعريف للنظرية، فقد اختلفوا أيضاً في تحديد وظائفها. ودون التعمق في التفاصيل المكررة التي تناولها العديد من الكتاب في هذا المجال، فالنظرية في العلوم الاجتماعية تقوم على الوصف بوضع تعاريف للمفاهيم الأساسية لمجال العلم والتفسير الذي يقوم على الاستنباط والتنبؤ بالأحداث المستقبلية، ولكي يكون بناء النظرية فعالاً يجب أن يكون لديه القدرة على وصف وتفسير الظواهر والتنبؤ بالأحداث.

وتظهر تلك الوظائف حسب الترتيب الزمني على النحو التالي:-

١ - الوصف: يهدف إلى تحديد طبيعة الأشياء وخصائصها، ويتخذ أساساً للتفسير ويتحدد بمجموعة من الأدوات أو العناصر وهي التعريف والمفاهيم.

٢ - التفسير: تظهر أهمية التفسير لعدم كفاية وصف الظاهرة، حيث لا تؤدي الأخيرة إلى التعرف على أسباب حدوث الظاهرة ومن أهم وظائف النظرية التوصل إلى قوانين تفسر أسباب حدوث الظواهر المختلفة. ويتحدد بمجموعة من الأدوات والعناصر والتي تتمثل في البديهيات والمصادر

٣ - التنبؤ: يعتبر من الوظائف الأساسية للنظرية، حيث لا يقف دورها على مجرد الوصف والتفسير، بل يمتد أيضاً إلى التنبؤ بالأحداث المستقبلية إذا ما طبقت التعميمات التي تم التوصل إليها لتفسير الظواهر على الظروف الجديدة. ويقصد بالتنبؤ في العلوم الاجتماعية تحديد الاتجاه أو بيان الاتجاه، ويتحدد بمجموعة من الأدوات أو العناصر تتمثل في الفروض والمبادئ.

ثالثاً: أدوات النظرية في العلوم الاجتماعية:-

١ - الأدوات التي تصف العلم:

أ - تعريف مجال العلم: يلعب تعريف مجال العلم وطبيعته وحدود ذلك المجال دورا هاما في تحديد أهداف البناء النظري له، حيث يساعد على تحديد البديهيات الأساسية للمجال والتي تظهر أهميتها في توضيح علاقة المجال بالمجالات الأخرى في حقول المعرفة.

ب - المفاهيم: تمثل المفاهيم العنصر الثاني في مجال وصف العلم والمفهوم بناء علمي يحدد ماهية وجوهر الشيء، وهو الأساس الذي يقام عليه باقي عناصر النظرية.

٢ - أدوات تفسير العلم:

أ - البديهيات: البديهية هي حقيقة بينة لا تحتاج لبرهان، ولها طابع العمومية لأنها مشتركة بين كافة مجالات المعرفة، وتظهر أهمية البديهيات في بناء النظرية باعتبارها إحدى الأدوات الرئيسية في تحقيق وظيفة التفسير، وتتخذ أساسا لاستدلالات تالية، كما تظهر أهميتها في توضيح مدى العلاقة الارتباطية بين المجال محل البحث والمجالات الأخرى من المعرفة.

ب - المصادرات: والمصادرات مكملية للبديهيات في مجال البناء التفسيري للنظرية ويستدل منها على فروض ومبادئ العلم وهي قضايا يفترض صحتها، وخاصة بعلم معين دون غيره. فالمصادرة أقل عمومية من البديهية التي تعتبر أعم واشمل.

٣ - أدوات التنبؤ (تحديد الاتجاه أو مسار العلم):

أ - الفروض: اختلفت الآراء والاتجاهات فيما يتعلق بالفروض في مجال العلوم الاجتماعية، وما زالت محل جدل الباحثين في تلك العلوم. نظرا لصعوبة تحقيقها وتعتبر الفروض نقطة البداية في مرحلة التنبؤ.

ويمكن التغلب على مشكلة تحقيق الفروض في تلك العلوم من خلال استبدال التجريب الى الملاحظة.

ب - المبادئ: تمثل الأداة الثانية في مجال تحقيق التنبؤ، كما تعد مكملية للفروض - فهي عبارة عن نتائج مستنبطة من المفاهيم والمصادرات.

وقد تعددت الآراء والاتجاهات حول موقع المبادئ في مجال البناء النظري للعلوم الاجتماعية. فيرى البعض أنه من الصعب صياغة مجموعة من المبادئ المبنية على أسس منطقية في تلك العلوم لصعوبة إيجاد وسائل تحقيق الفروض. إلا أنه يمكن التغلب على ذلك من خلال اعتبار الحقائق المستقرة في مجال العلم والتي تم التعارف عليها بمثابة مبادئ، أو

الاستعانة بالأسلوب المنطقي في مجال تكوين تلك المبادئ عن طريق اخضاع الفروض للتحقيق من خلال المشاهدة وليس التجريب.

وبعد دراسة بناء النظرية في العلوم الاجتماعية، يتناول البحث مدى إمكانية توافر أركان هذا البناء في المراجعة حتى يتحقق لها مقومات النظرية التي تقوم على الوصف والتفسير والتنبؤ.

إمكانات علم المراجعة في تحقيق وظائف النظرية:

مهما كان لنظرية المراجعة من أركان أساسية يقوم عليها بناؤها، فإن هذا البناء بما يقوم عليه من أركان يعتبر غير ذي جدوى ما لم يكن قادراً على وصف وتفسير ظواهر علم المراجعة والتنبؤ بما قد يسفر عنه انتظام تلك الظواهر أو عدم انتظامها من أحداث.

ونتناول في هذا الجزء دراسة العناصر الآتية:-

أولاً: إمكانات علم المراجعة في وصف الظواهر.

ثانياً: إمكانات علم المراجعة في تفسير الظواهر.

ثالثاً: إمكانية علم المراجعة في التنبؤ بالأحداث.

أولاً: إمكانات علم المراجعة في وصف الظواهر:

يقوم البناء الوصفي على تعريف علم المراجعة، والمفاهيم المتعلقة بذلك العلم باعتبارهما الركنين الأساسيين في مجال وصفه. فالوصف هو الوظيفة الأولى من وظائف النظرية والتي ينبغي أن يسعى إليها علم المراجعة. ووضع تعريف للمراجعة يعتبر من العناصر المهمة في بناء النظرية. فهو يساعد على تحديد الأهداف الأساسية لها، ويوضح طبيعة وخواص علم المراجعة وحدوده.

١ - تعريف علم المراجعة: تعددت التعريفات التي تناولت المراجعة المالية، وعلى الرغم من اختلاف صياغتها إلا أنها تدور حول اعتبارها فحصاً فياً محايداً للدفاتر والسجلات بهدف إبداء الرأي في مدى صدق وعدالة القوائم المالية للعميل في التعبير عن نتيجة النشاط والمركز المالي.

ويتحدد هدف المراجعة المالية في المصادقة على عدالة ما تحتويه القوائم المالية، كما يتحدد نطاقها في الدفاتر والسجلات المالية المرتبطة بدلالة تلك القوائم.

٢ - مفاهيم المراجعة: تمثل المفاهيم الركن الثاني من أركان البناء الوصفي للمراجعة،

وتنقسم إلى مفاهيم متعارف عليها، ومفاهيم ميدانية لازمة لتنفيذ عملية المراجعة وذلك على النحو التالي:-

١ - مفاهيم متعارف عليها: يقوم بالمراجعة المالية شخص كفء ومحيد، يبذل العناية الواجبة، ويلتزم السلوك الأخلاقي مستخدماً وسائل فنية لابداء رأيه في مدى عدالة عرض القوائم المالية، (Howard, 1960:1-2; Jencks, 1974; Spicer & Pegler, 1970:1)

ويمكن استخلاص المفاهيم المتعارف عليها كما يلي:-

أ - الكفاءة: ينطلق أهمية مفهوم الكفاءة من مبدأ أساسي في المراجعة بأنه ينبغي أن تؤدي بأفضل الامكانيات المتاحة. ومن البديهي أن المراجع يجب أن يكون مؤهلاً للقيام بعمله ويفترض فيه ذلك. ويقصد بمفهوم الكفاءة لدى المراجع كفاءته العلمية والفنية، وترتبط كفاءة المراجع بالثقة فيه، ويتم تفويضه على أساس الثقة في كفاءته، بالإضافة إلى أنها تؤدي إلى زيادة ثقة مستخدمي القوائم الختامية في المعلومات التي يتضمنها تقريره.

