

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

وزارة التعليم العالي والبحث العلمي

جامعة الحاج لخضر

كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير

أطروحة

مقدمة لنيل شهادة دكتوراه العلوم

تحت عنوان

معايير مراجعة الحسابات

في اللجنة الشعبية العامة لجهاز المراجعة المالية

في ليبيا

فرع: علوم التسيير

تخصص: محاسبة

شعبة: المحاسبة

تحت إشراف

د. عقاري مصطفى

إعداد الطالب الباحث:

علي عمر أحمد سويسي

لجنة المناقشة

رئيسا	جامعة الحاج لخضر - باتنة	أستاذ التعليم العالي	أ.د. رحال علي
مشرفا	جامعة الحاج لخضر - باتنة	أستاذ محاضر (أ)	د. عقاري مصطفى
ممتحنا	جامعة فرحات عباس - سطيف	أستاذ التعليم العالي	أ.د. ملياني حكيم
ممتحنا	جامعة الحاج لخضر - باتنة	أستاذ محاضر (أ)	د. لعماري أحمد
ممتحنا	جامعة فرحات عباس - سطيف	أستاذ محاضر (أ)	د. بالراقي تيجاني
ممتحنا	جامعة محمد بوضياف - المسيلة	أستاذ محاضر (أ)	د. سعيد يحي

2011-2010

بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ  
الرَّحِيمِ

(يَرْفَعِ اللَّهُ الَّذِينَ آمَنُوا مِنْكُمْ وَالَّذِينَ  
أُوتُوا الْعِلْمَ دَرَجَاتٍ وَاللَّهُ بِمَا  
تَعْمَلُونَ خَبِيرٌ).

صدق الله العظيم

الآية ( 11 ) من سورة المجادلة

الإهداء

إلى روح أمي الطاهرة .....

اسأل الله العلي القدير أن يسكنها فسيح  
جناته .....  
إلى الذي لولاه ما وجدت ذاتي  
.....  
إلى الذي أتمنى أن لا أخيب أمله بي  
.....  
إلى من لا أستطيع مكافأته مهما طال  
الزمن .....  
والذي الحبيب  
إلى الدم الذي ينبض في عروقي .....  
إلى من أحببتهم وأحبوني .....  
إلى من أفخر بهم ويفخرون بي  
.....

إخوتي الأعزاء  
لهم جميعاً أهدي هذا الجهد المتواضع  
رمزاً ووفاءً

الباحث

## شكر وتقدير

الحمد لله على توفيقني لانجاز هذه  
الرسالة والصلاة والسلام على سيدنا  
محمد عليه الصلاة والسلام خاتم النبيين  
وسيد بني آدم .

بعد هذا العمل والجهد المتواضع  
فإنني أجد أنه من الفضل نسب الفضل  
لأهله ، وإنني مدين بالفضل والامتنان  
لأساتذتي في هذه الجامعة الكريمة التي  
أتشرف بالانتماء إليها ، وأخص بالشكر  
والعرفان والامتنان أستاذي الفاضل  
الأستاذ الدكتور/ مصطفى عقاري الذي  
تفضل بالإشراف على هذه الأطروحة ووجهني  
وأرشدني وساعدني ولم يدخل علي بوقته  
وجهده فكان له الفضل الكبير والبصمة  
الواضحة بالعلم الوفير.

أشكر كذلك أعضاء لجنة المناقشة  
الكرام على تفضلهم بقبول مناقشة هذه  
الأطروحة ، وعلى ما سيقدمونه من ملاحظات  
علمية ستسهم في إثراء هذا البحث، كما  
أتقدم بشكري و امتناني ووافر تقديري  
لجامعة باتنة نبراس العلم والعطاء ،  
ممثلة برئاستها والى كلية العلوم

الاقتصادية وعلوم التسيير والتجارة  
الصرح العلمي المنير، ممثلة بعمادتها  
وهيئتها التدريسية والإدارية والشكر  
موصول لأساتذتي في قسم المحاسبة.

جزى الله الجميع عني كل خير

والله الموفق

الباحث

# مقدمة البحث

إن الاستخدام الفعال للأموال العامة يشكل أحد المؤشرات الأساسية التي تعكس حسن إدارة تلك الأموال و تبيين فعالية تطبيق القرارات الإدارية الصادرة عن السلطات المختصة، كما أن تحقيق هذه الأهداف لا يمكن أن يتم إلا بوجود جهاز أعلى للرقابة المالية يكفل القانون استقلاله و يتولى الرقابة المالية على الأجهزة الإدارية لضمان الاستخدام الفعال والمناسب للأموال العامة، وخاصة بعد أن توسع نشاط الدولة ليمتد إلى القطاعين الاقتصادي والاجتماعي.

وتعتبر ليبيا من أوائل الدول العربية التي أنشأت جهازا رسميا مستقلا عام 1953 يهدف إلى إجراء مراجعة مالية تخص كافة الجهات الخاضعة لرقابته للتأكد من مدى التزامها بحماية الأموال الموكلة إليها، حيث كان يطلق على هذا الجهاز في بداية نشأته "ديوان المحاسبة" ثم أصبح اسمه حالياً جهاز المراجعة المالية. و نظرا لزيادة العبء الملقى على عاتق الجهاز نتيجة عدم توفر الموارد البشرية بما فيه الكفاية من حيث العدد و الكيف، اضطر إلى الاستعانة بمكاتب المحاسبة والمراجعة القانونية الخاصة من أجل مراجعة حسابات الشركات و المؤسسات التابعة للقطاع العام.

إن جميع أجهزة المراجعة المالية في كل دول العالم تمارس مختلف أنشطتها استنادا إلى معايير مهنية تصدرها منظمات وهيئات متخصصة (عمومية و خاصة)، و إلى قوانين تنظيمية و إجرائية تسنها المنظمة التشريعية و تعتمد كذلك على الأعراف و الخبرات المجمعَة أثناء الممارسة العملية فيتكون على ضوء ذلك ما يعرف بمعايير المراجعة المتعارف عليها.

ومن أجل قيام جهاز المراجعة المالية بدوره في الحرص على ضمان صيانة ممتلكات القطاع العام و الخاص يجب أن تمنح له درجة كافية من **الاستقلالية و الحياد**. و تتطلب الاستقلالية عدم خضوع الجهاز لأي ضغوط سواء كانت من طرف الوكيل أو الموكل في برمجة و تخطيط و تنفيذ العمليات الرقابية و توفره على الإمكانيات المادية والبشرية و القانونية الكافية لتحقيق أهدافه بكفاءة و جودة عالية، كما يستحسن أن يقتصر الجهاز على تقديم الرأي والاقتراح للجهات الخاضعة لمراجعته دون التدخل في العمل اليومي لهذه الجهات حماية لاستقلاليتها. فبالإضافة إلى تحقيق شرط الاستقلالية يجب على الجهاز بناء و تعزيز قدراته **المهنية** و المؤسساتية و ذلك من خلال تدريب و تأهيل الأفراد العاملين في جهاز المراجعة على استعمال أحدث برامج التعليم و التدريب. أي أنه لا يجب الاقتصار على تقوية المعارف و الكفاءات النظرية للعاملين فحسب بل يجب التركيز أيضا على الطابع العملي بتكوين فرق متعددة الاختصاصات و ذات مؤهلات عالية قادرة على قيادة العمليات الرقابية في بيئة تزدد تعقيدا يوما بعد يوم. كما ينبغي على الجهاز أن يتحلى بدرجة عالية من **العناية و الاهتمام** أثناء القيام بعملية المراجعة و التدقيق مع ضرورة تشبع جميع أفرادها **بالقيم و الآداب** التي تحكم مهنة المراجعة من أجل اكتساب ثقافة تؤسس لمرجعية مهنية تؤطر عمل المراجع و تكسبه ثقة مختلف الأطراف التي لها علاقة بالمؤسسة مهما كان نوعها و حجمها و طبيعة نشاطها.

## الإطار العام لإشكالية البحث

وكمدخل للتدليل على إمكانية وأهمية استخدام المعلومات المحاسبية و أي معلومات أخرى لتحقيق الاستخدام الكفء للموارد الاقتصادية المتاحة في ظل أنماط التنمية التي تعيشها المجتمعات الناشئة ومنها ليبيا، ولمساعدة مختلف الأطراف الفاعلة في تهيئة وخلق مناخ يساهم ليس فقط في توظيف الأموال الداخلية التي تتميز بمحدوديتها، وإنما في استقطاب رؤوس أموال الشركات الدولية الكبرى فأن ذلك يتوقف على مدى استعداد مهنة المراجعة الخارجية في إصدار المعايير أو على الأقل تطبيق معايير الدول المتطورة التي من شأنها تعزيز الثقة في التقارير المالية التي تعدها الشركات في القطاعين - العام والخاص.

وفي ضوء ما سبق، يمكننا دراسة ومناقشة إشكالية البحث التي تتمحور حول التساؤل الرئيسي التالي:

ما هو واقع معايير مراجعة الحسابات في اللجنة الشعبية العامة لجهاز المراجعة المالية في ليبيا، وما هي التحديات التي تواجه جميع الأطراف الفاعلة في تأدية مهام المراجعة ؟

للإجابة على إشكالية البحث اخترنا طرح بعض التساؤلات الفرعية التي نعتقد أنها تفيد في دراسة ومناقشة أهم القضايا والمواضيع التي ترتبط بإشكالية البحث، وهي:

- هل توجد معايير عامة مدونة يطبقها جهاز المراجعة المالية في ليبيا؟
- هل تتضمن القوانين والتشريعات المنظمة لمهنة المراجعة الخارجية في ليبيا معايير يمكن الاسترشاد بها أثناء القيام بعملية المراجعة ؟
- هل تتوافق المعايير العامة للمراجعة الخارجية في جهاز المراجعة المالية مع معايير المراجعة المتعارف عليها في بعض الدول والمنظمات المتطورة؟

### فروض البحث

للإجابة على إشكالية البحث نعتمد على وضع الفروض التالية:

- 1- المنظمات المهنية المشرفة على مهنة المراجعة في ليبيا لا تواكب التطورات البيئية الدولية.
- 2- جهاز المراجعة المالية في ليبيا يفتقر لمعايير المراجعة.

### أهداف البحث

يهدف البحث إلى دراسة المعايير العامة للمراجعة التي تعتمد عليها مختلف أجهزة المراجعة المالية و عرض أهم المحاولات الفكرية و المهنية لاستقراء الواقع العملي في البيئة الوطنية و الدولية. إذن تكمن أهداف هذا البحث أساسا في الإحاطة بالعناصر التالية:

- 1- شرح أهم مفاهيم المراجعة مع استعراض المراحل الأساسية في تطورها، و هذا من شأنه أن يعكس الخصائص التي يمكن الاعتماد عليها في تطوير الممارسة المهنية في ليبيا.



- 2- توضيح أهمية معيار الاستقلالية في عملية المراجعة من خلال تركيز معظم المنظمات المهنية - الوطنية، الإقليمية و الدولية - في دراساتها و بحوثها حول هذا الموضوع.
- 3- تناول عرض معيار التأهيل العلمي والعملية وفق أهم التجارب التي تعرفها المراجعة دولياً بهدف التحسيس بالمقتضيات التي تستدعيها عملية المراجعة الناجحة في ليبيا.
- 4- إن معيار بذل العناية المهنية لا يقل أهمية عن المعايير الأخرى في تحسين الأداء المهني و من ثمة في تعزيز الثقة في التقارير المالية التي تخضع للمراجعة.

## منهجية البحث

اعتمدنا في بحثنا على مراجعة أهم الدراسات و الأبحاث في الكتب والمنشورات العلمية المختلفة التي تعرضت للإطار العلمي للمراجعة بهدف استقراء الأسباب الكامنة وراء تحسين ممارسة مهنة المراجعة في الدول المتطورة و بيان أثرها على تعزيز الروابط الاقتصادية بين مختلف الجهات المكونة لعالم المال و الأعمال. وقد تم تجميع المعلومات ذات العلاقة بموضوع البحث ثم صياغتها بطريقة تخدم أهداف البحث الذي تتمحور أبعاده حول دراسة حالة ليبيا.

## أهمية البحث

تتمثل أهمية البحث في:

- 1- التعريف بواقع المراجعة الخارجية في ليبيا للوقوف على أوجه القوة وأوجه الضعف التي تميز الممارسة العملية المتصلة بالمراجعة المالية.
- 2- المساهمة في توضيح الأسس و القواعد التي تبنى عليها عملية المراجعة في الدول المتطورة من أجل الاسترشاد بها للتنمية و تطوير الاقتصاد الوطني.
- 3- التوثيق، يأتي البحث في ظروف تكثر فيها التساؤلات حول مدى مصداقية البيانات والمعلومات المالية التي تفصح عنها الشركات الليبية، وكذلك حول الدور الذي يقوم به جهاز المراجعة المالية من أجل إبداء رأي محايد ومستقل يحمي مصالح كل من له علاقة بالشركة. خصوصاً بعد حالات التعثر المالي التي ميزت بعض الشركات في الفترة الأخيرة والتي أدت إلى تصفية الكثير منها.
- 4- ندرة الدراسات المتعلقة بمعايير المراجعة في الأجهزة العليا في ليبيا بصفة خاصة، ومن ثم تكاد تكون هذه الدراسة ، فريدة من نوعها في هذا المجال.
- 5- أهمية معايير المراجعة في ضبط و تنظيم و توجيه عمل المراجعين حماية لهم، و ضمانا لتحسين نوعية المعلومات التي تحتويها التقارير المالية التي تتخذ على ضوئها مختلف القرارات.

## حدود البحث

نعقد أنه من أهم محددات الدراسة ما يلي:

- 1- اقتصر البحث على التركيز على دراسة بعض المعايير العامة للمراجعة الخارجية فقط ذلك أنه من الصعب دراسة جميع المعايير المتعارف عليها، وحتى أن لجنة إجراءات المراجعة التابعة لمجمع المحاسبين القانونيين الأمريكي أكدت على أن المعايير العامة للمراجعة كالكفاءة المهنية، الاستقلالية، بذل العناية المهنية اللازمة تعتبر أهم المعايير العشرة.
- 2- تقتصر الدراسة التحليلية المقارنة لمعايير للمراجعة الصادرة عن كل من المنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة والمحاسبة (الأنتوساي)، الولايات المتحدة الأمريكية، الاتحاد الدولي للمحاسبين، بريطانيا، بعض الدول العربية وخاصة جمهورية مصر العربية والمملكة العربية السعودية.
- 3- من حيث الحدود المكانية: يرتبط هذا البحث في الواقع بمعايير جهاز المراجعة المالية في ظل نقص الدراسات المرتبطة بالجهات الرقابية في ليبيا.

## معوقات البحث

أثناء قيامنا بهذا البحث اعترضتنا العديد من الصعوبات و العراقيل نذكر أهمها في ما يلي:

- 1- قلة المراجع ذات الاهتمام الأكاديمي والتطبيقي بمعايير المراجعة في أجهزة الرقابة العليا العربية بصورة عامة، وفي ليبيا بصورة خاصة.
- 2- عدم تجاوب المنظمات المهنية مع النشاط البحثي في كثير من الأحيان.
- 3- قلة الندوات العلمية في مجال المراجعة و الرقابة المالية.

## محتويات البحث

في ضوء الإطار العام لإشكالية البحث وأهدافه وحدوده نرى تقسيمه إلى الفصول التالية:

تناول الفصل الأول التطور التاريخي لمهنة المراجعة بشكل عام و نشأة وتطور المراجعة في ليبيا بشكل خاص، و استعرض ظهور أهم المنظمات المهنية والعلمية المحلية والإقليمية والدولية و بين دورها في تطوير مهنة المراجعة. و تم تخصيص **الفصل الثاني** لشرح مفهوم المراجعة الخارجية مع بيان طبيعة الاختلاف من حيث مضامينها، نطاقها، أساليب القيام بها، إلخ...

أما **الفصل الثالث والرابع** فلقد تناولنا معياري استقلالية المراجع الخارجي و استقلالية أجهزة الرقابة المالية الصادرة عن المنظمات المهنية الدولية والإقليمية المختصة، و تمت مقارنة هذا الأخير بمعيار الاستقلالية الوارد في قانون جهاز المراجعة المالية ولأحتته التنفيذية، بهدف الوقوف على أهم نقاط القوة والضعف في استقلالية جهاز المراجعة المالية سعياً لتدعيم استقلال الجهاز، من خلال تطوير نقاط الضعف وزيادة وتفعيل نقاط القوة للخروج بجهاز رقابي أكثر استقلالية وبالتالي أكثر كفاءة وفعالية عند قيامه بمهامه المتنامية والمتطورة.

أما في الفصل الخامس فقد قمنا بدراسة معيار التأهيل العلمي والعملي في كل من معايير المراجعة الأمريكية والمعايير الدولية للرقابة المالية ومعايير المراجعة الدولية و البريطانية ومعايير المراجعة الصادرة عن بعض الدول العربية و مقارنتها مع مضمون قانون جهاز المراجعة المالية والتشريعات الليبية ذات العلاقة بمهنة المراجعة.

في حين يرمي الفصل السادس إلى تسليط الضوء على معيار بذل العناية المهنية في التشريعات الصادرة عن أجهزة المراجعة المالية عموماً، و التشريعات الليبية خصوصاً، من حيث تحديد مناقشة مفهوم العناية المهنية، و دراسة مدى أهميته في مجال الوفاء بالمسؤوليات المختلفة لمراجع الحسابات، وكذلك استعراض قواعد السلوك المهني ومعايير المراجعة الصادرة عن المنظمات المهنية المختلفة في هذا الخصوص و مقارنتها بما هو موجود في التشريعات الصادرة عن جهاز المراجعة المالية. و في الأخير تم تقديم خلاصة البحث و استخلاص النتائج التي تم التوصل إليها وعرض الاقتراحات.

# الفصل الأول نشأة وتطور المراجعة

## تمهيد

تشير الدراسات إلى أن المراجعة قد عرفت تطوراً ملازماً للتطور الحاصل في المستوى الاجتماعي والاقتصادي للأفراد والمنظمات. وأن تزايد الاهتمام بالمراجعة عبر التاريخ يمكن أن يوعز إلى عدة أسباب يمكن حصرها في الآتي:

(أ) ضرورة توفر ما يمكن الاعتماد عليه (المراجعة) في الإثبات والاستدلال على حسن وصدق نية من عهد إليهم التصرف في السلع والأموال تجاه الملاك والدائنين.

(ب) ضرورة توفر الكشوف والقوائم المالية من أجل استخدامها من طرف الملاك في تقييم أداء القائمين نيابة عنهم بالإدارة والتسيير، ومراقبة تطور حجم ممتلكاتهم، ومعرفة درجة ربحيتها. واتخاذ القرارات الرشيدة على ضوءها.

(ج) الرغبة في تحديد الفعالية في تخصيص واستخدام الموارد الاقتصادية من طرف مختلف فئات المجتمع

تطورت المراجعة تاريخياً استجابة لاحتياجات متنوعة، وحدثت التغييرات تدريجياً في التشريعات والأساليب، ولكن الحاجة للممارسة الجديدة في المحاسبة و المراجعة كانت ضرورية لملاحقة العلاقات والأنماط الاقتصادية المتغيرة في هذا المجال، ومع ذلك استمر استخدام الكثير من الأساليب والمفاهيم فترة طويلة حتى بعد أن تغيرت الظروف التي كانت تفرضها. لذلك، وقد عرفت المراجعة منذ عصور الحضارات الأولى وارتبطت نشأتها بنشأة المحاسبة وتطورها<sup>1</sup>.

تعتبر التقارير المالية بمثابة حوصلة العمل المحاسبي عن الفترة المنتهية التي يقوم بإعدادها المحاسبون داخل الوحدة الاقتصادية. ولكي تعكس هذه القوائم الوضع المالي ونتائج الأعمال والأنشطة بكيفية موثوق بها - من وجهة نظر مستخدم القوائم المالية - لا بد وأن تخضع لعملية التدقيق والمراجعة المحاسبية من طرف محاسب قانوني معتمد، يكون محايداً في إبداء رأيه حول عدالة هذه القوائم. ومن ثم فإن رأي المراجع يزيد من ثقة مستخدمي القوائم المالية بالبيانات والمعلومات المتضمنة بها. وهناك عدد من العوامل التي من شأنها أن تجعل رأي المراجع موثوق به يمكن مستخدمي القوائم المالية الاعتماد عليه. ومن هذه العوامل:

(أ) الاستقلالية.

(ب) الكفاءة العلمية والمهنية.

اعتماداً على ما سبق، فإن الأطراف التي تؤثر في القوائم المالية هي:

- المحاسبون داخل الوحدة الاقتصادية الذين يقومون بتلخيص الوضع المالي، ونتائج الأنشطة وتجميعها في القوائم المالية.
- المراجعون المستقلون الذين يمارسون مهنة المراجعة لإبداء رأيهم حول عدالة القوائم المالية.
- المستعملون للقوائم المالية خارج الوحدة الاقتصادية الذين تربطهم مصلحة مع هذه الوحدة.

<sup>1</sup> - إبراهيم عثمان شاهين، (1987)، نحو مدخل لمراجعة منشآت الأعمال في ضوء النظرية العامة للنظم، مجلة المحاسبة، ص238.

من خلال هذا الفصل سيتم تقديم نبذة تاريخية مختصرة عن نشأة المراجعة وتطورها ثم يتبعها عرض أهم الهيئات و المنظمات المحاسبية المختصة أكاديميا و مهنيا التي تولت مهمة القيام بتغذية وترقية الفكر العملي المحاسبي وتطويره. حيث نجد العديد من الكتاب والمتخصصين قد تناولوا المراجعة في سياقها التاريخي وفق التقسيمات المرحلية الموالية.

## 2.1 مراحل تطور المراجعة

إن عرض مراحل تطور المراجعة وفق التقسيم الموالي سيكشف بدون شك الأسباب الكامنة وراء مختلف التغيرات التي توالت عبر العصور، و يبين أهم السمات التي تميز كل مرحلة.

### 1.2.1 الفترة من العصر القديم حتى سنة 1500م

يرجع ظهور المحاسبة والمراجعة إلى ما قبل ميلاد المسيح ب: 3600 سنة، حيث وجدت بعض الدلائل التي تشير إلى استعمال بعض المفاهيم المحاسبية كاحتساب أقساط الاستهلاك على الأسوار التي بنيت في عهد الحضارات الإغريقية والرومانية القديمة<sup>1</sup>.

كما أن حكام قدماء المصريين واليونانيين والرومان كانوا يستخدمون المراجعين للتأكد من صحة الحسابات العامة، حيث كانت الدفاتر المحاسبية تتلى على مسمع الحكام وبحضور مستشاريهم، وذلك لمعرفة أولاً مقدار ما آلت إليه ممتلكاتهم، و ثانياً لمنع أو/و اكتشاف أي تصرفات غير مسؤولة من قبل القائمين على استغلال و تشغيل تلك الممتلكات وحفظة الحسابات<sup>2</sup> و قديما في روما كان يطلق على مراجع الحسابات تسمية "المنصت أو المستمع" نظرا لقيامه بإسماع نتائج العمليات المالية بدلاً من تلاوتها. وعلى هذا الأساس اشتقت كلمة المراجعة Audit من الكلمة اللاتينية Audirs التي تعني الاستماع<sup>3</sup>.

كما وجدت في الصين أنظمة تراقب الموظفين الحكوميين في كيفية تأدية الوظائف المالية واستخدام الممتلكات العامة<sup>4</sup>. وعرف أيضا سكان ما بين النهرين المراجعة، حيث تدل الألواح المسمارية على وجود تشريعات تنظم المعاملات الاقتصادية آنذاك. ففي قانون (أشنونا) وهو من القوانين المدونة باللغة الأكادية، نجد ما ورد في نص المادة (40) "إذا لم يتمكن الحائز على الأموال المنقولة من تثبيت اسم البائع الذي ابتاعها منه عد سارقاً". ومن حيث المعنى فإن هذه المادة تتوافق مع إجراءات المراجعة الحديثة بخصوص الحصول على تأكيدات أرصدة المدينين والدائنين<sup>5</sup>.

<sup>1</sup> - J. S.Arpan and L. H. Radebaugh (1981) ,International Accounting and Multinational Enterprises,WGL,p.1.

<sup>2</sup> - إدريس عبد السلام اشتوي،(1990)،المراجعة معيار وإجراءات، الدار الجماهيرية للنشر و التوزيع و الإعلان، بنغازي،ص12.

<sup>3</sup> - حسين القاضي، حسين دحدوح،(1999)،مراجعة الحسابات، منشورات جامعة دمشق، ص6.

<sup>4</sup> -SHUO W.& YAM S.,(1987),Audit Profile people's Republic of China. In International Journal of Government Auditing ,vol.14, No.4 october,p.11

<sup>5</sup> - عبد الرزاق محمد عثمان،(1988)،أصول التدقيق والرقابة الداخلية، مديرية دار الكتب للطباعة والنشر، جامعة الموصل،ص13.

وفي التاريخ الإسلامي لازمت المراجعة نشأة و تنظيم الدولة الإسلامية، فقد كان الرسول (ص) يبعث مندوبيه إلى مدن وقبائل الحجاز واليمن لجمع الصدقات وغيرها من الأموال المستحقة على رعايا الأمة، وكان الرسول (ص) يلقي مندوبيه مقادير وطرق تحصيل الزكاة والجزية، وطرق الإنفاق العام و أحكامه، ويحاسبهم على المستخرج والمنصرف منها، وكان له كتاب يوثقون له أموال الصدقات والغنائم. كما كان (ص) يبيث روح الرقابة في نفوس الرعية. غير أنه لم يكتف بذلك وإنما قام بمباشرة الرقابة بنفسه على الصحابة بتوجيههم وإرشادهم ومحاسبتهم. وفي عهد أبو بكر الصديق رضي الله عنه سارت الرقابة على نفس النمط<sup>1</sup>.

وتتميز عهد الخليفة عمر بن الخطاب (رضي الله عنه) بازدياد نجاحات الفتوحات الإسلامية، حيث اتسعت رقعة الدولة وكثرت مواردها و نفقاتها مما تطلب رقابة أشد عن سابقتها في عهد الرسول(ص) وأبو بكر. ويمكن اعتبار مرحلة خلافة عمر من الناحية المالية والرقابة عليها مرحلة مميزة لأنه وضع أسساً وقواعد تكفل أحكام الرقابة على أموال الدولة. حيث أنشأ ديوان بيت المال لضبط إيرادات الدولة و نفقاتها، كما أنشأ مجموعة من الدواوين الأخرى المنظمة للشؤون العامة للمجتمع. وبذلك يكون قد وضع أول أساس للرقابة المالية في الدولة الإسلامية<sup>2</sup>.

وبانتهاء عهد الخلفاء الراشدين وقيام الدولة الأموية بدأت مرحلة جديدة تعتبر امتداداً لمراحل تطور الرقابة المالية في الدولة الإسلامية، حيث تم تدعيم القواعد التي استقرت في عهد الرسول(ص) وأبو بكر وعمر من خلال إنشاء ديوان الخراج، وديوان المستغلات، ودار الاستخراج للتحقيق مع الولاة والعمال عند عزلهم، كما ظهر نظام رفع التظلمات فكان ذلك أساس بداية العمل بنظام ولاية المظالم<sup>3</sup>.

وفي عصر الدولة العباسية تم إحكام الرقابة المالية على الأموال العامة، حيث استحدث ديوان الزمام، وديوان الجند، وديوان الموالي، وديوان زمام النفقات، وديوان النظر في المظالم وديوان العطاء، وديوان المنح أو المقاضاة، ولقد كان ديوان الزمام وهو يناظر جهاز المراجعة المالية، من أهم النظم الرقابية التي أدخلها الخليفة المهدي العباسي، حيث كان يقوم برقابة مالية فعالة ومتخصصة على جميع دواوين الدولة، واختص بمراجعة حسابات الولايات وكان يتبعه جميع العمال المتخصصين بمراجعة حسابات الولايات<sup>4</sup>.

غير أن الحركة الاستعمارية التي بدأت بالحروب المغولية والصليبية، ثم الاستعمار العثماني وأخيراً الاستعمار الغربي قد طمست معالم هذه المحاسبة والمراجعة وحكمت بتخلف الدول العربية في هذا المجال، في حين حملت الدول الغربية، وخاصة إيطاليا و بريطانيا الريادة لتفقد مسيرة التطور في مجال المحاسبة والمراجعة في العصرين المتوسط والحديث<sup>5</sup>.

<sup>1</sup> - محمود المرسي لاشين، (1977)، التنظيم المحاسبي للأموال العامة في الدولة الإسلامية، دار الكتاب اللبناني، بيروت، ط1، ص 203-301.

<sup>2</sup> - عوف محمود الكفراوي، (1984)، سياسة الإنفاق العام في الإسلام، مؤسسة شباب الجامعة، الإسكندرية، ص475.

<sup>3</sup> - المرجع السابق، ص139.

<sup>4</sup> - المرجع السابق، ص139.

<sup>5</sup> - نصر صالح محمد، (2004)، نحو إطار نظري عام للمراجعة و أثرها على معاييرها، منشورات أكاديمية الدراسات العليا، طرابلس، ص35.

وقد بدأ تطور المراجعة في المدن الإيطالية بعد سقوط الإمبراطورية الرومانية وانقسام إيطاليا إلى دويلات، وبعد ظهور الحاجة لعملية المراجعة وخصوصاً بعد نمو المدن الإيطالية التي كانت تشتهر بالتجارة، مثل فلورنسا وجنوة وفتيسيا، حيث تم استخدام المراجعين لأول مرة في مراجعة العمليات المسجلة بالدفاتر والخاصة بالبضائع التي يجلبها التجار من وراء البحار على ظهور السفن التجارية. وأخيراً يمكن القول بأن المراجعة في نهاية هذه الفترة قد اقتصر على فحص أمانة الأشخاص الذين تسند إليهم العمليات المالية<sup>1</sup>. وكانت عملية المراجعة حينها تفصيلية مع عدم وجود أو معرفة نظم الرقابة الداخلية<sup>2</sup>. وأهم الخصائص أو السمات الأساسية لهذه المرحلة هي أن الهدف الأساسي من عملية المراجعة هو التأكد من أمانة القيمين على الشؤون المالية، وأن عملية المراجعة والتي عرفت في نهاية هذه الفترة كانت تفصيلية مع عدم وجود أو معرفة نظم الرقابة الداخلية

### 2.2.1 الفترة من 1500م إلى 1850م.

كان للنشاط التجاري المتنامي الذي تميزت به الموانئ الإيطالية خلال هذه الفترة الأثر الكبير في تطوير الأنظمة الحسابية والرقابية. فقد طور التجار الإيطاليون أنشطتهم وافتتحوا فروعاً تجارية في أقطار مختلفة، و أسسوا بنوكاً ومؤسسات مالية لها أنظمة حسابية ورقابية خاصة<sup>3</sup>. ولقد صاحب هذا التطور ظهور أول منظمة مهنية في مجال المراجعة في فينسيا بإيطاليا عام 1581. حيث تأسست كلية ROXANATI، وكانت تتطلب ست سنوات تمرينيه بجانب الامتحان الخاص ليصبح الشخص خبيراً في المحاسبة. وقد أصبحت عضوية هذه الكلية في 1669 شرطاً من شروط مزاوله مهنة المراجعة<sup>4</sup>، كما كان لظهور نظرية القيد المزدوج المتعلقة بتسجيل العمليات الحسابية التي انتشرت في هذه الفترة الأثر الكبير في تطور علم المحاسبة والمراجعة<sup>5</sup>.

كما تميزت هذه الفترة بصدر أول تشريع يتعلق بالمراجعة الحديثة تضمنه قانون شركات المساهمة البريطاني سنة 1844، حيث تطلب هذا التشريع بأن يقوم مساهم أو أكثر بفحص الميزانية المعدة من طرف مديري الشركة. أي أنه أعطى الحق للمساهمين لفحص دفاتر و سجلات الشركة والاستفسار من الموظفين و الإدارة إذا لزم الأمر، وقد أوجب كذلك إعداد الميزانية و التقرير عليها من طرف المراجع و إيداعهما لدى سجل شركات المساهمة مع تقديم نسخة لكل مساهم<sup>6</sup>.

وتجدر الملاحظة هنا أنه لم يكن هناك تغير يذكر في أهداف المراجعة يميزها عن الفترة السابقة. لكن عملية المراجعة كانت تفصيلية، وأن مجالات المراجعة قد اتسعت لكي تشمل على الأنشطة الصناعية التي بدأت مع بداية الثورة الصناعية مقارنة مع الفترات السابقة.

### 3.2.1 الفترة من 1850م إلى 1950م.

1 - حسين محمد ابوزيد، (1988)، دراسات في المراجعة، الجزء الأول، دار النهضة العربية، القاهرة، ص12.

2 - إدريس عبد السلام اشتيوي، مرجع سابق، ص13.

3 - محمد الفيومي، (1984)، قراءات في المشاكل المحاسبية المعاصرة، مؤسسة شباب الجامعة، الإسكندرية، ص264.

4 - خالد أمين عبدالله، (1986)، علم تدقيق الحسابات " الناحية النظرية"، ط1، الجامعة الأردنية، عمان، ص264.

5 - إدريس اشتيوي، مرجع سابق، ص13.

6 - David. N. Ricchiute, (1992), Auditing op 3<sup>rd</sup>. Ed., south- Western Publishing Co., U. S., p8



تميزت بداية هذه الفترة من عمر المراجعة باستجابة القوانين الانجليزية للاعتقاد العام و الرغبة في ضرورة إخضاع مؤسسي الشركات ومديريها لرقابة طرف ثالث مستقل، يقوم بفحص أعمالهم و إبداء الرأي في نتيجة هذا الفحص، وذلك بصفة دورية في نهاية كل سنة مالية خصوصا بعد النمو الاقتصادي المتعظم الذي شهدته بريطانيا، وتزايد الإنتاج في أوروبا نتيجة ظهور الثورة الصناعية التي صاحبها انتشار شركات المساهمة التي تتميز بما يطلق عليه بمفهوم الملكية الغائبة (انفصال الإدارة عن الملكية)<sup>1</sup>. ففي سنة 1856 صدر قانون الشركات الذي تخلى عن ضرورة أن يكون المراجع من مساهمي الشركة وأعطى للشركة الحق في الارتباط مع أي مراجع خارجي. ومع ذلك ألزم هذا القانون الشركة بضرورة تعيين مراجع خارجي إذا تقدم طلب من طرف خمس المساهمين يملكون خمس رأس مال الشركة. وقد تضمن قانون الشركات لسنة 1862 وصفا تفصيليا للمراجعة بالإضافة إلى نموذج تقرير المراجع<sup>2</sup>. وظلت المراجعة اختيارية وذلك حتى نهاية القرن التاسع عشر، وتحرك الهدف الرئيسي للمراجعة من مسألة السيولة ليشمّل اكتشاف مواضع الأخطاء والغش<sup>3</sup>. ثم جاء قانون الشركات سنة 1900 الذي نص على وجوب أن تخضع دفاتر وسجلات كل شركة للمراجعة وأن يتم التقرير عن الميزانية.

و في هذا الإطار أوضح القانون السابق بعض مهام المراجع نوجزها في الآتي<sup>4</sup>:

- 1- من حق المراجع أن يحصل على كل السجلات والدفاتر بالشركة ومحاضر مجلس الإدارة و العقود التي يحتاجها في أداء عمله.
- 2- على المراجع أن يذيل شهادته على الأرقام الواردة بالميزانية محل المراجعة محددًا التزامه بكل المتطلبات الواردة بالقانون.
- 3- يجب أن يقرر المراجع على الميزانية ويعرضها على المساهمين ويحدد فيما إذا كان حسب رأيه، أن الميزانية تعرض وجهة نظر حقيقية وعادلة عن المركز المالي للشركة.

كما تضمن القانون مكافأة المراجعين مما أعطى دفعة قوية لتطوير المهنة فيها<sup>5</sup>. و شهدت هذه المرحلة بداية حركة الكتابة و التأليف في مجال المحاسبة والمراجعة، حيث صدر في سنة 1881 أول كتاب هام في المراجعة لمؤلفه (pixley) بعنوان "المراجعون و واجباتهم و مسؤولياتهم". وفي سنة 1892 صدرت الطبعة الأولى من كتاب (المراجعة) لمؤلفه "Dicksce" الذي حدد فيه أن الوظيفة الأساسية للمراجعة تتعلق بالتدقيق في بيانات الميزانية. ويرى البعض أن التزايد في عدد شركات الأموال والإلزام بالمراجعة المهنية التي نص عليها هذا القانون قد أعطيا دفعة قوية لتطور مهنة المحاسبة والمراجعة في بريطانيا والذي كان له أكبر الأثر في تطور المراجعة في العديد من الدول<sup>6</sup>. وفي أواخر هذه المرحلة أصبح المراجعون يعتمدون على نظم الرقابة الداخلية في عمليات المراجعة التي يقومون

<sup>1</sup> - نصر صالح محمد، مرجع سابق، ص37.

<sup>2</sup> - Richard Briston and Robert perks, (1977) " The External Auditor-His Rol and Cost to society", Accountancy ,Nov., p. 42.

<sup>3</sup>-Amyas Mascarenhas and Stuart, Turley (1999), Spicer s practical Auditing. 18<sup>th</sup>. Ed., Butterworth and Co. (Publishers) Ltd., U.K.p 22

<sup>4</sup> - Rodney J. Anderson (1977),The External Audit, Concepts and Techniques, Copp Clark pitman, Toronto ,p 8.

<sup>5</sup> - حسين عامر شريف،(1968)،إطار النظرية العلمية في المحاسبة، مجلة المحاسبة و الإدارة والتأمين، كلية التجارة، جامعة القاهرة، العدد الثالث، ص 6.

<sup>6</sup> - حسين محمد ابوزيد، مرجع سابق، ص16.

بها، وبذلك عرفت لأول مرة المراجعة الاختبارية وذلك باستخدام العينات الحكمية و من ثمة أصبحت عملية المراجعة أقل تفصيلاً. أما فيما يتعلق بأهداف المراجعة حتى نهاية هذه المرحلة فيمكن تلخيصها في الآتي<sup>1</sup>:

- 1- اكتشاف الغش والتلاعب بالدفاتر.
- 2- اكتشاف الأخطاء الفنية.
- 3- اكتشاف الأخطاء في تطبيق المبادئ المحاسبية.

#### 4.2.1 الفترة من 1950 م حتى وقتنا الحاضر.

في هذه الفترة اتسعت دائرة النشاط الاقتصادي لشركات المساهمة لعدة اعتبارات لعل من أهمها أولاً عدم مواكبة شركات الأشخاص لمختلف التغيرات التي كانت سائدة في هذه الفترة وثانياً التطور الصناعي الذي أصبح يعتمد بشكل كبير على كثافة رأس المال الثابت. حيث أن تشعب نشاطها واتساع حجمها أديا إلى الحاجة إلى توفر إدارة فعالة تضمن تحقيق أهداف مختلف الفئات و الطوائف التي لها صلة بالوحدة المحاسبية، فعلى سبيل المثال، فإنه نتيجة لتعدد العمليات و الأنشطة وتشعب البناء التنظيمي و بروز المشاكل الصناعية والإدارية أصبحت المراجعة اختبارية تعتمد على العينات المختارة على أساس الحكم الشخصي، كما كان للتطورات الحاصلة في العلوم الإحصائية الأثر البالغ على المراجعة، بتحويلها من استخدام المدخل الحكمي إلى استخدام المدخل الإحصائي، لتحقيق المزيد من الموضوعية على نتائج المراجعة، كما أنه نتيجة للتطورات التكنولوجية وظهور الحاسبات الالكترونية وتطورها، واستخدامها كأداة لتشغيل البيانات المحاسبية، فقد أصبح المراجع ذاته مستخدماً للحاسب كأداة في عملية المراجعة، علاوة على ظهور ما يعرف بأنظمة الخبرة أو البرامج الجاهزة في المراجعة<sup>2</sup>. وأصبح الهدف الأساسي لعملية المراجعة يتمثل في إعطاء رأي فني محايد حول مدى عدالة القوائم المالية وتمثيلها للمركز المالي ونتائج أعمال الشركات.

لقد قدمت المنظمات المهنية في هذه المرحلة مساهمات كبيرة وجهود متميزة من أجل تطوير المراجعة و تعزيز دورها الاقتصادي والاجتماعي، و وضع الأسس و القواعد اللازمة لممارستها بشكل صحيح. و في هذا المجال أصدر المجمع الأمريكي للمحاسبين القانونيين (AICPA) في عام 1956 تصوراً لمعايير المراجعة واعتبرها أساساً يحكم الممارسة العملية فيها.

كما شهدت هذه المرحلة ظهور محاولات تهدف إلى توحيد الممارسة العملية على المستوى الدولي، حيث تأسس الاتحاد الدولي للمحاسبين سنة 1977. ومنذ ذلك الوقت شرع في إصدار مجموعة من المعايير الدولية للمراجعة. و في هذه المرحلة شهدت الدول العربية اهتماماً ملحوظاً بالمهنة في محاولة منها للرفع من مستواها و مجازاة الدول المتقدمة في هذا المجال والاستفادة من تجاربها، فقد وضعت الدول العربية القوانين المنظمة لمزاولة المهنة علاوة على إنشاء المجمع العربي للمحاسبين القانونيين في سنة 1982 في محاولة للنهوض بالمهنة وتوحيد الممارسة عربياً.

وفي الفترات الأخيرة من هذه المرحلة اتسع مجال المراجعة أفقياً فلم تعد تقتصر المراجعة على إبداء الرأي الفني المحايد في القوائم المالية، وإنما على الحاجة إلى معلومات إضافية في مختلف مجالات

<sup>1</sup> - إدريس اشتبوي، مرجع سابق، ص14.  
<sup>2</sup> - نصر صالح محمد، مرجع سابق، ص41.

النشاط تفيد إدارة الشركة في تقييم الأداء وهو ما يسمى بالمراجعة الإدارية، كما تفيد المجتمع ككل عندما يتعلق الأمر بتقييم الأداء الاجتماعي لتلك الوحدات. ويهدف هذا النوع من التطور في المراجعة إلى توفير معلومات متكاملة تخدم المجتمع ككل.

وأخيرا يمكن القول أن التطور الذي حدث خلال المراحل التاريخية المختلفة كان مؤثما لأحداث اقتصادية واجتماعية متلاحقة صاحبت المجتمعات المختلفة. وعلى ضوء ذلك تشكلت العديد من الرؤى والتصورات حول أهداف ومجالات وأساليب المراجعة. فالثورة الصناعية وما صاحبها من تطور اقتصادي كبير، وصدور تشريعات منظمة و أحكام قضائية و آراء للمنظمات المهنية، جميع هذه العوامل أدت إلى تطور المراجعة علميا، وعمليا رأسيا، و أفقيا.

### 3.1 نشأة وتطور مهنة المراجعة في ليبيا

لم تعرف ليبيا فنون المحاسبة في بداية الخمسين سنة الماضية كما عرفتھا الدول التي سبقتها في هذا المجال باستثناء القليل مما كان متداولاً ومعروفاً بين مكاتب المحاسبة الأجنبية في ذلك الوقت، غير أن تزايد عدد المحاسبين المشتغلين في ليبيا، وعودة بعض الطلبة الليبيين الدارسين في بعض الدول المتقدمة في مجال المحاسبة في نهاية الخمسينات ساعد على نشأة وتطور مهنة المحاسبة والمراجعة في ليبيا<sup>1</sup>.

والمنتبع لتاريخ نشأة المراجعة في ليبيا يجد أنها مورست بمقتضى القانون رقم (27) لسنة 1950 الذي تم بموجبه إنشاء ديوان المحاسبة ببرقة، والقانون رقم (72) لسنة 1952 المتعلق بإنشاء ديوان المحاسبة بطرابلس، والقانون رقم (31) لسنة 1955 المتعلق بإنشاء ديوان المحاسبة<sup>2</sup>. ويعتبر القانون التجاري الليبي الصادر عام 1953<sup>3</sup>. أول تشريع ليبي يتطرق إلى بعض الأحكام والقواعد المحاسبية والرقابية، وفيما يتعلق بالمراجعة فلقد نصت المادة (553) "يجب على لجنة المراقبة أن تقوم بمراقبة إدارة الشركة والتأكد من سير أعمالها سيرا قانونيا، والتأكد كذلك من صحة عقد التأسيس وشرعيته ومن مسك الدفاتر الحسابية للشركة، وكذلك التيقن من صحة مطابقة الميزانية وحساب الأرباح والخسائر للنتائج المثبتة في سجلات الشركة الحسابية ودفاترها"<sup>4</sup>. ونصت المادة (572) من القانون على أنه يجب على الإدارة أن تقوم بتحضير الميزانية السنوية و حساب الأرباح والخسائر بحيث يظهر فيها بوضوح ودقة الوضع المالي الجاري والأرباح المتحصل عليها أو الخسائر التي حلت بها. كما أشارت المادة (573) إلى محتويات الميزانية من أصول وخصوم إلا أن القانون لم يتناول طرق تبويبها. باستثناء ما ورد في القانون التجاري الليبي فإنه لا يوجد أي تشريع آخر يتناول القواعد والطرق و الإجراءات المحاسبية، كما أنه لا يوجد إطار عام أو معايير محاسبية أو معايير مراجعة معتمدة.

1 - محمد بيت المال و آخرون،(1990)،مبادئ المحاسبة المالية، منشورات جامعة فار يونس،بنغازي، الجماهيرية، ص5.

2 - محمد بن يوسف، عبد الحميد التيهوم،(1977)، موسوعة التشريعات، الجزء السابع.

3 - القانون التجاري الليبي، الجريدة الرسمية، عدد خاص، 1954.

4 - القانون التجاري، موسوعة التشريع الليبي، 1966.

يتضح مما سبق أن القانون التجاري الليبي لم يستخدم لفظ مراجع الحسابات لكنه استخدم مصطلح "لجنة المراقبة" كما أن القانون لم يشترط توفر أي درجة من التأهيل العلمي والعملية بالنسبة للمراجعين الخارجيين أو أعضاء لجنة المراقبة بالرغم من أهمية ذلك بالنسبة للخدمات التي يقدمها مراجع الحسابات لأن معظمها يتوقف على أحكامه الشخصية والتي بدورها تتوقف على مؤهلاته العلمية و على نوعية التدريب المهني الذي تلقاه.

و إلحاقاً بالقانون السابق، فقد تم إصدار القانون رقم (65) سنة 1970 - الذي يعتبر مكملاً ومعدلاً لنصوص القانون التجاري الصادر في عام 1953 - الذي نص على ضرورة توفر الخبرة في الشؤون المالية والمحاسبية لأحد أعضاء هيئة المراقبة في الشركات المساهمة<sup>1</sup>. دون أن يتعرض لنوعية المؤهلات العلمية المطلوبة، ومدة الخبرة العلمية اللازمة. كما أنه لم يوضح فيما إذا كانت هذه الشروط تنطبق أيضاً على مراجعي الحسابات أم لا، لأن النص يشير إلى أحد أعضاء لجنة المراقبة فقط.

ولقد كان القانون رقم (131) الصادر سنة 1970 الخاص بعملية الإشراف والرقابة على شركات التأمين أول قانون ينص على ضرورة توفر مؤهلات علمية و مهنية في من يقوم بمراجعة حسابات شركات التأمين. حيث أشار في المادة (7) من اللائحة التنفيذية لهذا القانون على ضرورة حصول المراجع على بكالوريوس من كلية الاقتصاد في الجامعات الليبية، و أن يتمتع بخبرة لا تقل عن خمس سنوات، أو أن يكون عضواً في جمعية المحاسبين والمراجعين القانونيين في إحدى الدول العربية، أو أن يكون حاصلًا على شهادة من أحد المعاهد أو المنظمات المحاسبية الأجنبية تؤهله القيام بمراجعة حسابات هيئات التأمين في البلد الأصلي للمعهد أو الجمعية<sup>2</sup>.

وظلت مهنة المراجعة في ليبيا خلال المرحلة المذكورة أعلاه تعاني من أمرين أساسيين يتعلق الأول: بغياب القوانين و النظم التي تحكم مهنة المراجعة وانعدام السياسة المناسبة للتعليم والتدريب المحاسبي و المهني، مما أثر سلباً على توفير الموارد البشرية الوطنية المؤهلة. أما الثاني: فيتعلق بغياب وجود منظمة مختصة تتكفل بتنظيم المهنة و تطويرها، وهذا ما انعكس سلباً على ممارسة المهنة في غياب القواعد والمعايير الوطنية، أي أن كلا الأمرين أدبا إلى ممارسة المهنة دون سند تشريعي وتنظيمي محلي.

ومما لا شك فيه أن صدور القانون رقم (116) سنة 1973 بشأن تنظيم مجالات المحاسبة والمراجعة<sup>3</sup>. أحدث نقلة نوعية في تنظيم و تحسين أداء الممارسة المهنية في ليبيا. فالقانون من خلال مادته الأولى نص على إنشاء نقابة المحاسبين والمراجعين وأعطاهم الشخصية الاعتبارية العامة، ونصت المادة (3) في هذا القانون على أهداف النقابة التي تسعى إلى تنظيم المهنة و الارتقاء بها مهنياً وعلمياً. كما أن المشرع قد حدد من خلال هذا القانون درجة التأهيل والخبرة المناسبة لممارسة المهنة.

<sup>1</sup> - المادة (13) من القانون رقم (65) لسنة 1970 والخاص بالتجارة والشركات التجارية والإشراف عليها.  
<sup>2</sup> - المادة (7) من اللائحة التنفيذية للقانون رقم (131) لسنة 1970 والخاص بالإشراف والرقابة على شركات التأمين.  
<sup>3</sup> - لمزيد من التفاصيل يمكن الرجوع إلى القانون (116) لسنة 1973 بشأن تنظيم مهنة المحاسبة والمراجعة في ليبيا.

و تجاوزا مع مواد القوانين السابقة فلقد اشترط قانون ديوان المحاسبة رقم (79) لسنة 1975 توفر درجات محددة من التأهيل العلمي والمهني للمراجعين الخارجيين الذين يقومون بمراجعة حسابات الجهات الخاضعة لرقابة الجهاز. وقد ربط ديوان المحاسبة أتعاب المراجعة بالنسبة لهؤلاء المراجعين بالدرجة التي يتم منحها لهم وفقا للقرار الصادر عن ديوان المحاسبة بتاريخ 1 مايو 1975، الذي وضع أسسا لتصنيف ذوي المؤهل والخبرة في مجال المحاسبة والمراجعة المنتمين لمكاتب المراجعة الخاصة. وقد تم تقسيمهم إلى خمس فئات وفقا لما يحملونه من مؤهلات علمية في المحاسبة والمراجعة وما يتمتعون به من خبرة عملية في ذات المجال<sup>1</sup>.

وفي سنة 1980 أصدر مؤتمر الشعب العام القرار رقم (11) الذي نص على تكليف ديوان المحاسبة بفحص ومراجعة حسابات المؤسسات والمنشآت التي طبقت في شأنها مقولة (شركاء لا أجراء). ولما كان هذا العبء يتجاوز إمكانيات الديوان، فقد كان لزاما الاستعانة بمكاتب المراجعة الخاصة. وفي سبيل ذلك صدر قرار من رئيس ديوان المحاسبة يحمل رقم (56) سنة 1980 المعدل بالقرار رقم (48) لسنة 1986 الذي أرسى مجموعة من القواعد المهنية يسترشد بها من يتولى فحص و مراجعة تلك الحسابات من غير أعضاء الديوان<sup>2</sup>.

وأخيرا صدر القانون رقم (3) سنة 2003 الخاص بتنظيم الرقابة الشعبية، مقرر أن يقسم الجهاز إلى:

- اللجنة الشعبية العامة لجهاز التفتيش و الرقابة الشعبية.
- اللجنة الشعبية العامة لجهاز المراجعة المالية.

نلاحظ مما سبق أن ديوان المحاسبة قد تدرج في تسمياته وأعماله الرقابية عبر الفترات المختلفة منطلقا من حرصه على صيانة المال العام والحفاظ عليه من سوء الاستخدام (الهدر) والضياع. ونستخلص مما سبق أن تنظيم مهنة المحاسبة والمراجعة في الدول تتم إما عن طريق القوانين و النظم التي تضعها الدولة أو عن طريق التنظيمات المهنية أو خليط من الاثنين معا. ورغم التطور الذي أحدثته قوانين المحاسبة و المراجعة السابقة على تنظيم و ممارسة مهنة مراجعة الحسابات في ليبيا، إلا أن هناك نقضا واضحا فيما يتعلق بالقوانين المنظمة لمهنة المحاسبة والمراجعة، وخاصة فيما يتعلق بإصدار معايير المراجعة، كما أن عدم قيام نقابة المحاسبين والمراجعين الليبيين بالدور الذي يفترض أن تقوم به في تطوير وتنظيم المهنة. وبالرغم من أن القانون رقم (116) لسنة 1973 المتعلق بتنظيم مهنة المحاسبة و المراجعة، ولائحته التنفيذية قد خولا للنقابة صلاحية تنظيم المهنة بما في ذلك إصدار معايير المراجعة و قواعد السلوك المهني، إلا أن النقابة لم تقم بتأدية هذا الدور بالرغم من مرور أكثر من خمس و ثلاثين سنة. وفي ظل غياب هذه النظم و المعايير والقواعد تعددت الاجتهادات وكثرت المخالفات ومن ثم ساء حال المهنة.

<sup>1</sup> - المادة (6) من القانون (79) لسنة 1975، بشأن ديوان المحاسبة.

<sup>2</sup> - ديوان المحاسبة، القرار رقم (48) بشأن إرساء مجموعة من القواعد المهنية لمن يتولى فحص ومراجعة تلك الحسابات من غير أعضاء الديوان لسنة 1986.

## 4.1 دور المنظمات المهنية والأكاديمية في تطوير المراجعة

إن تطور مهنة المحاسبة وتزايد أهميتها والاعتراف الواسع بخدماتها أدى إلى تطور مماثل في مهنة المراجعة، وقد نتج هذا بعد تكوين المنظمات المهنية التي تحقق قدرا من الرقابة الذاتية حيث تشرف على تنظيم شؤون العمل المهني داخليا وعلى رعاية شؤون أعضاء المهنة ورفع مستواها<sup>1</sup>، كما تشرف على إعداد الأجيال الجديدة من المحاسبين والمراجعين علميا وعمليا حتى يكونوا على مستوى عال من التعليم والتأهيل يضمن لهم مزاولة المهنة وفق أسس وقواعد متعارف عليها<sup>2</sup>.

إن المنظمات أو المنظمات المهنية تقوم بالعديد من الوظائف يمكن تلخيص أهمها في الآتي<sup>3</sup>:

- 1- وضع دستور بآداب وسلوك ينظم علاقة عضو المهنة بالعملاء والزملاء و المجتمع وينظم تأديب الخارجين على قواعد السلوك المهني السليم.
  - 2- وضع معايير محددة لدخول المهنة من حيث المؤهلات العلمية و المهارات العملية اللازمة، ووضع معايير لممارسة المهنة وإلزام الأعضاء بإتباعها.
  - 3- المساهمة في تأهيل الأعضاء للعمل بالكفاءة المهنية المطلوبة من خلال وضع برامج لتعليم وتدريب الأعضاء.
  - 4- التقييم المستمر للأداء المهني بغرض مواكبة المستجدات الحاصلة في مجالي المحاسبة والمراجعة وذلك من خلال إجراء الأبحاث والدراسات وعقد المحاضرات والمؤتمرات و إصدار الكتب والدوريات والمنشورات.
  - 5- العمل كمجموعة مباشرة للتأثير في صياغة القوانين والسياسات التي تؤثر في المهنة و تنظيم علاقاتها بمختلف الجهات و الهيئات الحكومية و المنظمات المهنية في الدخل والخارج.
  - 6- تعزيز المكانة المهنية للأعضاء داخل المهنة وفي المجتمع ككل من خلال منح الممارس التأييد القانوني والمعنوي بهدف مساعدته في أداء دوره المهني وحمايته من المجموعات الوظيفية الأخرى التي قد تحاول الاعتداء على نطاق الاختصاص المهني.
- تكونت ولا زالت تتكون في العديد من الدول هيئات ومنظمات محاسبية تشرف على ضبط وتنظيم الممارسة المهنية في ميادين المحاسبة والمراجعة. منها الخاصة ومنها الحكومية. وفيما يأتي شرح مختصر لكل منهما.

### أ- المنظمات المحاسبية غير الحكومية (الخاصة):

يفضل البعض أن يقوم بمهمة تنظيم وتطوير مهنة المحاسبة والمراجعة هيئات محاسبية خاصة وذلك للأسباب التالية<sup>1</sup>:

<sup>1</sup> - إبراهيم عثمان شاهين، (1991)، أصول المراجعة، ط2، مكتبة عين شمس، القاهرة، ص50.

<sup>2</sup> - محمود شوقي عطاالله، (1978)، مبادئ المراجعة، دار النهضة العربية، ص14.

<sup>3</sup> - عبد الوهاب نصر على، عوض لبيب فتح الله، (2005)، أصول المراجعة الخارجية، كلية التجارة، جامعة الإسكندرية، ص79-80.

1- إن مستوى المرتبات في القطاع الخاص عادة ما يكون أعلى بكثير من مستوى المرتبات في القطاع الحكومي، لذلك فإن تكوين هيئة محاسبية تنتمي للقطاع الخاص ستجذب إليها المحاسبين والمراجعين ذوي الخبرة والكفاءة والمؤهلات المرتفعة للعمل بها، وهذا من شأنه أن يساعد على تنظيم وتطوير المهنة.

2- إن العاملين في المنظمات المحاسبية الخاصة سيكونون محايدين مما يضمن وضع القوانين واللوائح والمعايير المحاسبية ومعايير المراجعة المحايدة التي تراعي مصلحة المهنة ولا تتحيز لقطاع معين على حساب القطاع الأخر، على عكس المنظمات المحاسبية التابعة للقطاع الحكومي فإن العاملين فيها سيتأثرون بالعوامل السياسية أكثر من اعتمادهم على المعرفة والخبرة المهنية.

3- إن المنظمات المحاسبية الخاصة قد تحظى بتأييد كبير من قطاع الأعمال لذلك ستعمل هذه الجهات على إنجازها أكثر من محاولتهم إنجاز الهيئات المحاسبية الحكومية.

4- إن المنظمات المحاسبية الخاصة التي تم إنشاؤها في بعض دول العالم قد أدت دورها بنجاح و بكفاءة، مثال ذلك قيام FASB في الولايات المتحدة الأمريكية بوضع المعايير المحاسبية ومتابعة تنفيذها وتعديلها متى تطلب الأمر ذلك.

## ب- المنظمات المحاسبية الحكومية

يفضل البعض الآخر الاعتماد على المنظمات الحكومية في تحديد السياسات المحاسبية و إعداد معايير المراجعة وذلك للأسباب التالية:

1- إن الهيئة المحاسبية الحكومية لديها السلطة والقدرة على فرض قراراتها على المشروعات الاقتصادية المختلفة وعلى المراجعين، فقراراتها واجبة التنفيذ. على عكس الهيئات المحاسبية الخاصة فسلطاتها وقدراتها على إجبار الجهات المختلفة على تنفيذ قراراتها تعتبر محدودة للغاية ونتيجة لذلك فإنه يمكن لبعض هذه الجهات ألا تقوم بتنفيذ بعض من هذه القرارات.

2- إن الهيئة المحاسبية الحكومية لديها السلطة على فرض تطبيق معايير محاسبية ومعايير المراجعة على الوحدات الاقتصادية و على المحاسبين و المراجعين، كما يمكنها أن تفرض عقوبات على الجهات التي لا تقوم بتنفيذ قراراتها. أما الهيئة المحاسبية الخاصة فلا تستطيع أن تجبر الجهات على تطبيق المعايير المحاسبية أو المراجعة التي تقوم بإعدادها.

3- إن الاعتماد على المنظمات المحاسبية الحكومية في تنظيم الممارسة المهنية له ما يبرره مقارنة مع المنظمات المحاسبية الخاصة لأن تأثير أصحاب الضغط على قرارات هذه الأخيرة يكون في اعتقادنا هاما لأن تمويلها يأتي من مصادر متعددة.

يعتبر وجود منظمة مهنية مسؤولة عن تنظيم شؤون المهنة ذاتيا من أهم الدعائم الأساسية التي تساهم في جميع القدرات المادية والبشرية من أجل ضبط و تنظيم و توجيه الممارسة المهنية من أجل ضمان توفير المعلومات المحاسبية التي تتميز بالدقة والشفافية.

<sup>1</sup> - محمد صبري إبراهيم، (1995)، اثر التطورات الاقتصادية الدولية والمحلية على تنظيم وتطوير المهنة المحاسبية والمراجعة بدولة الإمارات العربية المتحدة، المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة، جامعة عين شمس، العدد الأول، ص 992-993.

### 1.4.1 المنظمات المهنية والعلمية المحلية

نتناول في هذا الجزء من البحث أهم المنظمات المهنية في كل من الولايات المتحدة الأمريكية و المملكة المتحدة (وتم اختيار هاتين الدولتين باعتبارهما رائدتين في مجال هذا البحث) كما يتناول وبشكل موجز بعض المنظمات المهنية في الدول العربية ودورها في تطوير المهنة، وقد وقع اختيارنا على جمهورية مصر العربية نظراً لأنها تعتبر من أوائل الدول العربية التي عرفت مهنة المحاسبة والمراجعة، وكذلك على المملكة العربية السعودية باعتبارها دولة رائدة في هذا المجال، وليبيا لأنها محل الدراسة.

#### 1.1.4.1 المنظمات المهنية والعلمية في الولايات المتحدة الأمريكية

إن التجربة في الولايات المتحدة الأمريكية كانت أكثر غنى نظراً للتطور متعدد الأبعاد الذي تتميز به، بالإضافة إلى السمعة الفكرية في مجال المحاسبة التي تكونت مع مرور الزمن، والتي تعتبر في اعتقادي مرجعاً ثرياً يكون من الأجدر على منظمي الممارسة المحاسبية و المراجعة في دول العالم الثالث خاصة الاسترشاد به في تحديد سياساتها المحاسبية. ولعل في هذا ما يبرر الاهتمام بعرض أهم المنظمات التي لها دور بارز في إعداد معايير المحاسبة و المراجعة في الولايات المتحدة الأمريكية. يوجد في الولايات المتحدة الأمريكية العديد من المنظمات المهنية و العلمية المتعلقة بمهنة المحاسبة و المراجعة و التي كان لها الأثر الكبير على تطوير المهنة، نذكر منها على سبيل المثال لا الحصر الآتي:

#### ✓ المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين AICPA

يعتبر التنظيم المهني القومي لمهنة المحاسبة الأكثر انتشاراً في الولايات المتحدة الأمريكية، وهو من أهم المنظمات (إن لم يكن الأهم) وأكثرها تأثيراً على المهنة، حيث يستمد منه مزاولو المهنة كفاءاتهم وخبراتهم المهنية. فهو يقوم بوضع متطلبات الممارسة المهنية، و يقوم بإجراء البحوث و نشر المطبوعات عن الجوانب (الأمر) التي تتعلق بالنواحي المحاسبية والضريبية والخدمات الاستشارية والمراجعة<sup>1</sup>. وقد أنشئ هذا المعهد في سنة 1887 تحت اسم الجمعية الأمريكية للمحاسبين القانونيين (AAPA)، ثم تغير هذا الاسم في سنة 1916 و أصبح معهد المحاسبين في الولايات المتحدة الأمريكية، وفي سنة 1917 عدل اسمه ليصبح المعهد الأمريكي للمحاسبين AIA<sup>2</sup>، وفي سنة 1957 أخذ الاسم الحالي. ويقدر عدد أعضائه بحوالي 300000 عضو منهم 45% يمارس مهنة المراجعة الخارجية، 40% يعملون في مجال الصناعة و دنيا الأعمال، 15% يعملون في مجال التعليم والحكومة<sup>3</sup>.

يتكون المعهد من عدة أقسام منها أربعة ذات تأثير مباشر على المراجعة وهي:

أ- قسم شركات و مكاتب المحاسبين القانونيين.

<sup>1</sup> - وليم توماس، أرمسون هنكي، (1989)، المراجعة بين النظرية والتطبيق، تعريب ومراجعة، أحمد حامد حجاج، كمال الدين سعيد، دار المريخ للنشر، الرياض، ص 331.

<sup>2</sup> - Aifred R. Roberts , (1987) "The Other, public Accounting Organizations", Journal of Accountancy. P14

<sup>3</sup> - William C. Boynton & Watter G. Kell (1996), Modern Auditing, 6<sup>th</sup> Ed, John wily & Sons, Inc., New York, p.14



ب- قسم معايير المراجعة.

ج- قسم آداب و سلوك المهنة.

د - قسم الرقابة على جودة الأداء.

يتكون مجلس إدارة المعهد من ثلاثة وعشرين عضواً: ثلاثة عشر عضواً من المحاسبين المزاويلين للمهنة، أربعة أعضاء من العاملين في مجال الصناعة، عضو ترشحه الإدارة الحكومية، عضو من العاملين في مجال التعليم المحاسبي، ثلاثة أعضاء من الجمهور المهتمين بالمهنة، وعضو من العاملين في المعهد ذاته لتولي أعمال الأمانة العامة<sup>1</sup>.

و لعله من المفيد توضيح دور المعهد في تطوير وتحسين أداء مهنة المراجعة من خلال استعراض الجهود التي تبذلها أقسامه في الآتي:

#### أ - قسم شركات ومكاتب المراجعة والمحاسبة

قام المعهد في عام 1977 بإجراء تعديلات على هيكله التنظيمي استجابة للضغوط التي مورست عليه من قبل الكونجرس و البورصة - تعرض المعهد بعدها لانتقادات كبيرة خلال فترة السبعينات و الثمانينات من القرن الماضي - حول قدرته على تنظيم المهنة. ولقد ترتب عن التعديلات السابقة توفير الأطر الإجرائية و التنظيمية الكافية لضمان جودة المراجعات للقوائم المالية، ويتكون هذا القسم من:

1- قسم شركات المحاسبة والمراجعة التي تشرف على تدقيق حسابات الشركات المسجلة أسهمها في البورصة.

2- قسم شركات المحاسبة والمراجعة التي تراجع حسابات الشركات الخاصة.

ويهدف هذا القسم بصفة عامة للتأكد من التزام شركات المراجعة بمتطلبات العضوية ومن أهمهما<sup>2</sup>:

- إشراك جميع موظفي الشركة في نظام التعليم المهني المستمر<sup>3</sup>. الذي يشمل مجالات برامج التعليم في: المحاسبة، المراجعة، الضرائب، الخدمات الاستشارية، الإحصاء، و أي مجالات أخرى يمكن أن تساهم في تطوير الكفاءة المهنية<sup>4</sup>.

- وجوب إخضاع كل الأنشطة التي تقوم بها الشركة في مجال المحاسبة والمراجعة لنظام رقابة شركة لشركة أو ما يعرف بمراجعة القرين أو الزميل، وفقاً لذلك تخضع جميع شركات المراجعة والمحاسبة (التابعة للمعهد) للمراجعة من قبل محاسبين قانونيين آخرين مرة كل ثلاث سنوات بهدف تحديد مدى جودة خدمات المحاسبة والمراجعة التي تقدمها الشركة المعنية و إمكانية الاعتماد على تلك الخدمات لما فيها صالح مستخدمي القوائم المالية والمجتمع بصفة عامة، و يجوز للشركة الخاضعة للمراجعة اختيار فريق أو شركة محاسبة (مراجعة) أخرى لتقوم بفحص رقابة الجودة لديها، و وفق ذلك يتشابه

<sup>1</sup> Board of Directors Demographics. [http:// www.aicpa. Org](http://www.aicpa.Org) .

<sup>2</sup> William C.Boynton &Watter G.kell, Modern Auditing op cit. p21

<sup>3</sup> - Ahmed Belkaoui , Public Policy and the practice and Problems of Accounting (London: quorm Books 1985) pp.89-130

<sup>4</sup> - سعيد بن صالح الروتيغ،(2002)، أهمية التعليم المهني المستمر للمحاسب القانوني، مجلة الإدارة العامة، المجلد 41، العدد 4، ص662-663.

الفحص إلى حد كبير مع عملية المراجعة. و إذا لم تكن نتيجة الفحص مرضية فإنه يتم فرض العقوبات المناسبة على المكتب و يطلب من الشركة التقيد بما يلي<sup>1</sup>:

- القيام بإجراءات تصحيحية خاصة فيما يتعلق بالعاملين فيها.
- الالتزام بمتطلبات المعهد بخصوص التعليم المهني المستمر.
- التعجيل بموعد فحص الزملاء القادمين.
- دفع غرامات مالية.
- توجيه اللوم و التأنيب والنصح والتحذير.
- تعليق أو شطب العضوية.

- وجوب التزام الشركة بمعايير رقابة الجودة.

ولقد شكل قسم مراجعة الشركات الخاصة لجنة فنية تقوم بالدراسة والتعليق على المقترحات الخاصة بمعايير المحاسبة والمراجعة التي تعلنها مختلف لجان المعهد (AICPA) ومجلس معايير المحاسبة المالية (FASB)، ثم بعد ذلك تقوم بإعلان تعليقاتها بشأن مقترحات المعايير حتى يتسنى لوضعي المعايير تلقي الردود حول أثر تلك المعايير المقترحة على الشركات في الوقت المناسب.

#### ب- قسم معايير المراجعة

يختص هذا القسم بإصدار المعايير المهنية المرتبطة بالمراجعة. ويتبع هذا القسم مجلس معايير المراجعة ASB الذي تم تعيينه كهيئة فنية عليا تابعة للمعهد يختص بإصدار منشورات تكون في شكل تفسير أو ترجمة لمعايير المراجعة المتعارف عليها. وهذه الأخيرة ملزمة لكل أعضاء المعهد بحيث يجب أن يقدم العضو تبريراً لأي انحراف عنها يكون قد قام به<sup>2</sup>. ولعل من أهم أعمال هذا القسم إصدار نشرة معايير المراجعة في عام 1954 التي قسمت إلى ثلاث مجموعات: المعايير العامة، معايير العمل الميداني، معايير إعداد التقرير التي لاقت قبولاً عاماً من طرف معظم دول العالم.

#### ج- قسم آداب وسلوك المهنة

تتمثل مهام هذا القسم في وضع الأسس و القواعد التي تستمد منها آداب وسلوك المهنة مقوماتها. ويضم القسم لجنة تنفيذية وثلاث لجان فرعية توجت أعمالها بنشر دليل السلوك المهني الذي تم إصداره في 1988 والذي يتشكل من القسمين التاليين<sup>3</sup>:

1- قسم المبادئ الذي يتناول المواضيع والقضايا التي تعبر عن المعتقدات الأساسية للمراجع المهني والسلوك الأخلاقي الذي يجب أن يتحلى به. ومن ثم فهو يوفر إطاراً للقواعد والمبادئ التي تشمل: المسؤولية، المصلحة العامة، النزاهة، الموضوعية، الاستقلالية، العناية المهنية، نطاق وطبيعة الخدمات.

2- قسم قواعد السلوك الذي يحدد الحد الأدنى من معايير السلوك المقبولة من أجل أداء الخدمات المهنية، وهي تعتبر ملزمة لأعضاء المعهد وأي انحراف عنها يجب أن يكون مبرراً.

<sup>2</sup> - William C. Boynton and Walter G.Kell.Modern Auditing op. cit. p21.

<sup>3</sup> - I bid.p22 .

## د - قسم الرقابة على جودة الأداء

إن مهمة هذا القسم تنحصر في إنشاء وتنفيذ برنامج فحص الجودة في الشركات المحلية التي تمارس وظيفة المراجعة و تكون غير منضمة لقسم الشركات التابعة للمعهد. و تصدر اللجنة التنفيذية لهذا القسم معايير الأداء و التقرير عن فحص الجودة<sup>1</sup>. ففي عام 1979 أصدرت نشرة رقم (1) معايير الرقابة على الجودة والتي تم تعديلها في عام 1996 بحيث أصبحت النشرة تتضمن معايير المراجعة المهنية التي تختص بالسلوك السليم في أداء عملية المراجعة و معايير الرقابة على جودة المراجعة التي تهتم بالسلوك و التصرفات السليمة لنظم الأداء بشركات المراجعة بهدف تحسينه<sup>2</sup>. بالإضافة إلى الجهود السابقة، فقد قام المعهد بإجراء البحوث ونشر المطبوعات وتوفير الدعم للبحوث التي يقوم أفراد آخرون بإنجازها، ونشر مجموعة من الدوريات مثل:

- مجلة المحاسبة.
- المستشار الضريبي.
- نشرة المحاسب القانوني.

وقد ساعدت هذه الجهود التي قام بها المعهد على النهوض بمهنة المراجعة وتطوير أدائها و أنشطتها ليس في الولايات المتحدة فقط بل في جميع دول العالم.

### ✓ الجمعية الأمريكية للمحاسبة (AAA).

و هي منظمة علمية أكاديمية تضم أساتذة المحاسبة بالجامعات الأمريكية وغيرها من دول العالم والمحاسبين الممارسين للمهنة وأي من الأفراد المهتمين بتدعيم التعليم والأبحاث في مجال المحاسبة و المراجعة. ومن أهم أهداف الجمعية العمل على تطوير الممارسة المهنية من خلال تشجيع الأبحاث ورعايتها وتصميم المناهج والمقررات الدراسية للمحاسبة و المراجعة<sup>3</sup> وتجدر الإشارة هنا إلى أن أهم الدراسات في هذا الخصوص هي دراسة كل من (Mautz, Sharaf) سنة 1961.

### ✓ المنظمات الولائية للمحاسبين القانونيين.

تشكل مكاتب وشركات المحاسبة داخل كل ولاية جمعية أو مجمع لتلك الشركات مثل التنظيمات القومية، وتكون العضوية في تلك الجمعية اختيارية. فكثير من المكاتب والشركات أعضاء في كل من المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين والمنظمات الولائية<sup>4</sup>.

<sup>1</sup> - I bid.p23.

<sup>2</sup> - AICPA, SAS No.1, System of quality control for CPA firm (New York : AICPA. Inc. 1996 ), p17

<sup>3</sup> -Donald E. kieso, and J.J. Weygandt , Intermediate Accounting (New York: John Wiley & Sons 1988) ,pp14-16.

<sup>4</sup> - نصر محمد صالح، مرجع سابق، ص50.

هذه الجمعية لا تملك السلطة القانونية لمنح أو إيقاف أو رفض شهادة محاسب قانوني أو ترخيص بمزاولة مهنة المراجعة، إلا أن لها دوراً في تشجيع الأداء الجيد في مجال ممارسة المهنة عن طريق إنشاء قواعد للسلوك المهني وتوفير حلقات للتعليم المهني المستمر وكذلك برامج خاصة بمراجعة شركة لشركة<sup>1</sup>.

#### ✓ مجالس المحاسبة بالولايات.

تتمثل مسؤولياتها في تحديد وتنفيذ القوانين التي تحكم ممارسة مهنة المحاسبة داخل الولاية مثل تلك التي تتعلق بتصاريح المهنة والإرشاد المهني والتعليم المهني للمحاسبين القانونيين في بعض الأحيان. وعلى الرغم من أنها لا تتبع المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين إلا أنها تعمل على مراقبة وتنظيم هذه المهنة محلياً داخل الولاية<sup>2</sup>. وتشارك جميع مجالس المحاسبة بالولايات في عضوية "الجمعية القومية لمجالس المحاسبة بالولايات" ويمكن تلخيص مهمة هذه الجمعية في الآتي<sup>3</sup>:

- 1- تشجيع التعاون بين مجالس المحاسبة بالولايات، وتحسين الاتصال فيما بينها.
- 2- القيام بالأبحاث وتشجيع تبادل المعلومات بين تلك المجالس.
- 3- دراسة المشاكل التي تواجه تلك المجالس بخصوص التعليم والامتحانات والخبرة والسلوك المهني.
- 4- فرض المعايير وتبادل المحاسبين بين الولايات.
- 5- القيام بتنظيم وعقد الاجتماعات واللقاءات السنوية والمؤتمرات لمناقشة الموضوعات الهامة و المستجدة.
- 6- تعاون الجمعية مع المعهد (AICPA) في فحص وتقييم امتحان المحاسب القانوني.
- 7- الإدلاء بشهاداتهم أمام الكونجرس عن دور ومسؤوليات مجالس المحاسبة بالولايات.

#### ✓ شركات المراجعة

يمكن أن يمارس المراجع العمل المهني بمفرده أو كعضو في شركة مراجعة. وهناك حوالي 4500 شركة مراجعة في الولايات المتحدة يتم تصنيفها في أربع مجموعات<sup>4</sup>:

- 1- الشركات الكبيرة جداً.

<sup>1</sup> Donald E. Kieso, and J.J. Weygandt ,(1988). Intermediate Accounting (New York: John Wiley & Sons 1988) ,pp.30-31..

<sup>2</sup> - رضوة أحمد،(2005)، إطار مقترح لتطوير مهنة المراجعة الخارجية في مصر، رسالة دكتوراه، غير منشورة، كلية التجارة، جامعة حلوان، ص74.

<sup>3</sup> - American Institute of Certified Public Accountants , "NASBA and the U.S. State Boards " ,Journal of Accountancy (Mey1987),pp.299-300.

وهي شركات لها فروع منتشرة في جميع أنحاء العالم، وتعرف بالشركات الست الكبيرة وتتميز بضخامة عوائدها.

2- الشركات الكبيرة.

وهي شركات دولية ولكن فروعها أقل من الشركات السابقة، وهي تقدم خدمات إلى بعض عملاء هيئة تداول الأوراق المالية.

3- الشركات الإقليمية.

وهي شركات تعمل في منطقة جغرافية محدودة، تقدم خدمات إلى عملاء أقل مقارنة بالشركات في المجموعتين السابقتين.

4- الشركات المحلية.

وهي عبارة عن مكتب واحد أو عدة مكاتب في نفس الولاية، تؤدي خدمات إلى شركات صغيرة وعملاء فريدين، وعادة ما تكون خدماتها في مجال الضرائب والاستشارات الإدارية والخدمات المحاسبية.

#### ✓ هيئة تداول الأوراق المالية (SEC)

أنشئت هذه اللجنة نتيجة الأزمة المالية التي ميزت الأسواق العالمية في الثلاثينات والتي عرفت انهيار الكثير من الشركات الصغيرة والمتوسطة وتشكلت شركات كبرى مهيمنة. وتعتبر (SEC) إحدى الهيئات الحكومية التي تتولى قوانين الأوراق المالية وغيرها من القوانين المرتبطة بالأسهم بالإضافة إلى اكتسابها سلطات واسعة في تحديد الممارسات والمعايير المحاسبية التي تستخدمها الشركات الخاضعة لإشرافها وبالتفصيل الذي تراه. وتتمثل إذن مهمتها الرئيسية في الإشراف على سوق الأوراق المالية وضبطها وفقاً للقواعد التي تضعها، ولها تأثير واضح على مهنة المحاسبة والمراجعة لما تتمتع به من سلطة وما تقوم به من أنشطة. لقد أعطى القانون لهيئة (SEC) سلطة إصدار المعايير الفنية التي تحكم إعداد ومراجعة التقارير المالية للشركات التي تتداول أوراقها المالية في الأسواق المالية غير أنها فوضت مسؤوليتها في هذا المجال إلى المنظمات المهنية الخاصة (AICPA, FASB). كما تتضمن لوائحها وتعليماتها المواصفات والمتطلبات اللازمة لتحديد استقلالية المراجع الخارجي بالإضافة إلى معايير التقرير وللهيئة أيضاً سلطة كبيرة في اتخاذ الإجراءات العقابية في مواجهة مزاولي المهنة الذين يخالفون تعليماتها ولوائحها<sup>1</sup>.

#### ✓ مجلس الرقابة على المحاسبة بالشركات العامة

وهو مجلس مستقل غير تابع للحكومة أنشئ طبقاً لقانون سيرينس-أوكللي (Sarbanes-Oxley) سنة 2002، ويتكون من خمسة أعضاء مقترعين. لهيئة (SEC) حق تعيين اثنين منهم على أن يكونا أعضاء في المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين و بشرط أن يكونا قد توقفا عن مزاوله المهنة، أما الثلاثة الآخرون فلا يشترط أن يكونوا محاسبين قانونيين.

<sup>1</sup> - David R.Campbell and Larry M. Parke, 'SEC Communications to the Independent Auditors : An Analysis of Enforcement Actions', Journal of Accounting and public policy , Vol 11, No. 4 , Winter ,1992 ,p297

ويهدف هذا المجلس بصفة عامة إلى تحقيق الأهداف التالية<sup>1</sup>:

- 1- وضع معايير المراجعة طبقاً للقانون حيث أن للمجلس الحق في إصدار معايير المراجعة تدعياً للمعايير الموجودة فعلاً التابعة للمعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين.
- 2- وضع معايير التقرير عن الرقابة الداخلية ومخاطر المراجعة.
- 3- تقديم التعليقات على جودة أداء مكاتب المحاسبة و التوصية بالعقوبات إذا فشلت المكاتب في أداء أعمالها بالمستويات المطلوبة في الشركات المقيدة في سوق الأوراق المالية.
- 4- وضع معايير الرقابة على الجودة لإرشاد وتوجيه مراجعي حسابات الشركات التي تتداول أوراقها في البورصة.
- 5- مطالبة جميع مكاتب المحاسبة التي تراجع الشركات التي تتداول أوراقها المالية في البورصة بالتسجيل لدى المجلس والحصول على تراخيص لأداء هذه المراجعات.

### ✓ مكتب المحاسبة العام بالولايات المتحدة الأمريكية GAO

وهو عبارة عن هيئة فيدرالية تابعة للكونجرس يرأسها مراقب النفقات والمحاسب العام للولايات المتحدة الأمريكية، الذي يعين ونائبه بقرار من رئيس الجمهورية بعد أن تتم الموافقة على ترشيحهما من قبل مجلس الشيوخ، ويكون تعيينهما لمدة خمس عشر سنة غير قابلة للتجديد. أنشئت هذه الهيئة عام 1921 و تضم عددا كبيرا من الفنيين المختصين الذين يغطون تخصصات مختلفة منها (المحاسبة والمراجعة، الإدارة، الهندسة، التأمين، الحاسب الآلي و الإحصاء، والاقتصاد،... الخ). ويشكل تخصص المحاسبة نسبة كبيرة تصل 70%. وله تأثير مباشر على المراجعة من خلال إصدارها لمعايير المراجعة الحكومية واشتراكها في كثير من الدراسات والأمور الخاصة بممارسة المهنة مع المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين وهيئة تنظيم تداول الأوراق المالية<sup>2</sup>.

فقد وضع مكتب المحاسبة العام في الولايات المتحدة الأمريكية معايير تخص مراجعة المنظمات و البرامج والأنشطة، والوظائف الحكومية والاعتمادات الحكومية والمنظمات غير الهادفة إلى الربح والمنظمات غير الحكومية. وقد وضع المكتب (GAO) نظاماً رسمياً يساعد على إصدار معايير المراجعة والتفسيرات المتعلقة بها، ومن بين المقدمات المنطقية التي أعتمدها هذا النظام أن مصطلح مراجعة يشمل:

- 1- المراجعة المالية.
  - 2- مراجعة الأداء و مراجعة البرامج.
- كما أصدر مجموعة من معايير المراجعة الحكومية تتمثل في<sup>3</sup>:
- 1- المعايير العامة للمراجعة الحكومية.
  - 2- معايير المراجعة المالية.
  - 3- معايير مراجعة الأداء.

<sup>1</sup> - Larry Rittenberg E.& Schwieger, Bradley J,(2005) "Auditing: Concepts for a Changing Environment " ,fifth Edition , Southwestern ,Ohio ,Canada,p.42.

<sup>2</sup> - شكري فهمي محمود،( بلا تاريخ)، الرقابة المالية العليا، مفهوم عام وتنظيمات أجهزتها في الدول العربية وعدد من الدول الأجنبية دار مجدلاي للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، ص136.

<sup>3</sup> - الجهاز المركزي لمحاسبات،(1994)، معايير المراجعة الحكومية، طبعة معدلة 1988، ترجمة الإدارة المركزية لبحوث، ص12-15.

وتعتبر معايير مكتب المحاسبة الأمريكي (GAO) مصدراً هاماً لكثير من المعايير المعتمدة من طرف الأجهزة الرقابية الحكومية في العالم مثلما هي معايير المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين التي تعتبر الأكثر شهرة وتطبيقاً في المنظمات المهنية على مستوى دول العالم كما سنوضحه فيما بعد.

#### 2.1.4.1 المنظمات المهنية في المملكة المتحدة

أن عملية إعداد معايير المحاسبة والمراجعة لم تقتصر على بريطانيا وحدها بل كانت هناك محاولات ساهمت بدون شك في تعزيز الدور الذي يجب على المحاسبة أن تلعبه خاصة في مجال توفير المعلومات الاقتصادية ذات الخصائص التي تساعد على توظيف واستخدام الموارد الاقتصادية بالكيفية التي تضمن الرفاهية الاقتصادية لكل أفراد المجتمع. وتعتبر المملكة المتحدة أول دولة في العالم تنشئ مهنة المحاسبة، فمنذ منتصف الأربعينات من القرن التاسع عشر وحتى الآن والمنظمات المهنية في تزايد من أجل تعليم وتدريب المحاسبين و المراجعين، وتقدم هذه المنظمات المهنية مجموعة من المعايير والقواعد التي يسترشد بها المحاسبون والمراجعون في تنفيذ المهام الموكلة إليهم. وتكونت مع مرور الزمن عدة هيئات مهنية في المملكة المتحدة من أهمها ما يلي:

#### ✓ معهد المحاسبين القانونيين في إنجلترا وويلز ICAEW

تم تكوين أول جمعية للمحاسبين في إنجلترا في سنة 1870 بمدينة ليفربول، ثم تلاها تكوين أربع جمعيات أخرى<sup>1</sup>. ثم بعد ذلك تم تشكيل معهد المحاسبين القانونيين في إنجلترا وويلز في سنة 1880 والذي ضم المنظمات الخمسة الانجليزية الموجودة، ووصل عدد الأعضاء حينئذ 527 عضو<sup>2</sup>. ويعتبر المعهد (ICAEW) أكبر التنظيمات المهنية في المملكة المتحدة من حيث الإمكانيات المادية ومن حيث عدد الأعضاء، ولقد اهتم المعهد بتنظيم وتطوير المهنة منذ بداية نشأته.

#### ✓ معهد المحاسبين القانونيين في اسكتلندا ICAS

تأسس هذا المعهد في سنة 1853 تحت اسم معهد المحاسبين وفي سنة 1854 عدل اسمه إلى جمعية المحاسبين بأدنبرة بناء على مرسوم ملكي. وفي سنة 1951 تم دمج هذه الهيئة مع معهد المحاسبين والاكتواريين الذي تم إنشاؤه في جلاسكو سنة 1855 وجمعية المحاسبين في أبردين سنة 1867 بمنظمة مهنية واحدة تحت اسم (ICAS)<sup>3</sup>. ويعتبر أعضاؤه محاسبين قانونيين. كما أن هذا المعهد لا يفرق بين العضو والزميل بخلاف المنظمات المهنية في المملكة المتحدة<sup>4</sup>. ولقد تكفل المعهد بدراسة المشاكل المحاسبية المطروحة معتمداً في ذلك على خبرة ومؤهلات أعضائه، وتقديم الاقتراحات التي من شأنها تحسين وتدعيم الممارسة المحاسبية وجعلها تتناول مجمل المواضيع والقضايا التي يعتقد أنها تلبى احتياجات أولئك الذين يعتمدون على القوائم المالية.

#### ✓ المعهد القانوني للمحاسبين الإداريين (CIMA)

وهي منظمة محاسبية مهنية تنشط في المملكة المتحدة وتضم أعضاء على المستوى الدولي. يعمل الأعضاء بصفة رئيسية في مجال الصناعة والتجارة، وقد أنشئ هذا المعهد في سنة 1919 كمعهد

<sup>1</sup> - إبراهيم عثمان شاهين، أصول المراجعة، مرجع سابق، ص50.

<sup>2</sup> - Mohamed abdel Aziz Hegazy, Auditing, firm characteristics and Accountability some Historical Evidence, Ph.D., university of Birmingham, Oct., 1988, p97

<sup>3</sup> - إبراهيم عثمان شاهين، أصول المراجعة، مرجع سابق، ص51.

<sup>4</sup> - R.H.Parker, Macmillan Dictionary of Accounting, Macmillan Press, London, 1992 Op.cit, p51

لمحاسبي التكاليف، ويستخدم الأعضاء في التوقيع حروف ACMA (عضو) أو حروف FCMA (زميل)<sup>1</sup>.

### ✓ المعهد القانوني للمحاسبة والتمويل العام CIPFA

أنشئ في سنة 1885 ويعتبر تنظيماً متخصصاً يضم أعضاء يعمل جميعهم في مجال التمويل والمحاسبة ويحتلون مراكز إدارية هامة في الحكومات المحلية أو الوحدات الصناعية. وتعتبر عضوية هذا المعهد أحد الشروط الأساسية للتعيين في المراكز الحكومية المحلية والهامة في مجال التمويل العام والمحاسبة.

وتسعى المنظمات المهنية إلى تحقيق مجموعة من الأهداف تتعلق بتطوير المهنة في المملكة المتحدة، نذكر منها ما يلي:<sup>2</sup>

- 1- تطوير المحاسبة من الناحية النظرية والتطبيقية.
  - 2- الإشراف على تعليم وتدريب الأفراد لاكتساب المهارات في مجالات المحاسبة و المراجعة.
  - 3- الحفاظ على الاستقلال المهني للمحاسبين في جميع الظروف مهما كان نوع الخدمة التي يؤدونها.
  - 4- الحفاظ على معايير السلوك المهني العالية.
- ولمواكبة التطورات التي تحدث في المجالات المختلفة قامت المنظمات بتحديد أهداف أخرى بالإضافة إلى الأهداف السابقة أهمها<sup>3</sup>:

- الالتزام بتحمل مسؤوليتها لتحقيق المصلحة العامة.
- الحفاظ على قيمة المؤهلات العلمية والعملية وتطويرها وتسهيل التخصص في ممارسة المهنة.
- القيام بدور دولي في مجال مهنة المحاسبة و المراجعة.
- التعاون مع اللجنة الاستشارية للمنظمات المهنية المحاسبية لوضع هيكل متناسق للمهنة و تقوية الاتصالات داخل و خارج المهنة.

وتتمثل أهم الجهود التي تبذلها المنظمات المهنية من أجل تحقيق أهدافها في النقاط التالية:

(1) تتجلى أهم الآراء العلمية والفكرية والتطبيقية التي تعكس وجهات نظر مختلف المنظمات المهنية حول قضايا المحاسبة والمراجعة في نشر المجالات التالية:

- مجلة المحاسبة Accountancy تصدر عن معهد المحاسبين القانونيين في إنجلترا وويلز بدءاً من عام 1889.
- مجلة Accounting and Business Research تصدر منذ سنة 1970<sup>4</sup>.
- مجلة Accountants Magazine تصدر عن معهد المحاسبين القانونيين في اسكتلندا.
- مجلة Accountancy Ireland تصدر عن معهد المحاسبين القانونيين في أيرلندا منذ سنة 1969.

<sup>1</sup> - I bem. p 56.

<sup>2</sup> - Institute of Chartered Accountants in England and Wales "The Tricker Report : Governing the Institute in the 1990s ",Accountancy (April 1983),op.118-125

<sup>3</sup> -Ian R. Mc Neil , "The future value of our Qualification" Accountancy (April 1992 )', p12

<sup>4</sup> - Idem. p 56.



▪ مجلة Certified Accountant تصدر عن الجمعية القانونية للمحاسبين المعتمدين (ACCA).

(2) قامت المنظمات المهنية البريطانية في 1974 بتشكيل اللجنة الاستشارية للمنظمات المهنية المحاسبية وقد انبثقت عن هذه اللجنة الاستشارية لجنتان فرعيتان هامتان هما: لجنة معايير المحاسبة ولجنة تطبيقات المراجعة<sup>1</sup>.

استمرت اللجنة الأولى في العمل وأصدرت 24 معياراً محاسبياً خلال 20 سنة، وقد تعرضت هذه اللجنة لانتقادات متعددة ومتنوعة من قبل الحكومة والمهنة والصحافة وسوق الأوراق المالية على حد سواء. وتتمركز مجمل هذه الانتقادات حول أوجه القصور التي ميزت عملية وضع معايير المحاسبة وما ترتب عنها من تناقض في بعض محتويات وشكل تلك المعايير. ويغرض تجاوز هذه الانتقادات قامت اللجنة الاستشارية بوضع نظام جديد لمعايير المحاسبة في المملكة المتحدة يتكون من ثلاثة تنظيمات هي: مجلس المعايير المحاسبية (ASB) ومجلس التقارير المالية (FRC) وهيئة تحكم فحص التقارير المالية (FRRP). أما اللجنة الثانية (لجنة تطبيقات المراجعة APC) فقد اهتمت بوضع وتطوير معايير المراجعة. وخلال الفترة التي امتدت من سنة 1976 إلى سنة 1990 قامت اللجنة بإصدار ثلاثة معايير للمراجعة تم تعزيزها بمجموعة إرشادات وصل عددها إلى 35. وهي إرشادية أكثر منها إجبارية إلا أن الانحراف عنها يتطلب التبرير، وترتبط هذه الإرشادات التفصيلية بمختلف العمليات التي تطوقها المراجعة وبالمشاكل الخاصة بنوع معين من المؤسسات محل المراجعة<sup>2</sup>.

وفي سنة 1990 واجهت APC انتقادات كثيرة من قبل البرلمان وفحوى هذه الانتقادات تتمثل في أوجه القصور في هيكل وعمليات لجنة تطبيقات المراجعة<sup>3</sup>. وأمام هذه الضغوطات كان لا بد من إعادة تنظيم و تطوير لجنة APC حتى تستطيع أداء مهامها بكفاءة وفعالية، ونتيجة لذلك قررت اللجنة الاستشارية للمنظمات المهنية إحلال مجلس ممارسات المراجعة (APB) محل APC لتأدية المهام التالية<sup>4</sup>:

1- إصدار معايير المراجعة.

2- الوفاء بمتطلبات مستخدمي القوائم المالية.

3- تأكيد ثقة الجمهور في عملية المراجعة.

ومن أجل تحقيق هذه الأهداف فإن على مجلس تطبيقات المراجعة أن يقوم بما يلي:-

- يطور التشريع، اللوائح، والمعايير التي تؤثر على مهنة المراجعة.
- يوفر طرقاً لزيادة قيمة المراجعات والتأكيد على فعالية تكلفتها.
- يتشاور مع مستخدمي القوائم المالية لمعرفة احتياجاتهم وقضاياهم والوفاء بمتطلباتهم في الوقت المناسب.

<sup>1</sup> - Hugh Willmott , "Organizing The Profession : Theoretical and Historical Examination of The Development of the major Accountancy Bodies in The U.K. s, Accounting Organization and Society (Vol.11,NO 6, 1986),pp.560

<sup>2</sup> -Christopher Pong & Geoffery Whittington, "The Working of the Auditing practice Committee: Three case studies" Accounting and Business Research ,Vol -24 ,No. 44, Spring 1994 ,p-157

<sup>3</sup> - Ian Brindle, "Restructuring unlikely to Silence Critics", Accountancy (January 1991)p.8

<sup>4</sup> - Mahmoud Omar, Ba-Eissa, ' The status of International Auditing Standards focusing on the united Kingdom and saudi Arabia 'Journal of Faculty of Commerce for Scientific Research, Alexandria university, September, 1995 ,pp20-22.

- ينشر نشرات في مجال الإجراءات والمبادئ والتي تتطلب من المراجع أن يلتزم بها. ويصدر APB ثلاثة أنواع رئيسية من المنشورات هي:

- نشرات معايير المراجعة Statements on Auditing Standard
- مذكرات تطبيقية Practice Notes
- بيانات Bulletins

وتتضمن النشرات المبادئ الأساسية والإجراءات الهامة المطلوب من المراجع الالتزام بها، أما المذكرات أو الملاحظات فهي تساعد المراجع في تطبيق النشرات في ظروف أو صناعات معينة، وأخيراً فإن البيان يمد المراجع بأحدث إرشاد في قضية جديدة أو طارئة<sup>1</sup>.

(3) تفرض المنظمات المهنية على الأعضاء الالتزام بقواعد السلوك المهني، وقد تبنت دليلاً جديداً للأخلاقيات المهنية في مارس سنة 1992 ويتكون هذا الدليل من جزئين أساسيين هما القواعد أو النشرات، والمبادئ الأساسية ويتم فرض قواعد السلوك المهني من خلال ثلاث لجان دائمة<sup>2</sup>: وهي لجنة الفحص ولجنة التحقيق ولجنة الاستئناف.

(4) أقامت المنظمات المهنية علاقات تعاون مع الجامعات، وذلك لإدراك المنظمات المهنية الدور الكبير الذي يمكن أن تلعبه الجامعات في تزويد الطلاب بالمعرفة الملائمة للممارسة المهنية من ناحية، ولمحاولة هذه الأخيرة أن يكون جميع أعضائها من خريجي الجامعات من ناحية أخرى، وقد اتفقت المنظمات المهنية في المملكة المتحدة سنة 1969 على تشكيل المجلس الاستشاري للتعليم وذلك لتحقيق التكامل بين المهنة ممثلة في جمعياتها المهنية والمؤسسات التعليمية، وقد كلف هذا المجلس عدداً من الباحثين بإعداد دراسة عن التعليم والتدريب لمهنة المحاسبة والمراجعة في المملكة المتحدة تكون مرشداً للمهنة على المدى الطويل<sup>3</sup>.

(5) رغم أن كل جمعية مهنية في المملكة المتحدة تقوم بوضع أو بتحديد المتطلبات التعليمية و التدريبية للداخلين الجدد للمهنة بصفة مستقلة عن باقي المنظمات الأخرى إلا أن هناك تماثلاً في متطلبات الحصول على العضوية إلى حد كبير مع بعضها البعض فمن حيث المؤهل العلمي اشترطت معظم المنظمات المهنية على المتقدم للحصول على العضوية أن يكون حاصلاً على شهادة إتمام المرحلة الثانوية بمستوى نجاح معقول (بعد اجتياز دراسات تأسيسية) وأن يكون قد درس اللغة الإنجليزية و الرياضيات خلال هذه المرحلة، أو أن يكون قد حصل على مؤهل بديل مقبول من قبل مجلس التعليم التجاري الفني، أو أن يكون المتقدم حاصلاً على درجة جامعية معترف بها سواء في مجال المحاسبة أو في أي تخصص علمي آخر<sup>4</sup> (بعد الحصول على دراسة معادلة)، من ناحية أخرى تتماثل فترة التدريب

<sup>1</sup> - I bid p23

<sup>2</sup> - للإطلاع على المزيد من التفاصيل فيما يخص قواعد السلوك المهني يمكن الرجوع إلى

-Emile Woolf ,Auditing Today, 5 th. Ed., Prentice Hall, London , 1994 ,p17.

- Institute of Chartered Accountants in England and Wales, " New Guide to professional Ethics" , Accountancy (march 1992)pp117-131

<sup>3</sup> - David Solomons and T.M. Berridge ,Propectus for A profession : The Report of the long Range Enquiry into Education and Training for the Accountancy profession (London : Advisory Board of Accountancy Education 1974) pp.139-161

<sup>4</sup> - J.E. Harvey- Cook and R.J. Taffler , Graduate Recruitment Procedures in the UK Accountancy Profession: A Preliminary study, Accounting and Business Research (Spring 1987),pp.99-108

لدى المنظمات المهنية المختلفة في المملكة المتحدة والتي تتراوح ما بين 3-4 سنوات حسب المؤهل العلمي، كما يتعين على المتقدم أن يجتاز، خلال فترة التدريب الامتحانات التي تعقدها المنظمات للحصول على شهادة ممارسة المهنة.

لم تقف متطلبات المنظمات المهنية عند التعليم والتدريب والامتحانات فقط بل تمتد لتشمل التعليم المهني المستمر، ووفقاً لمتطلبات المنظمات المهنية في المملكة المتحدة فإن التعليم المهني المستمر ضروري في ظل البيئة التي يعمل فيها المحاسب القانوني والتي تتسم بالتغيرات المستمرة، في الجوانب الفنية والمهنية، مما يوجب على المحاسب القانوني تطوير معلوماته ومهاراته، لكي يحافظ على كفاءته المهنية، إذ لا يمكن تحقيق ذلك من خلال الخبرة العلمية وحدها، لذا لا بد من التعليم المهني المستمر لتطوير الخبرات المهنية والفنية والمحافظة عليها<sup>1</sup>.

هذه الجهود وغيرها ساعدت على نمو وتطور المهنة داخل وخارج المملكة المتحدة وتجدر الإشارة إلى أن التنظيم المهني لمهنة المحاسبة والمراجعة في المملكة المتحدة، ينطوي على ست منظمات مهنية رئيسية، أربع منها مرخص لها من قبل وزارة التجارة والصناعة بالقيام بأعمال المحاسبة والمراجعة، وهي مجمع المحاسبين القانونيين بانجلترا وويلز (ICAEW) ومجمع المحاسبين القانونيين باسكتلندا (ICAS) ومجمع المحاسبين القانونيين بايرلندا (ICAI) وجمعية المحاسبين القانونيين (ACCA)<sup>2</sup>.

ويحق لأعضاء معهد المحاسبين القانونيين في انجلترا وويلز أن يصبحوا أعضاء في معهد المحاسبين القانونيين في اسكتلندا أو معهد المحاسبين القانونيين في ايرلندا والعكس صحيح ولكل منظمة من هذه المنظمات أنظمتها التعليمية والتأسيسية الخاصة بها، ويحمل كل عضو في هذه المنظمات الثلاث لقب "محاسب قانوني"<sup>3</sup>

ويجب التنويه أن التنظيم المهني في المملكة المتحدة، ينطوي، بالإضافة للمنظمات المهنية على قوانين الشركات والدعاوى القضائية حيث استتدت المملكة المتحدة في مجال قياس الأداء المهني على مجموعة كبيرة من الأحكام التي صدرت في المنازعات المهنية وبصفة خاصة في تطبيق قوانين الشركات المتعاقبة بها بعد منتصف القرن التاسع عشر، (تعاقب صدور قوانين الشركات في بريطانيا بدءاً بقانون 1844) الذي ألزم الشركات بضرورة مراجعة حساباتها ونستطيع القول أن المراجعة كانت اختيارية طوال القرن التاسع عشر ما عدا الفترة الممتدة من تاريخ صدور قانون الشركات لسنة 1844 حتى القانون التالي له الذي صدر سنة 1856 حيث الغي هذا الأخير المراجعة الإلزامية التي فرضها القانون الأول، ومع بداية القرن العشرين أصبحت المراجعة إلزامية بموجب قانون الشركات لسنة 1900، وقد صدر آخر قانون لتنظيم مهنة المحاسبة والمراجعة سنة 1989، حيث شمل تعديلاً لمواد المحاسبة والمراجعة في القانون الأسبق.

<sup>1</sup> - سعد بن صالح الروتيع، مرجع سابق، ص 666.

<sup>2</sup> - American Institute of Certified Pubic Accountants(1987) , The Accounting Profession in the United kingdom (New York: AICPA ) PP. 1-5

<sup>3</sup> - أمين السيد لطفي، (1996)، إعادة تنظيم مهنة المحاسبة والمراجعة في مصر في ضوء الأوضاع الراهنة وأفاق المستقبل، دار النهضة العربية، القاهرة، ص 95.

كما تضمنت قوانين الشركات المتعاقبة نصوصاً تتعلق بالجانب الشخصي للمراجع كالتأهيل والاستقلالية إلى جانب قواعد لكيفية إعداد التقرير، غير أنها تركت أسس أداء العمل الميداني بحيث تكون معاييرها هي الأحكام والسوابق القضائية.

### تقييم المنظمات المهنية والعلمية في الولايات المتحدة الأمريكية والمملكة المتحدة

كان للتوصيات المختلفة التي تضمنتها الآراء والنشرات الصادرة عن هذه المنظمات ولاسيما المجمع الأمريكي للمحاسبين القانونيين، ومعهد المحاسبين القانونيين في إنجلترا وويلز دوراً بارزاً في إنارة الطريق أمام المحاسبين، وتتلخص الآثار الايجابية لها حسب ما أورده بعض الدراسات في ما يلي<sup>1</sup>:

1- تزويد المراجع بدليل من القواعد والإجراءات المتعلقة بالمشاكل العملية المثارة بحيث تمكنه من حل تلك المشاكل وفق أسس وقواعد مقبولة عموماً.

2- تمثل هذه التوصيات حماية للمحاسب والمراجع يستند إليها في مجتمع تتعدد مصالحه وتتعارض، فإذا طلبت منه الإدارة معالجة مشكلة من المشاكل المحاسبية التي تواجهه على نحو يتفق مع مصالحها فإن المحاسب يتمسك بالممارسة الواردة في التوصيات التي تمثل ممارسة مقبولة من المهنة بشكل عام، وتعد مرجعاً يعود إليه القضاء لدى حكمه على المحاسب.

3- تعد توصيات المنظمات أدوات معززة للقانون أو ممهدة له، فعقب صدور أي قانون ذي أثر محاسبي على شكل ومضمون التقارير المالية تكون المنظمات لجاناً متخصصة تتناول القانون من وجهة النظر المحاسبية بالشرح والنقد مشيرة إلى جوانب القصور التي لم يتضمنها، الأمر الذي قد يدفع المشرع إلى تعديل القانون بما يتلاءم مع توصيات هذه المنظمات، كما أن آراء و توصيات المنظمات حول المشاكل المحاسبية غالباً ما تمهد لإصدار القوانين اللازمة، فمثلاً نتضح هذه العلاقة المتبادلة بين المشرع القانوني ومجمعات المحاسبين في التعاون بين لجنة الاستثمارات والبورصة (SEC) التي تمثل المشرف القانوني على سوق الأوراق المالية في الولايات المتحدة وبين المجمع الأمريكي للمحاسبين القانونيين (AICPA) أو هيئة معايير المحاسبة المالية (FASB).

#### 3.1.4.1 المنظمات و الهيئات المهنية في مصر

توجد العديد من المنظمات المهنية المسؤولة عن تنظيم شؤون مهنة المراجعة في مصر، و تؤثر بدورها على المهنة بصورة مباشرة وقوية، وفيما يلي عرض مختصر لأهم ثلاث منظمات مهنية.

