

اساس القوة الملزمة لقواعد المراجعة من خلال وضع اطار فكرى لها

الفونس ميخائيل بسخرون *



مقدمة

عرفت المراجعة بأنها الفحص الانتقادي المنظم لانظمة المراقبة الداخلية ، والبيانات المحاسبية المثبتة بالدفاتر والسجلات والقوائم المالية للمنشأة التى تراجع حساباتها ، بقصد ابداء رأى فنى محايد عن مدى صحة أو دقة هذه البيانات ودرجة الاعتماد عليها وعن مدى دلالة القوائم المالية أو الحسابات الختامية التى اعددها المشروع عن نتيجة اعماله من ربح أو خسارة وعن مركزه المالى^(١) ، وتحقيق اقصى كفاية انتاجية ممكنه عن طريق محو الاسراف فى جميع نواحي النشاط وبذلك يتحقق اقصى قدر من الرفاهية لافراد المجتمع .

وقد عرفت ايضا بأنها مجموعة من القواعد التى تنظم الرقابة على المنشآت الاقتصادية وتتبع لاعطاء رأى فنى محايد عن صدق القوائم المالية الختامية عن نتيجة الاعمال والمركز المالى^(٢) ، وتحدد وفقا لهذه القواعد علاقة المنشآت بعضها البعض أو علاقة المنشأة بالمتعاملين معها المساهمين أو المقرضين ، أو الافراد أو البيوت المالية أو مصلحة الضرائب ، وعلاقة المراجع بالمنشأة ايضا ومسئوليته^(٣) .

وبغير هذا التنظيم الذى تفرضه قواعد المراجعة لا يتصور وجود طمأنينة على حسن سير المنشآت التى تعتبر عصب الاقتصاد القومى فى أى شكل من اشكاله ، فوجود النظام الاقتصادى * د . الفونس ميخائيل بسخرون . مدير عام إدارة الدراسات الاقتصادية وتقييم المشروعات بالهيئة العامة لمشروعات التعمير والتنمية الزراعية .

سليما يقتضى بالضرورة وجود المراجعة .

وإذا كان للمراجعة هذه الأهمية من اللازم أن تكون طاعتها مفروضة على المنشآت المختلفة وعلى المراجع أيضا . وعلى النظام الاقتصادى أن يكفل احترام أوامرها ونواهيها بالجزء الذى يلحق كل مخالف لاحكامها والا إختل النظام أو انفرط عقده .

ومن الممكن القول ان معنى المراجعة بهذه الصورة العامة واضح للكافة فكل منشأة تعرف أنها تخضع فى النظام الاقتصادى الذى يشملها لقواعد المراجعة التى تحرم عليها بعض الافعال وتجيز لها غيرها ، أو توجب عليها بعض الافعال وتجيز لها غيرها . ولكن هذه المعرفة المجملية لمعنى المراجعة لاتكون كافية لمن يدرس المراجعة ، فهذه الدراسة تقتضى علما أدق بمعنى المراجعة ، يقوم على تحديد ماهيتها وتعداد خصائصها لتمييزها عما يمكن أن يختلط بها من قواعد اجتماعية اخرى وتفسير ظهورها والزامها ، وتعيين الغايات التى يهدف اليها التنظيم المحاسبى وبيان المصادر التى تستخدمها قواعد المراجعة ، وكشف المبادئ التى تحكم تطبيقها فى الزمان والمكان⁽⁴⁾ ، أو تحكم تغيير هذه القواعد اذا قامت الحاجة الى هذا التغيير مما يوجب ان تبدأ دراسة المراجعة بدراسة نظرية عامة لها تتناول هذه المسائل العامة ، ويعتبر بذلك اساسا للدراسات التفصيلية التى تتلوه فى فروع المراجعة المختلفة . بل من المعتقد ان الامام بهذه المسائل العامة التى توضح دور المراجعة وأهميتها فى حياة الجماعة يعتبر عنصرا هاما من عناصر الثقافة المحاسبية والقومية التى يجب ان تتوافر لكل منشأة أو رجل اعمال ولكل منظم وكذلك للمحاسب أو المراجع أو القاضى مما يقتضى تعميم دراستها والتوعية بمبادئها بين الجماهير من غير دارسى المراجعة .

هدف الدراسة

لما كان الاهتمام فى مادة المراجعة قد انصب على التطبيق العملى لمبادئها واجراءاتها ، ولما كان تناول الاطار الفكرى لعلم المراجعة لا يزال فى اطواره الاولى ، فقد اتجهت هذه الدراسة نحو البحث فى اساس القوة الملزمة للمراجعة من خلال وضع اطار فكرى لها ، لانه من المفضل عند بيان الالتزام بقاعدة ما ان تتناول القاعدة من حيث نشأتها وتطورها وما يكملها من نقض وهذه امور سيوضحها منهج الدراسة والاقسام الاولى التى انطوت عليها ، وسيكون لدينا فى النهاية اطار فكرى لمفهوم القوة الملزمة للقواعد المكونة لهذا الاطار .

ولما كانت القوة الملزمة لقواعد المراجعة غير واضحة المعالم من حيث مصدر التزام المراجع والمنشأة بها واحكام هذا الالتزام وما يترتب عليه من حقوق وواجبات ، وتناثر قواعد المراجعة الواجبة التطبيق بين مصادر متعددة منها دستور المهنة وتوصيات الجامعات العلمية والعالمية والمصرية والتشريعات واللوائح التى تنظم بعض الاحكام ، ولما كان المتاح من هذه المصادر ليس بالنموذج الثابت غير القابل للتعديل أو التغيير ، فإنه من الضروري الاتجاه نحو التطوير لمجابهة المتطلبات المتغيرة للاقتصاد القومى .

وحيث ان هذا الموضوع يتطلب ثقافة محاسبية قانونية . لذا جعلت دراستى للمحاسبة والقانون فى خدمة هذا البحث للوصول الى ما يفيد النظرية والتطبيق.

منهج الدراسة وتقسيمها :

الغرض من دراسة القوة الملزمة للمراجع من خلال دراسة الاطار الفكرى لها هو استنباط قواعدها ، وهذا الغرض يفرض للدراسة منهجا يفسح المكان الاكبر للمسائل النظرية التى تثور فى اقامة النظرية العامة لها ، ولذا فان هذه الدراسة للمراجعة سوف تتناول بالبحث بعض المسائل النظرية البحتة التى تدور حولها ، وأن كان هذا لايعنى عدم تعرض هذه الدراسة لمسائل عملية ، فكثير من موضوعاتها مما يتعلق بأحكام عملية قد تناولتها القواعد المحاسبية والوضعية بالتنظيم ، وستكون دراسة هذه الموضوعات من خلال شرح هذه القواعد والتعليق عليها بعد وضعها الموضع المناسب من دراسة نظرية عامة للمراجعة.

وتتضمن دراسة القوة الملزمة لهذه القواعد تحديد معنى علم المراجعة وخصائصه الجوهرية وبيان انواع قواعده ، وتوضيح غايته ، وتبرير التزام المنشأة والمراجع بطاعته ، وهذه كلها أمور يعد التعرض لها تحليلا لفكرة المراجعة ، كما تتضمن تحديد المصادر التى تستمد منها قواعد المراجعة والمبادئ التى تحكم تطبيق قواعدها فى الزمان والمكان ، وكذا تلك التى تحكم تغيير قواعدها اذا تغيرت الظروف الاقتصادية والاجتماعية أو اختلف بعضها اذا زالت الحاجة اليها ، وهذه الطائفة الثانية من المسائل التى تتناول المراجعة فى حركة نشوتها وتطبيقها وتغييرها تخرج بذلك عن نطاق تحليلها .

