العنوان:	المحاسبة بين النظرية والتطبيق
المصدر:	مجلة المدير العربي
الناشر:	جماعة الإدارة العليا
المؤلف الرئيسي:	البدويهي، عطية علي حسن
المجلد/العدد:	ع 78
محكمة:	لا
التاريخ الميلادي:	1982
الشهر:	أبريل
الصفحات:	41 - 50
رقم MD:	67021
نوع المحتوى:	بحوث ومقالات
قواعد المعلومات:	EcoLink
مواضيع:	معايير المراجعة، المحاسبة الادارية، النظم المحاسبية، المعايير المحاسبية، مراجعة الحسابات، جودة المراجعة، الرقابة المالية، الميزانية، محاسبة الضرائب، محاسبة التكاليف، المراجعة الداخلية، المراجعة الخارجية
رابط:	http://search.mandumah.com/Record/67021

© 2022 المنظومة. جميع الحقوق محفوظة.
هذه المادة متاحة بناء على الإتفاق الموقع مع أصحاب حقوق النشر، علما أن جميع حقوق النشر محفوظة. يمكنك تحميل أو طباعة هذه المادة للاستخدام الشخصي فقط، ويمنع النسخ أو التحويل أو النشر عبر أي وسيلة (مثل مواقع الانترنت أو البريد الالكتروني) دون تصريح خطي من أصحاب حقوق النشر أو المنظومة.

للإستشهاد بهذا البحث قم بنسخ البيانات التالية حسب إسلوب الإستشهاد المطلوب:

إسلوب APA

البدويهي، عطية علي حسن. (1982). المحاسبة بين النظرية والتطبيق.مجلة المدير العربي، ع 78 ، 41 - 50. مسترجع من http://search.mandumah.com/Record/67021

إسلوب MLA

البدويهي، عطية علي حسن. "المحاسبة بين النظرية والتطبيق."مجلة المدير العربيع 78 (1982): 41 - 50. مسترجع من http://search.mandumah.com/Record/67021

© 2022 المنظومة. جميع الحقوق محفوظة.
هذه المادة متاحة بناء على الإتفاق الموقع مع أصحاب حقوق النشر، علما أن جميع حقوق النشر محفوظة. يمكنك تحميل أو طباعة هذه المادة للاستخدام الشخصي فقط، ويمنع النسخ أو التحويل أو النشر عبر أي وسيلة (مثل مواقع الانترنت أو البريد الالكتروني) دون تصريح خطي من أصحاب حقوق النشر أو المنظومة.

المحاسبة بين النظرية والتطبيق

الدكتور
عطية على حسن البدويهى
مدرس المحاسبة والمراجعة
كلية التجارة ـ جامعة الأزهر

نشأت المحاسبة وليدة التطور الاقتصادى والاجتماعى ، ومع استمرار هذا التطور ظهرت مشاكل وتعقيدات كان على المحاسبة أن تتطور هى الأخرى حتى يمكنها الوفاء بالاحتياجات المطلوبة منها . كذلك الحال بالنسبة للمراجعة .

لقد ظهرت فروعا وتطبيقات محاسبية متعددة بعضها يطبق فى معظم ـ ان لم يكن فى كل المشروعات ـ وبعضها يطبق على بعض الأنشطة ذات طبيعة متميزة . ومع تعدد الفروع والتطبيقات المحاسبية فقد عملت بعض الدول على ما يطلق عليه بالتوحيد المحاسبى .

ويجد الباحث أن هناك خلطا ملموسا فى الكتابات المحاسبية بين ما يعتبر من الفروع المحاسبية وبين ما يعتبر من التطبيقات المحاسبية لدرجة أن هناك من يرى أن المراجعة تعتبر أحد فروع المحاسبة وهو الأمر الذى يتعارض مع ما هو مستقر عليه منذ زمن طويل مضى من أن المراجعة تعتبر علما وفنا مستقلا عن المحاسبة على الوجه الذى سيتضح خلال مراحل البحث .

ومن ناحية أخرى نجد أن الجانب النظرى فى المحاسبة بدأ يلقى فى السنوات الأخيرة اهتماما متزايدا والمحاولات مستمرة لبلورة هذا الفكر المحاسبى من أجل وضع اطار متكامل لنظرية علمية للمحاسبة .

من هنا كانت فكرة هذا البحث الذى أمكن تقسيمه الى مبحثين : الأول يتناول الفروع والتطبيقات المحاسبية . والثانى ماهية المحاسبة والمراجعة .

المبحث الأول ـ الفروع والتطبيقات المحاسبية :

فى المجتمعات القبلية كانت كل قبيلة تنتج ما يكفيها ، وقد أدى ذلك الى عدم وجود نشاط تجارى بالمعنى المفهوم وكل ما هنالك انه اذا احتاجت قبيلة شيئا مما تنتجه قبيلة أخرى فانه يمكن الحصول عليه عن طريق نظام المقايضة وقد ساعد عدم ظهور النقود آنذاك على اتباع نظام المقايضة .

ومع تطور الحياة والانتقال من النظام القبلى الى نظام المجتمعات وظهور النقود بدت الحاجة الى وجود نشاط اقتصادى فى شكل أولى وقد تمثل ذلك فى ظهور المنشآت الفردية . والذى لا شك فيه أن صاحب المنشأة الفردية احتاج الى وسيلة أو أخرى للتحاسب حتى يعرف ما له وما عليه ، وربما لمعرفة أرباحه أو خسائره . وهنا يمكن القول بأن الحاجة قد بدأت تولد المحاسبة فى شكلها البدائى وكان ذلك قبل عام ١٤٩٤ .

وفى عام ١٤٩٤ كتب باسيليو عن نظرية القيد المزدوج لأول مرة ، والذى لا شك فيه أن هذه النظرية كانت موجودة قبل هذا التاريخ لكنها كانت محل تجربة واختبار (١) .

ان المحاسبة التى ظهرت فى بداية الأمر هى المحاسبة التى نطلق عليها الآن المحاسبة الاجمالية ، أى المحاسبة التى تعطى نتائج أعمال المشروعات بشكل اجمالى حيث لم تكن هناك حاجة الى بيانات

1) Littloton A.C., & Zirmexmon V. K. Accounting Thocry, continuity and chonge printice-Hall. Inc , Englewood G Gliffs, N. J., 1962, PP. 1—2.

تحليلية فى منشآت فردية تجارية ذات حجم اقتصادى محـــدود .

ونجـــد انه الى ان ظهرت المنشآت الصناعيـــة كانت المحاسبة الموجودة هى « المحاسبة المالية » وقد استلزمت طبيعة المشروعات الصناعية محاسبة تحليليـــة من اجل تحـــديد من تكلفة للوحـــدات الصناعيـــة . وهنـــا ظهـــرت « محاسبة التكاليف الصناعية » واطلق فقط على المحاسبة الاجماليـــة اصطلاح « المحاسبة المالية » تمييزا لها عن محاسبة التكاليف الصناعية .