#### 1.3.1.4.1 جمعية المحاسبين والمراجعين المصرية

أنشئت هذه الجمعية في 24 ابريل عام 1946 بموجب مرسوم ملكي تحت "جمعية المحاسبين والمراجعين الملكية المصرية"، في سنة 1977 عدل اسمها إلى جمعية المحاسبين والمراجعين المصرية. وتتكون الجمعية العمومية للجمعية من جميع الأعضاء العاملين الذين وفوا بالالتزامات المفروضة عليهم وفقاً لنظام الجمعية ومضى على عضويتهم سنة على الأقل، وللجمعية مجلس إدارة مكون من خمسة عشر عضواً تنتخبهم الجمعية العمومية من بين الأعضاء ويشترط أن يكون ثلثا أعضاء المجلس على

<sup>1</sup> - يراجع في ذلك كل من :

- محمد رضوان، (1992)، نظرية المحاسبة، جامعة حلب، دمشق، ص 45-51.

- نصر صالح، مرجع سابق، ص 61.

الأقل من بين أعضاء الجمعية المشتغلين بالمهنة، أهم اختصاصات مجلس الإدارة هو إدارة شؤون الجمعية وتكوين اللجان التي يراها لازمة لحسن سير العمل<sup>1</sup>.

وتهدف الجمعية إلى رفع المستوى العلمي والعملية للعاملين في مهنة المحاسبة والمراجعة والسعي للاحتفاظ لمهنة المحاسبة والمراجعة في مصر بالمستوى اللائق بها دولياً. وفي سبيل تحقيق ذلك فإنها تقوم بما يلي<sup>2</sup>:

1- تنظيم دروس وبرامج تدريب للراغبين في الانضمام إلى الجمعية وعقد الامتحانات اللازمة لتحديد مسؤولياتهم.

2- تنظيم العديد من المحاضرات والندوات التي تناقش الموضوعات ذات التأثير المباشر على مزاوله المهنة مثل عقد ما سمي بالمائدة المستديرة لتنظيم مهنة المحاسبة والمراجعة في مصر في سنة 1997.

3- عقد المؤتمرات أو المشاركة فيها داخل أو خارج مصر، مثلاً مؤتمر الاستثمار والتنمية وتحديات القرن الحادي والعشرين المنعقد في كلية التجارة جامعة الإسكندرية في عام 2003.

4- تبادل الآراء والخبرات مع المنظمات المهنية المحاسبية الأخرى سواء في مصر أو في الخارج.

5- الاشتراك في عضوية المنظمات المهنية (المحلية أو العربية أو الدولية) بهدف تحقيق أهداف الجمعية، والجمعية عضو باتحاد المحاسبين العرب، بالاتحاد الدولي للمحاسبين، كما انضمت إلى عضوية اتحاد محاسبي البحر المتوسط.

6- تنشيط وإعانة البحوث والرسائل العلمية في كافة المجالات التي تخدم أغراض الجمعية.

7- تقوم الجمعية بإصدار مجلة ربع سنوية عنوانها "المحاسب" وذلك اعتباراً من يناير 1982، تحتوي آراء أعضاء الجمعية في بعض المشاكل التي قد تواجه العاملين في مجال المهنة.

بالرغم من أهمية الجهود السابقة التي تبذلها جمعية المحاسبين والمراجعين المصرية في سبيل النهوض بالمهنة وتطويرها، إلا أنها لم تسهم بشكل جدي في تطوير مهنة المراجعة في مصر، حيث يرى البعض أن هذه الجمعية تفتقر بصورة كبيرة إلى التجمع الملائم لأعضاء المهنة، كما أنها محدودة الإمكانيات مما أدى إلى انحصار نشاطها ودورها في دعم الأداء المهني أو الارتقاء به، أو إمكانية الاعتماد عليها في إرساء مجموعة معايير مهنية، فقد بلغ عدد الأعضاء والزلاء حوالي 300 عضو عام 1990 وهو قليل جداً إذا ما قورن بعدد أعضاء المهنة المسجلين<sup>3</sup>.

ويرى البعض الآخر أن جهود الجمعية محصورة فقط في توجيه الاهتمام والعناية المهنية لأعضاء الجمعية من المحاسبين والمراجعين المقيدون في الجمعية دون اهتمام يذكر بغيرهم من العاملين في المهنة، بما يجعل الجمعية جهة ذات اهتمام محدود وقاصر على أعضائها فقط والذين يمثلون نسبة صغيرة من مزاولي المهنة، لذلك هناك من يتهم الجمعية ممثلة في كبار أعضائها بمحاولة احتكار المهنة

1 - المقابلة الشخصية مع بعض العاملين بالجمعية.

2 - تعريف بجمعية المحاسبين والمراجعين المصرية، (2002)، مجلة المحاسب، جمعية المحاسبين والمراجعين المصرية، العدد 13.

3 - كمال خليفة ابوزيد، (1991)، دراسة انتقادية لمداخل وضع معايير المحاسبة المالية بهدف التوصل إلى إطار عام ملائم لوضع المعايير في مصر، المجلة المصرية للدراسات التجارية، كلية التجارة، جامعة المنصورة، المجلد 15، العدد 5، ص 621.

والسيطرة عليها وتوجيه التشريعات بما يتلاءم مع مصلحتهم وإبعاد الأكاديميين عن مجال المهنة ووضع العراقيل أمامهم<sup>1</sup>.

بالإضافة إلى الانتقادات السابقة فإن الجمعية لم تفرض على أعضائها الالتزام بقواعد السلوك المهني كما لا يوجد نظام للرقابة على جودة الأداء المهني للأعضاء. و تأسيساً على ما سبق يمكن القول إن الجمعية لا تمثل تنظيمًا مهنيًا قوياً يمكن الاعتماد عليه في إصدار المعايير ووضع قواعد و آداب للسلوك المهني في مصر.

#### 2.3.1.4.1 المعهد المصري للمحاسبة والمراجعة.

ترتب عن المؤتمر الدولي للمحاسبة والمراجعة، المنعقد بالقاهرة سنة 1980 والذي نظمته نقابة التجاريين شعبة المحاسبة والمراجعة عدة توصيات من أهمها توصية بشأن إنشاء هيئة علمية متخصصة، تهتم بتدريب ورفع مستوى أداء المحاسبين والمراجعين ووضع مجموعة من معايير المحاسبة والمراجعة وقواعد وآداب السلوك المهني (أي إعداد دستور متكامل للمهنة)، وعقد الندوات والمؤتمرات المحلية والدولية لمناقشة كل ما يستجد من تطور في المهنة والتعاون مع المنظمات المهنية والمحلية والدولية<sup>2</sup>.

وفي سنة 1987 تم تأسيس الهيئة بمساعدة وكالة المعونة الأمريكية تحت اسم المعهد المصري للمحاسبين والمراجعين وهو يتكون من ثلاث لجان:

- لجنة معايير المحاسبة
- لجنة معايير المراجعة
- لجنة قواعد وآداب السلوك المهني

يضم مجلس إدارة المعهد عضوية مجموعة من قيادات الممارسين للمهنة في مصر وممثلين عن الجهات المختلفة التي لها ارتباط بمهنة المحاسبة والمراجعة وهي شعبة المحاسبة و المراجعة بنقابة التجاريين، وجمعية المحاسبين والمراجعين المصرية، الجهاز المركزي للمحاسبات، مكاتب المحاسبة والمراجعة، وأقسام المحاسبة والمراجعة بكليات التجارة بالجامعات المصرية، وزارة المالية، وزارة التعاون الدولي، وهيئة سوق المال، وجمعية التكاليف العربية وجمعية الإدارة المالية<sup>3</sup>.

وفيما يلي عرض مختصر لأهم المجهودات التي يقوم بها المعهد:

1- قام المعهد بإصدار مجموعة من المعايير المحاسبية، معايير المراجعة، وقواعد و آداب السلوك المهني، واعتمد في هذه الصدد على ما تصدره المنظمات والهيئات المهنية الدولية وخاصة الاتحاد الدولي للمحاسبين، وذلك بعد مناقشة هذه المعايير والإرشادات في المؤتمرات العلمية والتي ينظمها المعهد من أجل عرض وصياغة المعايير و الإرشادات التي تلائم البيئة المصرية. وفي مجال وضع معايير المراجعة عقد معهد المحاسبين والمراجعين المؤتمر العلمي للمحاسبة والمراجعة في سنة 1991، نوقش خلاله مجموعة من معايير المراجعة منها استخدام عمل مراجع آخر، دراسة وتقييم

<sup>1</sup> - عبدالعزيز حجازي، (2004) جريدة الأهرام، القاهرة.

<sup>2</sup> - أمين السيد لطفي، مرجع سابق، ص 238-239.

<sup>3</sup> - المعهد المصري للمحاسبين والمراجعين، (1990)، النشرة الدورية عن المعهد المصري للمحاسبين والمراجعين، القاهرة.

أنظمة الرقابة الداخلية، استخدام عمل المراجع الداخلي، المراجعة في التشغيل الالكتروني للبيانات وغيرها.

2- يقوم المعهد بتنظيم العديد من البرامج والدورات التدريبية في مجالات مختلفة لتأهيل المحاسبين والمراجعين، سواء كانوا من مزاولي المهنة، أو من يرغب منهم للتقدم لامتحانات للحصول على عضوية جمعية المحاسبين والمراجعين المصرية.

3- تنظيم مؤتمرات بهدف إطلاع المحاسبين والمراجعين المصريين والعرب على أحداث التطورات في مجال المحاسبة والمراجعة.

يجب التنويه هنا إلى أنه رغم المجهودات والجهود المبذولة من قبل المعهد في وضع دستور متكامل للمهنة يتضمن مجموعة من المعايير المحاسبية ومعايير المراجعة وقواعد السلوك المهني، و إصدار توصيات تتعلق بمعالجة المشاكل التي تواجه المهنة، إلا أن هذه الجهود قد تكون قليلة الفائدة، وذلك لأن هذا الدستور وتلك التوصيات غير ملزمة التطبيق نظرا لعدم أحقية المعهد في توقيع الجزاءات والعقوبات على مخالفات توصياته.

#### 3.3.1.4.1 جمعية شعبة المحاسبة والمراجعة بنقابة التجاريين

أنشئت نقابة المحاسبين والمراجعين بموجب القانون رقم 394 لسنة 1955، بعد أن أدرك المشرع أن التنظيم المهني لا يقوم على مجرد نصوص قانونية تصاغ، إنما لابد من وجود هيئة مهنية ترعى مصالح المهنة وتعبر عن رأيها، وكان الهدف من تأسيسها الرفع من مستوى مهنة المراجعة والمحاسبة على كرامتها، وتنمية روح التعاون بين أعضائها والمحاسبة على حقوقهم والسعي في ترقية شؤونهم، والتعاون مع المنظمات الممثلة المحلية والإقليمية<sup>1</sup>.

ومن أهم إنجازات النقابة:

- تنظيم العديد من الندوات والمؤتمرات العملية لبحث ومناقشة أحدث التطورات في عملية المراجعة والدفاع عن كيان المهنة ومستقبل أعضائها<sup>2</sup>.
- وضع دستور لمهنة المحاسبة والمراجعة.

وفي عام 1972 أنشئت نقابة التجاريين بمقتضى القانون رقم 40 والغي قانون إنشاء نقابة المحاسبين والمراجعين، وقد حلت شعبة المحاسبة والمراجعة محل نقابة المحاسبين والمراجعين. وتهدف نقابة التجاريين إلى تحقيق مجموعة من الأهداف أهمها<sup>3</sup>:

1- الارتقاء بمهنة المحاسبة والمراجعة والتنظيم وإدارة الأعمال والاقتصاد وغيرها مما يرتبط بمجال نشاط التجاريين، وتقديم الآراء والتقارير اللازمة عنها إلى أجهزة الدولة المختصة وتحديد خصائصها

<sup>1</sup> - القانون رقم 394، لسنة 1955 بإنشاء نقابة المحاسبين والمراجعين المصرية.

<sup>2</sup> - عبد المنعم محمود. المقومات الأساسية للرقابة الخارجية على حسابات المؤسسات والشركات، مجلة المحاسبة والإدارة والتأمين، كلية التجارة، جامعة القاهرة، ص14

<sup>3</sup> - القانون رقم 40 لسنة 1972 - المادة الرابعة - الطبعة الثالثة - الهيئة العامة لشؤون المطابع الأميرية، القاهرة، 1990، ص68-69.

ومتطلباتها وتطويرها في إطار النظام الاشتراكي وتنسيق العلاقات والروابط بينها وبين المهن الأخرى.

2- المساهمة في تخطيط برامج التعليم التجاري والاقتصادي بكافة فروعها وتخصصاته بحيث تساهم في حاجات المجتمع وتخدم مصالحه وتفي بمتطلباته.

3- العمل على تنمية ونشر البحوث المهنية وتشجيع التأليف في مجالاتها وربط البحوث العلمية بمواقع الإنتاج بدراسة أساليب ووسائل تحسينه وزيادته وتخفيض تكاليفه.

4- التعاون مع المنظمات المماثلة المحلية والإقليمية والعالم أجمع وعلى الأخص البلاد العربية والإفريقية والآسيوية، وتحل شعبة المحاسبة والمراجعة محل نقابة المحاسبين والمراجعين في عضويتها في اتحاد المحاسبين العرب وفي المنظمات الدولية الخاصة بمهنة المراجعة.

وقد قامت شعبة المحاسبة والمراجعة بمجموعة من الجهود من أجل تطوير المهنة أهمها<sup>1</sup>:

1- تنظيم بعض المؤتمرات العلمية والاشتراك في تنظيم البعض الآخر.

2- إصدار مجلة بعنوان "مجلة المحاسبين والمراجعين".

تجدر الملاحظة هنا أن الشعبة تضم كافة المراجعين مزاولين وغير مزاولين للمهنة.

نتيجة لإدراك المحاسبين والمراجعين ممن يزاولون المهنة ضرورة وجود كيان مستقل للمهنة وتعرض النقابة للضغوطات من أجل إنشاء منظمة خاصة ترعاها، واستجابة لذلك في عام 1996 تمت الموافقة على إنشاء شعبة مستقلة لمزاولة المهنة تتولى شؤون مزاولي مهنة المحاسبة والمراجعة تحت مظلة النقابة، وفي سنة 2002 أصدر رئيس الجمهورية المصرية قراراً يحمل رقم 333 لسنة 2002 والمتعلق بإنشاء شعبة المحاسبين والمراجعين مزاولي مهنة المحاسبة والمراجعة لتتولى شؤون الأعضاء المزاولين لمهنة المحاسبة والمراجعة<sup>2</sup>.

وقد قامت الشعبة بإصدار ميثاق لآداب وسلوكيات المهنة، كما اشتركت في عضوية اللجنة المسؤولة عن مشروع القانون الجديد لمزاولة مهنة المحاسبة والمراجعة.

وهناك بعض المآخذ على هذه الشعبة من أهمها التداخل في المهام والاختصاصات بينهما وبين شعبة المحاسبة والمراجعة نتيجة لعدم وجود تحديد واضح وصريح لأهداف ومهام شعبة المحاسبة والمراجعة وكذلك لم تشترك الشعبة (المحاسبة والمراجعة) في أي من لجانتي معايير المحاسبة والمراجعة وبالتالي غياب رأي مزاولي المهنة فيما يصدر من معايير.

ويتضح من العرض السابق تعدد و تنوع المنظمات والمنظمات المهنية المسؤولة عن تنظيم وتطوير المهنة في مصر بدءاً من جمعية المحاسبين والمراجعين ثم المعهد المصري للمحاسبة والمراجعة وصولاً إلى شعبة المحاسبة بنقابة التجاربيين وأخيراً شعبة المحاسبين والمراجعين بالنقابة.

وهذا التعدد في المنظمات جعلها تفقد التنسيق فيما بينها بما أفقدها القدرة على تنظيم وتطوير المهنة

في مصر، وغياب دورها الفعال في القيام بواجباتها المتوقعة في عمليات التنظيم المهني في مصر<sup>3</sup>.

1 - المرجع السابق، ص 70.

2 - قرار رئيس جمهورية مصر العربية رقم (323) لسنة 2002 بإنشاء شعبة مزاولي المهنة الحرة للمحاسبة والمراجعة.

3 - سمير عبد الغني محمود، (1995)، المقومات اللازمة لمهنة المحاسبة في مصر لأداء دورها في خدمة أهداف الإصلاح الاقتصادي، مجلة الدراسات والبحوث التجارية، كلية التجارة بنها، جامعة الزقازيق، العدد الثاني، ص 543.



وقد اتضح عدم وجود لجان متخصصة ومتفرعة وبشكل دائم في المنظمات المهنية المصرية تهتم بصياغة ونشر معايير المراجعة الملائمة للممارسة المهنة، أو تهتم بإصدار أو تطوير قواعد للسلوك المهني حيث أن الدستور الحالي للمهنة الصادر سنة 1958 عن طريق نقابة المحاسبين والمراجعين، ضعف من قدرة هذه المنظمات المهنية على مراقبة التزام المراجعين بمعايير المراجعة وقواعد السلوك المهني، ولذلك لم تقم أية من المنظمات المهنية بمراقبة عملية التأهيل العلمي للمراجعين عند منحهم ترخيص مزاوله المهنة ولم تشترط أي من المنظمات المهنية تدريب وتأهيل المراجعين بشكل مستمر لرفع مستوى مهاراتهم العلمية والعملية لمواكبة التطورات المستجدة في مجال المهنة كشرط أساسي للاستمرار في مزاوله المهنة، كما لم تلزمهم بمتطلبات التعليم المهني المستمر كشرط رئيسي للاستمرار في مزاوله المهنة، وليس لها أي مشاركة فعالة مع الإدارة الحكومية (المشرع) عند إصدار تشريعات جديدة، أو تعديل القانون المتعلق بالمهنة وهذه المآخذ وغيرها جعل دور المنظمات المهنية في مصر غير فعال ومن هنا نرى أنه لا بد من تحقيق التنسيق الكامل بينها (جمعيات وهيئات ومنظمات مهنية في مصر) وهذا يتطلب تحديد اختصاصات كل منها بدقة، لأن عدم التنسيق بينها قد يترتب عليه آثار ضارة شديدة على المهنة ومثال ذلك التكرار في أداء نفس العمل وزيادة التكاليف والأعباء التي تتحملها المهنة كما قد يحدث تضارب في الاختصاصات.

#### 4.1.4.1 المنظمات المهنية في المملكة العربية السعودية

توجد في المملكة العربية السعودية عدة منظمات مهنية أهمها ما يلي:

##### 1.4.1.4.1 الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين

نص نظام المحاسبين القانونيين الصادر بتاريخ 1412 هـ (1991) من خلال مادته التاسعة عشر على إنشاء الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين، كجهاز تنظمي مختص يعمل تحت إشراف وزارة التجارة<sup>1</sup>، للنهوض بمهنة المحاسبة والمراجعة وكل ما من شأنه تطويرها والارتقاء بمستواها<sup>2</sup>، وتدار الهيئة من خلال مجلس إدارة يضم ثلاثة عشر عضواً برئاسة وزير التجارة، وعضوية وكيل وزارة التجارة، وكيل وزارة المالية والاقتصاد الوطني للشؤون المالية، نائب رئيس ديوان المراقبة العامة المساعد، عضوين سعوديين من هيئة التدريس بقسم المحاسبة في جامعات المملكة يعينهما وزير التجارة بناء على ترشيح وزير التعليم العالي، ممثل لمجلس الغرف التجارية والصناعية يعينه وزير التجارة بترشيح من مجلس الغرف، وستة أعضاء من المحاسبين القانونيين السعوديين الممارسين للمهنة يتم انتخابهم من قبل الجمعية العمومية للهيئة لمدة ثلاث سنوات قابلة للتجديد مرة واحدة<sup>3</sup>.

##### أهداف الهيئة.

تهدف الهيئة إلى كل من شأنه تطوير مهنة المراجعة وعلى الأخص ما يلي<sup>4</sup>:

<sup>1</sup> - عبيد بن سعد المطيري، حسام المحسن العنقري، (2002)، الدور المستقبلي لمهنة المحاسبة والمراجعة السعودية في ضوء اتفاقيات منظمة التجارة العالمية، الإدارة العامة، المجلد 42، العدد 3، ص 514.

<sup>2</sup> - عوض بن سلامة الرحيلي، (2004)، التطورات الحديثة في مهنة المحاسبة والمراجعة في المملكة العربية السعودية، مجلة المحاسبة والإدارة والتأمين، العدد 63، ص 127.

<sup>3</sup> - <http://WWW.sopa.org.sa>

<sup>4</sup> - محمد بن سلطان القباني، مرجع سابق، ص 127.

- 1- مراجعة وتطوير واعتماد معايير المحاسبة.
- 2- مراجعة وتطوير واعتماد معايير المراجعة.
- 3- وضع القواعد اللازمة لامتحان الحصول على شهادة الزمالة.
- 4- تنظيم برنامج التعليم المستمر.
- 5- وضع التنظيم المناسب للرقابة الميدانية للتأكد من قيام المراجع بتطبيق المعايير المهنية و التقيد بنظام المحاسبين ولوائحه.

- 6- إعداد البحوث والدراسات الخاصة بالمحاسبة والمراجعة وما يتصل بهما.
  - 7- إصدار الدوريات والكتب والنشرات في موضوعات المحاسبة والمراجعة.
  - 8- المشاركة في الندوات واللجان المحلية والدولية المتعلقة بمهنة المحاسبة والمراجعة.
- وتعمل الهيئة على تحقيق هذه الأهداف من خلال عدة لجان فنية متخصصة<sup>1</sup>:

- لجنة معايير المحاسبة.
- لجنة معايير المراجعة.
- لجنة قواعد وآداب السلوك المهني.
- لجنة التعليم المهني المستمر.
- لجنة جودة الأداء المهني.
- لجنة الاختبارات.
- لجنة العلاقات العامة.
- لجنة المراجعة الداخلية.
- لجنة الخدمات الاستشارية.

الأعمال التي قامت بها الهيئة لتنظيم وتطوير المهنة<sup>2</sup>:

- 1- مراجعة وتطوير واعتماد معايير المحاسبة.
- 2- مراجعة وتطوير واعتماد معايير المراجعة.
- 3- إعداد قواعد سلوك وآداب المهنة.
- 4- إعداد القواعد العامة لاختبار الزمالة.
- 5- إعداد برنامج مراقبة جودة الأداء المهني.
- 6- إعداد معايير الرقابة النوعية لمكتب المحاسبة.
- 7- إعداد القواعد المنظمة لبرنامج التعليم المهني المستمر.
- 8- إعداد أو المشاركة في البحوث والدراسات وفي المؤتمرات والندوات المحلية والدولية.

<sup>1</sup> - الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين، قرار مجلس الإدارة رقم 2/3 في (1422/9/9) الموافق (2001/11/24)

<sup>2</sup> - يمكن الرجوع إلى:

- عوض بن سلامة، مرجع سابق، ص 131-141.

- عبيد بن سعد المطيري، حسام بن عبد المحسن، مرجع سابق، ص 515-518.

- سعد بن صالح، مرجع سابق، ص 673-678.

9- إنشاء مركز معلومات يحتوي على الكتب والمراجع العلمية والعملية والنشرات الدولية والإصدارات الهامة المتخصصة في مجال المحاسبة والمراجعة والعلوم ذات الصلة بها.

#### 2.4.1.4.1 جمعية المحاسبة السعودية.

هي إحدى المنظمات العلمية التابعة لجامعة الملك سعود أنشئت في 21/1/1401هـ (1981م)، تعمل على كل من شأنه تنمية وتطوير الفكر المحاسبي في بيئة الملكة السعودية. أهدافها<sup>1</sup>.

- 1- تنمية الفكر العلمي في مجال تخصص الجمعية.
- 2- إتاحة الفرصة للعاملين في مجالات اهتمامات الجمعية للإسهام في حركة التقدم العلمي في هذا المجال.
- 3- تيسير تبادل الإنتاج العلمي و الأفكار العلمية في مجال اهتمامات الجمعية بين الهيئات والمؤسسات المعنية داخل المملكة وخارجها.
- 4- تقديم المشورة والقيام بالدراسات اللازمة لرفع مستوى الأداء في مجالات اهتمام الجمعية في المؤسسات والهيئات المختلفة.

وقد حققت الجمعية أغلب أهدافها، ولعبت دوراً مهماً في بناء الإطار الفكري للمحاسبة والمراجعة في المملكة، وعقدت العديد من الندوات التي تسعى لتطوير المهنة من خلالها. من العرض السابق يتضح أن الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين التابعة لوزارة التجارة هي المسؤولة عن تنظيم وتطوير المهنة في السعودية، وقد ساهمت فعلياً في ذلك، ولا شك أن إلزامية ما تصدره الهيئة حسب النظام الأساسي من الأسباب التي أدت إلى مساهمة الهيئة في تطوير المهنة، دون إغفال دور جمعية المحاسبة السعودية والتي تأسست في عام (1401هـ) بهدف تنمية الفكر المحاسبي والمراجعة وتيسير تبادل الإنتاج العلمي و إتاحة الفرصة لأعضاء الجمعية من الأكاديميين للإسهام في حركة التقدم العلمي وتقديم المشورة والقيام بالدراسات اللازمة في مجال المهنة في سبيل الارتقاء بها.

#### 5.1.4.1 المنظمات المهنية في ليبيا.

بعد مرور أكثر من حوالي 120 عاماً عن أول منظمة محاسبية تم تكوينها في بريطانيا وبعد حوالي 90 عاماً من أول هيئة محاسبية تم تأسيسها في الولايات المتحدة الأمريكية وبعد أكثر من 26 عاماً من إنشاء جمعية المحاسبين المصرية تم تكوين أول منظمة محاسبية في ليبيا وهي:

#### 1.5.1.4.1 نقابة المحاسبين والمراجعين الليبيين.

تأسست نقابة المحاسبين والمراجعين الليبيين في 1973 م بموجب قانون رقم (116) لسنة 1973م، بشخصية اعتبارية عامة<sup>2</sup>، ويدير النقابة مجلس إدارة يتم اختياره من الجمعية العمومية المكونة من جميع المحاسبين والمراجعين المقيدون بجداول النقابة، تعنتي النقابة بشؤون تنظيم وتطوير مهنة المحاسبة والمراجعة في ليبيا.

<sup>1</sup> - رضوة أحمد، مرجع سابق، ص120.

<sup>2</sup> - المادة الأولى من قانون رقم 116 لسنة 1973 بشأن تنظيم مهنة المحاسبة والمراجعة في ليبيا.

وتهدف النقابة إلى تحقيق جملة من الأهداف أهمها<sup>1</sup>:

- 1- تنظيم قطاع العاملين بالشؤون المحاسبية ورفع مستوى المهنة عن طريق الارتقاء بالمستوى العلمي والمهني والمحافظة على كرامة المهنة والعاملين بها.
  - 2- وضع الضوابط الكفيلة بتنظيم ممارسة الأعمال المالية عموماً ومهنة المحاسبة والمراجعة على وجه الخصوص.
  - 3- تعبئة قوى أعضاء النقابة وتنظيم تسخير جهودهم لخدمة الأهداف القومية العامة والتنمية الاقتصادية للوطن، ومواجهة مشاكلها المالية ووضع الحلول المناسبة لها ضمن إطار التطبيق الاشتراكي الإسلامي.
  - 4- المساهمة في التخطيط للتعليم التجاري بما يخدم حاجات المجتمع وفي بمطالباته.
  - 5- تنظيم المؤتمرات العلمية والحلقات الدراسية المحلية والاشترك فيما يعقد منها بالخارج.
  - 6- متابعة تطور علوم المحاسبة والمراجعة في الداخل والخارج والعمل على توصيلها إلى جميع الأعضاء عن طريق النشرات والمجلات والجرائد العلمية.
  - 7- العمل على تنمية البحوث المتعلقة بالمهنة وتشجيع التأليف في مجالاتها وربط هذه البحوث بمواقع الإنتاج والمساهمة في نشرها لتيسير تداولها والاستعانة بإنشاء مكتبة للنقابة وتنظيم المحاضرات والندوات.
  - 8- التعاون مع المنظمات المماثلة المحلية والعربية والدولية وتوثيق صلات الروابط بينها وتبادل المعلومات العلمية والمهنية والخبرات معها.
  - 9- توفير الرعاية الاجتماعية لأعضاء النقابة عن طريق صندوق الإعانات ومعاشات التقاعد وغيرها من وسائل الحماية الأسرية، ويصدر بذلك تنظيم خاص من مجلس النقابة.
  - 10- جمع كلمة المحاسبين والمراجعين الليبيين والمحافظة على حقوقهم والدفاع عن مصالحهم المشروعة.
  - 11- حماية المهنة وضمان احترامها وتأييد الخارجين عن تقاليدنا وأدابها وقواعدها وذلك وفقاً للاتحة الجزاءات التي تصدرها الجمعية العمومية للنقابة بناء على اقتراح مجلس النقابة وموافقة وزير الخزانة ورئيس ديوان المحاسبة.
- ولمعرفة مدى تحقيق نقابة المحاسبين والمراجعين الليبيين لأهدافها ومواكبتها للتطورات البيئية الدولية قمنا بإجراء مقارنة بينها وبين أهم المنظمات المهنية في كل من الولايات المتحدة الأمريكية، بريطانيا، المملكة العربية السعودية، جمهورية مصر العربية من خلال الجدول التالي:

الجدول رقم (1)

مدى تحقيق النقابة لمقومات المهنة					
الأهداف	AICPA	ICAEW	الهيئة السعودية	جمعية المحاسبين والمراجعين في مصر	نقابة المحاسبين والمراجعين الليبيين
إصدار أو المشاركة	متحقق	متحقق	متحقق	ليس من	متحقق

<sup>1</sup> - اللائحة التنفيذية لقانون تنظيم مهنة المحاسبة والمراجعة، مرجع سابق.

	صلاحياتها				في تراخيص المهنة
غير متحقق	متحقق	متحقق	متحقق	متحقق	عقد اختبارات الزمالة
غير متحقق	غير متحقق	متحقق	متحقق	متحقق	إعداد ودراسة معايير المحاسبة والمراجعة
غير متحقق	غير متحقق	متحقق	متحقق	متحقق	إعداد قواعد وآداب سلوك المهنة
غير متحقق	ليس من صلاحياتها	متحقق	متحقق	متحقق	الإشراف والرقابة المهنية على الأعضاء
غير متحقق	متحقق	متحقق	متحقق	متحقق	عقد الدورات التدريبية والمحاضرات
غير متحقق	متحقق	متحقق	متحقق	متحقق	إصدار نشرة أو مجلة دورية
غير متحقق	متحقق	متحقق	متحقق	متحقق	المشاركة في اللجان المحلية والدولية

ومن خلال هذه المقارنة يتبين أن نقابة المحاسبين والمراجعين الليبيين - على الرغم من أن عمرها يصل إلى أكثر من 37 عام - لم تكن مساهمتها في تطوير وتنظيم المهنة في ليبيا ترقى إلى الهدف المنشود، فالنقابة تعاني الكثير من أوجه القصور أهمها:

- 1- لم تقم بإصدار أو تبني المعايير المحاسبية ومعايير المراجعة التي تتلاءم مع البيئة الليبية.
  - 2- غياب القوانين التي تنظم مهنة المراجعة والعمل على ضمان التزام المراجعين بقواعد سلوك وآداب المهنة.
  - 3- عدم إدخال تعديلات على التشريعات السائدة التي تتعلق بمهنة المراجعة بما يتلاءم مع التطورات الاقتصادية التي تشهدها ليبيا.
  - 4- عدم توفرها على متطلبات للتعليم المهني المستمر للمحاسبين والمراجعين ورفع مستوى كفاءاتهم لمواكبة التطورات الحاصلة في مهنتي المحاسبة والمراجعة.
  - 5- عدم اشتراط اجتياز طالبي التراخيص امتحان مزاوله المهنة.
  - 6- عدم الاهتمام بوضع معايير الرقابة النوعية لمكاتب المراجعة.
  - 7- عدم اهتمام النقابة بالنشر حيث لا تقوم بإصدار مجلة علمية دائمة أو كتب أو دراسات أو أبحاث ومن ثم فليس لها أي دور في إثراء المعرفة المهنية أو تطوير الممارسة العملية.
- وقد أدت هذه العيوب وغيرها إلى تحول النقابة بوضعها الحالي إلى مجرد تجمع غير فعال، (يقف نشاطها على تحصيل الاشتراكات من الأعضاء ومنح التراخيص)، وقد تسبب ضعف النقابة في إضعاف المهنة بصفة عامة حيث لم تصبح قوة فاعلة في الحياة الاقتصادية والاجتماعية والسياسة في المجتمع الليبي.

وأن سبب عدم قيام النقابة بتحقيق أهدافها يعود إلى:

- 1- عدم توافر الاهتمام الحقيقي والرغبة الصادقة لدى أعضاء النقابة، لقيام مهنة مراجعة قوية في ليبيا.
- 2- عدم توافر الموارد المالية اللازمة للقيام بأنشطتها، فمصدر التمويل الأساسي للنقابة هو اشتراكات أعضائها وهي لا تمثل في مجموعها تمويلاً مناسباً لقيام النقابة:
- أ- بوضع برامج للدراسات والأبحاث وإصدار الدوريات وتوفير الكتب المحاسبية الحديثة التي تفي بالاحتياجات اللمبية وتضمن تمكين المراجعين من تطبيقها على أكمل وجه.
- ب- تشكيل اللجان التي تساعد على صياغة ونشر معايير المحاسبة والمراجعة الملائمة واللازمة للممارسة المهنية في ليبيا.
- ج- تشكيل اللجان لصياغة قواعد وآداب السلوك المهني.
- 3- عدم إلزامية ما تصدره النقابة حيث يغلب الإشراف الحكومي على المهنة بدلاً من إشراف المهنة على نفسها (الإشراف الذاتي).

4- غلبة الجانب التوجيهي الثقافي على الجانب المهني للنقابة.

#### 2.4.1 المنظمات المهنية الإقليمية

##### 1.2.4.1 المجمع العربي للمحاسبين القانونيين ASCA

تأسس المجمع العربي للمحاسبين القانونيين عام 1982 كهيئة مهنية عربية تهدف إلى تجميع كافة المهنيين في مختلف أنحاء العالم العربي، ولعل من أهم العوامل التي شجعت على إنشائه تتمثل في الآتي<sup>1</sup>:

- 1- تشابه الظروف البيئية بين الدول العربية، التي شكلت عائقاً في سبيل توحيد المعايير على المستوى الدولي.
  - 2- عدم وجود معايير محلية متكاملة مما يستدعي بالضرورة وجود منظمة مهنية تسعى لتنسيق وتوحيد المعايير على الصعيد العربي.
  - 3- ضرورة وجود منظمة مهنية تهدف إلى توحيد كلمة المحاسبين والمراجعين العرب وتطوير أدائهم المهني، من خلال عقد المؤتمرات والندوات العلمية لتقريب وجهات النظر وزيادة الوعي المحاسبي ورفع كفاءة المحاسبين والمراجعين العرب.
- المجمع عضو في معظم اللجان المهنية التي تحدد وتضع السياسات العامة التي تحكم مهنة المحاسبة في مختلف أنحاء العالم.

1- الاتحاد الدولي للمحاسبين

2- اللجنة الدولية لمعايير المحاسبة.

3- اللجنة الدولية لأصول المحاسبة.

4- اللجنة الدولية لممارسة المراجعة.

#### أهم الجهود التي يبذلها المجمع

<sup>1</sup> - لمزيد من التفاصيل يمكن الرجوع إلى :

- نصر صالح، مرجع سابق، ص 71

- طلال ابو غزالة، (1993)، المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، مجلة المحاسب القانوني، عمان، العدد 80، ص 6-9.

1) على صعيد العمل على تفعيل وتطوير المهنة في العالم العربي فقد عمد المجمع إلى إقامة العديد من الندوات والمؤتمرات لعل من أهمها:

- أ- المؤتمر المحاسبي العربي الدولي الأول سنة 1985 في تونس.
- ب- المؤتمر المحاسبي العربي الدولي الثاني سنة 1990 في عمان.
- ج- المؤتمر المحاسبي العربي الدولي الثالث سنة 1993 في المنامة.
- د- عقد ندوة مهنية بالتعاون مع غرفة تجارة وصناعة عمان سنة 1993 حول التعليم والتأهيل المحاسبي.

2) عمد المجمع تحقيقاً لهدفه الثاني الذي حدده لنفسه وهو مواصلة إطلاع وتعميم الفائدة على المهنيين في كافة أرجاء الوطن العربي إلى ترجمة ونشر عدد كبير من الإصدارات الدولية في مجال المحاسبة والمراجعة كان من أهمها:

- 1- الأصول الدولية للمحاسبة (الصادرة عن اللجنة الدولية لأصول المحاسبة).
  - 2- القواعد الدولية للمراجعة (الصادرة عن اللجنة الدولية لقواعد المراجعة).
  - 3- الإطار العام لإعداد البيانات المالية (الصادرة عن اللجنة الدولية لأصول المحاسبة).
  - 4- قواعد السلوك المهني (الصادر عن الاتحاد الدولي للمحاسبين).
- 3) تحقيقاً لمبدأ التواصل والاتصال يصدر المجمع العربي مجلة شهرية متخصصة (مجلة المحاسب القانوني) وهي تحوي في أبوابها كل ما هو جديد في عالم المهنة، وخاصة فيما يتعلق بإصدارات اللجان الدولية والاتحاد الدولي للمحاسبين.
- 4) ركز المجمع منذ تأسيسه على مسألة التعليم والتأهيل حيث نص عقد تأسيسه على ضرورة وضع برنامج تعليم وتأهيل محاسبي قادر ومنسجم مع كافة التطورات العلمية يجتاز بعدها الطالب امتحانا يحصل بعده على لقب (محاسب قانوني عربي) وقد تم تخريج أول دفعة من طلبة المجمع الموزعين على عدد من الدول العربية في سنة 1993.

رغم هذه الجهود التي بذلها المجمع إلا أن هناك بعض الانتقادات الموجهة إليه أهمها:

1- عدم العمل على تنسيق معايير أداء المراجعة والمحاسبة على مستوى العالم العربي بما يضمن تجانسها مع عموميات المعايير الدولية من جهة وخصوصيات الدول العربية وظروفها البيئية من جهة أخرى.

2- عدم العمل على توحيد المصطلحات (التدقيق - المراجعة - مراجعة الحسابات) المطبقة في مجال المحاسبة والمراجعة في العالم العربي حتى يتسنى خلق التوحيد المأمول على الصعيد العربي.

#### 2.2.4.1 المجموعة العربية للأجهزة العليا للرقابة والمحاسبة

تأسست المجموعة العربية للأجهزة العليا للرقابة والمحاسبة سنة 1976 وفقاً لمحضر الاجتماع التأسيسي لرؤساء هذه الأجهزة المنعقد بالقاهرة في نفس السنة وقد تم تنظيم العمل داخلها بموجب اللوائح

التأسيسية والتنظيمية الصادرة سنة 1976 وقد ألغيت هذه اللوائح وحل محلها النظام الأساسي للمجموعة العربية الذي تم إقراره في المؤتمر الثالث المنعقد في تونس سنة 1983.

### أهداف المجموعة:

تتمثل أهداف المجموعة في:

- تنظيم وتنمية التعاون على اختلاف أشكاله بين الأجهزة الأعضاء وتوطيد الصلات بينها.
- تشجيع عمليات تبادل الآراء ووجهات النظر والتجارب والدراسات والبحوث بين الأجهزة الأعضاء في مجال الرقابة المالية والعمل على النهوض بالرقابة المالية علميا وعمليا.
- توفير المساعدة اللازمة للبلدان العربية التي ترغب في إنشاء أجهزة عليا للرقابة والمحاسبة أو تطوير أجهزتها الموجودة.
- العمل على توحيد المصطلحات الرقابية المستعملة لدى الأجهزة الأعضاء.
- العمل على نشر الوعي الرقابي في الوطن العربي مما يساعد على تقوية دور الأجهزة في أداء مهامها.
- تنظيم التعاون بين المجموعات والمنظمات المتخصصة التابعة لجامعة الدول العربية، و الإنتوساي وغيرها من المنظمات -الدولية والإقليمية- ذات الصلة بالرقابة المالية.

### البنية التنظيمية للمجموعة.

تتكون المجموعة من:

- 1- الجمعية العامة.
- 2- المجلس التنفيذي
- 3- الأمانة العامة

### نشاط المجموعة.

عقدت المجموعة مؤتمرها التأسيسي في سنة 1976م بالقاهرة، والمؤتمر الأول في سنة 1977 م بالقاهرة، والمؤتمر الطارئ في سنة 1980م بتونس، والمؤتمر الثاني في السنة نفسها بالرياض، والمؤتمر الثالث بتونس سنة 1983م، وبعد إقرار النظام الأساسي الجديد، عقدت الجمعية العامة للمجموعة دورتها العادية الأولى بتونس 1983 م ودورتها العادية الثانية بأبو ظبي سنة 1986م، ودورتها العادية الثالثة بالخرطوم سنة 1989م ودورتها العادية الرابعة بطرابلس سنة 1992م ودورتها العادية الخامسة ببيروت سنة 1995م ودورتها العادية السادسة بالقاهرة عام 1998 م ودورتها العادية السابعة بالرباط سنة 2001 م ودورتها العادية الثامنة بعمان سنة 2004 م كما عقدت دورتها العادية التاسعة بصنعاء سنة 2007م.

### 3.4.1 المنظمات المهنية الدولية

#### 1.3.4.1 الإتحاد الدولي للمحاسبين IFAC



تم تأسيس الإتحاد الدولي للمحاسبين في 7 أكتوبر سنة 1977 م نتيجة اتفاقية بين 63 منظمة محاسبية في 49 دولة، منعقدة في مدينة ميونخ بألمانيا، وبدأ أعماله بصورة فعلية سنة 1978<sup>1</sup> وكان الغرض من تأسيس الإتحاد الدولي للمحاسبين هو تطوير و إثراء مهنة المحاسبة والمراجعة وتمكينها من توفير خدمات مستمرة وبمستوى رفيع لصالح الجمهور، وذلك من خلال التعاون مع المنظمات الأعضاء والمنظمات الإقليمية للمحاسبين والمراجعين والمنظمات الدولية الأخرى، وقد بادر الإتحاد بتنسيق الجهود المبذولة لإصدار بيانات دولية تخص المسائل العلمية والمهنية والسلوكية والتعليمية ذات العلاقة بالمهنة<sup>2</sup>.

**الأهداف والمهام التي كلفت لجنة الإتحاد الدولي لمحاسبين بتحقيقها<sup>3</sup>**

- 1- اقتراح وتطوير معايير و أدلة المراجعة الدولية.
  - 2- اقتراح وتطوير قواعد السلوك المهني.
  - 3- تحديد متطلبات ومكونات برامج التعليم والتدريب والتطوير المهني.
  - 4- تقييم وتطوير أساليب المحاسبة الإدارية.
  - 5- تجميع وتحليل البيانات وإجراء البحوث والدراسات حول سبل تطوير إدارة مكاتب المراجعة.
  - 6- القيام بالدراسات والأبحاث ذات العلاقة بالمهنة مثل المسؤولية القانونية للمراجعين.
  - 7- تشجيع وتقوية العلاقة مع مختلف الفئات التي تستخدم القوائم المالية.
  - 8- التعاون مع الهيئات المناظرة (القطرية والإقليمية) والمساعدة في انتشار مثل هذه الهيئات .
  - 9- إصدار الدوريات كوسيلة لتبادل الآراء والأفكار بين المهتمين بالمهنة.
  - 10- تنظيم عملية تبادل المعلومات في مجال تقنية وتطوير المعلومات.
  - 11- التنظيم والإشراف على الاجتماعات الدورية لأعضاء الإتحاد.
  - 12- تشجيع الراغبين في الدخول إلى الإتحاد والمشاركة في نشاطاته والتعريف بها.
- ويتكون الهيكل التنظيمي للإتحاد من<sup>4</sup>:**

#### **العضوية:**

العضوية في الإتحاد الدولي للمحاسبين متاحة للمنظمات المحاسبية في الدول المختلفة سواء كانت هذه المنظمات تنظم بواسطة القانون أو عن طريق الإجماع العام في الدول كمنظمات قومية هامة، والعضوية في الإتحاد الدولي للمحاسبين هي نفس العضوية في لجنة معايير المحاسبة، وتضم المنظمات المهنية الأعضاء في الإتحاد أكثر من 2.5 مليون محاسب يعملون في مهنة المحاسبة والمراجعة أو في مجال التعليم أو كموظفين في القطاع العام أو الخاص كما يضم 155 هيئة محاسبية تمثل 113 دولة<sup>5</sup>.

#### **الجمعية Assembly**

1 - الأدلة الدولية لمراجعة الحسابات، (1989)، منشورات المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، ترجمة توفيق إبراهيم أيوب، صالح جاد الله، عمان، ص9.

2 - حازم الالوسي، (2005)، المعايير الدولية للمراجعة أهميتها وكيفية التعامل معها عربياً، مجلة الدراسات العليا، أكاديمية الدراسات العليا والبحوث الاقتصادية، طرابلس، العدد السابع، ص49.

3 - نصر صالح محمد، مرجع سابق، ص67.

4 - سالم بن غريبة، (1990)، توحيد وتنسيق مبادئ المحاسبية ومعايير المراجعة في البلدان المختلفة: المقومات والمشاكل، مجلة البحوث الاقتصادية، المجلد الثاني، العدد الأول، ص41.

5 - محمد بن سلطان القباني (2005)، أطار مقترح لتنظيم العلاقة بين هيئة المحاسبة والمراجعة لدول مجلس التعاون وجمعيات المحاسبة الوطنية، مجلة كلية التجارة، الإسكندرية، المجلد 42، العدد الأول، ص297.

تتكون الجمعية من الأعضاء الممثلين للمنظمات المحاسبية حيث يمثل كل منظمة عضو واحد، و تقوم الجمعية باختيار مجلس للاتحاد و إنشاء أسس المساهمات المالية للأعضاء و تتبنى التغييرات في النظام الأساسي للاتحاد.

### المجلس Council

يتكون المجلس من ممثلي الدول يتم اختيارهم عن طريق الجمعية، وتقع على عاتق المجلس مسؤولية تنفيذ برامج عمل الاتحاد، ذلك بتطوير و إصدار الإرشادات و إجراءات التشغيل لتحقيق هذا الغرض، ويقوم المجلس في سبيل ذلك بتعيين لجان تنفيذية من الأعضاء لتنفيذ السياسات والقرارات. ويتم تنفيذ برنامج عمل المجلس بشكل أساسي من قبل مجموعات عمل أو بواسطة إحدى اللجان الفنية الدائمة التالية:

- لجنة التعليم.
- لجنة السلوك المهني.
- لجنة المحاسبة المالية والإدارية.
- لجنة تكنولوجيا المعلومات.
- اللجنة الدولية لمهنة المراجعة.
- لجنة العضوية.
- لجنة القطاع العام.

وتجدر الإشارة هنا أن لجنة التعليم، لجنة السلوك المهني، اللجنة الدولية لمهنة المراجعة تختص بالأنشطة المرتبطة بالمراجعة، وفيما يلي شرح مختصر لهذه اللجان.

**لجنة التعليم:** وهي لجنة دائمة تابعة لمجلس الاتحاد، وقد أنشأت هذه اللجنة لمناقشة البحوث والدراسات وتطوير معايير وإرشادات في التعليم والتدريب السابق للالتحاق بالمهنة، والتعليم المهني المستمر لأعضاء مهنة المحاسبة، ويتوقع أن تعمل اللجنة كحافز للعمل المشترك بين الدول المتقدمة والدول التي تسعى إلى التقدم والمساعدة في تطوير التعليم المحاسبي خاصة في مجال المساعدات التي تساهم في التطور الاقتصادي.

**لجنة السلوك المهني:** اهتمت هذه اللجنة بإصدار ومناقشة القواعد التي تتعلق بالنواحي التالية<sup>1</sup>:

- 1- السلوك المهني في مهنة المراجعة والمحاسبة.
- 2- حملات الدعاية وجذب العملاء.
- 3- الأمانة والموضوعية والاستقلالية.
- 4- السرية والمحافظة على أسرار العميل.
- 5- الكفاءة المهنية.
- 6- السلوك المهني للمراجع عندما يعمل في دولة أجنبية.
- 7- الشروط التي يجب توافرها قبل القيام بعملية المراجعة عندما يحل المراجع محل مراجع آخر.

<sup>1</sup> - أمين السيد لطفي، مرجع سابق، ص205.

8- شروط قبول مهام معين، أو القيام بعملية المراجعة عندما يقوم مراجع آخر ببعض الأعمال العميل.

#### الجنة الدولية لمهنة المراجعة

وهي لجنة دائمة تابعة لمجلس الاتحاد الدولي للمحاسبين ومهمتها إصدار معايير المراجعة نيابة عن مجلس الاتحاد، وتتكون اللجنة من ممثلي الأعضاء الذين يختارهم مجلس الاتحاد لعضوية اللجنة لفترة خمس سنوات، ويجب أن يكون الممثل الذي تعينه المنظمة أو المنظمات عضواً فيها<sup>1</sup>. ولغرض الحصول على عدد واسع من الآراء، فإنه يمكن للجان الفرعية التابعة للجنة أن تضم أفراداً من أقطار ليست ممثلة في اللجنة، كما أنه يمكن طلب معلومات من منظمات أخرى<sup>2</sup>.

وكانت اللجنة قد قامت بإصدار 27 معياراً وأصدرت اللجنة تمهيداً لهذه المعايير ورد فيه أن هدف إصدار المعايير هو تطوير وتدعيم مهنة محاسبة دولية مترابطة تستند إلى قواعد متسقة، وتدرك اللجنة اختلاف الأنظمة والقوانين بين الدول واثراً ذلك على الممارسة المهنية والأخذ في الاعتبار مظاهر الاختلاف بين معايير المراجعة المطبقة في الدول الأعضاء وإعطاء أولوية التطبيق للمعايير والمتطلبات المحلية، كما أن تطبيق المعايير الدولية يشمل كل مراجعة أو فحص مستقل بغرض إبداء الرأي في المعلومات المالية<sup>3</sup>.

وبالإضافة للمعايير الدولية للمراجعة فقد قام بإصدار البيانات الدولية لمهنة المراجعة لتوفير مساعدة عملية للمراجعين عند تطبيق المعايير أو لترويج الممارسات الجيدة، علماً بأنه لم تعط لهذه البيانات نفس صلاحية وقوة المعايير<sup>4</sup>.

تقوم اللجنة بالخطوات التالية لإرساء المعايير الدولية للمراجعة<sup>5</sup>.

- 1- تقوم اللجنة (IAPC) باختيار موضوعات للدراسة عن طريق لجنة فرعية.
- 2- تقوم اللجنة الفرعية بدراسة الموضوع مع الأخذ في الاعتبار الدراسات السابقة المتعلقة بالموضوع و إعداد مسودة حول المعيار.
- 3- تقوم اللجنة (IAPC) بدراسة المسودة، وبعد موافقة ثلاثة أرباع أعضاء اللجنة يتم توزيع المسودة على الأعضاء لدراستها وإرسال الملاحظات.
- 4- بعد موافقة ثلاثة أرباع اللجنة على المسودة المعدلة يتم إصدار المعيار ويصبح موضعاً للتنفيذ منذ تاريخ يحدد عند الإصدار.

#### تقييم الجهود المبذولة من قبل الاتحاد الدولي للمحاسبين

باستعراض الجهود سابقة الذكر التي حاول من خلالها الاتحاد النهوض بالمهنة على الصعيد الدولي يمكن أن نسجل النقاط التالية:

<sup>1</sup> - اتحاد المحاسبين الدولي، أدلة التدقيق الدولية، مرجع سابق، ص15-16.

<sup>2</sup> - حازم الالوسي، مرجع سابق، ص252.

<sup>3</sup> - اتحاد المحاسبين الدولي، أدلة التدقيق الدولية، مرجع سابق، ص17.

<sup>4</sup> - IFAC Hand book ,1997, op cit ,p32

<sup>5</sup> - حازم الالوسي، مرجع سابق، ص254-255.

1- فيما يتعلق بالأهداف المرسومة للاتحاد التي حددتها اتفاقية ميونخ عام 1976 فإن مهام الاتحاد قد نصت على إصدار معايير المراجعة الدولية، بينما أهمل العديد من الأهداف الأخرى المهمة، ولاسيما القيام بالدراسات و الأبحاث ذات العلاقة بالمهنة و إصدار الدوريات كوسيلة لتبادل الآراء و الأفكار بين المهتمين بالمهنة التي من شأنها أن تزيد من تقرب وجهات النظر على الصعيد الدولي<sup>1</sup>.

2- واكب الإتحاد التطورات الرأسية في مجال المراجعة من خلال إصدار المعايير الدولية المتعلقة باستخدام الحاسب الآلي والمراجعة التحليلية، بينما أهمل التطورات الأفقية المتعلقة بالتوسع في مجال ونطاق الأهداف ليشمل تقييم الأداء الإداري والاجتماعي للوحدات الاقتصادية.

### 2.3.4.1 المنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية (الانتوساي)

أنشئت المنظمة الدولية لأجهزة الرقابة العليا INTOSAL في فيينا عام 1953 م بهدف تطوير هذه الأجهزة. وعقدت عدة ندوات ومؤتمرات حضرها مندوبون من معظم دول العالم، ومن أهم الموضوعات التي ركزت عليها هذه المؤتمرات والندوات، موضوع مراجعة الأداء، مراجعة الإيرادات، مطابقة التصرفات الحكومية مع القوانين والأنظمة النافذة، استقلالية أجهزة الرقابة المالية، وقد انبثقت عن هذه المنظمة عدة منظمات فرعية تسعى لتحقيق أهداف المنظمة وهي<sup>2</sup>:

- المجموعة العربية للأجهزة العليا للرقابة المالية و المحاسبية (أرابوساي)
- المنظمة الآسيوية للهيئات العليا للرقابة المالية (إسوساي).
- المنظمة الإفريقية للأجهزة العليا للرقابة المالية (أفروساي).
- المنظمة الأوروبية للأجهزة العليا للرقابة المالية (الأوروساي).
- المنظمة الكاريبية للهيئات العليا للرقابة المالية (كاروساي)
- منظمة أمريكا اللاتينية للهيئات العليا للرقابة المالية. (أولاسيفي)
- اتحاد جنوب الهادي للهيئات العليا للرقابة المالية (سباساي)

### أنشطة الإنتوساي

تقوم المنظمة بعدة أنشطة من أجل تحقيق أهدافها التي من أهمها:<sup>3</sup>

- 1- تتولى الإنتوساي عقد مؤتمر دولي عام (الأنكوساي) كل ثلاث سنوات في إحدى عواصم الدول الأعضاء لمناقشة الأمور الفنية المتعلقة بالعمل الرقابي التي تهتم الأعضاء، وكان أول هذه المؤتمرات في كوبا 1953 م في حين كان آخرها مؤتمر العشرين في جنوب إفريقيا سنة 2010م.
- 2- تقوم بإصدار مجلة "المجلة الدولية للرقابة المالية الحكومية" وهي الناطق الرسمي للإنتوساي وأداة التواصل الرئيسية بين أعضائها والهدف الرئيسي لهذه المجلة التي تصدر فصليا في لغات الإنتوساي الرسمية الخمس "الألمانية والاسبانية والإنجليزية والعربية والفرنسية" هو توفير منتدى لتبادل المعلومات والتجارب ذات الصلة بالقضايا التي تواجه البلدان الأعضاء في الإنتوساي.

<sup>1</sup> - سالم بن غربية، مرجع سابق، ص 67.

<sup>2</sup> - حسين القاضي، حسين دحدوح، مرجع سابق، ص 43.

<sup>3</sup> الإنتوساي 50 سنة (1953-2003) إصدار خاص للمنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية، ص 40-96.

3- إصدار وتطوير أخلاقيات للمهنة.

4- إصدار وتطوير مجموعة من المعايير الرقابية تتألف من أربعة أقسام هي: المبادئ الأساسية للرقابة المالية - المعايير العامة للرقابة المالية - المعايير الميدانية للرقابة المالية - معايير إعداد تقارير الرقابة المالية.

## خلاصة الفصل الأول

استعرض الفصل نشأة ومراحل تطور المراجعة، ودور المنظمات المهنية والعلمية المحلية و الإقليمية والدولية في هذا التطور، وتبين من خلال هذا العرض أن المراجعة رافقت نشوء الحضارات الإنسانية و تطورت بتطورها، كما تبين أن المراجعة في ليبيا مورست منذ عام 1950، واتسمت هذه المرحلة بغياب القوانين والنظم التي تحكم المهنة فضلاً عن غياب وجود منظمة مهنية تتكفل بتنظيم المهنة وتطويرها، الأمر الذي أدى إلى تدني مستوى المهنة مما أثر سلباً على سمعتها، إلا أن صدور قانون رقم (116) لسنة 1973 قد أحدث نقلة نوعية في تنظيم وتحسين أداء الممارسة المهنية في ليبيا. وقد كان للمنظمات المهنية والعلمية وخاصة الأجنبية منها الدور الفعال في تطور مهنة المراجعة أما فيما يتعلق بنقابة المحاسبين والمراجعين الليبيين فهي غير قادرة حتى الآن على تحقيق الأهداف التي أنشئت من أجلها وبالتالي عدم قدرتها على تطوير مقومات المهنة في ليبيا.

# الفصل الثاني

مفهوم

المراجعة

وأهدأفها

وأنواعها

## تمهيد

تعتبر مراجعة الحسابات علماً وممارسة تطبيقية، وهناك تعريفات عديدة لمراجعة الحسابات تم أخذها من عدة جهات نظر حسب طبيعة ووظائف المراجعة، فمنهم من عرفها من وجهة نظر علمية ومنهم من عرفهم من وجهة نظر تطبيقية. فالمراجعة بصورة رئيسية تعني فحص المعلومات أو البيانات المالية، من قبل شخص مستقل لأي مؤسسة بغض النظر عن هدفها وحجمها أو شكلها القانوني.

وقديماً كانت عملية المراجعة مجرد وسيلة لاكتشاف ما قد يوجد في الدفاتر من أخطاء وغش وتلاعب وتزوير، وبعد التطور الذي حصل في بيئة الأعمال والانفتاح الاقتصادي الدولي وأثر العولمة على اقتصاديات الدول فقد تغيرت النظرة إلى المراجعة مما تطلب من المراجع تقديم خدمات أهم من اكتشاف الأخطاء والغش وغيرها من الأهداف التقليدية ليقوم بعملية المراجعة من أجل تقديم الأهداف العصرية التي تتلاءم وبيئة الأعمال الحالية.

يقسم بعض الكتاب المراجعة من حيث نطاق العمل إلى مراجعة كاملة ومراجعة جزئية، أو من حيث الجهة التي تقوم بهذه الخدمة إلى مراجعة حكومية ومراجعة خارجية ومراجعة داخلية، أو من حيث زمن إجراء المراجعة إلى مراجعة مستمرة ومراجعة نهائية، أو من حيث الالتزام إلى مراجعة إلزامية ومراجعة اختيارية، أو من حيث مدى الفحص إلى مراجعة تفصيلية ومراجعة اختبارية.

وقد تطورت خدمات المراجعة، بحسب التطورات التي حصلت في الظروف والمتغيرات الاقتصادية والاجتماعية والسياسية، فنتيجة للاهتمام بالمسؤولية الاجتماعية وما تبعه من ظهور المحاسبة الاجتماعية تضافرت عديد من العوامل للمطالبة بإيجاد مفهوم جديد للمراجعة تحكمه مجموعة من المعايير بهدف تقييم الجانب الاجتماعي لأداء المؤسسة وقد أطلق على ذلك المفهوم المراجعة الاجتماعية، واستجابة للاهتمام المتزايد للمؤسسة بالرقابة على الأداء البيئي على نحو أكثر فعالية ومدى التزامها بالقوانين واللوائح المتعلقة بالبيئة فقد كانت البداية الحقيقية للمراجعة البيئية، في أواخر الثمانينات بعد أن كانت تتم ضمن مراجعة الأداء الاجتماعي.

وبناء على ما تقدم فإن هذا الفصل يهدف إلى توضيح مفهوم مراجعة الحسابات مع استعراض أنواعها وتحديد أهدافها ولتحقيق ذلك فإن البحث في هذا الفصل سيغطي الموضوعات التالية:

- مفهوم مراجعة الحسابات

- أهداف مراجعة الحسابات

- أنواع مراجعة الحسابات

وينتهي الفصل بخلاصة لما تم عرضه ومناقشته من موضوعات.



## 2.2 مفهوم مراجعة الحسابات.

إن كلمة المراجعة Auditing مشتقة من الكلمة اللاتينية Audire ومعناها يستمع<sup>1</sup>. فكان المراجع في اليونان يستمع إلى القيود المثبتة بالدفاتر و السجلات للوقوف على صحتها و سلامتها ضمن جلسة استماع عامة و بعد ذلك يقوم المراجع بتقديم تقريره الخطي<sup>2</sup>، و المراجعة بمدلولها اللفظي يقصد بها فحص البيانات و الأرقام و السجلات بقصد التحقق من صحتها<sup>3</sup>، أما المراجعة بمعناها المهني فقد تم تعريفها من قبل دائرة المعلومات البريطانية بأنها فحص للأعمال مهما كانت طبيعتها يقوم به أحد أو بعض الأفراد بدون أن يكون هو الذي نفذها، وذلك بغية التأكد من أنها تمت وفقا للأهداف المحددة.

وقد تعددت آراء الهيئات العلمية والمنظمات المهنية والباحثين حول تحديد مفهوم شامل و محدد للمراجعة، فقد عرفت لجنة المفاهيم الأساسية التابعة للجمعية الأمريكية للمحاسبة "بأنها عملية منظمة، الهدف منها الحصول على تقييم موضوعي للدلائل التي توثق وقوع الأحداث و العمليات الاقتصادية للشركات محل المراجعة و ذلك من أجل التأكد من درجة المطابقة بينما يتم مراجعته و بين الخطط و البرامج الموضوعية ثم توصيل النتائج إلى المستفيدين منها<sup>4</sup>. هذا و قد جاء تعريف المراجعة على لسان الخبراء المحاسبين للاتحاد الأوروبي بالكيفية التي تضمن للمراجع أن يعطي من خلالها رأيا عما إذا كانت الحسابات تترجم الحالة الحقيقية للمؤسسة أثناء سنة الفحص<sup>5</sup>.

أما (GERMONS et BONNAULT) فلقد أوضحا بأن المراجعة عبارة عن اختبار تقني يقوم به مهني مؤهل و مستقل بغية إعطاء رأي معلل حول<sup>6</sup>:

- نوعية و مصداقية المعلومات المالية المعدة من طرف المؤسسة،
- مدى احترام الواجبات في إعداد هذه المعلومات في كل الظروف،
- مدى التقيد بتطبيق القواعد و المبادئ المحاسبية المعمول بها بهدف إعطاء صورة صادقة عن الوضعية المالية للمؤسسة وعن نتائج أنشطتها.

يلاحظ على هذا التعريف أنه يضيف على المراجعة مهمة جديدة تتمثل في موضوع القياس المحاسبي و ذلك يعود إلى الأبحاث المكثفة التي إنصبت في جوهرها حول تطوير نظرية المحاسبة وما قد يترتب عنه من تحسينات أكاديمية و مهنية. و يشير كذلك إلى ضرورة التأكد من صحة تطبيق

<sup>1</sup> - خالد أمين عبد الله (1986). علم تدقيق الحسابات، الجامعة الأردنية، عمان، ص5.

<sup>2</sup> - عبد الكريم الرمحي، (1983). الأصول العلمية والعملية لتدقيق الحسابات، شركة الشرق الأوسط للطباعة، ص10.

<sup>3</sup> - عبد المنعم محمود عبد المنعم، عيسى محمد أبو طبل، (1982). المراجعة أصولها العلمية، دار النهضة العربية، القاهرة، ص26.

<sup>4</sup> - إبراهيم طه عبد الوهاب، (2004). المراجعة النظرية العلمية والممارسة المهنية، جامعة المنصورة، ص3

5-GERMOND Bernard,(1991) "Audit financier , Guide Pour l' Audit de l' information Financier des entreprises".cllet , p.28.

نقلا عن أبو سماحة محمد، (2002)، معايير المراجعة وتطبيقها في الجزائر، (رسالة ماجستير، غير منشورة، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، ص6

6- COLLINS Lionel. et VALIN. G ,(1992)"Audit et Controle interne , aspects financiers et operations stratégiques " , dalloz, paris, p21.

الإجراءات المحاسبية وفق المبادئ و القواعد المعمول بها. و من هذا المنطلق تضمن هذا التعريف إلزام المراجع بالتأكد من انسجام و اتساق القوائم المالية و الإفصاح عن أي مخالفات في هذا الشأن. في حين أوضح بعض الباحثين أن المراجعة " هي عملية منظمة لجمع و تقييم أدلة و قرائن الإثبات عن تأكيدات و افتراضات بوقائع و أحداث اقتصادية بطريقة موضوعية و ذلك لمعرفة مدى صحة هذه التأكيدات و الافتراضات و تماشيها مع المعايير المحددة، و إيصال نتيجة كل ذلك إلى الأطراف المعنية"<sup>1</sup>.

ويلاحظ من التعريف السابق بأنه ربط بين المراجعة كونها عملية مركبة من عدة مستويات تنحصر في جمع و تقييم أدلة و قرائن الإثبات و بين إيصال نتائجها إلى مختلف الفئات المستخدمة للتقارير المالية.

أخيرا يرى بعض الباحثين أن التعريف الذي وضعته لجنة المفاهيم الأساسية للمراجعة ينفي الحاجة إلى وضع تعريف جديد للمراجعة لكنه يقترح أن تضاف إليه كلمة اجتماعية حتى يصير أكثر شمولاً و يتلاءم مع المتغيرات الحديثة خصوصا تلك التي ترتبط بمجال المراجعة من منظور اجتماعي و اقتصادي و ذلك على النحو التالي<sup>2</sup>:

"المراجعة عملية منظمة، الهدف منها الحصول على الدليل الموضوعي و تقييمه وذلك عن الأحداث و العمليات الاقتصادية و الاجتماعية للشركات محل المراجعة، وذلك من أجل التأكد من درجة المطابقة بين ما يتم مراجعته و بين الخطط والمعايير الموضوعية مع توصيل النتائج إلى المستفيدين منها ."

ونحن نتفق مع هذا الرأي لأنه يبرز الدور الحديث للمراجعة الذي تعدى حدود تبرئة ذمة الوكلاء (الإدارة) تجاه الملاك و أصبح يشمل مختلف القضايا التي تمس مصالح فئات أخرى في المجتمع مثل المراجعة البيئية، المراجعة المستقلة، الداخلية، الحكومية، الاجتماعية... الخ.

إن المتمعن في التعريفات السابقة يلاحظ اختلاف الباحثين حول وضع تعريف أو مفهوم موحد للمراجعة غير أن هذا الاختلاف (أو التعدد) لا يتعلق أساسا بالمراجعة ذاتها لكنه يتعلق إما بالموقع الذي ينطلق منه الباحث أو بالأفق الذي ينظر من خلاله إلى المراجعة.

ويمكن استخلاص أهم المعالم الأساسية التي تحكم المراجعة في النقاط التالية:

- 1- المراجعة عملية منهجية منتظمة تنفذ بشكل علمي من قبل مراجع (مراجعين) مؤهل تأهيلا مناسباً ولديه الخبرة الكافية للقيام بهذا العمل.
- 2- القاعدة الأساسية لعملية المراجعة هي الحصول على أدلة أو قرائن إثبات مناسبة بطريقة موضوعية. بمعنى أن الأدلة والقرائن يجب أن لا تتأثر أو تخضع لأهواء المراجع أو تكون عرضة لتحيزه.
- 3- إن مجال المراجعة لا يقتصر على فحص المعلومات المقدمة بالقوائم المالية فحسب بل يشمل أيضا فحص النظام المحاسبي الذي تنتج عنه مثل هذه المعلومات (المالية و الاجتماعية)، ويشمل كذلك

<sup>1</sup> - إبراهيم عثمان شاهين، (1989). أصول المراجعة، مؤسسة شباب الجامعة، الإسكندرية، ص38.

<sup>2</sup> - نصر صالح. مرجع سابق، ص.167.

إبداء الرأي حول ما إذا كانت القوائم عادلة و معدة على أساس مجموعة من القواعد و القوانين المتعارف عليها. وقد تتمثل هذه القواعد في المبادئ المحاسبية المتعارف أو قواعد معينة تحددها التشريعات أو موازنات تقديرية أو مقاييس أخرى للأداء تضعها الإدارة أو المعايير المستخدمة في مجال تقييم المحاسبة عن المسؤولية الاجتماعية.

4- إن المراجع مسؤول عن تبليغ نتائج المراجعة إلى الأطراف التي عينته في شكل تقارير مكتوبة في الوقت المناسب.

### 3.2 أهداف المراجعة.

إن الباحث في نشأة المراجعة وتطورها تاريخياً يستطيع أن يتلمس تغيراً ملحوظاً في أهدافها التي يمكن عرضها في مجموعتين رئيسيتين هما:

#### 1.3.2 الأهداف التقليدية للمراجعة.

1. التحقق من صحة و دقة و صدق البيانات المحاسبية المسجلة و المثبتة بالدفاتر و السجلات و الحرص على اكتشاف ما قد يوجد بالدفاتر من أخطاء أو تزوير، و العمل على تقليل فرص ارتكاب الأخطاء عن طريق تقييم و تدعيم نظام الرقابة الداخلية.
2. إعطاء رأي فني محايد حول القوائم المالية و مدى عدالتها في تمثيل المركز المالي و نتائج أعمال الشركة.

#### 2.3.2 الأهداف المتطورة للمراجعة

- إن ما يميز العلوم الاجتماعية هو الحركة أو التغير الذي يلزم أهداف الوحدة المحاسبية، و المراجعة بصفاتها أحد فروعها عرفت أهدافها مع مرور الزمن تطورا و اكب تلك الحركة نوجزها في الآتي<sup>1</sup>:
- 1- مراقبة الخطة و متابعة تنفيذها، و التعرف على ما حققته من أهداف و دراسة الأسباب التي حالت دون الوصول إلى الهدف المحدد.
  - 2- تقييم نتائج الأعمال من خلال مقارنتها بما كان مستهدفاً.
  - 3- تحقيق أقصى كفاية إنتاجية ممكنة عن طريق القضاء على الإسراف في جميع نواحي النشاط.
  - 4- تحقيق أقصى قدر من الرفاهية الاقتصادية و الاجتماعية لأفراد المجتمع.
  - 5- تخفيض خطر المراجعة و ذلك لصعوبة تقدير آثارها على العميل أو الشركات محل المراجعة.
- من العرض السابق نستطيع القول أن الهدف الرئيسي للمراجعة هو إبداء الرأي الفني المحايد حول مختلف المواضيع و القضايا (إنتاجية، مالية، ضريبية، اجتماعية، بيئية،...) محل المراجعة مقارنة بمعالم و معايير محددة.

### 4.2 تبويات المراجعة.

<sup>1</sup> - يرجع على سبيل المثال :

- احمد حلمي جمعة، (2005). مدخل إلى التدقيق الحديث، دار صفاء للنشر و التوزيع، عمان، ص9.  
- متولي محمد الجمل، عبد المنعم محمود، (1973). المراجعة، دار النهضة العربية، القاهرة، ص19.

يمكن تقسيم المراجعة إلى عدة تبويبات تختلف عن بعضها وفقا للمعيار أو الزاوية التي ينظر منها، وليس معنى هذا أن لكل نوع من هذه المراجعات مبادئ علمية تختلف عن المبادئ العلمية التي تحكم النوع الآخر، و لكن الخصائص العامة و الأصول و المبادئ العلمية التي تحكم عملية المراجعة في مجموعها تكاد تكون واحدة في كل نوع من هذه الأنواع من المراجعات. حيث تتضمن كافة المراجعات<sup>1</sup>:

- عمليات فحص وتقييم منظم لأدلة الإثبات بغرض التأكد من أن القوائم أو التصرفات سواء للأفراد أو للوحدات تتطابق مع المعايير المقررة.
- توصيل نتائج الفحص و التقييم في تقرير مكتوب يتضمن نتائج عملية الفحص والتقييم إلى الجهة التي قامت بتعيين وتكليف القائم بالمراجعة.
- وقد اختلف الكتاب حول تحديد أو وضع تبويب موحد و واضح لأنواع المراجعات<sup>2</sup>. فقد قام أحد الباحثين بتبويب المراجعة إلى ثلاثة أنواع رئيسية هي<sup>3</sup>:

1- مراجعة القوائم المالية.

2- مراجعة الالتزام.

3- مراجعة العمليات.

يعتمد النوع الأول على المبادئ المحاسبية المتعارف عليها، في حين يتأسس النوع الثاني على السياسات الإدارية والقوانين والتشريعات، بينما يعتمد النوع الثالث على الأهداف الموضوعية بواسطة الإدارة. وتجدر الإشارة إلى أن تقرير المراجع يختلف باختلاف نوع المراجعة، فتقرير المراجع في النوع الأول يتضمن عدالة القوائم المالية، و أما في النوع الثاني فيتضمن وجود الالتزام، والنوع الثالث يحتوي على مدى تحقيق الكفاية و الفعالية.

في حين أن البعض الآخر من الكتاب يبوب المراجعة إلى<sup>4</sup>:

1- التبويب حسب الهدف الرئيسي من عملية المراجعة.

- مراجعات القوائم المالية.

- مراجعات الالتزام.

- المراجعات التشغيلية.

2- التبويب حسب المستفيدين الرئيسيين.

- المراجعة الخارجية.

- المراجعة الداخلية.

<sup>1</sup> - أمين السيد احمد لطفي، (2005). مراجعات مختلفة لأغراض مختلفة، الدار الجامعية، الإسكندرية، ص6

<sup>2</sup> - طارق عبد العال حماد، (2007). موسوعة معايير المراجعة، الجزء الأول، الدار الجامعية، الإسكندرية، ص34-35.

<sup>3</sup> - على عبد القادر الذنبيات، (2009). تدقيق الحسابات في ضوء المعايير الدولية نظرية وتطبيق، الطبعة الثانية، شركة مطابع الأرز، عمان، ص 27-29

<sup>4</sup> - أمين السيد احمد لطفي، مرجع سابق، ص6.

هذا ويقسم باحث آخر مراجعي الحسابات إلى ثلاث مجموعات هي<sup>1</sup>: -

- المجموعة الأولى: المراجعون المستقلون.
- المجموعة الثانية: المراجعون الداخليون.
- المجموعة الثالثة: المراجعون الحكوميون.

ويفترض في هؤلاء الحصول على شهادات مهنية من معاهد و هيئات متخصصة.

وقد ذهب البعض الآخر من الباحثين إلى أبعد من ذلك فقد فرق بين أنواع المراجعة و أشكالها، فنوع المراجعة هو الذي يحدد صفات الأشخاص الذين يقومون بتنفيذ المراجعة ومرجعهم الوظيفي أو القانوني والجهة أو الجهات التي يوجهون تقاريرهم إليها، أما أشكال المراجعة فهي الطرق أو الأساليب التي يتبعها المراجعون في تنفيذ عملية المراجعة بغض النظر عن ماهية المراجعين وجهة ارتباطهم.

وفيما يلي تبويب للمراجعات حسب وجهة نظر أغلب الباحثين<sup>2</sup>.

1- من حيث نطاق أو حدود عملية المراجعة، مراجعة كاملة ومراجعة جزئية.

2- من حيث توقيت عملية المراجعة، مراجعة نهائية ومراجعة مستمرة.

3- من حيث القائم بعملية المراجعة، مراجعة داخلية ومراجعة خارجية.

4- من حيث الالتزام، مراجعة إلزامية ومراجعة اختيارية.

5- من حيث مدى الفحص، المراجعة التفصيلية والمراجعة الاختبارية<sup>3</sup>.

ونتناول بالشرح المختصر فيما يلي طبيعة و خصائص كل نوع من هذه المراجعات.

#### 1.4.2 تبويب المراجعة من حيث نطاقها.

يعتبر نطاق المراجعة من أهم المحددات لطبيعة المراجعة الواجب اعتمادها، ففي هذا النطاق يمكن أن

نتصور النوعين التاليين:

- المراجعة الكاملة.

- المراجعة الجزئية.

#### 1.1.4.2 المراجعة الكاملة.

يقصد بهذا النوع من المراجعة فحص جميع العمليات المثبتة بالدفاتر والسجلات للتأكد من أن جميع العمليات مقيدة بانتظام وأنها صحيحة وأن جميع الدفاتر و السجلات و ما تحويه من حسابات أو بيانات خالية من الأخطاء أو الغش أو التلاعب. وكان هذا النوع من المراجعة هو السائد في أول عهد للمراجعة<sup>4</sup>. إن نتيجة توسع الشركات وتعدد نشاطاتها وامتداد أعمالها على رقع جغرافية واسعة أصبح

<sup>1</sup> - أحمد حلمي جمعة، مرجع سابق، ص19.

<sup>2</sup> - للمزيد من التفاصيل حول هذا الموضوع يرجى الرجوع إلى :-

- محمد توفيق محمد، (1992)، أصول المراجعة الأصول العلمية والممارسة العملية، القاهرة، ص7-14.

- حسين القاضي، حسين دحدوح، (1999).مراجعة الحسابات، منشورات جامعة دمشق، ص18-21

<sup>3</sup> - أحمد حلمي جمعة، مرجع سابق، ص10.

<sup>4</sup> - عبد المنعم محمود عبد المنعم، عيسى محمد ابو طبل، مرجع سابق، ص37-38

القيام بالمراجعة الكاملة عملا صعبا إن لم يكن مستحيلا، الأمر الذي أدى إلى تطور هذا النوع من المراجعة فأصبحت تعرف بأنها تلك المراجعة التي تخول للمراجع إطارا غير محدد للعمل الذي يؤديه ولا تضع الإدارة أو الجهة التي تعين المراجع أية قيود على نطاق أو مجال عمله، ولكن تخضع ذلك لمعايير أو مستويات المراجعة المتعارف عليها، و يتعين على المراجع في نهاية الأمر إبداء الرأي الفني المحايد عن مدى عدالة و صحة التقارير المالية ككل بغض النظر عن نطاق الفحص و المفردات التي شملتها اختباره<sup>1</sup>.

#### 2.1.4.2 المراجعة الجزئية.

هي المراجعة التي يقتصر فيها عمل المراجع على بعض العمليات المعينة، أو هي ذلك النوع من المراجعة التي توضع فيها بعض القيود على نطاق فحص المراجع بأي صورة من الصور، و تحدد الجهة التي تعين المراجع تلك العمليات<sup>2</sup>. تبعا لما سبق أصبح من الضروري تقييد هذا النوع من المراجعة بالعناصر الآتية<sup>3</sup>:

- وجود عقد كتابي يوضح نطاق عملية المراجعة.
- تيرئة ذمة المراجع من القصور والإهمال في مراجعة بند لم يعهد إليه.
- حصر مسؤولية المراجع في مجال المراجعة أو في البند المعهود إليه.

#### 2.4.2 تبويب المراجعة من حيث التوقيت.

تميز في هذه الزاوية بين نوعين من المراجعة هما المراجعة المستمرة التي هي غير محدودة الوقت و المراجعة النهائية التي هي محددة بالوقت وعادة ما تكون عند نهاية السنة المالية، لذلك سنتطرق إلى النوعين التاليين من المراجعة الناجمين عن هذه الزاوية في الآتي:

- المراجعة النهائية.
- المراجعة المستمرة.

#### 1.2.4.2 المراجعة النهائية.

يقصد بهذا النوع من المراجعة تلك التي يبدأ العمل فيها بانتهاء السنة المالية و إعداد الحسابات الختامية و الميزانية العمومية<sup>4</sup>. و تتميز بضمان عدم حدوث أي تعديل في البيانات المثبتة بالدفاتر أو في أرصدة الحسابات بعد مراجعتها و ذلك لأن المراجع يبدأ عمله بعد إقفال الدفاتر، كما أنها تؤدي إلى عدم حدوث ارتباك في العمل داخل الشركة نتيجة لعدم تردد المراجع على الشركة، بالإضافة إلى أنه

<sup>1</sup> - أحمد حلمي جمعة، مرجع سابق، ص 11.

<sup>2</sup> - حسين القاضي، حسين دحدوح، مرجع سابق، ص 19

<sup>3</sup> - صديقي مسعود، (2005)، نحو إطار متكامل للمراجعة المالية في الجزائر على ضوء التجارب الدولية، رسالة دكتوراه، غير منشورة، جامعة الجزائر، ص 34.

<sup>4</sup> - حسين القاضي، حسين دحدوح، مراجعة الحسابات، مرجع سابق، ص 19.

يؤدى إلى تخفيض احتمالات السهو من جانب القائم بعملية المراجعة<sup>1</sup>. ويؤخذ عليها تأخير النتائج و فشلها في اكتشاف الغش والأخطاء والتلاعب، حدوث ارتباك في مكتب المراجع. ينصح باستخدام هذا النوع من المراجعة في الشركات الصغيرة أو المتوسطة الحجم.

#### 2.2.4.2 المراجعة المستمرة.

وهى المراجعة التي تتم على مدار السنة المالية وغالبا ما تتم وفقا لبرنامج زمني محدد مسبقا مع ضرورة إجراء مراجعة أخرى بعد إقفال الدفاتر المحاسبية للتحقق من التسويات الضرورية لإعداد القوائم المالية الختامية<sup>2</sup>، وهذا النوع من المراجعة يتلافى ما يؤخذ على المراجعة النهائية و أهمها تأخر نتائج المراجعة، وارتباك العمل بمكتب المراجعة، بالإضافة إلى تمكين المراجع من التعرف على أوجه نشاط الشركة و الإلمام أكثر بنظام الرقابة الداخلية، وتقليل فرص التلاعب واكتشاف الغش و الأخطاء في الدفاتر والسجلات.

وعلى الرغم من المزايا التي تتمتع بها المراجعة المستمرة إلا أن اتباعها قد يبرز بعض العيوب أهمها:

- احتمال قيام بعض موظفي الشركة بإجراء تعديل (بحسن أو سوء نية) في البيانات المثبتة بالدفاتر والسجلات بعد مراجعتها.

- احتمال سهو المراجع عن إتمام بعض العمليات التي بدأ فيها ولم ينته منها في حينها.

- ارتباك العمل في الشركة محل المراجعة.

يمكن للمراجع معالجة هذه العيوب من خلال قيامه بوضع علامات أو رموز معينة أمام العمليات التي تمت مراجعتها و أن يحسن اختيار الفترات المناسبة لزيارة الوحدة و مراجعة حساباتها، و كذلك إعداد مذكرات بأرصدة الحسابات التي تمت مراجعتها<sup>3</sup>. و تجدر الملاحظة هنا، أن هذا النوع من المراجعة يطلق عليه المراجعة المانعة، ويصلح تطبيقها عادة على الشركات الكبيرة بسبب تميزها بكثرة العمليات و تنوعها و التي عادة ما تجعل المراجع غير قادر على إتمام عملية المراجعة في نهاية السنة المالية. يرى بعض الكتاب أن تبويب هذا النوع من المراجعة يكون كالتالي<sup>4</sup>:

أ- مراجعة مسبقة.

ب- مراجعة مرافقة.

ج- مراجعة لاحقه.

أ- المراجعة المسبقة.

ويقصد بها تلك التي تمس العمليات والتصرفات قبل إجازتها نهائيا، وعادة ما تستخدم في المراجعات الحكومية حيث تعتمد بعض الأنظمة والتشريعات إلى اعتمادها بهدف التأكد مثلا من أن معاملة معينة تتوافق أو لا تتوافق مع الأصول القانونية و النظامية قبل استكمال انجازها.

1 - أحمد حلمي جمعة، مرجع سابق، ص 14.

2 - حسين القاضي، حسين دحروج، مراجعة الحسابات، مرجع سابق، ص 20.

3 - أحمد حلمي جمعة، مرجع سابق، ص 16.

4 - حبيب أبو صقر، (1998). عمليات تنفيذ الموازنة ورقابته، الوحدة العربية للعلوم الإدارية، عمان، ص 64-74.

## ب-المراجعة المرافقة.

تتم بشكل مرافق للتنفيذ و بوقت متزامن معه بحيث يمكن اكتشاف الخطأ أو الانحراف في فترة حدوثه أو على الأكثر في فترة زمنية قريبة من وقت حدوثه.

## ج-المراجعة اللاحقة.

يعتبر هذا النوع من المراجعة من الممارسات المعتادة التي يقوم بها المراجع الداخلي أو الخارجي، حيث يبدأ عمل المراجع في هذا النوع من المراجعة من حيث انتهى عمل الإدارة و التنفيذيين. ذلك أن عملية تقييم أداء الغير تعتبر معقدة لعدة اعتبارات لعل أهمها تحديد الهدف من التقييم و كذلك صعوبة توقع أثر ذلك التقييم على سلوكيات الأفراد و الجماعات.

### 3.4.2 تبويب المراجعة من حيث القائم بها.

قد يتحدد نوع المراجعة على ضوء من يقوم بها و من يعينه - شخص (داخلي أو خارجي) تعينه الإدارة، شخص خارجي يعينه الملاك أو هيئة أخرى خارجية (حكومية، قانونية، ضريبية،...) و من ثم يمكن تقسيم المراجعة من هذا المنطلق إلى مراجعة خارجية ومراجعة داخلية.

### 1.3.4.2 المراجعة الخارجية.

تتمثل المراجعة الخارجية في العمليات التي تتم بواسطة طرف من خارج الوحدة الاقتصادية حيث يكون مستقلا عن إدارتها. ويتميز من يقوم بها ببعض الخصائص تتمثل في الكفاءة، الحياد، السرية...، و ينحصر مجال عمله عادة في مراجعة القوائم و التقارير المالية، و يقوم بأداء عمله وفقا لأصول مهنية يطلق عليها معايير الأداء المهني (ستكون محل دراسة و تحليل في الفصول اللاحقة)، و تتخذ تسميات مختلفة تتغير من بلد إلى آخر مثل مراجع الحسابات في مصر، محاسب قانوني في ليبيا، مدقق حسابات في الأردن، و مراقب حسابات...الخ). و لعل من أكثر عمليات المراجعة الخارجية الأكثر شيوعا هي المراجعة الإلزامية و التي سميت كذلك لأن الشركات من خلال الجمعية العامة تلتزم بتعيين مراجع خارجي مقابل أتعاب معينة تطبيقا لأحكام القانون.

### 2.3.4.2 المراجعة الداخلية.

المراجعة الداخلية هي إحدى الأدوات و الوسائل الأساسية التي تتحقق من خلالها أنظمة الرقابة الداخلية، فعلى الرغم من وجود وسائل عديدة لتحقيق نظام فعال للرقابة الداخلية مثل: الموازنات التخطيطية، والتكاليف المعيارية، والتقارير الرقابية، فإن المراجعة الداخلية تتميز عن هذه الوسائل جميعها بأنها تتم من خلال موظفين مختصين أكفاء لديهم مؤهلات خاصة تسمح لهم بتقويم أعمال غيرهم، وإبداء الرأي في هذه الأعمال.

وهناك العديد من التعاريف التي أعطيت للمراجعة الداخلية والتي وردت في الأدبيات المحاسبية، أهمها ما ورد على لسان المعهد الأمريكي للمراجعة الداخلية في نشرته التي أصدرها في سنة 1999 م والذي عرف فيها هذا النوع من المراجعة بأنه "نشاط مستقل، و تأكيد موضوعي واستشاري مصمم



لإضافة قيمة وتحسين عمليات الشركة. وأنها تساعد الشركة في تحقيق أهدافها من خلال طريقة منهجية منظمة لتقييم و تحسين فعالية عمليات إدارة المخاطر، الرقابة والسيطرة<sup>1</sup>.

ومن خلال تحليل المفاهيم الأساسية للمراجعة الداخلية يمكن التوصل إلى الخصائص المشتركة التالية: -

1- المراجعة الداخلية وظيفة مستقلة، أي أن وظيفة المراجعة الداخلية تستقل عن بقية الأنشطة و العمليات التي تخضع لفحص و تقييم المراجع الداخلي، وهذا الاستقلال يعد حجر الزاوية في موضوعية نتائج المراجع الداخلي و مدى قبولها والاعتماد عليها. فبدون هذه الاستقلالية تكون نتائج و توصيات المراجع الداخلي بعيدة عن الموضوعية و تعتبر نوعا من التحيز للنشاطات التي يشارك بها، وهذا ما حرصت عليه التعريفات السابقة فأوردتها دون استثناء.

2- اتسعت مهام ومسؤوليات المراجعة الداخلية لتتعدى كونها خدمة للإدارة العليا وحدها، أي أن المراجعة الداخلية وجدت كخدمة لأهداف الشركة ككل وبالتالي فإنها تقدم الخدمات لجميع أعضاء الشركة بمختلف مستوياتهم لتساعدهم في أنجاز أعمالهم، و هذا من شأنه أن يزيد المنافع على ذوي المصالح المختلفة في الشركة ككل.

3- المراجعة الداخلية تنفذ بشكل مستمر و لا تتوقف في بعض الأوقات أو في مراحل زمنية معينة لأنها ملائمة لعمل الشركة.

4- المراجعة الداخلية وظيفة استشارية أكثر من كونها وظيفة تنفيذية.

5- المراجعة الداخلية، مراجعة شاملة حيث تتناول كافة العمليات و القيود، فهي ليست محصورة في عمليات محددة.

### أهمية المراجعة الداخلية

ترجع أهمية المراجعة الداخلية إلى جملة من المنافع والفوائد يمكن إيجازها في الآتي:

1- تجنب التكاليف المرتفعة التي تتطلبها عملية المراجعة المستمرة من قبل المراجع الخارجي، إذ أن قيام المراجع الخارجي بمراجعة العمليات والقيود بشكل كامل، من شأنه أن يجعل الشركة تتحمل تكاليف إضافية، ويزيد من الوقت الذي يحتاجه المراجع الخارجي لانجاز عمله، بينما يستطيع المراجع الداخلي أن يقوم بذات المهام خلال فترة وجوده، ويستطيع أيضا مراجعة كافة القيود والعمليات داخل الشركة على مدار العام، ويثبت الواقع أن وجود قسم المراجعة الداخلية يقوم بعمله بشكل صحيح يقلل إلى حد كبير من عمل المراجع الخارجي، ويختصر الوقت المخصص لعملية المراجعة بالإضافة إلى توفير التكاليف على الشركة<sup>2</sup>.

<sup>1</sup> - محمد حسني عبد الجليل، (2001). إطار مقترح لدراسة وتقييم المراجع الخارجي لعمل المراجعة الداخلية في ضوء معيار المراجعة الدولي رقم 610، مجلة الدراسات والبحوث التجارية، جامعة حلون، العدد الأول، ص108

<sup>2</sup> - أحمد نوري اشرم، (1988). الرقابة الداخلية في سوريا من الناحيتين العلمية والتطبيقية، رسالة ماجستير، غير منشورة، جامعة حلب، ص23.

2-التأكد من دقة المعلومات الواردة في التقارير المالية و التي تنظم بناء على طلب الإدارة، بالإضافة إلى ضمان تفيد الوحدات المحاسبية المختلفة بالتعليمات المحددة لإعداد هذه التقارير بكفاءة ودقة بالغتين<sup>1</sup>.

ومعلوم أن هذه المعلومات يمكن الاعتماد عليها في اتخاذ القرارات المتعلقة بمواجهة الظروف الاقتصادية المستقبلية بالإضافة إلى تلبية احتياجات الجهات الرقابية<sup>2</sup>.

3- إن كون المراجعين الداخليين يطلعون على صميم الأعمال باعتبارهم موظفين بشكل دائم لدى الشركة وتعاملهم مع كافة المستويات في الشركة، يوفر لهم معلومات كثيرة بعضها ذات طبيعة خاصة، وبذلك يصبح المراجع الداخلي مستودعا مهما للمعلومات، وتكون لديه معرفة بالعمل لا تتوفر إلا لعدد محدود من العاملين في الشركة، وهذا ما يجعله قادراً على تنفيذ الأعمال ذات الطبيعة الخاصة، غير الروتينية<sup>3</sup>

4- إن الفحص المستمر لنظام الرقابة الداخلية و التطبيق التفصيلي لطرق المراجعة، يوفر للإدارة الأمان، في الشركات الكبيرة بشكل خاص حيث تبتعد الإدارة عن الجهاز التنفيذي بشكل متزايد كلما زاد حجم هذه الشركات<sup>4</sup>.

5- توفير البيئة الملائمة للشركة لتدريب رجال الإدارة وموظفي الشركة، حيث يحصل هؤلاء المتدربون على معرفة تفصيلية للعمليات تمكنهم من دراسة المشاكل وإيجاد الحلول لتلك المشاكل ويعتبر مجال المراجعة الداخلية هو المجال الأفضل و الأقل كلفة لتدريب الموظفين الذين يحتمل أن يصلوا إلى المراكز العليا في الجهاز الإداري.

6- تشكل المراجعة الداخلية وسيلة ذات فعالية في تحقيق رقابة الإدارة على جميع نشاطاتها وعمليات الشركة والتحقق من مدى الالتزام بالسياسات و الإجراءات الموضوعية وتحقق أيضاً تقييماً واقعياً للعمليات المختلفة ونظام الرقابة الداخلية للشركة

### أهداف المراجعة الداخلية

جاء في مقدمة التوصية المعدلة لمسؤوليات المراجع الداخلي الصادرة عن المعهد الأمريكي للمراجعين الداخليين 1994، أن الهدف الأساسي من المراجعة الداخلية هو مساعدة أعضاء الشركة على تأدية مسؤولياتهم بفعالية، ويتم ذلك من خلال تزويدهم بالتحليلات والتقييمات والتوصيات وأية ملاحظات لها صلة بالأنشطة التي تتم مراجعتها.

### أنواع المراجعة الداخلية

يمكن تقسيم المراجعة الداخلية إلى قسمين رئيسيين هما<sup>5</sup>:-

1 - حسين القاضي، حسين دحدوح، مرجع سابق، 257.  
2 - أحمد صالح العميرات، (1999)، المراجعة الداخلية الإطار النظري والمحتوي السلوكي، دار البشير للنشر والتوزيع، عمان، ص24.  
3 - حسين القاضي، حسين دحدوح، مراجعة الحسابات، مرجع سابق، ص 257.  
4 - أحمد نوري أشرم، مرجع سابق، ص25.  
5 - خالد أمين عبدالله. مرجع سابق، ص126.

أ. المراجعة الداخلية المالية.

ب. المراجعة الداخلية الإدارية.

وفما يلي شرح مختصر لكل منهما

#### أ- المراجعة الداخلية المالية

تعرف المراجعة الداخلية المالية بأنها "الفحص الكامل والمنظم للقوائم المالية والسجلات المحاسبية والعمليات المتعلقة بتلك السجلات، لتحديد مدى تطابقها مع المبادئ المحاسبية المتعارف عليها والسياسات الإدارية وأية متطلبات أخرى"<sup>1</sup>.

#### ب- المراجعة الداخلية الإدارية

يطلق على المراجعة الإدارية مصطلحات مرادفة مثل مراجعة البرامج و مراجعة الأداء أو المراجعة الوظيفية، وجميع هذه المصطلحات تهدف إلى وصف عملية المراجعة الداخلية التي تهدف إلى تقييم العمليات الإدارية لوظيفة أو نشاط معين<sup>2</sup>.

وتعرف المراجعة الإدارية بأنها<sup>3</sup> أداة تختبر وتفحص بصورة بناءة الهيكل التنظيمي للشركة وفروعه أو أحد الأقسام أو الإدارات داخل الهيكل التنظيمي نفسه، ويشتمل فحص و اختبار الخطط الموضوعة وما تحققه من أهداف وطرق وأساليب تنفيذ العمليات واستخدام الموارد البشرية والمادية.و ذلك بقصد ترشيد قرارات الإدارة عن طريق كشف نواحي القصور وما يترتب عنها من أخطاء في العناصر محل الفحص، ثم اقتراح الإجراءات التصحيحية المناسبة والتي يمكن القيام بها بشكل يساعد الإدارة على أداء مسؤولياتها بكفاءة وفعالية.

#### 1- أوجه الاختلاف بين المراجع الداخلي والمراجع الخارجي: -

يمكن توضيح الاختلاف بين المراجع الداخلي والمراجع الخارجي بمقارنة المجالات التالية.

#### - درجة الاستقلال

تختلف درجة الاستقلال التي يتمتع بها كل من المراجع الداخلي والمراجع الخارجي، فالمراجع الداخلي تعينه الإدارة وتحدد سلطاته ومسؤولياته، فهو تابع لها يعطيها ولاءه أما المراجع الخارجي فهو شخص مهني محايد مستقل تماماً عن نفوذ إدارة الشركة محل الفحص، إذن يكمن الاختلاف الأساسي في درجة الاستقلال التي يتمتع بها كل من المراجع الداخلي والمراجع الخارجي<sup>4</sup>، فالمراجع الخارجي يتمتع بالاستقلال التام وإلا فإنه لن يتمكن من ممارسة دوره الاجتماعي والاقتصادي. أما المراجع الداخلي فهو موظف لا يتمتع بالاستقلال التام.

1 - محمود عبد الرحمن. (2000)، مدى تطبيق معايير التدقيق الداخلي المتعارف عليها في البنوك التجارية الأردنية، رسالة ماجستير غير منشورة، جامعة إيل البيت، ص25.

2 - خالد أمين عبدالله، مرجع سابق، ص126.

3 - عبد الفتاح الصحن، وآخرون، (1986). المراجعة - مدخل فلسفي تطبيقي، الدار الجامعية للطباعة والنشر والتوزيع، الإسكندرية، ص399.

4 - السيد احمد السقا. (1997). المراجعة الداخلية- الجوانب المالية والتشغيلية، الطبعة الأولى، الجمعية السعودية للمحاسبة، الرياض، ص49.

ويترتب عن اختلاف درجة الاستقلال لكل منهما الاختلافات الفرعية التالية<sup>1</sup>:-

- أ- الاختلافات في مجال العمل. تحدد الإدارة مجال عمل المراجع الداخلي بما يناسب احتياجاتها، أما المراجع الخارجي فإن نطاق عمله ومجاله يحدده القانون والعرف المحاسبي ومعايير المراجعة.
- ب- الاختلافات في جهة المساءلة.

تحدد مسؤولية المراجع الداخلي أمام الإدارة مباشرة ويخضع لسلطاتها، بينما المراجع الخارجي يعينه المساهمون ويعتبر وكيلاً عنهم ومسؤولاً أمامهم وأمام المجتمع الذي يتبع إليه ويقدم خدماته الرقابية لصالحه.

#### - الأهداف

تحدد الإدارة العليا أهداف المراجعة الداخلية وفقاً لاحتياجاتها، وفي مقدمتها فحص وتقييم أنظمة الرقابة الداخلية، أما أهداف المراجعة الخارجية فتحدد وفقاً لنصوص العقد المبرم مع مجلس إدارة الشركة، أو وفقاً لاتفاق أعضاء المهنة أي وفقاً لمعايير المراجعة، ولا تخرج عن مراجعة الدفاتر والسجلات المالية والتأكد من تطبيق المبادئ المحاسبية العامة<sup>2</sup>. ويترتب عن هذا الاختلاف اختلاف في الأسلوب المتبع واختلاف في نطاق عمل كلا منهما.

#### - المؤهلات

تحدد الإدارة العليا في الشركة المؤهلات المطلوبة لمن يقع عليه الاختيار ليعمل مراجعاً داخلياً لديها، أما المراجعون الخارجيون فتحدد مؤهلاتهم طبقاً لدستور مهنة المراجعة ويطلب منهم دائماً أن يكونوا أعضاء في هذه المهنة وبالتالي فإن الشهادة المهنية التي يتحصل عليها المراجع الداخلي ليست أساسية لممارسة العمل في وظيفة المراجعة الداخلية وإنما هي وسيلة للتعريف الرسمي بالتدريب والتعليم الذي يحصل عليه الشخص وبالخبرة التي يتمتع بها، في حين أن المراجع الخارجي مطالب رسمياً بالحصول على شهادة مهنية لمزاولة مهنة المراجعة<sup>3</sup>.

#### - الفئات المستهدفة .

بينما يهتم المراجع الداخلي باحتياجات الإدارة ورغباتها، فإن المراجع الخارجي يخدم احتياجات طوائف عدة منها الإدارة والمساهمين والدائنين، و الجهات الرقابية<sup>4</sup>.

#### - الهدف من تقييم نظام الرقابة الداخلية

يهدف المراجع الداخلي من تقييمه لإجراءات الرقابة الداخلية إلى التأكد من كفاءتها وفعاليتها واقتراح التحسينات اللازمة عليها واقتراح إضافة إجراءات جديدة إليها ويهتم المراجع الداخلي بنظام مسك الدفاتر والإجراءات المحاسبية الأخرى وما إذا كانت توفر معلومات دقيقة وبشكل متواصل.

<sup>1</sup> - محمد على حمادي، (1988). المعايير التي تحكم عول المراجع الخارجي على المراجع الداخلي، المجلة المصرية للدراسات التجارية، المجلد الثاني عشر، العدد الخامس، ص198.

<sup>2</sup> - أحمد صالح العميرات، مرجع سابق، ص117.

<sup>3</sup> - بشير عاشور، (1999). تقييم دور المراجع الداخلي في الشركات الصناعية الليبية، رسالة ماجستير، غير منشورة، كلية الاقتصاد، جامعة قارونس، ص34.

<sup>4</sup> - خالد الأمين عبد الله، وآخرون، تدقيق الحسابات من الناحية العملية، الطبعة الأولى، البنك المركزي الأردني، عمان، ص35.

والمراجع الخارجي في قيامه بعملية تقييم نظام الرقابة الداخلية ومن بينها وظيفة المراجعة الداخلية، يهدف إلى تحديد نطاق الفحص الذي سيقوم به وتحديد مصداقية المعلومات والبيانات المالية والمحاسبية لإبداء رأي فني محايد عن المركز المالي للشركة في تاريخ معين، ونتائج عملياتها خلال فترة محددة<sup>1</sup>.

#### - مكونات التقرير

يختلف التقرير المقدم من المراجع الخارجي عن ذلك المقدم من المراجع الداخلي. فتقرير المراجع الخارجي له شكل معين وأنواع معينة، حيث أن المراجع الخارجي عند كتابته لتقريره يضع نصب عينيه معايير المراجعة الخاصة بإبداء الرأي. أما التقرير الذي يقدمه المراجع الداخلي فلا يتخذ شكلاً معيناً أو ثابتاً ولا يستخدم معايير المراجعة الخاصة بإبداء الرأي عند كتابته لتقريره<sup>2</sup>.

#### 2- أوجه التشابه بين المراجع الداخلي والمراجع الخارجي

على الرغم من نواحي الاختلاف بين المراجع الداخلي والمراجع الخارجي، فإن هناك أوجه للتشابه بينهما يمكن تناولها كما يلي: -

#### - التشابه في الأهداف المحاسبية والغرض الواحد.

تتشابه أعمال كل من المراجع الداخلي والمراجع الخارجي في المجالات المحاسبية والمالية إذ يسعى كل منهما إلى التأكد<sup>3</sup>:

أ - من وجود نظام فعال للرقابة الداخلية يمنع حدوث الأخطاء والمخالفات أو يقللها.

ب - وجود نظام محاسبي سليم يعمل على توفير المعلومات الضرورية التي تمكن من إعداد قوائم وتقارير مالية صحيحة.

#### - التشابه في طريقة العمل من حيث:

أ - فحص نظام الرقابة الداخلية من حيث صحة مبادئه وفاعلية تطبيقه العملي.

ب- فحص السجلات والقوائم المحاسبية.

ج - فحص عناصر الأصول والالتزامات وحقوق الملكية.

د- القيام بالملاحظة والاستفسار والمقارنات الإحصائية وغيرها من الأساليب الأخرى التي قد تكون ضرورية<sup>4</sup>.

#### - التشابه في الاستقلالية

على الرغم من أن درجة الاستقلالية تشكل الاختلاف الأساسي بين المراجع الداخلي والمراجع الخارجي، إلا أن المراجع الداخلي يشترك مع المراجع الخارجي في ضرورة توافر شرط الاستقلالية في العمل عن بقية الإدارات في الشركة.

1 - بشير عاشور، مرجع سابق، ص 33.

2 - إدريس عبد السلام الشتوي، مرجع سابق، ص 57.

3 - محمد على حماد، المعايير التي تحكم عمل المراجع الخارجي على المراجع الداخلي، مرجع سابق، ص 199.

4 - حسين محمد حسين، (1985). دراسات في المراجعة، الجزء الأول، دار الثقافة العربية، القاهرة، ص 215.

ونتيجة لهذا التشابه أصبح من الضروري وجود درجة من التعاون والتنسيق بينهما حتى يمكن تلافي أي ازدواج في المجهود وبالتالي الاستخدام الكفاء والفعال لوقت وقدرات كل من المراجع الداخلي والمراجع الخارجي

ويمكن إضافة نوع آخر إلى هذه المجموعة وهو<sup>1</sup>:

#### 3.3.4.2 المراجعة الحكومية .

إن الإنفاق الحكومي في جميع دول العالم أضحى يشكل نسبة عالية من الإنفاق العام للمجتمع، لذلك كان لابد من البحث عن أداة لمعرفة مدى استخدام الأموال العامة بعيداً عن سوء التصرف، وتتمثل هذه الأداة في المراجعة الحكومية، التي عادة ما يقوم بها جهاز مستقل يرتبط مباشرة بأعلى سلطة تشريعية، وليس لأية سلطة تنفيذية التأثير عليه، ففي ليبيا مثلاً يقوم جهاز المراجعة المالية بتنفيذ المراجعة الحكومية على الجهات الخاضعة لرقابته. وقد استمرت المراجعة الحكومية لفترة طويلة من الزمن بهدف التحقق من مدى تنفيذ القوانين واللوائح المتعلقة بتحصيل وصرف الأموال العامة، بل وربما قد تكون هذه الصورة السائدة حتى الآن في كثير من الدول النامية<sup>2</sup>.

ويمكن وصف هذا النوع من المراجعة بأنها عبارة عن مراجعة مالية ومراجعة التزام بالقوانين واللوائح على البنود<sup>3</sup>. غير أنه عقب صدور العديد من الدراسات والتقارير والإرشادات التي أصدرتها اللجان والمجالس المتخصصة في مجال المحاسبة والمراجعة الحكومية في الولايات المتحدة الأمريكية، والتي كانت أهمها الدراسة المتعلقة بمعايير المراجعة الصادرة عام 1988<sup>4</sup>، وتطور الموازنة العامة للدولة، تطوير النظام المحاسبي، وقصور المراجعة الحكومية التقليدية في أداء وظيفتها<sup>5</sup> كل هذا ساعد على تطور واتساع نطاق المراجعة الحكومية حيث لم يقتصر على فحص التقارير المالية بل اشتمل على فحص وتقييم الكفاءة والفعالية في استخدام الموارد المتاحة للوحدات الإدارية الحكومية<sup>6</sup>. بل امتد إلى أكثر من ذلك ليشمل التحقق من قيام ممارسات إدارة بيئية سليمة والالتزام بالقوانين واللوائح الخاصة بها.