وسوف يتخذ من هذه التفرقة بين موضوعات نظرية المراجعة اساسا لتقسيم هذه الدراسة النظرية فنجعلها قسمين وذلك حسب تصور الباحث .

فيتناول القسم الاول المسائل التى تدخل فى تحليل المراجعة فيوضح تعريفها وخصائصها ثم تقسيماتها ، أي بيان أنواع قواعد ومبادئ المراجعة ثم غايتها أو وظيفتها وأخيرا يمكن البحث فى اساس القوة الملزمة لقواعد المراجعة.

أما القسم الثانى فسوف يشمل مصادر قواعد المراجعة وتطبيقها وتغيرها .

خصائص تقسيمات علم المراجعة من حيث الغايات والوظائف

عند تعريف علم المراجعة يفضل ان يشتمل التعريف اولا على معنى المراجعة بصفة عامة ثم تتدرج التعريفات حتى تفسر معنى المراجعة بصفة خاصة كما يجب البحث تفصيلى عن خصائص المراجعة التى يمكن ان نستنبط منها :

- اعتبار قاعدة المراجعة قاعدة ذات طابع محاسبى لتنظيم تطبيق مبادئها واجراءاتها.
- تضمينها امرا تفرضه اصول المهنة وتدافع عنه النقابة الممثلة له ويمكن وضعه فى صورة تشريعية أو لائحية أو أى صورة ملزمة اخرى .
- اعتبار قاعدة المراجعة قاعدة عامة مجردة.

- ضرورة سيادة قواعد المراجعة على المنشآت الاقتصادية وعلى منشآت الخدمات بأى صورة من صور الالتزام .

ان المراجعة تستمد نشأتها من الحاجة الى تحقيق الحسابات والوقوف على مدى صحتها. وقد زادت تلك الحاجة نتيجة الاتساع فى حجم المنشآت ، بحيث اصبح متعذرا على صاحب المنشأة القيام بنفسه بعملية المراقبة على الموظفين العديدين الذين يؤدون مختلف الواجبات ، ويشمل نشاطهم الآف العمليات يوميا فى بعض الأحوال.

والمراجعة بمعناها اللفظى ، هى التحقق من صحة الارقام أو القيود أو الكشوف، اما فى معناها المهنى ، فيقصد بها فحص الحسابات والدفاتر والمستندات فحصا دقيقا، بحيث يتمكن المراجع من الاقتناع بأن الميزانية تدل دلالة صادقة وواضحة على المركز المالى للمنشأة ، وأن حساب الارباح والخسائر يعطى صورة ماثلة لنتيجة أعمال المدة المالية ، وذلك بناء على البيانات والايضاحات المقدمة للمراجع ، وطبقا لما جاء بالدفاتر ، مع أخذ نصوص القانون العام والنظامى فى الاعتبار. واذا لم

يقتنع المراجع بصحة الميزانية أو حساب الأرباح والخسائر فعليه ان يبين بوضوح أوجه النقص فى صورة تحفظات فى تقريره.

ولاتقتصر المراجعة على مجرد التحقق من صحة الناحية الحسابية فى الدفاتر والمستندات فحسب، بل تذهب الى ابعد من ذلك كما اورده احدى الاحكام القضائية، بأن " العمل الرئيسى للمراجع هو التحقق من المركز المالى الحقيقى للمنشأة فى وقت قيامه بعملية المراجعة (٥). وهناتيساعل المرء كيف يتحقق المراجع من ذلك والاجابة على ذلك هى بفحص دفاتر الشركة (٦).
(١) قاعدة المراجعة قاعدة سلوكية:

لا تبدو الحاجة الى قواعد المراجعة الا مع قيام النظام الاقتصادى للدولة ، حيث تظهر الحاجة الى تنظيم علاقات المنشآت داخل النظام الاقتصادى ، افا خارج هذا النظام او قبله ان امكن تصور مثل هذا الحال ، فلا حاجة الى نظام محاسبى وبالتالي فلا حاجة الى مراجعة.

ولكن لما كانت المنشأة لاتستطيع مباشرة نشاطها منعزلة عن بقية المنشآت، مما كان له اثره فى ان المراجعة ظهرت ملازمة فى تاريخها لتاريخ المنشأة نفسها وان مباشرة المنشأة لمهامها تقتضى ضبط علاقات المنشآت واخضاعها للقيود التى ترمى الى تحقيق التوازن بين جانب تحقيق الربح الخاص للمنشأة وتحقيق الربح الاجتماعى .

(٢) هل تتضمن قاعدة المراجعة امرا تفرضه اصول المهنة أو متطلبات النظام المحاسبى؟

لما كانت قاعدة المراجعة قاعدة توجه سلوك المنشأة والمراجع وذلك بأن توجب حكما معيننا اذا ماتحققت واقعة معينة ، لذا يمكن القول بأن هذه القاعدة تتكون من جزئين : الفرض وهو الظاهرة التى يلزم ان تتحقق فى الواقع ليسرى امر تطبيق هذه القاعدة، والحكم أو الحل وهو الامر الذى تقتضى به قاعدة المراجعة ويرتبط نفاذه بتوافر الفرض. ويمكن ان يصور مضمون اية قاعدة قانونية على أنه يقضى بوجود أعمال الحكم اذا توافر الفرض (٧).

والعنصر الجوهري فى قاعدة المراجعة هو عنصر الحكم فهو الذى يحقق دور هذه القاعدة فى تنظيم مباشرة المنشأة لمهامها المحاسبية وهو الامر الذى يوجب على المنشآت المطبقة للقواعد تحديد سلوكها بالصورة التى يرتضيها ، أى يوجهها الى هذا السلوك.

والواقع ان معنى قاعدة المراجعة لايتحقق الا مع الالزام وهذا لايعنى ان قاعدة المراجعة تنطوى بالضرورة على أمر. وهذا الامر قد يتخذ صورة مباشرة تتمثل فى ايجاب عمل معين أو النهى عن اخر كما هو الحال فى القواعد التى توجب على المنشأة امساك دفاتر معينة، أو توجب عليها اتباع مبدأ الافصاح عند تصوير القوائم المالية. ومن امثلة قواعد النهى تحريم المنشأة أو المراجع ارتكاب مخالفات أو جرائم معينة أو اتيان الافعال التى تضر بالغير من افراد أو منشآت اخرى أو للدولة ذاتها أو لا تحمى النظام العام وحسن الاداب.

ولكن عنصر الامر يتوافر كذلك فى القواعد التى تقتصر على الترخيص للمنشآت أو المراجع بالقيام بعمل معين دون ان تشير الى الزامهم به ، كتلك التى تقرر حرية اتباع النظم المحاسبية الملائمة للمنشأة أو حرية اظهار الحسابات بالوجهة التى تراها ادارة المنشأة أكثر مناسبة. والامر فيها موجه الى كل الناس بالامتناع عن كل مايعوق استخدام هذه الرخص .

(٣) هل تعتبر قواعد المراجعة خاصة ام انها قواعد عامة مجردة؟

يقصد بعموم قاعدة المراجعة ان تكون القاعدة غير مخصصة، فيما تضع من حكم بشخص أو منشأة أو أشخاص أو منشآت معينة بذاتها أو بواقعة أو وقائع معينة بذاتها ، وانما يحدد اشخاص المخاطبين بها وكذلك الوقائع التى تنطبق عليها بالاوصاف والشروط .