ب - الحياد: يظهر أهمية مفهوم حياد المراجع ليس فقط تجاه إدارة الوحدة الاقتصادية أو ملاكها ولكن أيضاً تجاه الغير ممن يعتمدون على تقريره في اتخاذ قراراتهم، ويقصد بالحياد انتهاز المراجع للموضوعية، وعدم التحيز، وعدم التأثير بآراء الآخرين والحياد هو جوهر المراجعة الخارجية والعنصر المميز لها. ولذلك يعتبر الحياد أحد المفاهيم الأساسية المتعارف عليها لعلم المراجعة.

ج - العناية الواجبة: تعتبر العناية الواجبة أو الملائمة من المفاهيم المتعارف عليها في مجال المراجعة. ويقصد بها أن المراجع ينبغي عليه بذل العناية المهنية الواجبة عند قيامه بالفحص وإعداد التقرير. ويتعلق هذا المفهوم بما يقوم به المراجع من أعمال وبمستوى ودقة القيام بها.

د - السلوك الأخلاقي: يقصد بمفهوم السلوك الأخلاقي مجموعة القواعد المتعلقة بزملاء المهنة، والمتضمنة دليل آداب وتقاليده المهنة الخاصة بتنظيم العلاقة بين المراجع وبين زملائه من مزاوولي المهنة، وبالمجتمع الذي يمارس فيه دوره. والسلوك الأخلاقي أحد المفاهيم الأساسية للمراجعة، وتنشأ السلطة الالزامية لقواعد آداب وسلوك المهنة من اللوائح التنظيمية لها بكل دولة، ولا شك

أن التزام المراجع بتلك القواعد يساعد على زيادة ثقة الرأي العام في المهنة بشكل عام وأن تقصيره في الوفاء بتلك المسؤوليات يخلق عليه التزامات تجاه زملائه وتجاه المجتمع.

هـ - الأدلة والقرائن : ترتبط وظائف المراجعة بأهدافها، فالمراجعة تقوم على وسائل فنية للحصول على أدلة وقرائن الاثبات، ولا خلاف على ذلك من حيث المبدأ بين رواد الفكر المحاسبي والمراجعي، وهي عبارة عن وسائل أو طرق تتوافر للمراجع للحصول على أكبر إقناع ممكن أثناء قيامه بعمله، ولإقامة الدليل على صدق أو كذب المعلومات التي تحويها القوائم الختامية تحقيقاً للاثبات في المراجعة.

وبذلك تعتبر الأدلة والقرائن أحد المفاهيم الأساسية المتعارف عليها في المراجعة.

٢ - مفاهيم ميدانية : تلك المفاهيم التي تمثل القواعد العامة التي تحكم الاجراءات العملية لنشاط المراجعة، وكذلك إجراءات وخطوات أداء عملية المراجعة ذاتها، وتتمثل فيما يلي :-

أ - الأحداث المالية : تهتم المراجعة بفحص وتحقيق الأحداث المالية، وتعتبر تلك الأحداث عن النشاط الاقتصادي والذي يمثل محصلة لمجموعة من الحقائق الاقتصادية التي يعبر عنها بقيم مالية.

ويعني بالحدث المالي أي واقعة تحدث بالوحدة وينتج عنها أثر مالي أما بين الوحدة وأصحابها، أو بينها وبين الغير. وتمثل تلك الوقائع عمليات تبادلية يتم من خلالها انتقال قيم مالية نتيجة صفقات مستقلة بين طرفين مختلفين، ومؤيدة بدليل موضوعي، ويمكن التعبير عنها في صورة وحدات نقدية.

وتترجم الأحداث المالية إلى بيانات مالية تمثل المادة الأولية التي يهتم بها المراجع عند قيامه بأداء مهامه.

ب - المراقبة الداخلية : يعتبر نظام المراقبة الداخلية المصمم بالوحدة الاقتصادية نقطة البداية لعمل المراجع، والأساس في تحديد مدى الاختبارات والفحوص التي ستكون مجالاً لتطبيق إجراءات المراجعة وبذلك يعتبر تقييم ذلك النظام من

جانب المراجع جزءا متكاملًا من عمليات المراجعة، وركيزة من ركائز الفحص المحاسبي التي أكدها المنهج العلمي لاجراءات المراجعة.

فالمراقبة الداخلية أحد المفاهيم الميدانية المهمة التي تخص المراجعة، وترتبط إرتباطًا مباشرًا بعمل المراجع الخارجي.

جـ - المبادئ المحاسبية المتعارف عليها: تعتمد المراجعة على مبادئ المحاسبة المتعارف عليها، حيث تمثل الاطار الذي يحكم الممارسة المهنية للمراجعين لضمان إبداء رأي موضوعي في القوائم المالية الختامية للوحدة الاقتصادية.

وتقوم سلطة الزام تطبيق تلك المبادئ اما على قوة التشريع أو على قوة الالزام التي تتمتع بها الهيئات المهنية بين أعضائها من خلال إصدار توصيات ملزمة لأعضائها يجب عليهم اتباعها. وينشأ القبول العام لتلك المبادئ لمنفعتي العملية، وكنتيجة لسلطة الالزام التي تتطلب ضرورة تطبيقها في العملية المحاسبية، ولذلك يمكن اعتبارها أحد المفاهيم الميدانية المهمة للمراجعة.

د - قوائم مالية: تعتبر القوائم المالية البيان المحاسبي الذي تنعكس عليه صورة الوحدة الاقتصادية، كما تمثل المخرجات المباشرة لنظام التشغيل المحاسبي من تبويب للحقائق الاقتصادية وتلخيص لها. وتعتبر تلك القوائم المصدر الرئيسي للمعلومات عن الانشطة الاقتصادية للوحدة والتي يعتمد عليها أصحاب المصلحة في اتخاذ قراراتهم.

ويتبلور دور المراجع في التأكد من الصدق النظري والواقعي لتلك القوائم المالية الختامية. وبذلك يمكن اعتبارها أحد المفاهيم الميدانية الهامة للمراجعة.

هـ - عدالة العرض: تهتم المراجعة بإبداء الرأي الفني المحايد في مدى عدالة القوائم المالية الختامية في تعبيرها عن نتيجة النشاط والمركز المالي للوحدة الاقتصادية.

ويستند المراجع في ذلك إلى أربعة افتراضات يسعى لاثباتها وتمثل في مدى تمثلي تلك القوائم مع مبادئ المحاسبة المتعارف عليها، ومدى تماثل تطبيق تلك المبادئ من سنة لأخرى، ومدى سلامة الاجراءات المتبعة في إعداد تلك القوائم، ومدى اشتغالها على كل المعلومات الضرورية.

ومن ثم يعتبر مفهوم الاظهار العادل للقوائم المالية الختامية أحد المفاهيم الميدانية الأساسية في المراجعة.

ثانياً: إمكانيات علم المراجعة في تفسير الظواهر:

يعتبر التفسير الوظيفية الثانية من وظائف النظرية، وتمثل البديهيات والمصادرات الركنين الأساسيين في مجال التفسير. وفيما يلي دراسة إمكانيات علم المراجعة في تحقيق وظيفة التفسير من خلال عرض البناء التفسيري للمراجعة باقتراح مجموعة من البديهيات والمصادرات وذلك على النحو التالي:-

١ - بديهيات علم المراجعة: تمثل القضايا المشتركة التي تعبر عنها الحقائق المعروفة في مجال الحياة الاقتصادية أو قد تكون مأخوذة من مجالات المعرفة الأخرى ذات الصلة بالمراجعة مثل المحاسبة والادارة والاقتصاد والقانون، وتشير إلى مدى الارتباط بين المراجعة ومجالات المعرفة الأخرى.

وتمثل تلك البديهيات من وجهة نظر الكاتب في البديهيات الآتية:-

أ - بديهية التفويض: التفويض بديهية أساسية في معظم العلوم ومجالات المعرفة، فقد ظهر التفويض في علم الادارة كمبدأ معترف به في إدارة المساهمات، وظهر بوضوح في علم السياسة وفي المحاسبة من خلال مراكز المسؤولية.

وترتبط المراجعة بنظرية تفويض السلطة، والحاجة إلى رقابة أعمال من فوضت إليهم هذه السلطة، ويعتبر المراجع مفوضاً من قبل أصحاب الأموال المشروع للقيام بعمله. وقد يكون التفويض بالمراجعة اختيارياً كتلك المراجعة التي يطلبها ملاك المشروع في المنشآت الفردية وشركات الأشخاص. وقد يكون التفويض بالمراجعة إلزامياً من خلال إلزام التشريعات الخاصة بالشركات المساهمة بنشر قوائمها المالية الختامية على حملة الأسهم والغير.