وقد وردت عدة تعريفات للمراجعة الحكومية في الأدبيات المحاسبية ولكن قبل استعراض أو مناقشة التعريفات المختلفة للمراجعة الحكومية والتي تطورت تبعاً لتطور أهداف المراجعة الحكومية، ويجب التنويه إلى أن تعبير أو لفظ "الرقابة المالية" هو الأكثر استعمالاً للدلالة على المراجعة الحكومية، في حين بقي استخدام لفظ "المراجعة أو التدقيق" هو المستعمل في أدبيات المهنة التي تمارسها مكاتب مراجعة الحسابات الخاصة أو المراجعون المستقلون في الوطن العربي ومن هذا المنطلق نلاحظ أن أغلب الأجهزة الحكومية العربية التي تمارس المراجعة الحكومية (الرقابة المالية) لا تشير في عناوينها

<sup>1</sup> - هادي التميمي، (2006). مدخل إلى التدقيق من الناحية النظرية والعلمية، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان، ص23

<sup>2</sup> -William w ,Holder and John R.Miller(1989) " Compliance Auditing : The Changing State of the Art", The CPA Journal , September ,p.28.

<sup>3</sup> - أمين السيد احمد لطفي. مرجع سابق، ص415.

4 -U.S. General Accounting Office Governmental Auditing Standards ,1988 Revision(Washington D.C:USGAO, JULY 1988)pp.1-2

<sup>5</sup> - أمين السيد أحمد لطفي. مرجع سابق، ص421.

<sup>6</sup> - I did. p2.

إلى المراجعة بل يغلب على تسميتها ديوان أو جهاز المحاسبة أو المحاسبات مثلا (الجهاز المركزي للمحاسبات في مصر، المجلس الوطني للمحاسبة في الجزائر، ديوان المراقبة العامة في المملكة العربية السعودية)، ولقد تأكد هذا الاتجاه بعد تأسيس المجموعة الإقليمية العربية التي تضم الأجهزة الحكومية المكلفة بتنفيذ "المراجعة الحكومية" في الدول العربية ضمن إطار جامعة الدول العربية سنة 1976 عندما أطلق على هذه المجموعة تسمية "مجموعة العمل للأجهزة العليا للرقابة والمحاسبة في الدول العربية" ونرى أن تسمية الأجهزة العليا للرقابة المالية بهذه التسمية صحيحة وذلك لاستخدامه مصطلح الرقابة بدلا من كلمة المراجعة لأن لفظ الرقابة اشمل وأعم في المعنى. فالرقابة كمفهوم يتسع ويغطي بشموله مصطلح المراجعة. و يؤكد ذلك تسمية المجموعة العربية لمجلتها التي تصدر عنها بشكل نصف سنوي منذ 1982 مجلة الرقابة المالية، واعتماد تعبير الرقابة المالية فيها بدلا من المراجعة. أما في الأدبيات الدولية للمهنة فيستخدم تعبير واحد للمراجعة في كل من عمليات المراجعة سواء تلك التي تنفذها مكاتب المراجعة الخارجية الخاصة، أو التي تنفذها المنظمات أو الأجهزة الرسمية الحكومية على حسابات الدولة والمشروعات العامة، وعلى هذا الأساس نجد أن أغلب الأجهزة الرقابية الحكومية في الدول الغربية تطلق تسميات تتوافق مع تعبير المراجعة مثل المراجع العام في كندا والمكتب القومي للمراجعة في بريطانيا. وتعرف الرقابة المالية (المراجعة الحكومية) بأنها "حقل واسع من حقوق المعرفة العلمية الذي تتكامل فيه مفاهيم مختلف العلوم الاقتصادية والإدارية والقانونية مع التركيز على المحاسبة منها لتوفير متطلبات المقارنة بين المستهدف والمتحقق بقصد الاستخدام الأفضل وبعيدا عن الإسراف والضياع وكل أشكال سوء استخدام الموارد المتاحة"<sup>1</sup>.

كما عرف المؤتمر العربي الأول (للمجموعة العربية للأجهزة الرقابية العليا) المراجعة الحكومية بأنها "منهج علمي شامل، يتطلب التكامل و الاندماج بين المفاهيم القانونية والاقتصادية والمحاسبية و الإدارية، وتهدف إلى التأكد من المحافظة على الأموال العامة ورفع كفاءة استخدامها، وتحقيق الفعالية في النتائج المحققة"<sup>2</sup>.

ويتفق العديد من الكتاب على تعريف المراجعة الحكومية بأنها "مراجعة مالية أو مراجعة أداء للوحدات الحكومية أو في وحدة اقتصادية يتم إدارتها من قبل الحكومة"<sup>3</sup> من خلال استعراض التعريفات السابقة وغيرها<sup>1</sup> نلاحظ أن المراجعة الحكومية لم تعد تتوقف عند حدود اكتشاف الأخطاء والانحرافات التي يقع فيها الجهاز التنفيذي أو (الوحدة الاقتصادية) ومحاسبة

<sup>1</sup> - عبد الستار عبد الجبار الكبسي، (1994). التحليل اللازم لاستيعاب مفهوم الرقابة المالية، مجلة الإدارة والاقتصاد، الجامعة المستنصرية، بغداد، ص11.

<sup>2</sup> - فهمي محمود شكري، (1980). الرقابة المالية العليا، دار جدلاوي، عمان، ص15.

<sup>3</sup> - لمزيد من التفاصيل يرجى الرجوع إلى :-

- محمد نصر الهوارى، و آخرون، (1990)، دراسات متقدمة في المراجعة المالية والوظيفية، مكتبة قصر الزعفران، القاهرة، ص295.

- إبراهيم أحمد الصعيدي، (1998). دراسات متقدمة في المراجعة، بدون ناشر، ص 239.

- محمد عبدالرحمن العائدي، (1990). بحوث متقدمة في المحاسبة والمراجعة، مكتبة الجلاء الحديثة، بورسعيد، ص218.

المسؤولين عنها، بل هي عملية فنية منظمة تواكب التطورات الاقتصادية والاجتماعية المتلاحقة، وتتم من خلال إجراءات وأساليب عملية وعلمية تهدف إلى تبصير المرؤوسين بالأخطاء والانحرافات التي تقع لتصحيح أدائهم و إرشادهم إلى اتباع أفضل الوسائل و الإجراءات التي تساعدهم على تفادي الأخطاء وتساهم في وضع الحلول المناسبة لمعالجتها وتفادي وقوعها مستقبلا.

بمعنى آخر أن نطاق المراجعة الحكومية لم يقتصر على مجرد مدى الالتزام بالقوانين واللوائح بل امتد إلى ما هو أبعد من نطاق الخضوع للقوانين والنظم التي تحكم استخدام الأموال العامة وبقية الموارد الأخرى و إعداد التقارير عن كيفية التنفيذ ومساره حيث أنه يحتوي أيضا على الاهتمام الثابت والمتزايد بتجنب الإنفاق أو الاستخدام غير الضروري والضائع للأموال والممتلكات العامة، واستخدامها لجميع المقاييس والمعايير المناسبة لتحقيق الأهداف التي من أجلها تم تدبير وإتاحة هذه الموارد. ويرى أحد الباحثين أن الحد الأدنى المقبول للمراجعة في القطاع الحكومي هو مراجعة عميقة للنواحي المالية والالتزام بالأنظمة والتعليمات بالإضافة إلى فحص النواحي المرتبطة بالاقتصاد والكفاية والفعالية التي يتعرض لها المراجع<sup>2</sup>. وقد ألقى ذلك التطور و التوسع في نطاق المراجعة الحكومية عبئا إضافيا على أجهزة الرقابة العليا. و حتى يتسنى لتلك الأجهزة القيام بمهامها على أكمل وجه وبالصورة المطلوبة فإنه من الضروري أن تتبنى أساليب جديدة في المراجعة تتخطى أساليب المراجعة التقليدية (العادية) التي تركز على النواحي المالية ونواحي الالتزام بالنظم والتعليمات فقط، وتوفير كفاءات وخبرات وظيفية لديها معارف في المجالات المالية والمحاسبية مثل معارف في الإدارة والاقتصاد والهندسة والحاسب الالكتروني وتخصصات أخرى.

### أهداف المراجعة الحكومية

تهدف المراجعة الحكومية إلى تحقيق الأهداف التالية:-<sup>3</sup>

- 1- فحص المعلومات أو الحسابات والتقارير المالية بما في ذلك الالتزام بالقوانين واللوائح المعمول بها، وذلك بغرض تقييم ما إذا كانت الأعمال والموارد تخضع للمحاسبة والتقارير عنها بطريقة سليمة فضلاً عن تقييم مدى الوفاء بالمتطلبات القانونية.
- 2- مراجعة الكفاءة والفعالية في استخدام الموارد، وذلك بغرض تقييم ما إذا كانت الوحدة الإدارية الحكومية تبذل العناية في الإدارة والمحافظة على أموالها ومواردها البشرية بطريقة ملائمة.
- 3- التحقق من تحديد ما إذا كانت النتائج المرغوبة يتم تحقيقها بفعالية تامة، وذلك بغرض تقييم تحقيق الأهداف المخطط لها مع الأخذ في الاعتبار طرق التنفيذ البديلة.

1 - أحمد حلمي جمعة، غالب عوض الرفاعي،(2004). التدقيق الحكومي ومكافحة الفساد : مدخل مقترح لتطوير دور الوزارات والوحدات الحكومية وديوان المحاسبة في الدول العربية، المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة، كلية التجارة، جامعة عين شمس، العدد الرابع، ص302.

2 - أمين السيد احمد لطفي. مرجع سابق، ص418.

3 - لمزيد من التفاصيل يرجى الرجوع إلى :-

- الوحدة العربية للعلوم الإدارية،(1987)، الموازنات الحكومية في الدول النامية، إدارة البحوث والدراسات، مديريةية المكتبات والوثائق الوطنية، عمان، العدد 319، ص3.

- خالد شحادة الخطيب، أحمد زهير شامية، (2005)، أسس المالية العامة، دار وائل للطباعة والنشر، عمان، ص301.



وقد قسم أحد الكتاب أهداف المراجعة الحكومية إلى مجموعتين<sup>1</sup>:-

1- أهداف فنية تقليدية.

2- أهداف إستراتيجية.

تهتم المجموعة الأولى بإبداء رأي فني محايد حول مدى صحة المركز المالي ونتائج أعمال للوحدة، وتشجع على الالتزام بالسياسات والقرارات الإدارية والتأكد من حسن تطبيقها، والتأكد من دقة البيانات المحاسبية وصحة القيود والأرقام المثبتة بالدفاتر والسجلات، واكتشاف الأخطاء وحالات الغش والعمل على تقليل فرص ارتكابها من خلال تقييم فعالية نظم الرقابة الداخلية، وتدعم هذه النظم والرفع من كفاءتها من أجل تحقيق عناصر الرقابة والضبط الداخلي والتحقق من إتباع نظم وأساليب حديثة في التنظيم والتخطيط والمتابعة، والتأكد من كفاية الأنظمة وتحديد سلطات ومسؤوليات العاملين بالوحدات الخاضعة للرقابة ومراعاة التسلسل الإداري بما يحقق حسن انسياب المعلومات بشكل سليم وخلق مناخ تعاوني بين العاملين. وتتمثل المجموعة الثانية في الحفاظ على الممتلكات والوحدات بما يضمن حماية المال العام والحفاظ على حقوق الأطراف ذات العلاقة بالوحدة محل المراجعة، وزيادة الفعالية بما يكمن من تحسين الأداء وزيادة الإنتاجية واقتراح أفضل السبل لتحقيق الأهداف التي ترمي إليها الخطط والسياسات الاقتصادية الموضوعية، وتزويد السلطة التشريعية بالبيانات والمعلومات الأكيدة.

بناء على ما تقدم يرى الباحث أن المراجعة الحكومية تتضمن ثلاثة أنواع من المراجعة هي:-

1- المراجعة المالية.

2- مراجعة العمليات.

3- مراجعة الفعالية.

يمثل النوع الأول المفهوم التقليدي للرقابة، أما النوعان الآخران فيمثلان الاتجاهات الحديثة في المراجعة التي يطلق عليها مراجعة الأداء (الاقتصاد، الكفاءة، الفعالية) وتضاف إلى المراجعات الثلاثة المعروفة بمصطلح (3C) المراجعة البيئية، أي تمثل المراجعة البيئية النوع الرابع من مراجعة الأداء، ويطلق على الأنواع الثلاثة جميعها مفهوم المراجعة الحكومية الشاملة ويرى أحد الباحثين أن المستوى المرتفع للمراجعة المالية يعد مطلباً أساسياً لمراجعة الفعالية حيث يوفر مراجعة الفعالية تغذية عكسية منتظمة ومستقرة للمسؤولين عن بناء الأهداف وينظر دائماً إلى هذه التغذية العكسية فوقياً على أنها حلقة ضرورة في المساءلة المحاسبية بمعناها الواسع<sup>2</sup>. لا يتوقف نطاق المراجعة الحكومية على المراجعة المالية ومراجعة الأداء بل تشمل أيضاً المراجعة البيئية، وتواجه المراجعة الحكومية تحدياً جديداً عندما تصبح مسؤولة عن القيام بدورها في الاتجاهات الحديثة للمراجعة البيئية، حيث لا يوجد هناك بديل عن أداء هذا الدور حتى تستطيع القيام بمسؤولياتها تجاه المجتمع، وهو ما أكدته توصيات مؤتمر الأنكوساني الخامس عشر المنعقد في القاهرة عام 1995م.

<sup>1</sup> - أكرام إبراهيم حماد، (2006)، الرقابة في القطاع الحكومي، دار جهينة، عمان، ص 19-20.

<sup>2</sup> - محمود عبد الرحمن العائدي، (1990)، بحوث متقدمة في المحاسبة والمراجعة، مكتبة الجلاء الحديثة، بورسعيد، ص 216.

إن الطبيعة الشاملة للمراجعة الحكومية تضع على عاتق من يقوم بها الالتزام بالأمر التالية:<sup>1</sup>

- 1- تنفيذ عملية المراجعة من قبل أشخاص لديهم صورة شمولية والخبرات الضرورية للقيام بهذه المهام.
- 2- وضع إجراءات للتوظيف والتشغيل والتقييم والتطوير المستمر للمراجعين.
- 3- المحافظة على الاستقلالية.
- 4- اتباع المعايير الملائمة المتعلقة بتخطيط وتنفيذ أعمال المراجعة والإبلاغ عن النتائج.
- 5- أن يكون لديه نظام للرقابة على الجودة.
- 6- أن تخضع المراجعة الحكومية ذاتها لتقييم خارجي للتأكد من أنها تقوم بالإذعان للسياسات و الإجراءات وهذا يتطلب من منظمات المراجعة أن تحافظ وبكفاية على المستندات الدالة على المراجعة أو التصديق التي يمكن طلبها بمعرفة أطراف خارجية أخرى.

وهناك علاقة وطيدة بين مهنة المراجعة (مراجعة الحسابات) التي تمارسها المكاتب الخاصة المستقلة وبين الأجهزة العليا للرقابة المالية "المراجعة الحكومية" منشأها حرص الممتهين جمعياً، سواء من العاملين في الأجهزة العليا للرقابة المالية أو من المراجعين الخارجيين المستقلين على تأدية مهامهم بصورة صحيحة وعادلة، و يتأتى ذلك من خلال إيجاد ساحات تعاون مشتركة لتبادل الخبرات والآراء بهدف تحسين العمل ويكون شكل هذه العلاقة أفضل كلما كان لمهنة المراجعة (مراجعة الحسابات) تنظيم مهني قادر على احتواء جميع الممتهين، والدفاع عن مصالحهم وتعزيز دورهم الاجتماعي والتماس جميع السبل المؤدية إلى تنفيذ مهامهم بصورة علمية وأخلاقية<sup>2</sup>.

كما يتأتى ذلك أيضاً من خلال حرص المراجع الحكومي (الجهاز الأعلى للرقابة المالية) على الاستفادة من جميع التحسينات والتطويرات الجارية على مستوى المهنة ومن توظيف هذه التحسينات والتطويرات في ممارسة عمليات المراجعة الحكومية.

ويكون للتنظيم المهني في الدول المتقدمة صلاحية إصدار البيانات والمعايير اللازمة لممارسة عمليات المراجعة الخاصة والمراجعة الحكومية على حد سواء، دون حجب حق الأجهزة العليا في استصدار ما يلزمها من بيانات ومعايير خاصة بعملها لا تتعارض مع البيانات والمعايير الأصلية الصادرة عن التنظيم المهني، ومما ساعد في ذلك أن جميع المراجعين الخارجيين المستقلين وأغلب المراجعين الحكوميين يحملون شهادات الممارسة التي تؤهلهم لهذا العمل (C. P. A) بمعنى أنهم منتسبون إلى التنظيم المهني. أما في ليبيا فإن التنظيم المهني الموجود حالياً هو على شكل هيئة (نقابة المحاسبين والمراجعين) تضم مراجعي الحسابات الذين يمارسون المهنة بصورة فعلية كمراجعين مستقلين (مكاتب المراجعة الخاصة)، إلا أنه لا يشترط انتماؤهم لهذه النقابة كشرط لممارسة المهنة ولذلك ليس

2- U.S. GAO, Comptroller General of the United States , Government Auditing Standards : Listing of Major Changes Between The 1994 Yellow Book and The 2003 Yellow Book Revision, United States General Accounting Office Washington ,D.C., June 2003.

هناك أية علاقة ما بين جهاز المراجعة المالية و نقابة المحاسبين و المراجعين. وعلى الرغم من أن لمهنة المراجعة الخاصة مقومات خاصة بها، كما أن للمراجعة الحكومية مقومات خاصة بها أيضاً، فإن كليهما مشتركتان في حاجتهما الماسة إلى معايير للأداء المهني وتعتبر حجر الأساس في عملهما<sup>1</sup>، بحيث يكفل وجودها تحديد المدى الملائم لهذا العمل فيقاس بموجبه الأداء الفعلي، ويقلل هذا الوجود من التفاوت الكبير ما بين عمل المراجعين<sup>2</sup>.

وحرصاً من المنظمات المهنية على جودة أعمال المراجعة الحكومية، فقد أصدرت مجموعة من المعايير التي تحكم عمل أجهزة الرقابة العليا، ففي الولايات المتحدة الأمريكية مثلاً قام مكتب المحاسب العام (GAO) في سنة 1980 م بإصدار معايير المراجعة الحكومية المقبولة قبولاً عاماً والمعرفة باسم معايير الكتاب الأصفر، والتي تم تعديلها سنة 1988 م حيث قسمت المعايير إلى ثلاثة مجموعات. كما قامت المنظمة الدولية لأجهزة الرقابة العليا (الإننتوساي) بإصدار مجموعة من المبادئ الأساسية للرقابة المالية في إعلان أسمته إعلان ليمّا تضمن مجموعة من المبادئ المتعلقة بالرقابة المالية عام 1977 م وتوالت جهود المنظمة الدولية لأجهزة الرقابة المالية (الإننتوساي) في إضافة كل ما هو جديد لصالح المراجعة الحكومية، فأصدرت في عام 1992 م مجموعة من القواعد الهامة للرقابة المالية وبالاعتماد أصلاً على إعلان ليمّا الصادر عام 1977 م و أسمت هذه القواعد معايير الرقابة، أما في ليبيا فعملية إصدار معايير للمراجعة تحكم الأداء المهني غائبة على المستويين (الخاص والعام) أي على مستوى مكاتب المراجعة الخاصة وعلى مستوى المراجعة الحكومية (الرقابة المالية) جهاز المراجعة المالية وقد يعود ذلك إلى سببين أولهما متعلق بعدم قيام التنظيم المشرف على مهنة المحاسبة والمراجعة في ليبيا (نقابة المحاسبين والمراجعين) بإصدار أي معايير للمراجعة تحكم عمليات المراجعة في القطاع الخاص، والثاني خلو التشريع أو القانون من النص على وجوب إصدار معايير محلية للمراجعة وتحديد جهة صاحبة الصلاحية بإصدارها مما جعل المراجعة في ليبيا تمارس في ظل غياب معايير مدونة للمراجعة.

### معوقات ومشاكل تطبيق مراجعة أداء الوحدات الحكومية.

تواجه المراجعة الحكومية عدة معوقات ومشاكل تحد من تطبيقها أهمها ما يلي<sup>3</sup>:

1 - عدم تحديد أهداف البرامج الحكومية بدقة ووضوح.

وعادة ما تكون أهداف المؤسسات الحكومية غير واضحة وغير محددة بدقة وكذلك غير قابلة للقياس الموضوعي، يرجع ذلك إلى عدة أسباب أبرزها، أن اغلب المؤسسات الحكومية تتسم بضخامة الحجم لأنها تضم كثيراً من الوظائف المختلفة صممت لتقديم خدمات متعددة لقطاعات كثيرة من

<sup>2</sup> - عبد المنعم محمود عبد المنعم، (1963). المقومات الأساسية للرقابة الخارجية على حسابات المؤسسات والشركات، مجلة المحاسبة والإدارة والتأمين، كلية التجارة، جامعة القاهرة، العدد الثاني، ص 11.

<sup>3</sup> - محمد بهاء الدين إبراهيم، (2000)، إطار مقترح لتضيق فجوة التوقعات في المراجعة من خلال التزام المراجع الخارجي بنشرات المراجعة، مجلة الدراسات والبحوث التجارية، كلية التجارة بنها، جامعة الزقازيق، القاهرة، العدد الأول، ص 319.

<sup>3</sup> - المجموعة العربية للأجهزة العليا للرقابة والمحاسبة (أربوساي) (2001) نتائج وتوصيات المجموعة العربية للأجهزة العليا للرقابة والمحاسبة، مجلة الرقابة المالية، العدد 38، ص 64-67.

الأفراد، كما أن بعض هذه الأهداف لا يتم الإعلان عنها إلا عن طريق تصريحات عامة، وينبغي على المراجع القيام بتحديد الأهداف عن طريق استخدام العديد من المصادر مثل الأنظمة التشريعية، وإدارة المؤسسة الحكومية.

2- عدم وجود معايير محددة لقياس الأداء.

من الصعوبة بمكان وضع معايير كمية لقياس أداء النشاطات أو البرامج الحكومية نظراً لأن معظم المؤسسات الحكومية تقدم خدمات غير ملموسة يصعب وضعها بشكل كمي، وفي القطاع الحكومي تصنف معايير التقييم إلى معايير كفاية ومعايير الفعالية وتتم عملية إعداد المقاييس بمرحلتين هما تحديد معيار مناسب للقياس ووضع مؤشرات عملية لذلك المعيار.

3- النقص في الكفاءات الوظيفية المؤهلة.

هناك نقص في المراجعين الحكوميين المؤهلين بوجه عام وفي مجال المراجعة بوجه خاص، وخاصة في الدول النامية، وذلك لعدة أسباب أهمها انعدام التدريب الكافي وعدم تقديم المزايا المالية الكافية للمراجعين.

4- النقص في المعلومات وضعف نظام المعلومات المحاسبي.

هناك صعوبة في الحصول على المعلومات الموضوعية للحكم على فعالية البرامج الحكومية وخاصة في الميدان الاجتماعي والبيئي، ويرجع ذلك إلى عدم وجود أنظمة معلومات فعالة في الأجهزة الحكومية وخاصة نظام المعلومات المحاسبي.

#### 4.4.2 تبويب المراجعة من حيث الإلزام في التنفيذ.

يتم تبويب المراجعة من حيث الإلزام القانوني إلى:

##### 1.4.4.2 المراجعة الإلزامية.

وهي التي يلزم القانون القيام بها، وتتميز بوجود عنصر الإلزام والجبر، ومن ثم يمكن توقيع جزاء على المخالفين لأحكامها<sup>1</sup>. وفي ليبيا، نجد أن المشرع الليبي قام بإصدار العديد من القوانين التي ألزمت الشركات على تعيين مراجع خارجي لمراجعة حساباتها، حيث نص القانون التجاري الليبي في مادته رقم (557) على ضرورة تعيين مراجع خارجي لمراجعة الحسابات<sup>2</sup>، وهو ما يتفق مع القانون رقم (138) لسنة (1970م) بشأن الإشراف والرقابة على شركات التأمين، والذي ينص على وجوب المراجعة السنوية لحسابات الشركات من قبل مراجع خارجي، يتم اختياره وفقاً لشروط محددة، وإن كان لم يوضح ذلك

<sup>1</sup> - أحمد حلمي، مرجع سابق، ص 9.

<sup>2</sup> - مجلس الوزراء، (1953)، القانون التجاري الليبي، الجريدة الرسمية، العدد الثاني.

القانون تلك الشروط<sup>1</sup>. وتلا ذلك صدور القانون رقم (118) لسنة (1973م) بشأن تقرير بعض الأحكام الخاصة بمراجعي الحسابات، حيث أكدت المادة الأولى منه على ضرورة تعيين مراجع خارجي لمراجعة حسابات المؤسسات والهيئات العامة والتي تنص قوانينها على نظام خاص للمراجعة الحسابية<sup>2</sup>. كما تباعهم صدور القانون رقم (79) لسنة (1975م) بشأن إنشاء ديوان المحاسبة حيث أشارت المادة رقم (19) منه بأن للديوان الحق في فحص ومراجعة حسابات الشركات التي تساهم فيها الدولة بنسبة لا تقل عن 25% وكذلك الشركات التي تحصل على إعفاءات، أو إعانات، أو قروض من الدولة<sup>3</sup>.

#### 2.4.4.2 المراجعة الاختيارية.

وهي المراجعة التي تتم دون إلزام قانوني يحتم القيام بها، وتقررها على الأغلب إدارة الوحدة الاقتصادية<sup>4</sup>. وقد تكون هذه المراجعة مراجعة كاملة أو جزئية وبالرجوع إلى تاريخ نشأة المراجعة نجد أنها بدأت على شكل مراجعة اختيارية، ثم ما لبثت أن أصبحت مراجعة إجبارية بعد حدوث كثير من حالات الإفلاس والاحتيايل والتلاعب بالدفاتر والسجلات الأمر الذي أدى بدوره إلى تدخل المشرع لحماية أصحاب الاستثمارات وإلزام خضوع حسابات الشركات لمراجعة خارجية إلزامية.

#### 5.4.2 تبويب المراجعة من حيث مدى الفحص.

إن كبر حجم المؤسسات وتعدد عملياتها سواء الداخلية أو الخارجية، خلق صعوبة في فحص العمليات التي يقوم بها موظفو هذه المؤسسات مما قد ينجر سلباً على المعلومات الناتجة عن النظم المعلوماتية خاصة فيما يتعلق بدقة وتعبير هذه المعلومات عن الوضعية الحقيقية للحدث ما، إذ تتخذ هذه المعلومات كأساس لاتخاذ القرارات التي يتوقف صوابها على صحة الأساس، لذلك بات من الضروري وجود نوعين من المراجعة يتعلق الأول بمراجعة كل العمليات والمستندات والبيانات وطريقة تجهيزها وتعتبر مراجعة تفصيلية، ويتعلق النوع الثاني منها بمراجعة اختبارية تعتمد على العينة المختارة من مجموع المفردات المراد مراجعتها، ويتم التمييز بين هذين النوعين من المراجعة في الآتي<sup>5</sup>:

#### 1.5.4.2 المراجعة التفصيلية.

يقوم المراجع في ظل هذا النوع من المراجعة بفحص جميع القيود والسجلات والمستندات و البيانات المحاسبية ومسار المعالجة. والواقع أن هذا النوع من المراجعة قد يكون شاملاً بالنسبة إلى عنصر معين وقد يكون شاملاً بالنسبة لجميع عمليات الشركة على حسب ما يقتضيه العقد المبرم ما بين المراجع و أصحاب المؤسسة الذي يوضح طبيعة وشكل المراجعة والبند أو جميع البنود المراد مراجعتها.

#### 2.5.4.2 المراجعة الاختيارية.

1 - مجلس قيادة الثورة، (1973) القانون رقم (138) بشأن الإشراف والرقابة على شركات التأمين، الجريدة الرسمية، طرابلس: وزارة العدل، العدد الثالث والسبعين، ص13  
2 - مجلس قيادة الثورة، (1973)، القانون رقم (118) بشأن تقرير بعض الأحكام الخاصة بمراجعي الحسابات، الجريدة الرسمية، طرابلس: وزارة العدل، العدد السابع، ص402.  
3 - مجلس قيادة الثورة، القانون رقم (79) بشأن إنشاء ديوان المحاسبة، مرجع سابق، ص1698.  
4 - محمد سمير الصبان، مرجع سابق، ص46.  
5 - أحمد جمعة، مرجع سابق، ص10.

يعتمد هذا النوع على اختبار جزء من مفردات المجتمع الإحصائي ثم تعميم نتائج هذا الاختبار على كل أو مجموع المفردات، و يتجلى هذا النوع خاصة في المؤسسات كبيرة الحجم ومتعددة العمليات التي تصعب فيها المراجعة الشاملة لكل العمليات، لذلك تظهر لنا بوضوح أهمية نظام الرقابة الداخلية في تحديد حجم العينة من خلال تقييم هذا النظام واكتشاف مواطن الضعف والقوة في الأجزاء المكونة له ومن ناحية أخرى تحديد مدى إمكانية تطبيق هذا النوع من المراجعة. وهناك بعض الصعوبات أو المعوقات التي تعوق تعميم الحكم الصادر عن مراجعة العينة المختارة على المجتمع أهما ما يلي:

- عدم تمثيل العينة للمجتمع.

- عدم الاعتماد على الأدوات الإحصائية المناسبة لاختيار العينة.

- الأخطاء الواردة عند عملية تقدير معالم المجتمع.

أخيرا يجب الإشارة إلى ضرورة التفريق بين المراجعة الكاملة والمراجعة التفصيلية من ناحية والمراجعة الجزئية والمراجعة الاختبارية من ناحية أخرى وذلك تجنباً للخلط بين هذه الأنواع، حيث أن المراجعة الكاملة قد تكون تفصيلية إذا تم فحص جميع القيود والدفاتر والسجلات والمستندات المؤيدة لها في حين أنها تكون اختبارية إذا تم فحص جزء معين من القيود والدفاتر والسجلات، وكذلك الحال فإن المراجعة الجزئية قد تكون تفصيلية إذا تم فحص جميع العمليات التي يشتمل عليها ذلك الجزء محل المراجعة، وقد تكون اختبارية إذا تم اختيار عينة من مجموع مفردات هذا الجزء<sup>1</sup>.

#### 6.4.2 تبويب حديث للمراجعة

**نادت العديد من دول العالم وخاصة المتقدمة منها بضرورة إيجاد حلول للمشاكل البيئية والاجتماعية والحد من آثارها، وذلك من خلال سن القوانين والتشريعات الخاصة بحماية البيئة وتحقيق رفاهية المجتمع، وإنشاء العديد من المنظمات والجمعيات التي تهدف إلى حماية البيئة وتحقيق الاستقرار الاجتماعي، وترتب على ذلك ضرورة التزام الوحدات الاقتصادية بمسؤولياتها البيئية والاجتماعية بجانب مسؤولياتها الاقتصادية، وكان لهذا التطور في مسؤوليات الوحدات الاقتصادية تأثيره المباشر على مهنة المحاسبة، حيث لم تعد المحاسبة التقليدية قادرة على قياس وتوصيل مثل هذا النوع من المسؤولية، فظهرت نتيجة ذلك المحاسبة البيئية والاجتماعية للقيام بهذه المهمة.**

إن أي تطور في المحاسبة يتبعه تطور مواز في مهنة المراجعة، وبغير ذلك فإن مهنة المراجعة ستعجز وستتراجع كثيرا إذا هي تجمدت أو جمدت الخدمات التي تقدمها لعملائها وللاقتصاد والمجتمع بشكل عام، ذلك أن عدم تطورها وتجاهلها للمطالب المقدمة لها بتحسين وتوسيع خدماتها، والاستجابة لمطالب الجمهور، يعزلها عن المجتمع ويقلص الاعتراف بها ويجعل مستقبلها محفوفاً بالمخاطر. لذا فقد نشأ عن المحاسبة الاجتماعية والمحاسبة البيئية مسؤولية اجتماعية وبيئية لمهنة المراجعة، حيث تسهم في خدمة المجتمع، وهو ما يسمى بالمراجعة الاجتماعية والمراجعة البيئية كأداة من الأدوات التي تستخدمها الوحدات الاقتصادية لتقييم أدائها البيئي والاجتماعي والرقابة عليه.

<sup>1</sup> - المرجع السابق، ص 13.

ونظرا لما لهذا الموضوع من أهمية فإن الأمر يتطلب ضرورة دراسة وتحليل طبيعة كل من:

1. المراجعة الاجتماعية.

2. المراجعة البيئية.

#### 1.6.4.2 المراجعة الاجتماعية

لقد كان من نتيجة تزايد الاعتراف بالمسؤولية الاجتماعية للمنشآت والمطالبة المتزايدة من جانب الهيئات والمنظمات المحاسبية للمنشأة الاقتصادية بالإفصاح عن البيانات التي لها مضمون اجتماعي وما تبعه من ظهور المحاسبة الاجتماعية كأداة لقياس الأداء الاجتماعي لتلك المنشآت وإعداد التقارير والقوائم الاجتماعية، انبعثت الحاجة إلى إيجاد وسيلة للتحقق وتقييم ذلك الأداء بصورة مستقلة عن الأداء الاقتصادي للمنشآت، ولذلك تضافرت عدد من العوامل للمطالبة بإيجاد مفهوم جديد للمراجعة تحكمه مجموعة من المعايير لغرض فحص وتقييم الجانب الاجتماعي لأداء المنشأة، وقد أطلق على ذلك المفهوم المراجعة الاجتماعية.

قبل الحديث عن مفهوم المراجعة الاجتماعية وأهميتها وأهدافها ينبغي إعطاء نبذة مختصرة عن المفاهيم الأساسية للمحاسبة الاجتماعية حتى نستطيع الإلمام بالمعالم الرئيسية للمراجعة الاجتماعية. حيث تعرف المحاسبة الاجتماعية بأنها "عملية اختيار متغيرات ومقاييس وإجراءات قياس الأداء الاجتماعي على مستوى الوحدة ثم تقديم معلومات بطريقة منتظمة حتى تستخدم في تقييم الأداء الاجتماعي للوحدة. و أخيرا إيصال هذه المعلومات للأطراف المعنية داخل المجتمع سواء كانت هذه الأطراف من داخل الوحدة أو خارجها"<sup>1</sup>.

ومن هذا التعريف يمكن استخلاص النقاط الآتية:

1- أهمية قياس الأداء الاجتماعي على مستوى الوحدة.

2- الإفصاح عن نتائج القياس بصورة تتلاءم مع احتياجات عملية تقييم مدى مساهمة المنشأة في هذا المجال على المستوى القومي.

3- نشر البيانات التي نتوصل إليها بحيث يصبح من المتاح الاطلاع عليها بواسطة جميع المجموعات المكونة للمجتمع.

ووفقا للتعريف السابق يمكن تحديد أهداف المحاسبة الاجتماعية في التالي<sup>2</sup>.

<sup>1</sup> - يوسف محمود جربوع، (2007). مدى تطبيق القياس والإفصاح في المحاسبة عن المسؤولية الاجتماعية بالقوائم المالية في الشركات، بقطاع غزة، مجلة الجامعة الإسلامية، الجامعة الإسلامية، غزة، العدد الأول، ص246.

<sup>2</sup> - لمزيد من التفاصيل يرجى الرجوع إلى :

- يوسف محمود جربوع. "مدى تطبيق القياس والإفصاح في المحاسبة عن المسؤولية الاجتماعية بالقوائم المالية في الشركات"، مرجع سابق، ص246.

- عبد الحي مرعي، محمد سمير الصبان، (1981). التطور المحاسبي والمشاكل المحاسبية المعاصرة، دار النهضة العربية، بيروت، ص405-406.

- 1- تحديد قياس صافى المساهمة الاجتماعية الفترية للمنظمة، والتي لا تشتمل فقط على عناصر التكاليف والمنافع الخاصة والداخلية للشركة، ولكن أيضا العناصر الخارجية والتي لها تأثير على جميع قطاعات المجتمع، ويتم ذلك عن طريق مقابلة التكاليف الاجتماعية بالمنافع الاجتماعية<sup>1</sup>.
  - 2- المساهمة في تحديد ما إذا كانت إستراتيجية الشركة وأنشطتها ذات التأثير المباشر على الموارد ومراكز الأفراد وقطاعات المجتمع تتماشى مع الأولويات الاجتماعية من ناحية والطموح المقبول للأفراد من ناحية أخرى.
  - 3- أن توفر بطريقة مثلى لكل أطراف المجتمع بيانات ملائمة عن أهداف وسياسات وبرامج أداء ومساهمة المنشأة في مجال الأهداف الاجتماعية.
- وحتى توضع الأهداف السابقة موضع تنفيذ فإن الأمر يتطلب خلق مجموعة من المفاهيم المحاسبية المستخدمة أهمها:

- 1- العملية الاجتماعية.
- 2- التكلفة الاجتماعية.
- 3- المنفعة الاجتماعية (العائد الاجتماعي).
- 4- الدخل الاجتماعي.
- 5- الأطراف الاجتماعية المستفيدة.
- 6- حقوق المجتمع.
- 7- صافى الأصل الاجتماعي.

كما أوضحنا سابقا فإن من بين أهداف المحاسبة الاجتماعية الإفصاح وإعداد التقارير الاجتماعية (قائمة الدخل الاجتماعي، الميزانية العمومية الاجتماعية) للأطراف المعنية لغرض استخدام بيانات الأداء الاجتماعي في اتخاذ القرارات المناسبة وإجراء التقييم اللازم، وحتى يمكن الاستفادة من هذه التقارير وتحقيق الغرض منها يجب إعدادها وفقاً لمعايير معينة، وفي هذا المجال قامت إحدى الدراسات بوضع و تقسيم معايير إعداد التقارير في مجال المحاسبة الاجتماعية إلى ثلاثة مجموعات<sup>2</sup>:-

- 1- أنماط أساسية (الملائمة، البعد عن التحيز، القابلية للفهم).
  - 2- المعايير الثانوية (الوقتية، القابلية للفحص، الفحص المستقل، الكمال، القابلية للمقارنة، الإيجاز)
  - 3- الاعتبارات الإضافية (مغزى البيانات، المحلية، الحيطة والحذر، القابلية للقبول، إتاحة الفرصة للرأي المعارض، الثبات، القابلية للقياس الكمي، التعبير النقدي، المقابلة والقابلية للتقييم).
- وإذا كانت مسؤولية قياس وتوصيل نتائج الآثار الاجتماعية لنشاط المنظمات تكون من صميم عمل المحاسبة الاجتماعية، فإن مسؤولية التحقق أو التأكد من صحة وسلامة ودقة بيانات النشاط المحاسبي

<sup>1</sup> - أمين السيد احمد لطفي، مرجع سابق، ص27

2-American Accounting Association , (1975)."Report of Committee on Accounting for Social Performance ".American Accounting Association, The Accounting Review , Supplementary to Vol.XL,X,pp48-49.



الاجتماعي تكون من صميم عمل وظيفة المراجعة الاجتماعية، والتي عرفت بأنها " الوسائل التي توضع بواسطة المنظمة أو الغير لتقويم تأثيرها على المجتمع ومدى انجازها لمسؤولياتها الاجتماعية "1. وتجدر الملاحظة أن أول من أشار إلى مصطلح المراجعة الاجتماعية في العصر الحديث بالمفهوم الصحيح لها والمستقل عن مفهوم المسؤولية الاجتماعية هو Howard R. Bowen عام 1953م مشيراً إلى أنه طالما أن المنشأة تخضع لمراجعة مالية مستقلة على أنشطتها المالية، فإنه يجب أن تخضع لمراجعة خارجية مستقلة تهدف إلى تقييم أدائها من وجهة نظر اجتماعية بواسطة مراجعين اجتماعيين "2.

وأعيد استخدام المصطلح عام 1958 من قبل Fred Blum وقد تركز التطبيق العلمي لهذا المصطلح على مراجعة مدى وفاء المنشأة بمسؤولياتها الاجتماعية تجاه العاملين فيها من حيث مدى إشباعها للحاجيات الإنسانية الخاصة بهم ، ومدى رضاهم عن العمل، لقد استخدم أسلوب استطلاع الرأي لتحقيق هذا الهدف، والى ذلك التاريخ، لم تمتد المراجعة الاجتماعية لتشمل تقييم الأداء الاجتماعي للمنشأة "3.

وقد استمر البحث والكتابة في النواحي الاجتماعية بحيث أصبحت الشركات عام 1993 تعد القائمة المحاسبية "المحاسبة الأخلاقية" وفي عام 1995 تم تأسيس المعهد الدولي للمحاسبة الاجتماعية والأخلاقية لتنسيق المعلومات والمعرفة حول التطبيقات المتنامية للمراجعة الاجتماعية. وقد اتجه العمل في اتجاهين.

تعددت آراء الباحثين حول تحديد مفهوم شامل ومحدد للمراجعة الاجتماعية. فقد عرفها البعض بأنها "دراسة منظمة وتقييم للأداء الاجتماعي للمنشأة الذي يمكن تمييزه عن الأداء الاقتصادي "4. كما عرفها كاتب آخر بأنها عبارة عن "عملية فحص منتظمة أو عملية جمع أدلة وقرائن بصورة منتظمة لتقييم الأداء الاجتماعي للمنشأة ممثلاً في البرامج والأنشطة الاجتماعية بهدف التأكد من مدى كفاية وملائمة الإفصاح في القوائم والتقارير الاجتماعية في التعبير عن التزام المنظمة بتنفيذ مسؤولياتها الاجتماعية، ومدى فعالية أداء المنشأة لهذه المسؤوليات في ضوء مجموعة من المعايير المعتمدة والمقبولة والملائمة، ثم التقرير عن ذلك كله للأطراف المعنية لمساعدتها في اتخاذ قراراتها ورسم سياساتها "5.

ويرى كل من توفيق محمد، محمد محمود أن المراجعة الاجتماعية "تعنى الفحص المنتظم للسياسات والمساهمات الاجتماعية والبيئية للمنشأة بهدف التأكد من مدى وفائها وتحقيقها لمعاييرها الخاصة للأداء وقياس مدى تقدمها وتحقيقها لأهدافها المرسومة والمساعدة في إيجاد مقاييس لنجاحها، ورفع مستوى

1 - إبراهيم نادر شحاتة، (1998)، دراسات وبحوث في المراجعة، مكتبة عين شمس، القاهرة، ص105.

2 --Bowen , Howard. R.,(1953) " Social Responsible x f THE Businessman.", (New York : Harper& Brothers) ,p153.

3 -Blum, Fred (1958) " Social Audit OF The Enterprise", Harvard Business Review (Mar. AbR), P.77.

4 - يوسف فرج جهماني. (1998) المراجعة الاجتماعية والبيئية في الأردن، مجلة جامعة الملك عبد العزيز، الاقتصاد والإدارة، المجلد 12، العدد الثاني، ص155.

5 - صادق الحسني، (1996)، دراسة متقدمة في المراجعة نحو المراجعة نحو إطار للمراجعة الاجتماعية، مجلة البصائر، جامعة البنات الأردنية الأهلية، العدد الأول، ص145.

- أهدافها الإستراتيجية سنة بعد أخرى أي أن هدف المراجعة الاجتماعية هو تحقيق فهم أفضل لكيفية عمل المنشأة وسعيها لتحقيق قيمها وأهداف جمهورها وإحداث تغيير، وتحسين وتطوير في أعمالها<sup>1</sup>.
- ومن هذه التعريفات يمكن تحديد أهداف المراجعة الاجتماعية على النحو التالي:
- 1- إجراء الفحص الفني المحايد للبيانات المحاسبية الاجتماعية للمنظمة التي تحتويها الدفاتر والسجلات والقوائم و التقارير بغرض التحقق من جديتها وصدق ودقة المعلومات التي تعبر عن المسؤولية الاجتماعية التي تلتزم بها إدارة الوحدة وتهم الطوائف الاجتماعية المستفيدة.
  - 2- إبداء الرأي الفني المحايد في مدى تعبير القوائم الاجتماعية للمنظمة على نتيجة النشاط الاجتماعي لها عن الفترة المحاسبية محل القياس بالإضافة إلى مركزها الاجتماعي في نهاية تلك الفترة حتى يمكن نشرها للجمهور وتكون محل اتخاذ القرارات، ويترتب على المراجعة الاجتماعية إضفاء الثقة على القوائم الاجتماعية التي تمثل مخرجات المحاسبة الاجتماعية.
  - 3- تقييم الأداء الاجتماعي للمنظمة ممثلة في أدائها باعتبارها تمثل مصالح المجتمع في المنظمة أسوة بتقييم الأداء الاقتصادي المالي في ظل المراجعة المالية التقليدية ويترتب على ذلك تركيز الاهتمام على الأنشطة الاجتماعية وتأثيراتها من قبل متطلبات منظمات الأعمال.

### أهمية المراجعة الاجتماعية

- يمكن القول أن المراجعة بصفة عامة تعود بالفائدة على الجميع لما تضيفه من قيمة للمعلومات موضوع المراجعة، وهي إضافة مزيد من الثقة لهذه المعلومات وتوصيلها إلى مستخدميها الذين يهمهم الأمر في صورة تقرير أما المراجعة الاجتماعية فترجع أهميتها إلى جملة من المنافع والفوائد يمكن إيجازها في الآتي<sup>2</sup>:
- 1- تسمح للمنشأة بالإشراف الفعال وتوجيه الأداء وفهم العلاقة بين النواحي التجارية والاجتماعية وفهم تكلفة و مضامين الآثار البيئية والاجتماعية والثقافية لنشاطها للاختيار من بين الأولويات وتعديل التطبيق في ظل النتائج المستخلصة.
  - 2- تسمح لجمهور المنشأة بالتأثير على أدائها وسلوكها والتأثير على سياساتها المستقبلية.
  - 3- تمكن المنشأة من التقرير عن أدائها وانجازاتها الاجتماعية بطريقة مبنية على إثباتات موثقة بدلا من ادعاءات لا أساس لها.
  - 4- تسمح لممولي المنشأة ومقرضيها وجمهورها (عمالها و عملائها وموظفيها والمجتمع) بالحكم على ما إذا كانت المنشأة قد حققت قيمة مضافة من الناحية الاجتماعية والثقافية والبيئية التي قامت لتحقيقها.

<sup>1</sup> توفيق محمد، محمد محمود عبد الحميد، (1992)، المشكلات المعاصرة في المراجعة والتأهيل العلمي والممارسة العملية، مكتبة الشباب، القاهرة، ص157

<sup>2</sup> - هيثم ممدوح العبادي، محمد ذا النون عصفور، (2008)، المراجعة الاجتماعية في ظل التشريعات المنظمة للمهنة في الأردن، مجلة المحاسبة و الإدارة و التامين، كلية التجارة، جامعة القاهرة، العدد الثاني، ص449.

5- تمكن المنشأة (من خلال ما سبق) من تحسين أدائها الاجتماعي سنة بعد أخرى بطريقة ضمنية تشاركية واضحة وقابلة للقياس.

### متطلبات المراجعة الاجتماعية

يتوقف نجاح المراجعة الاجتماعية لأغراض تحقيق أهدافها على عدة متطلبات أهمها<sup>1</sup>:-

1- ضرورة توفر مجموعة من الأنشطة الاجتماعية تمارسها المنظمة محل المراجعة بهدف تحقيق الأداء الاجتماعي على النحو التالي<sup>2</sup>:-

- أهداف الأداء الاجتماعي تجاه العاملين.

- أهداف الأداء الاجتماعي تجاه العملاء.

- أهداف الأداء الاجتماعي تجاه الملاك.

- أهداف الأداء الاجتماعي للمجتمع.

2- ضرورة توافر نظام للمحاسبة الاجتماعية يهدف أساساً إلى قياس وتوصيل البيانات الخاصة بالنشاط الاجتماعي للمنظمة لمختلف الطوائف الاجتماعية.

3- ضرورة توافر معايير محددة لقياس الأداء الاجتماعي ونصوص تشريعية ملزمة للقياس والتقارير عن نتائج الأداء الاجتماعي.

4- ضرورة وجود أفراد أو فريق ذوي كفاءة عالية للقيام بالمراجعة الاجتماعية يتوافر لهم الاستقلال و التأهيل و الخبرة الكافية في مختلف المجالات ( الهندسية و الاقتصادية و الصحة العامة و الكيمياء و الإحصاء و القانون و البيئة) و غيرها على أن يرأس ذلك الفريق المراجع الاجتماعي الذي يتعين أن يتوفر فيه مستوى عال من المعرفة العلمية والعملية.

5- أهمية وجود معايير و إجراءات لقياس ومراجعة تلك الأنشطة الاجتماعية بالإضافة إلى حتمية وجود معايير متفق عليها يمكن على أساسها تقييم تلك الأنشطة للحكم على مدى فعاليتها وكفاءتها.

وتجدر الملاحظة هنا أن مهنة المراجعة الاجتماعية تنفذ من خلال معايير محددة متفق عليها وهي لا تختلف إلا في التفاصيل عن معايير إنجاز مهنة المراجعة المالية<sup>3</sup>.

6- ضرورة توافر الاهتمام من قبل المجتمع والأطراف المستفيدة والتي تمثل كافة أطراف بيئة الأداء التي تفرض إلى حتمية المراجعة الاجتماعية، و تمثل تلك الأطراف محل الأداء الاجتماعي في المجموعات الأربعة التالية:-

<sup>1</sup> - أمين السيد لطفي. مرجع سابق، ص 274-275.

<sup>2</sup> - صادق الحسني، (2003)، تدقيق الأداء الاجتماعي للمنشآت في ضوء معايير المراجعة الدولية والأمريكية، الإداري، السنة 25، العدد 93، ص 24.

<sup>3</sup> - لمزيد من التفاصيل حول هذه المعايير يرجى الرجوع إلى:

- عبدالرزاق محمد عثمان، (1999)، معايير التدقيق الاجتماعية، تنمية الرافدين، السنة 57، العدد 21، ص 135-142.

- هاري رايدي (2000)، الدليل الشامل في مراجعة الحسابات، ترجمة بابكر القحطاني، معهد العام السوري، مركز البحوث.

- هيثم ممدوح العبادي، محمد ذا النون عصفور، مرجع سابق، ص 452-455.

- صادق الحسني (2003)، تدقيق الأداء الاجتماعي للمنشآت في ضوء معايير المراجعة الدولية والأمريكية، مرجع سابق، ص 46-

- جميع العاملين بالمنظمة بغض النظر عن مواقعهم ونوع وطبيعة عملهم.
- جميع العملاء أو الأفراد المستهلكين أو المستهدفين مما تقدمه المنظمة من سلع وخدمات.
- أفراد مجتمع الوحدة الذي تعمل خلاله.
- ملاك الوحدة أو أصحاب رأسمالها.

بعد توضيح المتطلبات اللازمة لتنفيذ عملية المراجعة الاجتماعية و ذلك لتحقيق الأهداف المرتبطة بها ينبغي طرح السؤال بمن يقوم بتنفيذ أو ممارسة المراجعة الاجتماعية. ويرى البعض أن تتم المراجعة الاجتماعية من داخل المنظمة نفسها لأنها تعتبر أحد مقومات الرقابة الداخلية الاجتماعية ويتطلب ذلك أن تضاف إلى مهام إدارة المراجعة الداخلية مهمة تقييم الأداء الاجتماعي بالإضافة إلى مهامها الأخرى<sup>1</sup>. بينما يرى باحث آخر أن ممارسة المراجعة الاجتماعية داخليا يكون بشكل محدود جدا ويمكن أن يقوم بها المراجع الداخلي بالوحدة ضمن عمله المعتاد من زاوية تحقيق الأبعاد الاجتماعية ذات الطبيعة المالية للتأكد من مدى صحتها عن طريق فحص المستندات المؤيدة لها أو من زاوية مراجعة دفاتر وسجلات المنظمة المرتبطة بالنشاط الاجتماعي للتأكد من صحة ودقة البيانات التي تتضمنها، أما الممارسة الفعلية ذات الطبيعة المميزة للمراجعة الاجتماعية فيجب أن تكون من جهة خارجية مستقلة عن المنظمة و يرجع ذلك لأسباب عديدة أهمها ما يلي<sup>2</sup>:

1. حتى يطمئن المجتمع صاحب المصلحة بالنسبة للنشاط الاجتماعي لنتائجها.
2. حتى تساعد إدارة التنظيم ذاتيا على تحديد الزاوية الصحيحة بالنسبة لمسئوليتها الاجتماعية بعيدا عن أي مؤثرات مادية أو معنوية داخل المنظمة.
3. حتى يتأكد من خلالها إمكانية تقييم الأداء الاجتماعي للمنظمة بالصورة التي تتطلبها المراجعة الاجتماعية.

ونرى من جانبنا أن ممارسة المراجعة الاجتماعية تتم عن طريق المراجع الداخلي حيث يقوم بالتحقيق عن الالتزام بالسياسات و الخطط و الإجراءات والقوانين و القواعد و التعليمات التي لها تأثير على أعمال الوظيفة و الرقابة الاجتماعية، و كذلك مراجعة العمليات و الخطط و البرامج الاجتماعية للتأكد من أن النتائج تتماشى مع الأهداف المحددة، و كذلك التأكد من أنها طبقت كما هو مخطط لها، إلا أن هذه المهام يتم ممارستها (من قبل المراجع الداخلي) بشكل محدود و ذلك في حدود الاستقلالية.

كما أن المراجعة الاجتماعية تتم ممارستها عن طريق المراجع الخارجي الذي يتمكن (من خلال إمامه بنواحي معرفة عديدة تتصل بمختلف مجالات المسؤولية الاجتماعية و تتفق مع الطبيعة المميزة للأنشطة الاجتماعية) من تحديد إلى أي مدى التزمت الوحدة بتنفيذ المسؤوليات الاجتماعية التي تقع على عاتقها أمام المجتمع، و إلى أي حد تم الالتزام بالخطوة الاجتماعية في الوحدة التي يرتقب الجمهور نتائج تنفيذها، و بالتالي نستطيع القول أن المراجعة الاجتماعية هي مراجعة خارجية بالدرجة الأولى ويكون

<sup>1</sup> - إبراهيم نادر شحاتة، مرجع سابق، ص105.

<sup>2</sup> - أمين السيد لطفى، مرجع سابق، ص277..

للمراجع الخارجي دورين أساسيين، الأول مراجعة التقارير الاجتماعية والثاني مراجعة التقارير المالية. وعند قيامه بالمهمة الأولى تكون مسؤوليته أمام المجتمع الذي يجب أن يوجه إليه التقارير (تقارير الاجتماعية) التي تعد بنتائج المراجعة، في حين تكون مسؤولية المراجع خاضعة للمستثمرين (الملاك) ومن ثم توجه إليهم التقارير التي تعد في هذا الصدد.

وتجدر الإشارة هنا إلى أن هناك وجهتي نظر في إعداد تقرير المراجعة الاجتماعية هما<sup>1</sup>:

1- الفصل بين نظام المحاسبة المالية ونظام المحاسبة الاجتماعية وبالتالي فإن لكل نظام تقاريره الخاصة به.

2- لا يوجد فصل بين نظامي المحاسبة المالية والمحاسبة الاجتماعية وبالتالي يتم إعداد تقارير واحدة لتشمل المعلومات المالية والمعلومات الاجتماعية.

إلا أن هناك من يفضل وجهة النظر الأولى وذلك لعدة اعتبارات أهمها<sup>2</sup>:

1- أن مجالات الأداء الاجتماعي لا تهم كافة المعنيين بالبيانات المالية الواردة في تقرير المراجعة المالية.

2- أن تقرير المراجعة الاجتماعية تهتم به جهات أخرى مثل وزارة البيئة، وزارة الصحة، وزارة الشؤون الاجتماعية، و هي جهات غير معنية بالبيانات المالية المتعلقة بالمنشأة.

3- أن تقرير الأداء الاجتماعي قد يبرز جوانب اجتماعية وإنسانية لا يستطع تقرير الأداء المالي إبرازها وتوضيح أهميتها.

وينبغي أن يتضمن تقرير المراجعة الاجتماعية ما يلي<sup>3</sup>:

- معلومات عن مجالات الأداء الاجتماعي الداخلي والخارجي للمنظمة.

- الإشارة إلى التأثيرات الموجبة والسالبة للأنشطة الاجتماعية.

- ما إذا كان يتم إعداد تقارير دورية عن طريق المنظمة عن كل من الأنشطة المسببة للتلوث والضوضاء والمستويات المسموح بها والفعالية لمواصفات جودة المنتجات، وما إذا كان يتم الفصل بين الأنشطة الإلزامية والاختيارية.

- رأي المراجع ونطاق الفحص.

### مشاكل أداء المراجعة الاجتماعية

مازال الإطار العام للمراجعة الاجتماعية لم يتشكل بعد ولم تتضح ملامحه أو أبعاده بشكل قاطع، ولذلك

توجد عديد من المشاكل التي تواجه أداء المراجعة الاجتماعية لعل أبرزها ما يلي:

1- أن المفاهيم والمتغيرات الأساسية للمسؤولية الاجتماعية لم تتحدد بشكل قاطع.

<sup>1</sup> - سامي وهبة متولي، (1993). فجوة التوقعات في المراجعة، أسبابها وسبل تضييقها، المجلة العلمية لكلية التجارة، كلية التجارة، جامعة الأزهر، العدد 135، ص 180.

<sup>2</sup> - أحمد حلمي جمعة، (1999)، التدقيق الحديث للحسابات، الأردن، دار صنعاء للنشر والتوزيع، عمان، 125.

<sup>3</sup> - المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، (2001). مفاهيم التدقيق المتقدمة، عمان، ص 330.

2- أن المشكلات والقيم و التدفقات تختلف من مجتمع إلى آخر، كما أن هذه المشاكل تتسم بالحركية.

3- صعوبة حصر البيانات والمعلومات المحاسبية ذات الأثر الاجتماعي، وصعوبة ترجمتها إلى قيم نقدية، والبعد عن المفاهيم المحاسبية المتعارف عليها، وهذا يعني أن تتحمل المؤسسة بعض التضحيات المادية في سبيل رفاهية موظفيها<sup>1</sup>.

4- مشاكل تحديد القائمين بعملية المراجعة الاجتماعية وحتمية تمتعهم بمهارات وخبرات متخصصة، وتحديد الجهة التي تعين القائم بالمراجعة الاجتماعية وتدفع أتعابه ويقدم إليها تقريره.

5- مشاكل قياس التكاليف والعوائد الاجتماعية.

وباختصار نستطيع القول بأن بروز الحاجة إلى المراجعة الاجتماعية جاء نتيجة لظهور المحاسبة الاجتماعية كأداة لقياس الأداء الاجتماعي للمنشآت واهتمامها بإعداد تقارير وقوائم اجتماعية من جهة ومن جهة أخرى قصور وسائل المراجعة التقليدية عن القيام بمهمة التحقق وتقييم الأداء الاجتماعي للمنشآت، والمراجعة الاجتماعية وظيفة جديدة للمراجعة تحكمها مجموعة من المعايير تهدف أساساً لإعطاء رأى فني محايد عما إذا كانت المعلومات التي تتضمنها القوائم الاجتماعية (قائمة الدخل الاجتماعية، الميزانية الاجتماعية) تعطي صورة صادقة وعادلة عن الأداء الاجتماعي للمنظمة. ولتنفيذ هذا الهدف ينبغي توفر مجموعة من المتطلبات الأساسية من بينها وجود أفراد ذوي كفاءة وتأهيل عال للقيام بالمراجعة الاجتماعية، كما تواجه المراجعة الاجتماعية عدة مشاكل مما جعل من عملية مراجعة الأداء الاجتماعي عملية صعبة ومعقدة و أخيراً يمكن القول أن الإطار العام للمراجعة الاجتماعية لم يتحدد بعد بشكل دقيق.

#### 2.6.4.2 المراجعة البيئية

لقد كان من نتيجة الاهتمام بالمسؤولية البيئية للوحدات الاقتصادية وما تبعه من ظهور محاسبة المسؤولية البيئية أو ما يعرف بالمحاسبة البيئية كوسيلة لقياس الأداء البيئي للوحدات الاقتصادية، والإفصاح عن نتائج هذا الأداء في التقارير والقوائم البيئية أن نبعت الحاجة إلى ضرورة إيجاد وسيلة لمراجعة الأداء البيئي وتقييمه بصورة مستقلة عن الأداء الاقتصادي لهذه الوحدات الاقتصادية<sup>2</sup>.

ولما كانت المراجعة المالية قاصرة عن القيام بهذه المهمة فقد ظهرت المراجعة البيئية كنظام متكامل يشتمل على فحص وتقييم الأداء البيئي للوحدات الاقتصادية وما يرتبط به من بيانات محاسبية سواء من الناحية المالية أو الإدارية أو الاجتماعية أو البيئية هذا فضلاً عن بث الثقة في نتائج المحاسبة البيئية و خلال السبعينات و بداية الثمانيات كان يتم الإفصاح عن الأداء البيئي وقياسه ضمن إطار

<sup>1</sup> - مجيد جاسم الشرع، (1998)، " المحاسبة عن المسؤولية الاجتماعية في المصارف الإسلامية ومدى اتساقها مع المفاهيم المحاسبية المتعارف عليها"، العدد 106، ص29.

<sup>2</sup> - عماد محمد رياض، (2002) مدى مسؤولية مراقب الحسابات في التقرير عن المراجعة البيئية واثار ذلك على مستخدمي التقرير، دراسة تطبيقية، رسالة ماجستير غير منشورة، كلية التجارة، جامعة عين شمس، ص 9.

المحاسبة الاجتماعية و كان يتم التحقق منه عن طريق أداء المراجعة الاجتماعية، إلا أنه في أواخر الثمانينات وبداية التسعينيات كانت الانطلاقة الحقيقية للمراجعة البيئية.

و نتيجة لحدثة هذا النوع من المراجعة وطبيعة التطور الذي يتسم به لا يوجد حتى الآن تعريف موحد متفق عليه عالمياً للمراجعة البيئية، و تؤكد ذلك من خلال استعراض بعض التعريفات التي أوردتها الأدبيات المحاسبية و المتعلقة بالمراجعة البيئية.

فقد عرفها المعهد الأمريكي للمراجعين الداخليين بأنها " جزء متكامل من نظام الإدارة البيئية من خلالها وبواسطتها تحدد إدارة المنشأة ما إذا كانت نظم الرقابة البيئية بالمنشأة كافية وملائمة وتضمن الالتزام بالمتطلبات القانونية والتشريعية بالإضافة إلى متطلبات السياسة الداخلية"<sup>1</sup>.

وتعرف الغرف الدولية التجارية المراجعة البيئية بأنها عبارة عن " أداة إدارية داخلية تعمل على التقييم الدوري الموثق والمنظم لمدى كفاءة أداء نظام الإدارة البيئية، ومدى اهتمام الإدارة بحماية البيئة من خلال رقابة الإدارة على الأنشطة البيئية، ومدى تنفيذ البرامج والسياسات المرتبطة بالأنشطة البيئية والتي من خلالها يتم الوفاء بمتطلبات التشريعات و القوانين البيئية"<sup>2</sup>. كما تم تعريف المراجعة البيئية على لسان وكالة الحماية البيئية الأمريكية بأنها عبارة عن " فحص انتقادي دوري منظم وموثق وموضوعي بواسطة هيئة قانونية لعمليات وممارسات الوحدة الاقتصادية المتعلقة بالوفاء بالمتطلبات البيئية"<sup>3</sup>.

في حين عرف معهد المعايير البريطانية المراجعة البيئية بأنها عبارة عن " التقييم المنظم لتحديد ما إذا كان الانجاز و الأداء البيئي يتوافق مع الترتيبات المخططة من عدمه وكذلك تحديد ما إذا كانت مناسبة لتحقيق سياسة الوحدة الاقتصادية البيئية "

ومن خلال تحليل المفاهيم السابقة للمراجعة البيئية، يتضح أنه لا يوجد مفهوم عام متفق عليه كما أنه يمكن التوصل إلى النقاط التالية:

- 1- إن المراجعة البيئية عملية فحص انتقادي منظم وموضوعي، أي مثل أي عملية مراجعة.
- 2- المراجعة البيئية هي عملية موضوعية قد يتم تنفيذها بشكل مستمر من قبل المنظمة عن طريق (المراجعين الداخليين) وفي هذه الحالة تكون أداة إدارية تحدد إطارها ونطاقها الإدارة العليا، أما إذا تم القيام بها من قبل هيئة مستقلة (المرجع الخارجي) عند ذلك تكون الجهة التي تعين القائم بالمراجعة البيئية هي التي تحدد مجالها والهدف منها.
- 3- تهتم المراجعة البيئية بفحص وتقييم الأداء البيئي للإدارة، وما إذا كانت البيانات والمعلومات التي تتضمنها القوائم والتقارير البيئية يمكن الاعتماد عليها وكذلك التأكد من ملاءمة وكفاية نظم الرقابة البيئية ووفائها بالمتطلبات القانونية والسياسات الداخلية.

<sup>1</sup> - احمد عبد الموالى الصباغ، (1997). "المراجعة دراسة تحليلية مقارنة مع تقييم الوضع في البيئة المصرية"، مجلة الدراسات والبحوث التجارية، كلية التجارة بنها، العدد الثاني، ص 123

<sup>2</sup> - أمين السيد أحمد لطفى. (2005) المراجعة البيئية، دار الجامعية، الإسكندرية، ص 134-135.

<sup>3</sup> - هبة عبد المؤمن نور الدين، (2005) الاتجاهات الحديثة للمراجعة البيئية كأداة لتقييم الأداء البيئي، دراسة تطبيقية، رسالة ماجستير غير منشورة، كلية التجارة، جامعة عين شمس، ص 1

وفي المقابل هناك بعض المآخذ على مفاهيم المراجعة البيئية الواردة في التعريفات السابقة علاوة على تضمنها عددا من التناقضات فهي لم تحدد وبشكل دقيق مجال ونطاق المراجعة البيئية، كما أنها لم توضح بصورة كافية من يقوم بعملية المراجعة البيئية، بالإضافة أنها لم تنص صراحة على ضرورة توصيل نتائج المراجعة البيئية للأطراف المعنية سواء كانت داخلية أم خارجية.

ونرى أن التعريف الوارد في مؤتمر (الإننتوساي) الخامس عشر، قد جاء كمحاولة لتلافي بعض الانتقادات الموجهة للتعريفات السابقة، علاوة على أنه ملائم وشامل للعناصر المختلفة التي يتعين أن يتضمنها تعريف المراجعة البيئية، حيث تم تعريفها بأنها "مراجعة شاملة تشمل المراجعة المالية، مراجعة الالتزام، مراجعة الأداء"<sup>1</sup>.

### أهداف المراجعة البيئية

تسعى المراجعة البيئية إلى تحقيق مجموعة من الأهداف أهمها (2):-

- 1- زيادة فاعلية الأداء البيئي للشركة.
- 2- ترشيد أداء فريق المراجعة البيئية.
- 3- تقليل المخاطر المحيطة التي يمكن أن يسببها الأداء البيئي للشركة.
- 4- زيادة رقة الخدمات المقدمة للمجتمع من مهنة المراجعة.
- 5- ترشيد القرارات المتعلقة بالبيئة التي تتخذها إدارة الشركة والأجهزة والوكالات الحكومية الأخرى.
- 6- زيادة فاعلية الرقابة على الأداء البيئي للشركة من قبل إدارة الشركة والأجهزة والوكالات الحكومية، حيث تعتبر المراجعة البيئية أداة كاشفة لنواحي الضعف والثغرات في أداء الشركة البيئي مما يساعد على تلافي الأضرار الناتجة عن هذا الأداء وإمكانية علاجه في الوقت المناسب.
- 7- زيادة اهتمام الإدارة ووعيها بالأداء البيئي للشركة حيث أن هذا الأداء كان لا يحتل مرتبة الأولوية أو الأهداف المنشودة في فكر الإدارة، و بالتالي فإن مراجعة هذا الأداء يؤدي إلى زيادة اهتمام الإدارة به ووضعه في دائرة الاهتمام.
- 8- حث الشركات على استكمال أنظمتها البيئية حتى تتواءم مع المجتمع من ناحية ومع متطلبات القانون البيئي من ناحية أخرى.
- 9- زيادة فاعلية أداء المراجع البيئي الخارجي عند قيامه بعملية المراجعة، حيث أن المراجعة البيئية الداخلية تمكنه من استشراف مواطن الضعف والقوة في الأداء البيئي للشركة.

### أهمية المراجعة البيئية

إن قيام الشركات بالمراجعة البيئية يعود عليها بالعديد من المزايا من أهمها ما يلي<sup>3</sup>:-

<sup>1</sup> - الجهاز المركزي للمحاسبات المؤتمر الدولي الخامس عشرة (الإننتوساي)، دور ومسؤوليات الجهاز الأعلى للرقابة في المراجعة البيئية (1/ب)، ص 11  
<sup>2</sup> - أحمد محمد لطفي غريب، (2000)، إطار مقترح للمراجعة البيئية بمنظمات الأعمال في ظل التغيرات المعاصرة، مجلة الدراسات والبحوث التجارية، كلية التجارة، جامعة الزقازيق، العدد الأول، ص 551.  
<sup>3</sup> - يمكن الرجوع في هذا الشأن إلي :-



- 1- تعمل كنظام إنذار مبكر وآلية معلومات للإدارة لتساعد في اتخاذ قرارات تتعلق بتحسين الأداء البيئي للشركة.
- 2- زيادة وعي العاملين بالمسؤولية البيئية، حيث أن الإدارة البيئية أصبحت مسؤولية مشتركة بين كل من المديرين وليست حكرا على إدارة فنية معينة.
- 3- شرح و توضيح أداء الشركة في مجال حماية البيئة للعاملين و الجمهور والدولة و تحسين العلاقة مع حملة الأسهم والمجتمع.
- 4- تقليل التعرض للمخالفات و العقوبات و الغرامات.
- 5- الارتقاء بالصورة العامة للمنتجات مما يؤدي إلى زيادة أرباحها بسبب سمعتها الجيدة.
- 6- تقليل الفاقد و التوفير في استهلاك الموارد و الطاقة.
- 7- توفير قاعدة بيانات بيئية من أجل التخطيط لتحسين الأداء البيئي و تطوير المصانع و التخطيط للطوارئ.
- 8- المساعدة في تحديد الاحتياجات التدريبية، و توفير البيانات و المعلومات اللازمة لتطوير برامج التدريب للعاملين بالشركة.

مما سبق يستخلص بأن أهمية المراجعة البيئية تتبع من دورها الحيوي في تحسين الأداء البيئي للوحدات الاقتصادية وحماية البيئة من مختلف الأضرار التي تتعرض لها أو التأثيرات السلبية التي تنجم من مزاولتها لأنشطتها، وكذلك من قدرتها في التأثير على الإدارة بشأن تحمّل مسؤولياتها البيئية من أجل المحافظة على البيئة و بالتالي تحقيق أهداف التنمية المستدامة.

**حتمية المراجعة البيئية والعوامل التي أدت إلى خلق الطلب عليها**

هناك مجموعة من العوامل التي أدت إلى ضرورة القيام بالمراجعة البيئية وحتميتها، و التي يمكن إجمالها في الآتي<sup>1</sup>:

### 1- مخاطر التعرض لعقوبات وجزاءات قوانين وتشريعات حماية البيئة

تم إصدار عديد من التشريعات سواء على المستوى الدولي أو الإقليمي أو المحلي لحماية البيئة والحد من الأضرار التي يمكن أن تلحق بها نتيجة للتأثيرات السلبية لأنشطة المنشآت، و تعتبر ليبيا من الدول التي قامت بسن القوانين والتشريعات البيئية، حيث كان القانون رقم (7) لسنة 1982 أول قانون يهتم بالبيئة و المحافظة عليها، وتلت بعد ذلك مجموعة من اللوائح و القرارات الخاصة بإنشاء المؤسسات والمراكز البيئية.

- سمير شحاته، (199)، دراسات متقدمة في المراجعة، بدون ناشر، القاهرة، ص197.  
 -أيمن فتحى الغبارى، (1998)، دور المراجعة الداخلية في زيادة فعالية المراجعة البيئية، المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة، العدد الثاني، ص 205-239.

<sup>1</sup>- لمزيد من التفاصيل يمكن الرجوع إلى :

- عبد الفتاح الصحن و آخرون، (2001)، المراجعة الخارجية، دار الجامعة الجديدة للنشر، الإسكندرية، ص384.  
 - أحمد محمد لطفي غريب،(2000)، إطار مقترح للمراجعة البيئية بمنظمات الأعمال في ظل التغيرات المعاصرة، مجلة الدراسات والبحوث التجارية، كلية التجارة، جامعة الزقازيق، العدد الأول، ص556-557.

من هنا كان لزاما على المنظمة الالتزام بتلك القوانين البيئية عن طريق تطوير نظم مراجعة بيئية للتحقق من ذلك، وحتى يمكنها تفادي العقوبات و الجزاءات التي قد تتعرض لها نتيجة لمخالفاتها و التي يمكن أن تؤثر على مزاولتها لأنشطتها الاقتصادية<sup>1</sup>.

## 2- الضغوط المتزايدة من جماعات حماية البيئة

تشكل الجماعات البيئية في العديد من الدول وسيلة ضغط فعالة و متزايدة على الحكومات و الوحدات الاقتصادية بهدف المحافظة على البيئة و حمايتها من مختلف الأضرار التي قد تتعرض لها. إن تزايد الوعي البيئي للمستهلكين و المتمثل في شرائهم للمنتجات الصديقة للبيئة والتي لا تسبب أضرارا للبيئة، إضافة إلى أن بعض المستثمرين و المؤسسات الاستثمارية الممثلة لهم يؤيدون فكرة الاستثمار الأخلاقي. ذلك أن المستثمر الأخلاقي يقيم الشركات ليس على أساس أدائها الاقتصادي فحسب و لكن أيضا على أساس أدائها البيئي. كل هذا يعتبر من العوامل الأساسية التي أدت إلى اهتمام الشركات بالقضايا البيئية.

## 3- حتمية تبني مؤسسات الأعمال المواصفات العالمية لنظم الإدارة البيئية و إيزو 14000\*.

وضعت الإيزو مجموعة من عشرين معيار في مجال الإدارة البيئية، و فيما يتعلق بالمراجعة البيئية فقد تضمنت ثلاثة معايير يتعين تطبيقها هي:

أ- إيزو 14011-1 إرشادات للمراجعة البيئية: و إجراءات مراجعة الجزء الأول: مراجعة أنظمة الإدارة البيئية.

ب- إيزو 14011-2 إرشادات المراجعة البيئية و إجراءات مراجعة الجزء الثاني: مراجعة الالتزام.

ج- إيزو 14011-3 إرشادات المراجعة البيئية و إجراءات مراجعة الجزء الثالث: مراجعة القوائم البيئية.

### الحاجة إلى معايير المراجعة البيئية

إن مهنة المراجعة يجب أن تتفاعل مع كل المتغيرات التي ترتبط بحركية المجتمع، و ينبغي أن تتطور مع كافة المستجدات التي تؤثر على المجتمع سواء كانت اقتصادية أو اجتماعية أو بيئية. و في هذا الصدد أصدر الإتحاد الدولي للمحاسبين المعيار الدولي للمراجعة رقم 520 بعنوان "دراسة القوانين و اللوائح التي يجب مراعاتها عند مراجعة القوائم المالية"، بالإضافة إلى إصدار إيضاح ممارسات المراجعة الدولية رقم (1010) بعنوان "مراعاة الأمور البيئية عند مراجعة القوائم المالية".

### متطلبات المراجعة البيئية

إن تنفيذ عملية المراجعة البيئية لأغراض تحقيق الأهداف المرتبطة بها يتوقف على الاعتبارات التالية:

<sup>1</sup> - أمين السيد أحمد لطفي، المراجعة البيئية، مرجع سابق، ص 329.

\* يقصد بالإيزو 14000 مجموعة المعايير القياسية التي وضعت من قبل الوحدة العالمية للمواصفات و المقاييس بجنيف، فلسلة الأيزو 14000 هي مجموعة من نظم الإدارة البيئية التي تهدف إلى تحقيق مزيد من التطوير و التحسين في نظام حماية البيئة مع عمل توازن مع احتياجات المؤسسة الاقتصادية.

- 1- أهمية مشاركة منشآت الأعمال في مشروع المراجعة البيئية بهدف تشجيع الوحدات الاقتصادية على تحسين أدائها البيئي والتزامها بالقوانين البيئية.
  - 2- ضرورة قيام تلك الوحدات بفحص بيئي مبدئي للمواقع التي تشارك فيها بهدف التعرف على التأثيرات البيئية الفعلية المحتملة لأنشطتها<sup>1</sup>.
  - 3- وجود نظام للمحاسبة البيئية. يهدف إلى قياس وتوصيل المعلومات الخاصة بالأنشطة و التأثيرات البيئية التي تمارسها الشركات، و لذلك يجب أن توضح عناصر هذا النظام، ومدخلات كل برنامج، و أسلوب تشغيله ومخرجاته حتى يمكن فرض الرقابة على تلك العناصر<sup>2</sup>.
  - 4- توافر معايير محددة للمراجعة البيئية.
- و لكي تكون إجراءات المراجعة البيئية فعالة فإنه يجب توافر معايير خاصة بالأداء البيئي حتى يمكن من خلالها تقييم و مراجعة الأداء البيئي للشركة،ويمكن أن تشمل المعايير المتعلقة بالمراجعة البيئية ما يلي<sup>3</sup>:
- معايير مهنية: وتتناول القياس و الإفصاح عن المصروفات و الخسائر و الأصول و الالتزامات البيئية، و إرشادات و معايير المراجعة البيئية.
  - معايير قانونية: وتكون من خلال القوانين و التشريعات البيئية الدولية و المحلية مثل القانون رقم (15) لسنة 2005 بشأن حماية و تحسين البيئة الصادر في ليبيا.
  - معايير فنية تتناول القواعد و المواصفات والاشتراطات الواجب إتباعها و التي تحكم الأداء البيئي وفقا لطبيعة الشركة، مثل تحديد المعدلات المسموح بها من التلوث، و طرق معالجة و إزالة آثار التلوث.
- 5- يجب أن تتوفر لدى فريق المراجعة البيئية المعرفة و المهارات و الخبرات والاستقلالية اللازمة لتحقيق أهداف المراجعة، كما ينبغي تقديم تقاريره إلى الجهات المختصة في الدولة على أن تتاح نتائجها لمختلف أفراد المجتمع<sup>4</sup>.
  - 6- ضرورة وجود نظام للإدارة البيئية يهدف إلى توفر المعلومات و البيانات الضرورية لتحسين و تقييم الأداء البيئي.
  - 7- كما ينبغي وجود سياسة بيئية داخلية لمنشآت الأعمال، بمعنى وجود وثيقة مكتوبة توضح توجهات المنشآت نحو البيئة<sup>5</sup>.
- من العرض السابق يتضح أن نجاح المراجعة البيئية في تحقيق أهدافها يتوقف على مجموعة من المتطلبات، يأتي في مقدمتها: دعم و مساندة الإدارة العليا و المجتمع للقيام بعملية المراجعة، بالإضافة إلى توافر المهارات و الخبرات و الاستقلالية للقيام بالمراجعة البيئية، و كذلك وجود نظام محاسبي بيئي

1 - أمين السيد لطفي، المراجعة البيئية، مرجع سابق، ص336.

2 - إبراهيم أحمد الصعيدي، (1996)، المراجعة ومتغيرات العصر، بدون ناشر، القاهرة، ص137

3 - هبة عبد المؤمن، مرجع سابق، ص105-106.

4 - أمين السيد لطفي، مرجع سابق، ص337.

5 - لمزيد من التفاصيل يمكن الرجوع إلى :

- نادية حمدي صالح، (2003). الإدارة البيئية المبادئ والممارسات، الوحدة العربية للتنمية الإدارية، القاهرة، ص104.

يهدف إلى توفير أساس للقياس و الإفصاح عن الأنشطة البيئية، علاوة على وجود معايير للمراجعة البيئية تكون مرشدة للمراجع عند قيامه بتقييم الأداء البيئي.

### مشاكل أداء المراجعة البيئية

يواجه عملية أداء المراجعة البيئية العديد من المشاكل و المعوقات التي قد تحد من تنفيذها لعل أهمهما ما يلي: -

- مدى استجابة نظام الرقابة الداخلية للتطورات البيئية: قد يكون نظام الرقابة الداخلية التقليدية غير قادر على تحقيق الرقابة على الأمور و القضايا البيئية<sup>1</sup>. و ذلك لأنه غير مصمم أساسا للتعامل مع الأحداث و الوقائع البيئية و خاصة إذا كانت المنظمة تعمل في صناعات تتعرض بدرجة مرتفعة للمخاطر البيئية و بالتالي ينبغي على المنشأة تصميم وتشغيل إطار متكامل من نظم الرقابة الداخلية بحيث تتضمن كافة السياسات و الإجراءات المرتبطة بالأمور و القضايا البيئية بالإضافة إلى أمور أخرى مثل الجودة.

- مشاكل المحاسبة و الإفصاح عن الأداء البيئي: من أهم المتطلبات الأساسية للمراجعة البيئية وجود نظام معلومات للمحاسبة البيئية يفي بمتطلبات القياس و الإفصاح المحاسبي البيئي<sup>2</sup>. إلا أن النظم المحاسبية التقليدية لا تفي بهذه المتطلبات، فهي لا تفرق مثلا بين التكاليف البيئية والتكاليف الأخرى<sup>3</sup>، و تتمثل مشاكل المحاسبة و الإفصاح عن الأداء البيئي في رسملة أو عدم رسملة التكاليف البيئية، تقدير الالتزامات المحتملة، الإفصاح عن الالتزامات المحتملة.

- صعوبة القياس الكمي لبعض عناصر التكاليف و الإيرادات البيئية مما يؤدي إلى صعوبة إخضاعها للمراجعة.

- عدم وجود معايير ومقاييس بشكل كاف يمكن تطبيقها في عملية المراجعة البيئية.

إن وجود و استخدام معايير و مقاييس للحكم على المسؤوليات المرتبطة بالبيئة يعتبر عنصرا أساسيا في المراجعة البيئية. فهذه المعايير و المقاييس هي أساس تقييم أدلة إثبات المراجعة و استنتاج نتائج الأداء، و تستخدم في المقارنة بين ما تم انجازه مقارنة بما يجب أن يتم، وفي مجال المراجعة البيئية مازالت المعايير في طور الظهور، بالإضافة لهذا يوجد اختلاف في وجهات النظر المهنية يكون جوهرها بشأن ما هو سليم و ملائم بيئيا، و بالتالي فإنه يجب إنجاز الكثير فيما يتعلق بالمعايير في مجال المراجعة البيئية لأن القيام بالمراجعة البيئية في ظل غياب هذه المعايير و المقاييس قد يعرض نتائجها لخطر فقدان المصداقية<sup>4</sup>.

بالإضافة إلى المشاكل السابقة تواجه المراجعة البيئية مشاكل أخرى أهمها، عدم توافر الخبرات والمهارات الفنية اللازمة للقيام بالمراجعة البيئية. و عدم توافر نظام شامل و متكامل للمعلومات البيئية.

1 - السيد أحمد السقا، مدثر طه ابوالخير، (2002)، مشاكل المعاصرة في المراجعة، بدون ناشر، طنطا، ص314-315

2 - المرجع السابق، ص338.

3 - ليلي عبد الحميد لطفى. (2002)، دراسة تحليلية للاتفاقيات البيئية الدولية "، المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة، كلية التجارة، جامعة عين شمس، العدد الأول، ص446.

4 - على إبراهيم طلبية، (1994). العوامل المؤثرة على مصداقية تقارير الأجهزة الرقابية العليا، المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة، كلية التجارة، جامعة عين شمس، العدد الثاني، ص329-330.



## خلاصة الفصل الثاني

تحدثنا في هذا الفصل عن مفهوم المراجعة توصلنا إلى أن المتمعن في هذه التعريفات يلاحظ اختلاف الباحثين حول وضع تعريف أو مفهوم موحد للمراجعة غير أن هذا الاختلاف (أو التعدد) لا يتعلق أساسا بالمراجعة ذاتها لكنه يتعلق إما بالموقع الذي ينطلق منه الباحث أو بالأفق الذي ينظر من خلاله إلى المراجعة. كما تناولنا في هذا الفصل أهداف المراجعة والتي قسمت إلى أهداف تقليدية وأهداف متطورة أو حديثة وتوصلنا من خلال عرض هذه الأهداف أن الهدف الرئيسي للمراجعة هو إبداء الرأي الفني المحايد حول مختلف المواضيع و القضايا (إنتاجية، مالية، ضريبية، اجتماعية، بيئية،...) محل المراجعة مقارنة بمعالم و معايير محددة، كما استعرضنا في هذا الفصل أنواع المراجعة والتي قسمت إلى عدة تبويات تختلف عن بعضها وفقا للمعيار أو الزاوية التي ينظر منها، و ليس معنى هذا أن لكل نوع من هذه المراجعات مبادئ علمية تختلف عن المبادئ العلمية التي تحكم النوع الآخر، و لكن الخصائص العامة و الأصول و المبادئ العلمية التي تحكم عملية المراجعة في مجموعها تكاد تكون واحدة في كل نوع من هذه الأنواع من المراجعات.

# الفصل الثالث

مفهوم

ومعايير

استقلالية

مراجع

الحسابات

### 1.3 تمهيد

تمثل الاستقلالية حجر الزاوية الحقيقي في مهنة المراجعة و أحد الأسباب الرئيسية لوجودها حيث يستطيع المراجع الخارجي (المستقل) أن يقدم خدمات للمجتمع عن طريق إضفاء الثقة على القوائم المالية المنشورة، ولكي يحتفظ المراجع باستقلاليته يجب أن يسمو فوق أي علاقة مع العميل. وينجز المراجع هذه الوظيفة الخاصة وهو مخلص للمستثمرين ومقرضي المنشأة موضوع المراجعة وكذلك للجمهور. وتستلزم هذه الوظيفة الاحتفاظ بالاستقلالية الكاملة عن العميل في أوقات ومراحل عملية المراجعة وتتطلب الإخلاص التام للجمهور<sup>1</sup>.

وتتبع أهمية استقلالية المراجع الخارجي من طبيعة مهمته التي تضعه في موقع حساس بين الأطراف المستفيدة من خدماته، فمن جهة يتقاضى المراجع أتعابه من إدارة الشركة التي قد تلعب دوراً أساسياً في تعيينه وعزله، وذلك على حساب دور الجهة صاحبة الحق الرئيسي في القيام بهذه المهام التي هي غالباً لا تمارس هذا الحق في الواقع العملي في ليبيا، ومن ناحية أخرى فإن المستفيد الأكبر من خدماته (عادة) ما يكون طرف ثالثاً يستخدم البيانات المالية المراجعة (المدققة)، إما في اتخاذ قرار استثماري، أو في قرار انتمائي إلى غير ذلك من الأغراض الأخرى ذات الصلة بمستخدمي المعلومات المحاسبية.

ومما لا شك فيه أن التعارض في المصالح بين إدارة المنشآت من جهة، وسائر الأطراف المستفيدة من المعلومات الاقتصادية التي تحتويها القوائم المالية المراجعة من جهة ثانية يزيد من حساسية موقف المراجع الخارجي وبالتالي من أهمية استقلاليته.

فإدارة الشركة هي المسؤولة عن إعداد القوائم المالية موضوع المراجعة، ولديها دائماً الدوافع لتقديم قوائم مالية لا تعبر عن حقيقة الأحوال (الأوضاع) المالية والاقتصادية للمنشأة، وتتبع هذه الدوافع من حقيقة مفادها أن هذه القوائم المالية سوف تستخدمها الأطراف الأخرى في تقييم أداء الإدارة، لذلك فقد تحاول الإدارة إساءة عرض المعلومات المالية المقدمة إلى هذه الأطراف لتظهر الشركة في صورة ناجحة من حيث الربحية والنمو والإنتاجية بهدف بيان مدى نجاحها وكفاءة أدائها في إدارة أموالها، ومن هنا نشأت الحاجة إلى مراجع مستقل محايد

للتحقق من صحة مزاعم الإدارة كما تعكسها التقارير والقوائم المالية التي تعدها وتقدمها إلى الأطراف المستفيدة<sup>2</sup>.

ويمكن النظر إلى استقلالية المراجع على أنها مسألة ذهنية أو فكرية بمعنى أن المراجع يجب أن يكون مستقلاً في تفكيره وفي إبداء رأيه على القوائم المالية، فينبغي على المراجع أن يبدي رأيه على القوائم المالية بنزاهة وأمانة وألا يسمح لأي اعتبارات مهما بلغت درجة تأثيرها على رأيه<sup>3</sup> وقد جاء المعيار

<sup>1</sup> - Dan M. Guy et al, (1990) Auditing , 2nd Ed., Harcourt Brace Jovanovik, Inc., New York, P.39.

<sup>2</sup> - سامي وهبه متولي (1990)، مفهوم الاستقلال في المراجعة والمخاطر التي تهدده، المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة، جامعة عين شمس، العدد الثاني، ص 1113-1114

<sup>3</sup> - مصطفى عيسى خضير، (1991)، المراجعة مفاهيم ومعايير وإجراءات، دار النهضة العربية، كلية التجارة، جامعة عين شمس، ص 64.



الثاني من المعايير العامة للمراجعة المتعارف عليها والذي ينص على أنه "يجب أن يكون لدى المراجع اتجاه فكري وعقلي حيادي ومستقل ويحافظ عليه في كافة الأمور المتعلقة بعملية المراجعة" تأكيداً لذلك المعنى ومن ناحية أخرى هناك النظرة الموضوعية للاستقلالية كما تضمنتها تشريعات العديد من الدول منها بريطانيا، مصر، السعودية... الخ وبموجب هذه النظرة، فإن الاستقلالية يجب حمايتها بمعايير وقواعد موضوعية، حماية للمراجع من أية أخطار تهدد استقلاليته.

**وبناء على ما تقدم فإن هذا الفصل يهدف لمعرفة الجوانب المختلفة المتعلقة باستقلالية مراجع الحسابات من حيث، نشأتها، مفهوماً، أهميتها، وأبعادها والعوامل التي تؤثر فيها، مع استعراض آراء المنظمات والتشريعات المهنية بشأنها ومقارنتها مع ما ورد بالتشريعات الليبية للوقوف على مدى توفر معايير الاستقلالية بها ولتحقيق هذا الهدف فقد قسمت المحتويات الفصل إلى:**

- نشأة وتطور مفهوم استقلالية المراجع الخارجي وأبعادها.

- معايير استقلالية المراجع الخارجي

وينتهي الفصل بخلاصة لما تم عرضه ومناقشته من موضوعات

## 2.3 نشأة وتطور مفهوم استقلالية المراجع الخارجي وأبعادها.

### 1.2.3 نشأة وتطور مفهوم الاستقلالية.

سبق القول أن الحاجة إلى مراجع خارجي مستقل تتبع أساساً من وجود تعارض في المصالح، ومن وجود فجوة العزلة بين المساهمين والإدارة في الشركة، وإذا فقد المراجع استقلاليته فلن تكون هناك حاجة إلى تقاريره عن القوائم المالية، وبالتالي يفقد ثقة المجتمع فيه مما يؤدي إلى زعزعة الثقة في القوائم المالية، ومن ثم تزداد حدة عدم التأكد وتعم الفوضى أسواق الأوراق المالية (البورصات). لذلك يعتبر البعض استقلالية المراجع هي العمود الفقري لمهنة المراجعة وأساس الثقة في المعلومات المالية التي تحتوي عليها القوائم المالية، فكلما زادت استقلالية المراجع الخارجي، كلما زادت ثقة المساهمين والمستخدمين الآخرين في القوائم المالية وفي عمل المراجع الخارجي وتقاريره عن تلك القوائم.

وقد أدركت المنظمات المهنية المنظمة مهنة المراجعة أهمية معيار استقلال المراجع الخارجي وأولته عنايتها واهتمامها وحاولت إبعاد المراجع عن كل التصرفات التي من شأنها أن تلقي ظللاً من الشك على استقلاليته، سواء من حيث تأديته لعمله أو من حيث نظرة وحكم مستخدمي القوائم المالية إليه، فمنذ عام 1844م اشترط قانون الشركات المساهمة البريطاني ضرورة إرسال القوائم المالية مرفقة بتقرير المراجع الخارجي إلى جميع المساهمين وقبل اجتماع الجمعية العمومية للمساهمين، ولم يمنع ذلك القانون المراجع من امتلاك أسهم في الشركة موضوع المراجعة ولكنه لم يسمح له بالعمل كموظف فيها.<sup>1</sup>

<sup>1</sup> - سوسن الحلواني، (1993)، الانطباع السائد عن استقلالية المراجع الخارجي لدى البنوك والشركات المالية الأردنية، دراسة تحليلية، رسالة ماجستير، غير منشورة، الجامعة الأردنية، عمان، ص 15.

في عام 1934م أصدرت هيئة الأوراق المالية (SEC) بالولايات المتحدة الأمريكية بياناً يقضى بألا تكون للمراجع أي مصلحة في الشركة التي يقوم بمراجعة حساباتها<sup>1</sup> في عام 1939م أصدر معهد المحاسبين القانونيين الأمريكي (AICPA) معايير خاصة بمهنة المراجعة بلغت تسعة معايير مراجعة، أضيف إليها عام 1954م معيار عاشر وقد أطلق عليها اسم، معايير المراجعة المتعارف عليها<sup>2</sup>(GAAS)

وفي عام 1941م أصدر معهد المحاسبين القانونيين الأمريكي (AICPA) معياراً يقضى بأن لا يكون للمراجع أية مصالح مالية في الشركة التي يقوم بمراجعة حساباتها وفي حال وجودها يجب إنهاءها في الحال.

وفي عام 1947م أصدر مجمع المحاسبين القانونيين الأمريكي (AICPA) بياناً رسمياً جاء فيه (خلال عملية المراجعة يجب على المراجع أن يحافظ على الاستقلالية التامة)، وذلك خلال عمليات التخطيط وجمع العينات وحتى إبداء الرأي في القوائم المالية، لأن عملية المراجعة برمتها تصبح ذات قيمة كبيرة بالنسبة لمستخدمي هذه القوائم المالية فهم يعتمدون عليها في اتخاذ قراراتهم لعلمهم أنها مراجعه من قبل مراجعين مستقلين ويكون قرارهم غير متحيز ويفرض عليهم الواجب إيضاح كل الحقائق الهامة نسبياً<sup>3</sup>.

وفي عام 1960م ناقش المعهد (AICPA) موضوع الاستقلالية وأصدر قانوناً يمنع بموجبه المراجع من العمل كمسؤول أو مدير أو موظف في الشركة التي يقوم بمراجعتها<sup>4</sup> في عام 1977م أصدرت لجنة قواعد المراجعة الدولية المنبثقة عن الاتحاد الدولي للمحاسبين مجموعة من معايير المراجعة الدولية، ومن ضمن ما أصدرته هذه اللجنة المعيار الثالث والذي يبين من خلال الفئرتين الخامسة والسادسة أهم الصفات (الأمانة - الاستقامة - الإخلاص) التي يجب أن يتمتع بها المراجع الخارجي لكي يحافظ على استقلاليته وحياده أثناء القيام بعملية المراجعة<sup>5</sup>. وفي عام 1972م أصدر مكتب المحاسبة العامة الأمريكي (GAO) معايير المراجعة الحكومية (GAGAS) المعروفة باسم معايير الكتاب الأصفر، والتي نصت في معيارها العام الثاني على ضرورة أن يكون المراجع أو جهاز المراجعة سواء كان حكومياً أو غيره مستقلاً ومتحرراً من المعوقات الشخصية والخارجية في جميع الأمور المتعلقة بعمل المراجعة<sup>6</sup>.

<sup>1</sup> - عبدالله قاسم يماني، (1991)، دراسة اختباريه لبعض العوامل المهمة المؤثرة على استقلال المراجع الخارجي من وجهة نظر المراجعين والمقرضين ومحلي الاستثمار في المملكة العربية السعودية، الإدارة العامة، العدد السابع، ص18.

<sup>2</sup> - حسين القاضي، المعايير الدولية للمراجعة، مرجع سابق، ص 123.

<sup>3</sup> - Cashin. J. A: (1971).Hand book for Auditing. pp 6-26.

<sup>4</sup> - وليم توماس، امرسون هنكي، (1989)، المراجعة بين النظرية والتطبيق، ترجمة: أحمد حجاج، دار المريخ، السعودية، ص 195.

<sup>5</sup> - الاتحاد الدولي للمحاسبين، (1989)، الأدلة الدولية لمراجعة، ترجمة المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، ص19-13.

<sup>6</sup> - سلطان بن محمد السلطان، (1994)، المقومات الأساسية لفعالية تطبيق معايير المراجعة الحكومية الشاملة، مجلة المحاسبة والإدارة والتأمين، جامعة القاهرة، العدد 47، ص18.

في عام 1977م أصدرت المنظمة الدولية للرقابة العليا (الإننتوساي) مجموعة من القواعد الهامة للرقابة المالية والتي أطلق عليها المعايير الدولية للرقابة المالية تضمنت معياراً ينص على "ضرورة أن يكون المراجع والجهاز الأعلى للمراجعة (الرقابة) مستقلين"<sup>1</sup>

في عام 1982م أصدر معهد المحاسبين القانونيين بانجلترا وويلز (ICAEW) قواعد دستور السلوك المهني للمراجعين الخارجيين.<sup>2</sup>

وفي عام 1988م أصدر مجمع المحاسبين القانونيين الأمريكي (AICPA) تفسيراً للاستقلالية أدرج فيه بعض الحالات التي يمكن أن يفقد فيها المراجع استقلاليته، كأن يعمل في شركة ضمن الأعضاء التنفيذيين أو المديرين. أو أن تكون له مصالح مشتركة مع المساهمين أو الإدارة.<sup>3</sup>

وفي عام 1996م اتفق مجمع المحاسبين القانونيين الأمريكي (AICPA) وهيئة الأوراق المالية (SEC) على تأسيس مجمع معايير الاستقلالية (ISB) وذلك بهدف حماية مستخدمي القوائم المالية، وفي عام 1999م قام المجمع (AICPA) بإصدار أول نشرة له بعنوان مناقشة الاستقلالية مع لجنة المراجعة تضمن العديد من الموضوعات منها العلاقات الشخصية بين المراجع وإدارة الشركة محل المراجعة، ومناقشة مفهوم الاستقلالية.<sup>4</sup>

وفي عام 2002م صدر قانون Sarbanse – oxley الذي جعل لجنة المراجعة هي الأساس في عملية التعيين وتحديد أتعاب المراجع الخارجي وأصبحت هي المسؤولة عن الموافقة على القيام بالخدمات الاستشارية.

**من العرض السابق نلاحظ أن المنظمات المهنية والمهتمة بمهنة المراجعة، مثل المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين (AICPA) والاتحاد الدولي للمحاسبين (FASB) ومنظمة (الإننتوساي) وغيرها من الجهات الأخرى، قد أولت أهمية خاصة باستقلالية المراجع الخارجي حيث قامت هذه المنظمات بإصدار العديد من المعايير المتعلقة باستقلالية المراجع الخارجي وإجراء العديد من التعديلات على تلك المعايير بهدف تعزيز وتقوية استقلالية المراجع الخارجي في أداء عمله وإبداء رأيه الفني المحايد دون أي شرط أو قيد أو تأثير خارجي، وذلك في شكل تقرير للمراجع، يتسم بالموضوعية وصدق الرأي وقد جاء ذلك حرصاً من هذه المنظمات على المحافظة على حقوق الأطراف المختلفة المستعملة للقوائم المالية المراجعة من جهة، وزيادة ثقة الجمهور بمهنة المراجعة من جهة أخرى.**

كما أن موضوع (الاستقلالية) لا زال يشغل بال الباحثين والجهات المعنية والمنظمات المهنية بل حتى الدول وخاصة في ظل تزايد مسؤوليات المراجع، وواجباته والجهات المستفيدة من خدماته، ووقوع عدد

<sup>1</sup> - المنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة المحاسبية، (1992)، قواعد الرقابة المالية، ص28-30.

<sup>2</sup> - سامي عبد الرحيم، (1988)، الاستقلال المهني لجهاز المراجعة الحكومية "تجربة ديوان المحاسبة بدولة الإمارات المتحدة"، مجلة العلوم الاقتصادية والإدارية، العدد4، الإمارات العربية المتحدة، ص135.

<sup>3</sup> - AICPA, The Code of Professional Conduct of the American Institute of Certified Public Accountants. N. Y. AICPA. 1988. PP 1-33.

<sup>4</sup> - Messiers , JR, William F. (2000). "Auditing and Assurance services a systematic Approach " 2<sup>nd</sup> Ed , USA. Mc Graw – Hill Companies INC for manufacturing and Export P 26.

من حالات الإفلاس على مستوى الشركات، والأزمات الاقتصادية في عدد من الدول وخير دليل على ذلك قيام الكونغرس الأمريكي في عام 2002 بإصدار قانون سيرنس - وكسلي ليضفي مزيداً من التأكيد على استقلالية المراجع الخارجي بعد إفلاس عدة شركات أمريكية عملاقة مثل ( Enron & World com). وما تلا ذلك من انهيار شركة آرثر أند أندرسون لمراجعة الحسابات وقد أثبتت الدراسات الميدانية أن أحد أهم أسباب هذه الأزمة عدم قدرة المراجع الخارجي في المحافظة على استقلاليته.

كما أن زيادة النشاط الحكومي وتدخل الدولة في كافة مرافق الحياة الاقتصادية والاجتماعية أدى إلى زيادة الإنفاق الحكومي، وتمثل هذه التدخل في ليبيا في عدة صور منها إنشاء الشركات المشتركة سواء كان ذلك بمشاركة رؤوس أموال وطنية أو أجنبية داخل الدولة أو خارجها.

كل ذلك جعل الحاجة ماسة للجوء إلى المراجعة أو الرقابة المالية مستقلة للمحافظة على المال العام وحسن استخدامه والعمل على توفر المعلومات التي تساعد في التأكد من أن الأموال العامة استخدمت في الأغراض المخصصة لها، وأن هذه الأموال أنفقت بطريقة فعالة واقتصادية وقد حققت الأهداف المرجوة منها.

### 2.2.3 مفهوم استقلالية المراجع الخارجي.

تعد استقلالية المراجع الخارجي من المقومات الجوهرية اللازمة لتمكينه من أداء دوره والتعبير عن رأيه المهني المحايد و الكفاء بحرية تامة، دون أن يكون لأي قيود أو عوائق شخصية أو مؤثرات خارجية أو تنظيمية تأثيرات سلبية على أدائه المهني، مما يعزز من قدرته على الإفصاح عن رأيه المهني بمنأى عن أي مصلحة ذاتية أو تحيز أو مجامله قد تضعف الثقة في مضمون تقريره وتعد خاصية الاستقلالية من كبريات القيم المتأصلة في مهنة المراجعة الخارجية، وترتبط بالقيم الأخلاقية والمهنية والتحلي بالحياد والموضوعية، وتعادل في جوهرها قيمة الكرامة كخاصية هامة في زيادة ثقة المستخدمين للمعلومات المحاسبية المراجعة في تقرير المراجع الذي يعد غير ذي قيمة في حالة عدم توافر عنصر الاستقلالية.

قد أوضحت لجنة إجراءات المراجعة التابعة لمجمع المحاسبين القانونيين الأمريكي أنه لا توجد درجات في عدم الاستقلالية، فالمراجع إما أن يكون مستقلاً وإما أن يكون غير مستقل، كما أوصت تلك اللجنة أنه في الحالات التي يمتنع فيها المراجع عن إبداء الرأي في القوائم المالية بسبب عدم توافر معيار الاستقلالية، فإنه ينبغي عليه أن يشير إلى ذلك صراحة في كل صفحة من صفحات القوائم المالية وذلك لتمييز حالات الامتناع الأخرى.<sup>1</sup>

وقد أثار معيار استقلالية المراجع الخارجي، وحياده كثيراً من الجدل والنقاش بين المهنيين والأكاديميين وغيرهم من المهتمين بأعمال المهنة، وذلك نظراً لصعوبة وضع تعريف دقيق وموحد لمفهوم الاستقلالية نتيجة ارتباط ذلك المفهوم بالحالة الذهنية والخلقية للمراجع وذلك بالإضافة إلى أن العلاقات المالية التي تربط المراجع بالمنشأة التي يراجع حساباتها، وما يطلع عليه من أمور تتصف بالسرية قد يثير شكوك

<sup>1</sup> - احمد نور، (1992)،مراجعة الحسابات، مؤسسة شباب الجامعة، الإسكندرية،ص42 .

الغير - الذين لا يدركون أهمية حيازة تلك المعلومات ولا الضوابط المهنية الموضوعية على استخدامها - حول استقلالية المراجع وحياده<sup>1</sup>.

وهذا ما سنلمسه فيما يلي حيث سنجد تعدداً وتنوعاً في التعريفات التي حاولت الإحاطة بمفهوم استقلالية المراجع الخارجي.

عرف جربوع استقلالية المراجع الخارجي، على أنه التزام المراجع الخارجي بالعدالة اتجاه الشركة التي يراجع حساباتها، وملاك المشروع من المساهمين والطرف الثالث من مستخدمي القوائم المالية المنشورة، وكل من له علاقة بها.<sup>2</sup>

في حين أكدت معايير المراجعة الدولية في الفقرة الخامسة من المعيار الثالث على أنه يجب على المراجع أن يكون مستقيماً وأميناً ومخلصاً في عمله المهني وعليه أن يتوخى العدالة، وألا يسمح لتحيزه أو انطباعه بأن ينالا من تجرده، كما عليه أن يحافظ على تجرده، وأن يكون استقلاله حقيقة ومظهراً غير مرتبط بأية مصلحة تتال من أمانته أو تجرده مهما كان أثر هذه المصلحة.<sup>3</sup>

ويرى سعود أن معنى الاستقلالية هو أن يكون المراجع مستقلاً في رأيه تمام الاستقلال عن الأشخاص الخاضعين لمراجعته، ويجب عليه ألا يغير من حكمه تبعاً لأهواء الشركة الخاضعة للمراجعة، وهذا يعنى أن يكون المراجع متحرراً من أهوائه ونزواته ومصالحه الشخصية.<sup>4</sup>

وأما (Arens et al,2008) فقد عرف استقلالية المراجع تحت مصطلح الحياد على أنه وجود وجهة نظر غير متحيزة من قبل المراجع خلال أداء اختبارات المراجعة، وتقييم النتائج وإصدار تقرير المراجعة.<sup>5</sup> أما القاضي فيرى أن استقلالية المراجع تعني عدم وجود مصالح مادية أو غير مادية بين المراجع والمنشأة الخاضعة للمراجعة من جهة، وعدم ممارسة أي ضغوط أو تدخل في عمل المراجعة من قبل المنشأة أو أي جهة أخرى من جهة ثانية.<sup>6</sup>

ويرى (Alvin and others,2008) أن استقلالية المراجع طبقاً للمعيار الثاني من المعايير العامة الأمريكية، يعني تبني المراجع لوجهة نظر محايدة عند قيامه باختبارات المراجعة وتقييم النتائج وإعداد التقرير، ومن ثم فإن خاصية الاستقلالية هامة للمراجعين الخارجيين بسبب أن العديد من المستخدمين

<sup>1</sup> - المرجع السابق، ص42-43.