فقاعدة المراجعة تضع حكما لفرض يتحدد بوصفه وشروطه فينصرف هذا الحكم الى كل شخص أو كل واقعة يتحقق فيه او فيها هذه الاوصاف والشروط ، وتوصف قاعدة المراجعة لهذا بأنها عامة التطبيق كما يقال إنها مجردة.

وعلى ذلك فكل حكم يتناول منشأة بذاتها أو واقعة بعينها لايمكن ان يكون حكما لقاعدة مراجعة، لأنه عندئذ يكون حكما فرديا وليس عاما، كما أنه يكون حكما مخصصا وليس مجردا. وعلى ذلك فان الزام القضاء لمنشأة ما بناء على حكم محكمة بأن تدفع تعويضا بسبب بيانات خاطئة نشرتها عن منشأتها مخالفة لقواعد المراجعة لايتضمن قاعدة بل هو حكم فردى أو قرار فردى . على ان عموم قواعد المراجعة لاتستلزم ضرورة تطبيقها حيث ترتبط بتوافر شروط الفرض الذى تطبق فيه ، وقد لايتحقق إلا بالنسبة لقللة ضئيلة من المنشآت ، كالقواعد التى تحكم المنشآت التجارية أو المنشآت الزراعية أو منشآت الخدمات أو البنوك أو شركات التأمين، وتضع الجهة المُصدِّره لذلك الجزاء

والتوصيات اللازمة وهذه بدورها لن تطبق الا بالنسبة لمن يقوم بهذا العمل المحدد وهو عدد قليل من المنشآت أو الافراد^(٨).

ويظل عموم قاعدة المراجعة وتجريدها متوافرين . ولو أنها لاتتوجه بمضمونها منذ البداية الى كل المنشآت أو الافراد بل الى طائفة خاصة منهم تعين بصفة مشتركة بين الافراد أو المنشآت ، بل ان قاعدة المراجعة تظل عامة ومجردة لو كانت تتعلق بمنشأة واحدة مادامت لاتضع حكمها بالنسبة لها معتبره اياها بذاتها ، بل بصفتها ، كتلك التى تحدد سلطات المراجعة التى يقوم بها الجهاز المركزى للمحاسبات أو الاختصاصات المحاسبية للبنك المركزى للرقابة على البنوك التجارية الاخرى .

تقسيم قواعد المراجعة :

فى الفقرات السابقة استعرضت الدراسة المراجعة بصفة عامة أى المراجعة فى أى منشأة من المنشآت. واذا كان معنى المراجعة واحد اينما وجدت ، فان هذا لايعنى ان كل المنشآت يسودها نظام واحد للمراجعة متفق فى مضمونه ، بل الواقع ان كل مجموعة من المنشآت لها قواعدها الخاصة التى قد تختلف فى مضمونها عن قواعد المنشآت الاخرى ، فقواعد المراجعة فى النظام الحكومى ونظام الهيئات العامة يختلف عنه فى المنشآت التجارية والصناعية والزراعية ، وكلاهما يختلفان عن قواعد المراجعة فى البنوك وشركات التأمين ، وذلك بسبب اختلاف هذه المنشآت فى الهدف والنظام المحاسبى والاقتصادى والقانونى .

وتيسير العلم بهذه القواعد ودراستها يقتضى ان يجرى فيها بعض التنظيم بتصنيفها الى اقسام وفروع بحسب الموضوعات الكبرى التى تتناولها المراجعة.

وتقسيم المراجعة الى فروع على اساس الموضوعات الكبرى التى تتناولها قواعدها تقسيم تلتزمه السلطات التى تسن هذه القواعد كجهات التشريع أو المجمع العلمية أو المنظمات المهنية التى تعارفت عليها .

تقسيم قواعد المراجعة الى قواعد امره وقواعد مقررة:

لاحظ المحاسبون والمراجعون ان بعض قواعد المراجعة مفروضة فرضا لاختيار فيها على أية صورة، مثلما ورد عن ادلة الاثبات فى المراجعة ووسائل الحصول عليها^(٩) فى حين ان البعض الاخر من قواعد المراجعة يجوز الخروج على حكمها بالاتفاق على الخوض لحكم مختلف عن الحكم الذى

تتضمنه هذه القواعد فى المسألة التى تنظمها ، أى أنهم لاحظوا جواز الاتفاق على مخالفة بعض قواعد المراجعة وعدم جواز الاتفاق على مخالفة البعض الآخر ، ويمكن تسمية القواعد التى لايجوز الاتفاق على خلافها ، القواعد الآمرة بينما الأخرى القواعد المقررة أو المفسرة^(١٠) ، والفرق بينهما هو فى القوة الملزمة أو كما يفضل ان يقال على اساس الاختلاف فى الصورة التى يتحقق بها الزام كل نوع من هذه القواعد.

القواعد الآمرة

فالقواعد الآمرة مثل الالزام القانونى بتعيين مراقب الحسابات للشركات المساهمة وغيرها قواعد لا تترك الخيار للأفراد أو المنشآت المخاطبة بها فى اتباع حكمها بل هى قاعدة واجبة الاتباع فى جميع الاحوال ، ولايجوز ان يقع بين الافراد أو المنشآت اتفاق على خلافها ، والا كان هذا الاتفاق باطلاً لا أثر له ، فهى تنظم معاملات الأفراد والمنشآت فى المجال الذى تتعرض له تنظيماً حاسماً ، لا يترك مجالاً لحرمتهم فى اتخاذ سلوك غيره وتضع بذلك قيوداً ثابتة على هذا السلوك. وهذه الصورة لاتفرضها قواعد المراجعة الا بالنسبة للمسائل عظيمة الأهمية كمنع الاعتداء على اموال واصول المنشأة ، فالقواعد التى تحكم الاختلاس والغش ، أو الاضرار بأموال المنشأة ، قواعد أمره لايسمح بمخالفتها بأية صورة ، ولو كان نتيجة لاتفاق ذوى المصلحة^(١١).

القواعد المقررة:

قواعد المراجعة المقررة هى تلك التى تضع تنظيمياً محاسيباً للمسائل التى تتناولها ، ولكن اتباع هذا التنظيم ليس حتمياً ، بمعنى انه يجوز للأفراد اذا ارادوا ان يضعوا باتفاقهم قاعدة لتنظيم علاقاتهم تختلف فى مضمونها عن قاعدة المراجعة. أى أن القاعدة المقررة هى كما قلنا القاعدة التى يجوز الاتفاق على خلافها فيكون اتفاقهم صحيحاً وملزماً ويؤدى الى استبعاد تطبيق حكم القاعدة المقررة عليهم .

والمراجعة تخصص القواعد المقررة لتنظيم معاملات الافراد والمنشآت التى تدور حول اتباع أى من المبادئ والاجراءات المحاسبية ، ولاتعترض على حق الافراد والمنشآت فى ان يخرجوا عن هذا التنظيم المعتاد الى تنظيم اخر خاص بهم مادام ذلك فى نطاق المبادئ الاساسية لتنظيم المعاملات التى تعتبر قواعد أمره لايجوز مخالفتها ، وهذا هو معنى جواز الاتفاق على مخالفة القاعدة المقررة.

ومن أمثلة القواعد المقررة ماتقضى به قواعد المراجعة من ان تقييم الاصول يتم بالتكلفة. فالمراجعة لاتمنع ان تقوم المنشأة باختيار اساس التكلفة الذى ترغب فى تطبيقه بشرط اتباعه بصفة مستمرة . فهذه اذن قاعدة مقررة.