وهكذا استمر التطور الاقتصـــادى والاجتماعى وظهـــرت شركات الاشـــخاص ثم شركات الأموال كما ظهرت هيئات واشكال اخرى لا تهدف الى الربح مثل الجمعيات الخيرية والعلمية وهذه كلها سواء كانت تهدف الى الربح او لا تهدف اليه فانها احتاجت الى محاسبة من نوع او آخر من اجل تحديد فائض او عجز الايرادات من المصروفات او تحديد الأرباح والخسائر هذا الى جانب تحديد المركز المالى لهذه الوحـــدات المحاسبية ، وقـــد استلزم ذلك ظهور فروع او تطبيقات محاسبية تتمشى مع طبيعة نشاط هـــذه الهيئات والاشكال على الوجه الذى ســـوف يتضح تباعا .

وفى هـــذا المجـــال يقول مايتزوجونسون (٢) : ان المشروعات الصناعية كبيرة كانت او صـــغيرة نجد انه من الضرورى ان تسجل العمليات المالية وان تعـــد قوائم ماليـــة دورية من واقع ســـجلات محاسبية . وبالاضافة الى هذه المحاسبة العامة (general accounting) فقـــد ظهرت اشكالا محاسبية متخصصة ومن بين اهم هذه الاشكال :

١ ـــ تصميم النظام المحاسبى
Design of accounting system

٢ ـــ محاسبة التكاليف Cost accounting

٣ ـــ الميزانيات التقديرية Budgeting

٤ ـــ محاسبة الضرائب Tax accounting

٥ ـــ المراجعـــة Audting

٦ ـــ المراقبة الداخلية Internal control

وهكذا نجـــد أن الكاتبين قد حددا اهم الأشكال المحاسبية بالاضافة الى المحاسبة العامة من وجهـــة نظريهما . ويراعى انهما قد اعتبرا ان المراجعـــه من بين اهم الأشكال المحاسبية المتخصصة ، وهذا يثير تساؤلا مبدئيا حول مدى اعتبار المراجعة أحـــد المجالات المحاسبية وهيل تعتبر هكذا . أم أنهـــا تعتبر مجالا خاصا ؟ وبمعنى آخر هل تعتبر المراجعة علما مستقلا ام أنها أحـــد احد فروع المحاسبة ؟ هذا ما سوف نحاول الاجابة عليه بعد استعراض عـــدد آخر من وجهـــات النظر او الآراء فى هـــذا المجـــال .

وفى هـــذا المجال ايضـــا يرى البعض الآخر(٣) ان المحاسبين يميلون الى التخصص فى مجال محدد كما هو الحـــال بالنسبة لأعضـــاء المهن الأخرى . مع اخـــذ فرص العمل المتاحة مهنيـــا فى الحسبان فان حقل المحاسبة يجب ان يحدد فى مجالات ثلاث عريضة :

١ ـــ المراجعـــة
(The bublic accounting profession)

٢ ـــ المحاسبة الخاصة (Private accor.ting)

٣ ـــ المحاسبة الحكومية
(governmental accounting)

١ ـــ المراجعة : وهـــذه يقوم بهـــا المحاسبون القانونيون (CPA) وعملهم الرئيسى هو المراجعة ، وغالبـــا ما يدعون الى تقـــديم خدمات ضريبيـــة واستشارات ادارية .

٢ ـــ المحاسبـــة الخاصـــة : ان المحاســـبين فى المشروعات الخاصة كبيرة او مـــصغيرة يجب ان يسجلوا العمليات المالية وان يعدوا قوائم ماليـــة دورية من واقع السجلات المحاسبية . وبالاضافة الى هذه المحاسبة العامة فقد ظهر عدد من الأوجه المحاسبية المتخصصة ومن بين اهم هذه الأوجـــه تصميم النظم المحاسبية (Design of accounting systems) ومحاسبة التكاليف (Cost Accounting) والميزانيـــات التقـــديرية (Budgeting) والمحاســـبة الضريبيـــة (Tax accounting) والمراجعـــة الداخليـــة (Internal auditing) والمحاسبة الادارية (Manegement accounting)

٣ ـــ المحاسبة الحكومية : تحتـــاج الحكومات الى بيانات مالية لمساعدتها فى ادارة اعمالها وتحصل على هـــذه البيانات عن طريق وكالات او ادارات حكومية من اهمها :

---

(٢) Meigs W. B., & Johnson C. E., Accounting. The Basis for business decisions, Second Edition, Mc Graw Hill Book Company, 1967, pp. 6 — 8

(٣) Meigs W. B., & Mosich A. N., & Meigs R. E., Financial Accounting, Second Edition, Mc Graw-Hill Book Comapany 1970, pp. 3 — 7.

١ — Internal Revenue Service

٢ — Securities and Exchange Commission

ونجد أن الكتاب الثلاثة ومن بينهم والرملیتز أحد الكاتبين المشار اليهما وجهة نظرهم فيما سبق ، وقد قسموا الحقل المحاسبى الى ثلاثة مجالات عريضة وراوا أن كلا من المراجعة والمحاسبة الحكومية يعتبر حقلا مستقلا من هذه الحقول الثلاثة أما الحقل الثالث فهو المحاسبة ويرون أن أهم مجالاته هو تصميم النظم المحاسبية محاسبة التكاليف ، الميزانيات التقديرية ، المحاسبة الضريبية ، المراجعة الداخلية وأخيرا المحاسبة الادارية .

وهكذا ، نجد أنه ليس هناك جديد فى وجهة النظر حول مجالات عمل المحاسبين سوى أنه قد تم احلال المراجعة الداخلية محل المراقبة الداخلية هذا الى جانب اضافة المحاسبة الادارية كأحد أوجه المحاسبة الخاصة . ولا شك أن اضافة المحاسبة الادارية كأحد أوجه المحاسبة الخاصة يعتبر أضافة منطقية حيث لم يشر اليها فى رأى الكاتبين السابق الاشارة اليه آنفا .

ويضيف البعض تحت عنوان المحاسبة كمهنة(٤) : انه فى مجتمعنا اليوم يعمل المحاسبون فعلا فى (١) المراجعة ، (٢) الصناعة الخاصة ، (٣) القطاعات التى لا تهدف الى الربح . وفى كل من هذه المجالات نجد أن التخصص ممكن فالمحاسب على سبيل المثال يجب أن يكون ماهرا فى المراجعة ، وتطوير الأنظمة المحاسبية ، والميزانيات التقديرية ، محاسبة التكاليف ومحاسبة الضرائب .