<sup>2</sup> - يوسف محمود جربوع، (2000)، مراجعة الحسابات بين النظرية والتطبيق، مؤسسة الوراق للنشر والتوزيع، عمان، ص14.

<sup>3</sup> - الاتحاد الدولي للمحاسبين (1989)، أدله المراجعة الدولية، ترجمة عصام مرعي، ط2، مطابع رعدان، الرياض، ص37-38.

<sup>4</sup> - سعود مسعود الهلولى، (1991)، معايير استقلال أجهزة الرقابة المالية العليا، دراسة مقارنة بين المملكة السعودية ودولة الكويت، الإدارة العامة، العدد السابع، السعودية، ص165.

<sup>5</sup> - Arens , A. , Randal J. Elder ,& Mark S. Beasley , (2008), Auditing and Assurance Services : An Integrated Approach , 12<sup>th</sup> ed , Prentice Hall. p 15.

<sup>6</sup> - حسين القاضي، (1999)، اثر استخدام الحاسوب في المعايير المقبولة عموماً، اربد البحوث والدراسات، المجلد الثاني، العدد الأول، ص8

ذوي المصالح المرتبطة بالمنشأة يعتمدون على تقرير المراجع للاطمئنان على عدالة القوائم المالية، ومن ثم اتخاذ قراراتهم بناء على ذلك<sup>1</sup>.

**ويفرق أحد الباحثين بين شقين مختلفين للاستقلالية والحياد، أحدهما هو ما يعرف بالاستقلال المهني، والآخر هو ما يعرف باستقلال المراجعة، ويعتبر الاستقلال المهني ضروريا لممارسة أية مهنة وحتى يستطيع المراجع أن يحتفظ باستقلاله المهني ينبغي أن يعتمد على نفسه ولا يكون تابعا لعميله بأية صورة كانت، وبالتالي فلا ينبغي أن يخضع لتوجيه أو تأثير العميل في اتخاذ قراراته، وهذا كله تحكمه المعايير الذاتية وبالتالي التحرر من رقابة أية سلطة عليا، أما استقلال المراجعة فهو خاص بوظيفة إبداء الرأي في القوائم المالية، ويعني الموضوعية وعدم التحيز عند إبداء الرأي<sup>2</sup>.**

**ويرى الباز أن استقلالية المراجع الخارجي تعنى تحقيق مستويين في وقت واحد هما:**<sup>3</sup>

1- الاستقلالية المهنية للمراجع عن إدارة الشركة الخاضعة للمراجعة، وعن العملاء والغير من ذوي المصالح المرتبطة بالمنشأة وتأخذ هذه الاستقلالية أربعة مظاهر هي:

- الاستقلالية الذاتية: التي تعني حرية المراجع في التفكير الذاتي المستقل وإبداء الرأي في الأمور الخاضعة للمراجعة.

- الاستقلال الإداري: يقصد به عدم تدخل إدارة الشركة الخاضعة للمراجعة في أي مرحلة من مراحل عملية المراجعة.

- الاستقلالية الفنية: وتعنى التزام المراجع بالتحقق من صحة تطبيق المبادئ المحاسبية التي تحكم صدق وعدالة أرقام القوائم المالية، وحرية المراجع في جمع وتقييم أدله الإثبات لتكوين رأيه الفني المحايد، وكذلك حرية المراجع في اختيار أسلوب الفحص المناسب وفقاً لظروف المنشأة ونظام الرقابة الداخلية المطبق بها.

- الاستقلالية السوقية: وتعنى حرية المراجع في بيع خدماته في سوق مهنة المراجعة لجميع الأطراف التي تطلب هذه الخدمات مثل الإدارة أو العملاء أو الدائنين في المنشأة الخاضعة للمراجعة، طالما أنه لا يتحيز لأي طرف على حساب الأطراف الأخرى.

2- الاستقلالية السياسية للمراجع: ويقصد بها استقلالية المراجع عن السلطات التشريعية والتنفيذية والرقابية داخل الدولة، بحيث يتم مزاولة مهنة المراجعة من خلال جهاز رقابي يمثل سلطة سياسية مستقلة داخل الدولة كضمان لصيانة وتقوية الاستقلال المهني الذاتي والموضوعي للمراجع الخارجي.

من العرض السابق الذي يوضح بعض التعريفات المختلفة التي وردت في الآداب المحاسبية، نلاحظ عدم وجود اتفاق عام حول مفهوم محدد وموحد لاستقلالية المراجع الخارجي على الرغم من وجود معايير

<sup>1</sup> - Alvin A., Arens, Randal j., Elder and Mark S. Beasley, (2003) "Auditing and Assurance Services" Copyright by Pearson Education Inc. , New jersey , U.S.A.p83 .

<sup>2</sup> - Carmichael ,D.R. , and R. J..Swieringa. The Compatibility of Auditing Independence and Management Services: An Identification of Issues. "the Accounting Review.Oct 1986 ,pp 697 – 705.

<sup>3</sup> - مصطفى على الباز، (بدون سنة نشر)، الاتجاهات الحديثة في المحاسبة والمراجعة، النظرية والتطبيق، مكتبة عبد الدائم بالاسماعيلية، ص416.

وقواعد للاستقلالية وضعتها الجامعات والهيئات المهنية كما أن التركيز كان ينصب غالباً على العلاقة بين المراجع الخارجي والإدارة، واعتبار مدى التعاون بينهما لتحقيق مصالحهما الذاتية، هو المؤشر الحاسم على تشويه أو إفساد هذا المفهوم، وكلما تلاشى التعاون المبطن بالمصلحة، وانصبت الجهود المشتركة للطرفين نحو تحقيق مصالح المساهمين والأطراف الأخرى ذات العلاقة بالشركة، اقترب المراجع من مفهوم الاستقلالية. أما الإجماع الفعلي فقد أنصب على تحديد مفهوم استقلالية المراجع الخارجي، من خلال التمييز بين مفهومين للاستقلالية هما<sup>1</sup>:

1- الاستقلالية الذهنية: وتعني أن يتجرد المراجع من أي دوافع أو ضغوط أو مصالح خاصة عند إبداء رأيه الفني المحايد، حيث أن ذلك ينسجم مع النظرية الذاتية الشخصية فهي ترى أن الاستقلالية حالة ذهنية لا يمكن وضع معايير واضحة لها أو مقاييس محددة لأن هذه المعايير قد تتغير أو تطرأ عليها تعديلات ولكن الاستقلالية الذهنية (الجوهر) لا يتغير مفهومها حيث أنه يجب على المراجع أن يكون أميناً ونزيهاً يلتزم الصدق في شهادته ويكشف عن الحقيقة في تقريره.

2- الاستقلالية الظاهرية: ويقصد بها أن تكون هناك أعرف وقواعد مهنية تضمن عدم السيطرة من قبل إدارة الشركة على المراجع وعدم وجود أي ارتباط لمصالحه مع إدارة الشركة. وهذا ما تنتظر إليه النظرية الموضوعية على أنه مسألة موضوعية بعيدة عن شخصية المراجع وتفكيره ولا يجب أن تنتظر إلى استقلالية المراجع نفسه على أنها مسألة ذهنية يترك الحكم فيها لتقدير المراجع نفسه وإنما مسألة موضوعية تحكمها قواعد ومعايير محدودة.

ويرى أحد الكتاب أن كلا المفهومين قاصر وحده على استيعاب مفهوم الاستقلالية الكاملة والشاملة، فالصفات الشخصية للمراجع كالنزاهة والاستقامة والشرف والصدق كلها أخلاق نبيلة وصفات هامه، ولكنها لا بد من أن تحاط بسياج يحميها ويحمي المراجع نفسه إذا ما سولت له نفسه الانحراف وتمنع الآخر (وخاصة الإدارة) من أن تخرج المراجع عن حياده كما أن النظرية الموضوعية التي تهمل الصفات الشخصية وتركز على دعائم أو ضوابط ظاهرة في مجالات معينة وتوجه الأنظار صوب قضايا معينة، هي الأخرى لم يحالفها التوفيق إذ أن مهمة المراجع المتطورة إنما تتطلب الاهتمام بالمفهومين معاً "الصفات الشخصية" و"الدعائم الموضوعية" فالصفات النبيلة وحدها لا تكفي للمراجع إذا لم يُحصن بسياج قانوني منيع في مجالات معينة، كما أن توفر هذا السياج لا يحقق الغرض المطلوب ما لم يكن المراجع محصناً بقيم وأخلاقيات رفيعة تحميه من الانزلاق وتسمو به إلى مراتب الفضيلة والشرف.

<sup>1</sup> - راجع كل من :

- محمد مطر، (1994)، سبل تدعيم استقلال مدقق الحسابات الخارجي بالأردن: دراسة ميدانية تحليلية لأراء المدققين، ومستخدمي البيانات المالية وجمعيات الرقابة والإشراف على المهنة، دراسات (العلوم الإنسانية) المجلد 21، العدد الثالث، ص 326-327.  
- غسان فلاح المطارنة، (2006)، تدقيق الحسابات المعاصر، الناحية النظرية، دار المسيرة، عمان، ص 86.  
- صادق الحسن، (1999)، استقلال المراجع "دراسة تحليلية مقارنة في ضوء المعايير الدولية والتشريعات المنظمة للمهنة، دراسات للعلوم الإدارية، المجلد 26، العدد الأول، ص 57.

ونحن نتفق مع الرأي السابق ونرى أن التعريف الوارد في توصية معايير المراجعة رقم (4) الصادرة عن المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين (AICPA) عام 1974م. أفضل تعريف عبر عن المفهوم الكامل لاستقلالية المراجع الخارجي لأنه ربط بين مفهومي الاستقلالية (الاستقلالية الذهنية، الاستقلالية الظاهرية) واعتبار أن فقدان أحدهما يضعف أو قد يلغي المفهوم الثاني ومن ثم الاستقلالية ككل. في جميع ما يتعلق بالمهام التي يقوم بها المراجع الخارجي، يجب عليه الحرص على أن يكون مستقلاً عن العميل ليس في الجوهر فقط، بل عليه أن يبدو كذلك مستقلاً عنه في المظهر، وهذا يعني أنه ليس مطلوباً فقط أن يشعر هو بنفسه بحقيقة استقلاليته عن العميل، بل عليه أيضاً أن لا يؤدي أي عمل لهذا العميل، أو يرتبط معه بأية مصلحة تجعله لا يبدو مستقلاً في أعين الغير. ومن خلال استعراض معايير المراجعة الخارجية الصادرة عن المنظمات المهنية والجهات التشريعية نصل إلى نتيجة مفادها أن كل المعايير المهنية قد أجمعت على أهمية الاستقلال الذهني (الذاتي) للمراجع الخارجي.

**ففي بريطانيا** قام معهد المحاسبين القانونيين بانجلترا وويلز (ICAEW) عام 1982 بإصدار أربعة معايير عامة تحكم أداء المراجع الخارجي، وهي معايير الكفاءة والاستقلالية والتنفيذ والتقرير، وبذلك يكون (ICAEW) قد أفرد معياراً خاصاً لاستقلالية المراجع، واهتم المعيار بالاستقلال الذهني بشكل أكبر من الاستقلال الشكلي (الظاهري) حيث ألزم المعيار المراجع الخارجي بعدم التأثر بأي ضغط من قبل أي طرف أثناء ممارسته للمهنة<sup>1</sup>.

أما فيما يخص معايير **المراجعة الدولية** فعلى الرغم من أنها لم تحدد معياراً خاصاً لاستقلالية المراجع الخارجي، إلا أنها غطت جوانب استقلالية المراجع الخارجي في عدة فقرات، مثل الفقرة الخامسة من المعيار الثالث والتي اهتمت باستقلالية المراجع الخارجي الذهني والتي سبق الإشارة إليها<sup>2</sup>. كما اهتمت معايير **المراجعة السعودية** بتحقيق الاستقلالية الذهنية للمراجع الخارجي ويتضح ذلك بما ورد في العبارة رقم 2/1/2 من الفقرة (1004) من المعيار السعودي للمراجعة بعنوان "معيار الحياد والموضوعية والاستقلال" والتي نصت على أنه "يجب على المراجع أن يتجنب ما يحمل الآخرين على الشك في استقلاليته وحياده وموضوعيته" فالعبارة تعبر عن الصفات الواجب توافرها في المراجع الخارجي لكي يحوز على ثقة أطراف المراجعة، وأهم هذه الصفات الأمانة، الصدق، الموضوعية، الشك المهني<sup>3</sup>. وفي **مصر** أخذ دستور مهنة المحاسبة والمراجعة بالاستقلال الذهني للمراجع حيث نصت المادة الثانية منه على أنه يجب على المراجع الخارجي أن يكون واقعياً، له شخصية ذاتية تجعله لا يتأثر بالآخرين، وأن يؤدي واجباته كاملة رغم أي ضغط يقع عليه بطريق مباشر أو غير مباشر، ورغم أي تعارض بين هذه الواجبات وبين مصالحه الشخصية<sup>4</sup>.

1 - محمد توفيق محمد، (2002)، أصول المراجعة، الأصول العلمية والممارسة العملية، بدون ناشر، ص24.

2 - الاتحاد الدولي للمحاسبين، مرجع سابق، ص37-38.

3 - الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين معيار الحياد والموضوعية والاستقلال، ص127. ([www.socpa.org.sa/inda](http://www.socpa.org.sa/inda))

4 - دستور مهنة المحاسبة والمراجعة، (1958)، نقابة المحاسبين والمراجعين المصرية، القاهرة، ص17.



كما نصت الفقرة الرابعة من الإرشاد الثالث على أنه "يجب أن يكون المراجع واضحاً ونزيهاً ومخلصاً في أداء عمله المهني وكما يتحتم عليه أن يكون موضوعياً لا يسمح للأهواء الشخصية أو التحيز أن تؤثر على موضوعيته، ويجب أن يتسم سلوكه بالحياد والاستقلالية وأن يتجنب ما قد يثير الشك في نزاهته وموضوعيته واستقلاليته<sup>1</sup>.

كما أن التشريعات المهنية في ليبيا قد اهتمت بتحقيق الاستقلال الذهني النابع من ذات المراجع وضميره حيث ألزمته بأداء القسم قبل أداء المهنة والالتزام بالاستقامة والنزاهة والأمانة ويبدو ذلك جلياً في المادة (33) من القانون رقم 116 لسنة 1973 بشأن تنظيم مهنة المحاسبة والمراجعة في ليبيا والتي تنص على " لا يجوز للمحاسبين والمراجعين ومساعدتهم الذين يقيدون بجدول المستغلين مزاوله العمل إلا بعد حلف اليمين الأتي أمام المجلس.

"أقسم بالله العظيم أن أؤدي أعمالى بالأمانة والشرف وأن أحافظ على سر المهنة وأن أحترم قوانينها وتقاليدها "ويمنح مجلس النقابة بعد حلف اليمين شهادة تفيد قيده بالجدول وحقه في مزاوله المهنة.

كما نصت المادة (22) من القانون رقم (3) لسنة 1375 و. ر بشأن إنشاء وتنظيم جهاز المراجعة المالية ضرورة حلف أعضاء الجهاز (جهاز المراجعة المالية) قبل مباشرتهم لوظائفهم اليمين التالي:

"أقسم بالله العظيم أن ألتزم بمبادئ وأهداف ثورة الفاتح العظيمة، وأن أحافظ مخلصاً على سلطة الشعب، وأن أرى مصالح الوطن، وأن أحترم القانون، وأن أؤدي عملي بالذمة والصدق والإتقان"<sup>2</sup>.

أما فيما يتعلق بالاستقلال الشكلي (الظاهري) للمراجع الخارجي فقد تشددت بعض المعايير في الحافظ على هذا الجانب (المعايير الدولية، الأمريكية) وتساهل البعض الآخر (المعايير البريطانية، الليبية) وأخذت بعضها موقعا بين الاثنين (التشريعات المصرية ) وهذا ما سنلمسه في الجزء التالي من البحث.

### 3.2.3 أبعاد استقلالية المراجع الخارجي.

إن علاقة المراجع الخارجي بالشركة محل المراجعة قد تتأثر بكثير من العوامل أهمها الضغوط المادية، الالتزامات الاجتماعية، العلاقات الشخصية، وقد تؤثر تلك العوامل مجتمعه أو بصفة مستقلة على استقلالية المراجع، ولكي تحافظ المهنة على دورها داخل المجتمع يجب أن تتحقق الاستقلالية الكاملة للمراجع الخارجي بمجاله خلال عملية المراجعة التي تمر في عدد من المراحل، ونتيجة لذلك فقد أمكن تحديد ثلاثة أبعاد لاستقلال المراجع وهي:-<sup>3</sup>

#### أ- الاستقلالية في إعداد برنامج المراجعة:

تعنى ذلك الحرية التي يتمتع بها المراجع عند إعداد برنامج المراجعة من ناحية تحديد خطوات وحجم العمل المطلوب أداءه، وذلك في حدود الإطار العام للمهام المطلوبة، ويتضمن ذلك عدم تدخل الإدارة في

<sup>1</sup> - المعهد المصري للمحاسبين والمراجعين، (1991)، إرشادات المراجعة، القاهرة، ص12.

<sup>2</sup> - المادة رقم (20) من قانون رقم (3) لسنة 1375 و. ر بشأن إنشاء وتنظيم جهاز المراجعة المالية، ص40.

<sup>3</sup> - Mautz, R. K., and H.A. Sharaf, The philosophy of Auditing , American Accounting Association ,N.y..1961.pp.232-329

استبعاد أو تحديد أو تعديل أي جزء من برنامج المراجعة، وكذلك عدم تدخل الإدارة في تعديل الإجراءات التي حددها المراجع، أو التأثير على المراجع لفحص مجالات لم ترد ببرنامج المراجعة.

**ب - الاستقلالية في مجال الفحص:**

وتعنى ذلك بعد المراجع عن أي تدخل في عملية اختيار المجالات والأنشطة والسياسات والمفردات التي سوف تخضع لعملية الفحص، ويتضمن ذلك عدة جوانب أهمها:

- 1- حق المراجع الكامل في الفحص، والاطلاع على جميع سجلات الشركة.
- 2- التعاون المثمر والفعال بين العاملين بالشركة خلال عمليات الفحص وأداء الاختبارات.
- 3- عدم تدخل الإدارة في محاولة تحديد المجالات والمستندات التي تخضع للمراجعة، أو محاولة إرغام المراجع على قبول بعض المستندات دون مراجعة و تدقيق.
- 4- البعد عن العلاقات الشخصية وخلق المصالح المتبادلة التي تؤثر على عمليات الفحص وإبداء الرأي.

### **ج- الاستقلالية في مجال إعداد التقرير:**

وتعنى ذلك عدم وجود تدخل أو ضغوط بهدف التأثير على إظهار الحقائق التي تم اكتشافها خلال عمليات الفحص أو التأثير على طبيعة الرأي النهائي بشأن القوائم المالية الختامية موضوع المراجعة ويتضمن ذلك عدة جوانب أهمها:

- 1- ضمان عدم وجود أي تدخل أو وصاية من الغير لتعديل أية حقائق في التقرير.
- 2- تجنب استبعاد بعض العناصر ذات الأهمية من التقرير الرسمي للمراجع والمرفق مع القوائم المالية على الرغم من وجودها في تقارير أخرى قد تكون غير رسمية.
- 3- تجنب استخدام العبارات والألفاظ الغامضة أو التي تحتل أكثر من معنى سواء بقصد أو بدون قصد وذلك عند إبداء الرأي أو ذكر التحفظات والتوصيات في تقرير المراجعة.
- 4- ضمان عدم وجود تدخل فيما يتعلق بتحديد المراجع لمحتويات التقرير سواء بصدد عرض الحقائق أو عند إبداء الرأي الفني عن القوائم المالية محل المراجعة.

وتجدر الملاحظة هنا أنه يمكن استخدام هذه الأبعاد لقياس أو كشف مدى استقلالية المراجع الخارجي.

### **3.3 معايير استقلالية المراجع الخارجي.**

لقد قامت المنظمات والتشريعات المهنية المنظمة لمهنة المراجعة في مختلف دول العالم، بوضع مجموعة من المعايير وقواعد السلوك المهني التي يستوجب على أعضاء المهنة الالتزام بها للمحافظة على استقلالية المراجع الخارجي وتعزيز ثقة الجمهور بها الأمر الذي يؤدي بدوره إلى زيادة الموثوقية في تقرير المراجع.

وتوجد العديد من العوامل التي تؤثر سلباً على مفهوم الاستقلالية وتجعل المساهمين ومستخدمي تقرير المراجع يشكون في استقلالية المراجع الخارجي، مما يهدد بفقدان الثقة في المراجعين الخارجيين ومن ثم في مهنة المراجعة ككل.

وقد حضى موضوع استقلالية المراجع الخارجي، والعوامل التي تؤثر فيه باهتمام العديد من الباحثين أفراد ومنظمات، فركزوا في دراساتهم على استطلاع آراء الفئات المختلفة المهتمة - باستقلالية المراجع الخارجي (المراجعون الخارجيون، والمحللون الماليون، والمقرضون... الخ) حول تأثير بعض العوامل على استقلالية المراجع الخارجي، وكذلك اتجاه هذا التأثير أي ما إذا كان تأثيراً إيجابياً في اتجاه يدعم استقلالية المراجع الخارجي أم سلبياً في اتجاه يهدد هذه الاستقلالية بالخطر. وفي هذا الإطار قام عباس بدراسة توصل فيها إلى أن أهم العوامل المؤثرة على استقلالية المراجع الخارجي تتمثل في<sup>1</sup>:

1- الخدمات الاستشارية للإدارة.

2- حجم مكتب المراجعة.

3- المنافسة بين مكاتب المراجعة.

4- الوقت المستغرق في تنفيذ عملية المراجعة.

5- الاستقامة المهنية.

وقد بينت هذه الدراسة أن كل عامل من العوامل السابقة له تأثير إيجابي وسلبى على استقلالية المراجع الخارجي، حيث قد تتشابك هذه الآثار، ويصعب تحديد الأثر النهائي لكل منها على الاستقلالية. وفي دراسة قام بها أبو بكر وآخرون (Abu baker et al 2005)<sup>2</sup> بهدف تحديد العوامل المؤثرة في استقلالية المراجعين الخارجيين من وجهة نظر الموظفين المسؤولين عن الإقراض وقد تكونت عينة الدراسة من (86) موظفاً في مصارف تجارية ماليزية وأظهرت نتائج الدراسة وجود شركات مراجعة صغيرة تتولى عملية المراجعة ضمن بيئة تنافسية عالية مما يؤثر سلباً على استقلالية المراجع الخارجي، وكذلك وجود شركات مراجعة تقدم خدمات استشارية لعملائها لفترة طويلة، إضافة إلى وجود أتعاب مراجعة مرتفعة، وعدم وجود مجلس مراجعة رقابي يقوم بضبط عملية مراجعة الحسابات. كما أظهرت الدراسة أن من بين أهم العوامل التي تؤثر في استقلالية المراجع الخارجي: حجم شركة المراجعة تليها المنافسة بين شركات المراجعة ثم عدم وجود مجلس للمراجعة، وأخيراً حجم الأتعاب.

أما صيام<sup>3</sup> فقد تناول في دراسته استقلالية المراجع الخارجي من حيث العوامل المؤثرة -العوامل المادية، والعوامل السلوكية، والعوامل المتعلقة بالعميل، والمتعلقة بمكتب المراجعة - فيها في الأردن. بهدف تحليل هذه العوامل في ضوء التشريعات المهنية والتحكم المؤسسي، وأظهرت نتائج الدراسة أن العديد من العوامل ذات تأثير سلبي على استقلالية المراجع الخارجي في الأردن وهي العوامل المادية متمثلة في (أتعاب المراجع، تقديم الخدمات الاستشارية)، والعوامل السلوكية متمثلة في (التعارض بين مصالح

<sup>1</sup> - عباس احمد رضوان، (1985)، نحو نموذج مقترح لاستقلال المراجع الخارجي، المجلة المصرية، للدراسات التجارية، كلية التجارة، جامعة المنصورة، العدد الثالث -2، ص34.

<sup>2</sup>-Abu Baker , Abdul rhim & Aubdul Rashid , Hafiz , (2005), Factors Influencing Auditor Independence : Malaysian Loan Officers Perceptions. Managerial Accounting Journal, vol. 20 , NO. 8

<sup>3</sup> - وليد زكريا صيام، (2003)، العوامل المؤثرة على استقلالية مدقق الحسابات في ظل التشريعات المهنية، ورقة عمل مقدمة للمؤتمر العلمي المهني الخامس : التحكم المؤسسي واستمرارية المنشأة، جمعة المحاسبين القانونيين الأردنيين، عمان. ص12

وأهداف المراجع والعميل، طريقة تعيين المراجع وعزله)، والعوامل المتعلقة بالعميل متمثلة في (المرونة في تطبيق المبادئ المقبولة قبولاً عموماً، دور الإدارة في اختيار المراجع، الوضع المالي للعميل) والعوامل المتعلقة بمكتب المراجعة متمثلة في (حجم مكتب المراجعة، طول الفترة الزمنية الخاصة بعملية المراجعة)، وأوصت الدراسة بضرورة إعادة النظر في بعض التشريعات المهنية لاسيما المواد المتعلقة بالمراجعة الخارجية نتيجة وجود العديد من التغيرات القانونية فيها، والقيام بتعديلها بشكل يعزز استقلالية المراجع الخارجي.

في دراسة قام به (ferdinand) بعنوان "آراء البنوك في العوامل المؤثرة على استقلالية المراجع" تبين أن قيمة القوائم المالية المراجعة تعتمد على استقلالية المراجعين عن عملائهم الذين يقومون بمراجعة حساباتهم ولا يجب أن يكون المراجعون مستقلين في الحقيقة فقط، ولكن يجب أيضاً أن يكونوا مستقلين في المظهر لإرضاء مستخدمي القوائم الطرف الثالث وقد نالت الاستقلالية في المظهر بالنسبة للمراجعين اهتماماً كبيراً من جانب مستخدمي القوائم المالية أكثر من اهتمامهم بالاستقلال الحقيقي ومن نتائج هذه الدراسة تبين أن هناك عدة عوامل تؤثر على استقلالية المراجع منها الوضع المالي للعميل، وتقديم الخدمات الإدارية و الاستشارية له<sup>1</sup>.

كما قام ديفيد لافين D. lavin<sup>2</sup> بدراسة استطلع فيها آراء كل المراجعين الخارجيين والمحليين الماليين والمقرضين حول إثني عشر عاملاً من العوامل التي اعتبرت هيئة تنظيم تداول الأوراق المالية (SEC) في الولايات المتحدة الأمريكية ذات تأثير سلبي على استقلالية المراجع الخارجي، ومن بين هذه العوامل تقديم الخدمات الاستشارية، وجود أتعاب مستحقة للمراجع على العميل، صلة قرابة بين المراجع الخارجي وإدارة المنشأة محل المراجعة. وقد كان معهد المحاسبين الأمريكيين على خلاف مع هيئة (SEC) حول هذا الموضوع إذ أن المعهد ما لم يكن يرى أن لهذه العوامل أثراً سلبياً على استقلالية المراجع الخارجي وقد توصلت الدراسة إلى أن أغلبية مستخدمي القوائم المالية من المحللين الماليين والمقرضين أكثر اتفاقاً مع موقف (AICPA) منهم مع موقف الهيئة (SEC).

ومن هذه الدراسات وغيرها<sup>3</sup> يمكننا تحديد العوامل المؤثرة في استقلالية المراجع الخارجي وتناولها بشيء من التحليل والمناقشة.

<sup>1</sup>Ferdinand A. Gul, (2002-2003), "Banker's Perception of Factors Affecting Auditor Independence", Accounting Auditing and Accountability Journal, Vol. 12, No. 2, PP. 40-51.

<sup>2</sup> - Lavin David . (1976). " perceptions of the Independence of the Auditor" the Accounting Review. pp. 41 50

<sup>3</sup> - يمكن الرجوع إلى:

- صادق الحسني، مرجع سابق، ص123.  
- محمد مطر سبل، (1994)، سبل تدعيم استقلال مدقق الحسابات الخارجي بالأردن: دراسة ميدانية تحليلية لآراء المدققين ومستخدمي البيانات المالية، وجهات الرقابة والإشراف على المهنة، دراسات (العلوم الإنسانية)، المجلد 12، العدد الثالث، ص321.  
- محمد ساسي راضي، (1991)، التحليل الاجتماعي للعلاقات في بيئة المراجعة وأثرها على استقلال: دراسة ميدانية، مجله كلية التجارة للبحوث العلمية، كلية التجارة، جامعة الإسكندرية، العدد الأول، المجلد 22، ص280.  
- عبدا لله قاسم يمانى، (1991)، دراسة اختيارية لبعض العوامل المهمة المؤثرة على استقلال المراجع الخارجي من وجهة نظر المراجعين والمقرضين ومحلي الاستثمار في المملكة العربية السعودية، الإدارة العامة، العدد 71، ص183.

### 1.3.3 اختيار المراجع الخارجي وتعيينه.

تعد عملية اختيار المراجع الخارجي، في وقتنا الحالي، من أصعب القرارات التي يتخذها طالبو الخدمة نظراً لوجود المنافسة الشديدة بين المراجعين، ولقد نالت قضية اختيار المراجع الخارجي اهتماماً ملحوظاً من جانب الباحثين والمنظمات المهنية لاسيما في الدول المتقدمة كالولايات المتحدة الأمريكية والمملكة المتحدة وكندا لما لهذه القضية من تأثير مهم على استقلالية المراجع الخارجي - خصوصاً في حالة عدم نجاح عملية الاختيار - حيث يؤدي ذلك إلى التساهل في أداء عملية المراجعة، مما ينجم عنه انخفاض جودة خدمات المراجعة، وبالتالي عدم وجود مصداقية التقارير الصادرة عنها ومن ثم تزداد حالات المراجعة وتنفاقم مشكلة الدعاوى القضائية<sup>1</sup>.

وإذا كانت عملية اختيار المراجع الخارجي في الدول المتقدمة من العمليات المعقدة فهي أكثر تعقيداً في الدول النامية، ويرجع ذلك إلى أحد الأسباب التالية أو كلها مجتمعة:<sup>2</sup>

1- حداثة عمر المهنة.

2- عدم وجود أو اكتمال الأركان الأساسية المنظمة للمهنة والمتمثلة في:

أ- عملية الانتماء إلى المهنة.

ب- إجراءات المراجعة.

ج- الرقابة على جودة المراجعة.

وهذه الأسباب وغيرها تؤدي إلى جعل عملية الاختيار معقدة وشاقة لطالب تلك الخدمة ولغرض تسهيل هذه العملية قامت العديد من الدراسات بتقديم مجموعة من المعايير يمكن الاسترشاد بها عند اختيار المراجع الخارجي أهمها ما يلي:<sup>3</sup>

1- التزام مكتب المراجعة بمعايير المراجعة المتعارف عليها.

2- سمعة وخبرة مكتب المراجعة .

3- قدرة المكتب على استنباط نقاط الضعف في نظام الرقابة الداخلية.

4- التحديد الدقيق لإجراءات المراجعة في العرض المقدم مع وجود دليل إجراءات المراجعة لدى المكتب.

<sup>1</sup> - عبدالله باسودان يوسف وآخرون،(2004)، دراسة ميدانية للعوامل المؤثرة في تغيير المراجع الخارجي بالشركات المساهمة السعودية ، مجلة الإدارة العامة،المجلد (44)، العدد الأول، جدة،السعودية ، ص16.

<sup>2</sup> - احمد حلمي جمعه،(2005)،المدخل إلى التدقيق الحديث، دار صفاء للنشر والتوزيع، عمان، ص58.

<sup>3</sup> - يمكن الرجوع إلى :

- عبد الرحمن إبراهيم الحميد،(1996)،دراسة ميدانية لمعايير اختيار مراجع حسابات الشركات المساهمة في المملكة العربية السعودية، مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية، جامعة الإسكندرية، المجلد 32،العدد الأول، ص282-286.

- Hermanson ,Roger H. , Linda M. Plunkett , and Deborah H. Turner.(1994). "A study of the importance of Certain attributes to clients initial Selections of Audit firms: A longitudinal and stratified approach " journal of Applied Business Research (winter).v.lo. pp 101 -117.

- على إبراهيم طلبية،(1999)،العوامل المؤثرة في اختيار مراقب الحسابات : دراسة تجريبية على الشركات المساهمة العامة بسلطنة عمان، مجلة الإداري،العدد 21،ص13-50.

- 5- التأهيل العلمي والمهني للمدراء، الشريك، المراجعين مكتب المراجعة.
- 6- تقديم المكتب لخطابات الإدارة التفصيلي.
- 7- معرفة أتعاب المراجعة مقدماً وبالتفصيل.
- 8- عدد الزيارات الميدانية التي يقوم بها موظفي مكتب المراجعة.
- 9- جنسية مكتب المراجعة.

ولكي تكون عملية الاختيار ناجحة ينبغي إتباع الخطوات التالية<sup>1</sup>:

- 1- يجب استبدال المراجع الخارجي مرة كل خمس سنوات.
  - 2- يجب أن يتم اختيار المراجع الخارجي من قبل لجنة متخصصة اعتماداً على كفاءته.
  - 3- يتم الحصول على قائمة تضم جميع المراجعين الخارجيين الذين تقدموا للمنافسة وذلك لجمع معلومات متكاملة عنهم.
  - 4- يتم اختيار ثمانية مراجعين من الذين تقدموا فقط مع طلب تقديم عرض مبدئي لكل واحد منهم.
  - 5- يتم فحص العروض بدقة كاملة حيث يتم التركيز على سمعة المكتب وخبرته السابقة وحجم الأتعاب وكفاءة الشريك وفريق المراجعة وتواجده الجغرافي.
  - 6- يخضع المراجعون للمقابلة الشخصية قبل اختيار ثلاثة منهم.
  - 7- يسمح لمن تم اختيارهم بفحص نظام الرقابة الداخلية للمنشأة وتقديم عرض رسمي مفصل
  - 8- تتم المفاضلة بين المراجعين الثلاثة الذين يتم اختيارهم بواسطة لجنة الاختيار المحددة
- مما سبق تبين حرص المهتمين بالمهنة على جعل عملية اختيار المراجع الخارجي تتم بمعزل عن جميع العوامل التي تؤثر على استقلاليتها لما لذلك من أهمية بالنسبة لموضوعيته وسلامة رأيه، إلا أن واقع الممارسة في كثير من البلدان يدل على أن أهم العوامل المؤثرة في اختيار المراجع الخارجي هي:<sup>2</sup>
- 1- العلاقات الشخصية بين المراجع والجهة المسؤولة عن الاختيار.
  - 2- مستوى أتعاب المراجع مقارنة بمستوى أتعاب المراجعين الآخرين.
  - 3- خبرة المراجع الخارجي في الأنظمة المالية والإدارية والتشريعات الضريبية والترجمة.
  - 4- جنسية المراجع الخارجي.
  - 5- تخصص المراجع في مجال نشاط الشركة وتقديم خدمات متميزة في نفس المجال.
- وبصدد نفس الموضوع فقد توصلت دراسات أخرى<sup>3</sup> إلى نتيجة مفادها قيام نسبة كبيرة من الشركات باختيار مراجعيها بناء على العلاقات الشخصية التي تتكون بين أعضاء مكتب المراجعة والإدارة بالشركة

<sup>1</sup> - حسين على خشارمه، أحمد محمد العمري، (2002)، تغيير مدقق الحسابات الخارجي في الشركات المساهمة العامة الأردنية من وجهة نظر مدققي الحسابات،، مجله المحاسبة والإدارة والتأمين، كلية التجارة، جامعة القاهرة، العدد58، ص182-183.

<sup>2</sup> - المرجع السابق، ص185-188.

<sup>3</sup> - يمكن الرجوع إلى :

- Davis , Brian ,(1994). "Privately Held Companies Report Reasons For Selecting And switching Auditors " , CPA journal ,August, 38-41

- عيدالله قاسم يماني، مرجع سابق، ص 213-114.

ترغب في تعيين مراجع تستطيع أن تملي عليه رغباتها وتوجهاتها وأن تتدخل في سير عملية المراجعة ونتائجها.

إن قيام الإدارة بتعيين المراجع الخارجي يمكنها من ممارسة بعض الضغوط عليه لأنها هي التي اقترحت تعيينه دون غيره للقيام بعملية المراجعة، مما يولد شعور لدى المراجع بالامتثال لإدارة المنشأة، وبالتالي عليه رد هذا المعروف بالتغاضي عن بعض الأمور، مما يعرض استقلاليته للخطر. ولذلك فإن معظم المعايير والتشريعات المنظمة للمهنة وحرصاً منها على دعم استقلالية المراجع الخارجي أوكلت هذا الحق في اقتراح التعيين إلى أعلى هيئة بالشركة أو المالكين أو لجهاز مستقل كما سنوضح فيما يلي:

ففي الولايات المتحدة الأمريكية أناط كل من (SEC&AICPA) حق اختيار المراجع الخارجي بلجان المراجعة (وهي لجنة فرعية تابعة لمجلس إدارة الشركة تتكون من ثلاثة أعضاء إلى خمسة أعضاء، ولا تشمل هذه اللجنة في عضويتها أحد المديرين التنفيذيين)<sup>1</sup> وذلك محاولة منها للتأكد من ضرورة حفاظ المراجعين الخارجيين على استقلاليتهم تجاه المنشأة موضوع المراجعة، ومنحهم أكبر قدر من الثقة في مواجهة ضغوط الإدارة بمساعدة هذه اللجان.

وقد حصر قانون الشركات البريطاني الصادر في عام 1985 في المادتين (248،285) حق تعيين المراجع الخارجي بيد الجمعية العمومية للمساهمين ولمدة سنة مالية واحدة، أما تعيين المراجع الخارجي الأول فيقوم بتعيينه المؤسسون لحين اجتماع أول جمعية عمومية للمساهمين لتثبيت هذا التعيين أو لتعيين شخص غيره، أما في حالة شغور منصب المراجع أثناء قيامه بأداء مهامه بسبب طارئ فقد أجاز المشرع لمجلس الإدارة في هذه الحالة فقط تعيين المراجع لحين اجتماع أول جمعية عمومية للمساهمين، كما أجاز القانون لوزير التجارة بتولي تعيين المراجع الخارجي بنفسه.<sup>2</sup>

وفي جمهورية مصر العربية ورد ضمن المادة 103 من قانون الشركات المصري رقم 159 لسنة 1981 م "تعيين الجمعية العمومية المراجع وتقدر أتعباه، ويعين مؤسسو الشركة المراجع الأول حيث يتولى مهمته لحين انعقاد أول جمعية عمومية...."<sup>3</sup>

أما في المملكة العربية السعودية فقد نص نظام الشركات السعودي الصادر في عام 1385هـ في المادة 130 منه على ما يلي "تعيين الجمعية العمومية العادية مراجع للحسابات أو أكثر من بين المراجعين المصرح لهم بالعمل في المملكة، وتحدد مكافأتهم ومدة عملهم، ويجوز لها إعادة تعيينهم...."<sup>4</sup>

<sup>1</sup> - لمزيد من التفاصيل عن لجان المراجعة يمكن الرجوع على سبيل المثال إلى:  
- سامي وهبه متولي، (1992)، لجنة المراجعة ودورها في زيادة فاعلية عمل المراجعين ودعم استقلالهم، المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة، كلية التجارة، جامعة عين شمس، العدد الثاني، ص 1018-1027.  
- السيد احمد السقا، (1418)، إطار مقترح لقياس وتطوير فاعلية لجان المراجعة في شركات المساهمة السعودية، بحث مقدم إلى ندوة دور المحاسبة في التنمية، كلية العلوم الإدارية، جامعة الملك سعود، ص 11.  
- محمد الفيومي محمد، (1994)، دراسة أسلوب استخدام لجان المراجعة في الشركات المصرية، مجلة التجارة والتمويل كلية التجارة، جامعة طنطا، العدد الأول، ص 17-30.  
<sup>2</sup> - صادق الحسنى، مرجع سابق، ص 60-61.  
<sup>3</sup> - قانون الشركات المصري رقم 159 لسنة 1981.  
<sup>4</sup> - نظام الشركات السعودي الصادر بالمرسوم الملكي رقم م/6 بتاريخ 1385/3/22 هـ (1965) وتعديلاته.

وفي الأردن نصت المادة (192) من قانون الشركات الأردني رقم (22) لسنة 1997 م المعدل<sup>1</sup> على أن تنتخب الجمعية العمومية لكل من الشركات المساهمة وشركات التوصية بالأسهم والشركات محددة المسؤولية والشركة المساهمة الخاصة، مراجعاً أو أكثر من بين مراجعي الحسابات المرخص لهم بمزاولة المهنة لمدة سنة واحدة قابلة للتجديد.

أما في ليبيا فلم تشر أية مادة من مواد القانون رقم (116) لسنة 1973 م<sup>2</sup> الخاص بتنظيم مهنة المحاسبة والمراجعة، إلى الجهة المسؤولة عن تعيين المراجع الخارجي ولا إلى إجراءات تعيينه وهذا يعتبر تقصيراً من قبل هذا القانون في حماية المراجع واستقلاليتيه. في حين نص القانون رقم (21) لسنة 2001 م بشأن تقرير بعض الأحكام في مزاولة الأنشطة الاقتصادية في المادة الرابعة على ما يلي "تخضع حسابات الشركات المساهمة وميزانياتها للمراجعة المالية قبل عرضها على الجمعية العمومية للاعتماد وتتولى الجمعية العمومية للشركة تحديد مكتب المراجعة القانونية الذي يتولى ذلك<sup>3</sup>.

كما نصت المادة الثالثة والثمانون من القانون رقم (1) لسنة 2005 م بشأن المصارف "على كل مصرف أن يعهد بفحص حساباته سنوياً، إلى مراجعين قانونيين تختارهما الجمعية العمومية للمصرف، ومن بين المقيدين في السجل المنصوص عليه في المادة الثانية والثمانين<sup>4</sup>

ويمكننا القول من خلال ما ورد آنفاً أن القانون رقم 116 لسنة 1973 م قصر في مجال تدعيم استقلالية المراجع الخارجي وذلك بسبب عدم تحديد الجهة المخولة بتعيينه حيث كان عليه أن يوصى وبصرامة على ضرورة ربط تعيين المراجع الخارجي في أي شركة بالجمعية العمومية للمساهمين، والتشديد على عدم جواز تفويض هذا الحق لمجلس الإدارة حفاظاً على استقلاليته، أما الحالات التي يقوم فيها مجلس الإدارة بتعيين المراجع الخارجي فإنها طارئة ومؤقتة لحين اجتماع الجمعية العمومية للمساهمين للموافقة أو عدم الموافقة على التعيين.

أما بالنسبة لتعيين المراجع الخارجي (من غير أعضاء جهاز المراجعة المالية) في الشركات التي يكون للدولة أو مؤسساتها نصيب فيها يكون بتكليف من اللجنة الشعبية العامة للجهاز، كما تتولى تحديد المكافآت التي تمنح لهم مقابل عملهم<sup>5</sup>.

ويرى أحد الباحثين أن هذا التكليف وإن كان يحمي استقلالية المراجع الخارجي من خلال عدم السماح لإدارة هذه الشركات والمؤسسات بتعيينه إلا أنه يحد من استقلاليته من زاوية أخرى من خلال تنمية الشعور لديه بأن يزول عملية المراجعة كوظيفة يتبع بها الجهاز وليس كمهنة لها أصولها وقواعدها<sup>6</sup>.

1 - قانون الشركات الأردني رقم (22) لسنة 1997 المعدل (2002).

2 - قانون رقم (116) لسنة 1973 الخاص بتنظيم مهنة المحاسبة والمراجعة.

3 - المادة رقم (4) من القانون رقم (21) لسنة 2001 بشأن تقرير بعض الأحكام مزاولة الأنشطة الاقتصادية .

4 - المادة رقم (83) من القانون رقم (1) لسنة 2005 بشأن المصارف.

5 - الفقرة رقم (1) من المادة (15) من قانون (3) لسنة 1375 و.ر. بشأن إنشاء وتنظيم جهاز المراجعة المالية. مدونة التشريعات، العدد الثاني، 2007، ص 36.

6 - نصر صالح، مرجع سابق، ص 123.



إلا أننا من جانبنا نرى أنه في حالة وجود معايير ملائمة لجهاز المراجعة المالية يتحول المراجع الخارجي (ومراجع الجهاز) من موظف عام إلى ممارس مهني يعمل في إطار عام تحدده قواعد أخلاقية وتقاليده مهنية.

وأخيراً نشير إلى أن كثيراً ما يتم اختيار المراجعين (من غير أعضاء جهاز المراجعة المالية) وتكليفهم بمراجعة الشركات الخاضعة لرقابة الجهاز من قبل اللجنة الشعبية العامة للجهاز بناء على العلاقات الشخصية التي تربط بين المراجعين الخارجيين وأعضاء وموظفي جهاز المراجعة المالية دون النظر إلى مدى توافر الخبرة والكفاءة لدى المراجع ومدى استقلاليته عن المؤسسة.

### 2.3.3 عزل المراجع الخارجي

يتم تعيين المراجع الخارجي لمدة معينة وبانتهاء هذه المدة يكون عمله قد انتهى، وهنا يكون الانتهاء عادياً، وفي بعض الأحيان تنتهي مدة عمل المراجع قبل الموعد المحدد لها. حيث يكون الانتهاء غير عادٍ ويتخذ حالات متعددة منها<sup>1</sup>:

1- حالات انتهاء مدة عمل المراجع الخارجي قبل موعدها المحدد من دون أن يرافق ذلك شك بوجود مخالفات أدت لهذا الانتهاء كما في حالات وفاة المراجع أو إصابته بمرض يمنعه من العمل أو رفضه العمل بعد صدور قرار تعيينه.

2- حالات انتهاء المدة قبل موعدها مع احتمال وجود مخالفات سببت هذا الانتهاء وتتمثل في استقالة المراجع أو عزله.

بمعنى أن العزل إما يكون قانونياً بموجب أحكام القانون وذلك بسبب<sup>2</sup>.

1- فقدان الأهلية المدنية أو الحكم عليه بجناية أو جريمة أخلاقية مخلة بشرف المهنة.

2- مخالفة أحكام ومواد القانون المنظم لعمله والقيام بتصرف يسيء إلى كرامة المهنة.

3- القيام بتصرف مخل بقواعد وآداب السلوك المهني كإذاعة أسرار الشركة.

أو يكون (أي العزل) تعسفياً كوسيلة لإبعاد المراجع عن عمله دون وجه حق بسبب اكتشافه مخالفات وأخطاء جسيمة أو نشوب خلافات شخصية مع العميل أو عدم تماشيه مع رغبات الإدارة.

ويعد عزل المراجع الخارجي من الأمور الهامة المؤثرة في استقلاليته، ويختلف هذا التأثير باختلاف الجهة التي تكون لها سلطة عزله، وأماً في تعزيز استقلالية المراجع الخارجي فقد سحبت كثير من تشريعات دول العالم سلطة عزل المراجع الخارجي من الإدارة، مما لذلك من تهديد لاستقلاليته، فقد تقوم الإدارة بعزل المراجع إذا لم يلب مطالبها ويمتثل لتوجيهاتها.

ففي بريطانيا يطلب المشرع من المراجع عند استقالته أن يرسل إلى الشركة إخطاراً مع ضرورة بيان الأسباب التي دعت إلى تقديم استقالته، مع ضرورة اطلاع الجمعية العمومية للمساهمين على الأسباب الحقيقية التي دعت للاستقالة كان تكون هناك مخالفات كبيرة في الشركة لم تتجاوب الإدارة معه

<sup>1</sup> - صادق الحسنى، مرجع سابق، ص 69

<sup>2</sup> - مهيب الساعي، وهبي عمرو، (1991)، علم تدقيق الحسابات، دار الفكر للنشر و التوزيع، الطبعة الأولى، ص 133.

لمعالجتها بل مارست ضغطاً عليه بهدف دفعه لتجاهلها، ويمكن أن يكون المساس بالاستقلالية وراء الاستقالة، وعلى الشركة أن ترسل صورة من خطاب المراجع إلى مسجل الشركات خلال أسبوعين من تاريخ استلامه، كما أنه إذا كانت استقالة المراجع بسبب مخالفات مرتكبة من قبل مجلس إدارة الشركة فإن ذلك يستوجب معرفة المساهمين بها وهذا واجب على المراجع والإدارة معاً حيث على هذه الأخيرة إرسال صورة من الإخطار إلى جميع المساهمين وللمراجع الحق في طلب اجتماع غير عادي للجمعية العمومية لمناقشة الملاحظات الواردة في خطابه للمساهمين<sup>1</sup>.

أما المشرع الأمريكي فقد أعطى سلطة العزل إلى لجنة المراجعة.

**وفى الأردن** نص قانون تنظيم مهنة المحاسبة القانونية رقم (73) لسنة 2003 م في المادة رقم (32) على أنه لا يجوز لأي جهة تغيير المحاسب القانوني الذي تم اختياره لغايات مراجعة حسابات خلال السنة المالية ويستثنى من ذلك الحالات التي يتعذر على المحاسب القانوني الاستمرار في قيامه أو إذا توقف عن العمل وفقاً لأحكام هذا القانون والأنظمة والتعليمات الصادرة بمقتضاها على أن يبلغ المجلس بذلك خلال ثلاثين يوماً<sup>2</sup>.

ووفقاً لقانون الشركات الأردني رقم (22) لسنة 1997 وتعديلاته، يجوز للمراجع الخارجي الاعتذار عن القيام بالمهام والواجبات الموكلة إليه. لأي سبب من الأسباب وعليه قبل الاعتذار عن القيام بمراجعة الحسابات أن يقدم تقريراً خطياً للمراقب ونسخة منه لمجلس الإدارة يتضمن الأسباب التي تعرقل أعماله أو تحول دون قيامه بها وعلى المراقب معالجة هذه الأسباب مع مجلس الإدارة وإذا تعذر عليه ذلك يعرض المراقب الأمر على الجمعية العمومية في أول اجتماع تعقده.

**وفي جمهورية مصر العربية** ورد في المادة رقم (103) من القانون 159 لسنة 1981 يجوز للجمعية العمومية في جميع الأحوال بناء على اقتراح أحد أعضائها تغيير مراقب "مراجع الحسابات" وللمراقب في جميع الحالات أن يقوم بالرد على الاقتراح وأسبابه أمام الجمعية العمومية قبل اتخاذ قراره....."<sup>3</sup> وكذلك فعل المشرع السعودي فقد نصت المادة (130) في فقرتها الثانية من نظام الشركات على أنه، يجوز للجمعية العمومية في كل وقت تغيير مراجعي الحسابات مع عدم الإخلال بحقهم إذا وقع التغيير في وقت غير لائق أو بغير مبرر مقبول<sup>4</sup>.

وقد ذهبت معايير المراجعة الدولية أبعد من ذلك إمعاناً في تدعيم استقلالية المراجع الخارجي فقد نصت على ضرورة قيام المراجع الجديد بالاتصال بالمراجع السابق للوقوف على أسباب عزله وما إذا كانت تتعلق برفضه لضغوط ممارستها الإدارة على حياده قبل تعيينه عوضاً عنه<sup>5</sup>.

<sup>1</sup> - المادتين 390،713 من قانون الشركات البريطاني لعام 1985.

<sup>2</sup> - المادة رقم (32) من قانون تنظيم مهنة المحاسبة القانونية رقم (73) لسنة 2003.

<sup>3</sup> - قانون الشركات المصري رقم 159 لسنة 1981.

<sup>4</sup> - الفقرة الثانية من المادة رقم (130) من نظام الشركات السعودي.

<sup>5</sup> - حسين القاضي، حسين دحدوح، مرجع سابق، ص 117.

أما في ليبيا فلم يتعرض القانون رقم (116) لسنة 1973 الخاص بتنظيم مهنة المحاسبة والمراجعة إلى الجهة المخولة بعزل المراجع الخارجي ولا إلى إجراءات العزل. في حين أوضح القانون التجاري الليبي أنه لا يجوز إقالة مراقبي الحسابات إلا لأسباب معقولة، ولكي يكون قرار الفصل صحيحاً لا بد من موافقة المحكمة الابتدائية بقرار تصدره وذلك بعد الاستماع إلى أقوال المراقب المعني بالفصل. كما أنه إذا عين المراقب من قبل الدولة أو المؤسسات العامة فيكون قرار عزله من الجهة التي تولت تعيينه<sup>1</sup>. ويبدو من المادة السابقة حرص المشرع الليبي في القانون التجاري على عدم عزل مراقب الحسابات عزلاً تعسفياً، وذلك بربط صحة الفصل بموافقة المحكمة الابتدائية مع منح المراقب الضمانات اللازمة لمناقشة موضوع عزله أمام المحكمة، وذلك قبل اتخاذ القرار النهائي للعزل. أما فيما يخص قانون رقم (3) لسنة 1375 و.ر بشأن إنشاء وتنظيم جهاز المراجعة المالية فلم يتعرض المشرع في هذا القانون صراحة إلى الجانب المقابل للتعيين هو العزل، وربما افترض المشرع ضمناً أن الجهة المخولة بعزله هي الجهة المسؤولة عن التعيين "اللجنة الشعبية العامة للجهاز" مما سبق يمكن القول أن كلا من القانون رقم (116) لسنة 1973م، والقانون رقم (3) لسنة 1375 مقصران في تدعيم استقلالية المراجع الخارجي في ليبيا، وذلك لعدم تحديدهما للجهة المخولة بعزل المراجع والحالات التي يحق فيها عزله، وإجراءات العزل، حيث كان عليهما ربط عزل المراجع بالجهة التي يكون عملها غير خاضع لمراجعته بنص صريح في القانون.

### 3.3.3 أتعاب المراجع الخارجي.

تعتبر أتعاب المراجع من ضمن القضايا المؤثرة في استقلاليته، ويقصد بها المقابل المادي للجهد الذي يبذله المراجع نظير عمله كمراجع للشركة خلال الفترة المالية المتفق عليها لضمان استقلالية المراجع الخارجي بشكل أكبر، فقد اهتمت معظم التشريعات المهنية في العالم بضرورة عدم ترك سلطة تحديد أتعاب المراجع الخارجي بيد أي جهة يكون عملها خاضعاً لمراجعته، كما ركزت على أن تكون الأتعاب المهنية انعكاساً عادلاً لقيمة الخدمات المؤدية للعميل أي يجب أن لا تكون هذه الأتعاب مبالغاً فيها فينظر إليها على أنها ترغيب للمراجع، أو قليلة فينظر إليها على أنها تهريب له ليتغاضي عن بعض التجاوزات والأخطاء التي وقعت في الشركة، ولهذا نادى بعض الباحثين بضرورة وضع حد أدنى وحد أقصى لأتعاب المراجع في المؤسسات التي يجوز للمراجع مراجعتها مما يضمن لكل مراجع حداً أدنى من الأتعاب مع ضمان تحصيلها وعدم تحويلها إلى ديون معدومة.

وسوف يتم مناقشة موضوع الأتعاب وأثره على استقلالية المراجع الخارجي من ناحيتين

1- سلطة تحديد الأتعاب.

2- كيفية تحديد الأتعاب والأسس التي تحدد في ضوءها.

أولاً: سلطة تحديد الأتعاب

<sup>1</sup> - المادة رقم (55) من القانون التجاري الليبي.

مسألة تحديد الأتعاب هي من اختصاص من قام بالتعيين، وعادة يتم تحديدها بالاتفاق بين المراجع ومن كلفه بالمراجعة يجب أن تذكر الأتعاب في عقد مكتوب موقع من قبل المراجع والعميل على أن يذكر أيضاً في العقد الخدمات المطلوبة والمدة الزمنية التي يغطيها العقد، ويجب عدم تفويض عملية تحديد الأتعاب في الشركات المساهمة إلى مجلس الإدارة أو الإدارة العليا بالشركة حتى لا تمارس أية ضغوط على المراجع من شأنها أن تنقص من استقلاليته وموضوعيته<sup>1</sup>.

ولذلك ألفت بعض التشريعات المهنية مسألة تحديد الأتعاب بعيداً عن يد الإدارة، ففي بريطانيا نصت المادة 385 من قانون الشركات البريطاني لعام 1985 م<sup>2</sup> على أن السلطة التي تعين المراجع هي نفسها التي تحدد الأتعاب ففي الحالات العادية تحدد الجمعية العمومية للمساهمين أتعاب المراجع بينما في الحالات التي يعين فيها المراجع بواسطة مجلس الإدارة أو الوزارة المختصة فإن هذه الجهة هي التي تحدد الأتعاب، ويرى مجمع المحاسبين القانونيين في إنكلترا وويلز أن عدد العملاء ونوعيتهم يؤثران بشكل مباشر وغير مباشر على استقلالية المراجع الخارجي فكلما كثر عدد العملاء كلما ساعد ذلك على ضمان حياد المراجع.

أما **المشرع الأمريكي** فقد جعل سلطة تحديد أتعاب المراجع الخارجي بيد لجان المراجعة التي تعين أصلاً من الجمعية العمومية.

في حين ألزم **المشرع الأردني** الجمعية العمومية بتحديد أتعاب المراجع أو تفويض مجلس الإدارة بذلك. وهذا الاتجاه مرفوض لأن أصل المشكلة هو في ضرورة تفعيل دور الجمعية في قضايا تعيين المراجع وتحديد أتعابه وعزله. وعليه فإن تفويض هذا الحق فيه ابتعاد عن الحياد لإبقاء المراجع تحت رحمة مجلس الإدارة<sup>3</sup>.

وكذلك فعل **المشرع المصري** عندما نصت المادة (103) من قانون الشركات رقم (159) لسنة 1981 م على أنه "لا يجوز تفويض مجلس الإدارة في تعيين المراقب أو تحديد أتعابه دون تحديد حد أقصى لأتعاب المراقب"<sup>4</sup>.

يتضح من المادة السابقة أن المشرع قصد بهذا النص حماية استقلالية المراجع فسحب سلطة تحديد الأتعاب من يد مجلس الإدارة ووضعها في يد الجمعية العمومية، وذلك حتى لا يكون للمجلس نفوذ على المراجع من هذه الناحية، ومع ذلك فقد عاد القانون ليجيز تفويض مجلس الإدارة بواسطة الجمعية العمومية في تحديد الأتعاب بشرط واحد هو أن تقرر الجمعية العمومية حداً أقصى لتلك الأتعاب وفي هذه الحالة ينبغي ملاحظة أن مجلس الإدارة لا يستطيع التأثير على المراجع عن طريق إغرائه برفع أتعابه لكنه حتماً يستطيع التأثير عليه في اتجاه خفضها ومن ثم فإن المشرع المصري كان في غنى تام عن إعطاء الجمعية حق التفويض المذكور الذي يحد نوعاً ما من استقلالية المراجع الخارجي.

<sup>1</sup> - إدريس عبد السلام اشتوي، مرجع سابق، ص46.

<sup>2</sup> - المادة رقم (385) من قانون الشركات البريطاني لعام 1985.

<sup>3</sup> - الفقرة الأولى من المادة 192 من قانون الشركات الأردني لسنة 1997.

<sup>4</sup> - المادة (103) من قانون الشركات لسنة 1981.

وحسناً فعل المشرع السعودي عندما ربط تحديد مكافآت المراجعين (أتعابهم) بالجمعية العمومية ومنعها من التنازل عن هذا الحق أو تفويضه لمجلس الإدارة لأي سبب كان.

الأمر في ليبيا فيختلف حيث لم يتعرض القانون التجاري الليبي إلى الجهة المسؤولة عن تحديد الأتعاب وربما اعتمد على القاعدة العامة التي تنص على أن الجهة التي تقوم بتعيين المراجع هي الجهة المخولة بتحديد أتعابه (الجمعية العمومية) كما أن قانون تنظيم مهنة المحاسبة والمراجعة في ليبيا لم يحدد الجهة المخولة بتحديد الأتعاب ولم ينص على ضرورة وجود عقد مكتوب (موقع من قبل العميل والمراجع) يوضح فيه (قيمة الأتعاب، طبيعة الخدمات التي سوف يقدمها، مدة العقد) على الرغم من أهمية ذلك لطرفي المراجعة وفي المقابل تناول القانون المذكور معالجة الخلاف حول أتعاب المراجعة بين العميل والمراجع الخارجي حيث نص على عدم اللجوء إلى القضاء قبل عرض الأمر على مجلس النقابة الذي يقوم بدوره بإصدار قراره في موضوع النزاع خلال مدة محدودة كما وضح القانون السابق الظروف التي يتم فيها اللجوء إلى القضاء.

في حين ضمن القانون رقم (3) لسنة 1375 بشأن إنشاء وتنظيم جهاز المراجعة المالية عدم مساومة إدارة المنشأة محل المراجعة حول الأتعاب من خلال تحديد قيمة الأتعاب (مكافآت) بقرار من أمين اللجنة الشعبية للجهاز<sup>1</sup>.

#### ثانياً: كيفية تحديد الأتعاب أو الأسس التي تحدد الأتعاب على ضوءها.

تعتبر عملية تحديد أتعاب المراجعة من العمليات المعقدة التي تواجه المراجع وعميل المراجعة في آن واحد، وذلك بسبب ارتباط هذه العملية بمجموعة من العوامل ذات العلاقة مع بعضها البعض ولاشك أن النظرة إلى المراجعة كخدمة اقتصادية، تجعل الأتعاب مسألة أساسية تؤثر في استقلالية المراجع الخارجي من ثم في نوعية الخدمة المقدمة، بحيث تمثل الأتعاب قيمة عادلة للخدمات المقدمة للعميل على أن يؤخذ في الحسبان عدة عوامل كالتأهيل العلمي والعملية للمراجع الخارجي والوقت الضروري الذي يقضيه الشخص المكلف بأداء الخدمات المهنية وغيرها<sup>2</sup>.

ومن هنا أصبحت عملية تحديد الأتعاب مسألة حيوية لكل من المراجعين والمؤسسات الخاضعة للمراجعة وزاد الاهتمام بهذا الموضوع للأسباب التالية<sup>3</sup>:

- 1- عدم وجود أساس موضوعي عادل يمكن الاتفاق عليه بين المراجع وعميل المراجعة يحقق للمراجع عائداً عادلاً لما يقدمه من خدمة، وفي ذات الوقت يحقق للوحدة الاقتصادية الخاضعة للمراجعة العائد أو المنفعة التي تبتغيها، ولاشك أن مثل هذا العامل تزداد حدته عند بداية التعاقد

<sup>1</sup> - المادة (15) من قانون رقم (3) لسنة 1375 و.ر بشأن إنشاء جهاز المراجعة المالية.  
<sup>2</sup> - حسين أحمد دحدوح (2005)، العوامل المؤثرة في تحديد أتعاب المراجعة المالية في سوريا، اريد للبحوث والدراسات المجلد التاسع، العدد الأول، ص36  
<sup>3</sup> - سالم عبداً لله حلس، (2003)، العوامل المؤثرة في تحديد أتعاب المراجعة في فلسطين، مجلة الجامعة الإسلامية، المجلد 11، العدد الأول، ص249-250.

نظراً لعدم معرفة المراجع بكل ظروف العميل، ومن ثم عدم إدراكه لمدى حجم إجراءات المراجعة الواجب القيام بها وما تتطلبه من وقت وجهد وأفراد ومسؤوليات.

2- المنافسة القائمة بين مكاتب المراجعة وأثر ذلك على تحديد الأتعاب. وما قد يترتب عليه من قبول بعض المراجعين لأتعاب أقل لكسب عملاء جدد، الأمر الذي قد ينعكس على أداء المراجع وكفاءته.

3- محصلة تفاعل العاملين السابقين المتمثلين في عدم وجود أساس موضوعي عادل يمكن الاتفاق عليه فضلاً عن التنافس القائم بين مكاتب المراجعة أدى إلى إلقاء الكثير من الشكوك حول استقلالية المراجع الخارجي.

وهذا ما دفع الكثير من الباحثين والمهتمين إلى إجراء عدة دراسات حول موضوع تحديد أتعاب المراجعة ومدى تأثيرها على استقلالية المراجع الخارجي.

نورد أدناه ملخص لأهم الأبحاث الميدانية لتحليل أتعاب المراجعة في كل من الولايات المتحدة الأمريكية وبريطانيا والسعودية والأردن و قطر وجمهورية مصر العربية وسوريا.

ففي أمريكا أجري العديد من الدراسات في هذا الموضوع من أهمها دراسة (simunic1980)<sup>1</sup> التي تعتبر من الدراسات الرائدة التي تناولت أتعاب المراجعة والعوامل المحددة لها، وقد أجرى (simunic) دراسته على عينة من الشركات الأمريكية الصغيرة والكبيرة لقياس العلاقة بين أتعاب المراجعة وعدد من العوامل المستقلة وقد أيدت الدراسة وجود علاقة ايجابية بين الأتعاب وكل من حجم أصول الشركة وحجم المدينين والمخزون، وعدد الشركات التابعة، ونتيجة أعمال الشركة ومدى وجود تحفظ في تقرير المراجع. أما (Taffler and Ramalingam, 1981) فقد قاما بدراسة لتحليل العوامل المؤثرة في تحديد أتعاب المراجعة لعينة مكونة من 192 شركة تعمل في بريطانيا وقد توصل الباحثان إلى نتائج متشابهة لتلك التي في الولايات المتحدة الأمريكية<sup>2</sup>.

وفي دراسة قام بها (الحميد، 1988) للعوامل التي تؤثر على تحديد أتعاب المراجعة المالية للشركات المساهمة في المملكة العربية السعودية باستخدام نموذج الانحدار البسيط والمتعدد وطبق دراسته على عينة مكونة من 46 شركة مساهمة وأظهرت الدراسة تبايناً في قيمة الأتعاب بين قطاعات الشركات المختلفة، ووجود تأثير لكل من حجم أصول الشركة ونسبة المخزون والمدينين إلى مجموع الأصول، وقيمة المخزون على الأتعاب<sup>3</sup>.

أما (أبو نصار، 1999) فقام بدراسة استهدفت تحديد أهم العوامل التي ساهمت في تحديد أتعاب المراجعة في الأردن وتقييم مستوى الأتعاب التي يتقاضاها المراجع ومدى تناسبها مع الجهد المقدم، وقد

<sup>1</sup> - Simunica. D, " The pricing of Audit Services : Theory and Evidence" Journal of Accounting Research (spring 1980) pp 161-190.

<sup>2</sup> Taffler R. J., and K.S.Ramalinggan , " The Determinants of the Audit Fee in the U.k.", City University Working Papers , 1981.

<sup>3</sup> - عبد الرحمن إبراهيم الحميد، (1988)، العوامل التي تؤثر على تحديد أتعاب المراجع القانوني: دراسة ميدانية للشركات المساهمة في المملكة العربية السعودية، مجلة الإدارة العامة، معهد الإدارة العامة، العدد 59، ص 71-95.

شملت عينة الدراسة 62 مراجعاً خارجياً، 95 شركة مساهمة عامة مدرجة في سوق عمان المالي، وقد أظهرت الدراسة أن حجم المنشأة موضوع المراجعة وعدد فروعها والوقت اللازم لإكمال عملية المراجعة هي من أهم العوامل التي تؤثر في تحديد قيمة الأتعاب التي يتقاضاها المراجع الخارجي، كما أظهرت النتائج تدني مستوى الأتعاب من وجهة نظر المراجعين وعدم تناسب هذه الأتعاب مع الجهد المبذول في إنجاز عملية المراجعة مما يؤثر على استقلالية المراجع الخارجي<sup>1</sup>.

وفي دراسة قام بها (قطب، والخاطر 2004) اهتمت بدراسة العوامل المؤثرة في تحديد أتعاب المراجعة في دولة قطر، حيث شملت عينة تتكون من مكاتب المراجعة الشركات المساهمة، وتوصلت إلى أن أهم العوامل المؤثرة في تحديد أتعاب المراجعة هي: حجم المنشأة محل المراجعة وربحياتها، ونوع القطاع الذي تعمل به، وحجم العمل بمكتب المراجعة، ومدى تقديم مكتب المراجعة خدمات استشارية للمنشأة محل المراجعة<sup>2</sup>.

أما دراسة (دحدوح، 2005) والتي أجريت في سوريا، بهدف حصر العوامل المؤثرة في تحديد أتعاب المراجعة المالية في سوريا من وجهة نظر كل من الشركات والمراجعين فقد توصلت إلى النتائج التالية<sup>3</sup>:

1- الوقت اللازم لتنفيذ عملية المراجعة، وحجم الشركة، كفاءة الرقابة الداخلية وجود دفاتر محاسبية منتظمة، وكفاءة نظام المراجعة الداخلية وحجم إجراءات المراجعة من أهم العوامل المؤثرة في تحديد أتعاب المراجعة من وجهة نظر المراجعين.

2- حجم مكتب المراجعة، كفاءة الرقابة، وشهرة مكتب المراجعة ووجود دليل للسلوك المهني من أهم العوامل المؤثرة في تحديد أتعاب المراجعة من وجهة نظر الشركات. وقام البعض بإجراء دراسات حول أتعاب المراجعة في القطاع العام مثل:

وقد أشارت تلك الدراسات إلى أنه بالإضافة للعوامل المحددة لأتعاب المراجع في القطاع الخاص هناك بعض العوامل المرتبطة بالقطاع العام مثل العوامل السياسية التي لها قوة تفسيرية معنوية على أتعاب المراجع في القطاع العام، بالإضافة إلى أن الأتعاب في القطاع العام هي أقل من مثيلاتها في القطاع الخاص بالرغم من أنها تتطلب من المراجعين أعباء وأعمالاً إضافية. وتوصل (جي آر و أوكس وجي، 1996) في دراسته إلى أن هناك خصائص تساهم في تحديد أتعاب مكاتب المراجعة للقطاع العام الحكومي تتمثل في<sup>4</sup>:

<sup>1</sup> - محمد حسين أبو نصار، (1999)، العوامل المحدودة لأتعاب التدقيق في الأردن من وجهة نظر المدققين والشركات المساهمة العامة، مجلة دراسات العلوم الإدارية، المجلد 26، العدد الثاني، ص 397-411.

<sup>2</sup> - احمد سباعي قطب، خالد ناصر الخاطر، (2004)، العوامل المؤثرة في تحديد أتعاب مراجعة الحسابات، دراسة ميدانية تطبيقية على دولة قطر، مجلة جامعة الملك عبد العزيز للاقتصاد والإدارة، المجلد 18، العدد الثاني، ص 153-188.

<sup>3</sup> - حسين احمد دحدوح، (2005)، العوامل المؤثرة في تحديد أتعاب المراجعة المالية في سوريا، أريد للبحوث والدراسات، المجلد التاسع، العدد الأول، ص 35-66.

<sup>4</sup> . Deis, D. R. , and J. G. Giroux. (1996). The Effect of Auditor Changes on Audit fees , Audit Hours , and Audit Quality Journal of Accounting and public policy , 15 : 55-76.

- المخاطر العالية الناجمة عن الوضع المالي للجهة موضوع المراجعة.
- حجم الشركة الخاضعة للمراجعة.
- نوع الشركة المراد مراجعة عملياتها المالية.
- خبرة المراجع.

- حظر اشتغال المراجع بأعمال أخرى: عدم جواز جمع المراجع بين وظيفته و أي عمل آخر لأن مزاوله عمل آخر قد يترتب عليه إهمال المهنة، أو قد ينشئ مصالح شخصية للمراجع تتعارض مع واجباته المهنية،

وحول مدى اتجاه أتعاب المراجعة للزيادة أو للانخفاض أشار<sup>1</sup> (Petr Bruce, 2002) إلى أن أتعاب المراجعة كانت غير قابله للتفاوض تقريبا حيث تصر الشركات على أن تكون منخفضة بقدر الإمكان، ولكن بعد فضائح الشركات الأمريكية وصدر قانون (Sarbanes-oxley) فان كل هذا قد تغير ويبدو أن عهد أتعاب المراجعة المنخفضة قد انقضى وهناك تقبل لزيادة الأتعاب من قبل كل من مديري الشركات وحملة الأسهم وذلك للتأكد من أن ما حدث من ضعف في المراجعة في بعض الشركات الأمريكية (مثل شركة إنرون وشركة آرثر أند أندرسون ) لن يتكرر معهم، وهذا هو سبب زيادة أتعاب المراجعة في أمريكا بنحو 20%.

**ومن الاستعراض السريع للدراسات السابقة في مجال تحليل أتعاب المراجعة نلاحظ ما يلي:**

- 1- نمطية الأسلوب المستخدم لدراسة وتحليل أتعاب المراجعة في عدة دول، وذلك من خلال الاعتماد على أسلوب واحد وهو نموذج الانحدار المتعدد، إيجاد معامل الارتباط بين الأتعاب ومؤشرات مالية مستقاة من القوائم المالية كمفردات مستقلة وبالتالي إرجاع أسباب تباين الأتعاب للعوامل التي يكون ارتباطها بالأتعاب هاماً إحصائياً.
- 2- تشابه نتائج الدراسات التي أجريت في الدول المتقدمة أو في الدول النامية ولسنوات مالية متفرقة حيث أن الأتعاب ذات ارتباط إحصائي هام بحجم الوحدة الاقتصادية وتعقيد عملية المراجعة وكذلك خطرهما، وقد استخدم الباحثون تعاريف متباينة للعوامل المستقلة.
- 3- يمكن الاستفادة من العوامل المحددة للأتعاب في القطاع الخاص لتحديد الأتعاب في القطاع العام.
- 4- أن هناك تقبلاً لزيادة الأتعاب وهذا تأكيد على أن تعرض أتعاب المراجعة للتخفيض والمساومات يؤثر سلباً على استقلالية المراجع بشكل جوهري وبالتالي على جودة الخدمة التي يقدمها.
- 5- كشفت هذه الدراسات عن وجود عدد كبير من المتغيرات الهامة والمؤثرة على أتعاب المراجعة يمكن الاستفادة منها في بناء نموذج قد يسهم في الوصول إلى تحديد قيمة عادلة لأتعاب المراجعة، تكون مناسبة لما يبذله المراجع من جهد وما يتكبده من تكلفة وما يتحملة من مسؤوليات جراء قيامه بعملية

<sup>1</sup> - Bruce ,p. ( 2002)."All Change for the Audit : following us corporate scandals and the Sarbanes – Oxley Act, uk companies are no longer happy with low audit fees. the financial times nov.14 ,p2



المراجعة، وفي مقابل تشعر المؤسسة الخاضعة للمراجعة بحصولها على عائد أو منفعة تبرر تحمل هذه الأتعاب من أهمها:

- 1- حجم الشركة الخاضعة للمراجعة.
- 2- الوقت الذي يستلزمه تخطيط وتنفيذ عملية المراجعة.
- 3- طبيعة نشاط الشركة ومدى حاجتها لخبرات وكفاءات متخصصة.
- 4- مدى متانة نظام الرقابة الداخلية.
- 5- درجة المخاطرة من وجهة نظر المراجع.
- 6- استخدام أسلوب العينات الإحصائية في عملية المراجعة لما لها من أثر كبير في سرعة انجاز العمل ومن ثم تقليل تكلفة عملية المراجعة.
- 7- نظام تشغيل البيانات الذي تتبعه المنشأة الخاضعة للمراجعة.
- 8- حجم مكتب المراجعة وشهرته، ومدى تقديم خدمات استشارية للعميل.
- 9- التأهيل العلمي والعملية للمراجع الخارجي.
- 10- مستوى الأتعاب المألوف والسائد في السوق.
- 11- شكل ملكية المنشأة موضوع المراجعة.

تعتبر عملية تحديد الأتعاب من الأمور المهمة جداً لما لها من تأثير على استقلالية المراجع والذي يعتبر الركن الأساسي في مهنة المراجعة، لذا نرى ضرورة العمل على إيجاد أساس موضوعي عادل لتحديد أتعاب عملية المراجعة من قبل الجهة المشرفة على مهنة المحاسبة والمراجعة في ليبيا (نقابة المحاسبين والمراجعين الليبيين، جهاز المراجعة المالية) لقطع الطريق أمام المساومة في تحديدها وحتى يتمكن المراجع من القيام بالمهام الموكلة إليه بمستوى الجودة المطلوبة وذلك وفقاً لمعايير معينة أهمها:

- التأهيل والمهارة التي يتطلبها نمط الخدمات المهنية المطلوبة.
- مستوى تدريب وخبرة الأشخاص المنوط بهم أداء الخدمات المهنية.
- الوقت الضروري الذي يقضيه الشخص المكلف بأداء الخدمات المهنية.
- درجة المسؤولية الناجمة عن أداء تلك الخدمات.

وتجدر الملاحظة هنا عدم قيام نقابة المحاسبين والمراجعين الليبيين بأي خطوة في هذا الاتجاه في حين تولى جهاز المراجعة المالية وضع معدل معياري لقيمة ساعة المراجعة والتي يقوم به مراجعو الجهاز عند مراجعتهم حسابات المؤسسات الخاضعة لمراجعة الجهاز في غير أوقات العمل الرسمي والتي تتراوح ما بين 5 إلى 15 د.ل لكل ساعة عمل، وذلك حسب المؤهل العلمي للمراجع ومدى خبرته<sup>1</sup>. أما مراجعو مكاتب المراجعة الخاصة الذين يتم تكليفهم بمراجعة حسابات المؤسسات الخاضعة لمراجعة الجهاز بقرار

<sup>1</sup> - قرار أمين اللجنة الشعبية العامة لجهاز المراجعة المالية رقم (414) لسنة 1376 بشأن تكليف وتصنيف وتحديد أتعاب ذوى الخبرة في مجال المحاسبة والمراجعة لأعضاء وموظفي الجهاز.

من أمين جهاز المراجعة المالية فقد تراوحت قيمة ساعة المراجعة ما بين 9 الى 15 دل حسب المؤهل العلمي وخبرة المراجع<sup>1</sup>.

وهناك تساؤل يطرح نفسه يتعلق بوجود إدارة أو قسم بالجهاز يتولى التأكد من صحة تقديرات عدد الساعات التي يضعه المراجع (الجهاز أو المكاتب الخاصة) في خطته. وكما حرصت المنظمات المهنية على تضمين قواعد السلوك المهني الصادرة عنها مجموعة من الضوابط التي تكفل المحافظة على استقلالية المراجع الخارجي ومن هذه الضوابط مثلاً ما تضمنته قواعد ميثاق شرف المهنة الصادرة عن مجمع المحاسبين القانونيين الأمريكي (AICPA) وذلك فيما يختص بتحديد قيمة الأتعاب وكذلك في طريقة تسديد هذه الأتعاب فنصت القاعدة رقم (101) على<sup>2</sup>:

1- تحديد قيمة الأتعاب على أساس الوقت المستنفذ والمسؤولية التي يتحملها المراجع.  
2- على المراجع أن يتأكد بأن الأتعاب الدورية التي يتقاضاها من أحد العملاء أو من مجموعة متحدة منهم لا تزيد بأي حال من الأحوال على 15% من إجمالي إيرادات المكتب من أتعاب المراجعة.

3- لا يجوز للمراجع أن يبدي رأياً في القوائم المالية إذا لم يكن العميل قد سدد للمراجع أتعابه عن العام السابق وذلك حتى لا يتعرض استقلاله للخطر. وتحظر القاعدة رقم (302) على المراجع الاتفاق على تحديد الأتعاب معلقة بنتائج مراجعة متوقعة في المستقبل، كان تحدد مثلاً بنسبة مئوية معينة من أرباح العميل فذلك يؤدي إلى فقدان المراجع لموضوعيته ويؤثر على استقلالته، وتطبق هذه القاعدة أيضاً على أتعاب الخدمات المحاسبية الأخرى التي يقدمها المراجع لأغراض الإدارة الداخلية<sup>3</sup>.

ويستثنى من هذه القاعدة إذا تم تحديد الأتعاب بواسطة إحدى المحاكم أو بواسطة هيئات عامة أخرى، وفي حالة الخدمات الضريبية إذا تم تحديدها بناء على النتائج التي توصلت إليها إحدى الجهات الحكومية أو نتيجة إجراءات قضائية، المبرر لها الاستثناء أن المراجع في هذه الحالة ليس في مقدوره التأثير على مقدار أتعابه لأن النتيجة تحددها الجهات الأخرى<sup>4</sup>. كما أن الاتحاد الدولي للمحاسبين وضع دليلاً للسلوك المهني تضمن مجموعة من القواعد لضبط السلوك المهني للأعضاء ومن ضمنها قاعدة تنظيم أتعاب المراجعة حيث جاء في هذه القاعدة مجموعة من النقاط ينبغي على أعضاء المهنة الالتزام بها أهمها<sup>5</sup>:

<sup>1</sup> - قرار أمين اللجنة الشعبية العامة لجهاز المراجعة المالية رقم (49) لسنة 1376 و.ر بشأن تصنيف وتحديد أتعاب ذوى الخبرة في مجال المحاسبة والمراجعة من غير أعضاء وموظفي جهاز المراجعة المالية.

<sup>2</sup> - Guy, Dan M & Alderman, C. Wayne & Winter, Alan.J (1999), Auditing, 5<sup>th</sup> Edition Harcourt Brance & Company, Florida p.57.

<sup>3</sup> - مصطفى خضير، المراجعة المفاهيم والمعايير والإجراءات، مرجع سابق، ص 89.

<sup>4</sup> - محمد عطيه مطر، مرجع سابق، ص 328.

<sup>5</sup> - لاتحاد الدولي للمحاسبين، (2003)، دليل الاتحاد الدولي للمحاسبين لعام 2001، ترجمة جمعية المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، عمان، ص 62.

- يجب أن تمثل الأتعاب المهنية انعكاساً عادلاً لقيمة الخدمات المهنية التي تم إنجازها لفائدة العميل

- ينبغي أن تحسب الرسوم المهنية على أساس معدل مناسب عن كل ساعة أو كل يوم لكل شخص قام بأداء الخدمات المهنية.

- يجب أن لا يقدم المراجع بياناً يشير فيه إلى خدمات مهنية معينة حالية أو مستقبلية سيتم القيام بها مقابل أتعاب محددة أو مقدرة أو مدى معين من الاتفاق إذا كان من المرجح في وقت تقديم البيان أن هذه الأتعاب سوف تزداد كثيراً ولم يتم إشعار العميل المحتمل بهذا الاحتمال.

- يجوز للمراجع أثناء الخدمة أن يطالب العميل بدفع أقل مما دفعه من قبل لخدمة مشابهة، بشرط أن يكون قد تم احتساب الأتعاب حسب الشروط السابقة.

**ويتضح** مما سبق أن التشريعات والقوانين والمعايير المنظمة لمهنة المراجعة في مختلف دول العالم قد أكدت على ضرورة أن تكون الأمور المتعلقة بتعيين المراجعين الخارجيين وتحديد أتعابهم و إنهاء تعاقدهم في يد جهة غير خاضعة لعمل المراجع، إلا أن الواقع العملي يبرهن على أن لإدارة الشركة محل المراجعة دوراً كبيراً في تحديد مثل هذه الأمور وبالتالي يمكن أن تستخدمها كأوراق للضغط على المراجع الخارجي ومساومته من خلالها في سبيل تحقيق رغباتها، وامتناع المراجع عن تلبية هذه الرغبات قد يجعل إدارة الشركة تقوم بإنهاء تعاقد أو تخفيض أتعابه أو تأخير سدادها وهذا الأمر قد يجبر المراجع الخارجي على محاولة استرضاء إدارة الشركة محل المراجعة للحفاظ على وظيفته وخاصة إذا كانت أتعابه عن مراجعة هذه الشركات تمثل نسبة كبيرة من إجمالي دخله، وبالتالي فإن المحصلة النهائية لما سبق هي المساس والتعدي على استقلالية المراجع الخارجي، نتيجة لعدم توازن القوى بين الشركة والمراجع، ذلك أن المراجع الخارجي في حاجة إلى الشركة بدرجة أكبر من حاجة الشركة إليه، كما أن للإدارة وسائل كثيرة تمكنها من الضغط على استقلالية المراجع وجعله منحازاً لمصلحتها، وقد تمارس الإدارة هذه الضغوط مباشرة عن طريق تعيين المراجع أو عزله أو تحديد أتعابه، أو أنها تمارس ضغوطاً غير مباشرة عن طريق استخدام نفوذها لدى جهات أخرى أو الاعتماد على شركائها في مواقع النفوذ لإرغام المراجع على السير بركابها، وبخاصة في الشركات الخاضعة لأجهزة الرقابة الحكومية.

### 4.3.3 الخدمات الاستشارية

نظراً لتطور وظيفة وأهداف المحاسبة، وتطور مفهوم وأبعاد الوظيفة الإدارية، وتزايد المشاكل التي تواجه الإدارة والمهتمين بأمر الشركات ونشاطها كنتيجة للتطورات والتعقيدات الحديثة في مختلف المجالات الاقتصادية والإدارية والاجتماعية والسياسية، ازدادت حاجة الإدارة والأطراف المعنية إلى خدمات ومجالات أخرى للمراجعة، مما أضاف أعباء جديدة على المراجع يجب أن يقبلها ويثبت جدارته فيها.

وقد اختلف الكتاب حول وضع مصطلح محدد لتلك الخدمات، وظهرت عدة مسميات تحمل نفس المضمون، فقد أطلق عليها البعض مصطلح الخدمات الإدارية وأطلق عليها البعض الآخر الاستشارات الإدارية، وأطلق عليها آخرون إبداء النصح للإدارة، ووصفها البعض بالخدمات الإضافية، وأطلقت عليها لجنة المراجعة الدولية الأنشطة أو الخدمات الأخرى للمراجعين كما سماها بعض الكتاب بالخدمات المهنية أو الاستشارية.

وقد تعددت التعريفات التي تناولت مفهوم تلك الخدمات لإزالة أي لبس أو غموض حول طبيعة الخدمات الاستشارية التي يمكن لمراجع الخارجي أن يؤديها فعرّفها مجمع المحاسبين القانونيين الأمريكي AICPA في بيانه رقم (1) الخاص بمعايير الخدمات الاستشارية للإدارة في سنة 1981 بأنها "تقديم النصيحة والمساعدة الفنية حيث يكون الغرض الرئيسي هو مساعدة العميل في تحسين قدراته وموارده "

1

كما عرفها كاتب آخر على أنها "خدمات مهنية يفترض أن يقوم بها أشخاص مؤهلون علمياً وعملياً لتقديم المشورة والمساعدة على أساس مهني، وذلك عن طريق تحديد المشاكل واقتراح الحلول الخاصة بالتخطيط والتنظيم والرقابة، ويقدم المستشار كما هو معلوم الاستشارة دون الدخول في اتخاذ القرارات أو إدارة أعمال العميل، أي مهمته تنحصر في البحث وجمع البيانات والمعلومات وتحليل البدائل"<sup>2</sup>.

وعرف البعض الخدمات الاستشارية بأنها "خدمات إدارية مؤداة بواسطة شخص مؤهل لإبداء النصح أو المساعدة وفقاً لقواعد ودون قرارات". أما جمعة فقد عرف الخدمات الاستشارية بالممارسة المعنية بتقديم المشورة والمعونة لإدارة المنشأة بغية تحقيق الأهداف وإرشاد إدارة المؤسسة إلى الأسلوب المؤدي إلى تحقيقها عن طريق رفع مستوى الأداء في مجالات التخطيط والتنظيم والحوافز، واستخدام الموارد البشرية والمادية، كما أنها تحتوى على العوامل الفنية التي تتعلق بفاعلية وكفاءة الإدارة<sup>3</sup>.

في حين عرف جربوع الخدمات الاستشارية على أنها الخدمات التي يقدمها أشخاص مؤهلون علمياً وعملياً في مجال الخدمة، ذاتها ويتمتعون باستقلال ملموس لتقديم المشورة والمساعدة والنصح على أساس مهني بناء على طلب من الجهة المعنية، وذلك عن طريق تحديد المشاكل واقتراح الحلول الخاصة بالتخطيط والتنظيم والرقابة<sup>4</sup>.

كما عرفت جمعية مدققي الحسابات القانونيين الأردنيين بأنها "تلك الخدمات التي يقوم بها شخص كفاء أو جهة متخصصة، ويتمتع باستقلال ملموس وتأهيل كاف في مجال الخدمة ذاتها، ويتم

<sup>1</sup> - أحمد نور، مراجعة الحسابات من الناحيتين النظرية والعملية، مرجع سابق، ص15.

<sup>2</sup> - صادق الحسنى، (1999)، استقلال المراجع دراسة تحليلية مقارنة في ضوء المعايير والتشريعات المنظمة للمهنة، مرجع سابق، ص66.

<sup>3</sup> - احمد حلمي جمعة، (1999)، التدقيق الحديث للحسابات، عمان ، دار صفاء للنشر، ط الأولى، ص312.

<sup>4</sup> - يوسف محمود جربوع، (2000)، مراجعة الحسابات بين النظرية والتطبيق، مؤسسة الوراق، ص134.

تقديم الخدمات بناء على طلب من الجهة المعنية وطبقاً للحدود التي ترسمها لها تلك الجهة التي تملك الحق في الأخذ بهذه الخدمة وتطبيقها أو رفضها<sup>1</sup>.

من خلال التعريفات السابقة وغيرها لمفهوم الخدمات الاستشارية، نلاحظ أن معظمها يدور حول اعتبارها تقييم أداء إدارة المشروعات في المجالات المتعددة من نظم وخطط وسياسات وأساليب وإجراءات وأنشطة ووظائف، وينصب اهتمام المراجع الخارجي في هذا المجال إلى تقييم كل ما يدخل ضمن اختصاصات وصلاحيات الإدارة، للتعرف على مدى الكفاءة في استغلال الموارد الموضوعة تحت تصرفها، والفعالية في تحقيق النتائج المرغوبة.

ومن خلال العرض السابق لمفهوم الخدمات الاستشارية يمكننا تحديد العناصر التالية لهذه الخدمات:

1- ضرورة أن يكون ممارس الخدمة الاستشارية شخصاً مؤهلاً من الناحيتين العلمية والعملية لأداء هذه الخدمة.

2- ضرورة حصر دور مؤدي الخدمة الاستشارية على مجرد تقديم المشورة دون أن يشارك في اتخاذ القرار.

3- إن أداء الخدمات الاستشارية يتم بناء على طلب العميل، ويتم تحديد الأركان الأساسية لها في اتفاق أو عقد ، وهذه الأركان هي ممارس الخدمة والعميل وطبيعة الاستشارة أو المشورة المرغوب فيها.

4- تهدف تلك الخدمات بصفة عامة إلى مساعدة العملاء على الاستغلال الأمثل لمواردهم وإمكاناتهم وبالتالي تحقيق إرباح المشروع، وفي هذا المجال لا يكتفي المراجع بتحديد وإبراز المشكلات التي تواجه الإدارة في مجالات معينة، بل يمتد دوره ليشمل اقتراح الحلول المناسبة لها، وتقديم التوصيات.

5- تتميز تلك الخدمات بتعددتها وتنوعها ويظهر فيها الحكم الشخصي بشكل واضح من جانب أعضاء المهنة الأمر الذي دعا إلى أهمية صياغة معايير كافية وملائمة لتكون مرشداً للمراجعين لأداء ذلك النوع من الخدمات.

### أنواع الخدمات الاستشارية.

تتزايد الخدمات الاستشارية التي يتم طلبها من قبل العميل وتتنوع بشكل مستمر تبعاً للتطورات التكنولوجية، ويتطلب أداؤها جوانب مختلفة للمعرفة منها ما هو محاسبي، واقتصادي، وإداري ويمكن للباحث تصنيف هذه الخدمات على النحو التالي<sup>2</sup>:

1- إعداد دراسات الجدوى الاقتصادية والدراسات المالية.

2- تصميم وتقييم النظم:

<sup>1</sup> - المملكة الأردنية الهاشمية، (1987)، نظام جمعية مدققي الحسابات القانونيين الأردنيين رقم 42 لسنة 1987.

<sup>2</sup> يمكن الرجوع إلى :

- سامي وهبة متولي، مفهوم الاستقلال في المراجعة والمخاطر التي تهدده، مرجع سابق، ص 1129-1130.  
- سمير عبد الغنى محمود، (1996)، مدى ملائمة معايير المراجعة الدولية للتطبيق على الخدمات الإضافية للمراجع، المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة، جامعة عين شمس، العدد الأول، ص 6-7.  
- نصر صالح، مرجع سابق، ص 236-237.

- أ - نظم محاسبية (مالية - تكاليف).
- ب- نظم إدارية.
- ج- نظم اجتماعية (حوافز - ترقية - تدريب - الصدق في الإعلان عن المنتجات - خدمة العملاء - حماية البيئة )
- د- نظم رقابية (نظام الرقابة الداخلية - الموازنات التقديرية - التكاليف المعيارية).
- هـ- نظم المعلومات والحاسب الآلي.
- 3- تقديم الاستشارة والخبرة المهنية في المجالات الضريبية.
- 4- إعداد القوائم والتقارير الختامية (المالية والاجتماعية ) .
- 5- في مجال الإنتاج:
- أ- ترتيب موقع إدارات الإنتاج.
- ب- تخطيط العمليات الصناعية بالمصنع.
- ج- الرقابة على الجودة.
- د- تصميم أنظمة الرقابة على المواد المستخدمة في الإنتاج.
- 6- في مجال التسويق:
- أ- تنظيم الرقابة على المبيعات.
- ب - التنظيم الداخلي لأقسام البيع.
- ج- تنظيم وسائل النقل.
- د- دراسة سياسة التسعير.
- 7- في مجال الأفراد.
- أ- إعداد السياسات الخاصة بالقوى العاملة وتنظيمها.
- ب- تحديد طرق الاختيار والتعيين.
- ج- تقييم وتوصيف الوظائف.
- د- دراسة برامج الوقاية من الأخطار المهنية.
- 8- تحليل الانحرافات ومتطلبات رأس المال العامل والتمويل طويل الأجل و البدائل المختلفة لهيكل رأس المال.

يتضح من الأمثلة السابقة للخدمات الاستشارية التي عادة ما يقدمها المراجع الخارجي للشركات بالإضافة إلى عملية المراجعة التقليدية، أن المراجع في كثير من الأحيان قد يراجع المعلومات المالية التي ساهم بنفسه في إعدادها، أو الناتجة عن تطبيق السياسات المحاسبية التي نصح هو بكيفية تطبيقها، أو يقوم بتقييم نظام الرقابة الداخلية والنظم المحاسبية المطبقة بالشركة والتي يكون قد اقترحها أو قدم المشورة بشأنها، ومن ثم يعتبر مسؤولاً عن نجاحها وسلامة ما ينتج عنها من بيانات ومعلومات مالية، وهذا التعارض الواضح لا يهدد فقط الاستقلال الظاهري للمراجع، بل يهدد أيضاً استقلاله الحقيقي حيث

أنه سينحاز دائماً إلى جانب المعلومات والنظم التي ساهم شخصياً في إنتاجها أو قدم المشورة بشأنها. الأمر الذي دعا إلى أهمية صياغة معايير تحكم ممارسة تقديم الخدمات الاستشارية تكون كدليل تفصيلي شامل يحكم تسلسل المهام والإجراءات ويجب عن كثير من التساؤلات التي تظهر خلال مراحل التنفيذ وبالفعل أصدرت لجنة الخدمات الاستشارية المنبثقة عن مجمع المحاسبين القانونيين الأمريكي تسعة معايير تحكم ممارسة تقديم الخدمات الاستشارية، وتنقسم هذه المعايير إلى مجموعتين المعايير العامة والمعايير الفنية، وتتكون المعايير العامة من الآتي<sup>1</sup>:

1- الخبرة والتأهيل العلمي: فتقديم الخدمات الاستشارية يجب أن يتم بواسطة ممارس لديه القدرة والمعرفة بالطرق أو المدخل التحليلي كما ينبغي على المراجع الامتناع عن تقديم تلك الخدمات التي لا يمتلك الكفاءة الفنية المطلوبة لأدائها.

2- بذل العناية المهنية: يجب على المراجع الخارجي بذل العناية المهنية الكافية عند أدائه الخدمات الاستشارية، والالتزام بكافة المعايير المهنية والأخلاقية، فمفهوم العناية المهنية هو بمثابة وسيلة يتم من خلالها التزام المراجع الخارجي بالاجتهاد في تطبيق الإجراءات الضرورية لانجاز الخدمات والمهام المكلف بها.

3- الإشراف والتخطيط المناسب: يجب أن تخطط الخدمات الاستشارية بشكل ملائم كما ينبغي أن يتم الإشراف على المساعدين بشكل ملائم وكاف، وينظر هذا المعيار الأول من معايير العمل الميداني في المراجعة.

4- كفاية البيانات الملائمة: يجب على المراجع أن يجمع قدرًا كافيًا من البيانات الملائمة عن مهمته بالشكل الذي يوفر له أساساً مناسباً لإعداد تقريره.

أما المعايير الفنية التي تحكم ممارسة الخدمات الاستشارية فتتكون من الآتي<sup>2</sup>:

1- دور ممارس أو مقدم الخدمات الاستشارية: يجب على ممارس المهنة في كافة مراحل القيام بمهمة الخدمات الاستشارية أن يتفادى القيام بدور الإدارة أو يأخذ على عاتقه أي دور يمكن أن يؤثر بشكل سلبي على موضوعيته.

2- التفاهم أو الاتفاق مع العميل: يجب على المراجع التأكد من فهم العميل لكافة الأمور المتعلقة بأداء الخدمات الاستشارية من خلال خطاب الارتباط، ويشتمل ذلك على الهدف من الارتباط ونطاق ونوع التقرير الذي يقدمه، وأتعاب المراجع مقابل أعماله.

3- استفادة العميل: يجب على المراجع أن يتعرف أولاً على حجم الاستفادة التي يتوقعها العميل منه قبل موافقته على أداء تلك الخدمات له، ويجب عليه أن يتأكد من إمكانياته وكفاءته لأداء تلك الخدمات كما

<sup>1</sup> - وليم توماس امرسون هنكي، المراجعة بين النظرية والتطبيق، مرجع سابق، ص1043-1044.

<sup>2</sup> - يرجع إلى :

- سمير عبد الغني محمد، (1996)، مرجع سابق، ص10-12.

-Miller , Martin A.and larry P. Bailey (1986) "GAAS Guide" (Harcourt Brace Jovanovich ,1986 op cit., PP. 100.12 - 14

يتصورها عميله، كما ينبغي عليه الحصول على البيانات الملائمة والمؤيدة لأية توصيات ونتائج متعلقة بأداء الخدمات الاستشارية.

4- تبليغ النتائج: يجب على المراجع تبليغ العميل شفهيًا أو كتابة بكافة المعلومات العامة المتعلقة بنتائج مهمة تقديم الخدمات الاستشارية فضلاً عن كافة التحفظات والعقبات وبالشكل الذي يساعده على اتخاذ القرار.

ومن العرض السابق يتضح أن هذه المعايير ركزت على استقلالية المراجع الخارجي عند أداء الخدمات الاستشارية بحيث يقتصر دوره على مجرد تقديم النصح والمشورة ولا يمتد لمرحلة اتخاذ القرار، وعلى كفاءة المراجع الخارجي وبذله العناية المهنية الكافية عن طريق التخطيط والإشراف على التنفيذ، وينبغي الامتناع عن تقديم تلك الخدمات في الحالات التي تحد من استقلالية المراجع الخارجي وبالتالي فإن تلك المعايير قد تعتبر بمثابة ضوابط تحكم عملية أداء الخدمات الاستشارية، وينبغي الالتزام بها لتعزيز الثقة في المراجع الخارجي وما يؤديه من خدمات استشارية.

ونرى من جانبنا أن هذه المعايير وإن نجحت في تحقيق الاستقلالية الحقيقية للمراجع الخارجي و التي تعتبر حالة ذهنية تعتمد على قدرة المراجع على فصل الأدوار التي يقوم بها وتمسكه بالمعايير المهنية لا يتأثر بأداء المراجع الخارجي لتلك الخدمات إلا أن الجانب الآخر المتمثل في الاستقلالية الشكلية مازال محل شك، وبالتالي فإن هذه المعايير لم تحقق الاستقلالية الكاملة للمراجع الخارجي عند أدائه للخدمات الاستشارية بالإضافة إلى المراجعة الخارجية لنفس العميل، وذلك على اعتبار أن هناك جانبين للاستقلالية ينبغي التأكد من توافرها يتمثلان في الاستقلالية الحقيقية والاستقلال الشكلية، حيث أن فقدان أحدهما سيؤثر بالضرورة على الجانب الآخر.

وتجدر الإشارة هنا أن المعايير المعدة بمعرفة لجنة الخدمات الإدارية التابعة لمجمع المحاسبين القانونيين الأمريكي (AICPA) قد تعرضت لعدة انتقادات أهمها أنها لم تخصص لحياد و استقلالية المراجع الخارجي معياراً مستقلاً رغم أهميته عند أداء تلك الخدمات، خاصة عند الجمع بينها وبين أداء المراجعة الخارجية لصالح عميله، وعدم وضعها قواعد واضحة تحدد مقومات وأركان الكفاءة المهنية اللازم توافرها في المراجع الخارجي المؤدى لتلك الخدمات، كما لم تتضمن تلك المعايير إجراءات وإرشادات واضحة محددة لكيفية أداء تلك الخدمات من جانب المراجع الخارجي، وعدم الاتفاق على تلك المعايير حتى الآن فضلاً عن عدم توفيرها مقاييس لمستوى الجودة المقبول لأداء تلك الخدمات. ورغم هذه الانتقادات وغيرها.

ونحن نرى أن الالتزام بمعايير أداء الخدمات الاستشارية الصادرة عن مجمع المحاسبين القانونيين الأمريكي (AICPA) أمر مرغوب فيه إلى أن يصدر بديل لها كما أنه يمكن الاستعانة بمعايير المراجعة الدولية لأداء تلك الخدمات كلما كان ذلك ممكناً وذلك لتعزيز استقلالية المراجع.

**أثر تقديم الخدمات الاستشارية على استقلالية المراجع**



من أهم المشكلات العملية، التي يدور حولها الجدل في أوساط المهنة وترتبط بالاستقلالية، وهي تلك الخدمات الاستشارية التي دأب بعض المراجعين على تقديمها لنفس العميل الذي يراجع أعماله وقد تمت العديد من الدراسات التطبيقية وغير تطبيقية لمعرفة اثر الخدمات الاستشارية (غير المهنية) على استقلالية المراجع الخارجي إلا أن هناك تضاربا في النتائج التي توصلت إليها هذه الدراسات ومن أمثلة هذه الدراسات:

دراسة (Mitra، 2007)<sup>1</sup> والتي هدفت إلى التعرف على العلاقة بين الخدمات الاستشارية واستقلالية المراجع الخارجي في قطاع شركات صناعة النفط والغاز الطبيعي في أمريكا، والتي تتمتع بطبيعة عمل خاصة بالمقارنة مع القطاعات الصناعية الأخرى، ولقد تم اختيار الشركات التي يتم مراجعتها من قبل الأربعة الكبار وهي مكونة من (71) شركة وقد توصلت الدراسة إلى أن أتعاب الخدمات الاستشارية المدفوعة من قبل العميل لا تؤثر على استقلاليه المراجع الخارجي في التعامل مع حالات الشك المختلفة أثناء أداء عمله، وكذلك لا توجد علاقة بين تقديم الخدمات الاستشارية وموضوعية واستقلالية المراجع الخارجي.

وفي دراسة أخرى قام بها كل من (Canning and G.William, 1999)<sup>2</sup> هدفت إلى معرفة تأثير الخدمات الاستشارية عند تقديمها من قبل نفس المراجع الذي يقوم بمهام المراجعة للشركة محل المراجعة ومعرفة تأثير الخدمات الاستشارية عند تقديمها من قبل قسم منفصل داخل نفس شركة المراجعة التي يعمل بها المراجع الذي يراجع بيانات العميل، وقد توصلت الدراسة التي أجريت على عينة من المحللين الماليين، والمقرضين، ومدراء الاستثمار إلى أن تقديم الخدمات الاستشارية من قبل نفس المراجع الذي يراجع بيانات العميل له تأثير سلبي على استقلالية المراجع الخارجي، أما تقديم الخدمات الاستشارية من قبل قسم منفصل في نفس شركة المراجعة التي يعمل بها المراجع الذي يراجع بيانات العميل له تأثير سلبي أقل على استقلاليه المراجع الخارجي، كما أن مستخدمي القوائم المالية يقبلون وجود تأثير بسيط على استقلالية المراجع ليحصلوا عوضا عنها على نصائح أفضل لمصلحة الشركة محل المراجعة ناتجة عن الخدمات الاستشارية.

وفي دراسة ميدانية قام بها (مومنى، 2004)<sup>3</sup> على عينة من المراجعين الخارجيين ومحلي الائتمان في البنوك التجارية الأردنية والمحللين الماليين في شركات الخدمات المالية، هدفت إلى معرفة تأثير مجموعة من الخدمات الاستشارية على استقلالية المراجع الخارجي في الأردن، وتم التوصل إلى وجود تأثير سلبي للخدمات الاستشارية على استقلاليه المراجع الخارجي إذا قدمت من قبل المراجع الذي يرجع بيانات العميل أو من قبل قسم منفصل في شركة المراجعة التي يعمل بها المراجع.

<sup>1</sup> - Mitra , S., (2007), "Non- Audit Service Fees and Auditor Independence : Empirical Evidence From the Oil and Gas Industry ", Journal of Accounting , Auditing & Finance , Vol. 22Issue1, pp85-707

<sup>2</sup> - Canning , M. and D. Gwilliam,(1999) "Non- Audit Services and Auditor Independence : Some Evidence From Ireland" The European Accounting Review , 8:3, pp 401-419.

<sup>3</sup> - هيثم مومنى، (2004)، تأثير الخدمات غير التدقيقية على استقلالية المراجع في الأردن، رسالة دكتوراه غير منشورة جامعة اليرموك.

كما أظهرت دراسة (المليجي، 2001) بشأن قدرة المراجعين على تقديم الخدمات الاستشارية وكذلك قدرة المهنة واستعدادها لتنظيم تلك الخدمات الاستشارية على مستوى مهني مناسب في مصر، وذلك باستقصاء رأى عينة من المراجعين الممارسين للمهنة وأعضاء هيئة التدريس بأقسام المحاسبة بالجامعات المصرية والمراجعين بالجهاز المركزي للمحاسبات تأكيداً على ضرورة أن يحافظ المراجع على استقلالته بشقيها الحقيقي والظاهري وأن يتصرف بما يدرك الطرف الثالث لهذه الاستقلالية.