ويثور التساؤل بالنسبة لهذه القواعد المقررة على امرين :

أولهما هو ماجدوى العناية بوضع القواعد المقررة مادامت لاتأتى بتنظيم مفروض بل تجعل للمنشآت والمراجع حرية الاتفاق على ماخالفها ، اليس الاولى ان يترك الامر منذ البداية لرأى المنشأة والمراجع لاسلوب الفحص الانتقادي لنظامها المحاسبي؟

والتساؤل الثانى : هو انه اذا كان يجوز الاتفاق على مخالفة قواعد المراجعة المقررة، أليس هذا نفيًا لصفة الالزام عنها وبالتالي نفيًا لصفة القاعدة؟

ونحاول ان نجيب فيما يلى على هذين التساولين :

جدوى القواعد المقررة وطبيعتها

لايعنى امكان الاتفاق على استبعاد حكم قواعد المراجعة المقررة ان وجودها عديم الفائدة، وانها لاتؤدى أى دور فى تنظيم علم المراجعة ، ذلك انها تضع كما سبق القول، التنظيم المعتاد للمسائل التى تتناولها ، ومع ان المراجعة لائحتم اتفاق المنشآت والافراد وكذلك المراجع من اتخاذ تنظيم غير معتاد لعلاقتهم يبحث كل المسائل التفصيلية فى العلاقة التى يدخلون فيها ، بل يكفيهم ان يحددوا العناصر الخاصة لهذه العلاقة، وان يتركوا تنظيمها فى باقى المسائل الى قواعد المراجعة المقررة، وفى هذا تيسير كبير للتعامل.

تعد قواعد المراجعة المقررة ملزمة منذ نشأتها، أى أنها تتضمن عنصر الأمر تماما كما تتضمنه قاعدة المراجعة الأمره ولايعنى جواز الاتفاق على خلافها عدم توافر الزامها . ويمكن تفسير مايببدو من تعارض ظاهر بين الزامها وجواز الاتفاق على ماخالف حكمها بالاستعانة بما سبقت الاشارة اليه من تحليل لقاعدة المراجعة الى فرض وحكم والى ان الحكم لا يكون قابلا للتطبيق الا اذا توافرت كل شروط الفرض ، ذلك ان حكم القاعدة المقررة لم يوضع الا فى حالة تغاضى عقد المراجعة أو المنشأة أو الجهة المهنية على تنظيم الموضوع الذى تتناوله هذه القاعدة، ولهذا فان التغاضى يعتبر شرطا من الشروط اللازم توافرها فى الفرض الذى ينطبق عليه حكمها فان اتفق الافراد على تنظيم مخالف

للقاعدة المقررة لم يكن هناك مجال لتطبيقها لا لأنها غير ملزمة ، بل لان شروط تطبيقها غير متوافرة ، فان قواعد المراجعة المقررة لاتعد اختيارية ، بل هى ملزمة لكل القواعد الاخرى ما دام تطبيقها واجبا اذا توافرت شروط هذا التطبيق .

ومن هنا يظهر انه لافرق فى قوة الإلزام بين القاعدة الأمره والقاعدة المقررة وكلاهما قاعدة ملزمة ، وان تميزت القاعدة المقررة بقدرة الافراد على الاتفاق على حكم آخر غير حكمها .

التمييز بين القواعد الأمره والمقررة فى المراجعة:

ان طريقة التمييز بين القواعد الأمره والقواعد المقررة فى المراجعة تختلف بحسب صورة القاعدة اما اذا كانت قاعدة مكتوبة اى قاعدة يتضمنها تشريع او لائحته تسنها سلطة لها حق التشريع ، فمن الممكن ان يظهر فى نص القاعدة مايدل على انها قاعدة أمره أو قاعدة مقررة، فقد تنص على ان الاتفاق على خلافها باطل أو تبرر صياغتها بوجوب اتباع حكمها دون غيره فتكون قاعدة أمره، وقد يتضمن نصها مايعنى جواز الاتفاق على ما يخالف حكمها ، أو أن حكمها لايطبق الا اذا لم يوجد اتفاق على خلافه فتكون قاعدة مقررة. وتصادف هذه الظاهرة على الخصوص فى نصوص فروع المراجعة التى تنظم معاملات المنشأة مع الافراد أو المنشآت الاخرى أو فى علاقة المراجعة بالمنشأة مع الافراد أو المنشآت الاخرى ، أو فى علاقة المراجع بالمنشأة موضوع المراجعة.

دور المراجعة ووظيفتها :

كما سبق الاشارة فإن هدف المراجعة هو الفحص الانتقادى لمستندات ودفاتر وسجلات المنشأة فحصا فنيا محايدا للتحقق من صحة العمليات التى قامت بها المنشأة فى فترة مالية يحددها تاريخان معينان. وللتثبت من أنها تمت فعلا فى اطار اجراءات صحيحة تؤكد جديتها وأنها وجهت توجيهها محاسبيا سليما. ولا بد من ابداء الرأى فيما تتضمنه القوائم والبيانات المالية من حقائق ومدى دقتها فى التعبير عن نتيجة نشاط المنشأة خلال الفترة ومركزها المالى فى نهايتها وكفايتها كوحدة اقتصادية. وبناء عليه تستهدف المراجعة حماية المنشأة ذاتها فضلا عن حماية المجتمع بصفة عامة.

اساس القوة الملزمة لقواعد المراجعة:

لما كانت المراجعة هى مجموعة المبادئ والاجراءات التى تنظم نشاط المنشآت والتى تفرضها التشريعات ودستور المهنة وتوصيات وقرارات المجمع العلمية وقد تفرقتها بجزء وضعى يلحق

المنشآت المخالفة أو شخص المراجع اذا اخل بواجباته المهنية . واذا كان التزام المنشآت أو المراجع باتباع قواعد المراجعة امرا سليما لا يجادل فيه احد فان هذا التسليم بضرورة احترام هذه القواعد لم يخل من قيام التساؤل عن سبب الالتزام بطاعة المراجعة لمحاولة تفسير هذا الالتزام وتبريره أى لبيان اساس القوة الملزمة.

وفيما يلى نحاول الاجابة على هذا التساؤل. فقد وجد البعض فى حق السلطة التى اصدرت هذه القواعد (جهة تشريعية ، مجمع علمى ، نقابة مهنية) وفى توجيه الاوامر الى المنشآت والمراجع وفى التزامهم بطاعة هذه الأوامر تفسير القوة الملزمة لقواعد المراجعة فى المنشآت وكذلك المراجع الذى يقوم بفحص حساباتهم ويلتزم بحكم قواعد المراجعة، لان الجهة التى اصدرت هذه القواعد قد امرت به وهى قادرة على توقيع الجزاء على المخالف. فالخوف من الجزاء هو فى هذا الرأى سبب طاعة المنشآت لهذه القواعد.

ولكن الواقع ان تفسير طاعة المنشآت للمراجعة لمجرد الخوف من الجزاء الذى تقترن به قواعد الذى توقعه السلطة التى أصدرت هذه القواعد ينطوى على مبالغة، ذلك ان احترام قواعد المراجعة يتحقق تلقائيا فى الحقل المهنى فى كثير من الاحيان. فالمنشآت وكذلك المراجع يتبعون حكمها راغبين فى ذلك قاصدين له، ولا يحتاج قيام هذا الاحترام للالتجاء الى الجزاء او التهديد به الا فى احيان قليلة مما يوجب البحث عن سبب لطاعة احكام المراجعة ابعد من مجرد الخوف من الجزاء وهذا هو ما حاوله المفكرون فعلا فتعددت النظريات والافكار فى بيان اساس القوة الملزمة لقواعد المراجعة .