يمكن أن نخلص من استعراض الكتابات السابقة الى أن أهم مجالات المحاسبة هى :

١ — المراجعة Auditing

٢ — المحاسبة الحكومية
Governmental accounting

٣ — المحاسبة فى القطاعات التى لا تهدف الى الربح
The not - for - profit sector.

٤ — المحاسبة العامة General Accounting

٥ — المحاسبة الخاصة Private Accounting
(أ) تصميم النظم المحاسبية
Design of accounting systems

(ب) محاسبة التكاليف Cost accounting

(جـ) المحاسبة الادارية
Management accounting

(د) محاسبة الضرائب Tax accounting

(هـ) المراقبة الداخلية Internal Control

(و) المراجعة الداخلية Internal auditing

وجدير بالذكر أن البعض يرى ان المراجعة تعتبر أحد أوجه المحاسبة الخاصة ، الا اننا نعتقد وكما سنرى فى المبحث التالى أنها وان كانت أصلا أحد مجالات المحاسبة الا انها أصبحت علما مستقلا له كيانه ومقوماته وليست أحد أوجه المحاسبة الخاصة .

ان المحاسبة التى ظهرت فى بادىء الأمر هى المحاسبة الام ، وهى التى نطلق عليها الآن المحاسبة المالية « المحاسبة الاجمالية » وهى تعطى نتائج الوحدات المحاسبية بشكل اجمالى ، والذى لا خلاف عليه ان الحاجة عند ظهور المحاسبة لم تكن تستلزم أكثر من المحاسبة الاجمالية نظرا لان الحياة كانت بدائية وكانت المشروعات آنذاك فردية تجارية ودات راس مال محدود الى مدى بعيد .

ثم بدأت الحياة تتطور بطبيعة الحال ، وظهرت المنشآت الصناعية وواكب ذلك حاجة الحكومات الى محاسبة تفى باحتياجاتها ، واستمر التطور وهذه سنة الحياة الى أن كبر حجم المشروعات التجارية والصناعية وتعقدت المشاكل الادارية وانفصلت الملكية عن الادارة وبانت الحاجة ملحة الى أن تساهم المحاسبة بدور فى هذا المجال يخدم الاداره ويسهل مهمتها فى التنفيذ والمتابعه والرقابه وبعد ذلك أخذت الدول المختلفة غالبا بالتخطيط على المستوى القومى ، وكان على المحاسبة أيضا أن تتدخل فى هذا المجال لكى تستمر فى ملازمتها لمراحل التطور الاقتصادى والاجتماعى .

وأثناء ذلك كله كانت هناك مشروعات وكيانات محاسبية من نوع أو آخر وكان على المحاسبة أن تؤدى دورها فى هذه المشروعات والكيانات الاقتصادية والاجتماعية .

والسؤال الآن هو ماهية المحاسبات التى ظهرت حتى الآن ؟ وهل تعتبر فروعا محاسبية أم تطبيقات محاسبية ؟. وبمعنى آخر ما هو الذى يعتبر فرعا محاسبيا ؟ وما هو الذى يعتبر أحد أوجه التطبيق المحاسبى ؟.

---

(٤) Edwards J. D., & Hermanson R. H., & Sal-monson p. F., Accounting 1 - A programmed taxt, third Edition, Richard D. Irwin, Inc., 1974, p. 3.

اولا ــ الفروع المحاسبية :

فى هــذا الخصوص يقول د . محمــد ســعيد عبد الســلام (٥) :

« اذا انتقلت الآن الى الحــديث عن فــروع المحاسبة عن كل من المحاسبة الوضعية والمحاسبة الاسلامية فلابد لى أن اذكر أن فروع الشىء تنبع منه وان الثمار من أشجارها والأولاد من أمهاتهم فاذا كان مفهــوم المحاســبة الأم فى المحاسبتين الوضعــة والاسلامية واحدا فالمتوقع لمفهوم الفروع فى الحالتين أن يكون واحــدا كذلك بمعنى أن الحاجة هى التى تفتق الحيلة فحاجات الحياة الاقتصادية والماليــة هى التى كشفت عن فروع علم المحاسبة .

وأخرجت تلك الفروع من أمهــا لتؤدى دورها اشباعا لهذه الحاجات التى تظهر فى تسلسل دورها على مسرح الحيــــاة والأمر كما نقول ســيان فى المحاسبتين الوضــعية والاسلامية . واذ يتــدرج تحت المحاسبة الاسلامية ــ كالمحاسبة الوضعية ــ محاسبة مالية تمكن من التعرف على المراكز الماليــة لأصحاب المشروعات ونتائج نشاطهم وبيــان حقوق والتزامات الأطراف المتعاملة مع المشروع وقد وضع الاسلام أحكامه فى كل ذلك كى تراعى عند اعداد هــذه المعــلومات أحــكام تحقق الرؤية الصادقة بمقيــاس العــدل الذى حــكم به العــليم الخبير . وفى المحاسبة الاسلاميــة ــ كالمحاسبة الوضعية ــ توجد محاسبة تكاليف ظهرت فيها آراء حول قياس التكلفة والهدف منه وأبعاد هذا القياس ، وفيهــا ــ أى المحاسبة الاسلاميــة ــ محاســبة عامــة أو حكومية حين أقام الاســلام نظامه فى بيت المال ودواوين الدولة دون أن يجــد حرجا فى أن يقتبس من حيث الشكل من أنظمــة الروم والفرس قبــل الاســلام ... الخ » .

وهــكذا نجــد أن فروع المحاسبة هى تلك التى تولد لحاجــة معينة مع تطور الحيــاة الاقتصاديه والاجتماعية . وهذه الفروع تأخذ صفات المحاسبة الأم ولكنها تتجه وجهة أخرى من حيث الهدف الذى تعمل على تحقيقه . ان الشجرة من أى نوع لهــا فروع متعددة تخرج منها وترتبط بهــا وتتغذى منها وتحمل صفات هذه الشجرة من حيث اللون والرائحة وما الى ذلك من الصفات .

ويجــد الباحث أن المحاسبة هكذا يمكن تمثيلهــا بشجرة لها شكلها وطابعها المميز ، ويخرج منهــا العديد من الفروع التى تتغذى من هــذه المحاسبة الأم ، وهذه الفروع لابد أن فيهــا صفات المحاسبة الأم وان اتجهت هذه الفروع الى نواحى مختلفــة من اجل تحقيق أهداف مختلفه . على أن هذه الفروع مهمــا اتجهت فانهــا تبقى تابعــة للمحاسبة الام ولا تعتبر مستقلة عنهــا ولكنها تاخــذ منهــا دائما كل جــديد .