كما أشار (Ashbauyh et al 2003) إلى أن زيادة درجة اعتماد شركة المراجعة على العميل، نتيجة زيادة الأتعاب المدفوعة منه مقابل خدمات استشارية، يؤثر سلباً على استقلالية المراجع ومثال على ذلك ما حدث لشركة المراجعة العالمية (Arthur Andersen) التي انهارت في فضيحة شركة (Enron) للطاقة والتي كانت تعتمد إلى درجة كبيرة في أتعابها على الخدمات الاستشارية مما دفع بمكتب المحاسبة العام في أمريكا (GAO) أن يستنتج أن التدوير الإلزامي للمراجع قد يكون أكثر الوسائل فعالية لتقوية استقلالية المراجع الخارجي.<sup>2</sup>

وفي دراسة أخرى تبين أن مستخدمي القوائم المالية يعتقدون أن قيام المراجع بتقديم الخدمات الاستشارية ليس له تأثير على استقلالية المراجع الخارجي ولا يؤثر على الثقة في تقرير المراجع وسبب ذلك أن قيام المراجع الخارجي بتقديم الخدمات الاستشارية يتوقف عند تقديم الاستشارة للإدارة ولا يتدخل في اتخاذ القرار، بالإضافة إلى الثقة في احترام المراجع لنفسه، مما يحول دون الدخول في أمور قد تؤثر على استقلالته وحياده.<sup>3</sup>

أما دراسة هارتلي وروس (Ross and Hartiey، 1972)<sup>4</sup> والتي أجريت على كل من المراجعين والمحللين الماليين ومديري الشؤون المالية، بغية استطلاع آرائهم حول أثر الخدمات الإدارية الاستشارية على استقلالية المراجع الخارجي فقد توصلت إلى أن الأغلبية ممن شملتهم الدراسة يرون أن قيام المراجع الخارجي بهذه الخدمات لا يؤثر على استقلالته كما يرون أن أخلاقيات المهنة كفيلة بالمحافظة على استقلالية المراجع الخارجي حتى مع تقديمه لهذه الخدمات.

وقد أظهرت الدراسة التي قام بها (Goldman and barlev)<sup>5</sup> بتأييد قيام المراجع بتقديم الخدمات الاستشارية الإدارية للشركة محل المراجعة، ويعتقد الباحثان أن تقديم هذه الخدمات باعتبارها خدمات غير روتينية تتطلب مهارات خاصة فإنها ستزيد من قوة المراجع بشكل كبير بالنسبة للمنشأة، كما أن الجهة التي تستفيد من هذه الخدمات هي نفسها الجهة التي تدفع الأتعاب، وبناء عليه يمكن القول

<sup>1</sup> - أماني محمد احمد المليجي، (2001)، دراسة أهمية ونطاق الخدمات الاستشارية ومحددات كفاءة مراقب الحسابات في أداؤها، رسالة دكتوراه، غير منشورة، جامعة الإسكندرية.

<sup>2</sup> - Ashbugh ,H., lafond ,R.and Mayhew ,B. (2003)"Do Non audit Services Compromise Auditor Independence? further Evidence" The Accounting Review ( Vol.78, January , 2003), pp.611-639.

<sup>3</sup> - على محمد موسى، (1992)، استقلالية المراجع الخارجي بين النظرية والممارسة، رسالة ماجستير غير منشورة، جامعة قارونس: بنغازي، ليبيا، ص32.

<sup>4</sup> -Hartiy ,Ronaid V., and Timothy Ross(1972) "MAS and Audit Independence :An Image problem". The Journal of Accountancy. pp2-51.

<sup>5</sup> -A. Goldman and B. Barlev,(1974)"The Auditor – Firm Conflict of Interests , Its Implications for Independence ", The Accounting Review, Oct.pp707-718.

بأن قيام المراجع بتقديم الخدمات الاستشارية للمنشأة محل المراجعة سيؤدي إلى زيادة قوته أمام المنشأة وبالتالي نزيد درجة محافظته على استقلاليته.

أما دراسة يمانى 1999<sup>1</sup>م فقد أكدت على أن قيام المراجع بتقديم الخدمات الاستشارية لا يؤثر على استقلاليته وذلك لعدم انتشار الخدمات الاستشارية في المملكة العربية السعودية بدرجة كافية، أو عدم الوعي بوجودها برغم انتشارها، أو الشعور بإمكانية فصلها عن خدمات المراجعة.

نلاحظ أن نتائج الدراسات السابقة والتي أجريت حول تقييم مدى تأثير استقلالية المراجع الخارجي بأدائه لخدمات استشارية لنفس الشركة محل المراجعة، قد جاءت متباينة فمنهم من استخلص أن تقديم هذه الخدمات لا يؤثر على استقلالية المراجع الخارجي معلنين رأيهم بالحجج التالية:

1- إن استقلالية المراجع الخارجي هو حالة ذهنية وعقلية أساسا، وأن وجود هذه الحالة العقلية لا تتأثر بممارسة المراجع للخدمات الاستشارية.

2- تختلف عملية إيداء الرأي أو إساءة النصح من قبل المراجع لإدارة الشركة محل المراجعة عن عملية اتخاذ القرار، التي تبقى ملكا للإدارة التي قد تأخذ برأي المراجع وقد لا تأخذ به.

3- إن قيام المراجع بإساءة النصح للإدارة، يعزز من ثقة الإدارة به ويزيد من معرفته بمشاكل الشركة مما يرفع من مركزه ويعزز في النهاية من استقلاليته. كما أن هناك العديد من المنافع المتوقع تحقيقها من قيام المراجع الخارجي بتقديم الخدمات الاستشارية منها:

- الوفرة في التكاليف وتحسين الجودة، حيث يتم الفهم الكامل لأعمال العميل وأهدافه ومشاكله من خلال عملية المراجعة.

- تضيف خبرة أداء تلك الخدمات بعداً جديداً لمكتب المراجعة، وتزيد من قوة المراجع لدى عميله، خاصة إذا كانت متعلقة بمشاكل معقدة وغير روتينية.

- عند تقديم المراجع الخارجي النصائح المتعلقة بمعالجة نواحي القصور في نظام الرقابة يمكنه من تسهيل عملية المراجعة فيما بعد.

- زيادة كفاءة الأداء عندما يقتصر دور المراجع الخارجي على مجرد إعلام الشركة محل المراجعة (عميله) بالمشاكل ونقاط الضعف المكتشفة، ولكن يمتد دوره إلى إصدار التوصيات اللازمة للتغلب على تلك المشاكل من خلال الخدمة الاستشارية.

لكي تتحقق المنافع السابقة عند قيام المراجع الخارجي بتأدية الخدمات الاستشارية مع احتفاظه باستقلاليته ينبغي توافر مجموعة من الاعتبارات أهمها:

أ- توفر الخبرات الكافية لدى المراجع الخارجي تؤهله من انجاز الخدمات الاستشارية المحاسبية وغيرها بكفاءة وفعالية.

<sup>1</sup> - عبدالله يمانى (1999) دراسة اختبارية لبعض العوامل المهمة المؤثرة على استقلال المراجع الخارجي من جهة نظر المراجعين والمقرضين ومحلي الاستثمار في المملكة العربية السعودية، مرجع سابق، ص201.

ب-امتناع المراجع الخارجي عن القيام بالأعمال الاستشارية التي يحظر عليه انجازها  
ج- لا بد أن يلتزم المراجع بقواعد السلوك المهني التي ترتبط بممارسة مهنة المراجعة بصفة عامة.  
د- الالتزام بالمعايير المهنية اللازمة لمزاولة الخدمات الاستشارية.  
أما الدراسات الأخرى والتي تعارض قيام المراجع الخارجي بتقديم الخدمات الاستشارية فتستند إلى المبررات التالية:

1- إن قيام المراجع الخارجي بتقديم الخدمات الاستشارية لإدارة الشركة التي يتولى مراجعتها يجعله في موقف الدفاع عن إدارة هذه الشركة مما يصعب معه الحفاظ على استقلالته الحقيقية وكما أنه قد يفقده استقلالته الظاهرية.

2- قد يربط المراجع بين النجاح الذي تحققه إدارة الشركة محل المراجعة وموقعه كمستشار ناجح مما يحيط باستقلالته بالخطر.

3- ليس من السهل الفصل بين إبداء النصح وبين عملية اتخاذ القرار وذلك لأن هاتين الواقعتين متلازمتان في العملية الإدارية ومن ثم يصبح المراجع في موقف من يراجع قراراته.

4- أما الثقة التي تنشأ بين الإدارة والمراجع نتيجة قيامه بعمليات النصح لها، فهي بلا شك قد تعزز ولاءه للإدارة وليس استقلالته عنها، إذ ليس من المهم وجهة نظر الإدارة باستقلالية المراجع، بل الأهم وجهة نظر الأطراف الأخرى.

5- إن حجم الأتعاب التي يحصل عليها المراجع مقابل خدماته الاستشارية قد تؤدي إلى التضحية باستقلالته خاصة إذا كانت تتجاوز أتعاب المراجعة.

ومن العرض السابق نلاحظ أن هناك اتفاقاً تاماً بين الباحثين و الأكاديميين وأعضاء المهنة والمهتمين بمهنة المراجعة ومنظميها على استقلالية المراجع الخارجي في حالة تأديته الخدمات الاستشارية للعميل غير العميل الذي يقوم بمراجعة حساباته، أما بخصوص الخدمات الاستشارية التي يقدمها المراجع الخارجي للعميل (الشركة محل المراجعة) فقسمت إلى نوعين خدمات استشارية ذات طابع إداري وخدمات استشارية محاسبية فيما يتعلق بالأولى (الخدمات الاستشارية الإدارية) تتفق وجهات النظر على عدم جواز تأديتها من قبل المراجع الخارجي لأنها ستؤثر على استقلالته بينما اختلفت وجهات النظر بشأن تأثر استقلالية المراجع الخارجي عند قيامه بتقديم الخدمات الاستشارية المحاسبية بين مؤيد ومعارض. ونحن نوصي بضرورة إلزام المراجع الخارجي بعدم تقديم الخدمات الاستشارية لعميله وذلك نظراً لتأثيرها السلبي على استقلالته وخصوصاً بعد انتشار وتنوع هذه الخدمات في السنوات الأخيرة وذلك توافقاً مع حجج المعارضين السابق عرضها، ونعلل رأينا بما يلي:

1- إن مكاتب المراجعة في مختلف دول العالم أصبحت في الفترة الأخيرة تولى تقديم الخدمات الاستشارية اهتماماً أكبر بكثير من تقديم الخدمات المهنية (مراجعة الحسابات) ذلك بسبب ما يشهده مجال المنافسة على تقديم الخدمات للمراجعة الخارجية من ظواهر غير سليمة، يأتي في مقدمتها انخفاض الأتعاب المهنية، واحتكار بعض شركات المراجعة خاصة الكبرى منها عقود

عمليات مراجعة الشركات. لدرجة استخدام الخدمات المهنية (مراجعة حسابات) من قبل بعض المراجعين كطعم أو وسيلة للحصول على الخدمات الاستشارية لنفس العميل. وبالتالي فإن هذه الخدمات قد تؤدي إلى إيجاد علاقة مالية بين المراجع والمنشأة موضوع المراجعة بشكل يؤدي إلى التأثير السلبي على استقلالية المراجع الخارجي.

2- تزايد الأتعاب التي يتقاضاها مراجعو الحسابات من بعض العملاء لقاء الخدمات الاستشارية مقارنة بقيمة الأتعاب المتحصل عليها مقابل عمليات المراجعة الإلزامية ولعل خير دليل على ذلك النتيجة التي توصلت إليها إحدى الدراسات والتي تهدف إلى مقارنة الأتعاب المهنية بالأتعاب غير المهنية التي حصل عليها الخمسة الكبار Big five خلال عام 2000م، والتي كان مفادها أن قيمة الأتعاب التي يتقاضاها مراجعو الحسابات من الشركات موضوع المراجعة لقاء الخدمات غير المهنية المقدمة، تتجاوز قيمة الأتعاب التي يحصل عليها هؤلاء المراجعين مقابل الخدمات المهنية (مهمة المراجعة) بنسبة تتجاوز أربعة أضعاف. بالتالي فإن قيمة الأتعاب المتحصل عليها مقابل الخدمات غير المهنية تمثل تهديداً كبيراً لاستقلاليتهم.

3- الطبيعة الاستشارية للعديد من هذه الخدمات الاستشارية تجعل المراجع الخارجي يقوم مقام العميل.

### رأي المنظمات والتشريعات المهنية حول خدمات المراجع

في الأردن حظر المشرع على المراجع الاشتغال بصفة دائمة بأي عمل فني أو إداري أو استشاري لدى العميل، وعليه إذا قدم المراجع أية خدمة استشارية لعميله لا يعتبر عمله محظوراً طالما أنه غير منظم<sup>1</sup>. كذلك فعل قانون مزاولة مهنة المراجعة عند ما أجاز للمراجع تقديم المشورة والخبرة المهنية في المجالات المحاسبية والمالية والضريبية دون أن يحدد شروطاً معينه<sup>2</sup>.

نلاحظ أن هناك تضارياً في التشريعات الأردنية أو عدم انسجام مما يتعلق بتقديم الخدمات الاستشارية من قبل المراجع الخارجي الأردني للعميل محل المراجعة، حيث حظر قانون الشركات على المراجع الخارجي تقديم هذه الخدمات للعميل بصفة دائمة، في حين أجاز قانون مزاولة مهنة المراجعة تقديم هذه الخدمات للعميل بدون أي قيد أو شرط خاصة في المجالات المالية والمحاسبية والضريبية، حيث نصت المادة 20 من قانون المهنة بأنه "يحق للمراجع بالإضافة إلى فحص ومراجعة حسابات الأفراد والشركات والمؤسسات والهيئات القيام بالأعمال التالية<sup>3</sup>:

- تقديم المشورة والخبرة المهنية في المجالات المحاسبية والمالية والضريبية.
- القيام بأعمال التحكيم والتصنيفات والخبرة في المجالات أعلاه.

<sup>1</sup> - المملكة الأردنية الهاشمية، قانون الشركات الأردني رقم 22 لسنة 1997، الجريدة الرسمية، العدد 20.

<sup>2</sup> - المادة (20) من قانون رقم (32) لسنة 1985 : قانون مهنة تدقيق الحسابات، الجريدة الرسمية، العدد (3323)، عمان، 1985.

<sup>3</sup> - المرجع السابق.

أما في جمهورية مصر العربية فقد نصت المادة 104 من قانون الشركات لسنة 1981 على عدم جواز الجمع بين عمل المراجع الخارجي والاشتغال بصفة دائمة بأي عمل فني أو إداري أو استشاري في الشركة<sup>1</sup>.

ويفهم من نص المادة السابقة أن المشرع المصري لم يمانع من تقديم الخدمات الاستشارية بصفة عامة، إنما منع المراجع من تقديم الخدمات الاستشارية بصفة مستمرة إلى العميل الذي يقوم بمراجعة حساباته. في حين كان المشرع السعودي أكثر وضوحاً وتشدداً في منع المراجع الخارجي من القيام بتقديم خدمات استشارية إلى العميل بالإضافة إلى مهمة المراجعة في وقت واحد حيث نصت المادة 130 من قانون الشركات السعودية الصادرة عام 1385 هـ على أنه "لا يجوز الجمع بين عمل مراجع الحسابات والقيام بعمل إداري أو فني في الشركة ولو على سبيل الاستشارة"<sup>2</sup>. ومضمون هذه المادة تم التأكيد عليه في القاعدة رقم 506 من قواعد سلوك وآداب المهنة الصادرة بموجب قرار مجلس إدارة الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين رقم 3/5 بتاريخ 1994/4/27 والمرتبطة بمزاولة العضو الممارس لأعمال أخرى والتي نصت على أن تكون هذه الأعمال من الأعمال المهنية المكملة لطبيعة عمله، مثل تقديم الدراسات والاستشارات المالية والمحاسبية والإدارية والأعمال ذات الطبيعة الاستشارية، على أن لا يجمع بين هذه الأعمال والقيام بمراجعة الحسابات لعميل واحد وفي وقت واحد<sup>3</sup>. وهذا يدل على حرص المشرع السعودي على المحافظة على استقلالية المراجع الخارجي وجعلها فوق كل الشبهات.

أما لجنة أخلاقيات المهنة التابعة لمجمع المحاسبين القانونيين الأمريكي فترى أن قيام المراجع الخارجي بتقديم الخدمات الاستشارية لا يؤثر على استقلالية المراجع، طالما أنه يقتصر على إبداء النصيحة والمساعدة الفنية ودن أن تسند إليه مهمة اتخاذ القرارات الإدارية<sup>4</sup>. وكذلك فعل الاتحاد الدولي للمحاسبين، عندما أجازت قواعد السلوك المهني التابعة للاتحاد (IFAC) للمراجع الخارجي القيام بتقديم خدمات استشارية إدارية ومالية لعملاء المراجعة، واعتبرت ذلك بمثابة اقتصاد في الجهد والمهارات والخبرة، كونه أصبح يألف أعمال العملاء نتيجة الارتباط والتعايش المتواصل مع أعمال العميل مما يمكنه من تقديم خدمات مفيدة بتكلفة أقل وبوقت أقصر<sup>5</sup>.

ويرى الاتحاد (IFAC) أن تقديم المراجع الخارجي للخدمات الاستشارية لعملائه لا يؤثر على استقلاليته بشرط أن:

- 1- تتحمل الشركة محل المراجعة كامل المسؤولية عن تلك البيانات.
- 2- لا يكون للموظف الذي قام بإعداد البيانات المالية دور في مراجعتها.

1 - المادة (104) من قانون الشركات المصري، مرجع سابق.  
2 - المادة (130) من قانون الشركات السعودية، مرجع سابق.  
3 - حسام بن عبد المحسن الهنقرى، (2003)، توسيع نطاق الخدمات المهنية وآثارها على مكاتب المراجعة التي تعمل في المملكة العربية السعودية، مجلة جامعة الملك، عبد العزيز للاقتصاد والإدارة، المجلد 17، العدد الثاني، ص114.  
4 - محمد توفيق محمد، محمد محمود عبد الحميد، مرجع سابق، ص292.  
5 - حسين القاضي، حسين دحدوح، مرجع سابق، ص122.

وتبنت قواعد سلوك المهنة الصادرة عن معهد المحاسبين بانجلترا وويلز نفس رأي المجمع الأمريكي ( AICPA ) حيث أجازت للمراجع الخارجي تأديته الخدمات الاستشارية لعميله. بشرط أن يتم مراعاة الطبيعة الاستشارية لهذه الخدمات وعدم المشاركة في اتخاذ أي قرارات إدارية<sup>1</sup>.

وفي ليبيا لم يتعرض المشرع ( القانون التجاري، قانون مزاوله المهنة) للخدمات الاستشارية ولا إلي علاقتها باستقلالية المراجع الخارجي فقد حظر القانون التجاري الليبي في مادته رقم (549) والمتعلق بالأعمال التي يحظر على المراجع القيام بها لعدم تناسبها مع طبيعة المهنة التي يمارسها - على المراجع الخارجي عدم قابلية الانتخاب أو التعيين في هيئة المراقبة في حالة ما إذا كانت له صلة قرابة أو مصاهرة حتى الدرجة الرابعة مع أحد المديرين وفي حالة انتخابه يتحتم فصله وكذلك الحال بالنسبة إلى من كان مرتبطاً مع الشركة نفسها أو شركات أخرى خاضعة لأشرافها بعلاقة عمل بأجر، علاقة مستمرة، والهدف من ذلك هو حماية المراجع بإبعاده عن المحاباة والمصالح الشخصية<sup>2</sup>.

كما حدد قانون مزاوله المهنة في ليبيا الأعمال التي لا يجوز الجمع بينها وبين مهنة المحاسبة والمراجعة في المادة (25) من قانون تنظيم مهنة المحاسبة و المراجعة كالتالي:

1- تولي الوزارة (الأمانة).

2- الوظائف العامة الدائمة أو المؤقتة بمراتب أو مكافأة ما لم يؤذن له بممارستها وفقاً لأحكام القانون.

3- جميع الأعمال التي تتنافى مع طبيعة المهنة ولا تتفق مع كرامتها.

4- الاشتغال بالتجارة.

ومن العرض السابق نلاحظ أن المشرع الليبي (القانون التجاري، قانون تنظيم مهنة المحاسبة والمراجعة) لم يوضح موقفه من الخدمات الاستشارية المؤدية من قبل المراجع الخارجي لعميله سواء بالمنع أو بالإيجاز. قد يكون السبب في ذلك عدم وجود أو انتشار الخدمات الاستشارية في ليبيا وقت صدور القانون بالإضافة إلى عدم صدور نشرات إيضاحية لما يطرأ من تطورات أو مستجدات في البيئة الليبية و مهما كان سبب ذلك نحن نرى بأن هذه النقطة تشكل انتقاداً رئيسياً موجهاً للمشرع .

في حين أتاح قانون جهاز المراجعة المالية، لمراجع الجهاز القيام بتقديم الخدمات الاستشارية للجهات الخاضعة لمراجعة الجهاز، وقد نصت المادة رقم (41) من قانون رقم (3) لسنة 1375 و.ر بشأن إنشاء وتنظيم جهاز المراجعة المالية على أن<sup>3</sup> يتقاضى الجهاز أتعاباً نظير ما يقوم به من أعمال فحص الحسابات ومراجعة الميزانيات وفحص العقود وتقديم الاستشارات المالية وإعداد النظم المالية والمحاسبية للجهات المنصوص عليها بالمادة (الخامسة) من هذا القانون يصدر بتحديد الأتعاب قرار من اللجنة، ويتم

<sup>1</sup> - Institute of Chartered Accountants in England and Wales ,(1992) "A new Guide To Professional Ethics " Accountancy.pp117- 131.

<sup>2</sup> - المادة (549) من القانون التجاري الليبي لسنة 1953.

<sup>3</sup> - المادة(41)من القانون رقم (3) لسنة 1375 بشأن إنشاء وتنظيم جهاز المراجعة المالية ,مرجع سابق، ص44

اعتماده من أمانة مؤتمر الشعب العام وتستنثى الجهات العامة التي تمول من الميزانية العامة للدولة مباشرة من تحمل الأتعاب المذكورة".

ويبدو من نص المادة السابقة أن القانون المذكور لا يمانع من قيام الجهاز بتقديم الاستشارات المالية وإعداد النظم المالية والمحاسبية للجهات التي يقوم بمراجعة حساباتها. إلا أنه لم يحدد الكيفية التي يتم بها أداء هذه الخدمات، بمعنى آخر من يقوم بتأديتها - هل هو مراجع الجهاز نفسه المكلف بمراجعة الشركة المعنية، وهل يتم تأدية هذه الخدمات عن طريق إدارة أو قسم منفصل داخل الجهاز، أو عن طريق مكاتب المراجعة الخاصة يتم تكليفهم من قبل الجهاز لتقديم هذه الخدمات. فضلاً على أن القانون لم يوضح حدود مسؤولية الجهاز عن هذه الخدمات.

وقد حظرت **هيئة الأوراق المالية الأمريكية SEC** على المراجع الخارجي القيام بتقديم بعض الخدمات الاستشارية للشركات محل المراجعة، مثل مسك الدفاتر، إعداد الحسابات الختامية، الخدمات الاكتوارية (التأمينية)، الاختبارات النفسية، استفتاءات الرأي العام والمراجعة الداخلية. واعتبرت أن قيام المراجع بمثل هذه الخدمات سوف يؤدي إلى عدم استقلاليته<sup>1</sup> كما أنها طلبت من الشركات في نشرتها رقم 250 بالإفصاح عن<sup>2</sup>:

1- طبيعة الخدمات الاستشارية المقدمة من المراجع للشركة خلال آخر سنة مالية.

2- نسبة الأتعاب الخاصة بالخدمات الاستشارية مقارنة بالأتعاب الإجمالية.

**أما المنظمة الدولية** لأجهزة الرقابة العليا (الإننتوساي)<sup>3</sup> فقد أجازت قيام الجهاز الأعلى للرقابة المحاسبية بتقديم خدمات استشارية للجهات الخاضعة للرقابة بشرط أن تقدم على أنها مشورة أو توصية فقط دون أن تدخل في عملية اتخاذ القرار التي تعتبر ضمن مسؤوليات الإدارة بالجهة الخاضعة للرقابة.

ونتيجة للأحداث الأخيرة التي جرت في الولايات المتحدة الأمريكية والمتمثلة في انهيار العديد من الشركات الكبرى مثل إنرون للطاقة، والتي أدى انهيارها إلى إفلاس أكبر شركة للمراجعة في العالم (شركة آرثر & أندرسون) لثبوت تورطها في التلاعبات المالية التي تمت في الشركة، وكان من أهم أسباب انهيار إنرون قيام شركة المراجعة (Arthur & Anderson) بتقديم استشارات مالية، خدمات المراجعة الداخلية وفي نفس الوقت تقوم بمراجعة حساباتها، وتتقاضى مقابل ذلك أتعاباً تتجاوز الأتعاب المتعارف عليها مما كان له اثر سلبي كبير على استقلاليته.

وكان نتيجة لهذه الأحداث قيام الكونجرس الأمريكي بإصدار قانون ساربيز اوكللي والذي كان من بين أهدافه مواجهة التأثير السلبي للخدمات الاستشارية على استقلالية المراجع الخارجي حيث

<sup>1</sup> - إبراهيم علي طلبة، مرجع سابق، ص 103

<sup>2</sup> - Vinten, L. and lee C, "Audit Committee and Corporate Control" Managerial Auditing Journal Vol 8 ,NO.3, 1993 , p23.

<sup>3</sup> - قواعد الرقابة المالية الصادرة عن المنظمة الدولية لأجهزة الرقابة العليا، مرجع سابق، ص 45.



تضمنت الفقرة (201) من المادة (200) من القانون المذكور الخدمات الاستشارية التي يمنع تقديمها من قبل المراجع الخارجي لعميله وهي:<sup>1</sup>

- مسك الدفاتر وإعداد القوائم المالية.
- تصميم وتطبيق نظم المعلومات المالية.
- تقديم الخدمات التأمينية.
- خدمات التقييم والتقدير.
- خدمات المراجعة الداخلية.
- الخدمات الإدارية وخدمات الموارد البشرية.
- خدمات الاستثمارات المصرفية.
- الخدمات القانونية وخدمات الخبرة التي لا تتعلق بأعمال المراجعة.
- أي خدمات أخرى يرى مجلس مراقبة المحاسبة أنها ممنوعة.

كما نصت الفقرتان (202-204) من المادة (200) من نفس القانون على ضرورة حصول المراجع الخارجي على موافقة مسبقة من قبل لجنة المراجعة على أي من الخدمات التي يسمح له تقديمها بشرط عدم تجاوز أتعابها 5% من إجمالي الأتعاب التي يتقاضاها من العميل. وانطلاقاً من التأكيد على استقلالية المراجع الخارجي فإن على لجنة المراجعة تغيير المراجع الخارجي وعلى الفور في الظروف التالية<sup>2</sup>:

- إذا كانت شركة المراجعة تراجع أعمال الشركة منذ فترة طويلة.
  - إذا كان أحد موظفي شركة المراجعة السابقين موظف لدى الشركة التي تتم مراجعتها.
  - إذا كانت شركة المراجعة تؤدي خدمات أخرى غير متعلقة بالمراجعة للشركة محل المراجعة
- كما أصدر معهد المحاسبين القانونيين في انكلترا وويلز تقريراً حول استقلالية المراجع الخارجي عرف بتقرير smith وقد حدد هذا التقرير واجبات لجنة المراجعة تجاه استقلالية وموضوعية المراجع الخارجي فيما يتعلق بالخدمات الاستشارية بالتالي<sup>3</sup>:

1- تطوير وتنفيذ سياسة حول مهام المراجع الخارجي لتوفير الخدمات الاستشارية مع الأخذ بالحسبان الإرشادات الأخلاقية ذات الصلة والمتعلقة بتقديم الخدمات الاستشارية من مكتب المراجعة الخارجية.

2- مناقشة المراجع الخارجي بالقضايا المتعلقة بتقديم الخدمات الاستشارية مثل وضع سياسات حول هذه الخدمات الاستشارية التي يقدمها، تناوب شركاء المراجعة، استقلالية المراجع عن الأتعاب التي يحصل عليها من العميل.

<sup>1</sup> Arens, A. & Elder, R J. & Beasley M.S. (2005). "Auditing and Assurance Services". Tenth Edition, USA. Prentice Hall Private Limited.p83.

<sup>2</sup> - Rittenberg, E.L & Schwieger, J.B.(2004). "Auditing In A Changing Environment: SAS 99 & Sarbanes – Oxley." 4th Ed., South – USA. Western Part of the Thomson Corporation.,p21.

<sup>3</sup>-أمال محمد محمد عوض، (2005)، مصداقية المعلومات المحاسبية في إطار خدمات الثقة وأثرها على استقلال المراجع، مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية، المجلد42، العدد الأول، ص494-495.

ونعتقد أن منع المراجع الخارجي من تقديم بعض الخدمات الاستشارية لعميله وتقييد تقديمه لخدمات أخرى، مرده إلى أن المشرعين يفترضون أن تقديم خدمات استشارية معينة من قبل هذا المراجع، تؤدي إلى تدنى جودة المراجعة وتفسد استقلالية المراجع، بسبب أن تقديم بعض الخدمات الاستشارية يترتب عليها نوع من الاعتماد الاقتصادي للمراجع على الشركة، مما يتسبب في احتمال زيادة تحريف البيانات المالية لا يقابلها تحسين في عملية الإبلاغ المالي للتعويض عن التأثيرات المحتملة في استقلالية المراجع الخارجي، ويترتب على ذلك أن تكون القوائم المالية أقل اتساقاً مع متطلبات المبادئ المحاسبية المتعارف عليها

### 5.3.3 استمرار المراجع في مراجعة حسابات شركة العميل لفترة طويلة من الزمن

رغم اتفاق معظم الباحثين (أفراد ومنظمات) على أن من أهم العوامل المؤثرة في استقلالية المراجع الخارجي قيام المراجع بمراجعة أعمال نفس العميل لسنوات طويلة إلا أنهم انقسموا إلى مجموعتين<sup>1</sup>: المجموعة الأولى ترى أن جودة عملية المراجعة تتطلب معرفة متعمقة من قبل المراجع لطبيعة نشاط العميل والمتغيرات المؤثرة فيه، وبالتالي فإن طول فترة الارتباط مع العميل يجعل المراجع في موقف أفضل من حيث إلمامه الجيد بنشاط العميل، وبالتالي اختصار وقت تنفيذ عملية المراجعة، وزيادة كفاءتها وتخفيض تكلفتها وقد يترتب على ذلك أثر إيجابي فيما يتعلق باستقلالية المراجع الخارجي نظراً لزيادة اعتماد العميل عليه، وبالتالي تزداد قدرة المراجع على مقاومة أي ضغط من جانبه.

في حين ترى المجموعة الثانية أن الاستمرار طويل الأجل في مراجعة حسابات عميل معين تؤدي إلى توطيد العلاقات الشخصية بين المراجع والعميل الأمر الذي قد يؤدي إلى تنفيذ إجراءات مراجعة أقل دقة، كما أن المراجع في بعض الأحيان قد يقدم حلولاً تتفق مع مصالح العميل بهدف الرغبة في إرضاء العميل، مما يؤثر سلباً على موضوعية واستقلالية المراجع الخارجي.

وقد أكدت بعض الدراسات الميدانية التي قام بها بعض الباحثين في هذا المجال وجهة النظر الأولى، مثل دراسة (مطر، 1994)<sup>2</sup> والتي توصلت إلى أن طول الفترة الزمنية الخاصة بعملية المراجعة لا تؤثر على استقلالية المراجع الخارجي، ذلك لأن استمرار علاقة العميل بالمراجع عامل إيجابي في تدعيم استقلاليته.

ودراسة (سامي متولي، 1990)<sup>3</sup> والتي أكدت على أن استمرار المراجع في مراجعة حسابات شركة معينه لمدة طويلة من الزمن لا يؤثر تأثيراً كبيراً على الاستقلالية، ومن ثم لا ينظر إليه على أنه يمثل تهديداً حقيقياً لاستقلالية المراجع.

في نفس السياق السابق يعارض (simunic، 1980)<sup>1</sup> في دراسته وجهة النظر التي ترى بأن طول فترة العلاقة بين المراجع والعميل يساهم في تآكل استقلالية المراجع الخارجي و يرى العكس من ذلك بأن

<sup>1</sup> - Shockley ,R. A. (1981) "perceptions of Auditors Independence :An Empirical Analysis " , The Accounting Review , American Accounting Association , pp 785-786.

<sup>2</sup> - محمد مطر، مرجع سابق، ص362

<sup>3</sup> - سامي وهبه متولي، (1990)، مفهوم الاستقلال في المراجعة والمخاطر التي تهدده، المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة، كلية التجارة، جامعة عين شمس، العدد الأول، ص1148 1149.

استمرارية هذه العلاقة يدعم هذا الاستقلال لأن طول فترة العلاقة سيعمق معرفة المراجع بأنشطة العميل مما يوفر فرصة لإظهار مفعول منحى التعلم وهذا ينعكس ايجابيا على استقلال المراجع الخارجي وبالتالي يزيد من فعالية وكفاءة عملية المراجعة.

وفي المقابل أكدت معظم الدراسات الميدانية التي أجريت بهدف معرفة مدى تأثر استقلالية المراجع الخارجي عند قيامه بمراجعة حسابات عميله لفترات طويلة، على أن العلاقة طويلة الأجل مع نفس العميل تؤدي إلى فقدان المراجع لاستقلاليتته. فعلى سبيل المثال أشارت دراسة (ستولتر وقوستافون، 1978) إلى أن طول الفترة الزمنية الخاصة بعملية المراجعة تؤثر على استقلالية المراجع الخارجي، فكلما تم تغيير المراجع خلال فترات زمنية محددة كلما قلت مخاطرة فقدان المراجع لاستقلاليتته.

كما بينت دراسة (Nashwa) <sup>2</sup> أن هناك انتقادات موجهة إلى مهنة المراجعة مطالبة بالتغيير الإلزامي للمراجعين كلما طالت فترة العلاقة التعاقدية بين المراجعين وعملاء المراجعة كونها تؤدي إلى فساد الشك المهني عندهم وفقدان حيادهم واستقلاليتهم.

أما دراسة ( Kemp.et al 1983 ) فقد توصلت إلى أن ثقة الجمهور تجاه المصرف نشأت بصفة أساسية عن أسباب عديدة من أهمها تغيير المراجع الخارجي كل فترة زمنية محددة<sup>3</sup>. إن المطالبة بالتغيير الإلزامي للمراجع الخارجي كان سببه النقص في استقلالية المراجعين وحيادهم وموضوعيتهم الناتج عن طول مدة عملهم لدى المنشأة محل المراجعة.

في حين يستشهد (Catanach and walker 1999)<sup>4</sup> بأن الانهيارات المالية لكبريات الشركات العالمية ترجع إلى فقدان استقلالية المراجع بسبب استمرار خدماته لأجل طويلة، مما أدى إلى ضعف مستوى المراجعة وفشل المراجع في اكتشاف الأخطاء والتحريرات الجسيمة في البيانات المالية وعدم القدرة أو الجراءة على تقديم تقارير بشأنها.

ويدور الجدل حول إمكانية علاج تخفيض تأثير المخاطر المحتملة على استقلالية المراجع الخارجي من جراء استمرارية علاقته بالعميل، فالبعض يرى أنه يمكن تلافي هذه المخاطر عن طريق إجراء التغيير الدوري للكادر الذي يقوم بالعمل الميداني في عملية المراجعة مع الحفاظ في الوقت نفسه على استمرارية أولئك الذي يتولون مهمات الإشراف فيها.<sup>5</sup>

<sup>1</sup>Simunic, D. (1980), "The Pricing of Services: Theory and Evidence", Journal of Accounting Research, (Spring 1980), PP. 161-190

<sup>2</sup> - Nashwa George (2004), "Auditor Rotation and the Quality of Audits", The CPA Journal, (Dec. 2004), Vol. (74), No. (12), PP. 4-22.

<sup>3</sup> -Kemp, Robert S., Reckers, Jr., Philip, M. J. and Arrington, C. E.(1983), "Bank Credibility: The Need to Rotate Auditors", Journal of Retail Banking, (Spring 1983), Vol. (5), No. (1), PP. 1-38.

<sup>4</sup> - Catanach Jr A.H.and Walker.P.I.(1999)The International Debate Over Mandatory Auditor Rotation :a Conceptual Research Framework : journal of International Accounting Auditing and taxation. Vol. 8 Issue.1 pp 44.

<sup>5</sup> - المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، (1992)، أصول التدقيق، ص44.

في حين يقترح البعض الآخر ضرورة تحديد مدة تعاقد المراجع مع عميل المراجعة بفترة زمنية معينة يتم بعدها إنهاء خدماته بشكل إجباري ويتم استبداله بمراجع آخر لمدة مساوية<sup>1</sup>.

وهكذا يرى الداعون لتغيير المراجع الخارجي بضرورة إلزام الشركات بتغيير مراجعيها لمعالجة الأثر السلبي على استقلالية وموضوعية المراجع الناتجة عن طول أمد علاقته التعاقدية مع عميل المراجعة، فشركات المراجعة في حاجة إلى التخلي عن عملائها بعد فترة معينة لأجل تعزيز استقلاليتها وموضوعيتها. ويستند أصحاب هذا الرأي إلى الحجج التالية:

1- إن طول فترة الارتباط مع العميل قد تؤدي إلى توطيد العلاقة الشخصية بين المراجع والإدارة، الأمر الذي يحتمل معه تغاضي المراجع عن بعض الأمور التي من شأنها التأثير على استقلاليته وعلى جودة عمله، ولاسيما إذا أخذ في الاعتبار أنه في حالات كثيرة يكون تهديد استقلالية المراجع بطيئاً وتدرجياً وغالباً ما ينقص بشكل متقطع من نزاهة المراجع.

2- إن استمرار المراجع مع الشركة لفترات طويلة، قد يفقده النظرة المتجددة، والتي تجعل من عملية المراجعة أكثر فعالية حيث ينتقي لديه الدافع نحو التجديد والابتكار في المراجعة والدقة في الالتزام بإجراءاتها.

3- تخوف المراجع من فقدان عميله الذي يراجع حساباته و بالتالي فقدان مكاسبه وإيراداته يشكل ضغطاً عليه ويؤدي إلى عدم تمتعه بموضوعيته واستقلاليته، وفي هذه الحالة قد يضطر إلى الموافقة على السياسات المحاسبية التي تراها الإدارة، لأن العمل خلاف ذلك يترتب عليه تغييره بمراجع آخر، وهو ما يعنى فقدان المكاسب الاقتصادية التي كان يحصل عليها كأتعاب من الشركة سواء مقابل أعمال المراجعة أو مقابل الخدمات الاستشارية الأخرى.

4- إن التغيير الدوري للمراجع الخارجي يوفر رؤية جديدة من قبل المراجع يقدمها للنظام المحاسبي القائم ليكتشف ما به من أخطاء أو مخالفات لم يستطيع المراجع السابق اكتشافها أو أنه كان قد اعتاد على معاشتها.

5- إن المنافسة الثابتة التي تحدث للحصول على المراجعين بما تتطلبه من شهرة وأتعاب أكبر، ستشجع المحافظة على أرفع المعايير المهنية والالتزام بها.

أما معارضة فكرة الالتزام بتغيير المراجع الخارجي لا يرون في ذلك أدله كافية وملائمة على أنها سوف تؤدي إلى تحسين موضوعيته واستقلاليته، بل على العكس من ذلك فقد يؤدي تغيير المراجع الخارجي إلى المساس باستقلاليته وموضوعيته أكثر من تعزيزها ومبررين رأيهم بالأسباب التالية<sup>2</sup>:

1 - Jack.Andrew,(1993) "Audit Committees: A Guide For Non- Executive Directors" Accountancy : Books in Business The Institute of Chartered Accountants in England and Wales ,p13.

2- يمكن الرجوع إلى :  
- يوسف محمود جربوع، (2008)، مجالات مساهمة التغيير الإلزامي للمراجع الخارجي في تحسين جودة عملية المراجعة وتعزيز موضوعيته واستقلاله، مجلة الجامعة الإسلامية، المجلد 16، العدد الأول، ص767-783.  
- حسين القاضي، حسين دحدوح، مرجع سابق، ص125-126.

1- تواطؤ المراجع مع إدارة الشركة محل المراجعة ربما ينشأ في المدى القصير وليس بالضرورة أن يكون بسبب استمرار المراجع مع الشركة لفترات طويلة، ومن ثم فإن الالتزام بتغيير المراجع بعد كل فترة محددة من الزمن لن يزيل هذا الخطر.

2- الالتزام بتغيير المراجع الخارجي يقلل الحافز الاقتصادي الذي ينتج عن الشهرة والسمعة اللتين تشجعانه على أن يكون موضوعياً ومستقلاً.

3- إن التغيير الإلزامي سوف يترتب عليه خسارة للمعلومات المتراكمة لدى المراجع الذي سيتم تغييره، وأن قلة المعلومات لدى المراجع الجديد أو البديل قد تسبب انخفاض جودة عملية المراجعة.

4- إن تغيير المراجع الخارجي بصفة دورية سيؤدي إلى زيادة تكاليف المراجعة، لدى المراجع والشركة موضوع المراجعة معاً، فالمراجع يتحمل تكلفة الوقت الإضافي لفهم نشاط وعمليات ونظام الرقابة الداخلية للعميل الجديد، كما أن الشركة تتحمل تكلفة وقت الدعم الذي يقدمه أفراد إدارتها للمراجع الجديد في هذا المجال، أي بمعنى أن التكاليف المترتبة عن هذا الإجراء (التغيير) تفوق المنافع المتوقع الحصول عليها منه.

5- إن هذا غير مألوف بالنسبة للمهنة وبخاصة أن المهنة تتأدى باستمرارية المراجع من سنة إلى أخرى، وأية مخاطرة لفقدان استقلالية المراجع تبدو مبالغاً في تقييمها بالقياس مع العلاقة الحسنة التي تنتشأ بين المراجع والعميل بسبب استمرارية المراجع وكذلك بالقياس مع النصائح والمساعدة التي سيحصل عليها العميل منه في حالة استمراره.

من العرض السابق نعتقد أن استمرار المراجع الخارجي في مراجعة حسابات شركة معينة لفترة طويلة، قد يمثل تهديداً لاستقلاليته وموضوعيته ونزاهته عند ممارسة عمله المهني وذلك بسبب تكوين علاقة شخصية حميمة بين المراجع وعميله، تجعل المراجع متساهلاً ويقبل توجيهات الإدارة بكل سهولة وثقة، عدم ممارسته الشك المهني الذي يتطلب منه استخدام الاستجواب العقلي وعدم قبول الأشياء كحقائق مسلم بها، لأن المراجع الذي يفقد هذه الصفة يزيد من احتمال احتواء القوائم المالية على أخطاء تؤثر على الحسابات. وبالتالي فإنه من الضروري إلزام شركات المراجعة بعدم الاستمرار في مراجعة حسابات عميل معين بعد فترة زمنية معينة .

وتجدر الملاحظة أن هناك بعض الدول قامت بسن تشريعات تلزم المراجع الخارجي بعدم الاستمرار في مراجعة شركة معينة لفترة زمنية طويلة، ففي الولايات المتحدة الأمريكية اشترطت بورصة الأوراق المالية بنيويورك (SEC) عدم استمرار المراجع في مهنته لمدة تزيد على خمس سنوات بالنسبة للشركات المقيد اسمها في جداول البورصة<sup>1</sup>. وقد أصدر المجمع الأمريكي للمحاسبين القانونيين (AICPA) بياناً بموقفه تجاه إلزام بتغيير شركات المراجعة أوضح فيه أن الإلزام بتغيير شركات المراجعة لا يحقق جودة المراجعة ولا يزيد من ثقة المستثمرين تجاه موضوعية المراجعة<sup>2</sup>.

<sup>1</sup> - محمد توفيق محمد، (1993)، العوامل المؤثرة على استقلالية مراقب الحسابات الختامية بين الفكر المراجعي والممارسة العلمية، المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة، جامعة عين شمس، العدد الأول، ص 53

<sup>2</sup> - American Institute of Certified Public Accountants (AICPA), SEC Practice Section, Statement of Position Regarding Mandatory Rotation of Audit Firms of Publicity Held Companies", 1992, P. 2.

إلا أن خطورة بعض عمليات الغش والتلاعب، والكشف عن أن بعض المراجعين الخارجيين قد شاركوا فيها، أو سكتوا عنها عن علم وليس عن جهل أدت إلى ارتفاع أصوات في المجتمع الأمريكي تطالب بضرورة وضع مزيد من الضوابط على العلاقة بين الإدارة والمراجع الخارجي، وأولى هذه الضوابط هي وضع مدة زمنية لاستمرار المراجع الخارجي مع الشركة لفترات طويلة. وبالفعل نص قانون سبيري نس واكسلي على ضرورة تغيير شركات المراجعة ككل بعد سبع سنوات من تقديمها لخدمات المراجعة لعميلها، كما نص القانون السابق على أنه يعد مخالفاً للقانون قيام شركة المراجعة بتقديم خدماتها لأي عميل إذا كان مراجعها الرئيس أو شريك المراجعة قام بتقديم خدمات المراجعة لنفس العميل خلال السنوات الخمس السابقة<sup>1</sup>.

أما القواعد الأخلاقية في بريطانيا<sup>2</sup> فقد اقترحت بأنه يجب أن لا يتم التعاقد مع مراجع خارجي معين لفترة تزيد عن سبع سنوات متصلة، ثم يتم عزله - إلزامياً - عن مراجعة حسابات الشركة لمدة خمس سنوات، وذلك قبل أن يعود مرة أخرى مراجعاً لنفس الشركة موضوع المراجعة.

وقد تطرق قانون تنظيم مهنة المحاسبة القانونية الأردني رقم (73) لسنة (2003) إلى هذا الموضوع حيث نصت المادة رقم (33) منه على أنه لا يجوز اختيار محاسب قانوني لتدقيق حسابات الشركات المساهمة العامة والخاصة وذات المسؤولية المحدودة لمدة تزيد عن أربع سنوات متتالية على أن تؤخذ موافقة الهيئة العليا ما زاد على ذلك<sup>3</sup>.

أما الوضع في ليبيا كان حاله كحال كثير من الدول العربية فلم يرد في التشريعات والقوانين الليبية (القانون التجاري، قانون تنظيم المهنة، قانون جهاز المراجعة المالية) أي نص قانوني يلزم المراجع الخارجي (مكاتب المراجعة الخاصة، جهاز المراجعة المالية) بعدم الاستمرار مع عميل المراجعة بعد مرور فترة زمنية معينة.

وبالتالي نحن نرى ضرورة وجود نص قانوني صريح يحدد المدة القصوى لاستمرار قيام المراجع الخارجي في تقديم خدمات المراجعة للشركة نفسها بأربع سنوات متتالية، كما لا يجوز إعادة تكليفه مرة أخرى إلا بعد ثلاث سنوات على الأقل بعد استبداله بمراجع آخر ويعتبر هذا التحديد عامل نجاح للمراجع ومساعد له من أجل الحفاظ على استقلاليته وعدم الرضوخ لضغوط الإدارة نتيجة طول مدة التعاقد، بالإضافة إلى عدم ترك الفرصة للمراجع لإقامة علاقة شخصية مع العميل على حساب مصلحة المساهمين والجمهور، وعدم إعداد تقرير للمراجعة روتيني سنوي، نتيجة للتعرف على الحسابات والقوائم المالية وقد يكون ذلك باعثاً على عدم القيام بالإجراءات اللازمة لكشف التحريفات الجوهرية وتقييم عمل الإدارة، ولذلك فإن هذا النص يعتبر دعماً لاستقلالية المراجع الخارجي وعاملاً إيجابياً مؤثراً في أداء المراجع المهني.

<sup>1</sup> - Aren et al 2005. op cit, p4-84

<sup>2</sup> - jack. Andrew op cit, p 13.

<sup>3</sup> - المملكة الأردنية الهاشمية: قانون تنظيم مهنة المحاسبة القانونية رقم (73) لسنة 2003، الجريدة الرسمية العدد 3292، عمان، الأردن.

### 6.3.3 المصالح المالية والعلاقات الشخصية بين العميل والمراجع الخارجي

يقصد بها قيام علاقة ما بين المراجع الخارجي أو أحد أفراد أسرته من جهة وبين الشركة محل المراجعة متمثلة بإدارتها سواء كانت مباشرة أو غير مباشرة<sup>1</sup> وقد حظرت معظم التشريعات والمعايير المهنية المنظمة لمهنة المراجعة وجود مصالح مالية أو علاقات شخصية للمراجع مع إدارة الشركة محل المراجعة وذلك لأنها تعرض استقلاليته للتهديد لا بل تفقده إياها. ففي الولايات المتحدة الأمريكية حظرت قواعد السلوك على المراجع وجود أو تكوين مصالح أو علاقات مع إدارة الشركة محل المراجعة نظراً لآثارها السلبية على استقلالية المراجع<sup>2</sup>. أما في بريطانيا فعلى الرغم من أن المشرع البريطاني لم يتطرق لموضوع العلاقات المالية والشخصية التي تنشأ بين المراجع والشركة محل المراجعة، إلا أن قواعد السلوك المهني في بريطانيا قد نصت على أنه لا يجوز أن يكون للمراجع أية مصلحة مادية في الشركة التي يتولى مراجعة حساباتها<sup>3</sup>. وفي الأردن منع قانون مهنة المراجعة، المراجع الخارجي من مزاوله مراجعة حسابات أية شركة يكون شريكاً فيها. أما في مصر فقد نص المشرع المصري على ضرورة البعد عن وجود المصالح المادية للمراجع الخارجي في الشركة التي يراجع حساباتها أو لدى مديري هذه الشركة تحقيقاً لمعيار الاستقلالية<sup>4</sup>. وفي المملكة العربية السعودية أشارت قواعد سلوك وآداب المهنة إلى أن الاستقلالية تعتبر مفقودة عند مراجعة حسابات الشركة التي يكون للمراجع مصلحة مباشرة أو غير مباشرة فيها<sup>5</sup>. وشدد الاتحاد الدولي للمحاسبين على أنه يجب على المراجع أن يكون مستقلاً شكلاً ومضموناً، أثناء ممارسته لعمله أو إعداده لتقريره وأن من أهم الحالات التي تهدد استقلالية المراجع هو وجود مصالح مالية مباشرة أو غير مباشرة مع العميل<sup>6</sup>.

أما الوضع في ليبيا فالأمر يختلف فلم يتعرض المشرع الليبي (قانون جهاز المراجعة المالية و قانون تنظيم مهنة المحاسبة والمراجعة ) إلى العلاقات والمصالح الشخصية التي قد تنشأ بين المراجع والشركة محل المراجعة. ولا إلى الإجراءات والسياسات التي ينبغي تبنيها من قبل جهاز المراجعة المالية أو مكتب المراجعة الخاصة التي تجعل تحديد المصالح أو العلاقات بين العميل والمراجع أمراً ممكناً. ويمكن المقارنة بين الدول والمنظمات محل الدراسة فيما يتعلق بمقومات استقلالية المراجع الخارجي من خلال الجدول التالي:

<sup>1</sup> - شوقي خاطر، سمير هلال، (1997)، أصول المراجعة، مركز لغة العصر، مصر، ص122.  
<sup>2</sup> - Guy, Dan M & Alderman, C. Wayne & Winter, Alan (1999), Auditing, 5th Edition Harcourt Branch & Company, Florida p.57.  
<sup>3</sup> - صادق الحسني، استقلال المراجع، مرجع سابق، ص68.  
<sup>4</sup> - قانون الشركات المصري رقم (59) لعام 1981.  
<sup>5</sup> - هيئة المحاسبة والمراجعة لدول مجلس التعاون الخليج العربية، قواعد سلوك آداب المهنة، ص107.  
<sup>6</sup> - حسين القاضي، حسن دحوح، مرجع سابق، ص59.

من خلال المقارنة بين معايير الاستقلالية الواردة في قوانين تنظيم المهنة بليبيا ومعايير استقلالية المراجع الخارجي الصادرة عن الدول المتقدمة، وبعض الدول العربية، وذلك بهدف التعرف على مدى توفر هذا المعيار (استقلالية مراجع الحسابات) في التشريعات المنظمة لمهنة المحاسبة والمراجعة في ليبيا نلاحظ أنه:

- 1- لم يعمل قانون (116) لسنة 1973 م على توفير مقومات استقلالية المراجع الخارجي، سواء عند تعيينه أو تحديد أتعابه، أو عند انتهاء مهمته، أو تحديد المصالح المالية وغيرها، التي تمثل مصالح متعارضة مع استقلالية المراجع الخارجي، وكان الأجدر به إصدار نص صريح في القانون يعطي الحق للجمعية العمومية في تعيين المراجع الخارجي وعزله وتغييره وتحديد أتعابه، وعدم ترك هذه الأمور بيد الإدارة حتى لا تمارس أية ضغوط على استقلالية المراجع الخارجي.
- 2- لم يوضح قانون (116) لسنة 1973 موقفه من بعض العوامل التي تؤثر في استقلالية المراجع الخارجي مثل: تقديم الخدمات الاستشارية لعميل المراجعة، استمرار المراجع الخارجي في مراجعة أعمال نفس العميل لفترة طويلة، عدم جواز الجمع بين مهنة المراجعة وملكية المراجع لأسهم أو حصة معينة في الجهة التي يكلف بمراجعة حساباتها، مدى إمكانية اعتماد المراجع على عميل واحد كمصدر رئيسي لدخله... الخ
- 3- وفقا لقانون جهاز المراجعة المالية يتم تكليف مراجع الحسابات ( من غير أعضاء جهاز المراجعة المالية ) بمراجعة حسابات الشركات الخاضعة لمراجعة الجهاز من قبل اللجنة الشعبية العامة للجهاز، وعلى الرغم من أن هذا الإجراء يحمي استقلالية المراجع إلا أنه لم يوضح الشروط التي يتم على أساسها المفاضلة بين المراجعين الخارجيين لقبولهم لهذه المهمة كالتأهيل العلمي وخبرة المراجع.
- 4- لم يتعرض قانون جهاز المراجعة المالية إلى الجهة المخولة بعزل المراجع صراحة ولا إلى إجراءات العزل وربما يفترض المشرع ضمناً أن الجهة المخولة بالعزل هي الجهة المسؤولة عن التعيين.
- 5- أجاز قانون جهاز المراجعة المالية وفقاً لمادة (41) منه تقديم الخدمات الاستشارية للجهات الخاضعة لرقابة الجهاز إلا أنه لم يشر إلى الضوابط التي تكفل استقلالية المراجع عند تقديمه هذه الخدمات، كان يتم تأديتها عن طريق قسم أو إدارة منفصلة في الجهاز لمنع المراجع الذي قدم الخدمات الاستشارية لمؤسسة معينة من مراجعة حسابات هذه المؤسسة وذلك لأن (عدم وجود مثل هذا الإجراء يؤدي إلى التحيز بحيث يصبح من الصعب الحفاظ على استقلالية المراجع، وبمعنى آخر فإن المراجع يصبح في موقف المدافع عن نفسه مما يجعل من الصعوبة المحافظة على استقلاليته ) وكذلك توضيح حدود مسؤولية الجهاز عن هذه الخدمات.
- 6- لم ينص قانون جهاز المراجعة المالية على ضرورة التغيير الدوري للمراجع الخارجي ورغم أهمية ذلك في توفير رؤية جديدة من قبل المراجع يلقيها على النظام المحاسبي، والحد من تضارب المصالح وتوسيع مجال استقلاليته.



7- لم يشر قانون جهاز المراجعة المالية إلى ضرورة عدم وجود علاقة بين المراجع والمؤسسة موضوع المراجعة كما أنه لم يشر إلى ضرورة وضع مجموعة من السياسات والإجراءات التي تجعل تحديد المصالح أو العلاقات بين العميل والمراجع أمراً ممكناً من قبل إدارة الجهاز.

إن هذا القصور أو النقص في قوانين تنظيم المهنة فيما يتعلق باستقلالية المراجع الخارجي قد يؤدي إلى عدم إدراك المراجعين في ليبيا لأهمية مفهوم الاستقلالية، مما قد يكون سبباً رئيسياً في فقدان الثقة من قبل مستخدمي المعلومات التي يقدمها المراجعون لعدم الاستقلالية أو نقصها يؤدي إلى ظهور معلومات غير دقيقة ينتج عنها قرار غير سليم

8- اهتمت الولايات المتحدة الأمريكية بضرورة توفر مقومات استقلالية المراجع الخارجي في مختلف مراحل عملية المراجعة ويمكن أن نلمس هذا الاهتمام من خلال:

أ- قيامها بإصدار معايير للمراجعة منذ أكثر من نصف قرن، ومن خلال الاطلاع على هذه المعايير نجد أن هناك تشديداً على معيار الاستقلالية ذلك لأن الاستقلالية تعتبر من المعايير العامة الثلاثة، وهذه المعايير تختص بشخص المراجع ومؤهلاته العلمية والعملية، وهي تحدد مدى صلاحية الشخص ليكون مراجعاً حيث أن عدم استيفاء أي من هذه المعايير يعني عدم قدرة المراجع على فهم وتطبيق معايير العمل الميداني ومعايير إعداد التقرير بالكفاءة والفاعلية المطلوبتين.

ب- إصدار قواعد وآداب السلوك المهني لتوضيح الخطوط العريضة لحماية حياد واستقلالية المراجع الخارجي في تأدية مهامه.

ج- العمل الدائم على إصدار نشرات جديدة حول استقلالية المراجع الخارجي لمواكبة التطورات ومسايرة العصر في بيئة عمل المراجع وخير دليل على ذلك قيام الكونغرس الأمريكي في سنة 2002 بإصدار قانون سيرينس- أوكسلي.

عند مقارنة هذا الوضع بما هو موجود في الجماهيرية الليبية نجد أن قانون مزاوله المهنة صدر منذ حوالي 40 عاماً ولم يشمل أي تعديل حتى الآن مما يجعله قاصراً عن توفير معايير تتواءم مع ظروف العصر والتطورات الكبيرة التي حدثت في البيئة الليبية خلال هذه الحقبة من الزمن مما يستلزم ضرورة إلغاء هذا القانون وإصدار قانون جديد يلائم الظروف الحالية التي تختلف تماماً عن ظروف المهنة والمجتمع في ذلك التاريخ البعيد الذي صدر فيه القانون 116 لسنة 1973 وبالطبع فإن أحداً لا يقر صلاحية تطبيق هذا القانون في عصر التكنولوجيا والمعلومات وشبكة الإنترنت والتطورات المذهلة التي نعيشها في الوقت الحالي، وسلسلة الانهيارات التي عانى منها الاقتصاد العالمي. فضلاً عن عدم إصدار أية نشرات أو توصيات من قبل نقابة المحاسبين والمراجعين في ليبيا لمواكبة التطورات ومسايرة العصر في بيئة المراجعة، كما أن قانون جهاز المراجعة المالية ربما قد يكون أفضل حال من قانون تنظيم المهنة إلا أنه قد أغفل العديد من الأمور التي قد يكون لها تأثيرها على استقلالية المراجع وبالتالي على نتائج العمل المهني. كل ذلك جعل المهنة في ليبيا بصفة عامة تعاني

من الجمود وعدم التطور مما يفرض الحاجة الملحة لإعادة النظر فيها لكي يتسنى تطوير الواقع المعنى بما يتفق مع مستجدات العصر.

9- رغم أن المملكة المتحدة قد تأخرت كثيرا في إصدار معايير للمراجعة بالمقارنة بالولايات المتحدة الأمريكية حيث بدأت في إصدار المعايير في أواخر القرن الماضي، إلا أن القانون البريطاني قد نجح في تحديد الضمانات التي تكفل استقلالية المراجع الخارجي، كما أنها تعمل على تطوير معاييرها بصفة مستمرة، وتعتبر من الدول العريقة في مجال مهنة المراجعة.

10- بالنسبة للدول العربية (مقارنة بالوضع في ليبيا) فيمكن القول بأنها قد قطعت شوطا لا بأس به فيما يتعلق بتدعيم مقومات استقلالية المراجع الخارجي، وخاصة فيما يتعلق بتعيين وعزل المراجع الخارجي، وتحديد أتعابه وحظر قيام المراجع الخارجي ببعض الأعمال المؤثرة على حياده واستقلاليته وموضوعيته، إلا أنها متأخرة خاصة (مصر والأردن) كثيرا عن الولايات المتحدة الأمريكية، حيث يقلون عنها في التطوير والتحديث المستمر، أيضا فهم أقل تقدماً من المملكة المتحدة فمعياري استقلالية المراجع الخارجي لا يزال يعاني الكثير من أوجه القصور.

11- فيما يتعلق بمعايير المراجعة الدولية على الرغم من أنها لم تحدد معيارا خاصا لمعيار استقلالية المراجع الخارجي عند قيامه بعملية المراجعة و إنما غطت هذا الجانب بمجموعة من القواعد التي وردت ضمن المعايير مثل الفقرة الخامسة من المعيار الثالث، الفقرة التاسعة من المعيار العاشر. بالإضافة إلى الدليل الأخلاقي. إلا أنها قد حملت في طياتها مجموعة من الشروط والمتطلبات التي من شأنها ضمان استقلالية المراجع الخارجي، مثل اشتراطها ضرورة توافر عدة صفات في المراجع لضمان استقلاليته وهي صفات ذات مفاهيم مترابطة كالاستقامة والأمانة والإخلاص وتحري العدالة والتجرد، وعدم الارتباط بأية مصلحة تؤثر على أمانته بالإضافة إلى الحفاظ على سرية معلومات عملائه. فضلاً عن تحديد مفهوم استقلالية المراجع الخارجي.

نستخلص مما سبق أن واقع مهنة المراجعة وخاصة على مستوى القطاع الخاص في ليبيا، أنها لا تتوفر على المقومات الأساسية القانونية والعلمية لممارستها بشكل جيد، كما أنها لم تعتمد حتى هذا التاريخ معايير شاملة بالرغم من أهميتها وضرورتها، وحيث أن واقع المهنة في القطاع الخاص هو الأساس الذي يعتمد عليه تطور المراجعة الحكومية (الرقابة المالية) فقد انعكس غياب المعايير على معاناة جهاز المراجعة المالية في تنفيذ عمليات المراجعة فعالة على الجهات الخاضعة لمراجعته، وزاد الأمر سوء لعدم مبادرة الجهاز إلى تلافي هذا النقص والعمل على استصدار معايير خاصة به مثلما فعل ديوان المراقبة العامة في السعودية والديوان المحاسبي الأردني. أو تبني معايير أخرى كما فعل ديوان الرقابة المالية بمملكة البحرين عند تبني المعايير الدولية الصادرة عن الاتحاد الدولي للمحاسبين للعمل بها في ديوان الرقابة التي تتطلب إصدار رأي مهني للجهات التي تتم الرقابة عليها، أما فيما يتعلق بأعمال الرقابة التي لا تتطلب إصدار رأي مهني، تعتمد معايير الرقابة الصادرة عن المنظمة

الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة (الإنتوساي ) كما يجوز في هذه الحالة الاسترشاد بالمعايير الصادرة عن الاتحاد الدولي للمحاسبين فيما لم يرد له نص في معايير (الإنتوساي)<sup>1</sup>.

---

<sup>1</sup> - مملكة البحرين، ديوان الرقابة المالية، القرار رقم (13) لسنة 2006 باعتماد معايير الرقابة المعمول بها في ديوان الرقابة المالية.

### خلاصة الفصل الثالث

تناول هذا الفصل نشأة وتطور مفهوم الاستقلالية، والذي أوضح فيه أن الحاجة إلى مراجع خارجي مستقل تتبع أساساً من وجود تعارض في المصالح ومن وجود فجوة العزلة بين المساهمين والإدارة في الشركة، وقد أدركت المنظمات والتشريعات المنظمة لمهنة المراجعة أهمية استقلالية المراجع الخارجي وأن فقدانه لاستقلاليته نتيجة لعوامل كثيرة يعني فقدان الثقة في عمل المراجعين وتقاريرهم ومن ثم فقدان الثقة بمهنة المراجعة لهذا فقد قامت بإصدار العديد من المعايير التي تكفل استقلالية المراجع مع إجراء التعديلات اللازمة على تلك المعايير بهدف تعزيز وتقوية هذه الاستقلالية، كما بين هذا الفصل عدم وجود اتفاق عام حول مفهوم محدد وموحد لاستقلالية المراجع الخارجي إلا أن هناك إجماعاً على التمييز بين مفهومين للاستقلالية وهما الاستقلال الذهني والاستقلال الظاهري، كما أوضح أن هناك ثلاث أبعاد للاستقلالية وهي: الاستقلالية في إعداد برنامج المراجعة و الاستقلالية في مجال الفحص و الاستقلالية في إعداد التقرير، كما تناول معايير استقلالية المراجع الخارجي مستعرضاً آراء المنظمات والتشريعات المهنية الصادرة بشأنها ومقارنتها مع ما ورد بالتشريعات الليبية المنظمة لمهنة المراجعة بهدف معرفة مدى توفر معيار استقلالية المراجع في قانون جهاز المراجعة المالية وقد توصل الفصل إلى نتيجة مفادها أن قانون جهاز المراجعة المالية بالرغم من ربطه لعملية تعيين وتحديد أتعاب مراجع الحسابات بأمين (رئيس) الجهاز يعتبر مقصراً في مجال تعزيز وتدعيم استقلال المراجع نتيجة للقصور الذي يكتنف مواده في هذا المجال. وسيتم في الفصل القادم التعرض إلى معايير استقلالية أجهزة الرقابة المالية العليا.

الفصل الرابع  
معايير  
استقلالية  
الأجهزة  
العلية  
للرقابة  
والمحاسبة

## 1.4 مقدمة

يقدم معيار استقلالية الجهاز الأعلى للمراجعة بقية معايير المراجعة بسبب أن هذا المعيار يوفر الشكل الضامن لتعزيز فعالية عمليات المراجعة والمؤيدات الضرورية لممارستها بصورة محايدة وموضوعية، كما أنه يعتبر أحد أهم الدعامات الأساسية التي تبنى عليها المراجعة الخارجية، وأن أهم ما يميز المراجعة الخارجية عن المراجعة الداخلية هو الاستقلالية، وجهاز الرقابة الخارجية الذي لا يتمتع بالاستقلالية التامة لا وجود له. فالرقابة العليا التي تفقد استقلاليتها تفقد وجودها وقدرتها على القيام بأعمالها بموضوعية وتجرد<sup>1</sup>.

إن عدم توفر بعض معايير الاستقلالية الواردة في معايير المراجعة الحكومية في الجهاز الرقابي "جهاز المراجعة المالية" يؤدي إلى ظهور مشاكل أثناء التطبيق والقيام بالمهام الرقابية مما ينعكس سلباً على جودة أداء العمل، ولتحقيق الجودة المناسبة لابد من توفر كافة المعايير المتعلقة بالاستقلالية في الجهاز، ونقصد بالاستقلالية هنا استقلالية الجهاز واستقلالية المراجع.

إن معيار الاستقلالية يمثل مفهوماً أساسياً في تأسيس وعمل أجهزة الرقابة العليا، وإن إغفال هذا المفهوم جزئياً أو كلياً ينتج عنه إعاقة العمل في تلك الأجهزة ومنعها من تحقيق الأهداف التي أنشئت من أجلها، ومفهوم الاستقلالية هنا يعنى حريتها التامة من أي قيود قد تؤثر سلباً على أداء مهامها الرقابية وليس المعنى الحرفي بأن تكون بمعزل عن السلطة التشريعية والتنفيذية، فهي يجب أن تعمل بشكل منسق وتعاوني مع الأجهزة الأخرى وهي مطالبة بتزويد السلطة التشريعية بالمعلومات والتقارير المتضمنة ملاحظات أو قصورا في أداء المشاريع والبرامج، وعليها أن تتعاون مع الأجهزة التنفيذية عن طريق تقديم المشورة وتقييم الأداء واقتراح أفضل الحلول لتوظيف المال العام، تفادياً للتبذير وسوء الاستخدام ودرء الاختلاس وتصويب الأخطاء ومعالجة الانحرافات بهدف رفع الكفاءة<sup>2</sup>.

ولقد جاء في كثير من معايير المراجعة الحكومية العالمية وتوصيات المؤتمرات التي تعقد حول الرقابة المالية العليا أن أجهزة الرقابة العليا لا يمكن أن تقوم بمهامها واختصاصها بصورة موضوعية وفعالة إلا إذا أمّن لها الاستقلالية التامة عن الجهات الخاضعة لمراجعتها وأحيطت بالضمانات التي تكفل لها استقلاليتها بجميع مظاهرها الإدارية والعضوية والمالية وتأكيداً لأهمية الاستقلالية اعتبر استقلالية تلك الأجهزة مظهراً من مظاهر تقدم الدول ونموها.

وبناء على ما سبق يتناول هذا الفصل معايير الاستقلالية لدى أجهزة الرقابة العليا في بعض الدول الأجنبية مثل الولايات المتحدة الأمريكية وإيطاليا وبريطانيا على اعتبارها (خاصة الولايات المتحدة الأمريكية) من أكثر الدول تقدماً في هذا المجال على المستوى الدولي. وفي بعض الدول العربية كالمملكة العربية السعودية والمملكة الأردنية وجمهورية مصر العربية على اعتبارها (خاصة المملكة العربية

<sup>1</sup> - سعود مسعود الهلولي، (1991)، معايير استقلالية أجهزة الرقابة العليا دراسة مقارنة بين المملكة العربية السعودية ودولة الكويت الإدارية العامة، العدد 70، ص 164-165.

<sup>2</sup> - محمد ياسين الرحاطة، (2006)، دور قانون ديوان المحاسبة في المحافظة على الأموال العامة في المملكة العربية الأردنية الهاشمية في ظل المتغيرات المعاصرة، مجلة إدارة الأعمال، المجلد الثاني، العدد الثاني، ص 291.

السعودية) من الدول التي تتقدم تقدماً ملحوظاً في هذا المجال على المستوى العربي والإقليمي، كما تضمن دراسة معايير المراجعة (الاستقلالية) الصادرة عن المنظمات المهنية الدولية والإقليمية المختصة والمتعلقة بأجهزة الرقابة المالية العليا، وذلك لأغراض مقارنتها بمعايير الاستقلالية الواردة في قانون جهاز المراجعة المالية ولائحته التنفيذية، بهدف الوقوف على أهم نقاط القوة والضعف في استقلالية جهاز المراجعة المالية سعياً لتدعيم استقلالية الجهاز، من خلال تطوير نقاط الضعف وزيادة تفعيل نقاط القوة للخروج بجهاز رقابي أكثر استقلالية بالتالي أكثر كفاءة وفعالية عند قيامه بمهامه المتنامية والمتطورة. و فيما يلي نستعرض أهم معايير الاستقلالية لدى أجهزة الرقابة العليا في بعض الدول وذلك وفقاً لما ورد في القوانين المتعلقة بهذه الأجهزة و المعايير الصادرة عنها.

## 2.4 أجهزة الرقابة العليا في بعض الدول الأجنبية.

### 1.2.4 مكتب المحاسبة العمومية في الولايات المتحدة الأمريكية

تتم المراجعة الحكومية في الولايات المتحدة الأمريكية من خلال مكتب المحاسبة العمومية (GAO)، الذي أنشئ في سنة 1921م بموجب قانون الموازنة والحسابات. وهو جهاز رقابي يرتبط بالسلطة التشريعية (الكونغرس)، يرأس المكتب المراجع العام الذي يعين ونائبه من قبل رئيس الجمهورية بموافقة وترشيح مجلس الشيوخ لمدة خمسة عشرة سنة غير قابلة للتجديد أو التمديد<sup>1</sup>.

يهدف المكتب إلى تحقيق مراجعة مالية حيث يقدم رأياً مستقلاً بشأن ما إذا كانت القوائم المالية للجهات موضوع المراجعة تعبر بوضوح عن المركز المالي و نتائج الأعمال المالية، وإذا ما كانت المعلومات المالية الأخرى قد تم عرضها طبقاً للقواعد و القوانين المعمول بها، كما يسعى إلى تحقيق مراجعة الأداء حيث يقدم رأياً مستقلاً بشأن مدى قيام المسؤولين عن تلك الجهات بتنفيذ مسؤولياتهم بصدق وكفاءة وفاعلية.

لقد تولى مكتب المحاسبة بالولايات المتحدة الأمريكية عن جزء كبير من دوره في القيام بالمراجعة المالية التقليدية وركز على المراجعة من أجل قياس الكفاءة والفعالية (نتائج البرامج) حيث عهد وظيفة المراجعة المالية إلى مكاتب المراجعة الخاصة<sup>2</sup>.

وحرصاً من مكتب المحاسبة العمومية (GAO) في الولايات المتحدة الأمريكية على جودة أعمال المراجعة الحكومية، فقد أصدر معايير للمراجعة الحكومية المعروفة باسم معايير الكتاب الأصفر في عام 1972 وقد جرى تعديلها عدة مرات. كانت الأولى في عام 1988 و الثانية فكانت سنة 1994<sup>3</sup> وقد تم مراجعتها مؤخراً في 2003<sup>4</sup>.

1 - شكري فهمي محمود، (بدون تاريخ)، الرقابة المالية العليا مفهوم عام وتنظيمات أجرتها في الدول العربية وعدد من الدول الأجنبية، دار مجداول للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، ص126.  
2 - وائل إبراهيم الراشد، (1999)، دور ديوان المحاسبة في الرقابة الإدارية على الأموال العامة بدولة الكويت، دراسة ميدانية، مجلة جامعة الملك عبدالعزيز للاقتصاد والإدارة، المجلد 13، العدد الأول، ص82.  
3 - المرجع السابق، ص83.  
4 - احمد حلمي جمعة، غالب نوص الرفاعي، (2004)، التدقيق الحكومي ومكافحة الفساد مدخل مقترح لتطوير الوزارات والوحدات الحكومية وديوان المحاسبة في الدول العربية، المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة، المجلد الأول، العدد الرابع، ص315.

لقد تأخر صدور معايير المراجعة الخاصة بمكتب المحاسبة العمومية (GAO) مقارنة مع معايير المراجعة المتعارف عليها والصادرة عن المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين (AICPA). وهذا لا يعني أن مكاتب المحاسبة العمومية لم تكن تحكمها أية معايير قبل صدور المعايير الخاصة بها، لأنها كانت تطبق معايير (AICPA) باعتبار أن المراجعين العاملين لديها هم أشخاص مهنيون يخضعون أثناء تنفيذ عملهم الفني لتوجيهات منظماتهم المهنية، لذلك جاءت معايير (GAO) غير متناقضة على نحو ما مع معايير (AICPA) بل هي مكملتها لها.

وقد قسمت مكتب المحاسبة العمومية معايير المراجعة الحكومية إلى ثلاث مجموعات رئيسية تتعلق المجموعة الأولى بالمعايير العامة. وقد ورد ضمن هذه المجموعة معيار الاستقلالية. الذي يعني أنه في كافة المواضيع المتعلقة بأعمال المراجعة يجب على كافة أجهزة المراجعة والمراجعين أفرادا كانوا أو حكوميين أن يكونوا خاليين حقيقة وظاهرا من العوائق الشخصية والخارجية والمنظمة التي تعيق عملهم<sup>1</sup>. لم تتوقف هذه المعايير عند تحديد نطاق مفهوم الاستقلالية بل أوردت الأحكام التفصيلية المتعلقة بالاستقلالية وفق ما يلي<sup>2</sup>:

1- يلقي على عائق المراجع وجهاز المراجعة مسؤولية المحافظة على الاستقلالية و بالتالي تكون الآراء والنتائج والأحكام والتوصيات غير متحيزة وينظر إليها الغير عند اطلاعهم عليها على أنها غير متحيزة.

2- يجب أن يهتم المراجعون ليس باستقلاليتهم فقط، بل أيضا بأي شيء يمكن أن يؤدي بالآخرين إلى الشك في استقلاليتهم. وهذا يعني أنه يجب على المراجع أن يقنع الآخرين بأنه فعلاً مستقل. فتحقيق أهداف المراجعة لا تضمنه الاستقلالية كما يقدرها المراجع فحسب، بل أن الانطباع أو الإيحاء السليم المتوافر لدى الآخرين عن الاستقلال المهني للمراجع هي الأخرى ضرورة يبنى عليها معيار الاستقلالية<sup>3</sup>.

3- إن مرجعي الجهاز بما في ذلك المستشارون والخبراء والاختصاصيون يجب أن يأخذوا بعين الاعتبار ثلاثة عناصر من الضغوطات على الاستقلالية تتمثل في: الضغوطات الشخصية و الخارجية و التنظيمية. و في حالة ما إذا أثرت واحدة أو أكثر منها في قدرة المراجع على أداء العمل وإعداد تقريره فيجب عليه أن يرفض أداء خدمة المراجعة، وعندما لا يستطيع المراجع الامتناع عن إنجاز مهمة المراجعة فينبغي عليه أن يشير إلى تلك المعوقات أو الضغوطات في تقريره، بالإضافة إلى ذلك في حالات عندما يكون المراجعون عاملين في الجهة الخاضعة للمراجعة، فيجب أن يظهر هذه الحقيقة في مكان بارز بتقرير المراجعة.

<sup>1</sup> -US General Accounting Office (GAO) (2003), Government Auditing Standards.Washington ([www.GOA.2003](http://www.GOA.2003)). p51

<sup>2</sup> - معايير المراجعة الحكومية، (1988)، المراجع العام الأمريكي، ترجمة الجهاز المركزي للحسابات المصري، ص21.

<sup>3</sup> - ديوان المراقبة العامة بالمملكة العربية السعودية، (1403هـ)، قواعد التدقيق الشامل، الرياض، ص29.



4- من الضروري أن يهتم المراجعون غير الحكوميين بالمعوقات الشخصية والخارجية و التي يمكن أن تؤثر على مقدرتهم للقيام بعملهم وتقديم تقرير بنتائجه بصورة غير متحيزة و إذا تم التأثير على مقدرتهم بشكل غير صحيح فيجب أن يرفضوا أنجاز عملية المراجعة، ويجب أيضا أن يتبع المراجعون قواعد وأداب السلوك المهني الصادرة عن المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين.

5- تقع على عائق جهاز المراجعة مسؤولية وضع السياسات والإجراءات التي تساعد على تحديد ما إذا كان هناك أية عوائق شخصية تؤثر على استقلالية المراجع أو حياديته كما أن المراجعين مسؤولون عن إحاطة المسؤول بجهاز المراجعة بأي معوقات شخصية. وقد تتضمن العوائق الشخصية ما يلي<sup>1</sup>:

أ- العلاقات الشخصية أو الرسمية أو المهنية أو المالية التي يمكن أن يترتب عليها تخفيض نطاق استفسار المراجع أو تحريف نتائج المراجعة.

ب- وجود أفكار مسبقة حول الأفراد أو الجماعات أو الشركات أو المنظمات تؤدي إلى انحياز المراجع.

ج- السعي للتوظيف لدى الجهة الخاضعة للمراجعة.

د- المشاركة في صنع القرار لدى الجهة أو الشركة موضوع المراجعة.

هـ- انجاز عملية المراجعة بشكل متتال أو مترافق من قبل الشخص نفسه.

و- وجود مصالح مباشرة أو غير مباشرة مع الشركة أو البرنامج الخاضع للمراجعة.

ز- وجود فرد من العائلة أو عضو قريب من العائلة يشغل منصبا في الجهة الخاضعة للمراجعة ويؤثر تأثيراً مباشراً عليها<sup>2</sup>.

6- يمكن للعوامل الخارجية عن جهاز المراجعة أن تحد من عملية المراجعة أو تؤثر على قدرة المراجع لإعداد تقرير، أو استنتاجات مستقلة وموضوعية.

وتتمثل العوائق الخارجية في عدة أمور منها:

أ- وجود ضغوط من قبل الإدارة أو أحد موظفي الجهة تحت المراجعة تمنع المراجعين من التصرف بموضوعية أو ممارسة الشك المهني.

ب- التدخل أو التأثير الخارجي على جهاز المراجعة من أجل تعديل نطاق المراجعة بصورة غير ملائمة.

ج- التدخل من خارج جهاز المراجعة من أجل اختيار وتطبيق إجراءات المراجعة أو اختيار العمليات التي سيتم فحصها.

د- التدخل الخارجي في تحديد الوقت اللازم لإتمام عملية المراجعة.

هـ- التدخل الخارجي على الجهاز في تكليف أو تعيين أو ترقية مراجعي الجهاز.

<sup>1</sup> - معايير المراجعة الحكومية، مرجع سابق، ص 22.

<sup>2</sup> - GAO.2003، op، Cit، P54.

و- التأثير على رأي المراجع في محتوى التقرير.

ز- القيود على الاعتمادات المالية أو الموارد المقدمة لجهاز المراجعة والتي تؤثر بصورة عكسية على مقدرته في تنفيذ مسؤولياته.

7- يمكن أن تتأثر استقلالية المراجعين الحكوميين بوضعهم في داخل هيكل الجهة الحكومية المكلفين بالعمل بها وأيضاً إذا كانوا يقومون بالمراجعة الداخلية أو يراجعون شركات أخرى.

8- إن المراجعين المعيّنين من أجهزة المراجعة والذين يكون رؤسائهم منتخبين بشكل شرعي لمراجعة الجهات التنفيذية، يعتبرون متحررين من العوائق التنظيمية عند المراجعة خارج جهة الحكومة المكلفين بها.

9- يمكن افتراض المراجعين الحكوميين بأنهم مستقلون عن الجهة موضوع المراجعة مع عدم وجود ضغوط شخصية أو خارجية إذا كانت الجهة موضوع المراجعة:

أ- في مستوى حكومي مختلف عن المستوى الذي هم معنيون به (المستوى الفدرالي -الولاية - محلي).  
ب- في فرع حكومي مختلف ضمن المستوى الحكومي الذين هم معنيون به (فرع تنفيذي أو قضائي أو تشريعي).

10- يفترض أيضاً أن يكون المراجعون الحكوميون مستقلين مع عدم وجود ضغوط شخصية أو خارجية، إذ كان رئيس أو أمين جهاز المراجعة.

أ- قد تم انتخابه أو تعيينه من قبل الجهة التشريعية في المستوى الحكومي الذي هو معين فيه ويقدم تقريره حول نتائج المراجعة إلى تلك الجهة التشريعية، ويتم محاسبته من تلك الجهة التشريعية.

ب- تم انتخابه عن طريق المواطنين بدائرتهم القضائية.

وباختصار يكون جهاز المراجعة والمراجع الحكومي خاليين من العوائق التنظيمية إذا تم تعيينه أو انتخابه من قبل جهة تشريعية، وتملك هذه الجهة حق إقالته، ويرفع جهاز المراجعة تقاريره الرقابية إليها. من خلال استعراض معايير الاستقلالية الخاصة بمكتب المراجع العام الأمريكي (GAO) نلاحظ حرص هذه المعايير على جعل مكتب المراجع العام مستقلاً استقلالاً تاماً عن السلطة التشريعية والتنفيذية، واعتبرت أي (الاستقلالية) المطلب الأول للمكتب نتيجة للضغوط المرتبطة بطبيعة عمل المكتب والمحيط السياسي الذي يجري فيه هذا العمل، ولما للاستقلالية من تأثير كبير على الخدمات التي يقدمها المراجعون الحكوميون، قسم مكتب المراجع العام الاستقلالية إلى:

1- الاستقلال الشخصي

2- الاستقلال الخارجي

3- الاستقلال التنظيمي

ويعتبر مكتب المراجع العام الأمريكي (GAO) أن المراجع الحكومي يكون مستقلاً عندما يكون:

1- متحرراً من العوائق الشخصية.

- 2- متحررا من العوائق الخارجية.
- 3- متحررا من العوائق التنظيمية.
- 4- مستقلا حسب آداب السلوك المهني.
- 5- تقريره مقدما للجهة التي تتمتع بالاستقلالية الكاملة عن السلطات الأخرى.

#### 2/2/4 مكتب المراجع الوطني البريطاني (UK. National Audit Office)

يقوم مكتب المراجع الوطني البريطاني بمراجعة أعمال الجهات الحكومية بالإضافة إلى أجهزة القطاع العام والعديد من الجهات التي تزيد نفقاتها على 60% من الأنفاق العام في المملكة المتحدة بمتوسط قيمة سنوية 450 مليون جنيه إسترليني، هدف ذلك إلى ضمان أنفاق الأموال العامة في أوجه الصرف المحددة وأنه يمكن الاعتماد على التقارير المالية المرفوعة إليه ولتحقيق ذلك. قام مكتب المراجع الوطني البريطاني بتبني معايير المراجعة المستخدمة من قبل مكاتب المراجعة الخاصة الصادرة عن المنظمات المهنية البريطانية إلا أنه لا يستخدم نفس المفردات التي يستخدمها المراجعون في هذه المنظمات لجهة إبداء الرأي في حالة التحفظ. فضلا عن ذلك استخدامه العديد من المفاهيم الحديثة في المراجعة كبيان القيمة المضافة للمراجعة المالية، مبادئ التكلفة والمنفعة الاقتصادية وتقييم المشروعات، وقد طبقت العديد من هذه المفاهيم والتوصيات المرافقة لها ضمن تقرير مكتب المراجع الوطني عن نتائج الفحص في الجهات الخاضعة لمراجعته.

وتتركز وظيفة مكتب المراجع الوطني (NAO) حول الحصول على أكبر قدر من المنافع لكل مبلغ يصرف حيث يعطي هذا المفهوم المراجع العام مرونة أكبر في التصرف مع التركيز على المراجعة المالية وتقييم الكفاءة والفعالية<sup>1</sup>.

ولتحقيق أهداف المكتب الذي أنشئ من أجلها فقد حاول القانون البريطاني إعطاء المكتب الاستقلالية التامة عن السلطة التنفيذية، باعتباره مكتبا مستقلا عن الجهاز التنفيذي يتم تعيين رئيسه من قبل الملكة مباشرة لمدة غير محددة بدرجة وزير بناء على اقتراح من رئيس الوزراء، مرفقة بموافقة جمعية المحاسبين القانونيين نيابة عن البرلمان. وبالإضافة إلى تمتعه بحصانة كبيرة حيث لا يجوز عزله (رئيس المكتب) إلا من قبل الملكة وبناء على اقتراح من البرلمان يتم الموافقة عليه من قبل مجلسي العموم والوزراء<sup>2</sup>. وعلى الرغم من خضوع مكتب المراجع العام لمراجعة البرلمان من الناحية المالية، إلا أنه لا يخضع لسلطة البرلمان من حيث ممارسة عمله أو من الناحية المهنية، وله الصلاحيات التامة في اختيار المراجعات التي يتعين عليه القيام بها، وتحديد مجالها، والأساليب المستخدمة فيها وأيضا محتويات التقرير<sup>3</sup>.

<sup>1</sup> - وائل إبراهيم الراشد، (1999)، دور ديوان المحاسبة في الرقابة الإدارية على الأموال العامة بدولة الكويت - دراسة ميدانية، مجلة جامعة الملك عبد العزيز لاقتصاد والإدارة، المجلد 13، العدد الأول، ص 80-81.

<sup>2</sup> - International Journal of Government Auditing "Independence of State Audit" By Dewar A. David 1988 ، Quarterly, July , p 10.

<sup>3</sup> - المكتب الوطني للرقابة المالية في المملكة المتحدة، (1983)، نبذة عن الرقابة المالية في المملكة المتحدة، المجلة الدولية للرقابة المالية الحكومية، ص 23.

ويتم اعتماد الميزانية العمومية لمكتب المراجع العام من قبل لجنة الحسابات العامة في البرلمان، ثم تحال مباشرة إلى مجلس العموم للمصادقة عليها بشكل رسمي، وبعد ذلك يمنح المكتب المراجع العام الصلاحيات التامة في تنفيذ الميزانية، بما في ذلك تحديد العدد الإجمالي للمراجعين وموظفي المكتب بالمستويات المختلفة وشروط دفع مرتباتهم.

وللمكتب شروط تعيين خاصة مختلفة عن شروط تعيين الموظفين العاملين الآخرين في الجهات الحكومية الأخرى والآلية السابقة تساعد المكتب (NAO) على استقطاب الخبرات الضرورية واللازمة لأداء أعماله سواء كان ذلك على سبيل التعاون أو التعيين<sup>1</sup>.

وأعطى قانون المراجعة الوطنية للمراجع العام وموظفيه الاستقلالية التامة في جميع المسائل العملية وحرية القيام بأي معائنه وأسلوب أدائها، كما طالبهم بالاهتمام بأي اقتراحات مقدمه من لجنة الحسابات العامة في البرلمان، مع إعطائهم الحق في قبول أو رفض هذه الاقتراحات بناء على ملاءمتها لعملية الرقابة.

من خلال العرض السابق للأحكام المتعلقة باستقلالية مكتب المراجع العام البريطاني والواردة في القوانين البريطانية يمكن تلخيص ملامح استقلالية المكتب في النقاط التالية:

1- يتم تعيين المراجع العام من قبل الملكة بناء على اقتراح من قبل مجلس الوزراء وموافقة مجلس العموم ورئيس جمعية المحاسبين القانونيين.

2- يتمتع بحصانة كبيرة فلا يجوز عزله إلا من قبل الملكة بناء على طلب من البرلمان بعد الموافقة عليه من مجلسي العموم والوزراء.

3- مدة خدمة رئيس المكتب غير محددة.

4- مستقل عن السلطة التنفيذية ولا يخضع للبرلمان من حيث ممارسة عمله.

5- يقدم تقاريره المختلفة مباشرة إلى البرلمان.

6- الحرية الكاملة في جميع الأمور المتعلقة بالموظفين بالمكتب.

7- يتمتع بنظام توظيف خاص، يختلف عن القواعد الموضوعية لسائر موظفي دوائر الجهات الحكومية الأخرى.

ومما تقدم يمكن القول، أنه على الرغم من تمتع مكتب المراجع العام بجوانب كبيرة من الاستقلالية سواء كانت مالية أو إدارية أو عضوية إلا أنه يعاني من بعض أوجه القصور أهمها تعيين رئيس مكتب المراجع العام بقرار ملكي بناء على اقتراح من مجلس الوزراء و في ذلك انتقاص لاستقلالية وحيادية المكتب نتيجة لتعيينه بطريقة غير مباشرة من مجلس الوزراء، إذ من الواجب أن يكون مستقلاً في عمله عن أي جهة إدارية ينوى الرقابة عليها حتى يستطيع أن يبدي رأيه الفني في أعمال السلطة التنفيذية وتصرفاتها بشجاعة وثقة بعيدا عن أية مؤثرات.

<sup>1</sup>- Dewar. David A ,(1988)"Independence of state Audit"،op·cit ,p4.

من خلال استعراض ملامح استقلال أجهزة الرقابة العليا في كل من الولايات المتحدة الأمريكية و بعض دول أوروبا يمكننا تسجيل بعض النقاط أهمها:

- 1- تختلف تشريعات الدول في تسمية الأجهزة العليا للرقابة المالية وتكوينها واختصاصاتها ومدى استقلاليتها ومواقعها في الهرم التنظيمي للدولة، إلا أنها تتفق في حقيقة مفادها أن أجهزة الرقابة المالية العليا لا تستطيع القيام بمهامها بصورة موضوعية وفعالة، وتبدي آراءها بحرية إلا إذا كانت مستقلة تمام الاستقلال عن الجهات الخاضعة لمراجعتها ومحاطة بالضمانات التي تكفل لها هذه الاستقلالية، وهذا ما جعل كثير من الدول تصدر قوانين وأنظمة لدعم استقلالية هذه الأجهزة وتشمل هذه القوانين والأنظمة معايير ومقومات تعزيز استقلالية أجهزتها الرقابية
- 2- ارتباط معظم الأجهزة الرقابية في الولايات المتحدة الأمريكية والدول الأوروبية بأعلى سلطة في الدولة، الأمر الذي يؤدي إلى إحكام رقابتها من الناحيتين المالية والإدارية على أعمال السلطة التنفيذية.
- 3- شمولية عملية المراجعة التي تقوم بها هذه الأجهزة بالإضافة إلى المراجعة المالية التقليدية، بحيث تشمل مراجعة الأداء بما تتضمنه من أغراض متنوعة، بل أن أغلب الأجهزة السابقة أصبحت تركز على مراجعة الأداء أكثر من المراجعة المالية.
- 4- نشر تقارير المراجعة الصادرة على الأجهزة الرقابية السابقة، في معظم الأحوال عدا الحالات السرية، عبر وسائل الإعلام المختلفة، الأمر الذي يمكن المجتمعات المختلفة من الاطلاع من خلالها على واقع إدارة الأموال الحكومية والمخالفات المكتشفة في هذه الإدارة .
- 5- نجاح المشرع الأمريكي في إعطاء مكتب المراجع العام (GAO) أكبر مقومات الاستقلالية فقد قام بربط المكتب بالسلطة التشريعية، مع تعيين رئيس المكتب ونائبه من طرف رئيس الجمهورية بناء على موافقة وترشيح مجلس الشيوخ ولمدة طويلة تصل إلى خمسة عشرة عاماً، بالإضافة لعدم جواز عزل رئيس المكتب إلا بناء على قرار مشترك بين مجلس الشيوخ ورئيس الجمهورية، فضلاً على إصدار مجموعة من المعايير التي تضمن المحافظة على استقلالية المراجع الحكومي.
- 6- تعتبر معايير مكتب المراجع العام الأمريكي مصدراً هاماً لكثير من المعايير المعتمدة لدى الأجهزة الرقابية الحكومية في العالم مثلما هي معايير معهد المحاسبين الأمريكيين (AICPA) التي تعتبر الأكثر شهرة وتطبيقاً، حيث تقوم بعض الدول بتطبيقها على الوضع الذي صدرت به دون إجراء أية تغييرات أساسية عليها، وحتى وإن أجرت عليها بعض التعديلات فهي طفيفة، وخير دليل قيام ديوان محاسبات الجماعات الأوربية بقبول تطبيق معايير المكتب (GAO) على مراجعات الديوان.

### 3.4 معايير استقلالية أجهزة الرقابة المالية العليا في بعض الدول العربية.

#### 1.3.4 معايير الاستقلالية في ديوان المراقبة العامة بالمملكة العربية السعودية.

أنشئ ديوان المراقبة العامة في المملكة العربية السعودية عام 1971م. كجهاز مستقل يتبع السلطة السياسية العليا في البلاد (الملك) وليس لأية سلطة تنفيذية التأثير عليه، يعين رئيسه بأمر ملكي ولا يجوز عزله أو إحالته إلى التقاعد إلا بأمر ملكي ويعامل من حيث المرتب الشهري ومرتب التقاعد وقواعد الاتهام والمحاكمة معاملة الوزراء ورئيس الديوان عضو في مجلس الوزراء كما يتم تعيين نائب رئيس الديوان بأمر ملكي<sup>1</sup>.

كما أعطى القانون لديوان المراقبة الحرية التامة في وضع لوائحه الخاصة بإدارة أعماله وموظفيه حيث نصت المادة رقم (5) من نظام الديوان على أن " يتولى رئيس الديوان الإشراف على شؤون موظفيه ويكون له في كل ذلك ما للوزير في وزارته من صلاحيات" كما نصت المادة (30) من نظام الديوان على أن "يعمل الديوان على إعداد اللوائح التنفيذية اللازمة لتنفيذ هذا النظام والتصديق عليها من رئيس مجلس الوزراء."<sup>2</sup>

وجاءت اللائحة التنفيذية مترجمة لنصوص نظام ديوان المراقبة حيث أكدت المادتان (11،1) على منح الصلاحيات لرئيسه في إصدار القرارات والتعليمات اللازمة لتنظيم الإدارات والأقسام الفنية والإدارية المكونة له وتحديد اختصاصاتها وصلاحياتها. كما أعطي للديوان الحق في إنشاء فروع له بمناطق المملكة الرئيسية لمباشرة تنفيذ مهامه حسب ما يقتضيه صالح العمل ويكون إنشاء هذه الفروع وتنظيمها وتحديد اختصاصاتها بقرارات من رئيس الديوان وذلك في حدود الميزانية المعتمدة له<sup>3</sup>.

وحاول المشرع السعودي إعطاء ديوان المراقبة العامة استقلالية أكبر عن السلطة التنفيذية وذلك وفقا لما جاء في المادة (13) من نظام الديوان، والتي تنص على أنه في حالة وقوع خلاف بين أي جهة حكومية وبين الديوان فإن على هذا الأخير عرض الأمر على رئيس مجلس الوزراء للفصل فيه<sup>4</sup>.

وطبقا لنظام الديوان لا يوجد نظام توظيفي خاص بموظفي الديوان فضلا على عدم تمتعهم بحصانات خاصة تختلف عن بقية موظفي الدولة فإجراءات التعيين والترقية والتأديب والعزل والحقوق تتم طبقا لأنظمة الخدمة المدنية ولوائحه التنفيذية، حيث تنص المادة (32) من نفس النظام على أن تطبيق أحكام نظام الموظفين العام في الحالات التي لم يرد في شأنها نص خاص في أحكام هذا النظام، ومن الاستثناءات الواردة في النظام أجازت لرئيس الديوان منح بعض المزايا التشجيعية لمراجعي الديوان الذين يؤدي اجتهادهم إلى توفير مبالغ ضخمة للخزينة العامة وذلك بعد موافقة رئيس مجلس الوزراء وعادة ما تصرف هذه المكافآت من ميزانية الديوان.

<sup>1</sup> - ديوان المراقبة العامة السعودي، (1992)، موضوع مقدم بعنوان "أسس معايير التخطيط وتقويم أداء العمل الرقابي" إلى الدورة العادية الرابعة للأجهزة العربية العليا للرقابة والمحاسبة، المنعقدة في ليبيا، ص 249-254.

<sup>2</sup> - المادتان (5)، (30) من نظام ديوان المراقبة العامة. gad@gad.gov.sa

<sup>3</sup> - المادتان (1)، (11) من اللائحة التنفيذية لنظام ديوان المراقبة العامة الصادر بالأمر السامي رقم 3/18835/س بتاريخ 92/2/19هـ.

<sup>4</sup> - المادة (13) من نظام الديوان، مرجع سابق.

كما حدد النظام نطاق رقابة الديوان بجميع الوزارات والإدارات الحكومية وفروعها والبلديات وإدارات العيون ومصالح المياه، والمؤسسات العامة والإدارات الأخرى ذات الميزانيات المستقلة، وكل مؤسسة خاصة أو مشتركة يصدر قرار مجلس الوزراء بإجراء الرقابة عليها<sup>1</sup>.

وفيما يتعلق الاستقلال المالي للديوان فتسري عليه نفس التعليمات المالية المطبقة على بقية الأجهزة الحكومية سواء كانت هذه التعليمات متعلقة بإعداد الميزانية التقديرية للديوان، أو تنفيذ الميزانية أو إعداد الحسابات الختامي للديوان فطبقاً لنظام الديوان يتم إعداد مشروع الميزانية من قبل الديوان بإتباع القواعد واللوائح المعمول بها في الإدارات الحكومية ثم مناقشتها مع وزارة المالية وبعد ذلك ترسل إلى مجلس الوزراء لمراجعتها واعتمادها لترفع إلى الملك ليصادق عليها وتصدر بمرسوم ملكي. ولرئيس الديوان في مجال تنفيذ ميزانية الديوان ما لبقية الوزراء من صلاحيات في تنفيذ ميزانيتهم، و تمارس وزارة المالية الرقابة السابقة على تنفيذ ميزانية الديوان في حين يقوم الديوان بالرقابة اللاحقة على نفسه<sup>2</sup>.

بموجب نظام الديوان يقدم تقريره بشكل سنوي إلى الملك وصورة من هذا التقرير إلى كل من مجلس الوزراء، و وزارة المالية والاقتصاد الوطني. ويتضمن آراءه وملاحظاته وبيان المخالفات المرتكبة والمسؤولية المترتبة عنها، وبيانا عن الحساب الختامي لتلك السنة.

ومما يميز ديوان المراقبة العامة السعودي بالإضافة لما سبق قيامه بإصدار مجموعة من المعايير الخاصة بالمراجعة<sup>3</sup> ملزمة التطبيق على جميع عمليات رقابة الديوان، كما تستخدم هذه المعايير في تقييم أداء مكاتب المراجعة الخاصة المكلفة بمراجعة حسابات الشركات التي تساهم فيها الدولة، لأن الالتزام بهذه المعايير يوفر الفئاعة الكافية لدى الديوان في الاستفادة من أعمالهم المهنية، بالتالي تجنب الازدواجية والتكرار في هذا المجال.

ويعتمد الديوان في إصداره لمعايره على ما أصدرته المنظمات المهنية الرائدة في هذا المجال مثل مجمع المحاسبين القانونيين الأمريكي، الاتحاد الدولي للمحاسبين، مكتب المراجعة العامة الأمريكي، مع مراعاة ظروف البيئة السعودية، وركزت (المعايير) على المراجعة الشاملة (المراجعة المالية ومراجعة الالتزام، المراجعة الاقتصادية والكفائية، مراجعة الفعالية).

وقد قسمت هذه المعايير إلى ثلاث مجموعات، أطلق على المجموعة الأولى: المعايير العامة للرقابة وتحتوي على فئتين الأولى تتعلق بمعايير مشتركة بين المراجع وجهاز الرقابة وتتضمن: الكفاءة المهنية اللازمة، والاستقلالية والحياد، والعناية المهنية اللازمة. أما الفئة الثانية فخصت للمعايير العامة لجهاز الرقابة فقط، منها ما يطبق على الأجهزة الرقابية الحكومية ومكاتب المراجعة الخاصة.

من خلال استعراض ملخص لنصوص نظام ديوان المراقبة العام وما ورد به من جوانب إدارية ومالية ومهام وصلاحيات يمكن القول بأن الديوان يتمتع بقدر من الاستقلالية خاصة من الناحية الإدارية حيث

1 - موقع ديوان المراقبة العامة بالمملكة العربية السعودية، نبذة عن الديوان، WWW.. gad@gad.gov.sa  
2 - أسامة بن جعفر فقيه (2010)، دور ديوان المراقبة العامة بالمملكة العربية السعودية، المجلة الدولية للرقابة الحكومية، يناير، ص20.  
3 - ديوان المراقبة العامة للسعودي (1982). قواعد التدقيق الشامل، ص 3-24.

يرتبط بقمة السلطة في المملكة ويعامل رئيسه معاملة الوزراء ويرفع نتائج أعماله إلى أعلى سلطة بالدولة إلا أنه لم يخل من بعض أوجه القصور أهمها: -

1- تدخل السلطة التنفيذية في تحديد نطاق الرقابة التي يقوم بها ديوان المراقبة العامة حيث أجاز المشرع السعودي قيام مجلس الوزراء بتكليف الديوان بمراجعة أي شركة أو مؤسسه خاصة أو مشتركة.

2- عدم وجود لجنة بديوان المراقبة العامة تختص بالنظر في كل شؤون التوظيف المتعلقة بموظفي الديوان الفنيين وتكون لها الصلاحيات المخولة للديوان العام للخدمات المدنية طبقاً للأنظمة واللوائح والتعليمات الخاصة.

3- عدم وجود هيئة تختص بمحاكمة موظفي الديوان، وكذلك عدم وجود نظام للحوافز المالية خاصة بالديوان.

4- رغم اعتبار البعض<sup>1</sup> أن ما جاء في المادة (13) من نظام الديوان مظهر من مظاهر استقلالية الديوان إلا أننا نرى عكس ذلك، وذلك على اعتبار أن مجلس الوزراء جهة تنفيذية شأنه شأن الجهات التنفيذية الأخرى وكان من الأجدر أن يعرض الخلاف مع الجهات الحكومية على السلطة التشريعية صاحبة الحق في الرقابة على تنفيذ القوانين وليس على مجلس الوزراء.

5- يتم مناقشة ميزانية ديوان المراقبة العامة مع وزارة المالية ثم تدرس وتعتمد في مجلس الوزراء وتمارس وزارة المالية الرقابة السابقة على تنفيذ ميزانية الديوان هذه الوضعية تجعل من الديوان تابعاً للسلطة التنفيذية، الأمر الذي يتعارض مع ما جاء في المعايير الدولية للرقابة المالية.

#### 2/3/4 معايير الاستقلالية لدى الجهاز المركزي للمحاسبات في جمهورية مصر العربية.

يتولى المراجعة الحكومية المستقلة الجهاز المركزي للمحاسبات وهو هيئة مستقلة ذات شخصية اعتبارية عامة يلحق بمجلس الشعب، يهدف أساساً إلى تحقيق رقابة مالية فعالة على أموال الدولة، وعلى الأشخاص العامة الأخرى ومتابعة أداء الأجهزة التنفيذية لمسؤولياتهم الإنتاجية في مجال الخدمات والأعمال وذلك على الوجه المبين في قانونه<sup>2</sup> وقد حدد القانون رقم 144 لسنة 1988 أنواع الرقابة التي يمارسها الجهاز فيما يلي<sup>3</sup>:

1- الرقابة المالية بشقيها المحاسبي والقانوني. فالرقابة المحاسبية تمتد للإيرادات والمصروفات ومدى مطابقتها للقواعد القانونية والمحاسبية المعمول بها وتحري أسباب الانحراف ووضع الحلول

<sup>1</sup> - سعود مسعود الهلولي، (1991)، مرجع سابق، ص169

2 - المادة الأولى من القانون رقم (144) لسنة 1988. بشأن إصدار قانون الجهاز المركزي للمحاسبات، القاهرة، الهيئة العامة للمطابع الأميرية، ص4.

3 - المادة الثانية من القانون رقم (144) لسنة 1988. بشأن إصدار قانون الجهاز المركزي للمحاسبات، القاهرة، الهيئة العامة للمطابع الأميرية، ص4.



المناسبة. أما الرقابة القانونية فتتمد إلى المخالفات المالية والقرارات الصادرة بشأنها ومدى اتفاقها مع نصوص القانون.

2- الرقابة على الأداء ومتابعة تنفيذ الخطة. التي لا تقتصر على رقابة البنود و الاعتمادات والأغراض المخصصة لها وإنما تمتد إلى مقارنة ذلك بالعوائد المطلوبة والمستهدف تحقيقها.

3- الرقابة القانونية على القرارات الصادرة في شأن المخالفات المالية.