ومما سبق يتضح أن التفويض مفهوم شائع بين معظم العلوم والمعارف كما هو شائع في علم المراجعة، وعليه فالتفويض تتوافر له الخصائص المطلوبة في البديهيات، وبذلك فهو بديهية من بديهيات المراجعة

ب - بديهية التخطيط: التخطيط مفهوم ملموس في معظم العلوم ومجالات المعرفة، فيظهر التخطيط في علم الادارة وفي علم الاقتصاد، وفي المحاسبة، كما هو واضح في المراجعة، فالمراجع يقوم بتخطيط العمل من خلال وضع برنامج للمراجعة والذي يمثل خطة كيفية وزمنية لأداء العمل المراجعي. كما تحتاج جميع جوانب

عملية المراجعة إلى تخطيط دقيق، فقد ظهر بالفعل استخدام أساليب البرمجة الخطية، وتقييم ومراجعة البرامج في إعداد الخطة السليمة لعملية المراجعة وترشيدها. وينبع الاهتمام بالجانب التخطيطي في المراجعة من المسؤولية والالتزام المهني. ويستخدم في معظم الأحيان كمؤشر للمراجع لكيفية تنفيذ واجباته بالعناية المهنية الواجبة.

وبذلك فالتخطيط مفهوم شائع في معظم مجالات المعرفة كما هو شائع في علم المراجعة، وبناء عليه فالتخطيط تتوافر له الخصائص المطلوبة في البديهيات. ج- بديهية الاستمرار: الاستمرار مفهوم واضح في معظم العلوم ومجالات المعرفة، فالاستمرار مفهوم واضح في علم الإدارة حيث ترتبط الإدارة بعقود طويلة الأجل يترتب عليها حقوق وتعهدات والتزامات. ويظهر مفهوم الاستمرار أيضا في علم القانون، وفي علم الاقتصاد حيث أن استمرار الوحدة الاقتصادية وبقاءها يعتبر حافزا للمستثمرين على استثمار أموالهم ويدفع الحياة الاقتصادية للنمو والتقدم، وذلك لوجود مقياس الربح كمعيار للأداء الاقتصادي. كما يظهر مفهوم الاستمرار في المحاسبة ويقود إلى تقسيم حياة المشروع إلى مدد مالية أو فترات مالية مستقلة.

ويظهر الاستمرار بشكل ملموس في المراجعة، حيث ينبع هذا المفهوم من استمرار الحاجة إلى خدمات المراجعة، وتطور تلك الحاجات لسد حاجة وتوقعات مجالات الأعمال من المهنة للوفاء بمتطلبات المجتمع المتطور لخدمات المراجعة.

وبذلك فالاستمرار مفهوم شائع في معظم مجالات المعرفة بما فيه المراجعة ويمكن اعتباره بديهية من بديهياتها.

د- بديهية الاثبات: الاثبات هو عملية تسجيل الوقائع كما حدثت بناء على مستندات مؤيدة. ويظهر الاثبات في الإدارة حيث تعتمد القرارات الإدارية على دراسة الوقائع المبينة، وتحليلها، واستخلاص النتائج التي يُبنى عليها القرار الإداري. كما يظهر الاثبات في علم التاريخ، وعلم الاجتماع، وعلم القانون. وعلم المحاسبة. والمراجعة من العلوم التي تبدأ بجمع البيانات عن طريق الفحص والملاحظة والاستفسار، والمصادقات وغيرها من الوسائل الفنية للإثبات في المراجعة. وتعتمد

على إثبات المشاهدات، والتحليل المكثف لتلك البيانات لاقامة الدليل على صدق أو كذب المعلومات التي تحويها القوائم المالية الختامية.

فالاثبات مفهوم شائع في معظم مجالات المعرفة بما فيه المراجعة وبالتالي ينطبق عليه خصائص البديهيات، ومن ثم يمكن اعتباره إحدى بديهيات المراجعة.

٢ - مصادرات علم المراجعة: تمثل المصادرات الركن الثاني من أركان البناء التفسيري للنظرية، وتحدد مصادرات علم المراجعة من خلال الوظيفة التي يؤديها، وهو ما يسمى بالتفسير الوظيفي للعلم، ويعتبر فحص وتحقيق الأداء المالي وتبليغ نتيجة ذلك لأصحاب رأس المال في الوحدة الاقتصادية الوظيفتين الرئيسيتين للمراجعة ومحددان الاطار العام لها. ومن ثم فقد اعتبرهما الكاتب مصادرتين أساسيتين لعلم المراجعة.

وقد راعى الكاتب أنه يمكن اتخاذها أساسا لاستدلالات تالية وهو ما يميز مصادرات أي مجال من مجالات المعرفة. فمصادرة الفحص والتحقيق تتسق مع بديهية الاثبات، كما يستنبط منها مبدأ المصادقة. كما تتسق مصادرة التبليغ مع بديهية التفويض كما يستنبط منها مبدأ المسؤولية، وذلك على النحو التالي:-

أ - مصادرة الفحص والتحقيق: يقصد بتلك المصادرة أن ما يتم تسجيله وتلخيصه وعرضه بالوحدة الاقتصادية يحتاج إلى فحص وتحقيق للتأكد من أن الحقائق الاقتصادية قد تم التعبير عنها بصدق وبطريقة ساعدت مستخدميها في اتخاذ قرارات سليمة. والفحص والتحقيق هو جوهر وظيفة المراجعة، فالراجع يحقق عمل المحاسب من خلال فحص وتحقيق البيانات الواردة بالقوائم المالية الختامية والتي يعدها ويجهزها المحاسب، وهو يرجع في ذلك لأصل هذه البيانات.

ج - مصادرة التبليغ: هو الوظيفة الثانية للمراجعة، ولا يقتصر التبليغ على الأثر الاعلامي بل يتعداه للتأثير السلوكي وتمثل أداة التبليغ في تقرير المراجع، والذي يمثل المنتج النهائي لعملية المراجعة. ويقتصر مضمون التبليغ في المراجعة على إبداء الرأي في مدى عدالة القوائم المالية الختامية في التعبير عن نتيجة النشاط والمركز المالي.

ثالثا: إمكانيات علم المراجعة في التنبؤ بالأحداث:

يمثل التنبؤ الوظيفة الثالثة من وظائف النظرية في العلوم الاجتماعية ويعني تحديد أو

بيان اتجاه أحداث العلم، وتعتبر الفروض والمبادئ أدوات التنبؤ لأي مجال من مجالات المعرفة. وبالرغم من الجدل الذي يثور حول فروض ومبادئ العلوم الاجتماعية، حيث تتعدد فيها الآراء والاتجاهات إلا أن الكاتب يرى أهميتها في علم المراجعة، الأمر الذي أدى به إلى اقتراح بعض الفروض والمبادئ لذلك العلم. وقد راعى في الفروض إمكانية إتساقها مع البديهيات والمصادرات مع إمكانية الاستنباط منها، واعتبار المبادئ مكملات لتلك الفروض ونتائج مستنبطة من البديهيات والمصادرات. ويتم عرض البناء التنبؤي للمراجعة باقتراح فرضين ومبدأين، وذلك على النحو التالي:-

١ - فروض علم المراجعة:

أ - الدلالة المقيدة للقوائم المالية: ان القوائم المالية وما تحويه من أرقام وبيانات لا تعبر عن نتيجة النشاط والمركز المالي الحقيقي للوحدة، حيث أن دلالتها مقيدة وليست مطلقة، ويرجع ذلك الى افتراض ثبات القوة الشرائية لوحدة النقد عند تقييم عناصرها بالإضافة لاختلاف أسس قياس تلك العناصر، وخضوع بعض القيم للتقدير الشخصي، كما أنها لا تفصح عن بعض العناصر ذات التأثير المباشر والهام على المركز المالي.

ولذلك فقد أحيطت بظلال من التحفظ على ما يمكن استقراؤه منها من اتجاهات، وما تظهره من حقائق، وما تفصح عنه من دلالات.

ب - الصدق المحاسبي في تقرير المراجعة: هذا الفرض هو الذي يعطي للتقرير أهميته. فهو أداة لدعم الثقة في المعلومات المالية المنشورة بالقوائم المالية الختامية، باعتبارها أساس العملية الاقتصادية نظرا لاعتماد مستخدمي ذلك التقرير على رأي المراجع الفني المحايد في القوائم المالية الختامية قبل اتخاذ قراراتهم. ونتيجة للفرض السابق ظهرت التحفظات في تقرير المراجعة درءا للمسؤولية المراجع قانونيا ومهنيا، ومن مظاهرها عدم ابداء المراجع لرأيه الا اذا اقتنع بكفاية وملاءمة أدلة وقرائن الاثبات وعدم الاعتماد على مصادر لم يتأكد من صحتها عند فحصه وتحقيقه. ومن نتائجها حق المراجع في اعداد التقرير المناسب تبعا لما يتوصل اليه من نتيجة عمله، مثل اعداد التقرير بتحفظات، أو التقرير السالب، أو تقرير عدم ابداء الرأي.