تفسير الالتزام

إن الرأى القائل بأن قواعد المراجعة اوامر من الجهة التشريعية او النقابة المهنية او المجمع العلمية .. ألخ لتنظيم مراقبة حسابات المنشآت وواجبات وحقوق المراجع نفسه، وان هذه الاوامر تقترن بجزاءات توقعها السلطة المنظمة لهذه القواعد بعدم الاعتراف بالحسابات الختامية والميزانية العمومية للمنشأة واجبار المنشآت على التعديل او عدم الاعتراف بالاقرار الضريبي المستند الى هذه الحسابات، وذلك على سبيل المثال^(١٢). ومن ثم فان التزام المنشآت والمراجع نفسه بطاعة هذه القواعد لا يحتاج فى تبريره الى أكثر من التسليم بحق من أصدر هذه القواعد وتوجيهها. اذ يقضى هذا التسليم ان يكون من واجب المخاطبين بقواعد المراجعة ان يخضعوا لقواعدها باعتبارهم محكومين بها مما يعنى

بعبارة أخرى ان الخوف من الجزاء الذى تقترب به قواعد المراجعة والذى توقعه السلطة المخولة بحاسبة المخالفين لها هو اساس القوة الملزمة .

وإذا كان أساس الإلزام فى المراجعة انه امر صادر ممن يوقع الجزاء على من يخالف اوامرها فان قواعدها التى لا يتوافر لها وجود سلطة مصدره تأمر أو توقع الجزاء على مخالفتها لا تعد قواعد ملزمة. ويمقتضى هذه النظره يكون المصدر الوحيد لقواعد المراجعة فى جماعة من الجماعات هو التشريع ، اى القواعد القانونية التى تصدرها الدولة فى صور قوانين او لوائح او قرارات، فلا يكون لتوصيات المراجع العلمية أو آراء الكتاب او العرف المحاسبى اى دور فى بناء قاعدة المراجعة لانها لاتعتبر اوامر من السلطة للمحكومين^(١٣).

ولكن هذا الرأى الذى يفسر الزام قواعد المراجعة بمجرد الخوف من الجزاء الذى توقعه السلطة المصدره للقواعد على من خالف هذه القواعد ليس صحيحا فهو ينطوى على تقليل من قدر المهنة ولا يتفق مع الواقع ، فالمنشآت وكذلك المراجع يتبعون مبادئ محاسبية ومبادئ مراجعة ومبادئ للاثبات فى المراجعة واجراءات مراجعة تعارف عليها المحاسبون والمراجعون^(١٤)، كما أنهم يلتزمون بكثير من التوصيات رغم عدم اقتربها بجزء مادي، ويلتزمون بدستور المهنة وقد لا يلحقهم من جزاء مخالفة مواده إلا جزء أدبى ، وهذه قد لا تمثل اوامر من السلطة المصدره لها وقد لا تقوم الجهة التى اصدرتها على تنظيم طاعتها، مما يعنى أن اتباع المنشآت وكذلك المراجع للنظام المهني لايقوم بالضرورة على الخوف من الجزاء الذى توقعه السلطة المصدره، بل لابد ان يكون له سبب حقيقى اخر يتصل بطبيعة المنشآت وظروف المراجع او اختياره. ومن ناحية اخرى فمن اللازم القول بأن العرف المهني للمحاسبة والمراجعة يكون كل منهما بجانب التشريع مصدرا لقواعد المراجعة فى كل نظام اقتصادى وهذه حقيقة يؤكدها التاريخ بل تؤكدها الحال الحاضرة فى كل مهنة .

ومما سبق يتضح فشل تفسير القوة الملزمة لقواعد المراجعة على أساس قوة السلطة التى اصدرتها والخوف من الجزاء، مما يقتضى التعرض لبعض الأفكار الاخرى. وعلى سبيل المثال تختلف طبيعة المحاسبة والمراجعة باختلاف المنشآت المختلفة الاغراض، والقواعد التى تكمن فى طبيعة الاعمال التى تُرأول فى العمليات التجارية أوالصناعية أوالزراعية أوالمالية...ألخ. فمن اللازم ان تكون أية قاعدة من قواعد المراجعة متفقة مع طبيعة الاعمال التى يقوم بها المشروع والهدف الذى يسعى اليه حتى يتحقق الزامها اى ان مطابقة قواعد المراجعة لطبيعة الاقتصاد الذى تعمل فيه هى

التي تفسر القوة الملزمة لقواعد المراجعة .

ولا يحتاج الأمر إلى تأكيد اثر التطور الاجتماعى و الاقتصادى على التطور المحاسبى . كما أن فكرة التضامن الاجتماعى اثرت فى المالية العامة والضريبة وانعكست آثارها على التطور فى مهنة المحاسبة والمراجعة. وباختصار فإن المعطيات الطبيعية والتاريخية والمنطقية والمثالية لها آثارها على المحاسبة والمراجعة. اما المعطيات الطبيعية فهى الظروف الطبيعية التى تحيط بمجال التطبيق، والمعطيات التاريخية هى النظم التى تستقر فى الجماعة على مر التاريخ اذ تعتبر الصورة التى نشأت خلال التاريخ لهذه النظم اطارا مفروضا بقوة الزمن على سلوك المنشأة يؤثر تأثيرا واضحا على صورة التنظيم المحاسبى . اما المعطيات المنطقية فهى تعنى ما يمكن ان ينشأ فى فكر الانسان من مبادئ وقواعد تهيمن على النظم المحاسبية التى تقتضيها الحقائق الطبيعية والحقائق التاريخية فتخرجها بالصورة المنطقية التى تجعلها محققة لغاياتها. وبالنسبة للمعطيات المثالية فهى الامال التى تتعلق بها المنشآت والاهداف التى تسعى تلك المنشآت الى تحقيقها باعتبارها صورة امثل مما هم فيه .

مصادر قواعد المراجعة وتطبيقها

تناول الدراسة فى هذا القسم مهنة المراجعة من حيث نشوء وظروف تطبيقها وامكانية تغيير مبادئ المهنة وهل يمكن ان تتحول الى قواعد، وتعرض ايضا إلى مصادر قواعد المراجعة ، كما تنوه بأهمية المبادئ العامة التى تحكم تطبيق المراجعة من حيث المكان والزمان، وتناقش الاصول التى تتبع فى تحديد مضمون قواعدها اى تفسيرها تمهيدا لتطبيق حكمها .

مصادر قواعد المراجعة :

ويقصد بها المصادر الرسمية لقواعد المراجعة ومنها ما ورد بالتشريعات المختلفة ودستور المهنة والعرف وتوصيات المجامع العلمية وآراء الكتاب والمحاسبين والمنظمات المهنية فى مصر والخارج.

فاذا اتخذت قواعد المراجعة صورة التشريع فيلزمنا البحث فى ماهية التشريع ، وسن التشريع ونفاذ التشريع ثم التقنين .

اما العرف فله أهمية كبرى فى مهنة المراجعة لانها بدأت نتيجة اعرف محاسبية تعارف عليها المتهنون لهذه المهنة ومن ثم يجدر التطرق الى البحث فى اركان العرف ومنها الركن المادى والركن

المعنى ثم العادات الاتفاقية بين المراجع والمنشأة وعرف المراجعة المكمل للتشريع والعرف المعاون للتشريع ، ثم العرف المخالف للتشريع .