من هنــا يمكن القول أن هناك فروعا محاسبية ظهــرت حتى الآن وظهورها لم يكن محض صدفة وانما جاء نتيجــه طبيعيــة لــكون المحاسبة علما اجتماعيا والمجتمعات بطبيعتها متطورة متغيرة لهــا احتياجاتها التى تتغير وتتطور يوما بعد يوم . **ويمكن أن نتبع ذلك كما يلى :**

ان أول فروع المحاسبة التى ظهــرت فى بادىء الأمر كانت المحاسبة الماليــة « المحاسبة الاجمالية » وهى المحاسبة التى تعطى نتائج المشروعات بشكل اجمالى . حيث لم تكن هناك حاجة عندما ظهر هذا الفرع المحاسبى الا الى محاسبة من هــذا النــوع فالمشروعات كانت بدائيــة وتجارية فقط ومحــدوده الحجم الى حد كبير .

وعلى هــذا ، فانه الى أن ظهــرت المنشــآت الصناعيــة كانت المحاسبة الموجودة هى ما نطلق عليه الآن « المحاسبة المالية » . وقــد استلزمت طبيعــة نشاط المشروعات الصناعيــة الى محاسبة تحليلية من أجل تحديد ثمن بيع المنتجات الصناعية ، وهنــا ظهرت « محاسبة التــكاليف الصناعيــة » فى شكلها الاولى وأطلق حينئــذ فقط على المحاسبة الاجماليــة اصطلاح المحاسبة الماليــة تمييزا لهــا عن محاسبة التكاليف الصناعية ، وتهــدف الاخيرة بصفة رئيسية الى تحــديد ثمن تكلفة الوحــدات المنتجة ، وعلى هذا فانها تأخذ اتجاها آخر غــير اتجاه المحاسبه المالية التى تهدف الى تحديد الأرباح أو الخسائر بشكل اجمالى وتحــديد المركز المــالى للوحدات المحاسبية ، على أن يشار الى أن كلاهما يأخذ من المحاسبة الأم القواعد والأصول المحاسبية المتعارف عليها ولكنهما يختلفان فى بعض الخصائص التى تستلزمها طبيعة الهــدف الذى تسعى اليــه كل منهما .

وفى هذا الصدد نجــد د. عبد العزيز حجازى يقول(٦) : وعندما وصل التطور المحاسبى الى هذا الحد ، ظهر فرع للمحاسبة عرف فى سنين متأخره

---

(٥) د . محمد سعيد عبد الســلام ، المحاسبة فى الاسلام ــ نطاقها وأهميتها الاقتصادية ، محاضرة القيت فى ١٩٧٩/٥/٢٨ ضمن محاضرات الموسم الثقافى لقسم الاقتصــاد بكلية الاقتصــاد والادارة جامعة الملك عبــد العزيز مركز البحوث والتنمية ، سلسلة البحوث والدراسات ١٤٠٠ هـ / ١٩٨٠ م ، صفحة ٩٠ .

(٦) د . عبد العزيز حجازى ، محاسبة التكاليف الفعلية ، دار النهضة العربية ، ١٩٦٤ ، ص ١٣ .

بنظام التكاليف الفعلية المعروفة فى المحاسبة تحت عناوين كثيرة منها :

(Cost Keeping, Cost - Finding, Cost, Ascortainment, Cost Accounting).

ولاشك أن ظهور نظام الحكومات وما استتبع ذلك من وجود مصادر ايرادات وأوجه انفاق مختلفة بشكل او آخر ، ادى الى حاجة الحكومات الى محاسبة من نوع متميز ، وهنا كان مولد فرع جديد من فروع المحاسبة أطلق عليه « المحاسبه الحكوميه » ويأخذ هذا الفرع أيضا من المحاسبة الأم المبادىء الرئيسية وان اختلف الهدف الذى يسعى الى تحقيقه .

وفى هذا المجال يقول د . محمود شوقى عطا الله (٧) : المحاسبة الحكومية هى ذلك الفرع من المحاسبة ... الخ » .

ومع تطور الحياة الاقتصادية ظهرت شركات الأشخاص وبعدها شركات الأموال ، وقد أدى ظهور الشركات الأخيرة الى انفصال الملكية عن الادارة وتعقد العمليات داخل هذه الكيانات الاقتصادية ، وباتت الحاجة ملحة الى بيانات محاسبية دقيقه أكثر تحليلا وتفصيلا بحيث يمكن أن تساهم فى حل المشاكل الادارية المختلفة ، وبمعنى آخر بحيث تستخدم فى التخطيط والاشراف والرقابه . وهنا ظهر فرع جديد من فروع المحاسبة يطلق عليه « المحاسبه الادارية » او المحاسبة فى خدمة الادارة .

وتعرف المحاسبة الادارية بأنها (٨) : نظام للمعلومات يختص بتجميع وتحليل وتبويب وتخزين بيانات أساسية او معلومات ناتجه من نظم اخرى فرعية للمعلومات فى المنشأة لفرض انتاج معلومات ذات طابع كمى مالية أو غير مالية ، تقدم للادارة العليا لاستخدامها فى مجال التخطيط واتخاذ القرارات والرقابة على تنفيذ الخطط » .

ولا شك أن المحاسبة الادارية تلتزم بالقواعد والأصول المحاسبية والمتعارف عليها وان اختلف فى بعض الخصائص التى استلزمتها طبيعة الهدف الذى يسعى اليه هذا الفرع المحاسبى .

---

(٧) د . محمود شوقى عطا الله ، المحاسبة الحكومية والقومية ، دار النهضة العربية ، ١٩٧٤ ، صفحة ١٢ .

(٨) د . أحمد رجب و د . على أبو الحسن ، المحاسبة الادارية ، دار المطبوعات الجامعية بالاسكندرية ، ١٩٧٩ ، صفحة ٢ .

وحديثا تطورت وظيفة المحاسبة واصبحت البيانات المحاسبية هامه كوسيلة للتخطيط والرقابه وتقييم الاداء ليس على مستوى الوحدات الاقتصادية فحسب ولكن على مستوى القطاعات ومستوى الاقتصاد القومى . ولتحقيق ذلك ظهر فرع حديث من فروع المحاسبة يطلق عليه المحاسبون اصطلاح « المحاسبه القوميه » .

وتعرف المحاسبة القومية بأنها ذلك الفرع ... الخ »(٩) والمحاسبة القومية تسير أيضا على نفس القواعد والاصول المحاسبية المتعارف عليها وان اختلفت عن باقى فروع المحاسبة السابقة من حيث الهدف الذى تسعى اليه ، الأمر الذى يجعلها تتصف ببعض الخصائص التى تختلف عن الخصائص التى تميز الفروع المحاسبيه التى ظهرت حتى الان والمشار اليها .