٢ - مبادئ علم المراجعة :

أ - المسؤولية : ظهر هذا المبدأ نتيجة اعتبار المراجع وكيلًا عن المساهمين، ومفوضًا من قبلهم، الأمر الذي ألقى عليه مسؤولية تبليغهم بنتيجة فحصه وتحقيقه للأداء المالي للوحدة الاقتصادية، كما أنه نتيجة مستنبطة من مصادرة التبليغ. وقد اشتق هذا المبدأ من بديهية التفويض، كما أنه نتيجة مستنبطة من مصادرة التبليغ وتتحدد مسؤوليته على أساس التكليف القانوني لوظيفته، فهو مسؤول تجاه أصحاب المشروع مسؤولية مدنية تعاقدية إذا لم يبذل العناية المهنية الواجبة، وقد تمتد مسؤولية المراجع تجاه أطراف أخرى بالمجتمع خلاف عميله، ولم تتحدد مسؤوليته تجاه تلك الأطراف على وجه الدقة حتى الآن. ويختلف حجم تلك المسؤولية على حسب قانون كل دولة ومدى نظرتها لحجم الإهمال الذي يقع فيه المراجع. وقد يكون المراجع مسؤولاً أمام المجتمع إذا ترتب على إهماله وتقصيره في عمله الأضرار بمصالح المجتمع، وقد يقع في هذه الحالة تحت طائلة المسؤولية الجنائية.

ب - المصادقة : يعتبر مبدأ المصادقة من المبادئ المتعارف عليها في المراجعة، ويحظى القبول العام بين جمهرة المحاسبين والمراجعين وأعضاء المهنة. حيث تهدف المراجعة إلى فحص وتحقيق المجموعة المستندية والدفترية للوحدة فحصاً فنياً محايداً، ليتمكن المراجع من التأكد من أن الحسابات الختامية تظهر بصورة عادلة نتيجة أعمال الوحدة عن الفترة المحاسبية، وأن الميزانية تعبر بأمانة ووضوح عن حقيقة المركز المالي في نهاية تلك الفترة.

ويشتق هذا المبدأ من بديهية الإثبات، ومصادري الفحص والتحقيق والتبليغ، ومكمل لفرض الصدق المحاسبي في تقرير المراجعة.

مدى وفاء مهنة التدقيق بدولة الكويت بمتطلبات نظرية المراجعة :

نشأة مهنة التدقيق بدولة الكويت والتشريعات المنظمة لها :

مرت مهنة المراجعة منذ نشأتها بدولة الكويت بتطورات عديدة يمكن إيجازها فيما

يلي :-

- ١ - اعتمدت المهنة في بدايتها على ما جاء بقانون الشركات بدولة الهند والذي صدر عام ١٩١٣، واستمر تطبيقه في تنظيم مهنة المراجعة حتى عام ١٩٦٠ م.
- ٢ - أدى التطور الاقتصادي الكبير الذي تشهده دولة الكويت، واتساع المعاملات التجارية وظهور الشركات الضخمة، وازدياد الوعي المحاسبي إلى اهتمام الدولة بتنظيم مهنة مراقبة الحسابات، والشروط الواجب مراعاتها لمن يحق له مزاولة مهنة بصدر قانون الشركات رقم ١٥ لعام ١٩٦٠ م في مواده ١٦١، ١٦٤، ١٦٥ والخاصة بتنظيم أحكام تعيين مراقب الحسابات وشروط تنظيم المهنة، وقد عدل بالقانون رقم ٣ لعام ١٩٦٥ م.
- ٣ - وقد تم تتويج مهنة المراجعة بدولة الكويت بإنشاء جمعية المحاسبين والمراجعين الكويتية في ١١ فبراير عام ١٩٧٣ حيث يهدف هذا التنظيم للعمل على رفع المستوى المهني، والأدبي، والثقافي لأعضاء المهنة. وتزويد أعضائها بالآفاق الجديدة في مجال المحاسبة والمراجعة، وتنمية وتطوير الفكر المحاسبي لديهم، والمساهمة في تنظيم قواعد مزاولة المهنة، والتعاون مع الهيئات والجمعيات العلمية والمهنية المحلية والعالمية.
- ٤ - وقد صدر أخيراً القانون رقم ٥ لعام ١٩٨١ الذي أحدث تطوراً في المهنة وركز على أهمية المهنة للنظام الاقتصادي والاجتماعي للدولة، ودورها الحساس. كما اهتم بالشروط اللازمة لمزاولة المهنة بالكويت، وكفل وضع الضمانات اللازمة لتنظيم ورفع مستوى مهنة التدقيق كي تؤدي دورها في خدمة المجتمع على الوجه المطلوب.

مدى وفاء التشريعات واللوائح المنظمة للمهنة بمتطلبات نظرية المراجعة:

أولاً: المفاهيم:

- ١ - فيما يختص بمفهوم الكفاءة فقد حدد القانون رقم ٥ لعام ١٩٨١ بالباب الأول المؤهلات الأكاديمية (العلمية) التي يجب توافرها في مراقب الحسابات، والتي تتمثل في حصوله على درجة البكالوريوس في المحاسبة من جامعة الكويت أو إحدى الجامعات أو المعاهد العليا المعادلة والمعتمدة. كما أوجب القانون نفسه على مراقب الحسابات أن يكون عضواً في إحدى جمعيات المحاسبين المعتمدين، وعلى وجوب توافر فترة خبرة عملية لديه بعد حصوله على المؤهل الأكاديمي، وتتراوح تلك الفترة بين سبع سنوات بالنسبة لمراجعة حسابات البنوك وشركات التأمين والشركات المالية، وخمس سنوات

بالنسبة للشركات الأخرى. كما ألزم القانون المذكور ضرورة اجتيازه امتحان مزاوله المهنة الذي تجريه وزارة التجارة والصناعة.

١ - ويتضح مما سبق أن مفهوم الكفاءة يحظى باهتمام التشريعات المنظمة للمهنة بدولة الكويت. وإذا تناولنا مدى الالتزام بهذا المفهوم في المحيط العملي فقد أكدت بعض الدراسات الميدانية (حسن ١٩٨٤ : ١١٨) التي تمت في هذا الصدد عام ١٩٨٤ على عدم توافر المؤهلات العلمية والعملية اللازمة لدى بعض ممارسي المهنة، كما أكدت أيضا على عدم توافر القدر الكافي من الكويتيين المؤهلين تأهيلا علميا وعمليا لاستيفاء متطلبات المهنة. وأرجعت هذا النقص إلى عدم اقبال الكويتيين من خريجي قسم المحاسبة والمراجعة على الالتحاق بمكاتب التدقيق المهنية والانخراط في سلك المهنة، كما عدت بعض الأسباب التي أدت إلى ذلك منها عدم كفاية الرواتب المبدئية التي تدفع لهم، وطول الفترة الزمنية التي نص عليها القانون لاكتساب الخبرة العملية، والنقص في عدد المتخصصين لتدريس علوم المحاسبة على المستوى الجامعي، وتفضيل الخريجين للتوجه للعمل بالوزارات والادارات الحكومية والشركات.

٢ - وفيما يتعلق بمفهوم الحياد فقد أكد القانون التجاري رقم ١٥ لعام ١٩٦٠ على أهمية مفهوم حياد واستقلال المراجع، حيث ألزم الشركات المساهمة بتعيين مراقب مستقل ومحام للقيام بمراجعة الحسابات والقوائم المالية الختامية لها. كما حظر المشرع على مراقب الحسابات بموجب القانون رقم ٥ لعام ١٩٨١ في المادتين ١٨، ١٩ أن يرأس مجلس ادارة احدى الشركات المساهمة التي يقوم بمراجعة حساباتها، أو يكون عضوا منتدبا فيها أو عضوا في مجلس ادارتها، أو شريكا، أو موظفا فيها حرصا على تأكيد مفهوم استقلال وحياد المراجع في تفكيره وتصرفاته، وتوخي المراجع الموضوعية أثناء تأديته لعمله.

ويتضح مما سبق أن مفهوم الحياد يحظى باهتمام التشريعات المنظمة للمهنة بدولة الكويت. وقد انصب اهتمامها بمعيار المصالح المادية كأساس لتحديد مفهوم حياد المراجع، وينبغي اهتمام التشريعات والهيئات المنظمة للمهنة باضافة معيار آخر يضمن استقلال الحالة الذهنية له حتى يتحقق الحياد الحقيقي.