ان المنظمة المهنية او المجمع العلمى هى التى تفرض على اعضائها قواعد المراجعة ، أى ان ارادة جماعة المحاسبين والمراجعين هى مصدر القوة الملزمة لهذه القواعد^(١٥) . و لكن ارادة المنظمة المهنية او المجمع العلمى تظهر فى صور متعددة . فقد توكل المنظمة المهنية مثلا وظيفة وضع القواعد الى سلطة معينة تقوم مقام المنظمة فى فرض قواعد المراجعة وعندئذ يكون مصدر القوة الملزمة لهذه القواعد هو التشريع. وقد تستبقى المنظمة دورها فى فرض ما يستقر اعضاؤها على اتباعه من العادات ويكون مصدر القوة الملزمة لهذه العادات هو العرف المهني. وهذه المصادر التى تستمد منها المراجعة قوتها الملزمة هى المصادر الرسمية. والمصادر الرسمية للمراجعة هى التى يمكن عن طريق معرفتها وتحديد معرفة ما تشمله قواعد المراجعة من مبادئ ،وهذا يعنى ان معرفة احكام المراجعة فى اى نظام اقتصادى تقتضى معرفة مصادر هذه القواعد.

ويعتبر العرف المهني المصدر العام لقواعد المراجعة بعد التشريع ، والعرف المهني هو اعتياد مزاولة المحاسبة والمراجعة وكذلك المنشآت على سلوك معين فى مسألة من المسائل ، يقوم الشعور لدى المهنيين باعتباره ملزما وبضرورة تحرك الجماعة المهنية لتوقيع الجزاء علي من يخالفه ، والقاعدة التى تنشأ بهذا الاعتياد تسمى قاعدة عرفية. والعرف المهني بمعنى الاعتياد هو مصدر قاعدة المراجعة ولكن تسمية العرف المهني تطلق ايضا على القواعد التى تنشأ من هذا المصدر^(١٦) .

وقد كانت القواعد العرفية المهنية اول قواعد المراجعة ظهورا ، أى أن العرف هو اسبق المصادر تاريخيا فى الظهور ، ذلك ان نشوء العرف يتم تلقائيا بمجرد حدوث تغيير فى النظام الاقتصادى إذ تتغير المشروعات إلى ما يناسب الحاجات الجديدة .

ومع ان قواعد المحاسبة والمراجعة بدأت بهذه الصورة الا انه مع التطور العلمى والتكنولوجى الحديث حيث تتعقد الحياة وتتشعب العلاقات التجارية والمحاسبية فان العرف يصبح قاصرا على ان يمد المحاسبة والمراجعة بكل ما تحتاجه من القواعد ، كما انه يعجز عن مجاراة السرعة فى تغير النظم المحاسبية الاقتصادية والاجتماعية ولذا يحل التشريع محله فى مكان الصدارة عن مصادر المراجعة باعتباره اقدر على تلبية حاجات المجتمعات المتقدمة ، فقد صار التشريع كما قلنا اهم مصادر القانون فى أغلب الدول الحديثة .

وليس معنى تنحية العرف عن مكان الصدارة بين مصادر المراجعة انه لم تعد هناك حاجة اليه الى جانب التشريع ذلك انه مازال مصدر قواعد المراجعة فى كل مسألة لا يتناولها التشريع بالتنظيم.

تطبيق قواعد المراجعة :

ان خضوع المنشآت والمراجع لقواعد المراجعة واتباعهم لاحكامها يتم فى اغلب الاحوال تلقائيا ، فلا يستلزم ذلك عندئذ تدخل جهة ما للاجبار على احترامها ولكن هناك احوال يثور النزاع فيها على وجود هذه القاعدة ، او قد تصر بعض المنشآت على مخالفة حكم القاعدة رغم وضوح احكامها ولذا لا بد من التدخل للفصل فى هذه المنازعات ، او لقسر الجهة المخالفة على الرضوخ لحكمها. وستقوم هذه الدراسة بتحديد السلطة التى تختص بالفصل فى المنازعات او القسر على طاعة قواعد المراجعة بتوقيع الجزاء عند مخالفته ايا كانت صورة هذا الجزاء .

وتطبيق قواعد المراجعة سواء تم طواعية او نتيجة لقرار من سلطة خارجية يحتاج ليتم بصورة سليمة الى تحديد المجال الذى تسرى فيه هذه القواعد فى المكان أو فى الزمان كما يحتاج الى تحديد مضمونها تحديدا دقيقا أى تفسيرها. ولذا فمن اللازم أن تعرف القواعد التى تحكم سرانها من هذه النواحي .

هل من الضرورى معرفة ما اذا كانت قواعد المراجعة تطبق فى اقليم الدولة على كل من يوجد فيها ؟ أو أنه قاصر على نوع معين من الشركات الوطنية دون الاجنبية أو المشتركة ومعرفة ما اذا كان يلاحق الشركات الوطنية فى الخارج أو بتركهم لحكم قواعد المراجعة فى البلاد الاجنبية ؟ وكذا معرفة ما اذا كان من الممكن تطبيق قواعد اجنبية بدلا من قواعد المراجعة الوطنية ؟ والقواعد التى تنظم هذه المسائل هى قواعد تطبيق المراجعة فى المكان .

كما أنه من اللازم معرفة القواعد التى تحدد المجال الزمنى لسريان قواعد المراجعة على الخصوص عند توالى التشريعات التى تنظم موضوعا واحداً لبيان المسائل التى تخضع لكل من القانونين القديم والجديد وهذه هى قواعد تطبيق المراجعة^(١٧).

تفسير قواعد المراجعة:

يستلزم تطبيق قواعد المراجعة على المنشآت المختلفة ان يتم تحديد معنى هذه القواعد ، سواء

من حيث ماتضمنه من شروط حكمها أو من حيث تحديد مضمون هذا الحكم وهذا هو تفسير المراجعة أى بيان مضمون قواعدها بيانا واضحا.

ويجب ان تكون هذه القواعد مصاغة فى عبارات أو الفاظ معينة يقوم التفسير على تحديد مدلولها . ولذا فان التفسير لايتصور الا بالنسبة للقواعد المكتوبة أى القواعد التى تستمد من مصادرها الرسمية فى الفاظ معينة.

وإذا كانت الحاجة تقوم على تحديد مضمون قاعدة غير مكتوبة كالعرف المحاسبي فان تحديد هذا المضمون لايتخذ شكل التفسير بل يتخذ شكل التثبيت من وجودها بمضمون معين، أى أن البحث عن معناها فى نفس الوقت بحث عن وجودها أو عدم وجودها .

وفيما يلى نوضح بايجاز مدى الإلزام بتفسير القواعد المكتوبة وكذلك القواعد العرفية وأنواع التفسير والجهات التى تختص به ووسائل التفسير وقد تثور عند البحث الامور التالية :

أ - إذا كانت قواعد المراجعة مصدرها توصيات المجمع العلمية المحاسبية فيمكن اللجوء الى محاضر اجتماعات هذه المجمع للحصول على تفسير لهذه القواعد.

ب - إذا كانت القواعد مصدرها العرف المحاسبي الذى تعارف عليه المراجعون وهم بصدد تأدية عملهم فيمكن التثبيت من وجود هذا العرف وقد تكون الجهة المهنية هى اقدر جهة على ذلك.

ج - إذا كان القضاء هو المعنى بتفسير هذه القواعد فيمكن الحصول منه على تفسير لهذه القواعد.

د - إذا كانت القواعد مصدرها آراء الكتاب والمحاسبين فى بحوث اكاديمية أو ميدانية فالعودة الى هذه البحوث فى التفسير امر ضرورى .