وعلى ضوء ما سبق جميعه ، يمكن القول أن المحاسبية الأم بقواعدها واصولها المحاسبية المتعارف عليها الان لها فروعا تأخذ منها وان اتجهت وجهات مختلفة تبتغى تحقيق أهداف تتوقف على طبيعة النشاط الذى تتجه اليه . وبمعنى اخر ان للمحاسبة قواعد واصول محاسبية متعارف عليها توجد فى كل فروع المحاسبه المشار اليها وان اختلفت هذه الفروع فيما بينها من حيث الهدف الذى تسعى اليه ومن حيث بعض الخصائص التى تتوقف على طبيعة الفرع المحاسبى المعين .

ونجد أن فروع المحاسبة التى ظهرت حتى الآن هى :

١ ــ المحاسبة المالية Financial Accounting

٢ ــ محاسبة التكاليف الصناعية Cost Accounting

٣ ــ المحاسبة الحكومية Governmental Accounting

٤ ــ المحاسبة الادارية Management Accounting

٥ ــ المحاسبة القومية National Accounting

والآن الا تعتبر المراجعة أحد فروع المحاسبة ؟ للاجابة على ذلك السؤال نقول : ان المراجعة الآن ومنذ وقت ليس بالقصير تعتبر علما مستقلا له كيانه ومقوماته التى تختلف عن كيان ومقومات المحاسبة . الأمر الذى سوف يتضح فى المبحث الثانى .

---

(٩) د . عباس مهدى شيرازى ، أصول المحاسبة القومية ، النهضة العربية ، ١٩٧٢ ، صفحة ١٥ .

ثانيا ـ التطبيقات المحاسبية :

اثناء ظهور الفروع المحاسبية السابقة ، كانت هناك اوجه نشاط اقتصادية واجتماعية ودينية اختلفت فيما بينها من حيث طبيعة النشاط المزاول من ناحية ومن حيث احتياجات القائمين عليها من ناحية أخرى ، وقد ادى ذلك الى وجود ما يمكن أن يطلق عليه « تطبيقات محاسبيه » اختلفت باختلاف النشاط او المجال المحاسبى موضع التطبيق . من ذلك على سبيل المثال لا الحصر المحاسبة الزراعية ، محاسبه الفنادق ، محاسبة البترول ، محاسبة الجمعيات والنوادى ، المحاسبه الضريبية ومحاسبة المنشآت المالية .

أن واقع الأمر يدعو الى القول بأن كل من المحاسبة الزراعيه ومحاسبه الفنادق ومحاسبة الجمعيات والنوادى ... الخ ليست ذات خصائص متميزة مثل المحاسبة المالية والمحاسبة القومية على سبيل المثال . وبمعنى آخر انها ليست فروعا محاسبية كما يراها البعض وانما هى تطبيقات لفروع محاسبية وبالذات المحاسبة المالية ومحاسبة التكاليف .

أن التطبيقات المحاسبية لا تتمتع بخصائص ومقومات معينة كما هو الحال فى الفروع المحاسبية المشار اليها . حيث نجد أن هذه التطبيقات المختلفة ستخدم المحاسبة المالية ومحاسبة التكاليف فى المجالات الاقتصادية والاجتماعية والدينية موضع التطبيق المحاسبى وهى مجالات ذات صفات متباينة ، الأمر الذى يؤدى الى أن النظام المحاسبى الذى يجب تطبيقه فى منشأة زراعية يختلف عن ذلك الذى يجب تطبيقه فى احدى المنشآت المالية او احد النوادى وذلك لاختلاف طبيعة وهدف النشاط فى كل من هذه الكيانات المحاسبية ولعل الدليل على أن المحاسبة الزراعية مثلا أحد أوجه التطبيق المحاسبى فى مجال النشاط الزراعى هو أننا نجد فى هذا المجال ما يلى :

(أ) محاسبة مالية زراعية .

(ب) محاسبة تكاليف زراعية .

اى أن ما يطبق فى النشاط الزراعى هو اما محاسبة مالية او محاسبة تكاليف وهما من الفروع المحاسبية المشار اليها . كذلك الحال فى باقى التطبيقات المحاسبية .

وعلى هذا ، فانه يمكن أن ننتهى بصدد الفروع والتطبيقات المحاسبية الى ما يلى :

الفروع المحاسبية :

هى التى تأخذ من المحاسبة الأم الخصائص والمقومات وان اتجهت الى مجالات معينة لكى تفى باحتياجات هذه المجالات والفروع المحاسبية التى ظهرت حتى الآن هى :

١ ـ المحاسبة المالية .
٢ ـ محاسبة التكاليف .
٣ ـ المحاسبة الحكومية .
٤ ـ المحاسبة الادارية .
٥ ـ المحاسبة القومية .

التطبيقات المحاسبية :

هى تلك التى لا تعتبر فروعا محاسبية حيث لا تتمتع بخصائص أو مقومات متميزة وانما تعتبر أوجها للتطبيق المحاسبى فى مجالات اقتصادية واجتماعية ذات طبيعة خاصة ، وبمعنى آخر فهى تطبيقات للفروع المحاسبية المشار اليها .

والتطبيقات المحاسبية متعددة منها على سبيل المثال : المحاسبة الزراعية ـ محاسبة الفنادق ـ محاسبة البترول ـ محاسبة الجمعيات والنوادى ـ محاسبة بضاعة الأمانة ـ محاسبة المنشآت ذات الأقسام ـ محاسبة المنشآت ذات الفروع ـ المحاسبة الضريبية ـ محاسبة المنشآت المالية .

وعلى هذا ، فانه يمكن الفصل بين ما يعتبر من الفروع المحاسبية وما يعتبر أحد أوجه التطبيق المحاسبى .

المبحث الثانى ـ ماهية المحاسبة والمراجعة

استمر الخلاف بين المحاسبين الى وقت قريب حول ماهية المحاسبة وهل تعتبر علما فقط أم فنا فقط أم انها علم وفن فى نفس الوقت . وكذلك الحال فقد لقيت المراجعة وما زالت نفس الخلاف السابق فى الراى حول ماهيتها ويرجع هذا الخلاف الى طبيعة كل منهما باعتبارهما من العلوم الاجتماعية التى تخضع لتطور مستمر والتى تعتمد على أصول وقواعد متعارف عليها وليست مستقرة الأمر الذى يجعلها مجالا لهذا الخلاف فى الراى .

وسوف يتناول هذا المبحث بالدراسة كل من ماهية المحاسبة والمراجعة .

١ ـ ماهية المحاسبة :

المحاسبة أحد مجالات المعرفة التى يرجع تاريخها الى ما قبل عام ١٤٩٤ وهى وليدة التطور الاقتصادى والاجتماعى .