يتكون الجهاز من رئيس ونائبين ووكلاء له، وأعضاء فنيين، ويتم تعيين رئيس الجهاز بناء على ترشيح رئيس الجمهورية بموافقة مجلس الشعب بقرار يتضمن معاملته المالية<sup>1</sup>. وكذلك يعين نائب رئيس الجهاز بقرار من رئيس الجمهورية يتضمن معاملته المالية<sup>2</sup>. يكون إعفاء رئيس الجهاز من منصبه بقرار من رئيس الجمهورية بعد موافقة مجلس الشعب بأغلبية أعضائه، في حالة تقديم رئيس الجهاز استقالته تعرض الاستقالة على مجلس الشعب، ويتولى رئيس الجهاز الإشراف على أعمال الجهاز الإدارية والمالية والفنية وعلى العاملين به ويصدر القرارات اللازمة لتنظيم وإدارة أعماله ويعاونه في ذلك نائبا الرئيس، وفي حالة غيابه، أو خلو منصبه يحل محله أقدم النائبين<sup>3</sup>.

يتولى مكتب الجهاز الذي يتكون من رئيس الجهاز ونائبه وأقدم الوكلاء، وضع الهيكل التنظيمي للجهاز ويحدد وحداته الرئيسية و المساعدة ويصدر بهذا الهيكل قرار من رئيس الجهاز<sup>4</sup>.

يتولى رئيس الجمهورية إصدار لائحة تنظيم شؤون العاملين بالجهاز بناء على اقتراح رئيس الجهاز وتتضمن كافة القواعد المنظمة لشؤونهم<sup>5</sup>. ويقدم الجهاز لرئيس الجمهورية و مجلس الشعب ورئيس مجلس الوزراء تقارير سنوية عن النتائج العامة لرقابته أو أية تقارير أخرى يعدها.

وللتأكد والمحافظة على استقلالية عضوية موظفي الجهاز وعدم إخضاعهم لأي سلطة خارجية ولضمان حيادهم وعدم وضعهم تحت تأثير المصالح الشخصية نصت المادة (25) من قانون الجهاز على ما يلي<sup>6</sup>:

"لا يجوز لرئيس الجهاز أو نائبه أو وكلائه أن يقوموا بأي عمل آخر بمرتب أو بمكافأة بأية صورة كانت سواء من خزانة الدولة أو من أية جهة أي لا يجوز لهم مزاوله مهنة حرة أو القيام بأي عمل تجاري أو صناعي أو مالي أو أي عمل آخر يتعارض ومقتضيات وظائفهم أو يمس الاستقلال الواجب".

1 المادة (20)، من القانون رقم (144) لسنة 1988 بشأن إصدار قانون الجهاز المركزي للمحاسبات، القاهرة، الهيئة العامة للمطابع الأميرية، ص4.

2 - المادة (21) من القانون رقم (144) لسنة 1988 بشأن إصدار قانون الجهاز المركزي للمحاسبات، القاهرة، الهيئة العامة للمطابع الأميرية، ص4.

3 - المادة (22) من القانون رقم (144) لسنة 1988 بشأن إصدار قانون الجهاز المركزي للمحاسبات، القاهرة، الهيئة العامة للمطابع الأميرية، ص5.

4 - المادة (19) من القانون رقم (144) لسنة 1988 بشأن إصدار قانون الجهاز المركزي للمحاسبات، القاهرة، الهيئة العامة للمطابع الأميرية، ص4.

5 - المادة (29) من القانون رقم (144) لسنة 1988 بشأن إصدار قانون الجهاز المركزي للمحاسبات، القاهرة، الهيئة العامة للمطابع الأميرية، ص6.

6 - المادة (25) من القانون رقم (144) لسنة 1988 بشأن إصدار قانون الجهاز المركزي للمحاسبات، القاهرة، الهيئة العامة للمطابع الأميرية، ص4.

"كما يحظر على أي منهم أن يشتري أو يستأجر شيئاً من أموال الدولة أو أن يوجرها أو يبيعها شيئاً من أمواله أو يقايضها عليها وأن يحصل على أية ميزة خاصة في التعامل مع القطاع العام أو أية جهة تخضع لرقابته ولا يسري هذا الحظر على التعامل الذي يتم طبقاً لقواعد عامة تسري على الكافة" و تأكيداً على هذه الاستقلالية نصت المادة (26) من نفس القانون على الآتي<sup>1</sup>:

"لا يجوز لمديري إدارات مراقبة الحسابات ونوابهم ومراقبي الحسابات بها أن يجمعوا بين وظائفهم وبين أي عمل آخر كما لا يجوز مباشرة أعمال أو أداء خدمات للغير بأجراء أو بغير أجر"

وقد أخذ المشرع المصري بأساس المصالح المادية لتحقيق الاستقلالية حيث منع على رئيس الجهاز و معاونيه وكبار موظفي ومراجعي الحسابات الحصول على أية مكافآت بأية صورة من خزانة الدولة أو القيام بأي عمل تجاري أو صناعي أو مالي أو مزاولة مهنة حرة أو الحصول على أية ميزة خاصة في التعامل مع القطاع العام وغير ذلك من المحظورات التي وردت بالمادتين (26،25).

أما فيما يتعلق بالاستقلالية المالية فقد نصت المادة (28) من القانون المذكور على أن يكون للجهاز موازنة مستقلة وتدرج رقم واحد في موازنة الدولة، ويضع رئيس الجهاز مشروع الميزانية التفصيلية ويرسله في المواعيد المقررة إلى مجلس الشعب ويعمل بها بعد إقرارها من المجلس من تاريخ العمل بالموازنة العامة للدولة، كما يقوم المجلس باعتماد الحساب الختامي لميزانية الجهاز طبقاً للقواعد المتبعة في اعتماد المجلس لحساباته، ويكون لرئيس الجهاز السلطات المخولة لوزير المالية المنصوص عليها في القوانين واللوائح فيما يتعلق باستخدام الاعتمادات المقررة بميزانية الجهاز في تنظيمه وإدارة أعماله<sup>2</sup>.

ومن خلال دراسة مواد قانون الجهاز المركزي للمحاسبات فقد تطرق القانون إلى الكثير من النقاط الهامة التي تجعل الجهاز يتمتع بقدر جيد من الاستقلالية المالية والإدارية من أجل إحكام الرقابة على المال العام. ومن الملاحظات التي يمكن الإشارة إليها، والتي لم يراعيها القانون ما يلي:

1- لم يشر قانون الجهاز المركزي للمحاسبات إلى الاستقلالية الذهنية ونحن من جانبنا أن المشرع المصري قد اعتمد على أن مراجع حسابات الجهاز هو المسؤول عن المحافظة على استقلاله الذهني ولا يمكن لنص أن يؤكد هذه الاستقلالية لأن استقلالية الحالة الذهنية للمراجع تكمن في ضميره ووجد أنه وليس لها مؤشرات أو دلالات مادية ملموسة.

2- تخلو مواد القانون من وجود نص يحدد صراحة ما يتمتع به مراجعو الجهاز من مزايا وكان من الأفضل وجود نص صريح في القانون يميز مراجعي الجهاز عن غيرهم من العاملين في أجهزة الدولة الأخرى، وذلك حفاظاً على استقلالية مراجع الجهاز وحمايته من التعرض لأية إغراءات أو ضغوط مادية من أطراف خارجية.

1 - المادة (26) من القانون رقم (144) لسنة 1988 بشأن إصدار قانون الجهاز المركزي للمحاسبات، القاهرة، الهيئة العامة للمطابع الأميرية، ص4.

2 - المادتان (28،27) من القانون رقم (157) لسنة 1998 المنشورة بالجريدة الرسمية العدد تابع (أ) في 11 يونيو 1998 .

3- لم يشر القانون إلى الحالات التي يمارس فيها الرقابة المسبقة، والرقابة المستمرة، والرقابة اللاحقة، مما يعد قصوراً في القانون، إذ كان يجدر بالمشرع الإشارة إلى شروط ممارسة كل نوع من أنواع المراجعة المذكورة سابقاً.

**مما سبق يمكن القول** أن أجهزة الرقابة المالية العليا، هي الساعد الأيمن للسلطة التشريعية لما تقوم به من رقابة مستمرة على أعمال السلطة التنفيذية والدور الكبير الذي تقوم به بإضفاء الثقة على التقارير والمعلومات المقدمة من الأجهزة التنفيذية التي تتخذ فيما بعد أساساً لترشيدها كثير من القرارات المهمة في مجال الاقتصاد القومي، ولا تستطيع أن تقوم بمهامها بكفاءة وفاعلية وتبدي آراءها بحرية، إلا إذا كانت مستقلة تماماً عن الجهات الخاضعة لرقابتها ومحاطة بالضمانات التي تكفل لها هذه الاستقلالية. ذلك أن أهمية هذه الأجهزة والدور الكبير الذي يمكن أن تلعبه في ترشيدها قرارات الاقتصاديات جعلت كثيراً من الدول تصدر قوانين ولوائح لدعم استقلالية هذه الأجهزة. وتشمل هذه القوانين واللوائح معايير ومقومات لدعم استقلالية أجهزة الرقابة المالية العليا.

#### 4.4 معايير الاستقلالية الصادرة عن المنظمات الدولية والإقليمية لأجهزة الرقابة العليا.

##### 1.4.4 معايير الاستقلالية الصادرة عن منظمة الأمم المتحدة.

لقد عملت منظمة الأمم المتحدة من خلال لجانها المتخصصة على دعم استقلالية أجهزة الرقابة المالية العليا، وذلك عن طريق إصدارها عدة توصيات في مؤتمرات وندوات مختلفة والتي كان من أهمها البيان الصادر عن ندوة الأمم المتحدة حول استقلالية أجهزة الرقابة العليا المنعقدة في فيينا في عام 2004 م والذي يحتوي على عدة مبادئ أهمها<sup>1</sup>:

- 1- وجود إطار دستوري أو قانوني ملائم وفعال وأحكام تطبيق واقعية لهذا الإطار.
  - 2- استقلالية رؤساء أجهزة المراجعة المالية من حيث التعيين وإنهاء الخدمة والحصانة القانونية.
  - 3- صلاحيات تفويض واسعة وحرية التصرف التامة لتنفيذ مهام الجهاز.
  - 4- التوصل إلى أية معلومات دون قيود أو موانع.
  - 5- الحق والالتزام بإعداد تقارير عن أعمالها.
  - 6- الحرية في اتخاذ القرارات بشأن مضمون وتوقيت إعداد تقارير الأجهزة الرقابية وطبع ونشر هذه التقارير.
  - 7- وجود آليات متابعة فعالة لتوصيات الجهاز الرقابي.
  - 8- الاستقلال المالي والإداري وتوافر الموارد البشرية المؤهلة والاحتفاظ بها.
  - 9- القدرة على استجلاب وتوظيف الموارد البشرية المؤهلة والاحتفاظ بها.
- وتبعاً لذلك فإن الاستقلالية تعني تمتع الجهاز الرقابي بالحرية والثقة والقدرة على مواجهة أية مشاكل أثناء التطبيق ومن ثم انجاز العمل المكلف به بالكفاءة المطلوبة عند التعامل مع الجهات الخاضعة لمراجعتها.

كما أكدت الأمم المتحدة في اتفاقيتها لمكافحة الفساد على أهمية توفر الاستقلالية لأجهزة الرقابة العليا حيث نصت المادة رقم (6) منها على أن تقوم كل دولة طرف وفقاً للمبادئ الأساسية لنظامها القانوني

<sup>1</sup> - هيئة التحرير، (2004)، أهمية الاستقلال للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة، مجلة الرقابة المالية، العدد 45، ص3.

بمنح الهيئة أو الهيئات المشار إليها في الفقرة (1) من هذه المادة (الأجهزة الرقابية) بما يلزم من الاستقلالية ضماناً للاضطلاع بمهامها بصورة فاعلة<sup>1</sup>.

#### 2.4.4 معايير الاستقلالية الصادرة عن المنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة (الإنوساي).

حظى معيار استقلالية أجهزة المراجعة المالية العليا باهتمام كبير من قبل المنظمة الدولية للأجهزة العليا للمراجعة الحكومية منذ نشأتها، فقدتمته على جميع معاييرها، نظراً لأهمية الاستقلالية وما توفره من ضمانات لتنفيذ عملية المراجعة بصورة محايدة وموضوعية.

ويمكن أن نلمس هذا الاهتمام من خلال تتبع ما جاء في كثير من المعايير العالمية للرقابة وتوصيات المؤتمرات التي تعقد حول الرقابة المالية العليا والتي من أهمها ما يلي:

1- إن أجهزة المراجعة العليا يمكن أن تقوم بمهامها واختصاصاتها بصورة موضوعية وفعالة إذا أمنت لها الاستقلالية التامة عن الجهة موضوع المراجعة وكانت تتمتع بالحماية ضد النفوذ الخارج عنها.  
2- ضرورة إنشاء هيئة عليا للرقابة المالية ينص الدستور على استقلاليتها عن السلطة التنفيذية بشكل صريح وواضح مدعماً هذه الاستقلالية بالحماية المطلوبة لكي تكون رقابة هذه الهيئات رقابة كفأة وفعالة وتترك تفصيلات هذه الاستقلالية للقانون، ولابد أن تكون هناك حماية تشريعية ملائمة من أي تدخل يتضمن المساس باستقلاليتها الهيئات العليا للرقابة المالية واختصاصاتها الرقابية.

ويرى البعض أن وجوب تقرير درجة الاستقلالية في الدستور أو النظام الأساسي وحمايته بمؤيدات قضائية هو غاية ما تتمناه هيئات الرقابة العليا، لأن النص على الاستقلالية في الدستور يجعلها بمثابة قيد تفرضه السلطة التأسيسية على السلطة التشريعية بالشكل الذي لا تستطيع فيه هذه الأخيرة أن تمسه أو تخرج عنه عند إصدارها القوانين المنظمة للرقابة العليا وتبدو أهمية ذلك بوجه خاص عندما تمارس السلطان التشريعية والتنفيذية من قبل شخص واحد وهيئة واحدة في الدولة.<sup>2</sup>

3- أكدت جميع الدول الأعضاء في المنظمة الدولية لأجهزة الرقابة العليا ضرورة استقلالية هيئات الرقابة العليا عن السلطة التنفيذية، فقد جاء في الوصايا العشر للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة المأخوذة من دليل أمريكا اللاتينية للرقابة المهنية في القطاع العام أنه يجب على الأجهزة العليا للرقابة أن تتمتع بالاستقلالية والموضوعية والحيادية عند قيامها بأعمالها الرقابية وأن تحافظ على كامل استقلاليتها وحياديتها الظاهرية والجوهرية<sup>3</sup>.

4- مهما يكن شكل الحكومة فإن الحاجة إلى الاستقلالية والموضوعية في المراجعة الخارجية هي حاجة أساسية وأمر حيوي، لأنها الأساس بالنسبة لسلوك جهاز المراجعة ومصادقية نتائجه<sup>4</sup>.

5- ينبغي تمييز الجهاز الأعلى للمراجعة المالية والمحافظة على استقلاليتها بشكل واضح في الدول التي لا توجد فيها هيئات تشريعية وذلك بفصله عن الفرع التنفيذي للحكومة<sup>5</sup>.

1 - الجمعية العامة لاتفاقية الأمم المتحدة، لمكافحة الفساد المعتمدة من الجمعية العامة في قرارها 58-58 المؤرخ في 2003/10/31.

2 - طارق الساطي، (1982)، ترجمة إعلان "ليما" بشأن المبادئ الأساسية للرقابة المالية، مجلة الرقابة المالية، تونس، السنة الأولى، العدد الأول، ص8.

3 - أحمد الشيباني، (2005)، الوصايا العشر للأجهزة العليا للرقابة المالية، مجلة الرقابة المالية، الجهاز المركزي للرقابة المحاسبية، الجمهورية اليمنية، العدد (صفر)، ص42.

4 - المنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة والمحاسبة، (1992)، معايير الرقابة، ص18.

5 - المرجع السابق، ص18.

ولم يقف اهتمام المنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة عند تحديد مفهوم وأهمية استقلالية أجهزة الرقابة العليا بل امتد ليشمل إصدار مجموعة من المعايير والأحكام التفصيلية التي تعمل على تحديد العلاقة بين الرقابة المالية و أجهزةتها من جهة وسلطتي الدولة التشريعية والتنفيذية والجهات الخاضعة للمراجعة من جهة أخرى وذلك على النحو التالي:

#### 2.1.4.4 معايير متعلقة بتنظيم علاقة الجهاز بالسلطة التشريعية<sup>1</sup>.

1- إن الهيئة التشريعية هي السلطة الأكثر استفادة من خدمات الجهاز الأعلى للمراجعة المالية، لذلك غالباً ما يعمل الجهاز الأعلى جنباً إلى جنب مع السلطة التشريعية بما في ذلك اللجان المتخصصة المنبثقة عنها لمتابعة التقارير الرقابية.

2 - يجب إحاطة السلطة التشريعية بالنتائج الهامة للرقابة على تنفيذ موازنة الدولة وأية نزاعات واختلافات مع الإدارة الخاضعة للمراجعة وذلك من خلال التقارير الرقابية، وفي نفس الوقت يجب على الجهاز المحافظة على استقلاليته من أي تأثير سياسي.

3- يجب على الجهاز الأعلى للمراجعة المالية الخضوع للقوانين التي سنتها السلطة التشريعية مع الاحتفاظ بالاستقلالية الكافية والتي تتطلب أن لا يخضع الجهاز لتوجيهات السلطة التشريعية في برمجة وتخطيط وأداء الرقابة، فالجهاز الأعلى للمراجعة المالية ينبغي أن تكون له الحرية في أولويات أعماله وأساليب تنفيذها.

4 - تحديد الحد الأدنى لمتطلبات صياغة التقرير والمدى الزمني المعقول الذي يجب أن تقدم خلاله التقارير إلا أن ذلك يجب أن لا يؤثر على الترتيبات المرنة المتعلقة بإعداد تقارير الجهاز وتقديمها إلى السلطة التشريعية بحيث لا يفرض عليه أي قيود سواء في محتوى التقارير أو موعد تقديمها، وهذا بلا شك سوف يؤدي إلى تدعيم استقلالية الجهاز والمحافظة عليها.

5- من الضروري أن توفر السلطة التشريعية للجهاز الأعلى للمراجعة المالية الموارد الكافية لتمكينه من القيام بعمله على أكمل وجه، وهذه الموارد يتم صرفها من قبل الجهاز بصلاحيه مطلقه وفق تفويض خاص.

ومما سبق نلاحظ أن المنظمة الدولية للأجهزة العليا للمراجعة الحكومية (أنتوساي) أكدت على ضرورة استقلالية أجهزة المراجعة الحكومية من الناحية التشريعية وبينت شكل التعاون بين الجهاز والسلطة التشريعية، كما أكدت على ضرورة دعم الجهاز من قبل السلطة التشريعية.

#### 2.2.4.4 المعايير المتعلقة بتنظيم علاقة الجهاز بالسلطة التنفيذية.

1- يجب الحرص على ابتعاد الجهاز الأعلى للمراجعة المالية عن المشاركة في أعمال السلطة التنفيذية بشكل قد يؤثر على استقلاليته وموضوعيته في عمله، وأن تكون العلاقة بين الجهاز والسلطة التنفيذية هي علاقة المراجع الخارجي بالجهة التي تقوم بمراجعة حساباتها، بهذه الوضعية تساعد تقارير الجهاز الفرع التنفيذي لفت انتباهه إلى مواطن الضعف في الإدارة وتقديم التوصيات الكافية لعلاجها<sup>2</sup>.

<sup>1</sup> - المرجع السابق، ص 20-19.

2 - المنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة والمحاسبة، (1992)، معايير الرقابة، ص 20-22.

- 2- قد يقوم الفرع التنفيذي بتقديم مقترحات لجهاز المراجعة المالية تتعلق بعملية المراجعة ولكي يتمتع الجهاز بالاستقلالية الكافية يجب أن يكون قادراً على رفض أي مقترح لا يتناسب معه وأن لا يكون للفرع التنفيذي أية سلطة توجيهية فيما يتعلق بعمل الجهاز سواء كان ذلك التوجيه في إطار عملية المراجعة أو التخلي عن القيام بها أو تعديل النتائج أو الاستنتاجات والتوصيات المتعلقة بها.
- 3- تقديم المشورة والمساعدة من قبل جهاز المراجعة المالية للفرع التنفيذي في الأمور المتعلقة بالسياسات المحاسبية والبيانات المالية، إلا أنه يجب على الجهاز عند تقديمه لهذه الاستشارات أن يتقاضي كل ما من شأنه التأثير على استقلاليته في ممارسة مهنة المراجعة.
- 4- قد تقع في بعض الأحيان مهمة توفير جزء من موارد الجهاز على عاتق الفرع التنفيذي وهذا يؤثر على أداء جهاز المراجعة المالية، لذلك لابد من توفير الموارد الكافية للجهاز لكي يستطيع القيام بمسؤولياته و إذا ما بقي أمر توفير الموارد في يد الفرع التنفيذي وتبين أن هناك قيوداً فرضت من قبل الفرع التنفيذي على ممارسة الجهاز لمهمته، يحق للجهاز أن يرفع هذا الأمر للسلطة التشريعية.
- 5- يجب إعطاء جهاز المراجعة المالية الحرية الكاملة من خلال القانون في الاطلاع على كل المستندات والسجلات والوصول إلى جميع الشركات الخاضعة لمراجعته وطلب أية معلومة (حتى لو كانت حساسة) من أي شخص أو جهة تتوفر لديهم تلك المعلومات ذات صلة بأداء مسؤوليات جهاز المراجعة المالية.
- 6- ينبغي على جهاز المراجعة المالية توضيح دوره وأهميته للفرع التنفيذي والمجتمع ككل حتى يتسنى له ممارسة مهامه ووظائفه بشكل مستقل عن الفرع التنفيذي.
- 7- إن توفير ظروف مناسبة لولاية رئيس جهاز المراجعة المالية، كتعيينه لمدة طويلة ومحددة أو حتى سن التقاعد، تساهم في تدعيم استقلالية الجهاز عن الفرع التنفيذي.
- ومما سبق نلاحظ أن المنظمة الدولية لأجهزة الرقابة العليا (الإنتروساي) قد أكدت من خلال المعايير الصادرة عنها على ضرورة استقلالية جهاز المراجعة المالية عن السلطة التنفيذية كما بينت ضرورة أن يكون هناك تعاون بين جهاز المراجعة المالية والسلطة التنفيذية بما يكفل قيامه بمهامه على أكمل وجه وبالصورة المطلوبة بشرط محافظة الجهاز على استقلاليته.

#### 3.2.4.4 المعايير المتعلقة بتنظيم علاقة الجهاز بالجهات الخاضعة لموضوع المراجعة

- 1- يجب أن يظل جهاز المراجعة المالية مستقلاً عن الجهات الخاضعة للمراجعة، في المقابل عليه أن يسعى للحصول على تفهم الجهات الخاضعة لمراجعته لدوره ووظيفته من أجل خلق علاقة طيبة معهم، يسودها الود والاحترام المتبادل يستطيع من خلالها الحصول على أية معلومات بصراحة وحرية، والمشاركة في الإصلاحات المخططة من قبل الإدارة في عدة جوانب مثل الحسابات العامة أو التشريع المالي<sup>1</sup>.
- 2- لا يجوز تكليف أي من مراجعي جهاز المراجعة المالية لمراجعة أي جهة إذا ثبت أن هناك أي نوع من الارتباط بين هذا المراجع وإدارة الجهة الخاضعة للمراجعة.

1 - المنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة والمحاسبة، (1992)، معايير الرقابة، ص 23-24.

3- يجب أن لا يتدخل مراجعو الجهاز في توجيه التعليمات لموظفي الجهة موضوع المراجعة حول واجباتهم، وفي حالة قرر الجهاز تأسيس مكتب دائم لدى الجهة الخاضعة للمراجعة بهدف تسهيل المراجعة الجارية، يجب ألا يتدخل مراجعو الجهاز في عملية اتخاذ القرار أو أي إجراء يعتبر ضمن مسؤوليات الإدارة.

4- ينبغي على جهاز المراجعة المالية أن لا يساهم في الإدارة أو في العمليات الخاصة بالجهة الخاضعة للمراجعة، كما يجب أن لا يكون المراجعون أعضاء في لجان إدارية وإذا أعطيت المشورة الرقابية فينبغي توضيح أنها مشورة أو توصية فقط.

5- على جهاز المراجعة المالية أن يؤدي مهمته بحرية ونزاهة، وأن يضع آراء الجهة موضوع المراجعة في الحساب عند تكوين آرائه واستنتاجاته وتوصياته، دون أن يلتزم بمسؤولية تجاه إدارة الجهة تحت المراجعة بخصوص مجال المراجعة أو طبيعتها.

6- يجوز لجهاز المراجعة المالية التعاون مع مؤسسات أكاديمية ويدخل في علاقات رسمية مع جهات متخصصة بهدف الاستفادة من خبرتهم بشرط أن لا تؤثر هذه العلاقات على استقلاليته

مما تقدم نلاحظ أن المعايير الصادرة عن المنظمة الدولية الإنتوساي قد حرصت على استقلالية الجهاز الأعلى للرقابة استقلالية تامة، كما حثت الجهاز على بناء علاقة طيبة مع تلك الجهات حتى يتسنى له الحصول على جميع المعلومات المطلوبة لإتمام عملية المراجعة.

#### 3.4.4 معايير الاستقلالية الصادرة عن المجموعة العربية للأجهزة العليا للرقابة (أرابوساي)

ولقد جاء في توصيات المؤتمر الثالث لمجموعة العمل للأجهزة العليا للرقابة المالية في الدول العربية بتونس بشأن الوسائل الكفيلة بتدعيم استقلالية الأجهزة العليا للرقابة المالية ما يلي<sup>1</sup>:

1- أن ينص دستور كل دولة أو نظامها الأساسي على إنشاء جهاز المراجعة المالية، مع ضرورة إحاطة أعضائه بالضمانات والحصانات التي تحفظ استقلاليتهم.

2- تنظيم علاقة هذه الأجهزة مع السلطة التشريعية والتنفيذية من خلال الدستور.

3- أن تساير الأجهزة العليا للمراجعة المالية - من حيث نطاق اختصاصاتها ووسائل ممارسة هذه الاختصاصات - أحداث التطورات التي بلغت المراجعة المالية بقدر الإمكان وذلك بالصورة التي تجعل من مراجعة هذه الأجهزة مراجعة فعالة وقادرة على تزويد سلطات الدولة بما تحتاجه من معلومات مفيدة بشأن إدارة الأموال العامة نتيجة قيامها بمراجعتها، الأمر الذي يشعر تلك الأجهزة بأهميتها وفائدتها وضرورتها، ويؤدي بالنهاية إلى تدعيم كيانها والحرص على استقلاليتهما.

4- أن تعطى للأجهزة العليا للمراجعة المالية الحرية الكاملة في وضع لوائحها وأنظمتها الداخلية بحيث تصدر جميعها بقرارات من رؤسائها ودون تدخل من أية جهة.

5- أن يكون تعيين رئيس الجهاز الأعلى للمراجعة المالية، ونوابه، وكبار أعضاء الجهاز من أعلى سلطة في الدولة، ويعاملون من حيث المرتب وقواعد الاتهام معاملة تحفظ لهم استقلاليتهم.

<sup>1</sup> - المؤتمر الثالث لمجموعة العمل العربية، (1983)، الوسائل الكفيلة بتدعيم استقلالية الأجهزة العليا للرقابة، مجلة الرقابة المالية، العدد الأول، ص38.

6- أن يكفل قانون جهاز المراجعة المالية جميع الضمانات بشأن تعيين أعضائه وترقيتهم ومنحهم العلاوات، ونقلهم وإنهاء خدماتهم وأن تقرر لهم المرتبات والمزايا والحوافز بالشكل الذي يساعدهم على القيام بمهامهم بموضوعية.

7- أن يقوم رئيس جهاز المراجعة المالية بتعيين باقي أعضاء الجهاز بقرارات منه، وضمن إجراءات تكفل استقلاليتهم.

8- أن يتضمن قانون جهاز المراجعة المالية جميع المؤيدات والضمانات القانونية التي تدعم قيام الأجهزة العليا للرقابة والمحاسبة بمراجعتها -على اختلاف أنواع هذه المراجعة- وتسهل لها ممارستها لاختصاصاتها، واتخاذ قرارات فعالة ونهائية.

كما نادت منظمة (أرابوساي) في سنة 2004 م بتحديث أجهزة الرقابة العليا لمواجهة التغيرات التي حدثت و أثرت على القطاع الحكومي، وقد بينت أن من أهم وسائل تحديث أجهزة الرقابة العليا هي تطوير وتحديث الأنظمة والمعلومات لتكون اختصاصات وسلطات الأجهزة العليا للرقابة منصوصا عليها في الدستور أو النظام الأساسي للدولة، وأن تتمتع تلك الأجهزة بدرجة معقولة من الاستقلالية.

وفي نفس السياق أوصت ورشة عمل أجهزة الرقابة العليا المنعقدة في عمان في 2004/6/8 بضرورة منح أجهزة الرقابة المالية العليا الاستقلالية المالية والإدارية الكاملة مع توفير الحوافز المادية والمعنوية بما يضمن استمرار الكفاءات المؤهلة والخبرات المتميزة بالعمل الرقابي ويشجع الآخرين على الانخراط في العمل الرقابي.

ونستطيع القول مما سبق أن جميع المنظمات المهنية سواء كانت دولية أم إقليمية ذات الصلة بالأجهزة الرقابية العليا قد أكدت على ضرورة أن تتمتع هذه الأجهزة بالاستقلالية التامة (المالية والتنظيمية والعضوية والفكرية لأعضاء الجهاز) وأن يضمن الدستور وقوانين الأجهزة الرقابية هذه الاستقلالية، وأن تضمن قوانينها نصوصاً قانونية تضمن وتكفل التزام الجهات الخاضعة للرقابة بدراسة الملاحظات وتنفيذ التوصيات الواردة في تقاريرها، إذ أن عدم توفر ذلك في الجهاز الرقابي قد يؤدي إلى ظهور مشاكل أثناء التطبيق، مما ينعكس سلباً على العمل وجودته، منها عدم القدرة على استجلاب الموارد البشرية المؤهلة والاحتفاظ بها بالتالي التأثير في إنتاجية وتشغيل الجهاز الرقابي، كما قد يؤدي إلى تهديد نزاهته وفضلاً عن ذلك فإن انعدام الاستقلالية قد يحدث إخفاقات في تحديد غايات المهمة الرقابية، وعليه فإن استقلالية الأجهزة الرقابية تعني التمتع بالحرية والثقة والقدرة على مواجهة أية مشاكل أثناء التطبيق ومن ثم إنجاز الأعمال المكلفة بها بالكفاءة المطلوبة عند التعامل مع الجهات الخاضعة لرقابتها.

وسوف نبحث في الجزء القادم مدى تطابق قانون جهاز المراجعة المالية بلبيبا مع معايير الرقابة الدولية وتجارب بعض الدول العربية و الأجنبية وذلك فيما يتعلق بالاستقلالية.

#### 5.4 جهاز المراجعة المالية في ليبيا .

##### 1.5.4 نشأة جهاز المراجعة المالية وأهدافه .



أنشئ جهاز المراجعة المالية في الجماهيرية الليبية منذ مدة طويلة مضت تحت اسم "ديوان المحاسبة" وفقاً لأحكام القانون رقم (21) لسنة 1955م والمعدل بالقانون رقم (22) لسنة 1962م والذي عدل بالقانون الصادر في سنة 1966م، إلا أن البداية الحقيقية للعمل الرقابي في ليبيا كانت بصدر القانون رقم (79) لسنة 1975م بشأن ديوان المحاسبة حيث استمر العمل وفقاً لهذا التنظيم إلى أن صدر قرار مؤتمر الشعب العام رقم (7) لسنة 1988م، بشأن دمج الأجهزة الرقابية الثلاثة الموجودة في ليبيا في ذلك الوقت وهي: ديوان المحاسبة والمختص بفحص ومراجعة حسابات الدولة، وحسابات الهيئات والمؤسسات العامة والشركات والمنشآت المملوكة للمجتمع والتي تساهم فيها بما لا يقل عن (25%) من رأس مالها، والمشروعات التي يحصل أصحابها على إعفاءات أو إعانات من الدولة. والجهاز المركزي للرقابة الإدارية والمهتم بمتابعة أنشطة الأجهزة الإدارية، ومدى تنفيذها للتشريعات النافذة، والالتزام بتطبيق أحكامها، والوقوف على أسباب القصور في العمل بميادين الإنتاج والخدمات والكشف عن الجرائم والمخالفات التي تقع من العاملين وضبطها، ومتابعة مظاهر الخلل في الإدارة والتسيب الإداري ومسبباته. والجهاز الشعبي للمتابعة المتخصصة في متابعة تنفيذ مشروعات وخطط وميزانيات التحول في جهاز واحد تحت مسمى "الجهاز الشعبي للمتابعة" وأسندت لهذا الجهاز كافة اختصاصات الأجهزة الرقابية السابقة وعند انعقاد الدورة الاستثنائية لمؤتمر الشعب العام في سنة 1990م تم تغيير مسمى "الجهاز الشعبي للمتابعة" إلى "اللجنة الشعبية للرقابة والمتابعة الشعبية" في سنة 1996م صدر قانون رقم (11) لسنة 1996م بشأن إعادة تنظيم الرقابة الشعبية واستمرار العمل بهذا القانون، تحت مسمى "جهاز التفتيش والرقابة الشعبية" حتى 2003/6/13م أصدر مؤتمر الشعب العام قانون رقم (13) لسنة 2003م الذي بموجبه تم إعادة فصل اختصاص الرقابة المالية والفنية عن الرقابة الإدارية.

في جهازين مستقلين، الأول يطلق عليه اسم "اللجنة الشعبية العامة لجهاز التفتيش والرقابة الشعبية" يهدف إلى تحقيق رقابة فعالة على أداء الجهات الخاضعة لرقابته، ومتابعة أعمالها للتأكد من مدى تحقيقها لأهدافها، ومن أن القائمين عليها والعاملين بها يؤدون مسؤولياتهم وواجباتهم المنوطة بهم طبقاً للقوانين واللوائح والقرارات النافذة، وأنهم يستهدفون في ذلك المصلحة العامة والحرص على سير المرافق العامة بانتظام واطراد وفق السياسات المرسومة لها من قبل المؤتمرات الشعبية الأساسية. والثاني تمت تسميته "اللجنة الشعبية العامة لجهاز المراجعة المالية" يختص بممارسة كافة أوجه الرقابة المالية على جميع الجهات الخاضعة له وفقاً لأحكام القانون المشار إليه.

#### 2.5.4 الجهات الخاضعة لرقابة جهاز المراجعة المالية .

تخضع لمراجعة الجهاز الجهات التي تمول من الميزانية العامة للدولة أو التي تكون مملوكة لها كلياً أو جزئياً وعلى الأخص ما يلي<sup>1</sup>:

1- اللجان الشعبية العامة وجميع الجهات التي تمول من الميزانية العامة والوحدات الإدارية التابعة لها.

1 المادة رقم (5) من قانون (3) لسنة 1376 و.ر بشأن إنشاء وتنظيم جهاز المراجعة المالية، مدونة التشريعات، مؤتمر الشعب العام، العدد الثاني، 2007، ص 33

- 2- الوحدات الإدارية والأجهزة والمصالح العامة القائمة بذاتها وما في حكمها.
  - 3- الهيئات والمؤسسات العامة.
  - 4- المكاتب الشعبية ومكاتب الأخوة في الخارج وما في حكمها.
  - 5- الشركات العامة.
  - 6- الشركات التي تساهم فيها أي من الجهات المذكورة في البنود السابقة بما لا يقل عن 25% من رأسمالها.
  - 7- المشروعات التي يحصل أصحابها على إعفاءات أو إعانات مباشرة من الدولة أو على قروض منها إذا ما اشترط عقد القرض إخضاعها لرقابة الجهاز.
  - 8- الجمعيات والهيئات والمؤسسات الخاصة ذات النفع العام التي تدعمها الدولة أو تساهم في تمويل نشاطها.
  - 9- الشركات الأجنبية وفروعها العاملة في الجماهيرية العظمى والتي تقوم بتنفيذ عقود لصالح الجهات الخاضعة لرقابة الجهاز وذلك في حدود الأعمال التي تقوم بتأديتها داخل الجماهيرية العظمى لصالح تلك الجهات.
  - 10- أية جهة أخرى يصدر بإخضاعها قرار من مؤتمر الشعب العام.
- وحتى يستطيع الجهاز الاضطلاع بمسؤولياته الرقابية بكفاءة وفاعلية يجب أن يتمتع بالآتي:
- 1- الاستقلالية القانونية والتنظيمية عن السلطات التنفيذية الخاضعة لرقابته.
  - 2- الاستقلالية المالية والإدارية حتى يكون قادراً على القيام بمهامه.
  - 3- الصلاحيات التي تساعده على فرض رقابته على الأموال العامة بالأساليب المناسبة لذلك، فإن استقلالية جهاز المراجعة المالية تعني حريته في معالجة كافة المسائل والنواحي الرقابية دون توجيه أو تدخل خارجي، بحيث يمكنه إبداء رأي فني محايد وموضوعي وذلك في ضوء أحكام القوانين المنظمة لعمله.

وعن مدى توفير القوانين والتشريعات المنظمة لعمل الجهاز للاستقلالية اللازمة لأداء مهامه الرقابية يتضح ما يلي:

### 3.4.5 مظاهر استقلالية جهاز المراجعة المالية.

#### 1- التنصيص على وجود الجهاز في الدستور.

أكدت معظم معايير المراجعة الحكومية العالمية وتوصيات المؤتمرات العلمية المتعلقة بالرقابة المالية على ضرورة أن ينص دستور كل دولة أو نظامها الأساسي على إنشاء جهاز للمراجعة المالية مع إحاطته وكذلك أعضائه بالضمانات والحصانات التي تكفل استقلاليتهم.

و تضمنت أغلب دساتير الدول العربية ضرورة إنشاء أجهزة للرقابة المالية فيها، مثل الأردن، الإمارات العربية، الجزائر، تونس، السودان وقد توسعت بعض الدساتير في النص فذكرت اختصاصات وصلاحيات

هذه الأجهزة لتحفظ استقلاليتها مثل السودان، وأغفلت دساتير البعض الآخر من الدول العربية النص على وجوب إحداث أجهزة للرقابة المالية مثل سوريا، والبعض الآخر من الدول العربية لا يوجد لديها دساتير أصلا مثل قطر، السعودية، عمان، أما الجماهيرية الليبية فدستورها "القرآن الكريم".

## 2- النص القانوني لاستقلالية الجهاز.

ألقى قانون رقم (3) لسنة 2003 المتعلق بإنشاء جهاز المراجعة المالية هذا الجهاز بالسلطة التشريعية حيث نصت المادة الثانية من هذا القانون على إنشاء جهاز يسمى جهاز المراجعة المالية، ويتمتع بالشخصية الاعتبارية والذمة المالية ويتبع مؤتمر الشعب العام. ومن ذلك يمكن تحديد خصائص الجهاز على النحو التالي:

أ- جهاز للمراجعة المالية.

ب- جهاز له شخصية اعتبارية.

ج- جهاز له ذمة مالية.

د- يرتبط بالسلطة التشريعية

على الرغم من أن القانون المذكور لم يعط للجهاز صفة (الجهاز المستقل) على عكس القوانين السابقة المتعلقة بإنشاء الأجهزة الرقابية سالفه الذكر والتي أنشئ جهاز المراجعة المالية على أنقاضها والتي أكدت على إعطاء هذه الصفة للأجهزة الرقابية "الهيئة المستقلة" إلا أن ذلك لم يغير من واقع هذا الجهاز الذي يعامل من قبل السلطات العليا على أنه إحدى الإدارات التابعة لمؤتمر الشعب العام. ونرى من جانبنا أن المادة السابقة تؤكد استقلالية جهاز المراجعة المالية وفق أساس "الكيان التنظيمي المستقل" حيث لا يتبع جهاز المراجعة أية جهة تنفيذية في الدولة وهذا يتفق مع ما جاء بمعايير الرقابة المالية الصادرة عن منظمة الإنتوساي وكذلك مع توصيات المؤتمر الثالث لمجموعة عمل الأجهزة العليا للرقابة والمحاسبة في الدول العربية والتي أكدت على ضرورة أن يكون الجهاز الأعلى للرقابة والمحاسبة ذا صلة وثيقة بالسلطة التشريعية<sup>1</sup>.

## 3- إدارة الجهاز

يُدار جهاز المراجعة المالية بلجنة شعبية عامة تتكون من أمين وأمين مساعد يختارهما مؤتمر الشعب العام (السلطة التشريعية) وعدد من الأعضاء يتم تسميتهم بقرار من أمانة مؤتمر الشعب العام<sup>2</sup>.

1 - مجموعة العمل للأجهزة العليا للرقابة والمحاسبة في الدول العربية "توصيات المؤتمر الثالث المنعقدة في تونس خلال الفترة من 12-10/4/1983، الرقابة المالية، مجموعة العمل للأجهزة العليا للرقابة والمحاسبة في الدول العربية، تونس، السنة 2، العدد الأول، ص38.

2 - المادة رقم (3) من قانون (3) لسنة 1376 و.ر بشأن إنشاء وتنظيم جهاز المراجعة المالية، مدونة التشريعات، مؤتمر الشعب العام، العدد الثاني، 2007، ص 33.

يتولى أمين الجهاز إدارة شؤون الجهاز وتصريف أموره والإشراف الفني والإداري على سير العمل به، ودعوة اللجنة للاجتماع وإدارة جلساتها وتنفيذ قراراتها وتولي صلات الجهاز مع الغير وأمام القضاء وله أن يكلف من يقوم مقامه في هذا الشأن، وتشكل اللجان التي تتولى ممارسة المهام المسندة للجهاز والمنصوص عليها في القانون، وإصدار قرارات استرجاع الأموال أو دفع التعويضات وفقاً للضوابط المحددة بالقانون.<sup>1</sup>

أما الأمين المساعد بالجهاز فيتولى مساعدة الأمين في تسيير أمور الجهاز، وتنفيذ قرارات اللجنة، كما يتولى القيام بصلاحيات الأمين في حال غيابه أو قيام مانع لديه يحول دون تأديته لمهامه، فضلاً إلى ما يكفله به الأمين من اختصاصات أو مهام.<sup>2</sup>

ونلاحظ مما سبق أنه يتم تعيين الأمين والأمين المساعد لجهاز المراجعة المالية من قبل السلطة التشريعية "مؤتمر الشعب العام"، وكذلك الحال في تعيين باقي أعضاء اللجنة الشعبية العامة للجهاز حيث أسند القانون ذلك إلى مؤتمر الشعب العام.

وعلى الرغم من أن هذه الوضعية تتسجم بعض الشيء مع ما نادى به المعايير الدولية للرقابة المالية والتي نصت على ضرورة استقلالية رؤساء الأجهزة الرقابية وكذلك كبار الموظفين من حيث التعيين وإنهاء الخدمة والحصانة القانونية. ومع ما جاء بتوصيات المؤتمر الثالث لمجموعة العمل العربية للرقابة والمحاسبة في الدول العربية بأن يكون تعيين رئيس الجهاز الأعلى للرقابة والمحاسبة ونوابه وكبار أعضاء الجهاز من طرف اعلي سلطة في الدولة، وأن يعاملوا من حيث المرتبات وقواعد الاتهام والمحاكمة التأديبية معاملة تحفظ لهم استقلاليتهم. كذلك مع ما هو مطبق لدى بعض الأجهزة الحكومية الرائدة في هذا المجال مثل مكتب المحاسبة الأمريكي (GAO) حيث يتم تعيين رئيس المكتب ونوابه بقرار من رئيس الجمهورية بناء على موافقة وترشيح مجلس الشيوخ.

إلا أن قانون جهاز المراجعة المالية أغفل بعض الأمور المهمة والتي من أهمها ما يلي: -  
أ- لم يرد ضمن قانون الجهاز أي نص حول الشروط التي ينبغي توفرها في أمين (رئيس) الجهاز والأمين المساعد من حيث المؤهل العلمي - الخبرة العملية التي ينبغي أن يتمتع بها - التخصص، في حين حددت بعض التشريعات في دول أخرى هذه الشروط فقد نص القانون السوداني مثلاً على ضرورة توفر شروط معينة في المراجع العام (رئيس ديوان المراجعة العامة) منها أن يكون سودانياً، وحاصلاً على درجة علمية في العلوم المالية أو التجارية ومن ذوي الكفاءة العالية والخبرة العلمية المناسبة.<sup>3</sup> أما الدستور الايطالي فقد نص على أن يتم اختيار القضاء من خلال امتحان عام لفئات محددة من الهيئات الحكومية

1 - المادة رقم (3) من اللائحة التنفيذية للقانون رقم (3) لسنة 1375 و.ر بشأن وتنظيم جهاز المراجعة المالية، مدونة التشريعات، مؤتمر الشعب العام، العدد الخامس، 2008، ص 223.

2 - المادة رقم (4) من اللائحة التنفيذية للقانون رقم (3) لسنة 1375 و.ر بشأن وتنظيم جهاز المراجعة المالية، مدونة التشريعات، مؤتمر الشعب العام، العدد الخامس، 2008، ص 223.

3 - المادة رقم (8) من قانون رقم (34) لسنة 1999م بجمهورية السودان، الجريدة الرسمية: العدد 1652، 1999/10/10م.

(أساتذة جامعات، قضاة، محامون ) ممن يحملون درجات أساسية في علم القانون، ومن لديهم كفاءات في علم اقتصاد وعلم المحاسبة والمراجعة.<sup>1</sup>

ب- تخلو مواد قانون الجهاز من وجود نص يحدد فترة بقاء الأمين "رئيس الجهاز" في منصبه، وكان من الأفضل وجود نص صريح ينص على بقاء الأمين في منصبه لفترة تزيد عن خمس سنوات، وذلك لأن بقاء رئيس الجهاز في منصبه لمدة طويلة يساعد على دعم استقلاليته جهاز المراجعة المالية ويساعد على حمايته ويمنحه الاستمرارية في أداء أعماله بكفاية وفعالية دون الخوف من العقاب. كما فعل المشرع الأمريكي عند ما عين المراجع العام لمدة خمسة عشر عاماً غير قابل للتجديد أو التحديد، وكذلك المشرع السوداني عندما حدد مدة رئاسة الديوان "المراجع العام" بخمس سنوات قابلة للتجديد لمدة لا تزيد عن خمس سنوات أخرى.

ج- لم يحدد قانون الجهاز الجهة المخولة بعزل رئيس الجهاز أو إعفائه أو نقله أو إحالته إلى التقاعد أو فرض عقوبات مسلكية عليه، وربما افترض المشرع ضمناً أن الجهة المخولة بتعيينه هي نفسها المخولة بباقي معاملاته.

د- لم يحدد قانون الجهاز المعاملات المالية (مرتبات) الأمين والأمين المساعد للجهاز "رئيس الجهاز و نائبه" تجدر الإشارة هنا أن القوانين السابقة والمتعلقة بالأجهزة الرقابية سألقة الذكر "ديوان المحاسبة، جهاز الرقابة الشعبية" حرصت أن يعامل رئيس الجهاز من حيث المرتب وقواعد الاتهام معاملة الأمناء، بل منحتة حق حضور اجتماعات مؤتمر الشعب العام ومناقشة بعض ما يتعلق بعمل الجهاز فيها<sup>2</sup>.

هـ- لم يرد ضمن قانون الجهاز أي نص يدل على تمتع الأمين والأمين المساعد (الرئيس ونائبه) للجهاز بأية حصانة ضد الملاحقة القضائية بخصوص أي عمل سابق أو حاضر نتج عن الأداء العادي والطبيعي لمهامهما.

#### 4- تعيين موظفي الجهاز وحصانتهم وتحديد مرتباتهم.

نظراً لحساسية العمل الرقابي الذي يمارسه موظفو الجهاز، والطبيعة الخاصة التي يتميز بها، فقد حرص قانون الجهاز على إبعاد موظفي الجهاز عن أية مؤثرات، إذ كفل لهم بعض الضمانات اللازمة للمحافظة على استقلاليته عن السلطة التنفيذية من الناحية العضوية و الوظيفية، وذلك لضمان حيادهم وابتعادهم عن كل ما يمكن أن يؤثر في أدائهم لمهامهم وما يصدر عنهم من آراء.

فقد نصت المادة (23) من قانون الجهاز على تشكيل لجنة لشؤون العاملين بالجهاز بقرار من اللجنة الشعبية العامة للجهاز<sup>3</sup> تتولى لجنة (شؤون أعضاء وموظفي الجهاز) جميع الشؤون الوظيفية لأعضاء

1 - Coztanza. M. Carlo, Member Of the Court Of Accounts (1983), " the Italian Audit Court present and Prospects" International Journal Of Government Auditing , July , p23.

2 - المادة الخامسة من قانون رقم (30) لسنة 1369 و.ر بتعديل وإضافة بعض الأحكام إلى القانون رقم (11) لسنة 1425 م. بإعادة تنظيم الرقابة الشعبية، ص 116-117.

3 - المادة رقم (23) من قانون جهاز المراجعة المالية، مرجع سابق، ص 40.

الجهاز وموظفيه المنصوص عليها في القانون وفي هذه اللائحة وتكون لها جميع الاختصاصات المخولة في القوانين واللوائح المنظمة لعمل لجنة شؤون الموظفين المنصوص عليها في قانون الخدمة المدنية "1 كما نصت المادة (20) من اللائحة التنفيذية للقانون على أن " يكون تعيين أعضاء وموظفي الجهاز، وترقيتهم ومنحهم العلاوات والبدلات المقررة ونقلهم وانتدابهم وإعارتهم بقرار من الأمين، ويتم ذلك بناء على عرض من لجنة شؤون الموظفين بالجهاز "2

ويشترط في من يعين في إحدى وظائف الجهاز كافة شروط التعيين المقررة في قانون الخدمة المدنية.3 وكذلك أن يجتاز امتحان التعيين بنجاح أمام لجنة تشكل لهذا الغرض بقرار من الأمين على أن يراعى في تشكيلها مختلف التخصصات التي يمارسها الجهاز وأن لا تقل درجة أي عضو من أعضائها عن الدرجة العاشرة، ويحدد القرار الكيفية التي يجرى بها الامتحان<sup>4</sup>. وترفع هذه اللجنة اقتراحات التعيين والترقيات إلى أمين الجهاز لاعتمادها بقرار منه دون الحاجة إلى موافقة أية جهة أخرى.

كما حرص قانون الجهاز على تمتع مراجع الجهاز بحصانة عدم قابليته للعزل إلا بالطريق التأديبي الذي تتبع فيه إجراءات محاطة بضمانات كافية، وتعتبر هذه الحصانة ركناً أساسياً لعمل مراجع الجهاز لكي يتمكن من ممارسة مهامه المكلف به بعيداً عن الخوف والضغط وأن يعمل باستقلالية وحياد، وفيما يلي المواد المؤيدة لذلك:

- المادة (33) من قانون الجهاز " أعضاء الجهاز غير قابلين للعزل إلا إذا فقد احدهم الثقة والاعتبار اللذين تتطلبهما الوظيفة وصدر بشأنه حكم من المجلس التأديبي "

- تتم محاكمة أعضاء الجهاز تأديبياً طبقاً للمادة (34) من قانون الجهاز أمام مجلس مكون من:

\* مستشار بالمحكمة العليا تنتدبه الجمعية العمومية للمحكمة رئيساً.

\* مستشار بمحكمة الاستئناف تنتدبه الجمعية العمومية للمحكمة عضواً.

\* أحد أعضاء الجهاز ممن لا يقل درجته عن درجة العضو المحال للمحاكمة يسميه الأمين عضواً

- المادة 37 من اللائحة التنفيذية للقانون: يتم تشكيل المجلس التأديبي بقرار من الأمين وفقاً لنص المادة

(34) من القانون ويعقد المجلس اجتماعاته في مقر الجهاز ولا يكون انعقاده صحيحاً إلا بحضور جميع

أعضائه، ويصدر قراراته بأغلبية الآراء<sup>5</sup>.

1 - المادة رقم (4) من اللائحة التنفيذية للقانون رقم (3) لسنة 1375 و.ر بشأن إنشاء وتنظيم جهاز المراجعة المالية، مدونة التشريعات، مؤتمر الشعب العام، العدد الخامس، 2008، ص 229.

2 - المادة رقم (20) من اللائحة التنفيذية للقانون رقم (3) لسنة 1375 و.ر بشأن إنشاء وتنظيم جهاز المراجعة المالية، مدونة التشريعات، مؤتمر الشعب العام، العدد الخامس، 2008، ص 227.

3 - المادة رقم (23) من اللائحة التنفيذية للقانون رقم (3) لسنة 1375 و.ر بشأن إنشاء وتنظيم جهاز المراجعة المالية، مدونة التشريعات، مؤتمر الشعب العام، العدد الخامس، 2008، ص 227.

4 - المادة رقم (19) من اللائحة التنفيذية للقانون رقم (3) لسنة 1375 و.ر بشأن إنشاء وتنظيم جهاز المراجعة المالية، مدونة التشريعات، مؤتمر الشعب العام، العدد الخامس، 2008، ص 228.

5 - المادة رقم (37) من اللائحة التنفيذية للقانون رقم (3) لسنة 1375 و.ر بشأن إنشاء وتنظيم جهاز المراجعة المالية، مدونة التشريعات، مؤتمر الشعب العام، العدد الخامس، 2008، ص 232.

- المادة 38 من اللائحة التنفيذية للقانون: تكون جلسات المحاكمة التأديبية سرية ويحضر المعني بنفسه وله أن يوكل محامياً للدفاع عنه ولمجلس التأديب أن يطلب حضوره شخصياً وإذا غاب صدر القرار بعد التحقيق من وصول التكليف بالحضور إليه<sup>1</sup>.

- لا يتم التحقيق إدارياً مع أعضاء الجهاز إلا بناء على أمر كتابي من الأمين يحدد به من يكلف بالتحقيق وتعرض نتائج التحقيق على الأمين للتصرف<sup>2</sup>.  
أما موظفو الجهاز فيتم التحقيق معهم ومحاكمتهم تأديبياً ومعاقتهم وفقاً للأحكام المحددة في قانون الخدمة المدنية<sup>3</sup>.

كما لا يجوز طبقاً لأحكام القانون المذكور إحالة أي من العاملين بالجهاز إلى التقاعد قبل بلوغه السن المقررة لذلك إلا بناء على طلبه وبشروط معينة. فقد جاء في المادة (30) من نفس القانون تنتهي خدمة أي من العاملين بالجهاز عند بلوغه سن الثانية والستين ويجوز عند الضرورة تمديد خدمة أي من العاملين بالجهاز لسنة واحدة قابلة للتجديد، على ألا تتجاوز المدة ثلاث سنوات، ويصدر قرار بالتمديد من اللجنة. كما يجوز إحالة أي من العاملين بالجهاز إلى التقاعد بناء على طلبه إذا بلغت مدة خدمته عشرين سنة على الأقل.

ويتضح من القراءة المتقنصة لنصوص المواد السابقة أن حصانة أعضاء الجهاز مكفولة لأن كل ما يخصهم ينظمه الجهاز. ولم تقف الحصانة الممنوحة لأعضاء جهاز المراجعة المالية عند هذا الحد فقط بل امتدت لتشمل الحصانة الأمنية. فقد نصت المادة (21) من قانون الجهاز على أن يكون للأمين وأعضاء اللجنة الشعبية وأعضاء الجهاز الفنيين صفة مأمور الضبط القضائي فيما يتعلق بتنفيذ أحكام هذا القانون، كما يجوز بقرار من اللجنة منح هذه الصفة للموظفين الفنيين الذين تتطلب طبيعة عملهم حصولهم عليها<sup>4</sup>. كما أنه لا يجوز في غير أحوال التلبس بالجريمة، القبض أو اتخاذ أي إجراء من إجراءات التحقيق مع أعضاء الجهاز إلا بإذن كتابي من اللجنة. ويتعين في حالات التلبس إبلاغ الأمين خلال الأربع والعشرين ساعة التالية للقبض<sup>5</sup>.

وما قررته أحكام المواد السابقة يعد من الضمانات الأساسية والجوهرية التي تكفل استقلالية الجهاز والنأي بأعضائه الذين يعتمد عليهم الجهاز كثيراً في القيام بمهمته عن كل المؤثرات ووسائل التهريب، وبذلك يتوافر لهم جو من الاستقلالية والطمأنينة يمكنهم من تأدية أعمالهم على أكمل وجه.

وفيما يتعلق بمرتبات العاملين بالجهاز، فتسري عليهم جميع القواعد الموضوعة لسائر موظفي الدولة، إلا ما ورد بشأنه نص خاص في القانون، فقد نصت المادة (27) من قانون الجهاز على ما يلي: 'تتولى

1 - المادة رقم (38) من اللائحة التنفيذية للقانون رقم (3) لسنة 1375 و.ر بشأن إنشاء وتنظيم جهاز المراجعة المالية، مدونة التشريعات، مؤتمر الشعب العام، العدد الخامس، 2008، ص 228.

2 - المادة رقم (35) من اللائحة التنفيذية للقانون رقم (3) لسنة 1375 و.ر بشأن إنشاء وتنظيم جهاز المراجعة المالية، مدونة التشريعات، مؤتمر الشعب العام، العدد الخامس، 2008، ص 231.

3 - المادة رقم (35) من قانون جهاز المراجعة المالية، مرجع سابق، ص 42.

4 - المادة رقم (20) من قانون جهاز المراجعة المالية، مرجع سابق، ص 40.

5 - المادة رقم (26) من قانون جهاز المراجعة المالية، مرجع سابق، ص 41.

اللجنة إعداد ملاكات وظيفية لأعضائه وموظفيه تحددها بها مسميات ودرجة الوظائف على أساس الجدول رقم (1) المرفق بالقانون رقم (15) لسنة 1981<sup>1</sup>. كما جاء بالمادة (24) من اللائحة التنفيذية لقانون الجهاز " تسري على مرتبات العاملين بالجهاز أية زيادة في المرتبات تنقرر بصفة عامة لباقي موظفي الدولة وذلك بذات الشروط والنسب التي تنقرر بها الزيادة، كما يجوز بقرار من أمانة مؤتمر الشعب العام منحهم المزايا والعلاوات والمكافآت المالية التي تتناسب مع طبيعة العمل بالجهاز"<sup>2</sup>.

ومن الاستثناءات الواردة في قانون الجهاز إجازته منح بعض المزايا المالية التشجيعية حيث تنص المادة (28) من قانون الجهاز على أن "يستحق العاملون بالجهاز علاوة تميز يصدر بتحديد قيمتها، وضوابط صرفها، وشروط استحقاقها وحجبها قرار من أمانة مؤتمر الشعب العام بناء على عرض من اللجنة"<sup>3</sup>.

من الاستثناءات الأخرى الواردة في قانون الجهاز تمتع العاملين بالجهاز ببعض المزايا الأخرى كالرعاية الصحية، المساعدة الاجتماعية ونفقات العلاج والتعويضات النقدية عما يصيبهم أثناء العمل أو بسببه من إصابات أو أمراض بشرط أن لا ترجع إلى خطئهم الشخصي وفيما يلي المواد المؤيدة لذلك:

- المادة (25) من اللائحة التنفيذية لقانون الجهاز تنص على أن "يتمتع العاملون بالجهاز وأفراد أسرهم من الدرجة الأولى بحق الرعاية الصحية، ويتم العلاج الطبي لأي منهم في المؤسسات الصحية و التشاركيات الطبية داخل الجماهيرية الليبية التي يعتمدها الجهاز، ويتحمل الجهاز نفقات العلاج بهذه المؤسسات أو التشاركيات وفقا لما يلي<sup>4</sup>:-

\* ثمن الأدوية المصروفة، ومقابل العمليات الجراحية، والفحوص المخبرية والتحليل والأشعة.

\* نفقات الإقامة والعلاج بهذه المؤسسات أو التشاركيات.

\* ثمن النظارة الطبية والأطراف الصناعية بما في ذلك الأسنان أو أجهزة السمع إذا أوصى الطبيب المختص بذلك.

- المادة (26) من اللائحة التنفيذية لقانون الجهاز تنص على أنه إذا مرض أو أصيب احد العاملين بالجهاز وتعذر علاجه بالجماهيرية الليبية بناء على تقرير طبي من جهة مختصة يتم علاجه بالخارج وفقاً للتشريعات المنظمة لذلك<sup>5</sup>.

- المادة (28) من اللائحة التنفيذية للقانون السابق نصت على أن يمنح أي من العاملين بالجهاز ممن تقع له إصابة أثناء تأديته عمله أو بسببه ونتج عنها عجز كلي أو جزئي تعويضا نقديا يقدر على أساس النسبة المئوية للعجز التي تحددها اللجان الطبية المختصة مضرورية في رتبته وقت

1 - المادة رقم (27) من قانون جهاز المراجعة المالية، مرجع سابق، ص41.

2- المادة رقم (24) من اللائحة التنفيذية للقانون رقم (3) لسنة 1375 و.ر بشأن إنشاء وتنظيم جهاز المراجعة المالية، مدونة التشريعات، مؤتمر الشعب العام، العدد الخامس، 2008، ص 229.

3 - المادة رقم (28) من قانون جهاز المراجعة المالية، مرجع سابق، ص41.

4 - المادة رقم (25) من اللائحة التنفيذية للقانون رقم (3) لسنة 1375 و.ر بشأن إنشاء وتنظيم جهاز المراجعة المالية، مدونة التشريعات، مؤتمر الشعب العام، العدد الخامس، 2008، ص 229.

5 - المادة رقم (26) من اللائحة التنفيذية للقانون رقم (3) لسنة 1375 و.ر بشأن إنشاء وتنظيم جهاز المراجعة المالية، مدونة التشريعات، مؤتمر الشعب العام، العدد الخامس، 2008، ص 229.



الإصابة عن ثلاث سنوات أما إذا ترتب عن الإصابة الوفاة فيؤدى لأسرته تعويض قدره مرتب خمس سنوات ويؤدى دفعة واحدة.<sup>1</sup>

من خلال المادة السابقة نلاحظ تأكيد القانون المذكور "قانون الجهاز" على أن الجهاز يخضع لنفس القوانين المعمول بها في الدولة والمتعلقة بتحديد المرتبات وما في حكمها. فقد نصت الفقرة الأخيرة من المادة المعنية (28) على تحديد المرتب في تطبيق أحكام هذه المادة وفقا لتعريف المرتب الوارد بالقانون رقم (15) لسنة 1981 المشار إليه.

- المادة (30) من اللائحة التنفيذية لقانون الجهاز تنص على أن تصرف مساعدة اجتماعية للعاملين عند زواجهم لأول مرة وفي حالة وفاة أحد أقاربهم من الدرجة الأولى من صندوق العاملين بالجهاز، على أن يقدم المستندات المؤيدة لذلك، ويحدد قرار تنظيم الصندوق قيمتها وكيفية صرفها.<sup>2</sup>

- المادة (31) من اللائحة التنفيذية لقانون الجهاز تنص على أن تصرف في حالة وفاة أحد العاملين بالجهاز نفقات جنازة بواقع مرتب شهرين تؤدى إلى أحد الزوجين أو أحد الأبناء أو الأقارب على أن تتم تسوية إجراءات الصرف خلال أسبوع من تاريخ الوفاة.<sup>3</sup>

وحرصاً من المشرع على وصول هذه المزايا إلى جميع العاملين بالجهاز وعدم التصرف في المبالغ المخصصة لتحقيق هذه الامتيازات وذلك بهدف تدعيم دور مراجع الجهاز وتعزيز استقلاليتته فقد جاء في المادة (32) من اللائحة التنفيذية لقانون الجهاز على أن تدرج الاعتمادات اللازمة للرعاية الصحية والتعويض عن إصابة العمل والعلاج الطبي في ميزانية الجهاز، ولا يجوز الصرف منها إلا في الأغراض المخصصة لها.<sup>4</sup>

**نلاحظ هنا أن قانون جهاز المراجعة المالية لم يحدد أية معايير (خاصة) حول كيفية احتساب المرتبات أو العلاوات أو الترقيات لمراجعين الجهاز، وإنما اعتمد على اللوائح والقواعد المعمول بها والمطبقة على باقي موظفي الدولة، مما يعتبر انتقاصا في القانون.**

ولمعالجة ذلك (النقص) صدر قرار أمانة مؤتمر الشعب العام رقم (161) لسنة 2008 والذي ورد فيه تحديد مرتبات الأعضاء والموظفين العاملين بجهاز المراجعة المالية طبقا للجدول المرفق بقرار أمانة مؤتمر الشعب العام رقم (131) لسنة 1376 ووفقا للجدول المذكور يتم احتساب مرتبات العاملين (الأعضاء والموظفين) لجهاز المراجعة المالية على أساس كل من (درجاتهم الوظيفية، الزيادة السنوية المخصصة لكل درجة، نسبة الزيادة متعلقة بدرجاتهم الوظيفية، العلاوة السنوية) يضاف إليه مبلغ قدره

---

1 - المادة رقم (28) من اللائحة التنفيذية للقانون رقم (3) لسنة 1375 و.ر بشأن إنشاء وتنظيم جهاز المراجعة المالية، مدونة التشريعات، مؤتمر الشعب العام، العدد الخامس، 2008، ص 229.

2 - المادة رقم (30) من اللائحة التنفيذية للقانون رقم (3) لسنة 1375 و.ر بشأن إنشاء وتنظيم جهاز المراجعة المالية، مدونة التشريعات، مؤتمر الشعب العام، العدد الخامس، 2008، ص 230.

3 - المادة رقم (31) من اللائحة التنفيذية للقانون رقم (3) لسنة 1375 و.ر بشأن إنشاء وتنظيم جهاز المراجعة المالية، مدونة التشريعات، مؤتمر الشعب العام، العدد الخامس، 2008، ص 231.

4 - المادة رقم (32) من اللائحة التنفيذية للقانون رقم (3) لسنة 1375 و.ر بشأن إنشاء وتنظيم جهاز المراجعة المالية، مدونة التشريعات، مؤتمر الشعب العام، العدد الخامس، 2008، ص 229.

135. دل شامل علاوة السكن كما حدد الجدول المعني الحد الأدنى للترقية من درجة وظيفة إلى درجة وظيفة أخرى.

وتجدر الإشارة هنا إلى أنه يجب أن تكون مرتبات مراجع الجهاز والبدلات والمزايا والحوافز المالية بمستوى الأعباء الموكولة إليه والمهام الجسام التي يضطلع بها، وذلك لتوافر جو من الاستقلالية والطمأنينة يمكنه من تأدية أعماله بصورة المطلوبة وعلى الوجه الصحيح .

من خلال استعراض الفقرات السابقة يمكن القول أن قانون المراجعة المالية تضمن الكثير من الموارد التي تحقق أو تكفل قدر جيد من الاستقلالية العضوية، والذي يعتبر إحدى المقومات الأساسية لاستقلالية الأجهزة العليا للرقابة والذي يقصد بها أن يعطى لجهاز المراجعة المالية الحرية الكاملة في تعيين الموظفين وترقيتهم ونقلهم وإحالتهم إلى التقاعد وإقرار الحوافز ومنحهم الإجازات وإنهاء خدماتهم وأن يتمتع كذلك العاملون بحصانة عدم قابلية العزل إلا بالطرق التأديبية التي تتبع فيها إجراءات خاصة محاطة بضمانات كافية. والذي أكدت عليه المعايير الدولية للرقابة المالية في مؤتمراتها المختلفة (ليما- مكسيكو)، والتي أشارت إلى أن استقلالية أعضاء وموظفي الأجهزة العليا للرقابة، يجب أن يكفله القانون، كما ينبغي أن ينص الدستور على كيفية تعيينهم وعلى إجراءات إقالتهم من وظائفهم بشكل يؤدي إلى ضمان استقلاليتهم وحيادهم حتى لا يتعرضوا لضغوط تؤثر على مهامهم واختصاصاتهم الرقابية<sup>1</sup>. كما أن توصيات المؤتمر الثالث لمجموعة العمل للأجهزة العليا للرقابة والمحاسبة في الدول العربية (التي سبق الإشارة إليه) قد نادى بضرورة الاستقلالية العضوية للأجهزة العليا للرقابة المالية.

وللتأكيد والمحافظة على استقلالية عضوية العاملين بالجهاز ولعدم إخضاعهم لأي سلطة خارجية ولضمان حيادهم وعدم وضعهم تحت تأثير المصالح الشخصية نصت المادة (25) من قانون الجهاز على أن لا يجوز لأعضاء وموظفي الجهاز الجمع بين وظائفهم وبين أي عمل آخر ولو في غير أوقات العمل الرسمية إلا بإذن من اللجنة<sup>2</sup>.

##### 5- نطاق المراجعة.

حددت المادة رقم (5) من قانون الجهاز التي سبق الإشارة إليها إليها الجهات الخاضعة لمراجعة الجهاز بجميع الجهات التي تمول من الميزانية العامة للدولة أو التي تكون مملوكة لها كلياً أو جزئياً، كما نصت الفقرة رقم (10) من المادة المذكورة أعلاه على أن يخضع لمراجعة الجهاز أية جهة أخرى يصدر بإخضاعها قرار من مؤتمر الشعب العام<sup>3</sup>.

ومن ذلك يتضح أن السلطة التشريعية وليست التنفيذية هي التي تحدد نطاق المراجعة التي يمارسها الجهاز فنطاق مراجعة الجهاز يتم تحديده من قبل السلطة التشريعية (مؤتمر الشعب العام) وتملى عليه من خلال تكليفه بأعمال المراجعة التي تقرها هذه السلطة.

<sup>1</sup> - طارق الساطي، مرجع سابق، ص 16.

<sup>2</sup> - المادة رقم (25) من قانون جهاز المراجعة المالية، مرجع سابق، ص 41.

<sup>3</sup> - المادة رقم (5) من قانون جهاز المراجعة المالية، مرجع سابق، ص 33-34.

وتجدر الإشارة هنا أن المعايير الدولية للرقابة المالية قد شددت على ضرورة امتداد مراجعة أجهزة الرقابة المالية لتصل للمال العام أينما وجد لذلك يجب أن ينص دستور الدولة على الاختصاصات الأساسية لأجهزة الرقابة المالية العليا تاركاً تفصيلات هذه الاختصاصات للقانون مؤكداً على وجوب شمول مراجعة الأجهزة العليا للرقابة المالية لكافة الأمانات والدوائر والمؤسسات العامة (الحكومية) سواء ظهرت تقديرات اعتماداتها في الميزانية العامة أم لا<sup>1</sup>.

#### 6- حرية الجهاز في وضع لائحته الداخلية.

تتضمن هذه اللائحة كافة التفاصيل المتعلقة بالعمل الرقابي التي تتضمن إجراءات وأساليب المراجعة وكذا عناصر العمليات التالية التي تمتد إليها المراجعة بالإضافة إلى تنظيم شؤون موظفي وأعضاء الجهاز من حيث الاختيار والتعيين والترقية والندب والنقل والإقالة والتأديب.

ونظراً لأهمية ما تضمنته هذه اللائحة، فقد اعتبر حق الأجهزة العليا للرقابة المالية في وضع وإصدار لوائحها الداخلية الخاصة بمباشرة مهامها وموظفيها وأعضائها إحدى المتطلبات الأساسية للاستقلالية الإدارية لهذه الأجهزة، لعل خير دليل على ذلك ما جاء من ضمن توصيات المؤتمر الثالث لمجموعة العمل للأجهزة العليا للرقابة والمحاسبة في الدول العربية والتي نصت على أن "تُعطى للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبية الحرية الكاملة في وضع لوائحها وأنظمتها الداخلية بحيث تصدر جميعها بقرارات من رؤسائها ودون تدخل إبي جهة"<sup>2</sup>

وقد أعطى لجهاز المراجعة المالية الحرية التامة في وضع لوائحها الداخلية الخاصة بإدارة أعماله وموظفيه وفيما يلي المواد المؤيدة لذلك:

- المادة (7) من قانون الجهاز تنص على أن "يمارس الجهاز الاختصاصات المتعلقة بالمراجعة

المالية، ويتكون من تقسيمات إدارية يصدر بتحديداتها وبيان اختصاصاتها قرار من اللجنة"<sup>3</sup>.

- المادة (50) من قانون الجهاز التي نصت على أن "تصدر اللائحة التنفيذية لهذا القانون بقرار من

أمانة مؤتمر الشعب العام بناء على عرض من اللجنة الشعبية العامة لجهاز المراجعة المالية"<sup>4</sup>.

من خلال القراءة المتفحصة لنص المادة السابقة (50) نلاحظ أن المشرع الليبي قد أعطى حق وضع القواعد التفصيلية لأحكام قانون الجهاز للجهاز وحده، وذلك عن طريق تقديم مقترح من اللجنة الشعبية العامة للجهاز تبين فيها اللوائح التي ترى لزوم إصدارها لضمان تنفيذ أحكام هذا القانون ويتم إصدار هذه اللائحة بقرار من مؤتمر الشعب العام (السلطة التشريعية) ليمنحها صفة القبول والإلزام.

- المادة (6) من اللائحة التنفيذية لقانون الجهاز تنص على أن تنشأ فروع ومكاتب ووحدات للجهاز

بالشعبيات بقرار من اللجنة بناء على عرض من الأمين ويحدد القرار اختصاص هذه الفروع والمكاتب

والوحدات بمدراء تتم تسميتهم بقرار من اللجنة<sup>1</sup>.

<sup>1</sup> - lima Declaration, op.cit.p14

2 - المجموعة العربية، مرجع سابق، ص19.

3 - المادة رقم (7) من قانون جهاز المراجعة المالية، مرجع سابق، ص 34.

4 - المادة رقم (50) من قانون جهاز المراجعة المالية، مرجع سابق، ص 46.

## 7- تقارير جهاز المراجعة المالية.

تمثل تقارير المراجعة (الرقابة) خلاصة للاستنتاجات والاقتراحات والتوصيات والمسؤوليات المترتبة عن المخالفات التي تصل إليها الأجهزة العليا للرقابة المالية من خلال قيامها بأعمالها الرقابية المناطة بها، بالإضافة إلى بيان أوجه القصور وعناصر الضعف للإدارات والجهات الخاضعة لمراجعة الجهاز، وكيفية معالجة القضايا المختلفة، وكل ذلك يكون مدعماً بأدلة الإثبات والبيانات الإحصائية. ويستمد تقرير المراجعة مشروعيته من الدستور والمعايير والإعلانات الدولية والتشريعات المحلية المتعلقة بالمراجعة المالية.

وقد أكدت المعايير الدولية للرقابة المالية على ضرورة أن ينص الدستور على تكليف الأجهزة الرقابية العليا بتقديم تقرير سنوي للسلطة التشريعية، بالإضافة إلى أية تقارير تستدعي الحاجة إليها، وأن تصاغ التقارير بصورة سهلة ومفهومة ودقيقة، مع المحافظة على المعلومات السرية<sup>2</sup>.

ولغرض دعم استقلالية الجهاز فقد نصت المعايير الدولية للرقابة المالية على ضرورة أن لا يفرض على التقارير أية قيود سواء في محتواها (هذا يتطلب أن يعطي للجهاز الحرية الكاملة في كتابة الحقائق التي نتجت عن عملية المراجعة) أو في موعد تقديمها.

كما أن توصيات المؤتمر الثالث لمجموعة العمل للأجهزة العليا للرقابة والمحاسبة في الدول العربية دعمت السير تجاه الاستقلالية الإدارية للأجهزة العليا للرقابة، قد نادى بضرورة أن يكون للجهاز الأعلى علاقة وثيقة بالسلطة التشريعية في الدولة، وذلك من خلال وضع السلطة التشريعية في الصورة الحقيقية التي تتم بها إدارة الأموال العامة من خلال ما تقدمه لها من تقارير.

وفي الجماهيرية الليبية نص قانون جهاز المراجعة المالية على القواعد والإجراءات التي تحكم تقارير الجهاز، على إلزام الجهاز بتقديم تقريره، السنوي حول نشاطاته وملاحظاته وتوصياته، وأي تقارير أخرى خلال السنة المالية عن القضايا التي يرى أنها على درجة كبيرة من الأهمية تقتضي سرعة اطلاع السلطة المسؤولة عليها.

فقد نصت المادة (49) من قانون الجهاز على أن "يقدم الجهاز إلى المؤتمرات الشعبية الأساسية تقريراً سنوياً وأفيا عن أعماله وملاحظاته وتوصياته ويجوز له كلما اقتضى الأمر أن يقدم للجهات المعنية تقارير عن المسائل والموضوعات التي تكشف عنها أعمال الفحص والمراجعة ويرى أنها من الأهمية والخطورة بحيث يقتضي الأمر سرعة النظر فيها"<sup>3</sup>  
من خلال القراءة المتفحص لنص المادة السابقة يمكن تسجيل بعض الملاحظات.

1 - المادة رقم (6) من اللائحة التنفيذية للقانون رقم (3) لسنة 1375 و.ر بشأن إنشاء وتنظيم جهاز المراجعة المالية، مدونة التشريعات، مؤتمر الشعب العام، العدد الخامس، 2008، ص 224.

2 - lima Declaration, op.cit.p13

3 - المادة رقم (49) من قانون جهاز المراجعة المالية، مرجع سابق، ص 46.

1- يقدم جهاز المراجعة المالية نوعين من التقارير، تقرير سنوي يتضمن عرضا وافيا لأهم أوجه نشاط الجهاز خلال السنة التي يغطيها التقرير، وتقارير خاصة يقدمها الجهاز في أي وقت خلال السنة المالية عن القضايا التي يرى أنها على درجة كبيرة من الأهمية والخطورة تقتضى سرعة اطلاع السلطات المسؤولة عليها.

2- ونحن نعتقد أن المادة السابقة لم تعبر بوضوح عما تتصرف إليه مقاصد المشرع فيما يتعلق بالجهات التي ترفع إليها تقارير الجهاز. ولغرض إزالة هذا اللبس والغموض رجعنا إلى قانون جهاز الرقابة الشعبية رقم (11) لسنة 1996 ولائحته التنفيذية والذي اعتمد عليه المشرع بقوة عند إصدار قانون جهاز المراجعة المالية، فقد نصت المادة العاشرة الواردة في القسم الأول من الباب الثاني والمتعلق باختصاصات قسم الرقابة المالية على أن "يختص قسم الرقابة المالية... ويتولى أمين اللجنة الشعبية إعداد وتقديم التقرير السنوي إلى المؤتمرات الشعبية الأساسية عن مؤتمر الشعب العام وصورة منه إلى اللجنة الشعبية العامة واللجنة الشعبية العامة للمالية، كما يجوز تقديم تقارير مماثلة كلما دعت الضرورة في المسائل التي يرى الجهاز أنها من الأهمية أو الخطورة بحيث يقتضى الأمر سرعة النظر فيها<sup>1</sup>.

وعليه فإن تقارير جهاز المراجعة المالية تقدم إلى كل من السلطة التشريعية التي يتبعها الجهاز "مؤتمر الشعب العام" والسلطة التنفيذية التي تساعد تقارير الجهاز في معرفة أخطاء الإدارة والاعتماد على توصياته لتحسين العمل، وهذا ما أكدت عليها المعايير الدولية للرقابة المالية ونصت عليها معظم التشريعات المالية والمتعلقة بالأجهزة الرقابية في دول العالم المختلفة فعلى سبيل المثال في جمهورية مصر العربية ترفع تقارير الجهاز المركزي للمحاسبات إلى رئيس الجمهورية، وإلى مجلس الشعب، وإلى رئيس مجلس الوزراء، أما تقرير ديوان المراقبة العامة بالسعودية فيرفع إلى الملك، كما ترسل صورة منه إلى مجلس الوزراء وأخرى إلى وزارة المالية والاقتصاد الوطني.

وقد ذهبت بعض التشريعات الرقابية أبعد من ذلك، ففي الولايات المتحدة الأمريكية نص قانون إنشاء مكتب المحاسبة الأمريكي (GAO) على ضرورة أن يقوم المكتب بنشر تقريره السنوي عبر وسائل الإعلام المختلفة حتى يتمكن المجتمع الأمريكي من الاطلاع على واقع إدارة الأموال العامة والمخالفات المكتشفة في هذه الإدارة من خلال هذه التقارير<sup>2</sup>

وكما جاء في قانون محكمة المحاسبات الفرنسي عام 1938 م يتم نشر التقرير الهام في الجريدة الرسمية ويتضمن كل ما ورد فيه من ملاحظات وإجابات الوزارات والدوائر المختصة.

وأكد إعلان طوكيو المتعلق بالمساءلة العامة في عام 1985 على ضرورة علانية التقارير الرقابية واعتبر التقارير الصادرة عن الأجهزة العليا للرقابة المالية أداة للمساءلة ومن أجل أن تكون هذه الأداة

1 - المادة (10) من قانون جهاز الرقابة الشعبية رقم (11) لسنة 1425م ولائحته التنفيذية، ص 8.

2 - United States , General Accounting Office

ناجحة لابد من تقديم هذه التقارير إلى كافة وسائل الإعلام كي يطلع عليها الشعب والجهات المعنية وتتم دراسة وتحليل الملاحظات والمخالفات التي احتوتها هذه التقارير.<sup>1</sup>

تجدر الإشارة هنا أنه بالإضافة إلى التقارير السابقة يعد الجهاز تقارير بنتائج مراجعة الميزانيات والقوائم المالية والحسابات الختامية للجهات الخاضعة لمراجعته ويرسلها إلى الجهات المختصة متضمنة رأيه فيما إذا كانت الميزانية والحسابات الختامية تعبر عن حقيقة المركز المالي وعن نتائج الأعمال وأي ملاحظات أو تحفظات أخرى فقد جاء في الفقرة الخامسة من المادة (15) من قانون الجهاز على اللجان الشعبية ولجان الإدارة و المسؤولين في الهيئات والمؤسسات والشركات العامة المملوكة للدولة كلياً أو جزئياً عرض الملاحظات التي ترد في التقارير المقدمة إليها من الجهاز على الجمعيات العمومية أو غيرها من الهيئات والمجالس واللجان المختصة باعتماد الميزانية والحسابات الختامية لهذه الجهات وللجهاز أن يحضر الاجتماعات التي تعقد لمناقشة واعتماد الميزانية والحسابات الختامية.<sup>2</sup>

ومن العرض السابق يمكن القول أن قانون الجهاز قد أعطى له الحرية التامة في إعداد التقارير سواء كان ذلك في الموعد أو في المحتوى كما أنه ربط تقارير الجهاز بالسلطة التشريعية مما يزيد من الاستقلالية الإدارية للجهاز، بمعنى أن تقارير الجهاز لا تخضع إلى السلطة التنفيذية بل تذهب مباشرة إلى السلطة التشريعية، وهذا يتفق مع ما نادى به المعايير الدولية للرقابة المالية، ومع ما هو مطبق في الأجهزة الرقابية الرائدة في هذا المجال.

وتعتبر تقارير الجهاز باختلاف أنواعها وما تحتويه من معلومات مصدراً هاماً يتم الاعتماد عليه في كثير من القرارات من جانب كافة الأطراف المستفيدة ولكي تكون المراجعة مفيدة ومهابة الجانب وتحقق الأهداف المرجوة منها، لابد أن تلقى تقارير أجهزة المراجعة وما تحتويه من ملاحظات وتوصيات اهتمام كافة المعنيين، الجهات الخاضعة للمراجعة والسلطة التنفيذية بالإضافة إلى السلطة التشريعية وهذا ما نادى بها معظم التوصيات الرقابية الصادرة عن المنظمات الدولية والإقليمية.<sup>3</sup>

وفي هذا الإطار فقد تضمن قانون الجهاز عدداً من النصوص المؤيدة لهذا الاتجاه أهمها ما نصت عليه المادة(9) من اللائحة التنفيذية لقانون الجهاز: تخطر الجهات الخاضعة لمراجعة الجهاز بالملاحظات والتوصيات التي يراها لازمة للحفاظ على المال العام وحسن إدارته وعلى الجهات المذكور معالجتها أو أخذها بعين الاعتبار وتقديم ردودها على الملاحظات في بحر ثلاثين يوماً من وصولها إليها.<sup>4</sup> وما نصت عليه المادة (48) من قانون الجهاز الفقرة السابعة على اعتبار عدم الرد على استفسارات الجهاز أو ملاحظاته أو التأخر في الرد عليه في الوقت المناسب في حكم المخالفات المالية التي تستوجب المساءلة عنها.<sup>5</sup>

1 - ماهر العبيدي، (1985)، مبادئ الرقابة المالية، ص28.

2 - الفقرة الخامسة من المادة رقم (15) من قانون الجهاز، مرجع سابق، ص37.

3 - المنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة والمحاسبة (الانتوساي)، إعلان مكسيكو بشأن الاستقلالية، ص2-4. www. Issai.org

4 - المادة رقم (9) من اللائحة التنفيذية للقانون رقم (3) لسنة 1375 و.ر بشأن إنشاء وتنظيم جهاز المراجعة المالية، مدونة التشريعات، مؤتمر الشعب العام، العدد الخامس، 2008، ص 224.

5 - الفقرة السابعة من المادة رقم (48) من قانون الجهاز، مرجع سابق، ص45.

وهناك العديد من الضوابط التي تحكم إعداد التقارير الرقابية من أهمها أن يكون أسلوب التقرير الرقابي ملائماً ووافياً وواضحاً ومعتدلاً ومتوازناً و يوثق الصلة بالموضوع الذي يعالجه، وأن يقدم في الوقت المناسب، وأن يكون منصفاً وصادقاً حتى يحوز على ثقة الجهات التي يرفع إليها.

وفي هذا الإطار يرى بعض الكتاب<sup>1</sup> (Needles and Pomeranz 1985) أن هناك مصدرين أو اتجاهين لتحديد شكل ومحتوى تقارير المراجعة. الاتجاه الأول، الذي يرى تحديد محتويات وشكل التقرير بواسطة التشريعات والقوانين المختلفة كما هو الحال في جمهورية مصر العربية، والاتجاه الثاني يرى تحديد محتويات وشكل التقرير بمعرفة المنظمات المهنية المختصة بشؤون المهنة، كما هو الحال في الولايات المتحدة الأمريكية (GAO&AICPA) وطبقاً للاتجاه الأول يلتزم المراجع بمحتويات موحدة لتقرير المراجعة، من خلال القوانين والتشريعات المختلفة، بينما يتحدد محتوى التقرير في ظل الاتجاه الثاني من خلال الإصدارات المهنية، التي تصدرها المنظمات المهنية المختلفة.

أما الوضع في ليبيا فهو يختلف تماماً فلم يتعرض المشرع (قانون جهاز المراجعة المالية، قانون رقم 116 لسنة 1973 و.ريشان تنظيم مهنة المحاسبة والمراجعة في ليبيا ) وحتى نقابة المحاسبين والمراجعين الليبيين المختصة بتنظيم شؤون المهنة للمعايير الواجب مراعاتها عند إعداد وصياغة تقارير المراجعة إنما ترك الباب مفتوحاً على مصراعيه للتقدير الشخصي للمراجع

#### 8- حق الحصول على البيانات والاطلاع عليها

أكدت المعايير الدولية للرقابة المالية على ضرورة أن يعطى جهاز المراجعة الأعلى الحرية الكاملة من خلال القانون في الاطلاع على كافة المستندات والسجلات والوصول إلى جميع الشركات الخاضعة لمراجعتهم وطلب أي معلومات من أي شخص أو جهة تتوفر لديها تلك المعلومات بما في ذلك السرية منها والتي تكون ضرورية لأداء مهام الجهاز بكفاءة واستقلالية تامة. وأعطى قانون الجهاز الحرية التامة للجهاز في الحصول على كافة البيانات والمعلومات الضرورية لأداء عمله وفيما يلي المواد المؤيدة لذلك:

- المادة (9) من قانون الجهاز تنص على أن يقوم الجهاز...، وله أن يمارس هذا الاختصاص في مقر الجهاز أو فروعه أو في مقر تلك الجهات وعليها تقديم حساباتها إليه عند طلبه، كما للجهاز حق الاتصال المباشر بتلك الجهات وطلب البيانات التي يراها لازمة لأداء دوره<sup>2</sup>.
- المادة (10) من القانون المذكور التي نصت على أن للجهاز القيام في أي وقت بالفحص أو التفتيش المفاجئ للخزائن العامة والحسابات والمخازن وأن يفحص المستندات والسجلات أو أية ورقة يراها لازمة لأعمال المراجعة بما في ذلك السرية منها وله أن يحتجز ما يراه من هذه المستندات أو السجلات أو الأوراق أو الوثائق الأخرى أو الحصول على نسخ منها وله أن يطلب من الشخص

<sup>1</sup> - Needles J.R and Pomeranz Felix, Comparative International Auditing Standards. International Accounting section of the American Accounting Association.1985.

2 - المادة رقم (9) من قانون الجهاز، مرجع سابق، ص35...

المعهود إليه بها أو المسؤول عنها أن يقدم شهادة موقعة منه تثبت صحتها وله استدعاء من يرى لزوم سماع أقواله.<sup>1</sup>

- المادة (14) من قانون الجهاز تنص على أن :على اللجنة إذا ما ثبت لها أن هناك تصرفات ألحقت ضرراً بالمال العام أن توقف التصرف في حسابات الجهات التي لحقها الضرر لدى المصارف، ويجوز لها إيقاف أي شخص عن العمل إذا امتنع عن تقديم المستندات والأوراق المطلوبة والتي تتطلبها المراجعة المالية وذلك لمدة لا تتجاوز الأسبوعين قابلة للتديد لمرة واحدة.<sup>2</sup>
- المادة (48) من قانون الجهاز تنص في الفقرتين ( السادسة ، الثامنة) يعتبر من ضمن المخالفات المالية في تطبيق أحكام القانون ما يلي<sup>3</sup>:

1- عدم موافاة الجهاز بأية مستندات يقتضي تنفيذ هذا القانون موافاته بها.

2- عدم موافاة الجهاز بغير عذر مقبول بما يطلبه من حسابات أو مستندات لازمة لتأييدها.

مما سبق يمكن القول أن المشرع أعطى للجهاز الحرية التامة في الحصول على كافة المستندات والسجلات والوثائق وأية معلومة أخرى يراها ضرورية لإتمام عملية المراجعة على الوجه الأكمل، بما في ذلك السرية منها، وله أن يحتفظ بما يراه من المستندات أو الوثائق أو السجلات أو الأوراق أو الحصول على صورة منها، إذا تطلبت عملية المراجعة ذلك لحين الانتهاء منها، ويباشر الجهاز عمليات الفحص والمراجعة المنصوص عليها في القانون إما في مقر الجهات الخاضعة للمراجعة والتي تتواجد بها السجلات والحسابات والمستندات المؤيدة لها، وإما في مقر الجهاز وفقاً لما يراه أمين الجهاز محققاً للمصلحة العامة، وله الحق في استدعاء من يرى لزوم سماع أقواله من العاملين بالجهات الخاضعة لمراجعة الجهاز، واعتبار القانون كل التصرفات التي تعيق الجهاز في مباشرة اختصاصاته بما في ذلك عدم موافاته بالمعلومات والبيانات والسجلات بغير عذر مقبول، مخالفة يعاقب مرتكبها تأديبياً على الوجه المبين في القانون.

ونحن نرى في هذا الخصوص بأنه ينبغي على جهاز المراجعة المالية بناء علاقة طيبة مع الجهات الخاضعة لمراجعته، ويكون ذلك عن طريق تفهم الجهات الخاضعة للرقابة لدور وظيفة الجهاز، وهذا يفرض على الجهاز تبني سياسة الاتصال المستمر مع الجهات موضوع المراجعة أثناء عملية المراجعة وكذلك تعزيز الثقة بين الجهات الخاضعة للمراجعة والعاملين فيها من جهة ومراجعي جهاز المراجعة المالية من جهة أخرى، حيث تسعى الجهة موضوع المراجعة إلى تطبيق العديد من القواعد والإجراءات لتضمن التزام موظفيها بتطبيق القانون في حين يتمسك مراجعو الجهاز بمعايير المراجعة بعيداً عن إثارة المشاكل. وهذه الوضعية تساعد الجهاز في الحصول على كافة المعلومات التي يحتاجها بصراحة وحرية

1 - المادة رقم (10) من قانون الجهاز، مرجع سابق، ص35.

2 - المادة رقم (14) من قانون الجهاز، مرجع سابق، ص36.

3 - الفقرة السادسة والثامنة من المادة رقم (48) من قانون الجهاز، مرجع سابق، ص45.



كاملة وكذلك على إجراء نقاشات في جو ملؤه الاحترام والتفهم المتبادل مع احتفاظ الجهاز باستقلاليته. الأمر الذي يؤدي إلى تحقيق مراجعة مالية تتصف بالكفاءة والفعالية.

#### 9- أساس الترقية وشغل الوظيفة في الجهاز.

يتفق قانون الجهاز بعض الشيء مع ما نادى بها معايير المراجعة الصادرة عن (AGO) على ضرورة إبعاد المراجعين عن الضغوط السياسية وذلك لضمان قدرتهم على أداء المراجعة بموضوعية، وإعداد تقرير عن ملاحظاتهم وأرائهم واستنتاجاتهم بموضوعية دون خوف، وأن يكون المراجعون خاضعين لنظام تكون فيه المكافأة والتدريب وشغل الوظيفة والترقية قائمة على أساس الجدارة. فقد نصت المادة (21) من اللائحة التنفيذية لقانون الجهاز على أن يتم التفتيش الفني على أعضاء الجهاز وموظفيه حتى الدرجة الثانية عشر وعلى المستحقين للترقية من الأعضاء والموظفين الفنيين على أن تؤخذ تقارير التفتيش في الاعتبار عند الترقية، كما يخضع لنظام التفتيش المقترحين للحصول على العضوية ويشترط لمنحهم صفة العضوية الحصول على درجة كفاءة لا تقل عن جيد جدا .

#### 10- الاستقلالية المالية لجهاز المراجعة المالية.

الاستقلالية المالية تعنى أن يكون للجهاز الأعلى للمراجعة المالية ميزانية مستقلة يقوم بإعدادها على أن تعتمد مباشرة من السلطة التشريعية دون تدخل أو تعديل من أي جهة تنفيذية وأن تعطى للجنة العليا في الجهاز الصلاحية التامة في تنفيذ ميزانية الجهاز في إطارها القانوني ودون تدخل أي جهة، فضلا عن أبعاد الجهات التنفيذية عن مراجعة واعتماد حسابات الجهاز كأن يتم الاكتفاء بالرقابة الداخلية. وأكدت المعايير الدولية للرقابة المالية على أهمية الاستقلال المالي للأجهزة العليا للرقابة المالية حيث نادى بضرورة تزويد هذه الأجهزة بالموارد المالية الكافية حتى تستطيع القيام بأعمالها على أكمل وجه، بل ذهب إلى أبعد من ذلك فأعطت الحق للأجهزة العليا للرقابة المالية في اللجوء مباشرة إلى السلطة التشريعية إذا كانت الموارد المتاحة غير كافية ولا تسمح لها بالقيام بالمهام المنوطة بها<sup>1</sup>.

وفيما يلي عرض لمظاهر الاستقلالية المالية للجهاز.

#### أ- الموارد المالية للجهاز

للجهاز ميزانية سنوية تقديرية مستقلة تعد قبل بداية السنة المالية للدولة بثلاثة أشهر على الأقل، وتبدأ السنة المالية للجهاز مع بداية السنة المالية للدولة وتنتهي بانتهائها<sup>2</sup> وتتكون الموارد التي تخصص لميزانية الجهاز من<sup>3</sup>:

1- الاعتمادات المالية التي تخصص للجهاز في ميزانية الدولة.

1 - منظمة الإنتوساي، إعلان مكسيكو بشأن الاستقلالية، ص 5.

2 - المادة رقم (36) من قانون الجهاز، مرجع سابق، ص 43.

3 - المادة رقم (37) من قانون الجهاز، مرجع سابق، ص 43.

2- الإيرادات المالية التي يحصل عليها مقابل ما يقوم به من أعمال الفحص والمراجعة والاستشارات المالية والفنية للجهات الخاضعة للرقابة.

يتضح من نص المادة السابقة أنه لم يرد من ضمن الموارد المخصصة لميزانية جهاز المراجعة المالية، نقطتان مهمتان وهما:

- الوفورات المحققة من ميزانيات السنوات السابقة.

- أية موارد أخرى تقرر للجهاز.

وعلى الرغم من ورود هاتين الفقرتين في كل من قانون جهاز الرقابة الشعبية رقم (11) لسنة 1996 م في المادة رقم (66) والمتعلقة بالموارد التي تخصص لميزانية الجهاز المذكور<sup>1</sup>، وكذلك في القانون رقم (2) لسنة 2003 م بشأن تنظيم جهاز التفتيش و الرقابة الشعبية في المادة رقم (27) التي تبين الموارد المكونة لميزانية جهاز التفتيش والرقابة<sup>2</sup>.

وقد يفهم من نص المادة السابقة رقم (37) أن جهاز المراجعة المالية مطالب دون غيره (جهاز التفتيش والرقابة الشعبية) بإرجاع الوفورات المحققة من ميزانيات الجهاز عن السنوات السابقة إلى الجهة المختصة، وكذلك عدم تخصص أية موارد أخرى للجهاز بخلاف المنصوص عليها في المادة السابقة. وهذه القيود قد تؤدي إلى عرقلة عمل الجهاز.

ب- إعداد الميزانية واعتمادها.

يتم إعداد تقديرات الميزانية من اللجنة الشعبية العامة للجهاز ترسل إلى أمانة المؤتمر العام في المواعيد المقررة لاعتمادها وفقاً للتشريعات المعمول بها وتدرج ميزانية الجهاز بعد اعتمادها في الميزانية العامة للدولة.

حيث نصت المادة 40 من اللائحة التنفيذية لقانون الجهاز على أن تعد اللجنة مشروع الميزانية السنوية التقديرية للجهاز وتقدمه إلى أمانة مؤتمر الشعب العام قبل بداية السنة المالية الجديدة بثلاثة أشهر لاعتماده وفقاً للتشريعات النافذة وتدرج ميزانية الجهاز بعد اعتمادها في الميزانية العامة للدولة<sup>3</sup>.

ج- تنفيذ الميزانية.

للجنة الشعبية العامة للجهاز الصلاحيات المخولة للجنة الشعبية العامة للمالية في تنفيذ ميزانية الجهاز<sup>4</sup>. ويتم الصرف على جميع أوجه الإنفاق في حدود الميزانية المعتمدة وفقاً للأسس والضوابط المنصوص عليها في التشريعات المالية النافذة<sup>5</sup>.

د - مراجعة حسابات الجهاز.

1 - المادة رقم (66) من قانون جهاز الرقابة الشعبية رقم (11) لسنة 1996 ولائحته التنفيذية، ص 26.

2 - المادة رقم (27) من قانون رقم (2) لسنة 2003 بتنظيم التفتيش والرقابة الشعبية، ص 7

3 - المادة رقم (40) من اللائحة التنفيذية للقانون رقم (3) لسنة 1375 و.ر بشأن إنشاء وتنظيم جهاز المراجعة المالية، مدونة التشريعات، مؤتمر الشعب العام، العدد الخامس، 2008، ص 232.

4 - المادة رقم (43) من اللائحة التنفيذية للقانون رقم (3) لسنة 1375 و.ر بشأن إنشاء وتنظيم جهاز المراجعة المالية، مدونة التشريعات، مؤتمر الشعب العام، العدد الخامس، 2008، ص 233.

5 - المادة رقم (41) من اللائحة التنفيذية للقانون رقم (3) لسنة 1375 و.ر بشأن إنشاء وتنظيم جهاز المراجعة المالية، مدونة التشريعات، مؤتمر الشعب العام، العدد الخامس، 2008، ص 232.

يعفى الجهاز من الرقابة السابقة التي تقوم بها أمانة الخزانة عن طريق المراقبين الماليين ويكتفي بالمراجعة الداخلية داخل الجهاز، فقد نصت المادة (41) من اللائحة التنفيذية من قانون الجهاز على أن تخضع المصروفات والإيرادات للمراجعة الداخلية المسبقة بالجهاز للتحقق من صحتها وسلامة تطبيق التشريعات والنظم المالية النافذة، كما تخضع للمراجعة حسابات العهد والسلف والمخازن، ويجب قفل حسابات العهد والسلف المستديمة قبل نهاية السنة المالية<sup>1</sup>.

وتراجع حسابات الجهاز (الرقابة اللاحقة) بواسطة لجنة تشكل لهذا الغرض بقرار من أمانة مؤتمر الشعب العام بناء على عرض من اللجنة الشعبية العامة للجهاز وتعد تقريراً بنتائج الفحص والمراجعة. أما فيما يتعلق بالحساب الختامي للجهاز فيتم إعداده من قبل اللجنة الشعبية العامة للجهاز خلال الثلاثة أشهر التالية لانتهاؤ السنة المالية وتحيله إلى اللجنة الشعبية العامة للمالية لغرض إقفال الحساب الختامي للدولة<sup>2</sup>.

**ومن العرض السابق نلاحظ تمتع الجهاز بقدر جيد من الاستقلالية المالية حيث يتم إعداد مشروع الميزانية التفصيلية من قبل الجهاز ودون تدخل من أية جهة تنفيذية ثم ترسل إلى مؤتمر الشعب العام "السلطة التشريعية" ليتم اعتمادها وتدرج في موازنة الدولة ويعطى الجهاز الصلاحيات الكافية لتنفيذ الميزانية، وتمتد الاستقلالية المالية إلى إعفاء الجهاز من المراجعة السابقة التي تقوم بها أمانة اللجنة العامة للمالية. أما فيما يتعلق بمراجعة حسابات الجهاز أوكل القانون للجنة الشعبية العامة للجهاز أمر تحديد من يقوم بمراجعة حسابات الجهاز على أن يصدر بشأنه قرار من مؤتمر الشعب العام وفي ذلك إشارة واضحة إلى استقلالية الجهاز وعدم خضوعه لأية جهة تنفيذية. وهذه الوضعية تتسجم مع ما نصت عليها المعايير الدولية للرقابة المالية وكذلك مع ما هو مطبق في كثير من الدول الرائدة في هذا المجال.**

11- الاستقلالية الذاتية لجهاز المراجعة المالية.

تعرض المشرع في قانون جهاز المراجعة المالية للاستقلالية الذاتية النابع من ذات المراجع وضميره حيث ألزمه بأداء اليمين التالية قبل مباشرته لوظائفه:

"اقسم بالله العظيم أن ألتزم بمبادئ وأهداف ثورة الفاتح العظيمة، وأن أحافظ مخلصاً على سلطة الشعب، وأن أرى مصالح الوطن، وأن أحترم القانون، وأن أؤدي عملي بالذمة والصدق والإتقان" ويكون حلف اليمين أمام اللجنة.

**ونخلص من دراسة قانون جهاز المراجعة المالية في الجماهيرية الليبية أن القانون أعطى للجهاز وجميع العاملين (أعضاء، موظفون) بالجهاز قدراً من الاستقلالية التي تمكنهم من ممارسة عملهم الرقابي، وتبدو هذه الاستقلالية في صور ثلاث هي: الاستقلالية الإدارية والاستقلالية العضوية، والاستقلالية**

1 - المادة رقم (41) من اللائحة التنفيذية للقانون رقم (3) لسنة 1375 و.ر بشأن إنشاء وتنظيم جهاز المراجعة المالية، مدونة التشريعات، مؤتمر الشعب العام، العدد الخامس، 2008، ص 233.

2 - المادة رقم (44) من اللائحة التنفيذية للقانون رقم (3) لسنة 1375 و.ر بشأن إنشاء وتنظيم جهاز المراجعة المالية، مدونة التشريعات، مؤتمر الشعب العام، العدد الخامس، 2008، ص 233.

المالية، فضلاً عن الاستقلالية الذهنية. وذلك إيماناً من المشرع من أنه لا يمكن لجهاز المراجعة المالية القيام بمهامه المتنامية والمتطورة بشكل فعال إلا إذا كان مستقلاً تماماً عن السلطة التنفيذية.

بالرغم من كل ذلك هناك بعض النقاط التي أغفلها القانون والتي لا بد من الإشارة إليها وقد وردت في المعايير الدولية للرقابة المالية أو معايير الاستقلالية لدى مكتب المحاسبة العامة أو توصيات المؤتمرات الدولية والإقليمية حول الرقابة المالية أو في التشريعات المحلية في بعض الدول أهمها:

1- تخلو مواد القانون من وجود نص يحدد الجهة المسؤولة عن الفصل في الخلافات التي قد تحدث بين جهاز المراجعة المالية والجهات الخاضعة لمراجعته. في حين أشارت توصيات المؤتمر الثالث لمجموعة العمل العربية للأجهزة الرقابية والمحاسبية في الدول العربية إلى ضرورة أن ينص على إيجاد حماية تشريعية مناسبة لاستقلالية الجهاز توجب الرجوع إلى محكمة عليا للطعن في أي تدخل من شأنه المساس باستقلال الأجهزة العليا للمراجعة المالية ومهامها الرقابية<sup>1</sup>. وقد نصت بعض التشريعات العربية المتعلقة بالأجهزة العليا للرقابة أنه إذا وقع خلاف بين الديوان وإحدى الجهات الخاضعة للرقابة ولم يتم حسمه في مختلف المستويات المختصة فلرئيس الديوان الحق في أن يعرض الموضوع على رئيس مجلس الوزراء للبت فيه<sup>2</sup>.

وتجدر الإشارة هنا أن قانون جهاز الرقابة الشعبية (11) لسنة 1996 م الذي سبقت الإشارة إليه قد نص في المادة العاشرة منه على أن يقوم قسم الرقابة المالية بإعداد تقرير سنوي يبسط فيه الملاحظات والتوصيات التي يراها الجهاز وأوجه الخلاف الذي يقع بينه وبين الجهات المختلفة ويرفعه إلى مؤتمر الشعب العام<sup>3</sup>.

2- يخلو قانون جهاز المراجعة المالية من وجود نص صريح يمنع اللجنة الشعبية العامة للجهاز (رئيس الجهاز ونائبه و أعضاء اللجنة) أثناء توليهم مناصبهم في الجهاز من قيامهم بأية وظيفة عامة أخرى بمرتب أو مكافأة، وكذلك عدم جواز قيامهم بشراء أو استئجار مال من أموال الدولة. على الرغم من أهمية هذه النقطة في المحافظة على استقلالية عضوية موظفي الجهاز وعدم خضوعهم لأية سلطة خارجية و لضمان حيادهم وعدم وضعهم تحت تأثير المصالح الشخصية.

في حين أخذت معظم القوانين الرقابية في الدول العربية المتعلقة بالأجهزة الرقابية كأساس المصالح المادية أو الشخصية لتحقيق الاستقلالية فقد نص قانون الجهاز المركزي للمحاسبات في جمهورية مصر العربية على أن " لا يجوز لرئيس الجهاز و معاونيه ومديري مراقبة الحسابات ونوابهم الحصول على أية مكافآت بأية صورة من خزانة الدولة أو القيام بأي عمل تجارى أو صناعي أو مالي أو مزاوله مهنة حرة

1 - المجموعة العربية للأجهزة العليا للرقابة والمحاسبة " توصيات المؤتمر الثالث المنعقدة في تونس خلال الفترة 10-12/4/1983، الرقابة المالية، المجموعة العربية للأجهزة العليا للرقابة والمحاسبة في الدول العربية، تونس، السنة 2، العدد الأول، ص 38.