٣ - وبالنسبة لمفهوم العناية الواجبة فلا شك أن هذا المفهوم يرتبط بقواعد شرف المهنة من

الناحية العملية. ويعتقد الكاتب أن أزمة سوق الأوراق المالية بدولة الكويت أبلغ رد على عدم التزام مراقبي الحسابات بالعناية الواجبة والملائمة عند ممارسة أعمالهم، وتنفيذ إجراءات المراجعة كما تقتضيه مسؤولياتهم المهنية. واعتبار ذلك أحد أهم الأسباب الرئيسية لحدوث تلك الأزمة، على أساس أن تقرير المراجع عن المراكز المالية للشركات التي يتم تداول أسهمها بالبورصة من أهم مصادر المعلومات الأساسية التي يستقي منها المستثمرون والمحللون الماليون معلوماتهم المناسبة لاتخاذ قراراتهم الاستثمارية.

ويرجع عدم وضوح هذا المفهوم لدى مراقبي الحسابات من وجهة نظر الكاتب إلى الأسباب الآتية:-

- أ - عدم تحديد الإجراءات النمطية للمراجعة بدولة الكويت.
- ب - عدم الاتفاق على موقف محدد لأعضاء المهنة تجاه المشاكل التي يتعرضون لها.
- ج - عدم توافر مقاييس التحقق من مدى التزام أعضاء المهنة بهذا المفهوم.
- د - عدم تحديد معايير للأداء المهني، فلم توضع قواعد بمعايير المراجعة المتعارف عليها والتي يمكن بموجبها قياس المستويات المهنية، ومدى جودة أداء أعضاء المهنة. فالملاحظ أن المهنة بدولة الكويت أخذت بما جاء بمعايير الأداء المهني المطبقة بالولايات المتحدة الأمريكية، وبريطانيا ولم تكيف تلك المعايير بما يتناسب مع الظروف المحلية.
- هـ - عدم تحديد الواجبات والمسؤوليات المهنية التي ينبغي أن يلتزم بها أعضاء المهنة.
- ٤ - ينظم مفهوم السلوك الأخلاقي قانون شرف المهنة الذي يهدف إلى تحديد الواجبات والالتزامات المهنية والأخلاقية التي يجب أن يلتزم بها المراجعون. وتختلف تلك الواجبات والالتزامات باختلاف القوانين الوضعية المعمول بها في هذا الشأن، وباختلاف العرف المهني السائد بين المراجعين.

وقد أكدت التشريعات بدولة الكويت على أهمية التزام أعضاء المهنة السلوك الأخلاقي. فقد ألزم المشرع الباب الثاني من القانون رقم ٥ لسنة ١٩٨١ بشأن تنظيم مزاوله المهنة على مراقبي الحسابات عدم مزاوله أية مهنة تتعارض مع مهنته مثل أعمال الاستشارات والخبرة، وأعمال الترويج لتأسيس الشركات، ومسك الحسابات واعداد الحسابات الختامية والميزانيات وأعمال الدعاية لمكتبه، أو أن يكون له مصلحة مادية في

الشركات التي يراجع حساباتها من خلال ارتباطه بوظيفة بها. وحدد القانون في مادته رقم ٢١ مسؤولية مراقبي الحسابات اذا نسب لهم ما يعتبر مخالفاً لأحكام القانون أو لأصول المهنة.

ويرى الكاتب عدم وضوح هذا المفهوم لدى بعض مزاوي المهنة بدولة الكويت. ومن مظاهر ذلك قبول عمليات المراجعة عن طريق تقديم المناقصات كما يحدث في مراجعة حسابات الجمعيات التعاونية. كما يتم في بعض الحالات الاتفاق مع العميل على نسبة مقدما كأتعاب من إيرادات العملية التي يقوم بمراجعتها، وقيام بعضهم بأعمال المضاربات وتورطهم في أزمة سوق الأوراق المالية. بالإضافة لقيامهم بأعمال المحاسبة بالشركات رغم الزام المشرع لهم بعدم ممارسة تلك الأعمال وتفرغهم لأداء دورهم الحقيقي. بالإضافة لعدم تفرغ بعضهم للمهنة واعتبارها مصدراً آخرًا للدخل مما يؤثر على مفهوم العناية الواجبة في أداء أعمالهم خاصة وأن القانون رقم ٥ لعام ١٩٨١ لم يول مسألة التفرغ للمهنة الأهمية المناسبة لها رغم أهميتها لرفع مستوى المهنة ومستوى مزاويلها ويرجع ذلك من وجهة نظري للأسباب الآتية :-

- أ - عدم كفاية التشريعات في هذا الصدد.
- ب - عدم وجود تنظيم مهني قوي ومتطور للإشراف على المهنة بدولة الكويت، حيث يتمثل التنظيم المهني بدولة الكويت في جمعية المحاسبين والمراجعين التي يقتصر دورها على إصدار بعض النشرات الدورية المتعلقة بالمهنة دون أن يكون لها الدور الفعال في إلزام الأعضاء بتوصياتها.
- ج - عدم توافر دستور مهني يقوم على مجموعة متناسقة من المفاهيم المتفق عليها ويناسب ظروف المهنة بدولة الكويت.

ولا شك أن اتساع دور التدخل الحكومي وإصدار التشريعات الكافية، ووجود تنظيم مهني قوي ومتطور، واعداد دستور مهني يشمل قواعد متعارفاً عليها لسلوك، وقناعة أعضاء المهنة بأهمية الالتزام بتلك القواعد لزيادة ثقة الرأي العام في مهنة المراجعة يمكن أن يؤدي بدوره الى رفع مستوى المهنة ومزاويلها، ويحفظ لها كيانها واستقلاليتها.

لتكن البداية بالاستعانة بما أخذت به الدول التي سبقتنا في هذا المضمار مثل

الولايات المتحدة الأمريكية والمملكة المتحدة. ودراسة ما يناسب المهنة بدولة الكويت للأخذ به واستبعاد القواعد غير المناسبة.

٥ - والأدلة والقرائن من المفاهيم المتعارف عليها في علم المراجعة في أي بلد من بلدان العالم. وعلى المراجع أن يجمع الأدلة والقرائن الكافية والملائمة للحالة التي يراجعها ليحصل على أكبر اقناع ممكن. وقد وردت الأدلة والقرائن ضمن معايير تنفيذ العمل الميداني المنبثقة عن معايير المراجعة المتعارف عليها بالولايات المتحدة الأمريكية كمستوى يمكن من خلاله تقييم أداء أعضاء المهنة، ومقارنة أدائهم من خلال سعيهم نحو جمع الكم والكيف للملائم من أدلة وقرائن الاثبات.

ولا يحكم عملية تجميع أدلة وقرائن الاثبات أية قوانين أو تعليمات ولكنها مسؤولية مهنية تتعلق بمدى قناعة المراجع لبدء رأيه الموضوعي في مدى صدق المعلومات التي تتضمنها القوائم المالية الختامية.

ولا شك أن عدم تفرغ بعض الأعضاء لممارسة المهنة بالكويت قد يساعد على عدم قدرتهم على تجميع الأدلة والقرائن الكافية والملائمة التي تحتاج إلى وقت كاف للحصول عليها، والاكتفاء بما يقع تحت بصرهم. كما أن عدم وجود معايير محددة للمراجعة بدولة الكويت قد يؤدي إلى عدم امكانية تقييم أداء المراجع في هذا المجال.

٦ - والأحداث المالية من المفاهيم الميدانية المرتبطة بالمراجعة في أي بلد من بلدان العالم، ولكن قد يؤدي خروج المهنة عن دائرة اختصاصاتها الأساسية وممارسة أعمال الاستشارات الادارية، والترويج لتأسيس الشركات، والاستثمار والمضاربات والوكالة وغيرها، إلى ابتعادها عن دائرة الأحداث المالية المرتبطة بالمنشأة التي ينبغي أن يقوم المراجع بتدقيقها، وخروج المهنة من ارتباطها بهذا المفهوم الهام.

كما أن التزام أعضاء المهنة بقواعد السلوك الأخلاقي، وبالتشريعات المنظمة لحقوقهم وواجباتهم ومجالات أعمالهم، سوف تؤدي إلى تفرغهم لممارسة دورهم الرئيسي الذي يتبلور في تدقيق العمليات التي نتجت عن الأحداث المالية المرتبطة بالمنشأة سواء بينها وبين أصحابها، أو بينها وبين الغير.

وقد حرصت دولة الكويت على تأكيد هذا المفهوم بالقانون ٥ لعام ١٩٨١ الذي

يلزم مراقبي الحسابات بعدم مزاوله أي مهنة تتعارض مع عملهم الأصلي الذي ينبغي أن يتمثل في تدقيق الأحداث المالية للمنشأة وإبداء الرأي بغرض التصديق على عدالة القوائم المالية الختامية.