ويجد الباحث ان المحاسبة منذ نشأتها قد استمرت فى أداء وظيفتها فى مجال التطبيق العملى دون اهتمام بالقواعد المحاسبية المتبعة فى هذا

التطبيق ودون تحليل للأسس النظرية التى تعتمد عليها مبادىء التطبيق العملى وهكذا الى منتصف القرن العشرين تقريبا حيث بدأ الاهتمام بالجانب النظرى فى المحاسبة سواء من الباحثين او المنظمات المهنية المحاسبية .

هل المحاسبة علم أم فن ؟ .

لعله من المفيد أن تكون هناك اجابة على هذا التساؤل بحيث يمكن وضع حد لما يثار احيانا وحتى الآن فى بعض المؤلفات عما اذا كانت المحاسبة علما أم فنا ، هذا من ناحية ومن ناحية اخرى حتى يمكن ان يتضمن تعريف المحاسبة ما ينتهى اليه الراى بصدد ماهيتها .

وهل هى علم أم فن أم كليهما على الوجه الذى سوف يتضح تباعا .

لقد واجهت لجنة المصطلحات بالمجمع الامريكى للمحاسبين (The Committe on Terminology of the Amon can Institute) مشكلة (of certified public Accountants) ما اذا كانت المحاسبة علما أم فنا . وقد رات اللجنة ان المحاسبة تعتبر فنا فيما يتصل بالمعرفة والمهاره والخبرة والجهود التى يبذلها المحاسبون من اجل اداء الخدمة للمجتمع . كما اعتبرت اللجنة ان تفسير البيانات المحاسبية يعد أمرا منطقيا . ان المحاسب فى وضع يمكنه من خدمة الادارة عن طريق تقديم البيانات التحليلية التى تفسر الانشطة فى الماضى وكذلك تقديم النصح للادارة فيما يتعلق بالكثير من البيانات الخاصة بالاعمال فى المستقبل(١٠) .

وهكذا نجد ان اللجنة رات أن المحاسبة تعتبر علما وفنا فى نفس الوقت وفى هذا الصدد ايضا يرى البعض أنه من الأهمية بمكان ان يكون لدى المحاسبين معرفة كاملة بعمليات التسجيل والتبويب للبيانات المحاسبية . ومع هذا فان ذلك يمثل جزءا ثانويا من مسئوليتهم العامة . ان معظم انتباههم يركز على تقدير وتفسير البيانات ذات التاثير المجدى (١١) .

وهكذا يتضح أن المحاسبة يجب النظر اليها على أنها علم وفن فى نفس الوقت .

---

(١٠) Simons H. & Karrenbrock W. B., Intermediate Accounting Comprehnsive Volume , South - Western Publishing company, 1964. p. 2.

(١١) Walgenbach P. H. & Dittrich N. E. & Hanson E. I., principles of Accounting, Harcourt Brace Jouanvich, Ins., 1976, p. 2.

ويحلل البعض(١٢) طبيعة المحاسبة الى ابعاد ثلاثة وهى مجال الدراسة والتطبيق ، الاسلوب المنهجى لقياس النتائج واخيرا تجدد البحث العلمى واستمراره وذلك من أجل بيان ما اذا كانت المحاسبة تعتبر احد العلوم أم انها لا تخرج عن كونها فنا يزاول .

وقد انتهى التحليل الى ان المحاسبة من حيث مجال الدراسة تعتبر احد مجالات الدراسة الاجتماعية وانها تتبع اسلوبا علميا . كما ان القياس فى المحاسبة يعتبر بمثابة خاصية تكسب نتائجها طبيعتها المميزة كما هو الحال فى القياس الكمى فى العلوم الطبيعية ، وبناظر تفسير النتائج المحاسبية على أساس المفاهيم المحددة التفسير الموضوعى لنتائج البحوث فى العلوم الطبيعية واخيرا من حيث تجدد البحث العلمى واستمراره فقد انتهى التحليل الى أن البحث المحاسبى المعاصر يشمل انواع البحوث العلمية المعروفة فى العلوم الطبيعية والاجتماعية حيث يشتمل على الانواع الآتية :

(أ) البحوث الاستطلاعية او الميدانية : وهى التى تهدف الى دراسة الاساليب المحاسبية المتبعة فى التطبيق العلمى .

(ب) البحوث الاساسية الشاملة : وهى التى تهدف الى تكوين نظريات علمية .

(ج) البحوث النظرية البحتة : وهى التى تهدف الى وضع التعاريف أو تحديد المفاهيم او دراسة الفروض المحاسبية .

(د) البحوث التطبيقية : وهى التى تهدف الى ايجاد حلول لمشاكل عملية معينة .

وقد انتهت الدراسة التحليلية السابقة لطبيعة المحاسبة الى أن المحاسبة علم اجتماعى من حيث مجال دراستها ، ومن حيث اتباعها للاسلوب المنهجى المنتظم واخيرا من حيث تجدد البحث العلمى واستمراره فى هذا المجال .

وهكذا نجد ان المحاسبة تعتبر احد العلوم الاجتماعية . ومع هذا فان كونها احد العلوم الاجتماعية لا يعنى انها لا تتضمن جانبا من الفن المحاسبى اثناء الممارسة العملية . فالمحاسبة ما زالت وستظل تبقى مزيجا من العلم والفن - اى ان المحاسبة علم وفن فى نفس الوقت .

---

(١٢) د . حسين عامر شرف ، اطار النظرية العلمية فى المحاسبة ، مجلة المحاسبة والادارة والتأمين للبحوث العلمية ، كلية التجارة جامعة القاهرة ، العدد الثالث ، ١٩٦٤ ، السنة الثالثة : ص ٤٢ — ٥٦ .

وعلى هـذا فلم يعد هناك مجال الآن لما يثـار احيانا فى بعض الكتابات المحاسبية بشأن ما اذا كانت المحاسبة علما أم فنـا .

تعريف المحاسبة :

هناك تعاريف مختلفة للمحاسبة وان كانت كلها تلتقى حول تقرير حقيقة أن المحاسبة الآن اصبحت علما وفنا فى نفس الوقت . وذلك على الوجه الذى سيتضح من استعراض بعض التعاريف على سبيل المثـال :

يعلق كلا من متـكاف وتتـارد(١٣) على تعريف لجنة المصطلحات بالمعهد الأمريكى للمحاسبين التى عرفت المحاسبة بأنها « فن تسجيل وتبويب وتلخيص العمليات والأحداث المالية معبرا عنها بقيم مالية مع تفسير نتائج هذه العمليات والأحـداث » حيث يرون أن الجزء الأول من هـذا التعريف والخاص بالتسجيـل والتبـويب والتلخيص يصف امسـاك الدفاتر ، وعلى هذا فان البعض يرى أن المحاسبة عبارة عن امساك الدفاتر ومع أن امساك الدفاتر هو أحد أوجه المحاسبة فان تفسـير النتائج يمثـل جانبا هاما . ان تفسير البيانات المالية يقدم الأسس التى تستخدم لاتخاذ القرارات . ان المساعدة التى تقدمها المحاسبة من أجل الوصول الى قرار يجعـل منها اداة متحركة مع التيارات القومية والدولية .