2 - يرجع على سبيل المثال إلى:

- المادة رقم (13) من نظام ديوان المراقبة العامة، 1958.

- المادة (22) من قانون ديوان المحاسبة الأردني .

3 - المادة رقم (10) من قانون جهاز الرقابة الشعبية رقم (11) لسنة 1996 ولائحته التنفيذية، ص 8.

أو الحصول على أية ميزة خاصة في التعامل مع القطاع العام<sup>1</sup> و الشيء نفسه فعلته التشريعات المالية العربية الصادرة في هذا الخصوص مثل السعودية، الإمارات العربية المتحدة، اليمن، الكويت حيث أكدت النصوص القانونية في تلك الدول على نفس المعنى الوارد في القانون المصري.

3- لم يشر قانون الجهاز على ضرورة تغيير مراجع الجهاز خلال فترة زمنية محددة على الرغم من أن بقاء المراجع الخارجي لفترة زمنية طويلة في نفس الوحدة الاقتصادية، يؤدي إلى التأثير السلبي على الاستقلال الذهنية للمراجع.

4- تخلو مواد قانون الجهاز من وجود نص يحث جهاز المراجعة المالية على إنشاء نظام لمراقبة الجودة الداخلية للمساعدة في تحديد فيما إذا كان هناك إي عوائق شخصية أو خارجية تؤثر على استقلالية المراجع أو حياديته على غرار ما هو مطبق في مكتب المحاسبة العامة الأمريكي (GAO).

5- لم يوضح قانون الجهاز العلاقة أو الصلة بين جهاز المراجعة المالية والسلطة القضائية واكتفى بالإشارة في المادة (14) من القانون المذكور أنه في حالة التثبت من وجود مخالفات مالية أو إدارية عليه إحالة الأوراق إلى اللجنة الشعبية العامة لجهاز التفيتش والرقابة الشعبية للتحقيق فيها. ونحن نعتقد أن في ذلك إضعافاً لاستقلالية الجهاز وخلق نوع من التبعية للجنة الشعبية العامة لجهاز التفيتش والرقابة الشعبية وكان من الأفضل وجود نص صريح في القانون يجيز للجهاز اتخاذ التدابير الإدارية والقضائية اللازمة بحق الموظفين الذين يرتكبون مخالفات مالية في الجهات الخاضعة لرقابته وكذلك الطلب من النيابة العامة أن تلاحق جزائياً إي موظف ارتكب أو اشترك في إحدى الجرائم التي من شأنها أن تلحق ضرراً بالأموال العامة وهذا ما أشارت إليه كثير من التشريعات المالية العربية المتعلقة بالأجهزة الرقابية<sup>2</sup>.

أو سن نص قانوني يشكل بموجبه مجلس تأديبي للمخالفات المالية يختص بمحاكمة الموظفين التابعين للجهات الخاضعة لمراجعة الجهاز عن المخالفات المالية المرتكبة من قبلهم كما فعلت فرنسا عندما أنشأت محكمة تأديبية للمخالفات المالية مهمتها توقيع إجراءات تأديبية على كل موظف مدنياً كان أم عسكرياً يخالف قواعد وإجراءات صرف الأموال العامة، وأحكام هذه المحكمة غير قابلة للطعن إلا بطريق الالتماس وإعادة النظر بطريق النقض أمام مجلس الدولة ويرفع لها الأمر بواسطة النائب العام لمحكمة الرقابة المالية<sup>3</sup>.

6- تم التركيز على المراجعة المالية، ولا نجد نصوصاً صريحة في القانون بشأن قيام الجهاز بمراجعة الأداء، المراجعة البيئية، المراجعة الاجتماعية، مراجعة نظم المعلومات، ومراجعة في بيئة تكنولوجيا المعلومات. التي تعتبر من أنواع المراجعة الحديثة التي تحولت إليها معظم أجهزة الرقابة العليا في الدول المتقدمة.

1 المادة رقم (25)، (26) من قانون الجهاز المركزي للمحاسبات بجمهورية مصر العربية رقم 144 لسنة 1988، الجريدة الرسمية : العدد 23، 9/ يونيو 1988.

2 يرجع على سبيل المثال إلى :

المادتين (20)، (21) قرار مجلس الرئاسية رقم (2) لسنة 1992، بشأن اللائحة التنفيذية للقانون رقم 39 لسنة 1992، بشأن الجهاز المركزي للرقابة والمالية، وزارة الشؤون القانونية، الجمهورية اليمنية.  
المادة (26) من قانون الاتحاد رقم (7) لعام 1976 بشأن ديوان المحاسبة.  
3 - عدنان ضناي، (1992)، علم المالية العامة، ص 254.

7- مما يحمد للمشرع أنه أوجب إدخال نص واضح وصريح في صلب القانون حول إدارة الجهاز بلجنة شعبية عامة، لمساعدة أمين الجهاز في تقديم المشورة والتوصية في تصريف بعض الأمور المتعلقة بعمل الجهاز، وهذا يعد أمراً حيوياً وضرورياً لتنظيم الإطار الإداري لعمل الجهاز حتى لا يترك الأمر لأمين الجهاز الانفراد . إذا ما شاء في ذلك . للقيام بتلك الأعمال دون الاستعانة برأي تلك اللجنة، مما يعزز من فعالية النتائج المحصل عليها كما أنه في الوقت نفسه يساهم في توزيع الاختصاصات والمهام المنوطة بعمل أمين الجهاز .

8- خلو القانون من نص يحث جهاز المراجعة المالية على ضرورة متابعة أحدث التطورات التي بلغت المراجعة المالية بقدر الإمكان سواء من حيث نطاق اختصاصاتها أو أساليب ممارسة هذه الاختصاصات ، وذلك بالصورة التي تجعل من المراجعة الذي يقوم به الجهاز فعالة وقادرة على تزويد السلطة التشريعية بل جميع السلطات في الدولة بما فيها الجهات الخاضعة لمراجعته، بما تحتاجه من معلومات مفيدة بشأن إدارة الأموال العامة نتيجة قيامها براقبتها، الأمر الذي يشعر تلك السلطات والجهات بأهميته وفائدته وضرورته، وهذا كله يؤدي بالنهاية إلى تدعيم كيانه والحرص على استقلاليته.

9- هناك غموض في بعض مواد القانون المنظم لعمل الجهاز، مثل عدم توضيح الجهات التي توجه إليها تقارير الجهاز بشكل دقيق وعدم النص صراحة على استقلالية الجهاز .

10- لم يتعرض القانون للمعايير الواجب مراعاتها عند إعداد وصياغة تقارير المراجعة إنما ترك الباب مفتوحاً على مصراعيه للتقدير الشخصي للمراجع .

## خلاصة الفصل الرابع

استعرض هذا الفصل معايير استقلالية الأجهزة العليا للرقابة المالية في بعض الدول العربية والأجنبية، فتبين أن الأجهزة الرقابية الأجنبية ترتبط بالسلطة التشريعية وهذه الوضعية تؤمن لها مستوى عال من الاستقلالية وتحررها من أية مؤثرات أو ضغوط تهدد استقلاليته، الأمر الذي يمكنها من القيام باختصاصاتها بصورة موضوعية وفعالة. أما أجهزة الرقابة العليا العربية والتي تناولها الفصل فعلى الرغم من أن قوانين نشأتها تنص على أنها أجهزة عليا مستقلة، إلا أن علاقات هذه الأجهزة بالسلطات التنفيذية غالبا ما ينعكس سلبا على الدور المطلوب من الأجهزة. كما تناول دراسة معايير الاستقلالية الصادرة عن المنظمات الدولية والإقليمية للأجهزة العليا للرقابة والتي نصت على عدة معايير أهمها: أن استقلالية الجهاز الرقابي عن الحكومة والسلطة التنفيذية الخاضعة لعملياته الرقابية من حيث الاستقلالية التنظيمية والوظيفية والمالية تمثل الاهتمام الرئيسي والفائدة الكبرى للمراجعة الحكومية وأن الاستقلالية لا تنفي إمكانية التعاون بين الجهاز والسلطات التنفيذية شرط أن تقوم على المساواة في الحقوق، ويجب أن لا تقتصر استقلالية الجهاز و أعضائه على إعلان نية شكلية بل يجب أن تكون مضمونة بواسطة ضمانات قانونية مناسبة.

وتبين من النظر في الإطار التشريعي والقانوني المنظم لعمل جهاز المراجعة المالية في ليبيا تمتع الجهاز بقدر من الاستقلالية مع استمرار بعض العوامل والأسباب التي من شأنها الحد ولو بدرجات متفاوتة من استقلالية الجهاز. وظيفيا و مالياً و إدارياً- بشكل يؤثر سلبا على أداء العمل الرقابي بفعالية وكفاءة ومن ثم الحد من قدرة الجهاز على ممارسة مهامه الرقابية ومواجهة تحديات بيئة المراجعة وتحقيق أهدافها.

الفصل الخامس  
معييار التأهيل  
العلمي والعملي  
لمراجع الحسابات



## 1.5 تمهيد

يعد معيار الكفاءة العلمية والمهنية للمراجعين واحداً من أهم معايير المراجعة، وتتبع أهمية هذا المعيار من وجود عدة أطراف تعتمد على رأي المراجع مما يتطلب معه ضرورة توافر الثقة لدى هذه الأطراف في مدى كفاءة القائمين بعملية المراجعة وإمكانياتهم العلمية والعملية. وهذه الثقة لا تتحقق إلا من خلال توافر شروط التأهيل العلمي والعملية للقائمين بالمراجعة.

يتضمن التأهيل حصول من يرغب في الانضمام لمهنة المراجعة الخارجية على الشهادة العلمية المتخصصة التي تتيح له المعرفة بالأسس المحاسبية والإجراءات المتعلقة بالمراجعة، وحصوله على القدر الملائم من التدريب في مجال المراجعة. ولذلك فإن المنظمات المهنية تشترط درجة علمية معينة في كل من يرغب في مزولة المهنة، كما تشترط حصوله على تدريب عملي معين، واجتيازه لاختبارات قياس قدراته العلمية والعملية.

ومن ثم فإن الحفاظ على مستوى الكفاءة العلمية والمهنية للمراجعين يظل هدفاً ينبغي الحرص على تحقيقه باستمرار، بل أن تطويره وتحسينه يعد السبيل الوحيد لرفع قدرات أولئك المراجعين، على الأخص في ضوء التطورات الاقتصادية المتلاحقة التي تحيط بمجال عملهم وفي ظل التطورات التي حدثت في ميدان تكنولوجيا المعلومات في السنوات الأخيرة.

وبناء على ما تقدم فإن هذا الفصل سيتناول دراسة متطلبات التأهيل العلمي والعملية لمراجع الحسابات بشكل عام ثم دراسة وتحليل متطلبات التأهيل العلمي والعملية لمراجع الحسابات الصادرة عن بعض الدول الأجنبية والعربية والاتحاد الدولي للمحاسبين ومنظمة الإنتوساي، وذلك بغرض مقارنتها بمتطلبات التأهيل العلمي والعملية لمراجع الحسابات الواردة في قانون جهاز المراجعة المالية ولائحته التنفيذية والتشريعات الليبية ذات العلاقة. كل ذلك سيسمح بدون شك باستقراء أهم نقاط القوة و نقاط الضعف المتصلة بمتطلبات التأهيل العلمي والعملية لمراجع الحسابات وفق التشريعات الليبية.

## 2.5 متطلبات التأهيل العلمي والعملية لمراجع الحسابات .

### 1.2.5 التأهيل العلمي .

يمثل التعليم المحاسبي نقطة الانطلاقة نحو التأهيل المهني للمحاسب أو المراجع بإعداده ليصبح عضواً فاعلاً في مهنة المحاسبة والمراجعة التي تعمل على تنظيم نفسها وتوجب عليه مواصلة التعليم لتطوير المهنة ومواجهة المتغيرات التقنية والاقتصادية والاجتماعية وإضافة إلى تنمية الروح البحثية لديه، فالتعليم المحاسبي يقوم على الموازنة بين التقدم العلمي، والمكونات العلمية والتطبيقات العملية في البرنامج المحاسبي بهدف خدمة المتعلم والمهنة على السواء<sup>1</sup>.

<sup>1</sup> - عبيد العزيز عبيد أبو بكر وآخرون، (2007)، تعليم المقرر الأول في المحاسبة "رؤية الطلبة" وتأثير ذلك على قرار التخصص، المؤتمر العلمي الثاني حول التعليم المحاسبي في ليبيا واقعه وإمكانيات تطويره، أكاديمية الدراسات العليا، طرابلس، ليبيا، ص5.

تعود بداية التعليم المحاسبي على مستوى المرحلة الجامعية إلى سنة 1750، حيث اقترح (Benjamin. F) أن يتم تدريس المحاسبة في مؤسسات التعليم العالي و استجابة لهذه الدعوة قامت جامعة بنسلفانيا الأمريكية بتبني هذه الفكرة من خلال تقديم دروس في مسك الدفاتر وتبعتها في ذلك مجموعة من مؤسسات التعليم العالي في أمريكا من خلال قيامها أيضاً بتقديم دروس في مسك الدفاتر<sup>1</sup>. غير أن استشعار أهمية التعليم المحاسبي يعود إلى بداية القرن الماضي، وذلك حينما دعا (Steve J.E) سنة 1905 إلى ضرورة تهيئة المحاسب في أمريكا للتكيف مع التطورات المثيرة، حسب رأيه- التي حدثت آنذاك والتي ترتب عنها تغير النظرة إلى المحاسبة من كونها مهنة مسك الدفاتر يمكن تعلمها في بضعة أشهر إلى صيرورتها كأحد العلوم الهامة التي تحتاج إلى مزيد من الاهتمام<sup>2</sup>. وفي نفس الإطار أشار (Johnson. J.F) عميد مدرسة التجارة بنيويورك سنة 1907 إلى أهمية التعليم المحاسبي لمهنة المحاسبة والمراجعة والتي كانت مهنة ناشئة حيث بلغ عدد المراجعين "المحاسبين القانونيين" في أمريكا في ذلك التاريخ 695 محاسباً قانونياً، وقد أوضح (Johnson) أن نصفهم فقط حصل على تعليم رسمي كامل أما النصف الآخر فإنه لم يحصل إلا على قدر ضئيل من التعليم المحاسبي الرسمي<sup>3</sup>.

وترتبط أهمية التعليم المحاسبي بأهمية مهنة المحاسبة والمراجعة ذاتها وما يمكن أن تقدمه من فوائد للمجتمع الذي تعمل ضمن نطاقه، وعليه فإن ممارسة مهنة المراجعة تتطلب توفير كوادر مهية وفق أسس علمية إضافة إلى ضرورة توافر القدرة الشخصية في الحكم على الكثير من الأمور التي تهتم بها المهنة وتقع ضمن عمل المراجع، وعليه فإن الاهتمام بالتعليم المحاسبي يبقى ضرورة متواصلة، ويمكن أن يتحقق هذا الاهتمام من خلال ضرورة توافر الأسس العلمية التي يمكن من خلالها تحقيق الهدف من التعليم المحاسبي.

وقد حددت إحدى الدراسات<sup>4</sup> الهدف من التعليم المحاسبي بالعوائد التي تعود على طالب المحاسبة، وهي "عوائد معرفية- عوائد سلوكية-عوائد تأثيرية"، وكما قررت ضرورة تقييم تلك العوائد بشكل مستمر للتأكد مما إذا كانت أهداف التعليم المحاسبي قد تحققت، ولهذا قدمت نموذجاً إجرائياً لعملية التعليم تشتمل على مجموعة من الخطوات هي:

- 1- تحديد الأهداف التعليمية.
- 2- تصميم مناهج ومقررات تحقق تلك الأهداف.
- 3- اختيار طلاب قادرين على استيعاب تلك المناهج والمقررات.

<sup>1</sup> - محمود دالي، (2003)، دور التعليم في رفع وتطوير الكفاءة المهنية لخريجي أقسام المحاسبة بالجامعات الليبية، رسالة ماجستير غير منشورة، أكاديمية الدراسات العليا، طرابلس، ص24.

<sup>2</sup> - مصطفى الحضري، عبد النبي فرج، (2008). مخرجات التعليم المحاسبي ومتطلبات سوق العمل، مؤتمر تخطيط التعليم والتدريب بين الواقع واحتياجات سوق العمل، معهد التخطيط، طرابلس، ليبيا، ص3

<sup>3</sup> - عارف عبد الله عبد الكريم، (2007)، تحسين جودة التعليم المحاسبي، المؤتمر العلمي الثاني حول التعليم المحاسبي في ليبيا واقعه وإمكانيات تطويره، أكاديمية الدراسات. طرابلس، ليبيا، ص1.

<sup>4</sup> - Herring , H. C. and C.d. Izard (1992) Outcomes Assessment of Accounting Majors. Issues in Accounting Education "Spring" pp.1-17.

4- الاستمرار في تنفيذ المناهج المقررة من خلال عمليات التدريس والتفاعل وتقديم النصح والتقييم للطلاب خلال الدراسة.

5- تقييم نتائج أي برنامج تعليمي للحكم على مدى تحقيق الأهداف من حيث الفوائد التي تعود على الطلاب من وراء تلقينهم هذه المناهج والمقررات.

وتضيف الدراسة أن مؤسسات التعليم المحاسبي تقوم بتنفيذ الخطوات 2،3،4 كلياً ولكنها تهمل الخطوة 1 والخطوة 5 وهما خطوتان ضروريتان لتحقيق جودة التعليم المحاسبي وتحسينه بشكل مستمر. ونحن نرى من جانبنا أن الدراسة التي قام بها أحد الباحثين كانت أكثر دقة في تحديد الهدف أو الأهداف من العملية التعليمية المحاسبية من الدراسة السابقة والتي تم اشتقاقها من احتياجات "الطلاب- ومكاتب المراجعة- المنظمات المهنية" والتي لخصها في<sup>1</sup>:

1- خلق الرغبة لدى الطلاب في أن يصبحوا مهنيين حقيقيين ولديهم القدرة على تقدير واحترام قيمة النزاهة والاستقامة و الإخلاص والسلوك الأخلاقي، فضلاً عن الدور النقدي للمراجعة في الاقتصاد، ومسؤوليتهم الشخصية في هذا الخصوص.

2- تدريس الطلاب كيفية التفكير بشكل فعال، وكيفية تطبيق التفكير الانتقادي على مشكلات الواقع العملي متضمنة مفاهيم الخطر ذات العلاقة.

3- إعداد الطلاب لبيئة المحاسبة والمراجعة العامة من خلال تقديم أشكال الظروف والأحداث والقضايا والتحديات المستجدة التي فرضت نفسها على مزاولي المهنة، والتعامل مع المواقف بأسلوب واقعي، وفهم العمليات المعقدة، والنظر إليها بمفهوم واسع.

4- مساعدة الطلاب في تطوير واكتساب مهارات الاتصال الفعال، بالإضافة إلى القدرة على التعبير عن آرائهم وأفكارهم شفاهة وكتابة وباللغة المحددة للاستخدام.

ولضمان تحقيق الأهداف السابقة وصولاً إلى الهدف الرئيسي والمتمثل في توفير طلبة وخريجي محاسبة على درجة عالية من التأهيل العلمي والعملي، ينبغي أن تتفاعل وتتضافر مقومات وعناصر النظام المحاسبي كنظام علمي وتعليمي في آن واحد، لتحقيق الهدف المرجو منه، وإذا طرأ تغير في أي عنصر من عناصر النظام فإن ذلك سوف يؤثر على العناصر الأخرى، وبالتالي سوف يؤثر على النظام التعليمي ككل. أما العناصر أو المقومات فهي " الطلاب، الأستاذ الجامعي، المستلزمات الأساسية والمادية للعملية التعليمية، الأنظمة الرقابية على جودة العملية التعليمية " .

إن مسؤولية إعداد محاسبين ومراجعين مؤهلين بالمهارات المهنية تقع على عاتق عدة جهات، تأتي الجامعات والمعاهد العليا في مقدمتها وذلك من خلال وضعها وتبنيها ومواكبتها لأساليب التعليم المبنية على الكفاءة في الإعداد المهني أي تلك التي تركز على اكتساب المتعلم القدرات والمهارات.

<sup>1</sup> - صادق حامد مصطفى، (1999)، نحو أهداف أساسية لتعليم مقررات المراجعة: الحاضر والمستقبل، مجلة المحاسبة والإدارة والتأمين، كلية التجارة، جامعة القاهرة، العدد 54، ص89-90.

دعت المنظمات المهنية وعلى رأسها المجمع الأمريكي للمحاسبين القانونيين إلى ضرورة المحافظة على الكفاءة المهنية للمراجع الخارجي من أجل الوفاء بمسؤولياته القانونية والمهنية، فلا بد من الاهتمام بمرحلة الإعداد العلمي للمراجع الخارجي والتي يتم خلالها تحديد أهم الملامح والخصائص الرئيسية لأعضاء المهنة، والحصول على المعرفة الكافية بالأصول العلمية للمهنة والأساليب والوسائل العملية المشتقة منها، وغرس روح الالتزام بقواعد آداب وسلوك المهنة في نفس الطالب، وإمداد الطالب أو المهني بأحدث التطورات في مجال المراجعة، وتدريب وتنمية قدرات الطلاب على إيصال المعلومات، عن طريق الربط بين مفهوم نظرية الاتصال ومكوناتها وبين تقارير المحاسبة والمراجعة<sup>1</sup> وتضييق الفجوة بين الدراسة الأكاديمية والممارسة العملية.

وهناك اختلاف أو تباين في الإدراك بين كل من الممتهين والأكاديميين حول هدف التعليم المحاسبي على مستوى البكالوريوس فبينما يتوقع الممارسون أن الهدف هو حصول الطالب على درجة معقولة من المعرفة العملية واكتساب المهارات اللازمة، يعتقد الأكاديميون أن الدراسة الجامعية كافية لمعرفة الهدف من المراجعة وليس وسائل المراجعة ومن مسؤولية الممارسين للمهنة إمداد الخريج "الممارسين الجدد" بكيفية أداء إجراءات المراجعة<sup>2</sup>.

وأظهرت نتائج العديد من البحوث أن الفجوة بين النظرية والتطبيق في مجال المحاسبة والمراجعة يرجع أحد أسبابها إلى أن الطلبة على مستوى البكالوريوس يدرسون مناهج المحاسبة بصورة لا تمكنهم من استيعاب كيفية تشغيل النظام المحاسبي<sup>3</sup>.

وتجدر الإشارة هنا أن أساس تطبيق كافة إجراءات المراجعة يتمثل في استخدام الأحكام الشخصية للمراجع، ومهما حصل المراجع على تعليم رسمي، فإن التعليم وحده لا يكفي لتحقيق هذا المعيار، ومن ثم فإن التعليم الرسمي يجب تدعيمه بخبرة شاملة تمكن المراجع من التوصل للأحكام المهنية السليمة.

## 2.2.5 التأهيل العملي (الخبرة)

تعرف الخبرة بشكل عام بأنها عبارة عن الفترة الطويلة التي يقضيها الفرد في وظيفة معينة أو أداء مهمة محددة<sup>4</sup>. في حين تعرف الخبرة المهنية "بالمقدرة Ability، التي يتم اكتسابها عن طريق الممارسة

<sup>1</sup> - إبراهيم نادر شحاته خاطر، (1989)، "رؤية عصرية لتطوير تعليم المحاسبة في الجامعات المصرية"، المجلة المصرية للبحوث والدراسات التجارية، كلية التجارة وإدارة الأعمال، جامعة حلوان، القاهرة، مجلد الثالث، العدد الثالث، ص 64.

<sup>2</sup> -Howard A. Kanter and Marshall K. Pitman, (1987) "An Auditing Curriculum for the future" Issues in Accounting Education, pp. 252-253.

<sup>2</sup> - Alvin A. Arens, and Dewey Ward, (1984) "The Use of Systems Understanding aid in the Accounting Curriculum" The Accounting Review, p98.

<sup>4</sup> - أمين السيد احمد لطفي، (1995)، أثار الخبرة المهنية على كفاءة وفعالية قرارات وأحكام المراجعين، المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة، كلية التجارة، جامعة عين شمس، العدد الأول، ص 1491.

العامّة، والتي تؤدي إلى إنجاز المهمة بجودة عالية<sup>1</sup>. أما الخبرة المهنية في مجال المراجعة فتعرف على أنها "المعرفة المتعلقة بمشاكل مهام معينة، مع المقدرة على حل هذه المشاكل بطريقة متميزة ناتجة عن التنظيم الجيد للمعرفة داخل هيكل الذاكرة، بما يسمح باستدعاء المعرفة وقت الحاجة إليها"<sup>2</sup>.

مما سبق نلاحظ أن الخبرة المهنية لها ركنان هما، المعرفة ذات التنظيم الجيد داخل هيكل الذاكرة، والقدرة الذاتية، وتتحد المعرفة مع القدرة الذاتية للوصول إلى المستوى الرفيع في الأداء، وتوجد ثلاثة أنواع من المعرفة وهي (معرفة المجال العام، معرفة فرعية متخصصة داخل المجال العام، ومعرفة الواقع) (ونوع واحد من القدرة الذاتية (القدرة على حل المشاكل العامة)).

ولقد قام العديد من الباحثين بدراسة مضامين ومفاهيم الخبرة وعلاقتها بالأداء وبالمعرفة اعتماداً على الفصل بين متغيرات المعرفة العقلية والفكرية والعلمية التي تنظم في شكل هيكل أو إطار يحدد الخصائص الإدراكية النظرية في مجال محدد، وبين متغير الأداء الذي يستند إلى تصورات عقلية وفكرية مرتبطة بممارسة المهمة ممارسة عامة<sup>3</sup>.

والمطلع على الدراسات المختلفة والمتعلقة بالخبرة، سيستخلص أنها مفهوم متغير تبعاً<sup>4</sup>: للتكنولوجيا، وطبيعة التأكيدات المطلوب فحصها، والتعقيدات التي تميز معايير المحاسبة و المراجعة. وتتكون من المعرفة المتراكمة التي يكتسبها الفرد أثناء الممارسة المهنية والتدريب، كما أن هناك مجموعة من العوامل تحدد الخبرة المهنية للمراجع وتمثل في:

1- الخصائص الإدراكية التي تكون قاعدة المعرفة التي يكتسبها المراجع الخبير، من خلال برامج التعليم المختلفة التي يتم ربط الخبرة من خلالها بالمهارات والمعلومات المكتسبة.

2- الممارسة العملية المهنية علاوة على المقدرة الفطرية الذاتية للمراجع والتي تنعكس جميعها على الأداء الناجح والتميز للمهام التي توكل إليه.

لاشك أن دور الخبرة المهنية في اتخاذ قرارات المراجعة يعتبر جوهرياً لعدد من الأسباب التي لعل أهمها:

1- اعتماد الكثير من أحكام المراجعة على الأحكام الشخصية للمراجع، وتعتبر الخبرة المكتسبة من قبيل المؤثرات الهامة في هذا الصدد.

<sup>1</sup> Jean C. Bedard, et., al., (1993), Expertise in Auditing , Journal of Practice and Theory, vol. 12, Supplement.

<sup>2</sup> - أحمد ابو العزام محمد، (2000)، أثار الخبرة المهنية على أحكام المراجعين الخارجيين في حالة الاستعانة بالأدلة غير الملائمة عند تنفيذ مهام المراجعة غير الهيكلية، مجلة الدراسات المالية والتجارية، كلية التجارة بني سويف، جامعة القاهرة، السنة العاشرة، العدد الثالث، ص 99.

<sup>3</sup> - الأميرة إبراهيم عثمان، (1998)، نحو إطار نظري لإبعاد الخبرة المؤثرة في كفاءة وفعالية الأداء المحاسبي، الإدارة العامة، المجلد 38، العدد الأول، ص 129-130.

<sup>4</sup> - Larry E Rittenberg and Bradley.J. Schwieger، (1994)، Auditing: Concepts for a changing Environment, Harcourt Brace and Company, New York , P.49.

2-تقترح الدراسات السلوكية تحسين جودة القرارات من خلال الخبرة التي تكتسب المعرفة والتطور، مما يقلل من المجهود اللازم لاتخاذ قرارات سليمة وهذا ينعكس في النهاية على كفاءة وفعالية المهنة.

3-يكون لدى المراجعين ذوي الخبرات المهنية المختلفة المتخصصة في صناعات معينة استراتيجيات مراجعة تختلف عن غيرهم من المراجعين،ويكون لهذا الاختلاف دوره الايجابي في تحسين كفاءة وفعالية المهنة.

فضلا أن الخبرة تؤدي إلى معرفة أكثر للأخطاء المحاسبية وسرعة اكتشافها، ومعرفة أكثر أنواع الأخطاء حدوثاً وتكراراً وأماكن تواجدها، لذلك كانت هناك ضرورة لقياس أداء المراجع الخبير والحكم على كفاءته وخبرته.

وهناك عدة طرق مستخدمة في هذا المجال كطريقة تقدير النظير أو الند (peer Rating) وتعني مقارنة النظير أو الند لقياس الخبرة، وعادة لا يفضل استخدام هذه الطريقة نظراً لتأثرها بعوامل مختلفة عند قياس الخبرة، مثل الشخصية والذكاء<sup>1</sup>. وطريقة جودة القرار على الرغم من أنها قد تكون الطريقة الأكثر دقة لقياس الخبرة لأن جودة القرار في المراجعة من الصعب قياسها لعدم وجود معايير موضوعية لتقييمها، ويفضل استخدام هذه الطريقة في قياس الخبرة في مجالات أخرى بخلاف المراجعة. كما يتم قياس الخبرة على أساس عدد السنوات التي يقضيها المراجع في تنفيذ مهام معينة وتلقى هذه الطريقة قبولا عاما نظرا لسهولةها وتفترض ثبات العوامل الأخرى المؤثرة في مستوى الخبرة المهنية منها<sup>2</sup>:

- المعرفة العامة بالمحاسبة والمراجعة كتشابه المؤهل العلمي وطرق اكتساب المعرفة.

- ظروف مكاتب المراجعة، من حيث التقارب في الحجم وعدد العملاء، أنشطة العملاء.

- المقدرة على التعامل مع مشاكل المهمة.

وتجدر الملاحظة هنا أن عملية قياس الخبرة كانت ولا زالت من الموضوعات محل الجدل الكبير بين الباحثين ومهما كانت الطرق المستخدمة في قياس الخبرة المهنية في مجال القيام بمهمة معينة ينبغي الأخذ في الاعتبار أنواع المعرفة التي تم اكتسابها وأيضا قدرة المراجع على حل مشاكل تلك المهمة.

إن عملية التدريب ونقل الخبرة عملية شاقة وطويلة وهي في الأصل مسؤولية مهنية تقوم على نقل الخبرة بالتدريج من جيل إلى آخر بطريقة علمية منظمة تضمن المحافظة على المهنة وتقديمها بشكل مستمر وتؤدي الدراسات التدريبية دورا مهما في اكتساب المهارة المطلوبة لمن يمارسون المهن المختلفة. وتتضاعف حاجة مهنة المحاسبة والمراجعة إلى دراسة وتطوير برامج التدريب، بشكل أكبر من سواها من المهن ويعود السبب في ذلك إلى تنوع الخدمات التي تقدمها المهنة لفئات عديدة من المجتمع<sup>3</sup>.

<sup>1</sup>-Bedard., Jean , (1989). Expertise in Auditing : Myth Or Reality, Accounting Organization and Society, voll 4.

<sup>2</sup> - أحمد أبو العزم محمد، مرجع سابق، ص100.

<sup>3</sup> - أحمد محمد نور، (1987)، مراجعة الحسابات، مؤسسة شباب الجامعة، الإسكندرية، ص37.

ونظرا لأهمية التدريب والخبرة في إحداث تغييرات في سلوك المراجعين وتنمية مهاراتهم وقدراتهم ورفع كفاءة أداء عملية المراجعة والتأثير على جودة المراجعة من خلال زيادة المعرفة وتطوير المهارات وزيادة مخزون المعلومات وسد الفجوة بين متطلبات سوق العمل وإمكانيات وقدرات المراجعين. فقد نادى معظم المنظمات المهنية في أغلب دول العالم بضرورة أن يستكمل الراغب في الحصول على لقب محاسب قانوني متطلبات التدريب والخبرة.

### 3.2.5 اجتياز الامتحان.

أحد شروط دخول المهنة أن يجتاز المرشح الامتحانات المهنية التي تجربها المنظمات المهنية المختلفة.

### 4.2.5 التعليم المهني المستمر

يتصف عالم اليوم بالمتغيرات المتسارعة على جميع الأصعدة الاقتصادية والاجتماعية والسياسية والقانونية، وهذه المتغيرات تؤثر تأثيرا بالغاً على الأداء بكافة أشكاله خصوصاً أداء مهنة المحاسبة والمراجعة، والتي تتسم بعدد من الخصائص، من أهمها الزيادة في المعلومات ذات الصلة بالإضافة إلى زيادة التعقيدات الناتجة عن التقدم التكنولوجي وعولمة التجارة وزيادة التخصص وتنوع الأنظمة، وكذلك التعقيدات المتعلقة بطبيعة الأنشطة والعمليات التجارية، مما يتطلب من المراجع (المحاسب القانوني) أن يواكب هذه التغيرات والمستجدات ويلعب التعليم المهني المستمر بجميع أشكاله دوراً أساسياً في تطوير خبرات المراجع وتعميقها والمحافظة عليها لضمان تأدية أعماله على الوجه المطلوب، وحصول المستفيدين من خدمات المراجعة على أفضل الخدمات وأحدثها.

ويعرف أحد الباحثين التعليم المستمر بأنه ذلك النوع من التعليم قصير المدى نسبياً والذي يهدف إلى أقلمة الأطر الوظيفية مع وضعية مستجدة أو تقنية حديثة<sup>1</sup>.

كما يرى آخرون أن مفهوم التعليم المستمر هو عملية التدريب التي تساعد المراجعين على تحسين أدائهم في الأعمال التي يقومون بها، بحيث يكون في مقدورهم مواكبة المتغيرات التي تطرأ على تلك الأعمال<sup>2</sup>.

إن الهدف من التعليم المهني المستمر هو رفع درجة الكفاءة المهنية للأعضاء وبناء عليه يتوقع من المراجعين الخارجيين أن يرفعوا أو يحافظوا على درجة كفاءتهم المهنية عن طريق الالتحاق ببرامج مناسبة للوفاء بمتطلبات التعليم المهني المستمر<sup>3</sup>. ولكي تحقق هذه البرامج أهدافها ينبغي العمل بمبدأ التعاون بين

<sup>1</sup> - مبروكة محيرق، (1993)، العاملون بالمكاتب ومراكز المعلومات والتعليم المستمر "المجلة العربية للمعلومات"، المجلد 14، العدد الأول، تونس، ص 114-115.

<sup>2</sup> - حنان الصادق بيزان، (2002)، التعليم المستمر وتحديث المعلومات والتعليم، مجلة البحوث الإنسانية والاجتماعية، السنة الثانية، العدد الثامن، ص 229.

<sup>3</sup> - سعد بن صالح الروتيق، (2002)، أهمية التعليم المهني المستمر للمحاسبين القانونيين، مجلة الإدارة العامة، معهد الإدارة العامة، الرياض، المملكة العربية السعودية، المجلد 41، العدد الرابع، ص 660.

الشركات والجامعات والمنظمات المهنية ذات العلاقة وتخضع برامج التعليم المهني المستمر لعوامل وضوابط تخدم أهدافه من أهمها ما يلي<sup>1</sup>:

1- **أهداف تعليمية:** تتضمن صياغة برامج التعليم المستمر في مجالات مهنية وفق منهج معين يمكن للدارسين من خلالها ربط خبراتهم السابقة بخبرات جديدة وشم قياس مدى تأثير تلك البرامج على المستفيدين منها، وتقويم المردود التعليمي الناتج عن تطبيق تلك البرامج، مع مقارنة الجهد المبذول من حيث الكم والكيف.

2- **أهداف ثقافية:** وفي إطارها تسعى برامج التعليم المستمر لتوصيل أي مستجدات إلى المستفيدين منها في مجال أي فرع من فروع المعرفة، وتنقل عبر قنوات ملائمة تربط تلك المستجدات بطبيعة الأعمال ليسهل على المستفيدين منها استيعابها، وتحقيق الغرض الذي تسعى لتحقيقه تلك البرامج.

3- **أهداف تطبيقية:** وفي إطارها يتم احتضان الأفكار الجديدة والتقنيات الحديثة وتطبيقها. وقد اقترحت جمعية المحاسبة الأمريكية (AAA) في هذا المجال سبعة مستويات من البرامج التدريبية هي<sup>2</sup>:

1- برامج التأهيل الأولي.

2- برامج التذكير وتجديد المعلومات.

3- برامج التأهيل المهني للحصول على عضوية المهنة.

4- برامج التأهيل العليا لمن يحتلون مراكز إشرافية في ممارسة المهنة.

5- برامج التطوير للاطلاع على أحدث التطورات في مجال المحاسبة والمراجعة.

6- برامج التدريب الإدارية لتمكين المراجعين من ممارسة وظيفة تقديم الاستشارات الإدارية.

7- برامج التدريب الخاصة بمشاكل معينة في صناعات معينة.

وقد أكدت المنظمات والتشريعات المهنية في مختلف الدول على ضرورة توافر حد أدنى من المتطلبات العلمية والمهنية كشرط لقيود و تسجيل المحاسبين والمراجعين القانونيين أو تعيينهم في الأجهزة الرقابية العليا، كما أن بعض الدول تضيف شروطاً أخرى أكثر تشدداً لضمان تحقيق مستوى مقبولاً للأداء المهني.

وفيما يلي توضيح لمتطلبات التأهيل العلمي والعملية لمراجع الحسابات في كل من:

1- التأهيل العلمي والعملية لمراجع الحسابات في بعض الدول الأجنبية

2- التأهيل العلمي والعملية لمراجع الحسابات في بعض الدول العربية.

3- التأهيل العلمي والعملية لمراجع الحسابات في ظل معايير المراجعة الدولية .

4- التأهيل العلمي والعملية لمراجع الحسابات في ظل معايير المراجعة الحكومية

<sup>1</sup> - عوض أحمد الروباني، فريحة الحراري، (2007)، مدي اهتمام الجامعات والمعاهد العليا الليبية بالتعليم المحاسبي المستمر ودوره في تضيق الفجوة بين التعليم المنهجي النظامي والواقع العملي، المؤتمر العلمي الثاني حول التعليم المحاسبي في ليبيا واقعه وإمكانية تطويره، أكاديمية الدراسات العليا، طرابلس، ليبيا، ص 5.

<sup>2</sup> - أحمد نور، مرجع سابق، ص 86.



5- التأهيل العلمي والعملية لمراجع الحسابات في الجماهيرية الليبية.

### 3.5 متطلبات التأهيل العلمي والعملية لمراجع الحسابات في بعض الدول الأجنبية

#### 1.3.5 متطلبات التأهيل العلمي والعملية للمراجع الخارجي في الولايات المتحدة الأمريكية.

أكد المعيار الأول من معايير المراجعة المتعارف عليها على ضرورة أن تتم عملية المراجعة عن طريق شخص أو أشخاص يتوافر لديهم قدر كاف من التأهيل العلمي والعملية في أعمال المراجعة.<sup>1</sup> وحتى يمكن توضيح متطلبات التأهيل العلمي والتدريب العملية في الولايات المتحدة الأمريكية لإعطاء تصور عام عن الوضع المهني القائم هناك وما استقر عليه التطبيق العلمي للمهنة في الوقت الحاضر لابد من مناقشة وتحليل المتطلبات المتعلقة بالتعليم والخبرة، والتدريب، والامتحان، والترخيص، والتعليم المهني المستمر وذلك على النحو التالي:

#### 1.1.3.5 التأهيل العلمي.

يشترط المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين ومعظم المنظمات المهنية في الولايات المتحدة الأمريكية أن يكون التأهيل العلمي على مستوى البكالوريوس أو شهادة الدراسات العليا في المحاسبة كحد أدنى لقبول من يرغب بالحصول على شهادة المحاسب القانوني "APA" وخوض الامتحان اللازم لذلك. وتجدر الملاحظة هنا إلى أن بعض الولايات الأمريكية تقبل بأقل من درجة البكالوريوس.<sup>2</sup>

حضي موضوع التعليم المحاسبي أو الإعداد العلمي للمراجع في الولايات المتحدة الأمريكية باعتباره أساس التكوين المهني في المستقبل - باهتمام كبير سواء على الصعيد الرسمي أو على الصعيد المهني والأكاديمي منذ وقت طويل، وقد تم إعداد وتشكيل لجان التعليم المنبثقة عن مجمع المحاسبين القانونيين الأمريكي بهدف اعتماد البرامج والمناهج الدراسية وربط المناهج بالاحتياجات الجديدة، والانفتاح على علوم المعرفة الأخرى التي تستفيد منها المراجعة بما يضمن توافرها على قاعدة حركية من المعرفة العلمية توائم المتغيرات البيئية في مجال الممارسة المهنية.

وفيما يلي سرد مختصر لبعض أهم هذه الدراسات:

1- قام المجمع الأمريكي للمحاسبين القانونيين منذ بداية الستينيات بالعديد من الدراسات بهدف تطوير التعليم المحاسبي لضمان قيام المراجعة بأداء خدمات مهنية على مستوى عال من الجودة يحقق الصالح العام للمجتمع، وفي عام 1967 قام بتشكيل لجنة متطلبات التعليم والخبرة للمحاسبين القانونيين "لجنة Beamer" كلفت بدراسة ما توصلت إليه دراسة "آفاق المهنة" \* من نتائج وتوصيات وذلك للتوصية

1 - حسن محمد حسين ابوزيد، (1988)، دراسات في المراجعة، الجزء الأول، دار الثقافة العربية، القاهرة، ص79.

2 - سلطان بن محمد السلطان، (1996)، التأهيل العلمي والمهني لمراجع الحسابات الخارجي : دراسة مقارنة بين المملكة العربية السعودية والولايات المتحدة الأمريكية، مجلة كلية التجارة للبحوث، كلية التجارة، جامعة الإسكندرية، العدد الثاني، ص428.

\* وهي دراسة بحثية قام بها كل من Roy and Mac neill بتكليف من مجمع المحاسبين القانونيين الأمريكي ومؤسسة Carnegie Mellon بهدف تحديد الهيكل العام لمعرفة المحاسبين القانونيين "المراجعون" ونشرت هذه الدراسة سنة 1967 وأطلق عليها دراسة آفاق المهنة "Horizons for profession" أكد الباحثان فيها ان المحاسبة نظام علمي قائم بذاته ولا يجب اعتباره أداة لخدمة الإدارة عكس ما عبرت عنه الدراسات السابقة، وتميزت بمنطق قوي واعتمدت توصيات على أسس علمية وواقعية متجانسة مع النظرة الجديدة لتعليم المحاسبة فلم يرد من توصياتها موضوعات دراسية ذات طابع وصفي أو فني تقليدي، ولاقت توصياتها القبول

بالسياسة التي يجب أن يتبعها المجمع فيما يتعلق بمتطلبات التعليم والخبرة للمراجعين، وقد قامت لجنة "Beamer" بإعداد دراستين خلال عامي 1968، 1969 توصلت إلى عدة توصيات أهمها:

1- يحتاج القائمون على تدريس المحاسبة إلى إرشادات و توضيحات بخصوص المقررات الواجب تدريسها ومحتويات المقررات تكون أكثر تحديدا عن تلك التي وردت بالدراسة السابقة "أفاق المهنة".  
2- برنامج دراسي لاكتساب المعرفة في المحاسبة يتكون من "التعليم العام-التعليم التجاري- تعليم المحاسبة"، وبينت أن هذا المنهج يحتاج لـ 5 سنوات دراسية يمكن تعديلها لتصبح أربع سنوات. وتبنى المجمع (AICPA) تلك التوصيات "المتطلبات" بصفة عامة كسياسية تعليمية للمجمع وقام بإجراء تقييم دوري لها عن طريق عدة دراسات مختلفة في فترات متباعدة لمعرفة ماذا كانت تلك التوصيات ما زالت ملائمة في ضوء ظروف التعليم والممارسة المهنية المتغيرة. وفي سنة 1978 أوصت إحدى الدراسات<sup>1</sup> بضرورة تعديل المدة الدراسية من خمس سنوات إلى 150 ساعة دراسية، كما أوصت بوجود لعب المجمع الأمريكي للمحاسبين القانونيين دوراً أكبر في منح الاعتراف بالبرامج والخطط الدراسية ومدارس المحاسبة المهنية.

2- في عام 1988 قام المجمع الأمريكي للمحاسبين القانونيين بالاعتماد على الدراسات الخاصة بلجنة "Beamer" في سنتي 1968، 1969 وما أدخل عليها من تعديلات بدراسة حددت فيها السياسة التعليمية للمجمع في محورين<sup>2</sup>:

**المحور الأول:** نموذج مقترح للبرنامج الدراسي ويتكون من ثلاثة أقسام:

أ- المتطلبات التعليمية العامة وتتطلب من 60 إلى 80 ساعة دراسية وتشتمل على المواد الدراسية التالية "الأخلاق، الاتصال، العلوم السلوكية، وعلم الاقتصاد، ومبادئ المحاسبة، الحاسوب، والرياضيات، والإحصاء" ومواد أخرى ترتبط بالتعليم العام مثل "التاريخ، والفلسفة، والمواد الثقافية، واللغات، والفنون، والعلوم الإنسانية".

ب- متطلبات التعليم في مجال إدارة الأعمال من 35 إلى 50 ساعة دراسية وتشمل المواد الدراسية الآتية: علم الاقتصاد "نظرية النقود والنظام النقدي" والبيئة القانونية والاجتماعية لمنشآت الأعمال، وقانون الأعمال، والتسويق والتمويل، وسلوك المنظمة، والمجموعة والفرد، وتطبيقات كمية في مجال الأعمال، ومهارات الاتصال، والأخلاقيات في مجال الأعمال.

ج- متطلبات تعليم المحاسبة ويتطلب من 25 إلى 40 ساعة وتحتوي على المواد الدراسية التالية: المحاسبة المالية "نظرية المحاسبة المالية، والمشاكل التطبيقية في مجال المحاسبة المالية"، والمحاسبة

---

العام من قبل الأكاديميين والمهنيين على السواء، وما زالت المصدر الوحيد المقبول الموثوق به لتحديد الهيكل العام للمعرفة التي يجب ان يكتسبها مراجع المستقبل.

<sup>1</sup> - American Institute of Certified Public Accountants '1978' Education Requirements for Entry Into The Accounting profession –A statement of the AICPA Policies :Task force on the Report of Committee on Professional Accounting Education "New York AICPA "., pp 12-14.

<sup>2</sup> -AICPA Education Requirements for Entry into the Accounting Profession - A Statement of AICPA Policies. Second Edition. Revised. N.Y., 1988. pp. 3-5.

الإدارية "المحاسبة لأغراض اتخاذ القرارات، قياس وتحليل التكاليف، وأساليب الرقابة في المحاسبة الإدارية" والضرائب "نظرية الضرائب، والمشاكل الضريبية"، المراجعة "نظرية المراجعة وتطبيقاتها، مشاكل المراجعة وحالات دراسية" وأنظمة المعلومات والأخلاقيات والمسؤوليات المهنية، برامج التدريب العملي، ومواد اختيارية.

**المحور الثاني:** احتوى على عشر توصيات تمثل السياسة التعليمية للمجمع .

3- دراسة لجنة بدفورد "Bedford committee"<sup>1</sup> في 1988 والمنبثقة عن الجمعية الأمريكية للمحاسبة "AAA" وقد توصلت هذه الدراسة إلى نتيجة مفادها أن التعليم المحاسبي يحتاج إلى تطوير "عدم كفاية معظم برامج المحاسبة المهنية القائمة- طرق التدريس التقليدية لم تعد فعالة لتطوير مهارات الطلاب في مجال الاتصال" مما أدى إلى وجود فجوة بين ما تقوم الجامعة بتدريسه لطلاب المحاسبة وبين ما يقوم به المراجعون بالفعل، أو ما يجب أن يقوموا به في المستقبل، مما سيترتب عليه عدم قدرة المراجعين على الصمود في المنافسة مع غيرهم من أصحاب التخصصات التي غزت مجال الممارسة المحاسبية مثل أخصائيي نظم المعلومات، وأوضحت أن هناك ضرورة إلى تعديل البرامج والخطط الدراسية للمحاسبة لتصبح 150 ساعة دراسية. يتم إعداد خريجي الجامعات وكليات المحاسبة كي يتمكنوا من الاحتياجات المحاسبية، وطالبت الجامعات بتزويد طلاب المحاسبة بمهارات وقدرات أعلى في مجالات الاتصالات والتحليل والنواحي الشخصية وعدم الاقتصاد على الخبرات الفنية التقليدية وذلك عن طريق تطوير برنامج وخطط التعليم كي تفي بمتطلبات القرن الحالي ويشتمل على مناهج ومقررات دراسية جديدة ومتطورة، ونظام تعليمي أكثر كفاءة وهيكل أكثر ارتباطاً بالوحدات التي تقدم فيها البرامج وقد أوصت اللجنة بأن المنهج الدراسي يجب أن يشمل على ثلاثة أجزاء رئيسية "التعليم العام- التعليم المحاسبي والمهني عام- التعليم المحاسبي المهني المتخصص" وقد أوضحت هذه الدراسة الهدف من كل جزء كما بينت مكوناته.

4- دراسة الشركات الثمانية الكبرى للمراجعة بالولايات المتحدة الأمريكية عام 1989<sup>2</sup>، والتي تهدف لتحديد أو التعرف على القدرات والمهارات التي ينبغي أن تسهم العملية التعليمية في توافرها لدى خريجي التعليم المحاسبي وقد توصلت إلى النتائج الآتية:

1- هناك تحديات أو صعوبات تواجه المهنة كتغير أو اتساع وتعقد نطاق الخدمات المهنية المطلوب أداءها.

2- توجد فجوة بين احتياجات المهنة ونوعية ومستوى خريجي الجامعات بمعنى أن التعليم المحاسبي لا يسمح بتنمية المهارات والقدرات الأساسية اللازمة لمهنة المحاسبة.

<sup>1</sup>-American Accounting Association, committee on the future Education, "1986" "Future Accounting Education: Preparing for the Expanding Profession" (The Bedford Committee), Issues in Accounting Education ,vol.4,No.2, Spring, pp168-195.

1- Brent inmen C., Auder Wenzler and peter Wucket D., (1989) "Square begs in Round holes: Are Accounting students well -suited To days Accounting Profession?", Issues in Accounting Education, Vol.7,No.2, Spring 1989, pp. 29-43.

3- انخفاض عدد الطلاب المسجلين في برامج المحاسبة، مما يوحي بعدم قدرة المهنة على استقطاب الطلاب ذوي المقدرة العالية.

وقد أوصت الدراسة بضرورة إجراء تغييرات حقيقية على المناهج والخطط الدراسية وطرق التدريس وذلك بالتعاون بين الممارسين والأكاديميين حتى يمكن توفير قدرات ومهارات معينة كالقدرة على التحليل والتفسير واتخاذ الأحكام الشخصية لدى طالبي الدخول للمهنة تمكنهم من أداء عملهم بطريقة كفوءة وفعالة.

وتجدر الإشارة هنا أن مكاتب المحاسبة الكبرى قامت بإنشاء لجنة لإصلاح التعليم المحاسبي "AEC" "the Accounting Education Change Commission" بهدف إصلاح المناهج ومؤسسات التعليم في الوقت المناسب وبشكل كفء<sup>1</sup> وذلك عن طريق:مراجعة المقترحات التي تتقدم بها الكليات والجامعات المختلفة بغرض تعديل وتغيير برامج وخطط دراسة المحاسبة بما يحقق التغيير المطلوب في التعليم المحاسبي.

5- في سنة 2000 م قام باحثان هما "Albercht and Sack" بدراسة تهدف لتطوير التعليم المحاسبي استعرضا فيها التحديات التي يواجهها التعليم المحاسبي في الولايات المتحدة وذلك في بيئة تقنية المعلومات، وقد توصلت هذه الدراسة إلى عدة نتائج أهمها أن المناهج المحاسبية متقادمة وغير مواكبة للتطورات المستمرة في تقنية المعلومات، كما أن البرامج المحاسبية رغم أنها تشمل الكثير من الأمور المحاسبية إلا أنها بحاجة إلى سعة الأفق في التعليم المحاسبي وإدراك تأثيرات التقنية والعولمة، وقد أوصت بضرورة تعديل البرامج والخطط المحاسبية للجامعات على ضوء المتغيرات البيئية المحيطة<sup>2</sup>.

6- قامت جامعة بيرمنجهام وجامعة روبرت ألكس في عام 2003<sup>3</sup>م بدراسة بدعم من "المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين والجمعية الأمريكية للمحاسبة، والشركات المراجعة الكبرى" بهدف تطوير التعليم المحاسبي لمواجهة مخاطر المستقبل وقد توصلت إلى عدة نتائج لعل أهمها الانخفاض الشديد في إعداد ونوعية الطلاب الملتحقين بالجامعات في تخصص المحاسبة، وهناك إجماع بين الأكاديميين والمهنيين على أن التعليم المحاسبي بوضعه الحالي متقادم ومنقوص حيث لم تتغير مناهجه كثيرا على مدار الثلاثة عقود الماضية،وقد أوصت الدراسة بضرورة تصميم نماذج بديلة للبرامج الأكاديمية المستقبلية وضرورة تصميم برامج التعليم المحاسبي باستخدام المناهج المعدلة بما يمكن الخريجين من الحصول على عضوية المنظمات المهنية المختلفة والاتجاه نحو توحيد مطلب الخمس سنوات الدراسية للحصول على درجة البكالوريوس في المحاسبة بالإضافة إلى ضرورة اهتمام برامج الدكتوراه بكل من البرامج التربوية والتطويرية.

<sup>1</sup> - عوض احمد الروباني، (2007)، "مدى توافر متطلبات جودة التعليم المحاسبي في الجامعات الليبية". المؤتمر العلمي الثاني حول "التعليم المحاسبي في ليبيا واقعه وإمكانيات تطويره، أكاديمية الدراسات العليا، طرابلس، ليبيا، ص13.

<sup>2</sup> - عبيد سعد المطيري، (2004)، مستقبل مهنة المحاسبة والمراجعة، تحديات وقضايا معاصرة، دار المريخ، ص22-23.

<sup>3</sup> - Accounting Education: Charting the Course Through a perilous future [http:// www.aicpa.org](http://www.aicpa.org).

7-دراسة قام بها Grace and Cilsdorf<sup>1</sup> سنة 2004م، تعرضت إلى استراتيجيات الفصل الدراسي العملية الهادفة إلى تحسين مهارات الاتصال الشفهية للطلاب، وتقليل درجة الخوف من التحدث أمام الآخرين إلى أدنى مستوى وكانت الدراسة نظرية تحليلية واستندت إلى إتباع أسلوب التمارين "الاتصال من أجل التعليم"، التي تجمع بين أنشطة الاتصالات الشفهية مع مكونات مقرر المحاسبة، وترتكز على مساعدة الطلبة لتعليم نقل المعرفة المحاسبية الفنية بطرق يفهمها المستمع، وتوصلت الدراسة إلى أن عملية تحسين مهارات الاتصال لطلبة المحاسبة هامة من أجل النجاح في أعمالهم، وفي حالة تعيين الخريجين الجدد، فإنه من المحتمل أن يكون مستوى أدائهم منخفضاً بسبب ضعف مهارات الاتصال لديهم، لذا من الضروري أن يقوم أساتذة المحاسبة بإضافة ما يجب أن يحصل عليه الطلاب في الفصول الدراسية. كما رأى الباحثان بأن على أساتذة المحاسبة مواجهة ضعف قدرات الاتصال الشفهي للطلاب وقد أوضحت الدراسة كيفية الجمع بين محتوى المقرر وأنشطة الاتصال الشفهي بدون إضافة عبء زائد في هيكل المقرر.

فضلاً عن الدراسات السابقة التي "تمثل نموذجاً مبسطاً ومختصراً" عن أهم الدراسات التي قامت بها المنظمات المهنية وشركات المراجعة الكبرى والأكاديميين في الولايات المتحدة الأمريكية والتي أوضحت أهمية التعليم الجامعي في المجال المحاسبي وفي مجال المعارف العامة في تكوين مزاولي مهنة المحاسبة والمراجعة على درجة عالية من الكفاءة، كما أبرزت الحاجة إلى تطوير البرامج والخطط الدراسية في الجامعات المسؤولة عن تزويد المحاسب القانوني "المراجع" بهذه المعارف المحاسبية والمهارات اللازمة، وذلك بما يتماشى مع التطورات التكنولوجية والاقتصادية والاجتماعية. هناك العديد من الدراسات المتنوعة التي أجريت في فترات مختلفة تناولت جوانب متباينة من مقومات التعليم المحاسبي في الولايات المتحدة الأمريكية مثل الدراسة التي قام بها المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين "AICPA" وجمعية المحاسبة الأمريكية "AAA" والاتحاد الأمريكي لكلية التجارة الزميلة في عام 1973 م والتي كانت نتيجة نداءات عديدة تطالب بإنشاء مدارس مهنية متخصصة في المحاسبة على غرار تلك الموجودة بمهنتي الطب والمحاماة وقد أوصت الدراسة بذلك مع تشكيل مجلس لوضع معايير البرامج والمدارس المهنية للمحاسبة وبالفعل تم تشكيل هذا المجلس عام 1974 لتحديد المعايير التي ينبغي توافرها في أي مدرسة أو برنامج للمحاسبة المهنية حتى كشرط للاعتراف بها، وقد صدرت دراسة عن المجلس في سنة 1977 موضحة الشروط الواجب توافرها في البيئة الأكاديمية حتى يمكن تنفيذ البرنامج المهني فيها بكفاءة، وأيضاً مدة الدراسة في هذه المدارس ومعايير قبول الطلاب، معايير المناهج الدراسية، معايير أعضاء هيئة التدريس، ومعايير الدعم المالي، معايير المباني والتجهيزات، المكتبات والحاسب الآلي<sup>2</sup>، وغيرها من الدراسات الأخرى<sup>1</sup>.

<sup>1</sup> - Grace, D. M., and J.W. Gilsdorf, (2004), " Classroom Strategies for Improving Students, Oral Communication Skills," Journal of accounting Education ,pp. 165-172.

<sup>2</sup> - لمزيد من التفصيل يمكن الرجوع إلى :

من خلال استعراض الدراسات السابقة يمكن تسجيل الملاحظات الآتية:

أ- إن التعليم المحاسبي في الجامعات الأمريكية حضي باهتمام العديد من الباحثين سواء كان من "المنظمات المهنية أو الأكاديميين أو الشركات المراجعة الكبرى" نتيجة لإدراكهم للأهمية الكبيرة للتعليم المحاسبي في إعداد أعضاء المهنة المرتقبين وخاصة المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين والذي يقوم بإجراء مراجعة وفحص المتطلبات التعليمية بشكل دوري ومنتظم عبر فترات مختلفة وقد نتج عن ذلك:-

1- إنشاء جامعات متخصصة في المحاسبة على مستوى الدرجة الجامعية الأولى ومستوى الدراسات العليا منذ عام 1973م، نتيجة للانتقادات الموجهة للتعليم التجاري بصفة عامة من بعض الباحثين والتي تتلخص في عدم قدرته على الوفاء بالمتطلبات الأساسية التي ينبغي توافرها في الخريجين الذين يمكن إعدادهم لممارسة مهنة المراجعة، ومطالبة البعض الآخر بضرورة استخدام أساليب التحليل العلمي وضرورة انفتاح المحاسبة على مجالات عديدة مثل الحواسيب الإلكترونية والرياضية والإحصاء والتحليل الاقتصادي وظهور مجالات جديدة لممارسة المراجعة كالمراجعة الإدارية والمراجعة الاجتماعية والمراجعة الحكومية على أن تكون مدة الدراسة في هذه الجامعات 4 سنوات ثم تطورت إلى 5 سنوات يدرس فيها الطالب 150 ساعة كحد أدنى لاكتساب الهيكل العام للمعرفة وهي المطلب التعليمي اللازم، ومن يستوفيه لا تطلب منه أية خبره عملية تأهيله لدخول مهنة المراجعة.

2- وضع برنامج وخطط دراسية تتكون من ثلاثة أقسام هي: المتطلبات التعليمية العامة - متطلبات التعليم في مجال إدارة الأعمال - متطلبات التعليم في المحاسبة، واعتمد في تحديد مكونات هذه المتطلبات على الظروف البيئية السائدة وعلى المهارات والمعارف المطلوب اكتسابها للمحاسب القانوني وتجدر الإشارة هنا أن لجنة المحاسبة "Beamer" ترى بوجوب تركيز التعليم المحاسبي في الجامعات لمهنيي المستقبل على المفاهيم والمهارات المتعلقة بالقياس والاتصال وطبيعة وتصميم نظم المعلومات وتحليلها، سواء النظم التقليدية أو النظم من خلال الحاسب الآلي، كما يجب أن يركز التعليم المحاسبي ليس فقط على المعلومات والمهارات الفنية بل يجب أن يركز أيضا على المعايير الأخلاقية لمزاولة المهنة. حتى تتناسب مع الوظائف التي يقوم بها المراجع والخدمات التي يؤديها أو المتوقع أن يؤديها في المستقبل بتلك البيئة. وتخضع هذه المناهج إلى تعديل وتغيير مستمر من قبل "المؤسسات التعليمية والمنظمات المهنية" من حيث نوعية المواد ومحتوياتها

عوض لبيب، مرجع سابق، ص 23-40.

<sup>1</sup> - لمزيد من التفاصيل يمكن الرجوع :

-Boyer Commission, " Reinventing Undergraduate Education :A Blue print for America, s Universities" <http://naples.cc.sunysb.edu/Pres/boyer.nsf/>

- محمد عطيه مطر، (1999)، التعليم المحاسبي وتحديات المستقبل، الإدارة العامة، المجلد 38، العدد الرابع، ص 708-711.

- محمد حسن عبدالعظيم، (2003)، مدى توافق خطط دراسة المحاسبة في الجامعات المصرية وجامعات دولة الإمارات العربية المتحدة مع متطلبات المنشآت المهنية العالمية، بحث مقدم إلى مؤتمر مستقبل مهنة المحاسبة والمراجعة، كلية التجارة، جامعة القاهرة، ص 1-4.

- و درجات التعمق المطلوبة فيها وتتابعها وطول الفترة الزمنية اللازمة لاستيعابها لتعكس التطورات والمستجدات العالمية التي تطرأ على التعليم المحاسبي.
- 3- وضع معايير لأعضاء هيئة التدريس في المحاسبة والمراجعة بالجامعات من حيث المؤهلات العملية والخبرة والقيام بالأبحاث.
- 4- ضرورة تطوير أساليب التدريس التقليدية وذلك لأن أساليب التدريس الحديثة تساعد على إدراك وفهم أكبر للمهارات والمعارف والمعلومات المطلوبة للنجاح في مقررات المحاسبة وأثناء الممارسة المهنية بشكل إيجابي.
- 5- وضع بعض المؤشرات ذات الصلة بجودة التعليم كسياسات قبول الطلاب، التمويل الكافي، الكتاب الجامعي، والنصاب المتوازن من المحاضرات للأكاديميين.
- 6- اشتراك معظم أعضاء هيئة تدريس المحاسبة في الجامعات الأمريكية في اللجان التي شكلت لمناقشة الموضوعات المهنية الهامة بجانب أنشطتهم في مجال تقديم الإرشادات الإدارية والدورات الدراسية في مجال التعليم المهني المستمر.
- ب- تميز الدراسات السابقة بالاستمرارية، وتتبع هذه الصفة من كون معظم هذه الدراسات امتداداً للدراسة أو الدراسات السابقة لها وكانت تهدف إلى التغلب على أوجه القصور التي شابته تلك الدراسات، أو أنها كانت استجابة للمشاكل التي استجدت في مجال الممارسة المهنية واستلزم الأمر إيجاد حلول مرضية لها.
- ج- إن التعليم المحاسبي في الولايات المتحدة الأمريكية حتى سنة 1994 كان يركز على الجوانب الفنية والوظيفية فقط، إلا أنه بعد هذا التاريخ بدأت مناهج التعليم المحاسبي، تركز على الواجبات والمسؤوليات ومن ثم الجوانب الأخلاقية للممارسة المهنية جنباً إلى جنب مع الجوانب الفنية والوظيفية.
- د- توصلت معظم الدراسات الخاصة بتعليم المحاسبة في أمريكا إلى نتيجة مقاربة وهي أن مهنيي المستقبل يحتاجون في الوقت الحاضر إلى قدر من التعليم المختلف في النوعية والكمية عما كان موجوداً في الماضي، مما يتطلب ضرورة تطوير برامج تأهيل المراجعين بما يتناسب والتطورات المعاصرة بهدف تلافي أي قصور قد يتخلل مرحلة الدراسة الجامعية.
- ومما سبق يمكن تحديد ملامح التعليم المحاسبي في الولايات المتحدة الأمريكية في الآتي:
- 1- مشاركة المنظمات المهنية في اعتماد المناهج الدراسية.
  - 2- التركيز على ربط الواقع المهني بالتعليم المحاسبي.
  - 3- مدة الدراسة الجامعية خمس سنوات.
  - 4- التركيز على تحديث وتطوير المعرفة المحاسبية وكذلك طرق وأساليب التدريس.
- 2.1.3.5 التّأهيل العملي (الخبرة)**

في الولايات المتحدة الأمريكية تضاربت آراء المنظمات المهنية بين مؤيد ومعارض حول اعتماد الخبرة كشرط أو مطلب أساسي، للحصول على ترخيص بمزاولة المهنة، فوجد رأي المجمع الأمريكي للمحاسبين القانونيين<sup>1</sup> يقوم على عدم الأخذ بشرط الخبرة للحصول على ترخيص بمزاولة المهنة.

ويكتفي بدرجة البكالوريوس التي يحصل عليها المرشح، وهذا لا يعكس عدم أهمية الخبرة العلمية ولكن يظهر إدراك المجمع لصعوبة وضع معايير محددة وموحدة للخبرة العلمية والتحكم في كفاءتها ويبرر المجمع هذا الرأي (إلغاء مطلب الخبرة) بعدة أسباب أهمها:<sup>2</sup>

1- أن الدراسة الجامعية أفضل طريقة لاكتساب المعرفة، ذلك لأن برنامج الدراسة المعتمد والمكون من 150 ساعة (مع تدريب الطلاب واعتبار ذلك جزء من البرنامج التعليمي) يسمح للمرشح باكتساب معرفة أكثر عموماً واتساعاً، ومن غير المحتمل أن يكتسبها من برنامج دراسي مدته أربع سنوات واستيفاء مطلب الخبرة العملية.

2- لا توجد أدلة على أن المحاسبين القانونيين الذين يحصلون على التراخيص دون استيفائهم لمتطلبات الخبرة تمت إدانتهم لإخلالهم بالممارسة المهنية السليمة بالمقارنة بزملائهم الذين يحصلون على خبرة شاملة. فضلاً على أن أغلب المحاسبين الذين يخططون لممارسة المهنة سوف يقومون أولاً بالعمل بأحد مكاتب المراجعة فترة طويلة، كما أن الفترة التي يستغرقها المرشح لاجتياز إجراءات امتحان المحاسب القانوني هي بمثابة فترة خبرة عملية لمعظم المرشحين.

ونحن من جانبنا نخالف الرأي السابق بالرغم من أهمية تدريب (الطلاب) باعتباره مكملاً للعملية التعليمية ويساعدهم على معرفة كيفية تطبيق المعرفة التي اكتسبوها في الواقع العملي، إلا أنه لا يحل محل مطلب الخبرة العملية، وذلك لأن الفترات القصيرة والمتقاطعة من التدريب لن تمكن الطالب إلا من أداء المهام الهيكلية، أما بالنسبة للمهام غير الهيكلية أو المعقدة فإنها تتطلب خبرة عملية عالية يتحصل عليها الطالب بعد تخرجه من خلال التدريب والممارسة الفعلية على أداء مهام المحاسبة والمراجعة ويتم ذلك بطريقة عملية منظمة، وتحت إشراف ذوي خبرة قادرين على العطاء بسخاء لمن يقومون بالإشراف عليهم.

أما رأي الجمعية القومية للمجالس المحاسبية بالولايات المتحدة الأمريكية (NASBA) فهو مغاير لموقف المجمع (AICPA) الذي يتلخص في ضرورة توافر الخبرة العملية لمدة سنتين مع متطلبات البكالوريوس ولمدة سنة مع متطلب الـ 150 ساعة<sup>3</sup>.

<sup>1</sup> - سلطان بن محمد السلطان، (1996)، التأهيل العلمي والمهني لمراجع الحسابات الخارجي، دراسة مقارنة بين المملكة العربية السعودية والولايات المتحدة الأمريكية، مرجع سابق، ص 435.

<sup>2</sup> - Maurice Moonitz, (1973) "The Beamer Committee Report: A Golden Opportunity for Accounting Education", The journal of Accountancy, pp. 64-69.

<sup>3</sup> - Patrick H. Heaston, (1990), "A Systematic Approach to Improving Experience Requirements for Licensure", Accounting Horizons, vol.4, No.3, sep. p.59.



ونحن نتفق مع هذا الرأي وذلك لأهمية الخبرة العملية للمراجع الخارجي في أداء مهامه (وخاصة غير الهيكلية) بكفاءة وفعالية، ولكي تأتي العملية التدريبية أكلها المرجوة منها ينبغي أن تكون تحت إشراف المنظمة المهنية التي وتتولى وضع برنامج كامل لهذه العملية يضمن حصول المراجع المبتدئ على تدرج مهني فني وكاف يمكنه من الإلمام بأكبر قدر ممكن من مشاكل ومتطلبات الممارسة المهنية، وذلك بتوفير مجموعة من العوامل من أهمها: ملاءمة الأماكن المخصصة لتلقي التدريب واكتساب الخبرة وكفاءة القائم بالتدريب واستعداده لنقل الخبرة، وأن يشمل التدريب فضلاً عن جوانب المحاسبة والمراجعة مجالات أخرى للمعرفة كالتشغيل الإلكتروني للبيانات.

### 3.1.3.5 الامتحان

يعتبر امتحان الزمالة الذي يجريه المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين أحد الشروط الأساسية للقيود في سجل المحاسبين القانونيين، بهدف اختبار مدى إلمام المرشح بمبادئ المحاسبة المقبولة قبولاً عاماً ومعايير المراجعة المتعارف عليها وما أدخل عليها من تعديلات في آخر الإصدارات الخاصة بمعايير المراجعة ومبادئ المحاسبة وأثر ذلك على متطلبات أداء عملية المراجعة. والذي يتم تنظيمه من قبل هيئة الممتحنين التي تتشكل من تسعة أعضاء متفرغين مهمتهم إعداد الامتحان وطبعه وتوزيعه على مختلف مجالس المحاسبة بالولايات التي يناط بها مهمة الإشراف على الامتحان. ومنذ اعتماد هذا النظام في الامتحانات تعزز التأكيد على أن أي شخص يتطلع إلى أن يكون محاسباً قانونياً لا بد من حيازته الحد الأدنى من المتطلبات الضرورية لكي ينجح في هذا الامتحان، والتي من أهم خصائصه ما يلي<sup>1</sup>:

- 1- يجرى الامتحان مرتين سنوياً (شهر الصيف، شهر الحارث).
- 2- تستغرق مدة الامتحان في الدورة عشرين ساعة على مدار أربعة أيام متتالية.
- 3- يتضمن الامتحان موضوعات نظرية وعملية تغطي أربع مواد (نظرية المحاسبة - المحاسبة العملية - المراجعة - القانون التجاري).
- 4- تتكون أسئلة الامتحان في المواد ما بين 50% إلى 60% أسئلة اختيارية متعددة في حين يتضمن باقي الامتحان أسئلة مقالیه ومواضيع قصيرة.
- 5- يسمح للمرشحين باجتياز الامتحان على مراحل، أي أنه يمكن للمرشح للحصول على شهادة الزمالة خلال أربع مرات على مدى سنتين، بحيث يدخل في كل دورة في مادة واحدة فقط، فإذا اجتازها لا يمتحن فيها في الدورة التالية.
- 6- يعتبر ناجحاً بصورة كاملة كل من يحصل على 75% أو أكثر في مواد الامتحان الأربعة، وفي معظم الولايات، يعتبر ناجحاً جزئياً كل من يحصل على 75% في مادتين أو أكثر، وما لا يقل عن 50% في المواد التي امتحن فيها ولم يتمكن من اجتيازها.

<sup>1</sup> - سلطان بن محمد السلطان، مرجع سابق، ص436.

### 4.1.3.5 الترخيص

يمنح الترخيص بمزاولة المهنة لمن تتوفر فيه شروط متطلبات التعليم (الذي يمثل الأساس التقني لدخول المهنة) والخبرة العملية (وذلك بالنسبة لبعض الولايات) و اجتياز امتحان المحاسب القانوني بنجاح، في الولاية التي يتبعها، وتجدر الملاحظة هنا أنه لا توجد في الولايات المتحدة الأمريكية رخصة قومية للمحاسبين القانونيين، إنما يتم الترخيص للمحاسبين من قبل مجلس المحاسبة للولاية التي يتبع لها المرشح، وهي الجهة المسؤولة عن تجديده وإيقافه وحتى إلغائه إذا اقتضى الأمر، ويجوز للمرخص له ممارسة المهنة في كل الولايات ولكن بصفة مؤقتة. ومن أجل المحافظة على استمرار الترخيص فإن المعهد الأمريكي للمحاسبين اشترط مطلب التعليم المستمر.

### 5.1.3.5 التعليم المهني المستمر

اهتمت العديد من المنظمات المهنية في الولايات الأمريكية في السنوات الأخيرة بتوسيع عمليات التدريب والتخطيط وتنظيم البرامج لخدمة الأهداف المتوخاة منه وألزمت المحاسبين القانونيين المسجلين لديها باجتياز هذه البرامج (برامج التعليم المهني المستمر) للإبقاء على صلاحية شهادتهم المهنية، لأن في ذلك ضماناً لإتباع هؤلاء المراجعين التعليم المهني المستمر بهدف تجنب مشاكل المراجعة التي قد تنتج عن السباق الشاق بين واقع المهنة وتطويرها مقابل متطلبات المجتمع المستمرة، وأصدر البعض منها شهادات تعتمد اجتياز على عدد من ساعات برامج التعليم المهني المستمرة واستخدمت في هذا المجال وسائل مختلفة مثل المحاضرات والندوات والمناقشات والأفلام وعقد دورات متخصصة بواسطة فريق من الممارسين المهنيين والأكاديميين مما يخلق مناخاً أفضل لتبادل الأفكار والخبرة، وإمام الأعضاء الأكاديميين بمشاكل الممارسة العملية، وإمكانية التعامل مع العديد من المتغيرات التي ظهرت في مجال الأعمال، وتجدر الملاحظة هنا أن سياسات المنظمات المهنية في الولايات المتحدة الأمريكية فيما يتعلق ببرامج التعليم المستمر قد تتشابه فيما بينها، ولكن لا تتطابق تماماً، فنجد مثلاً أن الفترة الزمنية التي تغطيها متطلبات التعليم المهني المستمر وفقاً لسياسة المعهد (AICPA) هي ثلاث سنوات في حين أن الفترة الزمنية التي تغطيها هذه المتطلبات وفقاً لمجالس المحاسبة في الولايات المختلفة تتراوح ما بين سنة واحدة، وسنتين، وثلاث سنوات، وكذلك تختلف محتويات برنامج التعليم المهني المستمر بين مجالس المحاسبة، طبقاً لقواعد المعهد (AICPA) فإن الالتزام بسياسات المعهد لا تعني بالضرورة الاحتفاظ بالعضوية في مجالس المحاسبة بالولايات ولا تخول بالضرورة استمرار الترخيص أو الحصول على الشهادة من الولاية.<sup>1</sup>

ووفقاً لقواعد المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين فإن يجب على كافة الأعضاء سواء كانوا ممارسين أو غير ممارسين الالتزام بالقواعد المنظمة للتعليم المستمر وذلك اعتباراً من يناير

<sup>1</sup> - سعد بن صالح الروتيغ، مرجع سابق، ص 661.

1990، والنسبة للأعضاء الممارسين يتعين عليهم استكمال 120 ساعة من التعليم المهني المستمر كل ثلاث سنوات بمتوسط 40 ساعة في السنة. وحد أدنى 20 ساعة في السنة .

أما بالنسبة للأعضاء غير الممارسين فإنه عليهم استكمال 90 ساعة كل ثلاث سنوات بمتوسط سنوي قدره 30 ساعة وحد أدنى 15 ساعة<sup>1</sup>. وقسم البرنامج التعليم المهني المستمر إلى برامج التعليم الرسمية، وأخرى غير رسمية، ورغم أهمية كل منها في زيادة الكفاءة المهنية للمراجعين والمحافظة عليها إلا أن المعهد لا يعتمد إلا على برامج التعليم الرسمية والتي تصمم أساساً لتكون نشاطاً تعليمياً بحيث تتفق مع قواعد المعهد الذي وضع خصائص معينة ينبغي أن تتوفر في النشاط التعليمي الرسمي وهي<sup>2</sup>:

- 1- أن يكون البرنامج في الأساس نشاطاً تعليمياً.
- 2- أن يطور البرنامج بواسطة أشخاص مؤهلين في موضوع البرنامج، وأن يكونوا ملمين بأسس تصميم الخطط التعليمية.
- 3- أن يبين البرنامج الأهداف التعليمية ويحدد مستوى المعلومات التي يحتويها.
- 4- يجب أن يكون برنامج التعليم المستمر برنامجاً حديثاً لكي يحقق الأهداف التي وضع من أجلها.
- 5- أن تتم مراجعة البرنامج من قبل أشخاص لديهم تأهيل كاف.
- 6- أن يتم تقييم البرنامج بهدف تحديد ما إذا كانت الأهداف التعليمية قد تم تحقيقها، وأن المواد العلمية التي تم وضعها قد ساهمت في تحقيق هذه الأهداف وأن البرنامج كان ملائماً.
- 7- أن يوفر البرنامج دليلاً لإثبات استكمال متطلباته، وأن يتم اختباره لتحديد متوسط زمن الاستكمال اللازم بهذه المتطلبات.

وبالإضافة إلى البرنامج التعليمي ذي الخصائص سالفة الذكر، فإن سياسة المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين تعتمد بعض الأنشطة الأخرى ضمن ساعات التعليم المهني المستمر مثل<sup>3</sup>:

- كتابة المقالات أو الكتب أو برامج التعليم المهني على أن تتم مراجعتها ونشرها من قبل جهة مستقلة، بحيث لا تتجاوز ساعات المشاركة التي يتم اعتمادها لغرض التعليم المهني المستمر من هذا النشاط 25% من إجمالي ساعات التعليم المهني المستمر عن الفترة التي يعد عنها التقرير.
- مواد ومناهج الجامعات التي تتفق مع معايير التعليم المستمر يتم احتسابها على أساس أن أي وحدة من وحدات الاعتماد يتم معادلتها (15) ساعة أو (10) ساعات من ساعات المشاركة في برنامج التعليم المهني المستمر وذلك بالنسبة للجامعات التي تطبق النظام نصف أو ربع السنوي على التوالي.

<sup>1</sup> - المرجع السابق، ص 662 .

<sup>2</sup> - [WWW.SOCPA.ORG.SA](http://WWW.SOCPA.ORG.SA). SOCPA.

<sup>3</sup> - سعد بن صالح الروتيغ، مرجع سابق، ص 665-666.

- الأشخاص الذين يقومون بالتجهيز والإعداد وتقديم البرامج التعليمية المختلفة بإمكانهم أن يحصلوا على ساعات تعليم مهني معتمدة، بما لا يتجاوز 50% من إجمالي عدد ساعات التعليم المستمر المعتمدة عن الفترة التي يغطيها التقرير، بشرط أن تكون البرامج غير مكررة.

هذا وقد طلب من جميع أعضاء المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين وفور انتهاء السنة المالية أن يقدموا تقريراً بمقدار التعليم المهني المستمر خلال السنة المنقضية (يبينون فيه الجهة الراعية للبرنامج، عنوان البرنامج، محتوياته، التاريخ، عدد الساعات) كشرط أساسي لاستمرار العضوية في المعهد. كما أن قواعد برنامج التعليم المهني المستمر تعطي الحق بطلب الإعفاء من متطلبات البرنامج إذا حلت ظروف معنية دون القدرة على الوفاء بمتطلبات البرنامج، وتشمل هذه الظروف التي تجيز لصاحبها طلب الإعفاء: الإقامة بدولة أجنبية، والحالة الصحية، الخدمة العسكرية، والتقاعد أو لأي أسباب أخرى مقبولة إذا كانت هذه الأسباب تحول دون الوفاء بمتطلبات البرنامج، وعندما تتغير الظروف تبدأ متطلبات التعليم المهني المستمر في السنة المالية التالية التي تلغي التغيير، إلا أن الإخفاق في الوفاء بمتطلبات البرنامج يؤدي إلى فقدان العضوية في المعهد.

علاوة على ذلك فقد قدم مجمع المحاسبين القانونيين عدة توصيات عند مناقشة الشروط العامة لالتحاق المحاسبين بمهنة المراجعة من أهمها أن يكون المراجع على معرفة عملية بإحدى لغات الحاسوب فضلاً عن فهم كاف لنظم المعلومات حتى يكون في موقف يمكنه من فهم تأثير معالجة المعلومات في النظام المحاسبي والمالي ومن تصميم البرامج الملائمة لمراجعة الحسابات<sup>1</sup>. ولأهمية ذلك في خلق جيل متميز من المراجعين، فإن الجامعات الأمريكية تقوم بتدريس نظم الحاسوب لخريجها، وتتضمن مواد الدراسة: دراسة النظم اليدوية، دراسة تقنية الحاسوب والنظم القائمة على الحاسبات، تحليل وتصميم النظم، وبعض التطبيقات باستخدام بعض لغات الحاسوب، كما يتم من خلال الدراسة تغطية الجوانب الرئيسية لكيفية فحص الرقابة في بيئة نظم التشغيل الإلكتروني للبيانات، وذلك باستخدام برامج خاصة يتم التدريب عليها، وتهدف هذه الدراسة إلى خلق جيل من المراجعين يفهم جيداً مبادئ مراجعة نظم التشغيل الإلكتروني للبيانات والمشاكل القائمة في هذه البيئة.

ومما سبق يمكن تحديد ملامح التأهيل العلمي والعملية لمراجع الحسابات في الولايات المتحدة الأمريكية في الآتي:

- 1- شهادة البكالوريوس بعد اجتياز 150 ساعة دراسة جامعية، ويتم إعداد وإجازة البرامج والمناهج والخطط الدراسية المتعلقة بالتعليم المحاسبي من قبل لجان مختصة بذلك وعادة ما تتم بالشراكة بين الأكاديميين ومزاولي المهنة ويكون تدريب الطلاب من ضمن البرنامج التعليمي.
- 2- الخبرة العملية فترة تدريبية عملية تحت إشراف مهنيين، تمكن المراجع من إبراز قدرته مما حصل عليه من المعلومات والقيم الضرورية للنجاح في هذه المهنة، ويرى المعهد الأمريكي للمحاسبين

<sup>1</sup> - حسين القاضي، (1999)، اثر استخدام الحاسوب في المعايير المقبولة عموماً، اريد للبحوث والدراسات، جامعة اربد الأهلية، المجلد الثاني، العدد الأول، ص4.

- القانونيين عدم الأخذ بشرط الخبرة العملية بينما ألزمت بعض المنظمات المهنية الأخرى مثل (الجمعية القومية) لمجالس المحاسبة بالولايات طالبي مزاولة المهنة بالممارسة العملية للمهنة لاستيفاء هذا الشرط مع التفاوت في تطبيق شرط الخبرة ومدتها من ولاية لأخرى.
- 3- اجتياز امتحان المحاسب القانوني (امتحان الزمالة) والذي يتم إعداده من قبل اللجنة التابعة للمعهد الأمريكي للمحاسبين وتحت إشراف مجالس المحاسبة بالولايات ويحتوي هذا الامتحان على موضوعات نظرية وعملية ليضمن حصول المرشح على قدر معين من التأهيل العلمي والعملية يؤهله لممارسة المهنة بكفاءة وفعالية.
- 4- يشترط على المحاسب القانوني الحصول على قدر من التعليم المهني المستمر للاحتفاظ بالعضوية أو الترخيص بما يلزم المراجع بمتابعة التطورات في مجال اختصاصه أو مهنته بالاستمرار في الدراسة والاطلاع على كل ما هو جديد في مجال اهتمامه.

### 2.3.5 متطلبات التأهيل العلمي والعملية للمراجع الخارجي في بريطانيا.

لم نتطرق معايير المراجعة الصادرة عن المنظمات المهنية البريطانية إلى معيار التأهيل العلمي والعملية للمراجع الخارجي، إنما تمت تغطية هذا الجانب في قانون الشركات البريطاني طبقاً للقسم 25 من قانون الشركات لسنة 1989م، حيث لا يصبح الشخص مؤهلاً للتعيين كمراجع إلا إذا كان<sup>1</sup>:

أ- عضواً في جهة إشرافية معترف بها.

ب- مرشحاً للتعيين طبقاً لقواعد تلك الجهة.

ويتشكل التنظيم المهني في المملكة المتحدة من ست منظمات مهنية رئيسية هي: معهد المحاسبين القانونيين في إنجلترا وويلز ICAEW، ومعهد المحاسبين القانونيين في اسكتلندا ICAI، ومعهد المحاسبين القانونيين في أيرلندا ICAI، والجمعية القانونية للمحاسبين المتعمدين ACCA، والمعهد القانوني للمحاسبين الإداريين CIMA، والمعهد القانوني للمحاسبة والتمويل العام CIPFA.<sup>2</sup>

وهذه المنظمات الستة المذكورة أنفاً تعمل معاً عن طريق لجنة استشارية مهنية باسم CCAB والتي قامت بتعويض لجنة ممارسات المراجعة بمجلس ممارسات المراجعة، الذي تتاطب به عدة مهام، أهمها إصدار مجموعة معايير للمراجعة تعين المراجع في ممارسة مهنة المراجعة على أساس سليم<sup>3</sup>.

<sup>1</sup> - Emile Woolf , Auditing Today op.cit , p 433.

<sup>2</sup> - إبراهيم عثمان شاهين، أصول المراجعة، مرجع سابق، ص52.

<sup>3</sup> -Mahmoud Omar, Ba- Eissa, (1995). " The status of International Auditing Standards Focusing on the United Kingdom and Saudi Arabia " Journal of Faculty of Commerce for Scientific Research , Alexandria University, September, pp. 20-23.

وقد رخصت وزارة التجارة والصناعة لأعضاء أربع من هذه المنظمات بالقيام بأعمال المحاسبة والمراجعة كمحاسبين قانونيين، وهي معهد المحاسبين القانونيين بانجلترا وويلز، ومعهد المحاسبين القانونيين باسكتلندا، ومعهد المحاسبين القانونيين بايرلندا، وجمعية المحاسبين القانونيين.

وتجدر الإشارة هنا إلى أن متطلبات التعليم والخبرة والامتحان والترخيص لكل من المعهد الانجليزي ICAEW، والمعهد الاسكتلندي ICAS، والمعهد الايرلندي ICAI متماثلة إلى حد كبير وفقا لدراسة قام بها المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين AICPA<sup>1</sup>.

وسوف يتم التركيز على متطلبات التعليم والخبرة والامتحان والترخيص الخاصة بالمعهد الانجليزي ICAEW لمعرفة الشروط الواجب توافرها في الشخص المرشح لكي يكون مراجعا خارجيا في بريطانيا، وذلك باعتبار أن المعهد الانجليزي هو أكبر المنظمات المهنية المحاسبية في المملكة المتحدة من حيث الإمكانيات المادية ومن حيث عدد الأعضاء.

### 1.2.3.5 التآهيل العلمي.

معهد المحاسبين القانونيين بانجلترا وويلز يشترط ضرورة حصول المحاسب القانوني الانجليزي المرتقب إما على شهادة إتمام الدراسة الثانوية بمستوى معقول من النجاح، على أن يكون قد درس خلال هذه المرحلة اللغة الانجليزية والرياضيات، أو على مؤهل بديل مقبول من قبل مجلس التعليم الفني والتجاري، بالإضافة إلى وجوب قيام المتقدم باختيار أحد ثلاثة اختبارات<sup>2</sup>:

1- إما أن يتقدم للجامعة للحصول على درجة جامعية معترف بها في مجال المحاسبة من قبل المجلس القومي لمنح الدرجات العلمية.

2- أو أن يتقدم للجامعة للحصول على درجة جامعية معترف بها في تخصص آخر بخلاف المحاسبة، وذلك نظرا لأن النظام السائد في المملكة المتحدة يسمح لخريجي الجامعة من أي تخصص علمي آخر بالالتحاق بأحد مكاتب المحاسبة المرخص لها بالتدريب لكي يصبح محاسبا قانونيا، حيث يقتضي نظام المعهد في هذه الحالة وجوب قيام المتقدم بالحصول على دراسة معادلة من أحد المعاهد الفنية أو المؤسسات التعليمية الخاصة. حيث تتطلب هذه الدراسة التفرغ لدراسة المحاسبة والقانون والإحصاء والاقتصاد إما لمدة ثلاثة أشهر متصلة، أو على مدار فترتين زمنيتين: الأولى لمدة ثلاثة أسابيع، والثانية لمدة خمسة أسابيع، مع استمرار الدراسة لجزء من الوقت فيما بين هاتين الفترتين.

3- أو أن يتقدم الطالب مباشرة بعد إتمام الدراسة الثانوية لحضور دراسات تأسيسية لمدة تسعة أشهر في الجامعة أو في أحد المعاهد الفنية أو إحدى المؤسسات التعليمية الخاصة الخاضعة

<sup>1</sup> - American Institute of Certified Public Accountants, The Accounting Profession in the United Kingdom (New York: AICPA 1987), pp.1-55.

<sup>2</sup> Power, Michaelk., Educating Accountants : Towards A Critical Ethnography, Accounting, Organization and Society, Vol. 16, No.4 1991, pp.333-353.

نقلا عن : خالد محمد عبد المنعم، (1996)، الإطار العلمي لمعايير التكوين الذاتي ومسئولة مراقب الحسابات بين النظم الوضعية والفكر الإسلامي. رسالة دكتوراه غير منشورة، جامعة القاهرة، ص 33-35

لإشراف المجمع الانجليزي، بحيث يتعين عليه بعد هذه الدراسة أن يجتاز بنجاح الامتحان التأسيسي الذي يجريه المجمع ويشمل على الموضوعات الآتية: المحاسبة المالية، والمحاسبة الإدارية، والاقتصاد، والقانون، والأساليب الكمية، وتشغيل البيانات.

### 2.2.3.5 التدريب والامتحان.

بعد حصول المتقدم على إحدى البدائل الثلاث السابقة، ينبغي عليه توقيع عقد تدريب لمدة ثلاث سنوات لدى مكتب مراجعة مرخص له من قبل المعهد بتدريب المتقدمين بالنسبة للمتقدمين من الحاصلين على درجة جامعية، أما المتقدمون من غير خريجي الجامعة فينبغي عليهم التوقيع على عقد تدريب لمدة أربع سنوات ويجب على جميع المتقدمين أن يجتازوا الامتحانين المهنيين الأول والثاني أثناء مدة عقد التدريب وهما<sup>1</sup>:

- الامتحان المهني الأول: ويعقد بعد سنة من بداية فترة عقد التدريب ويغطي المواد التالية: المراجعة (1)، المحاسبة المالية (1)، القانون والضرائب (1)، المحاسبة الإدارية والإدارة العامة (1).  
- الامتحان المهني الثاني: ويعقد بعد سنة من اجتياز الامتحان الأول، ويتكون من أسئلة أكثر تطوراً مقارنة بموضوعات الامتحان الأول عدا القانون.

وتخضع الخبرة العلمية التي اكتسبها كل مرشح لفحص دقيق ومستمر ويتم تجميع مختلف أنواع التدريب العملي التي قام بها الطالب في سجل رسمي لدى مكتب التدريب كل ستة أشهر، وفي نهاية عقد التدريب يتم تجميع هذه السجلات وإرسالها إلى المعهد الذي عليه أن يقتنع بأن الخبرة التي اكتسبها المتدرب ذات مدى واسع ومتنوع.<sup>2</sup>

### 3.2.3.5 الترخيص بمزاولة المهنة.

باجتياز المرشح لجميع الامتحانات المحددة (الأول والثاني) واقتناع المعهد بكفاية وتنوع التدريب الذي تلقاه فإن المرشح يحصل على عضوية المعهد ويتعين عليه قضاء سنتين من الخبرة العملية في مكتب مراجعة مرخص له بذلك من قبل المعهد، وذلك للحصول على ترخيص بمزاولة مهنة المحاسبة والمراجعة ويطلق على هذا الترخيص شهادة الممارسة المهنية، ويحصل عضو المعهد على لقب زميل بعد مرور عشر سنوات من حصوله على شهادة الممارسة المهنية، وذلك شريطة التزامه بآداب وسلوك المهنة ومتطلبات التعليم المهني المستمر التي يحددها المعهد<sup>3</sup>

### 4.2.3.5 التعليم المهني المستمر.

طبقاً لسياسات معهد المحاسبين القانونيين بانجلترا وويلز، فإن التعليم المهني المستمر ملزم لجميع الأعضاء الذين يسعون للحصول على شهادة الممارسة، والذين يسعون للحصول على درجة الزمالة، والذين

<sup>1</sup> - عوض لبيب فتح الله، مرجع سابق، ص 127.

<sup>2</sup> - Paul Robins , "ACCA v ICAEW : Really No Contest " Accountancy. (January. 1991 ).pp.80-81.

<sup>3</sup> -Sainbary , A. B., "Test for fellowship – The Institute Proceeds with its Plans " ,Accountancy. July 1976, p. 103.

يشرفون على التدريب بمؤسسات التدريب المخولة من قبل المعهد ويشمل ذلك جميع الشركاء والموظفين المؤهلين، فضلا عن الأعضاء وغير الأعضاء الذين لهم علاقة بعمليات المراجعة في أي مكتب تم منحه التسجيل كمراجع من قبل المعهد المذكور.<sup>1</sup>

ويتعين على جميع الأعضاء الذين يكون التعليم المهني المستمر إلزاميا لهم أن يستكملوا 150 نقطة في السنة، يتم احتسابها على أساس ثلاث نقاط نظير كل ساعة تعليم مستمر نظامي ونقطة واحدة نظير كل ساعة تعليم مستمر غير نظامي، وبصورة عامة فان سياسات المعهد تقتضى ألا تقل أنشطة التعليم المهني المستمر النظامي عن 40% من أنشطة التعليم المهني المستمر.<sup>2</sup>

ويتكون التعليم المهني المستمر النظامي من بعض الأنشطة مثل حضور المؤتمرات والندوات والمحاضرات، وحلقات الدراسة التي تنظمها المنظمات المهنية، أو الدراسة بالمراسلة للحصول على مؤهلات أخرى، أما التعليم المهني المستمر غير النظامي فيحتوي على الأنشطة المتعلقة بالقراءة والدراسة الخاصة.<sup>3</sup>

وفيما يتعلق بمجالات برنامج التعليم المهني المستمر، لم يحدد المعهد أية مجالات معينة للتعليم المهني المستمر إذ يرى المعهد أن تنوع الأنشطة المهنية لأعضائه، يمكن الاعتماد عليه كأساس لتحديد مدى الملاءمة ودرجة الاستفادة من أي برنامج من برامج التعليم المهني المستمر وكأساس لاعتماد الأنشطة المختلفة ضمن برنامج من برامج التعليم المهني المستمر. ويطبق المعهد نظام النقاط الذي يوفر آلية مرنة يمكن من خلالها احتساب جميع الأنشطة والفعالية وإدراجها ضمن برنامج التعليم المهني المستمر.<sup>4</sup>

ويقع على عائق الأعضاء ومكاتب المراجعة توثيق برامج التعليم المهني المستمر، وذلك عن طريق توثيقها في سجلات خاصة، بحيث يتمكنون من إثبات استكمال هذه الأنشطة والبرامج عند الطلب، مع توضيح مدى ملائمة أنشطة التعليم المهني المستمر التي قاموا بإدراجها لتحسين وتطوير كفاءتهم المهنية. ويقوم المعهد بتوفير استمارات خاصة لهذا الغرض تساعد الأعضاء على المحافظة على سجلات التعليم المهني المستمر وتبويب بياناتها ومعلوماتها بالشكل المناسب ويلزم المعهد جميع من تنطبق عليهم متطلبات التعليم المهني المستمر بالاحتفاظ بسجلات التعليم المهني المستمر لمدة لا تقل عن 10 سنوات.

وفي الوقت الذي لم تحدد فيه السياسات الصادرة عن المعهد حالات أو ظروف معنية تخول طلب الإعفاء من متطلبات التعليم المهني المستمر، حددت مجموعة من العقوبات الرادعة على العضو الذي لا

<sup>1</sup> - سعد صالح الروتيغ، مرجع سابق، ص 666-668.

<sup>2</sup> - المرجع السابق، ص 668.

<sup>3</sup> - Institute of Chartered Accountants in England And Wales, (1991) "A Consultive paper- Continuing Professional Education", Accountancy. pp. 122-126.

<sup>4</sup> - سعد صالح الروتيغ، مرجع سابق، ص 669.



يلتزم بهذه المتطلبات منها عدم منح العضو الحق في مزاوله المهنة أو حرمانه من الحصول على الزمالة، أو تعليق الترخيص أو إلغائه ومنع العضو أو مكتب المراجعة من مزاوله المهنة<sup>1</sup>. وتجدر الإشارة هنا أن جميع المنظمات المهنية المعترف بها من قبل وزارة التجارة مطالبة باستمرار التعليم المهني، فالمراجع الخارجي الذي يمارس المهنة، يجب أن يحصل على حد أدنى من الساعات الدراسية سنويا كتعليم مهني مستمر في العديد من المجالات منها المحاسبة المالية والمراجعة والضرائب وقوانين الشركات والاستشارات الإدارية<sup>2</sup>. ويلاحظ على معيار التأهيل العلمي والعملية في بريطانيا ما يلي:

- 1- أن المعايير المراجعة الصادرة عن المنظمات المهنية البريطانية، لم تتضمن معيار التأهيل العلمي والعملية للمراجع الخارجي، بل اكتفت بقيام قانون الشركات بتنظيم متطلبات هذا المعيار، فطبقاً لقانون الشركات لا يصبح الشخص مؤهلاً للتعيين كمراجع إلا إذا كان عضواً في منظمة مهنية معترف بها، ومستوف لشروط التعيين طبقاً لقواعد تلك الجهة، وعادة لا تعترف المنظمة بالشخص كمراجع إلا إذا كان لديه مؤهلات مهنية معترف بها.
- 2- المرشحون لدخول المهنة في المملكة المتحدة، هم من خريجي الجامعة سواء تخصص محاسبة، أو أي تخصص علمي آخر، أو من الحاصلين على الشهادة الثانوية أو ما يعادلها، وينبغي عليهم توقيع عقد تدريب لمدة ثلاث سنوات ترتفع إلى أربع سنوات في البديل الثالث ويلزم أن يجتاز المتقدمون خلال مدة عقد التدريب الامتحانات المهنية التي يحددها المعهد.
- 3- بعد أن يستوفي المرشح المتطلبات السابقة من تعليم وتدريب واجتياز الامتحانات فإنه يحصل على عضوية المعهد ولكن لا يحصل على ترخيص بممارسة المهنة إلا بعد أن يقضى سنتين من الخبرة العملية في مجال الممارسة العامة للمهنة.
- 4- يتم تطبيق نظام التعليم المهني المستمر وتحديثه باستمرار، وذلك للحفاظ على الكفاءة المهنية للعضو وضمان تقديم مستوى مرض من الأداء المهني، ومواجهة خطر عدم ملاءمة المهارات المكتسبة للتطورات المستقبلية، والوفاء بالمبدأ الأساسي الثاني من أخلاقيات المهنة، والذي يتطلب من عضو المهنة عدم القيام بأداء أي عمل مهني غير مؤهل لانجازه بكفاءة.
- 5- إن التأهيل المهني في المملكة المتحدة، يتطلب سير كل من التأهيل العلمي والعملية معا وفي نفس الوقت، أكثر من اعتماده على التأهيل العلمي أولاً ثم التأهيل العملية، حتى أنه في حالة حصول

<sup>1</sup> -ICAE guideline on contininy professional Education institute of chartered Accountants In England and wales

<sup>2</sup> - عوض لبيب، مرجع سابق، ص 134

الطالب على الدرجة العلمية المتفق عليها يجوز خصم فترات التدريب السابقة من المدة الكلية الواجب أن يقضيها تحت التمرين.<sup>1</sup>

6- قيام قانون الشركات بتنظيم معيار التأهيل العلمي والعملية للمراجع الخارجي يعتبر تقصيرا من جانب المنظمات المهنية البريطانية، التي يعتبر ذلك من صميم عملها.

بشكل عام نلاحظ أن التأهيل العلمي والعملية يحظى بكثير من الاهتمام في كل من الولايات المتحدة الأمريكية وبريطانيا كأساس للارتقاء بمستوى الأداء المهني والمحافظة عليه، بينما لا يحظى بنفس الاهتمام في دول العربية بشكل عام و ليبيا بشكل خاص، كما نلاحظ في الجزء القادم من هذا الفصل.

#### 4.5 متطلبات التأهيل العلمي والعملية للمراجع الخارجي في بعض الدول العربية

إن تطور مختلف مجالات المال و الأعمال في بعض الدول العربية صاحبه تطور مماثل في النظم المحاسبية و التدقيقية و التشريعية مما ساهم في تحسين العلاقة بين المنتجين للتقارير المالية و المدققين لها و المستخدمين لها كذلك. و في ما يلي يمكن عرض بعض التجارب المعروفة في هذا المجال:

#### 1.4.5 متطلبات التأهيل العلمي والعملية للمراجع الخارجي في جمهورية مصر العربية

فيما يلي مناقشة موجزة لمتطلبات تأهيل المراجع.

يستلزم الحصول على لقب محاسب قانوني في مصر طبقا للقانون 133 لسنة 1951 م المتعلق بمزاولة مهنة المحاسبة والمراجعة أن يستوفي المرشح متطلبات التعليم والتدريب والامتحان والتعليم المهني المستمر.<sup>2</sup>

#### 1- التأهيل العلمي للمراجع.

اشترط قانون مزاولة مهنة المحاسبة والمراجعة المصري في المادة الأولى فيمن يزاول المهنة أن يكون اسمه مقيداً في السجل العام للمحاسبين والمراجعين، ومن أهم الشروط التي تضمنتها المادتان الثانية والثالثة فيمن يفيد بالسجل من حيث المؤهلات العلمية أن يكون الشخص حاصلًا على البكالوريوس في التجارة (شعبة المحاسبة) من إحدى الجامعات المصرية أو ما تعادلها كحد أدنى.

وتجدر الإشارة أن المشروع الجديد لقانون مزاولة المهنة في مصر أضاف بكالوريوس التجارة شعبة إدارة الأعمال مع درجة الماجستير في المحاسبة أو المراجعة أو مع دبلوم في أحد هذين الفرعين لا تقل

<sup>1</sup> - محمود شوقي عطاء الله، مبادئ المراجعة، مرجع سابق، ص 79-87.

<sup>2</sup> - القانون رقم 133 لسنة 1951 بشأن مزاولة مهنة المحاسبة والمراجعة في مصر، الهيئة العامة لشؤون المطابع الأميرية، القاهرة 1987.

مدة الدراسة فيه عن سنتين من إحدى الجامعات والمعاهد العليا بجمهورية مصر العربية أو على شهادة معادلة لها من إحدى الجامعات أو المعاهد العليا الأجنبية<sup>1</sup>.

## 2- التأهيل العملي للمراجع.

لم يشترط القانون رقم 133 لسنة 1951 حصول الطالب القيد في السجل العام للمحاسبين على أية خبرة عملية قبل مزاوله المهنة، وذلك بالنسبة للمقيدين في جدول المحاسبين والمراجعين تحت التمرين، في حين نصت المادة الثامنة من القانون على أنه يشترط لنقل اسم الطالب من جدول المحاسبين والمراجعين تحت التمرين إلى جدول المحاسبين والمراجعين أن يكون قد أمضى مدة التدريب المقررة وهى ثلاث سنوات لدى أحد مكاتب المحاسبة والمراجعة المقيدة بالجدول، بشرط أن يكون الطالب قد زاول فعلا أعمال المحاسبة والمراجعة بصورة جدية وبدون انقطاع طول المدة، ويثبت التمرين بشهادة من المكتب الذي قضى به الطالب مدة التمرين.

و تنص المادة العاشرة على أنه يدخل ضمن مدة التدريب كل زمن قضاه الطالب في وظيفة كمساعد مفتش بديوان المحاسبة، أو مساعد مأمور، أو مساعد مفتش بمصلحة الضرائب وغيرها من الوظائف المناظرة المحددة بالقانون أو المقررة عن طريق وزير المالية.

وقد نصت كذلك المادة الخامسة والعشرون من نفس القانون على أنه يشترط في المحاسب والمراجع لاعتماد ميزانيات الشركات المساهمة أن يكون من أعضاء جمعية المحاسبين والمراجعين المصرية أو حاصلًا على درجة الدكتوراه في المحاسبة والمراجعة أو أن يكون قد زاول المهنة كمحاسب أو كمراجع لحسابه الخاص مدة لا تقل عن خمس سنوات من تاريخ قيده بتلك الصفة، ويحسب من تلك المدة الزمن الذي قضاه المحاسب أو المراجع في إحدى الوظائف المناظرة.

## 3- اختيار التأهيل المهني للمراجع الخارجي

إن القانون المصري لم يتطلب لمزاولة مهنة المحاسبة والمراجعة والحصول على ترخيص مزاوله المهنة إجراء أية امتحانات يجب أن يجتازها المحاسب تحت التمرين سواء لقيده في جدول المحاسبين تحت التمرين أو لنقله إلى جدول المحاسبين والمراجعين المزاولين.