٧ - ان نظرة المراجع لدى سلامة نظام المراقبة الداخلية بالمنشأة هي نظرة نسبية تختلف من مراجع لآخر. وان كانت هناك مقومات أساسية تمثل الحد الأدنى لسلامة النظام الا أنه يختلف فيها الرأي.

ومن خلال دراسة بعض تقارير مراقبي الحسابات الموجهة لمجلس إدارة بعض المنشآت بدولة الكويت. . . تعبر فيه آراؤهم عن مدى سلامة النظام، وإبداء النصح للارتقاء به، ومدى اعتمادهم عليه في تخطيط عملية المراجعة وتحديد نطاق الفحص لديهم.

٨ - وفيما يتعلق بالمبادئ المحاسبية المتعارف عليها كأحد المفاهيم المرتبطة بممارسة عملية المراجعة. . . فقد ألزم القانون رقم ٦ لعام ١٩٦٢ بدولة الكويت مراقبي الحسابات باتباع المبادئ المحاسبية المتعارف عليها، ولكن لم يبين القانون ماهية تلك المبادئ على وجه التحديد. . . كما لم يتناولها القانون رقم ٥ لعام ١٩٨١.

ويلاحظ مما سبق عدم وجود مبادئ أو قواعد محاسبية متعارف عليها يمكن أن تستند اليها مهنة المراجعة بدولة الكويت. واعتمد المشرع على المبادئ المحاسبية المتعارف عليها دولياً لتمثل الاطار الذي ينبغي أن يتحرك من خلاله المراجعون عند ممارستهم لأعمالهم. . . ولا شك أن ذلك يمثل ثغرة واضحة في تلك التشريعات.

وينبغي على التنظيمات المهنية المتخصصة والمتمثلة في جمعية المحاسبين والمراجعين الكويتية العمل على تحديد وتطوير القواعد والمبادئ المحاسبية التي تناسب ظروف المهنة، واحتياجات مستخدمي القوائم المالية بدولة الكويت.

٩ - بالنسبة لمفهوم القوائم والتقارير المالية، فلم تنص قوانين المحاسبة بدولة الكويت على بعض الأمور الهامة المتعلقة بتلك القوائم والتقارير المنشورة بمعرفة الشركات ومنها على سبيل المائل :-

أ - أغفلت القوانين أهمية نشر قوائم مالية ذات قيمة للمستخدم في الوقت الراهن مثل قائمة التغير في المركز المالي، أو قوائم التدفقات النقدية، والقوائم المالية المعدلة

بالأرقام القياسية. واكتفت بالقوائم والتقارير المالية المتعارف عليها التي تنشرها الشركات المساهمة مثل حساب الأرباح والخسائر وحساب توزيع الأرباح وقائمة المركز المالي.

ب - لم تعالج القوانين مشكلة افصاح القوائم المالية، والمعلومات التي ينبغي أن تمثل الحد الأدنى للافصاح في تلك القوائم.

١٠ - وفيما يتعلق بمفهوم عدالة العرض، فمن خلال الاطلاع على تقارير المراجعة للعديد من الشركات اتضح حرص المدققين على اظهار عدالة عرض القوائم والتقارير المالية ضمن صياغة تقاريرهم. ويفقد هذا المفهوم فعاليته في تقرير المراجعة بدولة الكويت للأسباب الآتية :-

أ - عدم الاتفاق على المبادئ المحاسبية المتعارف عليها والتي تمثل الاطار الذي يعمل من خلاله المراجع.

ب - يعتبر هذا المفهوم مفهوماً نسبياً يختلف من مراجع لآخر، نظرا لعدم الاتفاق على مستويات للأداء المهني بدولة الكويت.

ج - اختلاف صياغة تقارير المراجعة، فالبعض يسمي المبادئ المحاسبية المتعارف عليها بالأصول المحاسبية المتعارف عليها، ويسمى البعض الآخر السياسات المحاسبية المتعارف عليها رغم اختلاف مفهوم السياسة عن مفهوم المبدأ في اطار النظرية العلمية.

ثانياً: البديهييات:

١ - بالنسبة لبديهية التفويض فقد أكدت التشريعات المتعلقة بمهنة المراجعة بدولة الكويت على أهمية تفويض السلطة من خلال نص المادة ١٦١ من القانون ١٥ لعام ١٩٦٠ بتعيين مراقب للحسابات بالشركات المساهمة تعينه الجمعية العمومية للمساهمين، هذا بالإضافة لمسؤوليته عن صحة البيانات الواردة بتقرير المراجعة بوصفه وكيلًا عن مجموع المساهمين وفقاً لنص المادة ١٦٥ من القانون المذكور.

ويُفهم من المادتين السابقتين أن التفويض أخذ شكلا الزاميا من خلال الزام التشريعات الخاصة بالشركات المساهمة بنشر قوائمها المالية الختامة على حملة الأسهم. كما أخذ التفويض في المراجعة شكلا اختياريا في الواقع العملي بدولة الكويت من

خلال تكليف بعض المنشآت الفردية وشركات الأشخاص للمراجعين بمراجعة حساباتهم للاطمئنان على مراكزهم المالية، رغم عدم الزام القانون لهم بنشر تلك المراكز على الغير.

كما يفهم أيضا أن المراجع مسؤول مسؤولية تعاقدية أمام من فوضه وهم حملة الأسهم، وينبغي عليه أن يقدم تقريره لهم عن مدى سلامة تصرفات إدارة المشروع. ٢ - وفيما يختص ببيدية الاستمرار فلقد كان للقوانين المنظمة لمهنة المحاسبة بدولة الكويت والتي سبق الإشارة إليها، الأثر الكبير لنمو الحاجة لخدمات المحاسبة والمراجعة من قبل الشركات المساهمة وغيرها من المؤسسات وازدياد الطلب على خدماتها.

ولقد كان الاهتمام بإنشاء اتحاد لمهنة المحاسبة والمراجعة، والذي يتمثل في جمعية المحاسبين والمراجعين الكويتية خير دليل على أهمية الحاجة الى خدمات المهنة، وأهمية تنظيمها وتطويرها لخدمة التطور الاقتصادي والاجتماعي بالدولة.

ومما يدل أيضا على استمرار الحاجة الى خدمات المراجعة استعانة المشروع الفردي أو شركات الأشخاص اختياريا بمدقق حسابات قانوني لتدقيق حساباتهم رغم عدم الزام القوانين لهم بذلك، للاطمئنان على أعمالهم ومدى انتظام حساباتهم وسجلاتهم التي حددها قانون التجارة بدولة الكويت رقم ٢ لعام ١٩٦١.

٣ - وفيما يتعلق ببيدية الاثبات فتقوم مهنة المراجعة بدولة الكويت كما يجرى عليه العمل في سائر دول العالم بقيام المراجع بتجميع الأدلة والقرائن وتحليلها، واستخلاص النتائج لاثبات مدى صدق المعلومات التي تحويها القوائم المالية الختامية مستخدما في ذلك وسائل جمع المعلومات.

٤ - يظهر الجانب التخطيطي للمهنة في دولة الكويت من خلال اعداد وتصميم برامج المراجعة، وإن كان يؤمل منها في المستقبل القريب زيادة الاهتمام بتخطيط أعمالها في شتى المجالات مما يساهم في تطوير المهنة ورفع مستواها، ومن أمثلة ذلك :-

أ - أهمية استخدام أسلوب البرمجة الخطية في مجال تخطيط أعمال المراجعة.

ب - استخدام أسلوب تقييم ومراجعة البرامج في اعداد خطة سليمة لعملية المراجعة مما يساعد على تقدير الزمن الكلي لانجاز العمل، وتحديد المسار الحرج الذي ينبغي التركيز عليه باستمرار، كما يساعد على تقدير تكاليف عملية المراجعة بدقة.

- ج - استخدام أسلوب تحليل التكلفة / العائد لدعم توصيات المراجع لكي يمكن استنباط ربح المكتب على أساس سليم .
- د - استخدام أسلوب الفحص بالمعاينة الاحصائية .