ويعـرف البعض المحاسـبة بالآتى (١٤) : « المحاسبة هى المعرفة المبوبة للمبـادىء العلمية والأسس والمفـاهيم ، وان المحاسبة كفـن هى التطبيق الفعلى لتسجيل وتبويب وعرض وتفسـير وترجمة وتحليـل الحقائق المالية لفرد أو منشـأة وتوصيل هـذه الحقائق للأطراف المعنيـة لاتخـاذ قرارات على ضوئها » .

وفى نفس الاتجاه نجـد البعض الآخـر يعرف المحاسبة بما يلى (١٥) : « المحاسبة هى فن تسجيل وتحليل وتبويب العمليات المالية المتعلقة بالوحـدة المحاسبية فى مجموعة من الدفاتر والسجلات بقصد تحـديد نتيجـة حركة الأموال من ربح أو خسارة فى خلال مدة معينة ، وكذلك تحـديد مراكز الأموال فى نهاية هذه المدة ... ومن جهة أخرى فالمحاسبة عبارة عن مجموعة من القروض والمبادىء المتعارف عليهـا والتى تكون الأسـاس النظـرى للتطبيق العمـلى ... » .

وهكذا نجـد أن التعـاريف السابقة للمحاسبة تعطى الأهمية لجانبها الفنى والعلمى . وذلك بعد أن كان ينظر الى المحاسبة على أنها مجرد فن يزاول وعلى كل فانه يمكن القول بأن المحاسبة أحد مجالات المعرفة التى ظهرت مع بداية النشاط الاقتصادى ، وتطورت بتطور الحيـاة الاجتماعية والاقتصادية ، وانه الى منتصف القرن العشرين استمرت النظرة الى المحاسبة على أنها فنا يزاول ، وبعد ذلك بدأ الاهتمام بالجانب النظرى فى المحاسبة بحيث توافر لهذا المجال المقومات اللازمة للعلوم الاجتماعية .

وعلى هـذا فان أى تعريف للمحاسبة يجب أن يعطى الأهمية لجانبها النظرى والعمـلى فى نفس الوقت .

٢ ـ ماهيـة المراجعة :

ان المحاسبة والمراجعة كما يقولون شقيقان ، واذا نظرنا الى المراجعـة من الناحيـة اللفظيـة فهى عمليـة التحقق من صحة الأرقام او القيـود أو الكشوف ، أما اذا نظرنا اليها من الناحية المهنية فهى عمليـة تحقيق حسـاب الأرباح والخسـائر والميزانيـة التى تقوم بتحضيرها ادارة المنشأة . وعملية التحقق هذه تستلزم من القائم بهـا فحص الحسابات والدفاتر والمستندات فحصا دقيقا بحيث يتمكن من الادلاء برأيه فيما اذا كانت الميزانية تعطى أو لا تعطى صـورة صادقة وعادلة للمركز المالى فى الوحدة محل المراجعة . وكذلك الحال فيما اذا كان حساب الأرباح والخسائر لهذه الوحدة يعطى أو لا يعطى صورة صادقة لنتيجة أعمال المدة المالية . وذلك كله فى ضـوء البيانات والايضاحات المقدمة للمراجع وطبقا لما جاء بالدفاتر ، مع أخذ نصوص القانون العام والقانون النظامى ـ فى حالة شركات الأموال ـ فى الاعتبار .

ويجد الباحث أن الحاجة الى المراجعة ولدت مع تطور الحياة الاقتصادية والاجتماعية ، وعندما بدأ امساك الدفاتر لتسجيل حركة الأموال والأعمال ، حيث نشـأت الحاجـة الى مراجعـة ما سـجل فى الدفاتر ، ثم توالى تطور عملية المراجعة بعـد ذلك ملازما للتطور الاقتصـادى والاجتماعى وبوجه

---

(١٣) Committee on Terminology, Accounting Termin Ology Bulletin No. I. (New York : American Institute of Metcalf R. W. & Titard P. I., Principles of Accounting W. B. Saunders Company 1976, P. 9.

(١٤) د . محمـد عبـاس حجازى ، المحاسبة النظرية ـ الأسـاليب ـ الاستخدامات ، الجـزء الأول ، مكتبـات التجارة والتعـاون والشـباب وعين شمس ، ١٩٧٥ ، صفحة ١٣ ، ١٤ .

(١٥) د . حلمى محمود نمر ، نحو نظرية عامة للمحاسبة ومجال تطبيقها ، مجلة المحاسبة والادارة والتأمين للبحوث العلميـة ، كلية التجارة جامعـة القـاهرة ، السنة السادسة ، العدد التاسـع ، صفحة ١ .

خاص عندما ظهرت شركات الأموال وانفصلت الملكية عن الادارة . وهكذا الى أن وصلت الى ما هى عليه الآن مهنة متطورة وناجحة .

هل المراجعة علم أم فن ؟

يثور التساؤل — كما هو الحال فى المحاسبة — حول ما اذا كانت المراجعة علما أم فنا ؟ ويعود ذلك الى طبيعة المراجعة والاهتمام بالناحية التطبيقية دون اعطاء أهمية للناحية النظرية . ومن يرجع الى المؤلفات التى تتناول المراجعة يجد أن أغلبها لكتاب ممتهنين وهؤلاء يغلب على فكرهم بطبيعة الحال الناحية العملية ، وقد انعكس اثر ذلك على مؤلفاتهم بحيث بدت المراجعة كأنها فقط مجرد فن يزاول .

وجدير بالذكر ان النظرة الى المراجعة على أنها مجرد فن يزاول قد استمرت لفترة طويلة بعد تكوين المنظمات المهنية المحاسبية ، وصدور التشريعات التى تنظم مزاولتها ، ووضع قواعد للسلوك المهنى على أعضاء المهنة الالتزام بهـا وعدم مخالفتها . ويمكن القول أنه بدأ الاهتمام حديثـا بالنظريات والمبادىء التى تحكم المراجعة اثناء القيام بالاجراءات ووسائل التطبيق . وقد ادى ذلك الى تغير النظرة الى المراجعة من اعتبارها فقط مجرد فن يزاول الى اعتبارها علما أيضا فى نفس الوقت .