هـ - إذا كانت قواعد المراجعة مرجع تطبيقها هو الجهة الرقابية كالجهاز المركزى للمحاسبات أو وزارة المالية فيمكن اللجوء اليها للحصول منها على التفسير المناسب.

و - إذا كان مرجع الخلاف حول التفسير هو مسألة ضرائبية فيمكن الرجوع الى مصلحة الضرائب فى التفسير.

- ويقترح الكاتب ان يكون التفسير المنوط بقواعد المراجعة ايا كان مصدرها للجنة مكونة من

اساتذة المحاسبة والمراجعة والضرائب والتكاليف بكليات التجارة لانها اقدر جهة علمية مارست تفسيرات متعددة. ويمكن للجنة الاستعانة بالجهات السابق الاشارة اليها

تغيير قواعد المراجعة:

يعنى الغاء التشريع زوال القوة الملزمة من قواعده من وقت الالغاء، أى إنهاء حياة القاعدة منذ الالغاء دون مساس بالفترة السابقة على الإنهاء ، هذا بطبيعة الحال مالم تكن القاعدة الجديدة سارية بأثر رجعى وفقا لقواعد التنازع فى الزمان وهو بذلك يختلف عن إبطال قاعدة المراجعة الذى يعنى زوال وجودها منذ البداية أى اعتبارها كأن لم تكن.

والغاء قاعدة المراجعة بقاعدة لاحقة قد يكون صريحا وقد يكون ضمنيا. والالغاء الصريح يكون بتضمين القواعد الجديدة نصا على الغاء قاعدة أو قواعد سابقة أو الغاء بعض نصوص هذه القواعد. بينما الالغاء الضمنى يكون فى حالة عدم التصريح بالغاء النصوص القديمة فى القواعد الجديدة، ولكنه يتضمن أحكاما معارضة لاحكام هذه النصوص . فى هذه الحالة يجب ان تعتبر هذه النصوص منسوخة فى حدود ما بينها وبين القواعد الجديدة من تعارض لان القواعد اللاحقة تنسخ السابقة، كما ان الالغاء الضمنى للقواعد السابقة وصدور قواعد لاحقة يعيد تنظيم المسائل التى كانت تنظمها القاعدة القديمة اذ يعتبر ذلك اتجاها من المشرع الى الغاء القاعدة القديمة بأكملها ولو لم يصرح بذلك فى نصوص القاعدة الجديدة.

الخلاصة

تهدف هذه الدراسة الى الوصول الى اطار فكرى لعلم المراجعة يعرض مبادئها واجراءاتها، ويضع هذا الاطار فى صورة قواعد ملزمة لكل من المحاسب والمراجع والمنشأة، ويستنبط اساس القوة الملزمة لهذه القواعد حتى تأخذ وضعها بين القواعد القانونية والاعراف المحاسبية، وتتضمن الدراسة تحديد معنى المراجعة وخصائصها الجوهرية وبيان انواع قواعدها وتوضيح غايتها وتبرير التزام المنشأة والمحاسب والمراجع بطاعتها والمصادر التى تستمد منها قواعد المراجعة والمبادئ التى تحكم تطبيقها فى الزمان والمكان وتلك التى تحكم تغيير قواعدها اذا تغيرت الظروف الاقتصادية والاجتماعية. وقد قسم البحث الى قسمين:

يوضح القسم الاول ان قاعدة المراجعة قاعدة سلوكية تعمل داخل النظام الاقتصادى وتتضمن

قاعدة المراجعة امرًا تفرضه اصول المهنة ومتطلبات النظام المحاسبي وتتصف بأنها عامة مجردة أى عامة التطبيق. ويتطلب الأمر البحث فى علاقة المراجعة بكل من علوم المحاسبة والتكاليف والضرائب والمحاسبة الادارية والقانون والاقتصاد والمالية العامة، من حيث الالتزام بقواعد هذه العلوم.

ويشير هذا القسم الى أن تقسيم قواعد المراجعة يقتضى ان يجرى فيها بعض التنظيم بتصنيفها الى اقسام وفروع بحسب الموضوعات الكبرى التى تتناولها المراجعة، وتلتزم بها السلطات التى تسن هذه القواعد أو المراجع والمنظمات المهنية التى توصى باستخدامها. وفى هذا الصدد، نرى ان قواعد المراجعة تنقسم الى قواعد أمره وقواعد مقررة. ولما كان الكثير من قواعد المراجعة قواعد مقررة فيلزم البحث فى جدوى هذه القواعد وطبيعتها وان قوة الإلزام متوافرة فى كلا النوعين لذا يلزم التمييز بأسلوب آخر بين القواعد الامرهم والمقررة فى المراجعة ، ثم يأتى فى نهاية المطاف بحث اساس القوة الملزمة لقواعد المراجعة وكيف يتحقق هذا الإلزام وتفسيره واختلاف طبيعة قواعد المراجعة عن القواعد القانونية الاخرى.

وفى القسم الثانى تناولت الدراسة مهنة المراجعة من حيث نشوء وظروف التطبيق وامكانية تغيير مبادئ المهنة وهل يمكن ان تتحول الى قواعد ، كما نوهت بأهمية المبادئ العامة التى تحكم تطبيق المراجعة من حيث المكان والزمان، والاصول التى تتبع فى تحديد مضمون قواعد اى تفسيرها تمهيدا لتطبيق حكمها.

ويتناول هذا القسم مصادر قواعد المراجعة ودور التشريع والعرف المهني والعادات الاتفاقية بين المراجع والمنشأة، والاشارة إلى اثر التطور فى الحياة الاقتصادية المعاصرة على الاعتراف بمصادر دون اخرى. كما يناقش تطبيق قواعد المراجعة من حيث المكان والزمان وتفسير هذه القواعد والجهات المنوطة بالتفسير ثم يناقش تغيير أو الغاء قواعد المراجعة.

الهوامش والمراجع

- ١- عبد المنعم محمود وعيسى محمد ابو طبل . المراجعة اصولها العلمية والعملية، كلية التجارة، جامعة القاهرة ، دار النهضة العربية، ١٩٦٧ ص ٢٣٣ وما بعدها.
- ٢- شوقى رياض . نظرية الاثبات فى المراجعة ، دار النهضة العربية ، ١٩٧٠ ص ٨٨-٨٩.
- ٣- عيسى محمد ابو طبل . "المسئولية القانونية لمراقب الحسابات"، فى الاتجاهات الحديثة فى

الرقابة الخارجية على حسابات شركات المساهمة، رسالة دكتوراه فى المحاسبة ، ١٩٦٠ . جامعة القاهرة.

٤ - - Kenneth A. Smith and Albert K Fransico, CPA Review of Auditing, Addison - Wesley Publising Co, 1982 .

٥ - متولى الجميل ، محمد السيد الجزار . اصول المراجعة ، الجزء الأول ، مطبعة لجنة البيان العربى . ١٩٦٧ ص ٧ .

٦ - المرجع السابق ص ٧ .

٧ - جميل الشراوى ، دروس فى اصول القانون، دار النهضة العربية ١٩٧١ ص ٥ .

٨ - أحمد فرغلى . دراسات فى الاصول العلمية لمهنة المراجعة، مكتبة الشباب، ١٩٨٥ ص ١١٤ ومابعدها .

٩ - متولى محمد الجميل وعبد المنعم محمود عبد المنعم، المراجعة: الاطار النظرى والمجال التطبيقى، دار النهضة العربية، ١٩٧١، ص ص ١٦٧-٢٠١ .

١٠ - جميل الشراوى . مرجع سابق ص ١١٩٤ ومابعدها .