ثالثا: المصادر:

- ١ - بالنسبة لمصادرة الفحص والتحقيق فقد ساعدت التشريعات المنظمة للمهنة بدولة الكويت على أداء المراجع لوظيفته على الوجه الأكمل ومده بالبيانات والايضاحات لتيسير أعماله . وقد عاجلت المواد من ١٦١ الى ١٦٥ من القانون رقم ١٥ لعام ١٩٦١ حقوق وواجبات مراقب الحسابات حتى يتمكن من أداء دوره في عملية الفحص والتحقيق على الوجه الأكمل، وذلك باعطائه الحق في الاطلاع على جميع دفاتر وسجلات ومستندات الشركة التي يدق حساباتها، وفي طلب البيانات التي يراها ضرورية للتحقق من موجوداتها والتزاماتها .
- ٢ - أكدت التشريعات المنظمة للمهنة بدولة الكويت على أهمية التبليغ في المراجعة واعتباره الوظيفة الثانية لمراقب الحسابات بعد الفحص والتحقيق . ويعتبر التقرير الذي يعده بنتيجة الفحص والتحقيق هو أداة التبليغ وذلك من خلال نص المادة ١٦٥ من القانون رقم ١٥ لعام ١٩٦١ على ضرورة حضور مراقب الحسابات الجمعية العمومية للشركة ويتلو عليها تقريره ويكون مسؤولا عن صحة البيانات الواردة به، وأن يكون تقريره مشتملا على جميع الحقائق التي تهم حملة الأسهم والغير ممن يهتمون بتقريره . . ويجب أن يشتمل على المعلومات الآتية :-

 - أ - ما إذا كان المراقب قد حصل على المعلومات التي يرى ضرورتها .
 - ب - ما إذا كانت الميزانية وحساب الأرباح والخسائر متفقة مع الواقع وتتضمن كل ما نص عليه القانون ونظام الشركة على وجوب اثباته فيها، وتعبر عن حقيقة المركز المالي الحقيقي للشركة .
 - ج - ما إذا كانت الشركة تمسك بحسابات منتظمة .
 - د - ما اذا كان الجرد قد أجري وفقا للأصول المرعية .
 - هـ - ما إذا كانت البيانات الواردة في تقرير مجلس الادارة متفقة مع ما هو وارد في دفاتر الشركة .

و- ما إذا كانت هناك مخالفات لأحكام نظام الشركة أو لأحكام القانون على وجه يؤثر على نشاط الشركة ومركزها المالي ..

رابعاً: الفروض:

- ١ - يتأكد فرض الدلالة المقيدة للقوائم المالية من خلال المسببات الآتية :-
 - أ - عدم توافر الاطار الذي يحكم من خلاله المراجع على دلالة القوائم المالية ، والذي يتمثل في المبادئ المحاسبية المحددة والتي يتم التعارف عليها من قبل ممارسي المهنة بدولة الكويت .
 - ب - لم تكفل التشريعات ، ولا التنظيم المهني بدولة الكويت توفير اطار محدد وواضح للمعايير التي يحكم من خلالها المراجع على مدى دلالة القوائم المالية .
 - ج - لم تكفل التشريعات ، ولا التنظيم المهني بدولة الكويت كمية ونوعية المعلومات التي ينبغي الافصاح عنها بالقوائم المالية والتي يمكن أن تمثل الحد الأدنى للافصاح حتى يتسنى للمراجع التحقق من مدى التزام المنشآت بذلك الحد .
 - د - ظهور القوائم المالية الختامية للشركات بدولة الكويت مقومة عناصرها بوحدة النقد ووفقاً للأساس التاريخي الذي لا يعبر في ضوء التغير المستمر للأسعار عن المركز المالي الحقيقي لتلك المنشآت .
 - هـ - عدم احتواء القوائم المالية الختامية عن عناصر لها أهميتها الحالية على دلالة تلك القوائم مثل التنظيم ، والقوى البشرية والعلاقات الانسانية ، والعوامل الاجتماعية الأخرى .
- ٢ - بالنسبة لفرض الصدق المحاسبي في تقرير المراجعة ، فينبغي لكي يتوافر ذلك الصدق ضرورة توافر المقومات الآتية :-
 - أ - الدقة في نقل المعلومات المحاسبية عن القوائم والتقارير المالية الختامية بالمنشأة .
 - ب - سهولة فهم مضمون تلك المعلومات من خلال استخدام المراجع التعبيرات المحددة في عرض بيانات التقرير .
 - ج - سهولة تكوين فكرة شاملة ورأي واضح عن الحالة المالية للمنشأة من خلال التقرير .

- د - التزام المراجع الحيادية في ابداء الرأي ودون تحيز لفئة على حساب فئة أخرى .
- هـ - التحفظ إذا رأى ضرورة لذلك .
- و - الافصاح عن أية بيانات جوهرية يمكن أن تؤثر على قرارات مستخدمي التقرير .
- ولم يتأكد هذا الفرض بالمهنة في دولة الكويت للأسباب الآتية :-
- أ - عدم تحديد البيانات والمعلومات الضرورية التي يمكن أن تمثل الحد الأدنى للافصاح بالتقارير والقوائم المالية الختامية للمنشآت حتى أن القوانين الصادرة لم تعالج هذا الموضوع ولا التنظيم المهني الممثل في جمعية المحاسبين والمراجعين الكويتية .
- ب - عدم التوصل إلى مبادئ محاسبية متعارف عليها في إعداد القوائم والتقارير المالية على وجه التحديد، حيث أن التشريعات التي صدرت والمنظمة للمهنة في دولة الكويت لم تنص على مبادئ محاسبية معينة وإنما أشارت فقط إلى المبادئ والقواعد المحاسبية المتعارف عليها دون ذكر تفصيلي لماهية تلك المبادئ والقواعد على وجه التحديد .
- وقد رأت إحدى الدراسات التطبيقية (حسن، ١٩٨٤ : ١٣٩) التي تمت في هذا المضمار عدم تمشي تقارير مراقبي الحسابات بدولة الكويت مع الأصول العلمية لوضع التقارير، وأكدت تلك الدراسة على وجود العديد من الثغرات نتيجة لعدم كفاية القوانين والتشريعات في هذا المضمار، وعدم وجود تنظيم مهني قوي لرفع مستوى المهنة .
- وبذلك فإن فرض الصدق المحاسبي في تقرير المراجعة لا يتمشى إلى حد كبير مع الواقع العملي للمهنة بدولة الكويت .

خامساً: المبادئ :-

- ١ - فيما يتعلق بمبدأ مسؤولية مراقب الحسابات، فقد أكدت التشريعات المنظمة للمهنة بدولة الكويت على مسؤولية المراجع القانونية تجاه المساهمين باعتباره وكيلًا عنهم، كما حددت العقوبات التأديبية والجنائية في هذا الشأن وذلك على النحو التالي :-

أ- خولت المادة ٢١ من القانون ٥ لعام ١٩٨١ وكيل وزارة التجارة والصناعة إحالة مراقب الحسابات إلى لجنة التأديب إذا نسب إليه ما يعتبر مخالفا لأحكام القانون أو أصول المهنة، أو ارتكب إهمالا جسيما أو فعلا مخلا بالشرف، أو فقد شرطا من شروط مزاوله المهنة. وإذا تم تكليف مسؤوليته على اعتبارها جريمة جزائية تحول أوراقه إلى النيابة العامة لاتخاذ اللازم بشأنه.

ب- أما بالنسبة للمساءلة الجنائية أجازت المادة ٣٤ من القانون ٥ لعام ١٩٨١ لوكيل وزارة التجارة والصناعة بناء على طلب المدعي العام أن يصدر قرارا بوقف مراقب الحسابات عن مزاوله المهنة احتياطيا.

ج- كما نص القانون رقم ٥ لعام ١٩٨١ في الباب الأول على أن يكون طالب القيد في المهنة شخصا طبيعيا وليس شخصا معنويا، حتى تتحدد مسؤولية المراقب الشخصية عن أعماله.

وتمثل المسؤولية القانونية لمراقب الحسابات الحد الأدنى لما يتحمله من مسؤوليات، حيث غالبا ما تفرض المنظمات المهنية مسؤوليات مهنية أكبر على المراجع لرفع مستوى العناية المهنية الواجبة عن ذلك الحد الذي يفرضه القانون (نور، ١٩٨٠ : ١١١).

وتحاول جمعية المحاسبين والمراجعين بدولة الكويت تعزيز وتأكيذ المسؤولية المهنية لمزاويل المهنة من خلال النشرات الدورية الصادرة عنها لمراقبي الحسابات. ويعتقد الكاتب أن التشريعات والهيئات المنظمة للمهنة بدولة الكويت لم تحدد التكليف القانوني والمهني لمسؤولية المراجع على وجه الدقة للأسباب الآتية :-

أ- لم يحدد القانون الأطراف التي يعتبر المراجع مسؤولا أمامها، هل الطرف الذي فوضه للقيام بعمله، أو أطراف أخرى خارجية، أو مسؤولا أمام الطرفين؟ وما هي حدود تلك المسؤوليات أمام كل طرف من تلك الأطراف؟.

ب- لم تحدد التشريعات بدولة الكويت معايير المراجعة التي تعتبر أنماطا لتحديد مستوى جودة أداء المراجع، لمحاسبته، ومساءلته عند الاختلال بها في تنفيذ اجراءات المراجعة.