وفى هذا الصدد يرى د . على عبد المتعال ان هناك علم المراجعة وفن المراجعة ، وان علم المراجعة هو « العلم الذى يعنى بدراسة النظريات والمبادىء المستقرة وتحديد التقنينات اللازمة لدراسة المراجعة بقصد تحقيق أهدافها وبلوغ الغاية من مزاولتها » . أما فن المراجعة فهو « الفن الذى يعنى بالاجراءات ووسائل التطبيق والممارسة » ... الخ (١٦) .

ويعتقد الباحث أن الرأى السابق يساير طبيعة المراجعة الآن من أنها كالمحاسبة فن وعلم فى نفس الوقت . وبالتالى فان أى تعريف للمراجعة يجب أن يعطى الأهمية لجانبيها الفنى والعلمى .

تعريف المراجعة :

هناك تعاريف متعددة للمراجعة تكاد تتفق على ان المراجعة علم وفن فى نفس الوقت . وسوف يكتفى بذكر تعريفين من هذه التعاريف :

(١٦) د . على عبد المتعال ، المراجعة ، المبادىء والأصول ، دار الجيل للطباعة ، ١٩٦٩ ، ص ٢١ ، ٢٢ .

مجرد تصور

نتصور أن حل المشكلة الاقتصادية لابد وان يبدأ بالتصدى لمشكلة الأمية .. مجرد تصور .

يعرف البعض المراجعة بأنها (١٧) : « فحص حسابات ودفاتر ومستندات المشروع بحيث يستطيع المراجع الاقتناع بأن الميزانية مصورة تصويرا صحيحا بحيث تبين بوضوح المركز المالى الحقيقى للمنشأة وأن حساب الأرباح والخسائر يعطى صورة صحيحة عن أرباح او خسائر المشروع عن السنة المالية محل الفحص وذلك بناء على الايضاحات والبيانات التى حصل عليها وطبقا لما تظهره الدفاتر » .

ويعرف البعض الآخر المراجعة بأنها : « العلم الذى يبحث فى المبادىء والأسس والنظريات الخاصة بفحص دفاتر منشأة ما لفرد أو لشخص معنوى خاص أو عام بقصد التحقق من أن العمل المحاسبى قد تم طبقا للمبادىء والنظريات والأصول المحاسبية المرعية وانه فى حدود البيانات المتاحة والاختبارات التى اجريت فالحسابات الختامية تظهر نتيجة صحيحة للأعمال وان قائمة المركز المالى تعطى صورة صادقة عن مركزه المالى وان النتائج الواردة بتقرير الفحص أو شهادته فى حالات الفحص الخاص تغطى جميع الأهداف التى من أجلها اجرى الفحص » (١٨) .

ويعتقد أن التعريف الثانى جاء أكثر تفصيلا من التعريف الأول هذا ، الى جانب انه تضمن بوضوح النظر الى المراجعة كعلم الى جانب كونها فنا يزاول مع الاشارة أيضا الى عملية الفحص

(١٧) د . مصطفى عيسى خضر ، المراجعة والرقابة الداخلية ، مكتبة عين شمس ، ١٩٧٢ ، صفحة ٤ .

(١٨) د . على عبد المتعال ، مرجع سابق الاشارة اليه ، صفحة ٢٠ .

لاغراض خاصة والتى اصبحت الان تشكل جانبا هاما من عمليات المراجعة .

تخصص المراجعين :

ازاء تعدد الفروع المحاسبية والتطبيقات المحاسبية على الوجه المشار اليه فى المبحث الأول ، فقد يثار موضوع مدى امكانية تخصص المراجعين سواء على مستوى الفروع المحاسبية او على مستوى قطاعات النشاط الاقتصادى . وبمعنى آخر مدى أهمية أن يكون هناك على سبيل المثال فئة من المراجعين تتخصص فى مراجعة الحسابات المالية وأخرى تتخصص فى مراجعة حسابات التكاليف وهكذا . هذا من ناحية ، ومن ناحية أخرى مدى أهمية تخصص المراجعين على مستوى قطاعات النشاط الاقتصادي فتكون هناك على سبيل المثال فئة من المراجعين تتخصص فى مراجعة حسابات الوحدات الاقتصادية لقطاع الغزل والنسيج ، وفئة ثانية تتخصص فى مراجعة الوحدات الاقتصادية لقطاع الصناعات الغذائية ، وأخرى تتخصص فى مراجعة حسابات الوحدات الاقتصادية لقطاع المال .

وتجدر الاشارة الى أن جمهورية مصر العربية تكاد تكون قد أخذت بمبدأ تخصص المراجعين على مستوى وحدات القطاع العام ، عندما صدر القانون رقم ٦٤ لسنة ١٩٦٥ بشأن انشاء ادارات للمراجعة بالجهاز المركزى للمحاسبات .

خاتمة : حاولت هذه الدراسة بيان الفروع والتطبيقات المحاسبية بعد ان اختلط الأمر احيانا كثيرة حول ماهية الفروع المحاسبية ، وماهية التطبيقات المحاسبية والفرق بينهما . وقد انتهت الدراسة الى أن الفروع المحاسبية هى :

المحاسبة المالية ـ محاسبة التكاليف ـ المحاسبة الحكومية ـ المحاسبة الادارية ـ المحاسبة القومية . ولكل فرع من هذه الفروع خصائص ومميزات تميزه عن الفرع الآخر وان أخذت جميعها من المحاسبة الأم القواعد والأصول المحاسبية المتعارف عليها . أما التطبيقات المحاسبية فهى متعددة ولا تتمتع بخصائص ومميزات معينة وانما هى مجرد تطبيقات للفروع المحاسبية فى مجالات اقتصادية واجتماعية ذات طبيعة خاصة ومن ذلك على سبيل المثال : المحاسبة الزراعية ـ محاسبة الفنادق ـ محاسبة البترول ـ المحاسبة الضريبية ـ محاسبة المنشآت المالية .

وفى المبحث الثانى الخاص بماهية المحاسبة والمراجعة فقد أمكن الانتهاء الى أن كلا من المحاسبة والمراجعة يعتبران علما وفنا فى نفس الوقت ، وقد تم عرض بعض التعاريف لكل منهما والتى تجمع على أن كلا منهما علما وفنا . وعلى هذا فان المراجعة لا تعتبر كما يرى البعض أحد فروع المحاسبة .

ومع تعدد الفروع والتطبيقات المحاسبية اشير الى مدى أمكانية تخصص المراجعين سواء على مستوى الفروع والتطبيقات المحاسبية أو على مستوى قطاعات النشاط الاقتصادى .

معالى الوزير

المشكلة ليست فى كثرة عدد وكلاء الوزارة بل تتركز فى ان كل من يشغل وظيفة من الدرجة العالية أصبح وكيلا للوزارة .. وعلى هذا الاساس يتجاوز عدد الوكلاء الآلاف ... بل أصبح كل من يشغل وظيفة مالية تعادل الوزير يسمى معالى الوزير ..