١١ - الالزام القانونى لتعيين مراقب حسابات الشركات المساهمة بموجب القانون ٢٦ لسنة ١٩٤٥ ، القانون ١٥٩ لسنة ١٩٨١ .

١٢ - جميل الشراوى، مرجع سابق ص ٩٦ ومابعدها .

١٣ - يقول جميل الشراوى ، تعليقا على هذا الرأى الذى أخذ به المفكر الانجليزى أوستن، " يبدو هذا القول غريبا من فقيه انجليزى لان العرف مصدر رئيسى للقانون فى انجلترا ولذا فقد حاول اوستن ان يرجع استخدام العرف الى الحاكم ايضا، بقوله ان الحاكم يعلم بتطبيق القضاء لاحكام العرف فلا يعترض عليه ، وهو بذلك يجيزه بل يأمر به . ولذلك فان بعض قواعد التشريع التى تفرض مسلكا معيناً ، وربما تقتزن بأشد الجزاءات ، قد تقع مخالفتها بصورة لا تحدث بالنسبة لقاعد اخرى غير تشريعية ، بل وغير قانونية ، فالأخذ بالثأر ، وهو جنائية يحرمها التشريع بعقوبات شديدة، عادة توجد فى بلاد كثيرة. جميل الشراوى، مرجع سابق، ص ٩٨ .

Walter B. Meigs and Robert F. Meigs, Accounting the Basis for business decisions, First Edition, Mc Graw-Hill, Inc., 1981, T.89. -١٤

١٥- يرى مذهب دييجى الذى يمثل جزءا من أفكار المدرسة الاجتماعية التى أسسها دور كايم الفرنسى (١٨٥٨-١٩١٧) وتعاليم هذه المدرسة تقضى بأن يدرس القانون باعتباره ظاهره اجتماعية وفقا لمنهج الملاحظة الذى اثبت نجاحه فى نطاق العلوم الطبيعية ، كما يقضى بأن الضغط الاجتماعى هو أساس كل الظواهر الاجتماعية ، ومنها القانون واللغة والأخلاق ، كما يقول أخيرا ان القانون باعتباره ظاهرة اجتماعية هو تعبير عن الضمير الجماعى ، ولذا فهى تجعل العرف المصدر الاول لقواعد القانون (كالمدرسة التاريخية) وتحيل الى المشرع ان يضع القواعد بحيث تكون صدى للواقع الاجتماعى وإلا لن تستطيع ان تصمد لتيار هذا الواقع. انظر جميل الشرقاوى مرجع سابق هوامش ص ١٠٥-١٠٦.

١٦- حلمى محمود نمر. بحوث فى نظرية المحاسبة لطلبة الدراسات العليا ، كلية التجارة ، جامعة القاهرة ١٩٧٣ ص ١٢٢٨ وما بعدها .

١٧- عيسى محمد ابو طبل . المسئولية التقصيرية لمراقب الحسابات دراسة تحليلية مقارنة ، محاضرات لطلبة الدراسات العليا بكلية التجارة جامعة القاهرة ١٩٧٣ ص ٧٨.

مراجع أخرى

أ) مراجع عربية

١- ابراهيم طلعت . "القواعد المحاسبية، دستور مهنة المحاسبة والمراجعة" ، مجلة التشريع المالى والضريبي العدد ٥٨ نوفمبر ١٩٥٨.

٢- احمد فرغلى محمد . استخدام الاسعار المحاسبية فى اتخاذ قرارات الحصول على الخدمات الانتاجية ، مجلة المحاسبة والادارة والتأمين، مطبعة جامعة القاهرة، العدد الثامن والعشرون ١٩٨٣.

٣- توفيق الطويل. الفلسفة الخلقية: نشأتها وتطورها. دار النهضة العربية، الطبعة الثانية، ١٩٦٧.

٤- جلال الشافعى . "الربح المحاسبى والربح الضريبي" ، مجلة التشريع المالى والضريبي ، العدد

١٧٥ مايو ١٩٧١.

- ٥- جمال الدين زكى. نظرية الالتزام فى القانون المدنى المصرى ، دار النهضة العربية ١٩٧٨.
- ٦- رجب البنا" موقف الميزانية من أخطاء الضرائب"، مجلة الاهرام الاقتصادى العدد ٥٨٦، يناير ١٩٨٠.
- ٧- عبد الرحمن جاب الله. "عدالة الضريبة"، مجلة التجاريون، العدد السادس، مارس/ابريل ١٩٨٠.
- ٨- عمر السيد حسنين . تطور الفكر المحاسبى ، دار الجامعات المصرية بالاسكندرية ١٩٦٨.
- ٩- عيسى محمد ابو طبل . تطور مهمة مراقب الحسابات : دراسة تحليلية نقدية مقارنة ، محاضرات لطلبة الدراسات العليا ، كلية التجارة ، جامعة القاهرة ١٩٧٤.
- ١٠- عيسى محمد ابو طبل . تطور المسئولية الجنائية لمراقب الحسابات : دراسة تحليلية مقارنة ، محاضرات الطلبة الدراسات العليا ، جامعة القاهرة ١٩٧٤.
- ١١- محمد السيد الجزار . المراقبة الداخلية ، مطبعة لجنة البيان العربى ١٩٦٥.
- ١٢- محمد توفيق بليغ واحمد فرغلى محمد حسن، نظم محاسبية ، الجزء الاول والثانى، مكتبة الشباب، القاهرة ١٩٨٥.
- ١٣- محمد عبد الوهاب اسماعيل ، "السذاجة الضريبية" ، مجلة الاهرام الاقتصادى، العدد ٦١٦ نوفمبر ١٩٨٠.
- ١٤- محمد على شحاته . مراجعة وفحص الحسابات . دار النهضة العربية، ١٩٦٦.
- ١٥- محمد على شبيب. دراسات فى الفكر الادارى الحديث : الاصول العلمية والعملية والطبيعية لصنع القرارات المالية ، الطبعة الثانية ١٩٨٨.
- ١٦- محمد كامل الحارونى . مراجعة الحسابات . دار النهضة العربية، الطبعة السابعة ١٩٦٣.
- ١٧- محمود شوقى عطا لله. دراسات فى المحاسبة الحكومية والقومية. مكتبة الشباب، القاهرة ١٩٨٥.

- ١٨- نجيبة نمر . نظرية المحاسبة، رسالة دكتوراه كلية التجارة ، جامعة القاهرة ١٩٧٦ .
- ١٩- القرارات الوزارية الخاصة بتنفيذ قانون الضرائب على الدخل ، مجلة الاهرام الاقتصادي، العدد ٦٩٩ يونية ١٩٨٢ .

ب) المراجع الاجنبية

- 1- Abdel Moneim Mahmoud Abdel Moneim, **A Study of the Nature & Development of Auditing Standars in United States of America**, PH.D. Dissertation, University of Illinois, 1958.
- 2- Arnold W. Johnson, **Auditing Principles and Case Problems**, Holt Rinehart & Winston, New York, 1964.
- 3- Arthur W.Holmes, **Auditing Principles and Procedures**, 4 th edition, Richard D. Irwing Inc., Home wood, Illinois, 1956.
- 4- J.C. Ray, **Independent Auditing Standards: A Book of Reading**, Holt Rinehart & Winston, Inc., New York, 1964.
- 5- M. Amer, **The Structure of Accounting Theory and the Concept of Functional Relation** . Thesis, University of Illinois, 1966.
- 6- R.K. Mautz, **Fundamentals of Auditing**, 2 nd ed. John Willey & Sons Inc., Ellinois, 1964.