ج- لم تحدد التشريعات المبادئ المحاسبية التي ينبغي أن يستند إليها المراجع عند

اعداد القوائم المالية الختامية، باعتبارها الاطار المتطور من المفاهيم التي ينبغي أن تحكم الممارسة المهنية للمراجعين لضمان ابداء رأي موضوعي في تلك القوائم .

د - لم تحدد التشريعات مفهوم العناية الواجبة للمراجعين بدولة الكويت والذي يتحدد على أساسه مسؤولية المراجع، ويظهر ذلك بشكل واضح من خلال ما حدث بسوق الأوراق المالية، ومسؤولية المراجعين عن تلك الأزمة، كما لم تتحدد الحالات التي يتحقق فيها هذا المفهوم والحالات التي لا يتحقق فيها.

هـ - لم تتضمن النشرات الدورية الصادرة عن جمعية المحاسبين والمراجعين تحديد المسؤولية المهنية لممارسي المهنة على وجه الدقة، وأنواع الأخطاء التي يمكن أن يقع فيها المراجع، ومسؤوليته تجاه كل نوع والأطراف المسؤول أمامهم، وحدود تلك المسؤولية.

٢ - أما بالنسبة لمبدأ المصادقة في دولة الكويت فقد اهتم المشرع بتأكيد ذلك المبدأ كأهم أهداف المهنة، فأوجب في الباب الثاني من القانون رقم ٥ لعام ١٩٨١ على مراقب الحسابات عدم ممارسة الأعمال التي تتعارض مع عمله كمراقب مثل التي تتعلق باعداد الحسابات الختامية والميزانيات وذلك ضماناً لجدية مراجعة هذه القوائم، لما لها من تأثير هام في الأوضاع الاقتصادية، وتشجيعه على التفرغ لمهنته الأساسية وهي المصادقة على صحة المعلومات التي تتضمنها القوائم المالية الختامية للشركات.

نتائج البحث وتوصياته:

أولاً: النتائج:-

- ١ - تتوافر للمراجعة المقومات الأساسية للعلوم الاجتماعية والتي تتمثل في التراكمية والتنظيم والسببية.
- ٢ - أصبحت الحاجة ملحة لارساء نظرية عامة للمراجعة يتم التعارف عليها بين جمهرة المحاسبين والمراجعين، تعتبر الأساس والمرشد لهم وتحكم أداء عملية المراجعة.
- ٣ - لتحقيق فاعلية نظرية المراجعة ينبغي أن يكون لديها القدرة على وصف وتفسير ظواهر ذلك العلم والتنبؤ بأحداثه المستقبلية، من خلال أدوات لازمة لتحقيق تلك الوظائف تتمثل في تعريف مجال علم المراجعة والمفاهيم المرتبطة به، وما يركز عليه من بديهيات،

- ومصادر، وفروض، ومبادئ لظهور الحقائق المرتبطة به.
- ٤ - أمكن للكاتب التوصل إلى مجموعة من المفاهيم التي تصف مجال علم المراجعة، واقترح بعض البديهييات والمصادر التي تفسر ظواهره، بالإضافة لبعض الفروض والمبادئ التي يركز عليها لتحديد اتجاهه، والتنبؤ بأحداثه المستقبلية.
- ٥ - عدم كفاية الدور الرقابي على مهنة التدقيق بدولة الكويت نظرا لوجود بعض الثغرات في التشريعات المنظمة للمهنة، وعدم فاعلية جمعية المحاسبين والمراجعين في تنظيم المهنة، ورفع مستواها بما يتلاءم مع احتياجات المجتمع الكويتي.

ثانيا: التوصيات:

- ١ - ضرورة مشاركة جمعية المحاسبين والمراجعين الكويتية في الجهود المبذولة بواسطة الجمعيات المهنية في دول العالم، لوضع بناء نظري للمراجعة يركز على مجموعة متناسقة من المفاهيم والمبادئ، حتى يتسنى تحديد الاطار الذي يعمل من خلاله المراجعون.
- ٢ - ضرورة قيام جامعة الكويت ومراكز البحوث بتشجيع البحوث والرسائل العلمية التي تتناول دراسة الجانب النظري للمراجعة، والاتصال المستمر بالجامعات العالمية المتخصصة للوقوف على أحدث الكتابات في هذا الصدد.
- ٣ - ضرورة مراجعة التشريعات المنظمة للمهنة بدولة الكويت من قبل الأجهزة المختصة، لتلمس نواحي القصور وسد الثغرات الموجودة بها للوفاء بحاجة المجتمع من المهنة.
- ٤ - ضرورة تدعيم جمعية المحاسبين والمراجعين الكويتية بالكوادر الأكاديمية والفنية المتخصصة، واحكام الرقابة على المهنة من خلال اعداد دستور مهني يلتزم به أعضاء المهنة، وتمكينها من ممارسة دورها الرقابي بفاعلية أكبر.
- ٥ - تشجيع الكوادر الكويتية المؤهلة للالتحاق بالمهنة، وتفرغهم لها لسد النقص الموجود في هذا المجال من العناصر الوطنية.

المصادر العربية:

- بدر، أ.
١٩٧٥ أصول البحث العلمي ومناهجه. الكويت، وكالة المطبوعات.
حسن، م. ع.
١٩٨٤ "مهنة المراجعة ومدى استيفائها لمتطلبات التقدم الاقتصادي بدولة الكويت".
الكويت. جمعية المحاسبين والمراجعين الكويتية.
نمر، ح. م.
١٩٧٧ دراسات في نظرية المحاسبة. القاهرة - دار النهضة العربية.
نمر، ن. م.
١٩٧١ نظرية المحاسبة المالية، رسالة دكتوراه مقدمة لكلية التجارة جامعة القاهرة.
نور، أ.
١٩٨٠ «معايير المراجعة المتعارف عليها في الولايات المتحدة الأمريكية»، مجلة كلية التجارة
للبحوث العلمية، جامعة الاسكندرية، المجلد السابع عشر - العدد الاول.

المصادر الأجنبية

- Campell, N.
1970 Readings in the philosophy of Science. Englewood Cliffs, N.J. :
Prentice Hall.
Cattanach, R. L. & Hanberg G.W.
1973 "Audit Planning: An Application of Network Analysis". The Ac-
counting Review. N.Y (July)
Caws, P.
1965 The philosophy of Science. N.Y.: D. Van Nostrand. Co.
Herman, B. J. & Edwards, J.D
1973 Reading in Auditing. (3rd ed) N.Y.: South Western Publ. Co.
Howard, L.R.
1970 Auditing. (3rd ed) N.Y: Macdonald & Evans Ltd.
Jencks, W.B.
1960 Auditing Principles. N.Y.: McGraw Hill.
Kissinger, J.N.
1977 "A general theory of evidence as the conceptual foundation in
auditing theory". The Accounting Review (April).

Mautz, R.K. & Sharaf, H.A.

1961 The Philosophy of Auditing. American Accounting Association.

Martin, L.

1960 An Introduction to Logic. N.Y.: Henery-Halt and Co.

Ritchie, A.D.

1961 Scientific Method. N.Y.: Littlefield & Adams.

Spicer, E.E. & Pegler, E. C.

1974 Practical Auditing. London: Pitman & Sons Ltd.

Summers, E.L.

1972 "The Audit Staff Assignment Problem: A linear Programming Analysis". The Accounting Review (July).

Wong, P.J.

1977 "Using a Cost/Benefit Analysis Approach to Support Audit Recommendation". The Internal Auditor (August).

مجلة العلوم الاجتماعية في مجلدات

تعلن «مجلة العلوم الاجتماعية» عن توافر الأعداد السابقة من المجلة ضمن مجلدات أنيقة. يمكن الحصول عليها من قسم الاشتراكات مباشرة، أو بالكتابة إلى المجلة على عنوانها التالي:

مجلة العلوم الاجتماعية

ص. ب. ٥٤٨٦ صفاة - الكويت 13055

أو الاتصال تلفوياً لتأمينها على الهاتفين التاليين: ٢٥٤٩٤٢١ - ٢٥٤٩٣٨٧

ثمن المجلد الواحد: (٥,٠٠٠) خمسة دنانير كويتية أو ما يعادلها.

للطلاب: (٣,٠٠٠) ثلاثة دنانير كويتية أو ما يعادلها.

Towards a Framework of a Theory of Auditing: With Application to Kuwait

Samir Abdul Ghany

There is a need for a theory of auditing, and a theoretical framework will aid understanding of the definitions, concepts, axioms, postulates and principles of the audit profession. The first part of the study deals with the theoretical structure of auditing as it relates to the social sciences. The author then explores the relationship between auditing and scientific theory. In the third section the author studies the potentials of the science of auditing, and the study concludes with the application of the auditing theory to the audit profession in Kuwait.