أما مشروع القانون الجديد فقد اشترط اجتياز طالب القيد في جدول المحاسبين والمراجعين لشركات الأشخاص والأفراد وللقيدين في جدول المحاسبين والمراجعين لشركات الأموال للاختبار الذي تعقده شعبة المحاسبين والمراجعين مزاولي المهنة بنقابة التجاريين بالتنسيق مع جمعية المحاسبين والمراجعين المصرية، مع إمكانية الاستعانة في إجراء الامتحان بأية جهات أخرى وفقا للقواعد التي يتم وضعها. مع استثناء أعضاء جمعية المحاسبين والمراجعين المصرية وكذلك الحاصلين على درجة الدكتوراه في المحاسبة والمراجعة أو ما يعادلها وأيضا العاملين السابقين بالجهاز المركزي للمحاسبات والذين شغلوا

<sup>1</sup> - الفقرة الرابعة من المادة (10) من مشروع قانون مزاوله مهنة المحاسبة والمراجعة والمذكرة الإيضاحية، المنشور في مجلة الأهرام الاقتصادي، العدد 1838، 29 مارس، 2004.

الوظائف الفنية الرقابية على المنشآت والهيئات والوحدات الاقتصادية والذين نجحوا في الدورات التدريبية الإيجابية المقررة لدى الجهاز.<sup>1</sup>

#### 4- التعليم المهني المستمر

لم يتضمن قانون مزولة المهنة أي شروط تتطلب ضرورة حصول مزولي المهنة على أي قدر من التعليم أو التدريب المهني المستمر، وقد تدارك ذلك مشروع القانون الجديد لمزولة المهنة حيث اشترط اجتياز امتحانات محددة للقيّد في كل من جدولي شركات الأشخاص وشركات الأموال بما يلزم مزولي المهنة بالتعليم المهني المستمر في سبيل اجتيازها للانتقال من جدول إلى آخر، حيث يتولى مجلس الشعبة (شعبة المحاسبين والمراجعين) تنفيذ تلك البرامج والدورات التدريبية في إطار السياسات التدريبية التي يعتمدها المجلس الأعلى للمحاسبة والمراجعة.<sup>2</sup>

وعلى الرغم من أن التنظيم الذي نص عليه القانون 133 لسنة 1951 م يعتبر عنصراً أساسياً لتنظيم التأهيل العلمي والعملية للمهنة، إلا أنه يواجه عدة انتقادات أهمها<sup>3</sup>:

1- لم يشترط القانون بالنسبة للمحاسب والمراجع تحت التمرين أن يؤدي امتحاناً بعد انتهاء فترة التمرين للتأكد من أن مستواه العلمي والمهني قد وصل إلى الدرجة المناسبة التي تسمح له بمزولة المهنة.  
2- توسع القانون في استثناء شرط المزولة الفعلية مهنة المحاسبة والمراجعة، واعتبر العديد من الأعمال مناظرة لها، بينما هي في الواقع ليست كذلك، ولا توفر التأهيل سواء من حيث الكم أو النوع المناظر لمزولة المهنة.

3- إن التمرين العملي بمكتب أحد المحاسبين والمراجعين المقيدين بالسجل اعتبر مبرراً لنقل المحاسب والمراجع تحت التمرين من هذا الجدول إلى جدول المحاسبين والمراجعين، على الرغم من أن هذا التدريب قد لا يكون جدياً بالصورة الكافية.

وتجدر الإشارة إلى أن مشروع القانون الجديد لمزولة المهنة في مصر قد تعرض لعدة انتقادات أهمها:<sup>4</sup>  
1- قصور تعريف المهنة الوارد بالمادة الأولى بحيث لا يليق بكرامة المهنة ولا بكرامة من يزاولها بالمقارنة بتعريف المحاماة الوارد بقانون المحاماة رقم (17) لسنة 1983.

2- إن المشروع المقترح لم ينص على المساواة القانونية بين من يزاول المهنة منفرداً وبين من يزاولون المهنة من خلال الشركات المهنية المقترحة مما قد يعرض المهنة إلى الوقوع في براثن الإقطاع المهني.

<sup>1</sup> - الفقرة الثانية من المادة (23) والفقرة الثانية من المادة (25) من مشروع قانون مزولة مهنة المحاسبة والمراجعة. المذكرة الإيضاحية.

<sup>2</sup> - المادة الرابعة من مشروع قانون مزولة مهنة المحاسبة والمراجعة والمذكرة الإيضاحية.

<sup>3</sup> - يرجع ذلك إلى:

- إبراهيم عثمان شاهين، أصول المراجعة، مرجع سابق، ص 80-81.

- حسن محمد حسين أبو زيد، دراسات في المراجعة، الجزء الأول، مرجع سابق، ص 90.

<sup>4</sup> - محمد محمود النفراوي، (2003)، مهنة المحاسبة والمراجعة في مصر الواقع وضرورات التطوير: بحث مقدم إلى مؤتمر مستقبل مهنة المحاسبة والمراجعة، كلية التجارة، القاهرة، ص 23-25.

3- على الرغم من أن المشروع المقترح قد نص على عقد امتحانات كشرط للقيود بالجدول إلا أن المشروع لم يورد أية أحكام بتشكيل اللجان المختصة بوضع هذه الامتحانات وشروطها ومواعيدها كما كان الوضع في المادة 14 من القانون القديم.

4- لم يتضمن المشروع المقترح الأحكام المنظمة لقيود أصحاب الوظائف النظرية من حيث مدد التمرين أو الامتحانات أو الإعفاء منها على نحو يغلق الباب أمام السلبات الحالية.

5- إن المشروع المقترح لم ينظم ضمن أحكامه عملية التدريب اللاحق والمستمر للمحاسبين والمراجعين رغم أهميته الشديدة في رفع مستوى الأداء المهني لهم ليتمكنوا من الاستمرار ثم المنافسة مع المكاتب الأجنبية.

أما فيما يتعلق بالتأهيل العلمي والعملي لمراجعي الجهاز المركزي للمحاسبات فقد نصت المادة (23) من القانون 144 لسنة 1988 على الآتي<sup>1</sup>:

يشترط في العضو الفني أن يكون حاصلاً على مؤهل جامعي أو ما يعادله يتفق وطبيعة العمل الرقابي للجهاز. وعلى ذلك فالجهاز في مجال التأهيل العلمي يتطلب أن يكون العضو الفني حاصلاً على الدرجة الجامعية الأولى.

وباستثناء ما ذكر في المادة السابقة لم يرد في القانون أية متطلبات أخرى متعلقة بتأهيل مراجعي الجهاز: .

- لم يشترط القانون في من يعين موظفاً بالجهاز أن يجتاز امتحان التعيين.  
- عدم وجود نصوص تشريعية تلزم مراجعي الجهاز بمواصلة التدريب والتعليم المهني المستمر أثناء فترات مزاولة المهنة.  
- لم يشترط القانون فترة خبرة معينة للعمل بالجهاز.

إن المستعرض للمعايير التي تحكم أداء الجهاز المركزي للمحاسبات في مجال مراجعة هيئات القطاع وشركائه يجد نفسه أمام وضع يتسم بعدم الوضوح أحياناً والتضارب والتعارض، وعدم الاتساق والقصور في أحيان أخرى<sup>2</sup>، الأمر الذي دعا أحد الكتاب إلى الحكم بفشل المراجعة التي تقوم بها منظمات الدولة في الاتحاد السوفيتي، مما أدى إلى عدم الاستغلال الأمثل للموارد في مناطق عديدة، باعتراف الروس أنفسهم ولن تختلف المراجعة الحكومية في مصر عن الاتحاد السوفيتي مهما وضعنا من ضمانات تحقق استقلال الجهاز المركزي للمحاسبات حيث أن مشكلة مصر الأساسية تكمن في انخفاض درجة الكفاءة في الأجهزة الحكومية بشكل كبير ومنها الجهاز المركزي للمحاسبات<sup>3</sup>.

<sup>1</sup> - قانون رقم 144 لسنة 1988 بشأن إصدار قانون الجهاز المركزي للمحاسبات، القاهرة الهيئة العامة للمطابع الأميرية، والمعدل بالقانون رقم 157 لسنة 1998، ص5

<sup>2</sup> - طارق عبد العظيم أحمد، (1999)، الهيكل المقترح للمعايير التي تحكم أداء الجهاز المركزي للمحاسبات في مجال مراجعة هيئات القطاع العام وشركاته، آفاق جديدة، كلية التجارة، جامعة المنوفية، السنة الثانية، العدد الأول، ص108.

<sup>3</sup> - احمد محمد نور، مراجعة الحسابات من الناحيتين النظرية والعملية، مرجع سابق، ص25.

ويرى أحد الباحثين أن تنمية كفاءة مراجعي الحسابات بالجهاز المركزي للمحاسبات يتطلب التعليم والتدريب المستمر لمراجعى الجهاز بما يضمن مسايرة التطور في الفكر المحاسبي والعلوم الرياضية والإحصائية والعلوم السلوكية والحاسبات الالكترونية وغير ذلك من نواحي المعرفة الشاملة التي أصبحت من معطيات تأسيس فكر مراجع الجهاز بما يدعم قدراته وكفاءته في الأداء، بالإضافة إلى ضرورة قيام الإدارة العامة للتدريب بالجهاز بتوضيح برامج تدريبية لأعضاء الجهاز تتناسب، مع نوعية وطبيعة العمل في إدارات مراقبة الحسابات لكل هيئة نوعية<sup>1</sup>.

## 2.4.5 متطلبات التأهيل العلمي والعملية للمراجع في المملكة العربية السعودية

يمكن استعراض متطلبات التأهيل العلمي والمهني للمراجع في المملكة العربية السعودية في مجال التعليم، والتدريب، الاختبار، الترخيص، والتعليم المهني المستمر، وذلك على النحو التالي:

### 1- التعليم

طبقاً لنظام المحاسبين القانونيين لعام 1412 هـ (1992) فإن من الشروط اللازمة للقيّد في سجل المحاسبين القانونيين، أن يكون المرشح حاصلًا على درجة البكالوريوس (تخصص محاسبة) أو ما يعادلها واجتياز امتحان الزمالة، في حين أن المؤهلات اللازمة للحصول على شهادة الزمالة، وفقاً لما أقره مجلس إدارة الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين، هي الحصول على درجة البكالوريوس أو ما يعادلها وبغض النظر عن نوع التخصص مع دراسة 30 ساعة معتمدة لمن يتقدم للاختبار من غير تخصص محاسبة<sup>2</sup>.

### 2- التدريب

أوضح النظام أن من بين الشروط اللازمة للقيّد في سجل المحاسبين القانونيين أن يكون المرشح لديه خبرة عملية في أعمال المحاسبة لدى إحدى الجهات التالية<sup>3</sup>:

1- مكاتب المراجعة الخاصة المعتمدة من قبل الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين وذلك لمدة لا تقل عن ثلاث سنوات، وتخفيض إلى سنتين إذا كان طالب القيد حاصلًا على درجة الماجستير في المحاسبة أو المراجعة أو ما يعادلها، وإلى سنة واحدة إذا كان حاصلًا على درجة الدكتوراه في المحاسبة أو ما يعادلها.

2- الجهات الحكومية والشركات المساهمة لمدة لا تقل عن أربع سنوات، وتخفيض إلى سنتين إذا كان طالب القيد حاصلًا على درجة ماجستير في المحاسبة أو ما يعادلها وإلى سنة واحدة إذا كان حاصلًا على درجة الدكتوراه في المحاسبة أو ما يعادلها.

<sup>1</sup> - طارق عبد العظيم احمد، مرجع سابق، ص 124.

1 - الفقرة (4) من المادة الثانية من نظام المحاسبين القانونيين بالمملكة العربية السعودية الصادر بالمرسوم الملكي رقم 2/1/2 في 1412/5/13 هـ.

<sup>3</sup> - الفقرة الخامسة من المادة الثانية من نظام المحاسبين القانونيين لعام 1412 والمادة الثالثة من اللائحة التنفيذية للنظم المعتمدة بالقرار الوزاري رقم 993 وتاريخ 1414/4/9 الموافق 1994/2/19.

3- الشركات والمؤسسات الفردية وذلك لمدة لا تقل عن خمس سنوات، وتخفيض إلى سنتين إذا كان طالب القيد حاصلًا على درجة الماجستير في المحاسبة أو ما يعادلها، وإلى سنة إذا كان حاصلًا على دكتوراه في المحاسبة أو ما يعادلها.

### 3- الاختبار.

يشترط نظام المحاسبين القانونيين لعام 1412 هـ فيمن يرغب في قيد اسمه في سجل المحاسبين القانونيين أن يكون عضواً أساسياً بالهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين وحتى يكون عضواً بالهيئة فلا بد أن يكون حاصلًا على شهادة زالة الهيئة باستثناء المحاسبين القانونيين المرخص لهم بمزاولة المهنة في المملكة وقت العمل بهذا النظام.<sup>1</sup>

وللحصول على زالة الهيئة السعودية يتطلب الأمر اجتياز الامتحان الذي تجريه الهيئة عن طريق لجنة الامتحانات المكونة من سبعة أعضاء غير متفرغين مهمتهم وضع السياسات الواجب مراعاتها عند تحديد محتويات الامتحان ومسؤولية إعداد الامتحان وطبعه ومراقبة تنفيذه وتصحيحه واعتماد نتائجه. وتقوم الهيئة من خلال لجنة التدريب والتعليم بتنظيم دورات متخصصة، للإعداد للامتحان، بما يسهل اجتيازه بنجاح وتعتبر هذه الدورات المتخصصة معادلة لتسع ساعات معتمدة.<sup>2</sup>

### 4- الترخيص

يحق لكل من تتوفر فيه شروط متطلبات التعليم والخبرة واجتياز الامتحان أن يتقدم للتراخيص بمزاولة المهنة في المملكة العربية السعودية ويحق للمرخص له مزاولة المهنة في كافة أنحاء المملكة.

### 5- التعليم المهني المستمر<sup>3</sup>

تلزم القواعد المنظمة لبرنامج التعليم المهني المستمر أعضاء الهيئة الأساسيين المرخص لهم بمزاولة المهنة، أن يكملوا ثلاثمائة نقطة تعليم مستمر كل ثلاث سنوات بحيث لا تقل نقاط التعليم المهني المستمر لأية سنة عن 65 نقطة في حين تلزم هذه القواعد الأعضاء الأساسيين غير المرخص لهم بمزاولة المهنة ومن اجتازوا اختبار الزمالة ولم ينتسبوا لعضوية الهيئة، أن يكملوا 180 نقطة تعليم مستمر كل ثلاث سنوات، بحيث لا تقل نقاط التعليم المهني المستمر لأي سنة عن 50 نقطة، يتم احتسابها على أساس ثلاث نقاط نظير كل ساعة تعليم مستمر نظامي، ونقطة واحدة نظير كل ساعة تعليم مستمر غير نظامي.

ويتكون برنامج التعليم المهني المستمر من نوعين من الأنشطة، النوع الأول يمثل أنشطة التعليم المهني المستمر الرسمي ويشمل هذا النوع الدورات المتخصصة التي تعدها الهيئة أو الجامعة أو مكاتب المراجعة.

<sup>1</sup> - الفقرة (6) من المادة الثانية من نظام المحاسبين القانونيين لعام 1412، المادة العشرون وكذلك الفقرة (6) من المادة الثانية من اللائحة التنفيذية للنظام الصادرة بالقرار الوزاري رقم 993 بتاريخ 1414/9/9 الموافق 1994/2/19.

<sup>2</sup> - سلطان محمد السلطان، مرجع سابق، ص 245-427.

<sup>3</sup> - www.socpa.org.sa

أما النوع الثاني فهو أنشطة التعليم المهني المستمر غير الرسمي ويشمل على أشكال التعليم التي لا يكون فيها تفاعل مع الآخرين ولا يترتب عنها عملية تقييم وفقا لقواعد التعليم المهني المستمر، وألا تتجاوز نقاط التعليم المهني غير الرسمي 30% من نقاط التعليم المهني الرسمي. من ناحية أخرى فإن القواعد تلزم الأفراد المعنيين ببرنامج التعليم المهني المستمر بنسبته 25% من النقاط التي يكملونها من البرامج التي تعقدتها الهيئة.

وتجيز القواعد المنظمة لبرامج التعليم المهني المستمر الاستثناء المؤقت من متطلبات التعليم المهني المستمر إذا كانت هناك أسباب مقبولة لعدم الوفاء بتلك المتطلبات، مثل الإقامة بدولة أجنبية أو الحالة الصحية. أما فيما يتعلق بالعقوبات المترتبة عن عدم الالتزام بتلك المتطلبات، فإنها قد تصل إلى إلغاء العضوية بالهيئة.<sup>1</sup>

ومما سبق يمكن القول أن متطلبات التأهيل العلمي والعملية لمراجع الحسابات في المملكة العربية السعودية قد استوفت أغلب الشروط الواجب توفرها في المراجع الخارجي، وفقا لما جاء في معايير المراجعة الصادرة عن الدول المتقدمة.

أما بالنسبة للتأهيل العلمي والعملية للمراجع بديوان المراقبة العامة بالمملكة العربية السعودية، فلم يرد في نظام الديوان<sup>2</sup> أي نص يدل على المؤهل العلمي المطلوب للالتحاق بالعمل بالديوان كمراجع. في حين يطبق الديوان برنامجا متكاملًا للتدريب والتعليم المهني المستمر لمنتسبيه، حيث يتم إلحاق الموظف المعين حديثًا بأحد المراجعين القدامى ذوى الخبرة والمشهود له بالكفاءة لمدة عام للاطلاع على الأنظمة واللوائح والأدلة والإجراءات وطبيعة العمل، وتزويده بالقدرات والمهارات اللازمة لأداء مهامه الوظيفية. كما يتم إلحاق منسوبي الديوان ببرامج تدريبية تأسيسية تهدف إلى اكتساب موظفي الديوان الخبرات الفنية والمهارات الأساسية اللازمة في أعمال المراجعة المالية ومراجعة الأداء والحاسب الآلي وفقا لخطة تدريبية سنوية، بالإضافة إلى إلحاق موظفي الديوان ببرامج تدريبية متعددة بمعهد الإدارة العامة سواء كانت برامج عامة أو خاصة أو إعدادية أو حلقات وندوات، وذلك حسب المؤهلات العلمية.

### 5.5 متطلبات التأهيل العلمي والعملية لمراجع الحسابات في ظل معايير المراجعة الدولية

لم تحدد معايير المراجعة الدولية معيارا خاصا للتأهيل العلمي والعملية للمراجع ولكنها جاءت بفقرات مختلفة توضح وتنظم التأهيل المهني للمراجع ومن هذه المعايير ما يلي<sup>3</sup>:

<sup>1</sup> - سعد بن صالح الروتيح، (2002)، مرجع سابق، ص 673-679.  
<sup>2</sup> - نظام ديوان المراقبة العامة الصادر بالمرسوم الملكي رقم (م/9) في 1391/2/11 هـ و اللائحة التنفيذية الموافق عليها بالأمر السامي رقم 3/18835 بتاريخ 92/9/19 هـ.  
<sup>3</sup> - انظر على سبيل المثال :  
- طارق عبد العال حمادة، (2007)، موسوعة معايير المراجعة، شرح معايير المراجعة الدولية والأمريكية والعربية، دار الجامعية للنشر.  
- أمين السيد أحمد لطفي، (2003-2004)، موسوعة المعايير الدولية للمراجعة وإيضاحات تطبيقاتها باللغتين العربية والانجليزية، كلية التجارة، جامعة القاهرة.  
- أمين السيد أحمد لطفي، (1998)، المراجعة في ضوء المعايير الدولية، دار النهضة العربية، جامعة القاهرة، كلية التجارة.



1- تضمن المعيار الدولي رقم (220) (المعدل) "بعنوان رقابة الجودة لعمليات مراجعة القوائم المالية التاريخية" في فقرتيه (20،19) ما يلي:

أ- يجب أن يكون شريك العملية\* مقتنعا بأن فريق العملية الذي سيعمل معه يتمتع بالقدرات والكفاءة والوقت المناسب لأداء عملية المراجعة حسب المعايير المهنية والمتطلبات التنظيمية والقانونية ليتمكن من إصدار تقرير مراجع مناسب في ظل الظروف التي تحيط بالعملية.

ب- تشمل القدرات والكفاءة المناسبة المتوقعة من فريق العملية ككل ما يلي:

- فهم وخبرة عملية في ميدان المراجعة ذات الطبيعة المماثلة من خلال التدريب والمشاركة والملاءمة.

- فهم للمعايير المهنية والمتطلبات التنظيمية والقانونية.

- معرفة فنية مناسبة بما في ذلك معرفة مناسبة بتكنولوجيا المعلومات.

- معرفة بالقطاعات المناسبة التي يعمل فيها العميل.

- القدرة على تطبيق الحكم المهني.

- فهم السياسات وإجراءات رقابة الجودة للشركة.

2- نصت الفقرة السادسة من المعيار الدولي للمراجعة رقم (510) بعنوان "فحص الأرصدة الافتتاحية (أرصدة أول المدة) عندما يتم التكاليف بالمراجعة لأول مرة على الآتي: "في حالة قيام مراجع آخر بمراجعة القوائم المالية للفترة السابقة، فإن المراجع الحالي قد يستطيع الحصول على أدلة إثبات كافية وملائمة للأرصدة الافتتاحية، وذلك بفحص أوراق عمل المراجع السابق، وفي مثل هذه الحالات على المراجع أن يرعى أيضا كفاءة واستقلالية المراجع السابق "

3- ورد في المعيار الدولي للمراجعة رقم (550) بعنوان "الأطراف ذوو العلاقة" في فقرته السادسة الآتي:

"يحتاج المراجع لمستوى من المعرفة المتعلقة بطبيعة أعمال المنشأة والقطاع الاقتصادي وذلك لتمكينه من تشخيص الأحداث والمعاملات والممارسات والتي قد يكون لها تأثير مادي على القوائم المالية"

4- تضمن المعيار الدولي للمراجعة رقم (600) بعنوان استخدام عمل مراجع آخر " في فقرته الأولى ما يلي:

عند قيام المراجع الرئيسي بتخطيط عملية المراجعة للاستفادة من عمل مراجع آخر، فإنه ينبغي عليه مراعاة الأمور التالية:-

أ- مراعاة الكفاءة المهنية للمراجع في إطار الأجزاء التي يقوم بمراجعتها، ويمكن أن يتم الاستعلام عن هذه الكفاءة من خلال:

\* - شريك العملية: هو الشريك أو شخص آخر في الشركة مسؤول عن عملية المراجعة وأدائها وعن تقرير المراجع الذي يصدر نيابة عن الشركة والذي حيثما يطلب ذلك يكون له الصلاحية المناسبة من هيئة مهنية أو قانونية أو تنظيمية.  
• - فريق العملية يتضمن جميع الموظفين الذين يؤدون عملية المراجعة، بما في ذلك أي خبراء تعاقدت معهم الشركة فيما يتعلق بعملية المراجعة.

1- العضوية المشتركة في المنظمات المهنية أو العضوية المشتركة أو الزمالة مع مكتب

آخر أو الاستفسار من المنظمة المهنية التي ينتمي إليها المراجع الآخر.

2- استفسارات من المراجعين الآخرين والمصارف.

3- إجراء مناقشة مع المراجع الآخر مباشرة.

5- نصت الفقرة الثامنة من المعيار الدولي للمراجعة رقم (620) بعنوان "استخدام عمل خبير" على

التالي:

عند التخطيط لاستخدام عمل خبير فإن على المراجع أن يتأكد من الكفاءة المهنية للخبير، وتتم عملية التقييم لكفاءة الخبير من خلال دراسة ما يلي:

أ- الشهادات والتأهيل المهني للخبير ومدى حصوله على ترخيص بمزاولة المهنة من الجهة

المختصة أو عضوية في هيئة مهنية ذات علاقة.

ب- الخبرة والسمعة المهنية التي يتمتع بها الخبير في المجال الذي يسعى المراجع إلى تجميع أدله

إثبات فيه.

ويقصد بالخبير الشخص أو المكتب الذي يمتلك مهارة خاصة وعلمًا وخبرة في مجال معين غير المحاسبة والمراجعة، فعلى الرغم من تأهيل وخبرة المراجع التي تمكنه من أن يكون على دراية بأوجه نشاط العميل بصفة عامة، إلا أن هناك أموراً متخصصة لا يتوقع معها أن يكون المراجع في نفس خبرة وتأهيل الشخص الخبير بهذه الأمور. على سبيل المثال الخبير الاكتواري أو المهندس<sup>1</sup>.

وفيما يلي عرض مختصر لمتطلبات التعليم المحاسبي والتعليم المهني المستمر وفقاً لما جاء في السياسات الإرشادية للاتحاد الدولي للمحاسبين.

## 1- التعليم

تتكون برامج التعليم وفقاً لسياسات الإتحاد الدولي للمحاسبين من جانبين التعليم العام والتعليم المحاسبي المهني، ويحتوي التعليم العام على المواد غير المهنية التي يتلقاها المرشح أثناء فترة التعليم السابقة للتعليم المحاسبي، وكذلك تلك التي يتلقاها أثناء فترة التعليم المحاسبي نفسها، مثل التاريخ، والعلوم السلوكية، والقوى الاقتصادية والسياسية والاجتماعية، البيانات الكمية كالبرمجة الخطية وبحوث العمليات والإحصاء والتفكير النقدي كمواد التحليل الرياضي، الرياضة المالية، والفنون والآداب والعلوم كاللغات والشعر والنثر، والقيم الاجتماعية كالدورات الإسلامية والقانونية<sup>2</sup>. والتعليم العام هو أساس تعلم واكتساب معظم المهارات المهنية التي يتطلبها للعمل المحاسبي كالمهارات الذهنية والفنية، ومهارات

<sup>1</sup> - عبد الوهاب عبده غانم، (1996)، مدخل مصادقية المصدر كأساس الحكم على مدى كفاية وملاءمة أدلة الإثبات في المراجعة، المجلة المصرية للدراسات التجارية، كلية التجارة، جامعة المنصورة، العدد الثاني، ص300..

<sup>2</sup> - IFAC Education Committee, IES3: Professional Skills,

([www.IFAC.org/store/category.tmpl?category=Education/](http://www.IFAC.org/store/category.tmpl?category=Education/)), October, 2003, p.21.

نقلا عن رندة عطية بوفارس، (2007)، التعليم المحاسبي الواقع وسبل التطوير، بحث مقدم للمؤتمر العلمي الثاني حول التعليم المحاسبي في ليبيا واقعه وإمكانيات تطويره، أكاديمية الدراسات العليا، ص 2-5

التعامل مع الآخرين والاتصال بهم، ومهارات تنظيم وإدارة الأعمال وغيرها. وتعطي المعرفة المكتسبة بالتعليم العام، القاعدة التي تبنى عليها الدراسات المحاسبية المهنية.<sup>1</sup>

كما أكد الاتحاد الدولي للمحاسبين على ضرورة حصول المتحقين لدراسة المحاسبة على مستوى عال في مرحلة التعليم السابقة لضمان النجاح المرجو من البرنامج التعليمي للمحاسبة المهنية، ذلك لأن المستوى العالي، قد يكون دليلاً على امتلاك المستوى اللازم من القدرات الذهنية والمعرفية والمهارات الأساسية، والتي ستخضع للتطوير عند تغذيتها بالمعرفة المهنية المكونة لبرنامج التعليم المحاسبي.<sup>2</sup>

أما التعليم المحاسبي المهني فيتكون من المساقات المعرفية التالية:

- المحاسبة المالية وإعداد التقارير، المحاسبة الإدارية والرقابة، الضرائب، قانون التجارة والأعمال، المراجعة، و الإدارة المالية والقيم والأخلاق المهنية .

- المعرفة التنظيمية وإدارة الأعمال وتتكون من 10 مساقات أهمها الاقتصاديات، بيئة الأعمال، الإدارة العامة، أخلاق العمل، الأسواق المالية، الأساليب الكمية السلوك التنظيمي، الإدارة واستراتيجيه صنع القرار التسويق، التجارة الدولية والعالمية.

- المعرفة بتكنولوجيا المعلومات واختصاصاتها وتشمل المعرفة العامة بتكنولوجيا المعلومات، المعرفة بأنظمة ضبط تكنولوجيا المعلومات، اختصاصات ضبط وتوجيه تكنولوجيا المعلومات، اختصاصات مستخدم تكنولوجيا المعلومات.

ويهدف التعليم المهني المحاسبي إلى تمكين دارس المحاسبة من اكتساب وتطوير مهاراته الفنية والوظيفية، والمهارات التنظيمية وإدارة الأعمال، والمهارات الذهنية.

باختصار فقد أكد الاتحاد الدولي للمحاسبين على ضرورة توفر مجموعة من المعارف والمهارات والخبرات والقيم المهنية في الخريج (التعليم المحاسبي الجامعي ) والتي يمكن توضيحها في الشكل التالي:

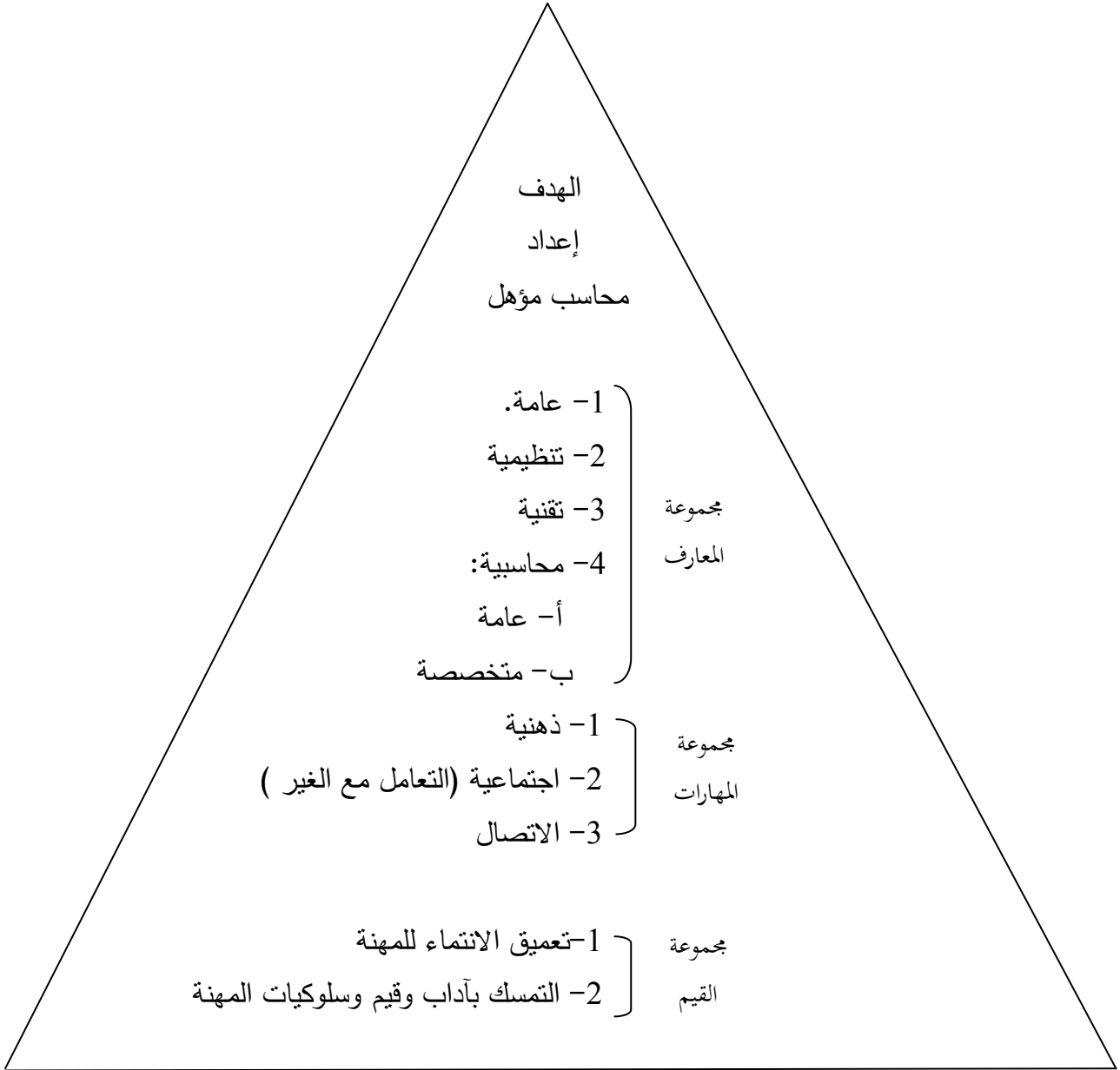
<sup>1</sup> - IFAC Education Committee, **IES 3: Professional Skills**, op.cit. p. 22.

<sup>2</sup> IFAC Education Committee, **IES2: Content of Professional Accounting Education Programs**, (www.ifac.org/store/category.tmpl category=Education/\_October, 2003).p 15



الشكل رقم (1)

مواصفات المحاسب المؤهل من وجهة نظر الاتحاد الدولي للمحاسبين (IFCA)<sup>1</sup>



<sup>1</sup>-International federation of Accountants IFAC "Prequalification Education ,Assessment of Professional Competence and Experience Requirements of professional Accountants", Exposure Draft, November1995 , p.16 .

نقلا من  
- محمد عطية مطر، (1999)، التعليم المحاسبي وتحديات المستقبل، الإدارة العامة، المجلد الثامن والثلاثون، العدد الرابع، ص713.

2- ويرى الاتحاد الدولي للمحاسبين ضرورة توفر قدر من التدريب العملي للمراجعين قبل مزاوله المهنة، مع ضرورة تطبيق أسلوب لتقييم الكفاءة المهنية للمرشحين لمزاوله المهنة قبل السماح لهم بالمزاوله الفعلية لها، فضلا عن التأهيل الأكاديمي المناسب من خلال الحصول على درجة البكالوريوس<sup>1</sup>

### 3- متطلبات التعليم المهني المستمر.

طالب الاتحاد الدولي للمحاسبين المنظمات المهنية والجهات المشرفة على المهنة في مختلف دول العالم بضرورة مطالبة أعضائها بتطوير معلوماتهم ومهاراتهم المختلفة لمواكبة التطورات الحاصلة في نظم المعلومات والمتغيرات المتلاحقة في البيئة التنظيمية بما ينعكس على تحسين كفاءتهم المهنية.

يقترح الاتحاد الدولي للمحاسبين برنامج تعليم مهني مستمر يتكون من 90 ساعة من أنشطة التعليم المستمر كل ثلاث سنوات وبعده أدنى 30 ساعة في السنة الواحدة، بحيث تكون كامل هذه الساعات من التعليم المهني النظامي يضاف إليها حسب ما هو ملائم تعليما مهنيا غير نظامي ومن وجهة نظر الاتحاد الدولي للمحاسبين أن برامج التعليم المهني المستمر يمكن أن تتناول مواضيع متعددة ذات صلة مباشرة بما يزاوله المحاسبون من أنشطة مختلفة كالمحاسبة والمراجعة والضرائب وتقنيات الحاسب الآلي وغيرها أو البرامج والأنشطة التي قد لا ترتبط بشكل مباشر بمجال المحاسبة كالبرامج التي تتناول الاتجاهات الاجتماعية والاقتصادية والبيئية والتي يمكن أن يكون لها تأثير مستقبلا على مجال المحاسبة<sup>2</sup>.

وبشكل عام فإن الاتحاد الدولي للمحاسبين يرى أن اختيار مواضيع برامج التعليم المهني المستمر ينبغي أن يترك للأشخاص المعنيين بحيث يتسنى لكل عضو اختيار المواضيع ذات الصلة بمجال نشاطه ذلك أن تنوع طبيعة الأنشطة التي يمكن أن يزاولها المنتمون لمهنة المحاسبة يجعل من الصعوبة تحديد مجموعة واحدة من المعارف والمواضيع والمهارات لجميع المنتمين للمهنة.

وتشمل أنشطة التعليم المهني النظامي وفقا لسياسات الاتحاد الدولي للمحاسبين الدورات التي تجرى تحت رعاية المنظمات المنضوية تحت عضوية الاتحاد الدولي، كما تشمل الاشتراك في الدورات والمؤتمرات والحلقات الدراسية التي تنفذها الجامعات أو أي مؤسسات تعليمية أخرى. كما تشمل التعليم المهني المستمر النظامي الدراسة بالمراسلة وتدخّل ضمنها الدراسة عن طريقة الأشرطة السمعية أو أشرطة الفيديو والمنشورات المهنية والكتابات الأكاديمية ويشمل أيضا تعليم مقرر دراسي أو تعليم دورة تعليمية للتطوير المهني المستمر في مجال مرتبط بالمسؤوليات المهنية أي من خلال أنشطة التدريس ونقل المعرفة للآخرين وغيرها من الأنشطة الأخرى<sup>3</sup>.

<sup>1</sup> - International Federation of Accountants, Assessment of Professional Competence :Proposed International Education Standard For Professional Accountants, IFAC ,June 2002.

<sup>2</sup> - سعد صالح الروتيب، مرجع سابق، ص61.

<sup>3</sup> -IFAC Education Committee, Appendix of IES 7: **IES 7: Continuing Professional Development: A Program of Lifelong Learning and Continuing Development of Professional Competence**",(www. IFAC.org/store/category.tml?category=Education/, May 2004).p11

أما النشاط التعليمي غير النظامي فيمكن أن يشمل قراءة النشرات المهنية أو المالية أو التجارية، كما يشمل استخدام الأشرطة السمعية وأشرطة الفيديو وغيرها.

وفيما يتعلق بتوثيق برامج التعليم المهني المستمر يرى الاتحاد الدولي للمحاسبين ضرورة اعتماد جميع الدورات التي يتم تنظيمها بوصفها جزء من متطلبات التعليم المهني المستمر النظامي، ثم بعد ذلك يتم مراقبة وتقييم جودة هذه الدورات عند تنفيذها، وينبغي أن يطلب سنوياً من كل عضو الإفادة بعدد الساعات التي قام باستكمالها بوصفها جزءاً من برنامج التعليم المهني المستمر وذلك بعد توثيقها.

ووفقاً لسياسات الاتحاد الدولي للمحاسبين يستثنى من متطلبات برنامج التعليم المهني المستمر بعض الحالات أهمها حالات المرض أو الإعاقة وكذلك قد يستثنى من متطلبات برامج التعليم المهني المستمر الأعضاء المتقاعدون وكذلك الأعضاء الذين يعملون في مجالات أخرى خلال الممارسة العامة.<sup>1</sup> وأخيراً تجدر الإشارة أن الاتحاد الدولي للمحاسبين لم يحدد كيفية احتساب ساعات التعليم المهني المستمر بخلاف المنظمات المهنية الأخرى مثل ICAEW - AICAP.

**وبدراسة ما ورد في معايير المراجعة الدولية بخصوص التأهيل العلمي والعملية للمراجع الخارجي تبين الآتي:**

1- إن معايير المراجعة الدولية قد استوفت مقومات تأهيل المراجع، من حيث التأهيل العلمي والخبرة العملية واختيار التأهيل، فضلاً عن متطلبات التعليم المهني المستمر فوفقاً للسياسات التعليمية للاتحاد الدولي للمحاسبين، فإن الكفاءة المهنية يتم تحقيقها على مرحلتين، الأولى هي مرحلة اكتساب الكفاءة و ترتبط بدرجة عالية من التعليم العام يتبعها تعليم متخصص وامتحان في الموضوعات ذات العلاقة، أما الثانية فهي مرحلة المحافظة على الكفاءة المهنية. بمعنى أن العملية التعليمية لا تتوقف عند تخرج الطالب والتحاقه بسوق العمل، بل يجب على المهني أن يستمر في تطوير معرفته من خلال برامج التعليم المهني المستمر.

2- تتميز هذه المعايير بالنص الصريح على ضرورة قيام المراجع بعملية تقييم التأهيل العلمي والعملية للمراجع الآخر والخبير في حالة الاستفادة من أعمالهما، كما بينت الوسائل التي يمكن للمراجع الاستعانة بها في هذا الخصوص.

3- هناك علاقة جوهرية بين درجة تمتع المراجع بالمعرفة والكفاءة والتأهيل العلمي الكافي وموضوعية وصدق الرأي الفني المحايد للمراجع حول مدى عدالة تمثيل القوائم المالية للمركز المالي للوحدة الاقتصادية.

<sup>1</sup> - سعد صالح الروتيغ، مرجع السابق، ص 672-673.

4- أشار الاتحاد الدولي للمحاسبين إلى العلوم الأساسية التي تمثل الحد الأدنى للمؤهل العلمي الذي ينبغي أن يحصل عليه المراجع حتى يمكن أن يقال عنه أنه مؤهل علمياً، إلا أنه لم ينص على توحيد اختبار التأهيل على المستوى الدولي.

5- لم تقتصر تأكيدات المعايير الدولية على التأهيل العلمي والعملية للمراجع فحسب بل أكدت على أهمية حصول المراجع على تأكيدات مناسبة وكافية بأن مساعديه الذين يقومون بأداء الأعمال المفوضة إليهم من قبله على مستوى كاف من التأهيل الذي يخولهم تأدية المهمة بالشكل المطلوب.

## 6.5 متطلبات التأهيل لمراجع الحسابات في ظل معايير المراجعة الحكومية

### 1.6.5 متطلبات تأهيل المراجع في ظل معايير مكتب المحاسبة العامة الأمريكي

نص المعيار الأول من المعايير العامة الصادرة عن مكتب المحاسبة العامة على وجوب تمتع الموظفين المكلفين بأداء المراجعة بكفاءة مهنية ملائمة للمهام المطلوبة<sup>1</sup>.

ويضع هذا المعيار المسؤولية على جهاز المراجعة للتأكد من أن المراجعة يقوم بها مجموعة من الموظفين يتمتعون بالمعرفة والخبرة الضرورية للقيام بهذه المهنة، ويجب أن يكون لديهم أيضاً معرفة شاملة بالبيئة والمراجعة الحكومية المتصلة بطبيعة المراجعة.

والمقصود بالمؤهلات هنا تلك المؤهلات التي تتوفر لدى جهاز المراجعة ككل وليس لدى كل مراجع على حدة، إذ قد يحتاج الجهاز إلى خبرات في المحاسبة والمراجعة والإحصاء والعلوم السلوكية والقانونية والمناهج والحاسوب ولكن ليس من الضروري أن تجتمع هذه الخبرات في شخص واحد فحسب<sup>2</sup>.

#### 1- المؤهلات (الكفاءة المهنية)

تحدد معايير المراجعة الصادرة عن مكتب المحاسبة العامة الأمريكي (GAO) المؤهلات المطلوبة لدى الموظفين الذي يقومون بالمراجعة الحكومية بما يلي<sup>3</sup>:

1- الإلمام بنظريات وإجراءات المحاسبة والرقابة المالية وامتلاك المستوي التعليمي والقدرة والتجربة الكافية.

2- معرفة بالأجهزة والبرامج والأنشطة والأعمال الحكومية.

3- مهارات الاتصالات الشفهية والتحريرية بوضوح وفعالية.

4- ملائمة خبرات موظفي جهاز المراجعة لعمل المراجعة على سبيل المثال:

<sup>1</sup> - [WWW.GAO.Gov](http://WWW.GAO.Gov).p30

موقع مكتب المحاسبة العام الأمريكي على شبكة المعلومات الدولية

<sup>2</sup> - حسين القاضي، حسين دحدوح، مراجعة الحسابات "الأساسيات" - مرجع سابق، ص36.

<sup>3</sup> - معايير المراجعة الحكومية، ترجمة الإدارة المركزية للبحوث والتدريب، الجهاز المركزي للمحاسبات، مرجع سابق، ص 18-20.



- إذا تطلب العمل استخدام عينات إحصائية، فإن الموظفين أو مستشاريهم يجب أن يكون ضمنهم أشخاص لديهم مهارات أخذ العينات الإحصائية.
  - إذا كان العمل يقتضى مراجعة دقيقة لنظم محوسبة فلا بد أن يكون من ضمن موظفي الجهاز أشخاص يمتلكون خبرة في المراجعة الحاسوبية.
  - إذا تضمن العمل مراجعة لبيانات هندسية معقدة، يجب أن يشتمل العاملون أو الاستشاريون على أشخاص لديهم مهارات هندسية.
  - إذا تضمن العمل استخدام مناهج مراجعة غير تقليدية، يجب أن يشمل العاملون الاستشاريون على أشخاص لديهم المهارات الضرورية لذلك.
- 5- ضرورة الكفاءات التالية للمراجعة المالية، التي تؤدي إلى التعبير عن الرأي:
- أن يكون المراجع كفاء في مجال المعايير والمبادئ المحاسبية الملائمة وفي المراجعة الحكومية.
  - ويجب على المحاسبين العموميين المكلفين بأداء المراجعة أن يكونوا محاسبين قانونيين مرخصا لهم بمزاولة المهنة أو أشخاص يعملون لدى مؤسسة محاسبة قانونية معتمدة.

## 2- متطلبات التعليم المستمر

أكدت معايير المراجعة الصادرة عن مكتب المحاسبة العامة الأمريكي (GAO) على ضرورة أن يكون لدى جهاز المراجعة برنامج لضمان محافظة كوادره على كفاءة مهنية عالية، من خلال تدريب وتنقيف مستمر لموظفيه، ولهذا يجب على كل مراجع مسؤول عن المراجعة أن يقضي كل سنتين 80 ساعة على الأقل في التدريب والتعليم المهني المستمر، أو يقضي 20 ساعة في السنة كحد أدنى، وذلك للإسهام في زيادة كفاءته المهنية<sup>1</sup>.

إن جهاز المراجعة مسؤول عن وضع وتنفيذ برنامج لضمان استيفاء المراجعين الحكوميين لمتطلبات التعليم المهني المستمر، وعادة ما يشمل هذا البرنامج موضوعات مختلفة مثل التطورات الحالية في منهج المراجعة والمحاسبة والرقابة الداخلية وأسس الإدارة والإشراف والإدارة المالية والبيانات الإحصائية وتصميم النظم وتحليل البيانات، وقد يشمل أيضا موضوعات متعلقة بمجال عمل المراجع مثل الإدارة والسياسات العامة والهندسة الصناعية والاقتصاد والعلوم الاجتماعية وعلم الكمبيوتر.. الخ .

وتلزم معايير المراجعة الحكومية (GAGAS) جهاز المراجعة (GAO) بالاحتفاظ بالسجلات المتعلقة بالتعليم المهني المستمر<sup>2</sup>.

1\_ أحمد زكي حسين متولي، (2006) «نموذج مقترح لقياس العلاقة بين إستراتيجية التخصص الصناعي والعوامل المؤثرة في إدارة عملية المراجعة، المجلة العلمية للتجارة والتمويل، كلية التجارة، جامعة طنطا، المجلد الأول، العدد الأول، ص199-200.

2- GAO (United States General Accounting Office ), (2003). " Public Accounting Firms : Mandated Study on Consolidation and Competition ".Report to the Senate Committee on banking Housing and Urban Affairs and the House Committee on financial Services.GAO -03 – 864, General Accounting Office Washing ton ,D.C

ووفقا لسياسات مكتب المراجعة العام الأمريكي (GAO) فإن الاستشاريين الخارجيين والخبراء الداخليين يجب أن يتمتعوا بالمؤهلات، وأن يحافظوا على كفاءتهم المهنية في مجال خبرتهم أو تخصصهم لكنهم غير مطالبين بالوفاء بالمتطلبات المذكورة أعلاه والخاصة بالتعليم المهني المستمر، كما أن المراجعين الذين يؤدون أنشطة وخدمات غير المراجعة غير مطالبين بالوفاء بمتطلبات التعليم المهني المستمر. ومن خلال مناقشة معايير المراجعة المتعلقة بالتأهيل العلمي والعملية للمراجع والصادرة عن مكتب المحاسبة العامة الأمريكي (GAO) نلاحظ:

1- حددت معايير المراجعة الحكومية الصادرة عن GAO معيارا خاصاً للتأهيل العلمي والعملية للمراجع وجهاز المراجعة معاً، وأوردت فقرات متعددة القواعد التي تنظم التأهيل المستوفي لأغلب المتطلبات المطلوبة.

2- تتشابه (إن لم تكن تتطابق) متطلبات التأهيل العلمي والعملية للمراجع في مكتب المحاسبة العامة مع متطلبات تأهيل المراجع الصادرة عن المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين، وتجدر الإشارة هنا أن (GAO) قد أصدر بياناً أوضح فيه أنه قد تم تبني معايير العمل الميداني ومعايير التقارير التي أصدرها أو يصدرها (AICPA) من أجل المراجعة المالية مع تطبيق المعايير الأخرى التي يصدرها المعهد إلا إذا تم استثناءها بنشرة رسمية.

3- تطبق المعايير العامة الصادرة عن مكتب المحاسبة العامة الأمريكي على جميع أجهزة المراجعة الحكومية وغير الحكومية مثل مؤسسات المحاسبة العامة والمؤسسات الاستشارية.

4- توسيع معنى مصطلح المراجعة ليشمل كلا من المراجعة المالية ومراجعة الأداء.

## 2.6.5 متطلبات تأهيل مراجع الحسابات في ظل المعايير الدولية للأجهزة العليا للرقابة.

تمت تغطية متطلبات تأهيل المراجع والجهاز في المعيار الثاني والمعيار الرابع من المعايير الرقابية للإنتوساي وهي:

1- معايير كفاءة الجهاز الأعلى للمراجعة.

2- معايير عامة أخرى.

وفما يلي شرح مختصر لهذه المعايير

1- معايير كفاءة الجهاز الأعلى للمراجعة.

تهدف هذه المعايير إلى الوصول إلى مستوى من الفهم والعلم والخبرة يمكن العضو من أداء المهام الرقابية بمهارة واقتدار والمحافظة على هذا المستوى ويقصد بها تمتع المراجع والجهاز الأعلى للرقابة والمحاسبة بالكفاءة المطلوبة.

وتفسر الفقرات التالية الكفاءة كمعيار رقابي<sup>1</sup>:

أ- يجب أن يطبق جهاز المراجعة على عملياته الرقابية مناهج وممارسات ذات جودة عالية.

<sup>1</sup> - سعد سلمان بركات، (2007)، إطار مقترح لمعايير المراجعة الحكومية لشركات النفط والغاز في ظل عقود تقاسم الإنتاج، رسالة دكتوراه غير منشورة، جامعة دمشق، ص117.

ب- التزام جهاز المراجعة بوضع إجراءات تضمن فعالية ممارسة مسؤولياته فيما يتعلق بالتقارير الرقابية.  
ج- أن يكون جهاز المراجعة متمكنا من مختلف المهارات والخبرات الضرورية للقيام بمهمة الرقابة بصورة فعالة، بما فيها التقنيات المبنية على النظم وطرق المراجعة التحليلية واختبار العينات الإحصائية ورقابة نظم المعلومات المؤتمنة.

## 2- معايير عامة أخرى.

وهي معايير خاصة تتعلق بترتيبات الجهة التي تقوم بالرقابة فقط ويقع عليها ما يلي<sup>1</sup>:

أ- **التوظيف:** على الجهاز تبني سياسات وإجراءات لتعيين موظفين ذوي مؤهلات مناسبة وقد بينت المعايير ضرورة أن يتمتع موظفو جهاز المراجعة بالمؤهلات الجامعية والخبرات الملائمة، وأن يضع الجهاز الحد الأدنى للمتطلبات التعليمية لتعيين المراجعين وأن يراجعها بانتظام.

### ب- التأهيل والتدريب

على الجهاز تبني سياسات وإجراءات لتطوير وتدريب الموظفين ليتمكنوا من أداء واجبهم بصورة فعالة، وأن يحدد أسس النهوض بالمراجعين وغيرهم من الموظفين الجهاز وقد بينت المنظمة الدولية القواعد المتصلة بالتأهيل والتدريب كمياري كآلاتي<sup>2</sup>:

1- على جهاز المراجعة اتخاذ خطوات لتوفير تطوير مهني متواصل لموظفيه عن طريق توفير

التدريب الملائم في الجهاز نفسه وتشجيع الحضور والمشاركة في دورات خارجية.

2- يجب أن يحتفظ الجهاز الأعلى ببيان مفصل لمهارات موظفيه، مما يساعد في إعداد خطط

الرقابة وتوضيح الاحتياجات الخاصة بالتطوير المهني .

3- يجب على الجهاز وضع المعايير المتعلقة بترقية المراجعين بما في ذلك المتطلبات التعليمية

ومراجعة هذه المعايير بانتظام.

4- على الجهاز وضع السياسات والإجراءات المتعلقة بالتطوير المهني للمراجعين في مجال تقنيات

الرقابة وأساليبها المطبقة على مختلف العمليات الرقابية التي يقومون بها.

5- يجب أن يكون لدى العاملين بجهاز المراجعة الفهم الجيد للبيئة الحكومية بما في ذلك الدور

التشريعي والترتيبات القانونية والمؤسسة التي تخضع لها عمليات الفرع التنفيذي وموثيق المنشآت

العامة. وأن يكون لديهم الدراية الكافية بالمعايير والسياسات والإجراءات والممارسات الرقابية

الخاصة بالجهاز الأعلى للرقابة والمحاسبة.

6- تتطلب رقابة النظم المالية ووثائق المحاسبة والبيانات المالية تدريباً في مجال المحاسبة

والتخصصات ذات العلاقة، ومعرفة التشريعات السارية والأوامر التنفيذية التي تؤثر على مساهلة

الهيئة الخاضعة للرقابة.

<sup>1</sup> - المنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة والمحاسبة، المعايير الرقابية، مرجع سابق، ص27.

<sup>2</sup> - المنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة والمحاسبة، المعايير الرقابية، مرجع سابق، ص 27-28.

7- على جهاز المراجعة المالية تشجيع موظفيه ليصبحوا أعضاء في المنظمات المهنية المتصلة بعملهم وبالمساهمة في أنشطة هذه المنظمات.

ولعل من التحديات التي تواجه الدول العربية في الوقت الحاضر هو تدريب المراجعين الحكوميين و لذلك لا بد من تبني معايير خاصة بالمراجعة لضمان سلامة سير الأعمال وفق مبادئ متعارف عليها ويعتبر وضع مثل هذه المعايير أمراً غير ذي جدوى في حالة عدم توفر الكفاءات والخبرات اللازمة للقيام بمهام المراجعة، حيث يمكن القول بأن عملية التدريب تساعد في عملية تطوير معايير موحده، حيث أصبحت عملية تدريب وتطوير مستوى المراجعين الحكوميين، مسألة هامة وضرورية<sup>1</sup>.

### ج- المهارات والخبرات

ينبغي على الجهاز تبني سياسات وإجراءات لدعم المهارات والخبرات المتاحة، وأن يوفر العدد الكافي من الأشخاص لتنفيذ العملية الرقابية وأن يتوفر لديه التخطيط والإشراف المناسبين لتحقيق أهدافه بالمستوى المطلوب من العناية اللازمة والاهتمام ويتضمن ذلك ما يلي:<sup>2</sup>

1- الجهاز مطالب بتقييم الموارد التي يحتاج إليها لإتمام عملية مراجعة معينة، وذلك حتى يستطيع تعيين مراجعين ذوي مهارات تتناسب مع العمل المطلوب إنجازه، ومتابعة الموظفين الذين سيخصصون لعملية المراجعة.

2- ينبغي على الجهاز تبني سياسات وإجراءات معينة تكفل تعيين موظفين لديهم كفاءات متباينة ومطلوبة للعمل الرقابي حتى يشكل الفريق الذي يؤدي الرقابة، مجموعة متناسقة من الخبرات والمهارات المطلوبة .

3- تمكين الجهاز من الاستعانة بالمهارات المتخصصة من مصادر خارجية إذا كانت العملية الرقابية تتطلب ذلك.

### د- إعداد كتيبات إرشادية لضمان جودة الأداء الرامية إلى تحسين تنفيذ العملية الرقابية ونتائجها

مما سبق نلاحظ أن المعايير الدولية للرقابة المالية قد أكدت على ضرورة أن تبني الأجهزة العليا للرقابة سياسات وإجراءات لتعيين موظفين ذوي مؤهلات ملائمة، حيث يجب أن يتمتع موظفو الجهاز الأعلى بالمؤهلات الجامعية المناسبة، وأن يكونوا مزودين بالخبرة والتدريب الملائمين ليتمكنوا من أداء مهامهم بصورة فعالة.

وتأكيداً على ما سبق فقد جاء في المؤتمر السادس عشر للإنتوساي المنعقد في الأوروغواي حول أخلاقيات المهنة عام 1998 في الفصل الخامس منها ما يلي:<sup>3</sup>

<sup>1</sup> - نعيم دهمش، (1985)، تدقيق وتقييم كفاءة الأداء وفعالية المشاريع الإنمائية في الدول النامية، دراسات، المجلد الثاني عشر، العدد الخامس، ص211.

<sup>2</sup> - المنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة والمحاسبة، المعايير الرقابية، مرجع سابق، ص 28-29 .

<sup>3</sup> - المنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة والمحاسبة، (1998)، أخلاقيات المهنة، مؤتمر الإنتوساي في مونتيفيديو، الأوروغواي، ص 14-15.

1- على المرجع أن يكون سلوكه مهنيا دائما وأن يطبق معايير مهنية عالية في أدائه لعمله بما يسهم في تنفيذ مسؤولياته بكفاءة وتجرد.

2- على المرجع أن لا يقوم بعمل غير مؤهل للقيام به.

3- على المرجع أن يكون ملما بالمعايير الرقابية المناسبة وبالسياسات والإجراءات والممارسات وكذلك بالأساليب والقواعد المحاسبية وبالإدارة المالية. وينبغي أن يفهم بصورة جيدة المبادئ والمعايير الدستورية والقانونية والمؤسسية التي تخضع لها أعمال الجهة الخاضعة للرقابة

ومن العرض السابق نلاحظ أن المعايير العامة للرقابة المالية الصادرة عن الإنتوساي تناولت المؤهلات الواجب توافرها لدى المراجع أو الجهاز الرقابي ومنها يجب على جهاز المراجعة تبني سياسات وإجراءات من أجل تعيين الموظفين ذوي المؤهلات المناسبة وتأهيلهم وتدريبهم لتمكينهم من أداء مهامهم بصورة فعالة وإعداد الكتيبات وغيرها من الأدلة والتعميمات المكتوبة المتعلقة بتنفيذ العمليات الرقابية وتدعيم المهارات والخبرات المتوافرة داخل جهاز المراجعة المالية والتعرف على ما ينقص من المهارات وتوزيعها توزيعاً جيداً، ومن هذا المنطلق فإنه يتعين على جهاز المراجعة المالية في ليبيا إيلاء أهمية بالغة لعملية تطوير وتدريب الكفاءات البشرية لديه وذلك للنهوض بالعمل الرقابي باعتبار أن العنصر البشري هو الأداء الفعال لدى الأجهزة الرقابية حيث أن المخرجات النهائية لتلك الأجهزة من تقارير رقابية هي حصيلة جهد موظفيها. فكلما كان مستوى التأهيل والتدريب والتطوير لدى الأجهزة الرقابية عاليا انعكس ذلك على تقديم تقارير ذات جودة مهنية عالية مما يعطي السلطات العليا الطمأنينة على سير العمليات المالية والأداء الحكومي، ومن هنا برزت الحاجة الملحة إلى تدريب وتطوير الموارد البشرية في الأجهزة الرقابية ومن وسائل ذلك ما يلي<sup>1</sup>:

- 1- الاستعانة بالكفاءات المهنية المتخصصة في المجال الرقابي.
- 2- الاستمرار في صقل هذه الكفاءات من خلال التدريب العملي على رأس العمل ومن خلال التدريب المستمر وفق كل المستجدات في المجالات الرقابية.
- 3- تعزيز التعاون بين الأجهزة الرقابية المحلية والإقليمية والدولية في مجال تطوير العمل وتدريب العاملين بالأجهزة الرقابية.
- 4- تحفيز الموظفين على متابعة المستجدات من معايير وسياسات محاسبية وما يصدر عن المنظمات الإقليمية والدولية في مجال المهنة.
- 5- وضع الأجهزة الرقابية خطط سنوية مستمرة لتطوير وتدريب الموظفين في المجالات التي لها علاقة وثيقة بطبيعة العمل الرقابي وتطوراتها والاهتمام بالتدريب في مجال التقنيات الحديثة للمعلومات والاتصال.

<sup>1</sup> - هيئة التحرير، (2005)، تدريب و تأهيل المارد البشرية لدى الأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة مجلة الرقابة المالية، ديسمبر، ص3.

وعند تحليل معايير المراجعة الحكومية الصادرة عن منظمة الإنتوساي والخاصة بالتأهيل المراجع تبين ما يلي:

- 1- اعتماد معيار التأهيل العلمي والعملية بدرجة كبيرة على متطلبات التأهيل الواردة في المعايير الأمريكية سواء كانت الصادرة عن المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين أو مكتب المحاسبة العامة.
- 2- على الرغم من أن هذه المعايير قد استوفت وإلى حد كبير متطلبات التأهيل المهني للمراجع إلا أنها لم تشر إلى الحد الأدنى من متطلبات التعليم المهني المستمر الذي يتعين على المراجع استكمالها في السنة، أسوة بالمنظمات المهنية الأخرى مثل (الاتحاد الدولي للمحاسبين، المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين، مكتب المحاسبة العامة).
- 3- تبني نظام رسمي لإصدار معايير المراجعة والتفسيرات المتعلقة بها.
- 4- ارتبطت هذه المعايير بجانبين أساسيين وهما المراجعة المالية وتقييم الأداء (المراجعة الإدارية).
- 5- تهتم معايير الإنتوساي الرقابية بشكل عام بالمستوى النظري و تهمل المستوى التطبيقي على عكس المعايير الدولية للمراجعة التي تركز على الجانب التطبيقي.

## 7.5 متطلبات التأهيل العلمي والعملية لمراجع الحسابات في ليبيا.

### 1.7.5 متطلبات التأهيل العلمي والعملية لمراجع الحسابات في قانون تنظيم المهنة

يعد صدور القانون 116 لسنة 1973 نقلة نوعية ونقطة فارقة في تاريخ مهنة المحاسبة والمراجعة في ليبيا فقد اشترطت المادة (23) من ذلك القانون فيمن يزاول المهنة أن يكون اسمه مقيدا بالسجل العام للمحاسبين والمراجعين ولعل من أهم الشروط التي تضمنتها المادة (24) فيمن يقيد اسمه في جداول المحاسبين والمراجعين أن يكون:

أولاً: من مواطني الجمهورية العربية الليبية.

ثانياً: حاصل على بكالوريوس التجارة شعبة المحاسبة من كلية الاقتصاد والتجارة بالجامعة الليبية أو على شهادة معادلة من أية جامعة أو معهد معترف بهما، وتحدد اللائحة التنفيذية قواعد المعادلة والجهة المختصة بإجرائها.

ثالثاً: متمتعاً بالأهلية الكاملة.

رابعاً: محمود السيرة وحسن السمعة وأهلاً للاحترام الواجب للمهنة وألاً يكون قد حكم عليه في جناية أو جنحة مخلة بالشرف ما لم يكن قد رد اعتباره وألاً يكون قد صدر ضده قرار تأديبي بالعزل أو الحرمان من الاشتغال بمهنة المحاسبة والمراجعة ما لم يكن قد مضى على صدور القرار التأديبي خمس سنوات أو مضت مدة الحرمان.

خامساً: مستوفياً للشروط الأخرى التي تتطلبها اللائحة التنفيذية.

وحددت المادة (26) بأن يكون للمحاسبين والمراجعين سجل عام يلحق به الجدولان الآتيان

1- جدول المحاسبين والمراجعين والمساعدين، وينقسم إلى

أ- جدول المحاسبين والمراجعين .

ب- جدول مساعدي المحاسبين والمرجعين.

2- جدول المحاسبين والمراجعين ومساعديهم غير المشتغلين وينقسم إلى:

أ- جدول المحاسبين والمراجعين غير المشتغلين.

ب- جدول مساعدي المحاسبين والمراجعين غير المشتغلين.

كذلك أضافت المادة (28) بعض الشروط للقيد في الجداول حيث نصت على:

1- أن يكون طالب القيد حاصلاً فضلاً عن المؤهل الجامعي المنصوص عليه في المادة 24 على

مؤهل علمي أعلى من إحدى الجامعات أو الهيئات أو المعاهد العليا المتخصصة في المحاسبة

أو المراجعة، بشرط أن لا تقل مدة الدراسة اللازمة للحصول على المؤهل عن أربع سنوات وتحدد

اللائحة التنفيذية المؤهلات العليا المشار إليها.

2- أن يكون طالب القيد قد أمضى بعد حصوله على المؤهل الجامعي المنصوص عليه في المادة

(24) مدة خمس سنوات في ميدان المحاسبة والمراجعة بمكتب أحد المحاسبين أو المراجعين

المشتغلين أو أن يكون قد أمضى هذه المدة في إحدى وظائف المحاسبة أو المراجعة وفقاً لما

تحده اللائحة التنفيذية وتحسب ضمن المدة المشار إليها في البند 2 من هذه المادة المدة التي

يقضيها طالب القيد في الدراسة بإحدى الجامعات الهيئات أو المعاهد العليا المتخصصة في

أعمال المحاسبة المراجعة متى انتهى بحصول على شهادة أعلى وكانت المدة اللازمة لنيلها أقل

من أربع سنوات ويتم القيد في جدول المحاسبين والمراجعين المشتغلين أو غير المشتغلين بحسب

الأحوال.

وأوضحت اللائحة التنفيذية للقانون في مادتها الثالثة المؤهلات العليا أو خبرة الأعمال التي يعتد بها

للقيود في جداول المحاسبين والمراجعين المشتغلين كالاتي:

1- شهادة الدكتوراه في المحاسبة أو المراجعة أو الضرائب أو التكاليف من إحدى الجامعات العربية أو

الدولية المعترف بها.

2- شهادة عضوية جمعية المحاسبين القانونيين بانجلترا وويلز.

3- شهادة عضوية جمعية المحاسبين المعتمدين بالولايات المتحدة الأمريكية.

4- أية شهادة معادلة للشهادات السابقة من إحدى الجامعات والهيئات أو المعاهد العليا المختصة في

المحاسبة والمراجعة التي لا تقل مدة الدراسة اللازمة للحصول على مؤهل منها عن أربع سنوات.

5- الاشتغال لمدة خمس سنوات بعد الحصول على المؤهل الجامعي بمهنة المحاسبة والمراجعة بمكتب

أحد المحاسبين والمراجعين المشتغلين، أو أحد الأعمال الآتية:-

أ- مدراء الإدارات ورؤساء أقسام المحاسبة والمراجعة بوزارة الخزانة.

ب- أعمال الفحص والتدقيق والمراجعة بديوان المحاسبة.

- ج- أعمال الفحص والتدقيق والمراجعة بمصلحة الضرائب.
- د- مدراء ورؤساء إدارات المحاسبة والمراجعة بالمصارف والهيئات والمؤسسات العامة وشركات القطاع العام.
- هـ- تدرس مواد المحاسبة أو المراجعة في إحدى الكليات الجامعية أو المعاهد التجارية الحكومية.
- و- أية أعمال أخرى تعتبر نظيرة للوظائف السابقة يصدر بها قرار من وزير الخزانة بناء على عرض من مجلس النقابة.
- 6- خبرة الاشتغال لمدة ثلاث سنوات بالأعمال المشار إليها في البند السابق بالإضافة إلى إحدى المؤهلات الدراسية الآتية:
- أ- شهادة عضوية جمعية التكاليف ببريطانيا أو أي شهادة معادلة لها.
- ب- شهادة عضوية جمعية المحاسبين المعتمدين ببريطانيا أو أية شهادة معادلة لها.
- ج- شهادة عضوية جمعية الضرائب ببريطانيا أو أية شهادة معادلة لها.
- وتختص لجنة معادلة الشهادات بوزارة التعليم والتربية باعتماد الشهادات المعادلة المنصوص عليها في هذه المادة.
- ويتم القيد في جدول المحاسبين والمراجعين المشتغلين أو غير المشتغلين بناء على طلب العضو وفقا لرغبته في مزولة المهنة.

### 2.7.5 متطلبات التأهيل العلمي والعمل لمراجع الحسابات في تشريعات جهاز المراجعة

فيما يتعلق بالقانون رقم (3) لسنة و.ر 1375 بشأن تنظيم جهاز المراجعة المالية، فقد اشترطت المادة (18) في أعضاء الجهاز وموظفيه الفنيين والإداريين أن يكونوا من الليبيين الحاصلين على مؤهل عال أو جامعي في القانون أو المحاسبة أو الاقتصاد أو الهندسة أو في تخصص آخر تتطلبه طبيعة العمل بالجهاز.

كما اشترطت المادة (19) فيمن برشح للحصول على عضوية الجهاز إضافة إلى ما هو منصوص عليه في المادة السابقة أن يكون قد قضى مدة خدمة بالجهاز لا تقل عن خمس سنوات تالية للحصول على المؤهل وأن يكون حسن السيرة والسلوك وألا يكون قد سبق الحكم في جنابة أو جنحة مخلة بالشرف ما لم يكن قد رد إليه اعتباره ويصدر بمنح صفة العضوية قرار من الأمين.

ونصت اللائحة التنفيذية للقانون في المادة (19) على أنه يشترط فيمن يعين موظفا بالجهاز أن يجتاز امتحان التعيين بنجاح أمام لجنة تشكل لهذا الغرض بقرار من الأمين على أن يراعى في تشكيلها مختلف التخصصات التي يمارسها الجهاز، وأن لا تقل درجة أي عضو من أعضائها عن الدرجة العاشرة، ويحدد القرار الكيفية التي يجرى بها الامتحان.



وقد جاء في الفقرة الأولى من المادة (15) من قانون الجهاز: يجوز للجهاز الاستعانة بمراجعين خارجيين في فحص ميزانيات الهيئات والمؤسسات والشركات العامة المملوكة للدولة كلياً أو جزئياً، ويكون تكليف هؤلاء المراجعين بقرار من اللجنة، كما تتولى تحديد المكافآت التي تمنح لهم مقابل عملهم. وفي تطبيق أحكام المادة السابقة نصت المادة (15) من اللائحة التنفيذية للقانون على أن يكون قيد المراجعين الخارجيين ومكاتب الخبرة بسجلات خاصة تفتح لهذا الغرض بالجهاز ولا يتم تكليف مراجعين خارجيين من غير المقيدين بهذه السجلات.

من العرض السابق يمكن القول أن جهاز المراجعة المالية لا يمكن أن يحدد أهدافه وأن يقوم برقابة فعالة وأن يعد تقارير ناجحة وأن يبدي آراء وملاحظات وتوصيات ويقترح حلولاً مناسبة، إلا إذا كان المسؤولون عن المهام الرقابية يتميزون بالمعرفة العملية والمقدرة الفنية والمهارة التطبيقية ولا يمكن أن يتحقق هذا عند انتقاء هؤلاء الموظفين ووضع الشروط الدقيقة عند اختيارهم فحسب، لأن حسن الانتقاء هي مسألة مرتبطة بزمان ومكان معينين وذلك نظراً لتطور نطاق المعرفة ومستوى المهارة الفنية ويرتبط توفير وتطوير العنصر البشري خاصة بحسن الاختيار وتوفير الهيكل التنظيمي الملائم للعمل الرقابي وتطبيق نظام للحوافز يمكن من خلاله تشجيع العناصر الأكثر عطاء وحث الآخرين على النسيج على منوالهم، وكذلك بتطوير الأداء الرقابي من خلال التدريب المستمر للقائمين على العمل الرقابي، فللتدريب أهمية بالغة ودور أساسي في تنمية معلومات الأفراد وصقل مهاراتهم وتطوير قدراتهم وزيادة فعاليتهم للوفاء بمتطلبات الوظيفة والقيام بها على الوجه الأكمل فضلاً عن تهيئة الموظف لشغل الوظائف الجديدة ومسايرة التطور المستمر في أساليب الرقابة، والعكس صحيح فغياب التدريب يؤدي إلى تقادم المعلومات وتجمد الخبرات والمهارات عند حد معين وعدم مواكبة ما يستجد من تطورات مما ينعكس سلباً على مستوى الأداء العام.

### 3.7.5 تحليل وتقييم متطلبات التأهيل العلمي والعملية لمراجع الحسابات في ليبيا.

بعد العرض السابق لمعيار التأهيل العلمي والعملية وفقاً لما جاءت به القوانين المنظمة للمهنة في ليبيا يمكن أن نسجل الملاحظات التالية:

أ- اشترط المشرع الليبي الدرجة الجامعية الأولى (بكالوريوس) واعتبارها الحد الأدنى للتأهيل العلمي المطلوب للالتحاق بالمهنة. وعلى الرغم من اتفاق هذا المطلب مع ما نادى به معايير المراجعة الصادرة عن المنظمات المهنية المحلية والدولية الخاصة والحكومية وما نصت عليه التشريعات المهنية في مختلف دول العالم إلا أن بعض الباحثين يرون أن مخرجات النظام التعليمي في ليبيا متمثلة في الخريجين من المحاسبين لا يتمتعون بالكفاءة المهنية المطلوبة<sup>1</sup>. ويرجع ذلك لعدة أسباب أهمها:

<sup>1</sup> - إدريس عبدالحميد الشريف، (2007)، متطلبات تطوير مهنة المحاسبة في ليبيا، المحاسبون، النقابة العامة للمحاسبين والمراجعين الليبيين، ص42.

1- أكد المعيار التعليمي على أهمية حصول المتحقين لدراسة المحاسبة على مستوى عال بما فيه الكفاية في مرحلة التعليم السابقة لضمان النجاح المرجو من البرنامج التعليمي للمحاسبة المهنية، ذلك لأن المستوى العالي قد يكون دليلاً على امتلاك المستوى اللازم من القدرات الذهنية والمعرفة والمهارات الأساسية، والتي ستخضع للتطور عند تغذيتها بالمعرفة المهنية المكونة لبرنامج التعليم المحاسبي والواقع في الجماهيرية الليبية ليس هناك شرط المستوى العالي في مرحلة التعليم السابقة كمتطلب للالتحاق بدراسة المحاسبة من خلال كليات المحاسبة والاقتصاد، بل العكس فإن أدنى المستويات يتم توجيهها إلى كليات المحاسبة والاقتصاد، والأسوأ من ذلك أنه من يفشل في الدراسة من طلاب الكليات الأخرى يلجأ للانخراط في برنامج كلية المحاسبة والاقتصاد.

2- قصور مناهج التعليم المحاسبي الرسمي: ترى معظم الدراسات التي أجريت في البيئة الليبية<sup>1</sup> أن مناهج التعليم المحاسبي في الجامعات الليبية لم تعد ملائمة لمتطلبات سوق العمل في ظل الطلب المتزايد على خدمات المراجعة وخاصة في ظل الانفتاح، الذي يشهده الاقتصاد الليبي والتطورات السريعة والمتلاحقة في تكنولوجيا المعلومات، ذلك أن مناهج أقسام المحاسبة بالجامعات الليبية رغم تنوعها وشمولها للعديد من المواد الدراسية التخصصية والمساعدة إلا أنها تعاني من أوجه قصور أهمها<sup>2</sup>:

أ- ميول أغلب المقررات الدراسية التي تدرس لطلاب المحاسبة إلى النواحي النظرية أكثر من ميلها إلى التطبيقات العملية الميدانية.

ب - تعاني المناهج المحاسبية من وجود قصور في الاهتمام بإعداد الطلاب إعداداً جيداً فيما يتعلق باستخدام الحاسوب بكفاءة في العمل المالي، التخطيط المالي، تحليل البيانات، تفسير المعلومات وتقييم الأداء.

ج- عدم احتواء المناهج المحاسبية على بعض المواضيع ذات العلاقة بالتطورات الحديثة في مهنة المحاسبة والتي من أهمها محاسبة التضخم، إدارة الاستثمارات المالية، مبادئ المحاسبة الدولية، معايير المراجعة الدولية، المحاسبة الاجتماعية، استخدام الأساليب الكمية في المحاسبة ودراسات الجدوى الاقتصادية.

<sup>1</sup> انظر على سبيل المثال :

- الكيلاني عبد الكريم الكيلاني، (2000)، التعليم المحاسبي وعلاقته بالتنمية الاقتصادية الاجتماعية في ليبيا، مجلة البحوث الاقتصادية، بنغازي، مركز البحوث الاقتصادية، المجلد الحادي عشر، العدد الأول والثاني.

- بشير محمد عاشور، (2005)، مدى مواكبة مهنة المحاسبة والمراجعة في ليبيا لمتطلبات إعادة هيكلة الاقتصاد "الخصخصة في الاقتصاد الليبي"، بنغازي، مركز البحوث الاقتصادية.

- عوض أحمد الروياتي، (2007)، مدى توفر متطلبات جودة التعليم المحاسبي في الجامعات الليبية، بحث مقدم إلى المؤتمر العلمي الثاني حول التعليم المحاسبي في ليبيا واقعه وإمكانيات تطويره، أكاديمية الدراسات العليا، طرابلس.

- عارف عبدالله عبد الكريم، (2007)، تحسين جودة التعليم المحاسبي، مرجع سابق.

<sup>2</sup> - صلاح ميلود خلاط وآخرون، (2007)، تقييم مناهج التعليم المحاسبي في الجامعات من وجهة نظر خريجي أقسام المحاسبة، بحث مقدم إلى المؤتمر العلمي الثاني حول التعليم المحاسبي في ليبيا واقعه وإمكانيات تطويره، أكاديمية الدراسات العليا، طرابلس، ص 25-26.

د- لا يتم التركيز على تدريس مهارات الاتصال وكتابة التقارير ضمن المواد المحاسبية مما يضعف من قدرات خريجي أقسام المحاسبة على توصيل المعلومات المحاسبية لمستخدميها.

ه- هناك تكرار لا داعي له لمفردات المواد المحاسبية في العديد من المقررات مثل مواد مبادئ المحاسبة ومواد المحاسبة المتوسطة، الأمر الذي يتطلب ضرورة توصيف مفردات المواد المحاسبية بما يجعلها متكاملة ومتراصة وليست متعارضة أو مكررة.

و- هناك قصور في الاهتمام بتوجيه بحوث الخريجين نحو المشكلات العملية بما يساهم في حل مشاكل المهنة والتطبيقات الضرورية للأفكار التي درسها الطالب.

ز- لا تنمي المقررات الدراسية التفكير المنطقي والتحليل النقدي لدى الطالب نظراً للاعتماد على أسلوب التلقين والملخصات في تدريس المقررات الدراسية. وما يؤكد على صحة ذلك هو عدم توفر الكتب والمراجع الجيدة، وأن الموجود منها لا يلبي الطموح المنشود في تنمية قدرات الطالب العلمية والتقنية.

ح- عدم الاهتمام بالبعد الأخلاقي في المحاسبة من ناحية تدريس أخلاقيات المحاسبة والمراجعة، وكذلك من ناحية ضرورة توافر ميثاق أخلاق التعليم المحاسبي.

3- تعاني أساليب التعليم المستخدمة حالياً في التعليم المحاسبي من الأعداد الكبيرة للطلاب، ومن عدم توفر وسائل التعليم الحديثة مثل استخدام الحاسوب أو الحالات العملية ومن طرق التدريس التقليدية التي تركز على التلقين أكثر من تركيزها على الإبداع، كل ذلك قد أثر في مستوى كفاءة خريجي المحاسبة وقدرتهم على مواكبة الأساليب الحديثة المطبقة في مجالات الأعمال المختلفة<sup>1</sup>.

4- تفتقر برامج دراسة البكالوريوس لأقسام المحاسبة في الجامعات الليبية إلى برامج تدريب الطلاب. تحتاج عملية دراسة المفاهيم والمبادئ العلمية للمحاسبة والتي تدرس للطلاب في المرحلة الجامعية إلى ضرورة تطبيقها في الواقع العملي، فالدراسة النظرية وحدها لا تكفي لتخريج كفاءات قادرة على التعامل مع الواقع العملي، إضافة إلى أن الطالب يحتاج إلى معرفة مدى إمكانية تطبيق تلك المفاهيم والمبادئ التي درسها.

فضلاً عن عدم توفر الكتب والدوريات العلمية الحديثة باللغتين العربية والأجنبية لطلبة أقسام المحاسبة بالجامعات الليبية كل هذا أدى إلى تدنى المستوى التعليمي لخريجي أقسام المحاسبة وبالتالي عدم تأهيل الطلبة (المتخرجون) لممارسة مهنة المحاسبة و المراجعة في سوق العمل.

ب- على الرغم من أن الخبرة العملية تعد مطلباً أساسياً للحصول على ترخيص مزاولة المهنة، مع الأخذ في الاعتبار أن تلك الخبرة يتم اكتسابها في ليبيا من خلال الوظائف المناظرة أو طبقاً لتدريب في مكاتب المحاسبة والمراجعة، فلقد تبين من الواقع العملي أن نظام الوظائف المناظرة يسمح بدخول أفراد غير

<sup>1</sup> - الهادي محمد السحري، (2007)، التعليم المحاسبي بين الواقع النظري والتطبيق العملي، المؤتمر العلمي الثاني حول التعليم المحاسبي في ليبيا واقعه وإمكانيات تطويره، طرابلس، ص9.

مؤهلين تأهيلا كاف لممارسة المهنة مما أدى إلى التأثير على تطور المهنة ومكانتها الاجتماعية، أما فيما يتعلق بنظام التدريب فإن القانون 116 لسنة 1973 م الخاص بتنظيم المهنة والنظام الأساسي للنقابة العامة للمحاسبين والمراجعين الليبيين لم يوفر أية رقابة فعالة أو إشراف على التدريب العملي بمكاتب المراجعة، كما يتميز هذا التدريب بالصورية، في بعض الحالات، ويعتبر هذا العيب أيضا من العيوب الرئيسية حيث بدأت تظهر شهادات صوريه تفيد التدريب دون أن يكون هناك تدريب فعلي.

**وفيما يتعلق بقانون جهاز المراجعة المالية، فلم يوضح آلية اكتساب الخبرة المطلوبة وكيفية الرقابة عليها.**

ج- لم يتطلب القانون 116 لسنة 1973 الخاص بتنظيم المهنة، ضرورة اجتياز امتحان التأهيل للحصول على ترخيص مزاوله المهنة. ولا شك أن ذلك يمثل قصورا واضحا في حصول المراجع على ترخيص مزاوله المهنة دون أي امتحان للتحقق من حصوله على التأهيل المهني المطلوب، وخاصة مع وجود بعض أوجه القصور في المنظومة التعليمية في ليبيا ونوعية الخبرة المكتسبة في ظل الممارسة الميدانية توجب عقد امتحانات التأهيل للمراجعين القانونيين باعتبارها الفيصل في تحديد مدى الكفاءة المهنية وهذا ما نصت عليها معايير المراجعة الصادرة عن المنظمات والتشريعات المهنية في الدول المتقدمة. وعلى الرغم من أن المشرع يشترط في قانون جهاز المراجعة المالية فيمن يعين موظفا بالجهاز أن يجتاز امتحان التعيين بنجاح، إلا أنه كان من الأفضل أن يجري امتحانا آخر (ثاني) بعد انقضاء فترة الخبرة العملية وقبل منحه صفة العضوية ليضمن حصول المرشح على قدر من التأهيل العلمي والعملية يؤهله لممارسة المهنة بكفاءة وفعالية. وذلك لأن الامتحان الأول (من المفروض) أن يجرى لمعرفة مدى إلمام المتقدم بهيكل المعرفة في مرحلة البكالوريوس ومدى إدراكه للأحداث والمتغيرات البيئية السائدة.

د- عدم تضمن المشرع الليبي أي شروط تتطلب ضرورة حفاظ المحاسبين المراجعين القانونيين (المراجع الخارجي، مراجع الجهاز) على كفاءتهم العملية أو العلمية بأي شكل من أشكال التعليم المهني المستمر.

ه- نص القانون 116 لسنة 1973 م بشأن تنظيم مزاوله مهنة المحاسبة والمراجعة على اقتصار حق المزاوله على الليبيين فقط، وعلى الرغم من أنه قد جاء في فائدة مكاتب المراجعة الليبية بأن أفسح المجال أمامها واسعا، إلا أن هذا القانون أدى إلى انحصار دور المكاتب الأجنبية، ومن ثم فقد انقطعت الصلة الفكرية مع الفكر العالمي في المحاسبة والمراجعة إلا من استثناءات قليلة.

و- إن رفع مستوى الأداء المهني يتطلب الالتزام بمعايير المراجعة وقواعد السلوك المهني. في ليبيا لا توجد معايير ولا قواعد متكاملة للسلوك المهني، إنما توجد بعض المعايير والقواعد المتناثرة في القوانين الصادرة (قانون جهاز المراجعة المالية، قانون رقم 116 لسنة 1973 م).

و مما سبق يمكن القول أن عملية التأهيل المهني للمراجع السابق واللاحق لم تلق الاهتمام الكافي، مما تسبب في تدني مستوى الكفاءة المهنية لأداء المراجعين في ليبيا. ولمعالجة تلك السلبية نقترح ما يلي:

أ- تعديل القوانين والتشريعات المنظمة لمهنة المحاسبة والمراجعة في الجماهيرية الليبية بحيث تشمل نصوصاً قانونية صريحة تلزم:

1- المراجع (الخارجي، مراجع الجهاز) بالعمل على تطوير وتنمية مهاراته بما يتلاءم مع التطورات الحديثة وأن يتابع البحوث والدراسات ذات الصلة بالمهنة وأن تهتم (مكاتب المراجعة الخاصة، جهاز المراجعة المالية) بتدريب المستخدمين لديها بشكل مستمر.

2- اجتياز طالب الترخيص أو التعيين في جهاز المراجعة المالية لامتحانات تجربتها النقابة العامة للمحاسبين والمراجعين الليبيين عن طريق لجان مشتركة بالتعاون مع الجامعات وجهاز المراجعة المالية.

3- ضرورة قيام النقابة العامة للمحاسبين والمراجعين الليبيين بوضع الشروط الكفيلة بتحقيق فعالية وكفاءة التدريب (الخبرة) من حيث ملائمة الأماكن المخصصة لتلقى التدريب واكتساب الخبرة ومدى مقدرة القائم بالتدريب (مكاتب المراجعة الخاصة، المعاهد أو المراكز المتخصصة أو جهاز المراجعة المالية) واستعداده لنقل الخبرة العملية والمهارات المهنية.

4- وضع آلية محددة تنظم قيد أصحاب الوظائف النظرية المنصوص عليها في القانون من حيث عدد السنوات والامتحانات و الجداول وذلك لضمان الحد الأدنى من التأهيل المناسب للمزاولة.

ب- تعديل وتطوير المنظومة التعليمية في ليبيا لتضمن تزويد الطلاب بالمهارات والكفاءات المختلفة التي تمكنهم من أداء المهنة بكفاءة وفعالية عند تخرجهم وعند حصولهم على المؤهل العلمي اللازم.

1- ضرورة اشتراك المنظمات المهنية للمراجعة والممارسين (جهاز المراجعة المالية ونقابة المحاسبين والمراجعين الليبيين) في وضع آلية محددة لتعديل المناهج الدراسية واشتمالها على مواد تعمل على اكتساب الطلاب مبادئ الممارسة الجيدة للمهارات اللازمة لتحقيق المستوى المتميز علمياً وأخلاقياً ومهنياً وتقنياً.

2- إتباع أساليب التدريس الحديثة.

3- ترشيد سياسة القبول للطلاب من حيث النوعية والعدد.

4- الاهتمام بالمكتبة ودعمها بما تحتاجه من كتب ومراجع ودوريات حديثة باللغتين العربية والانجليزية.

5- إتباع أساليب التعليم المتنوعة الملائمة.

ج- يجب على جهاز المراجعة المالية الاهتمام بالآتي:

1- تدريب المراجعين وتشجيعهم (إلزامهم) على الحصول على شهادات مراجعة مهنية والمداومة على تنمية القدرات.

2- تنمية وتشجيع روح البحث العلمي لدى مراجعي الجهاز وإعداد دراسات علمية ونشرها والتركيز على تطوير الممارسات الجيدة في مجال عمل المراجعين وأجهزة الرقابة.

3- الحرص على استغلال كل فرص التعاون مع المنظمات المهنية المتخصصة والأجهزة الرقابية الأخرى في مجال تنمية وتطوير قدرات ومهارات العاملين.

4- الاستفادة من تجارب الأجهزة الرقابية الرائدة والتي لها خبرة في مجال إحداث وحدات التدريب.

5- يجب إجراء امتحانين لموظفي الجهاز، يكون الأول قبل التعيين بهدف التأكد من إلمام المتقدم بهيكل المعرفة وإدراكه للأحداث والمتغيرات البيئية السائدة، أما الثاني فيكون بعد انقضاء فترة الخبرة المطلوبة وقبل منحه صفة العضوية للتأكد من حصول المرشح على قدر من التأهيل العلمي والعملية يؤهله لممارسة العمل بالجهاز بكفاءة وفعالية.



## خلاصة الفصل الخامس

تناول هذا الفصل الكفاءة المهنية لمراجعي الحسابات والتي تعني أن يكون عضو المهنة مؤهلاً تأهيلاً كافاً للقيام بعمله والاستجابة الدائمة للمتغيرات والتطورات في محيط المهنة وتعتمد الكفاءة المهنية على أربع مقومات وهي، الحصول على مؤهل جامعي وقضاء فترة من التدريب العملي كشرط لمزاولة المهنة، واجتياز الامتحان الذي تجريه المنظمات المهنية أو الأجهزة الرقابية، والتدريب والتعليم المهني المستمر طول مدة المزاولة، كما استعرض الفصل متطلبات التأهيل العلمي والعملي لمراجع الحسابات في بعض التشريعات والمنظمات المهنية المحلية والدولية والتي سعت جميعها إلى تضمين المعايير الصادرة عنها ضرورة تأهيل وتدريب الكوادر المهنية، فقد تناولت المعايير العامة في الرقابة الحكومية المؤهلات الواجب توافرها لدى المراجع أو الجهاز الرقابي ومنها يجب على الجهاز الأعلى للرقابة تبني سياسات وإجراءات من أجل تعيين الموظفين ذوي المؤهلات المناسبة وتأهيلهم وتدريبهم لتمكينهم من أداء مهامهم بصورة فعالة وإعداد الكتيبات وغيرها من الأدلة والتعليمات المكتوبة المتعلقة بتنفيذ العملية الرقابية وتدعيم المهارات والخبرات المتوافرة داخل الجهاز الأعلى للرقابة والتعرف على ما ينقص من مهارات وتوزيعها توزيعاً جيداً، وتناول هذا الفصل تحليل وتقييم متطلبات التأهيل العلمي والعملي لمراجع الحسابات في ليبيا وذلك بمقارنتها بما جاء في التشريعات والمنظمات المهنية المحلية والدولية بهذا الخصوص وتوصل إلى نتيجة مفادها أن عملية التأهيل المهني لمراجع الحسابات في ليبيا تعاني من الكثير من السلبيات التي قد تؤدي إلى تدني مستوى الكفاءة المهنية لمراجعي الحسابات في ليبيا وبالتالي يجب على الجهات المشرفة على المهنة في ليبيا بصفة عامة وجهاز المراجعة المالية بصفة خاصة إيلاء أهمية بالغة لمعالجة تلك السلبيات للنهوض بالعمل الرقابي باعتبار أن العنصر البشري هو الأداة الفعالة لدى الجهاز الرقابي. ويمكن معالجة هذه السلبيات إذا ما تمت معالجة مسبباتها، عن طريق تعديل القوانين المنظمة لعمل الجهاز والتشريعات الأخرى ذات العلاقة بحيث تضمن توفير فرق عمل متخصصة من ذوي الخبرة بأعمال المراجعة وعلى مستوى عالٍ من الكفاءة قادرة على القيام بالتحليل والاستنتاجات الموضوعية، ضماناً للجودة في أداء العمل الرقابي، بالإضافة إلى المساهمة في تطوير العملية التعليمية والاهتمام بالتعليم المهني المستمر بكافة أشكاله وتعزيز التعاون مع الأجهزة الرقابية والمنظمات المهنية في مجال تطوير العمل وتدريب العاملين.



الفصل السادس  
دراسة وتقييم  
معياري  
بذل العناية  
المهنية  
الكافية

## 1.6. تمهيد

تبرز أهمية هذا المعيار في المهن التي تحتاج من ممارستها إلى مهارة خاصة، ويعتمد على خدماتها العديد من الأطراف، كمهن الطب والمحاماة والمراجعة. ويعني هذا المعيار أنه يجب على المهني أن يلتزم بالمستويات الأخلاقية والفنية للمهنة، وأن يجتهد باستمرار لتحسين كفاءة وجودة خدماته، وأن يقوم بمسؤولياته المهنية بأفضل ما في مقدراته.

تعرف العناية في المراجعة بأنها الطريقة التي يتبعها مراجعو الحسابات في تأدية مهمة المراجعة بأقل درجة ممكنة من المخاطر المحتملة، وقد حظيت العناية المهنية باهتمام كبير من قبل المنظمات المهنية، وخاصة معهد المحاسبين القانونيين الأمريكي (AICPA) منذ أن أصدرت لجنة معايير المراجعة التابعة له معايير المراجعة وقواعد أخلاق المهنة<sup>1</sup>.

يعد معيار بذل العناية المهنية اللازمة أحد المعايير العامة للمراجعة، التي يعتمد عليها المجتمع في بناء الثقة في تقرير مراجع الحسابات ومهنة المراجعة بصفة عامة، حيث يستوجب على مراجع الحسابات بذل العناية المهنية الملائمة عند أداء فحصه وإعداد تقريره. ويمثل هذا المعيار فكرة قانونية أساساً حيث يتم اللجوء إليه في تحديد ما إذا كانت هناك ثمة مسؤولية تقع على مراجع الحسابات عند أداء عمله في مواجهة التزاماته تجاه العملاء والطرف الثالث.

وبمعنى آخر يصعب الاستدلال على توافر العناية المهنية بصورة مباشرة، لأنها تعتبر مفهوماً معنوياً، حيث لا توجد وسيلة يمكن من خلالها قياس الاهتمام الذي بذله المراجع في جميع مراحل المراجعة، ولذلك فإنه يتم الاستدلال على تحقيق العناية في مجال المراجعة بطريقة غير مباشرة من خلال التعرف على مدى وفائه بمسؤولياته.

وتتحقق المسؤولية المهنية للمراجع، إذا ما التزم في أداء عمله بمعايير المراجعة المتعارف عليها حيث أن معيار العناية المهنية يتضمن معايير المراجعة التسعة الأخرى المتعارف عليها. ومن هنا يثار التساؤل حول مدى الحاجة لصياغة معيار مستقل للعناية المهنية اللازمة طالما أن هذه العناية يفترض تحقيقها إذا ما التزم مراجع الحسابات بالمعايير الأخرى للمراجعة. وفي إجابتنا عن هذا التساؤل نذكر صياغة معيار مستقل للعناية المهنية، يمكن أن يوجه نظر الممارسين للمهنة إلى ضرورة الاهتمام بنوعية الالتزام بالمعايير، فليس المهم هو مجرد الالتزام بمعايير المراجعة، ولكن الأهم هو جودة الالتزام بهذه المعايير ولذلك فإن المراجع مطالب بأن يتساءل دائماً، حول مدى كفاية ما اتبعه من سبل وإجراءات لتحقيق الالتزام بمعايير المراجعة المتعارف عليها وبصورة جيدة.

ويهدف هذا الفصل لمعرفة مدى توفر معيار بذل العناية المهنية اللازمة في التشريعات الصادرة عن جهاز المراجعة المالية خصوصاً، والتشريعات الليبية عموماً، ولتحقيق ذلك ينبغي تحديد مفهوم العناية

1 - مختار إسماعيل أبو شعيشع، (1996)، إطار مقترح لمعايير العناية المهنية لأداء مراجعي الحسابات، دراسة نظرية ميدانية، المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة، كلية التجارة، جامعة عين شمس، العدد الثاني، ص 733.

المهنية اللازمة، ومدى أهميته في مجال الوفاء بالمسؤوليات المختلفة لمراجع الحسابات، وكذلك استعراض قواعد السلوك المهني ومعايير المراجعة الصادرة عن المنظمات المهنية المختلفة في هذا الخصوص ومقارنتها بما هو موجود في التشريعات الصادرة عن جهاز المراجعة المالية والتشريعات الأخرى ذات العلاقة.

## 2.6 مفهوم بذل العناية المهنية

تعني كلمة العناية في القاموس الاهتمام، وهي عكس الإهمال أو التقصير. أما العناية المهنية فيقصد بها التزام مراجع الحسابات بمستوى أداء معين عند ممارسته للمهنة، ويتحدد هذا المستوى وفقا لما تنص عليه التشريعات المختلفة من خلال تحديد المسؤولية القانونية للمراجع، والذي يمثل الحد الأدنى للعناية المهنية، بالإضافة إلى ما تنص عليه القواعد والمعايير التي تصدرها المنظمات المهنية لغرض المحافظة على مستوى أداء مميز لمزاولي المهنة في جميع مراحل عملية المراجعة<sup>1</sup>.

يعرف كاتب آخر العناية المهنية، بأنها عبارة عن قواعد إرشادية يرجع إليها المهنيون لدعم اجتهادهم، ولكنها لا تلغي الاجتهاد، كما أنها وصف مهني رفيع المستوى لممارسة المهنة المقبولة قبولا عاما، تهدف إلى تقليل الاختلاف في الممارسة في الظروف المتشابهة، وتعد كإطار عام لتقييم نوعية وكفاءة العمل الفني، ولتحديد طبيعة وعمق المسؤولية المهنية وبالتالي يجب توثيق قواعد مهنية للمراجعة يتم التعرف عليها بين المراجعين لتنظيم أدائهم المهني، والالتزام المراجعين بمسؤوليات وأخلاقيات مهنية محددة<sup>2</sup>. ويوضح أحد الكتاب أن المقصود بالعناية المهنية الكافية هو العناية العادية أو الرقابة العادية التي يجب القيام بها وفقا لأصول المهنة وقواعدها في مثل الظروف الخارجية المحيطة بمن يزاولها، وهي التي تتطابق مع مثلها التي يقوم بها المراجعون متوسطو الكفاءة واليقظة والذين أوتوا حظا من النزاهة والحياد<sup>3</sup>.

ومما سبق نلاحظ اختلاف الآراء حول تحديد مفهوم العناية المهنية الكافية، وظهر في هذا الصدد ثلاثة معايير يمكن أن تستخدم مفهوم العناية المهنية<sup>4</sup>.

- 1- المعيار الموضوعي.
- 2- المعيار الشخصي .
- 3- المعيار المختلط .

### 1.2.6 المعيار الموضوعي

<sup>1</sup> - محمد سمير الصبان، (1993)، المراجعة مدخل علمي تطبيقي، الدار الجامعية للطباعة والنشر والتوزيع، الإسكندرية، ص75.  
<sup>2</sup> - مختار إسماعيل أبو شعيشع، مرجع سابق، ص739.  
<sup>3</sup> - عيسى محمد ابوطبل، (1960)، الاتجاهات الحديثة في الرقابة الخارجية على حسابات الشركات المساهمة، رسالة دكتوراه غير منشورة، كلية التجارة، جامعة القاهرة، ص180.  
<sup>4</sup> - فوزية عبدالستار، (1977)، النظرية العامة للخطأ غير العمدي- دراسة مقارنة، دار النهضة العربية، القاهرة، ص63-86.

وفقاً لهذا المعيار تتحدد العناية المهنية اللازمة في ضوء تصرفات الرجل العادي والحذر الذي يمارس نشاطه بعناية رب الأسرة الحريص، ويعنى ذلك أن يكون تجنب النتيجة غير المشروعة واجبا وممكنا بصفة مجردة. فإذا وجد الشخص العادي - متوسط الذكاء والانتباه والتفكير - أنه لم يكن في مقدوره أن يتوقع النتيجة كأثر لسلوكه وفق الظروف الواقعة، أو كان قد توقعها ولكن العناية والاحتياط اللذين اتخذهما كانا كفيين وفقاً للسير الطبيعي للأحداث أن يمنعا حدوث تلك النتيجة. وعند تقدير مسلك الشخص العادي يتعين الاعتداد بالظروف الخارجية التي يتواجد فيها المراجع الخارجي. ويمتاز المعيار الموضوعي بسهولة تطبيقه، حيث لا يحتاج إلى دراسة الخصائص الشخصية وطبيعة كل مراجع في كل حالة على حدة، فالمعيار واحد لا يختلف من مراجع لآخر، والسلوك الخاطئ يعد كذلك بالنسبة لجميع المراجعين، وهذا ما يحقق العدالة.

### 2.2.6 المعيار الشخصي

يتم النظر إلى العناية التي اعتاد مراجع الحسابات اتخاذها في مثل ظروف الواقعة، أي يتم النظر إلى الفعل من خلال المراجع المتهم ذاته، يبحث ما إذا كان هذا الفعل يعتبر بالنسبة إليه خطأ بالانحراف عن سلوكه هو، فإذا تبين أن مراجع الحسابات المتهم لم يتخذ في الواقعة المنسوبة إليه القدر من العناية والحيلة الذي اعتاد هو شخصياً أن يتخذها، فترتب عن ذلك عدم توقعه للنتيجة غير المشروعة أو مع توقعه لها وعدم الحيلولة دون حدوثها تحقق الخطأ من جانبه، فلن يكون هناك انحراف في السلوك الذي اتخذه، وبناء على ذلك فيمكن أن يتحقق الخطأ لدى مراجع بينما لا يتحقق لدى مراجع آخر برغم أن كليهما قد سلكا نفس المسلك وفي نفس الظروف المحيطة أو الخارجية. ويرى مؤيدو المعيار الشخصي أن الأخذ بالمعيار الموضوعي قد يترتب عليه أن تطلب من الشخص ما ليس في إمكانه ومقدوره، بينما يرى معارضو المعيار الشخصي أنه:

- 1- يشوبه الغموض وصعوبة التطبيق، حيث يتطلب دراسة لشخصية المتهم وظروفه الخاصة، ويتطلب من القاضي أن يبحث الخطأ من خلال ربط السلوك بمن صدر منه.
- 2- يؤدي في بعض الأحيان إلى نتائج غير عادلة بالنسبة لمن أصابه الضرر، لأنه يعتد بالقدرات والصفات الشخصية التي قد تتوافر لدى مراجع دون آخر، وتتوقف حصته في التعويض على شخص وظروف من ألحق به الضرر.
- 3- لا يحث المراجعين على مراعاة قدر كاف من الحذر والتبصر في ممارسة أنشطتهم.
- 4- يؤدي إلى التشدد مع المتهم والتساهل مع المتهمل، وهذه نتيجة غير منطقية لهذا المعيار، حيث تصبح القاعدة أنه كلما ازدادت درجة الإهمال الشخصي، كلما انخفضت مسؤوليته وكلما زادت عنايته كلما اشتدت مسؤوليته.

### 3.2.6 المعيار المختلط

يتمثل جوهر الخطأ في عدم مراعاة العناية اللازمة لتجنب النتيجة غير المشروعة، بينما كان ذلك واجبا على المراجع الخارجي وفي استطاعته، أي يتحقق الخطأ وفقاً لذلك المعيار بتوافر عنصرين:

أ- وجوب اتخاذ العناية والحذر لتجنب النتيجة غير المرغوبة وهذا يمثل الجانب الموضوعي وهو بمثابة الحد الأقصى.

ب- استطاعة مراجع الحسابات اتخاذ العناية المطلوبة وهذا يمثل الجانب الشخصي وهو بمثابة الحد الأدنى.

وفقاً لذلك لا يمكن توجيه اللوم لما يتجاوز قدرة المراجع الخارجي الشخصية، وإذا بحثنا العنصر الموضوعي وتبين أن مراجع الحسابات (المتهم) قد اتخذ العناية الواجبة فوَقعت رغم ذلك النتيجة غير المشروعة تنتفي عندئذ الخطيئة لانتفاء أحد عنصرَيْها. أما إذا تبين أنه لم يتخذ العناية اللازمة فإن ذلك وحده لا يكفي لإثبات خطيئته، وعندها يجب البحث بعد ذلك في العنصر الشخصي، أي فيما إذا كان المتهم قد اتخذ ما يستطيع شخصياً من عناية وحذر لتجنب وقوع النتيجة غير المرغوب فيها. ومن القيود التي تفرض على إمكان اتخاذ العناية اللازمة:-

1- ألا يكون المراجع الخارجي (المتهم) مدركاً قبل ارتكاب الفعل بعدم قدرته على اتخاذ العناية اللازمة.

2- ألا يكون المراجع الخارجي (المتهم) قد وضع نفسه باختياره في حالة تمنعه من اتخاذ العناية المهنية اللازمة.

وقد قام البعض<sup>1</sup> بتحديد مفهوم العناية من خلال جهتين: الأولى تحديد مفهوم المراجع الحكيم والثانية تحديد مستوى الأداء المهني المرغوب عند ممارسة المهنة.

وبالنسبة للجهة الأولى، فقد حدد أحد الكتاب أهم الشروط العامة في المراجع الحكيم أو الحذر ومنها:<sup>2</sup>

1- المراجع الحكيم يرغب دائماً في الحصول على المعرفة المتاحة، التي تمكنه من التنبؤ بالخطر غير المعقول أو الذي يلحق الضرر بالآخرين.

2- إذا اتضح للمراجع الحكيم من خلال خبرته المهنية وتاريخه السابق مع العميل بأن هناك خطراً إضافياً، يتعلق بأداء أي موظف أو بقسم أو بنوع معين من الصفقات أو بأصل، فإنه من واجب المراجع في هذه الحالة أن يعطي اهتماماً خاصاً لهذا الخط.

3- أن يأخذ بعين الاعتبار الظروف التي من الممكن أن تحدث عند قيامه بعملية التخطيط لعملية المراجعة أو أثناء القيام بعملية المراجعة نفسها.

4- أن يعطي أهمية أكبر للمخاطر التي تظهر من خلال خبرته السابقة في التعامل مع العميل.

<sup>1</sup> - R. K. Mautz and H. A Sharaf (1961) "The philosophy of Auditing ", OP.Cit., PP135-138 .

2 - غسان فلاح المطارنة، (2005)، تدقيق الحسابات المعاصرة، الناحية النظرية، الطبعة الأولى، دار المسيرة، عمان، ص41.

- 5- أن يقوم بإزالة أية شكوك أو استفسارات تتعلق بالعناصر المهمة في أبداء الرأي.
- 6- المراجع الحكيم يتطور دائماً مع التطورات في مجال المراجعة ويحتفظ دائماً بمستوى مناسب من المهارة والكفاءة وذلك من خلال الجهد المتواصل والدراسة الجادة في مجال المراجعة.
- 7- الاهتمام بمراجعة عمل مساعديه، وينفذ هذه المراجعة مع تفهم كامل لهذه الضرورة.
- أما بالنسبة للجهة الثانية فقد حددت الدراسة المستوى المهني المرغوب فيه بالعوامل الآتية:<sup>1</sup>
- أ- التشريعات المختلفة التي تحدد المسؤولية القانونية لمراجع الحسابات، والتي تمثل الحد الأدنى للعناية المهنية المطلوبة منه.
- ب- ما تنص عليه القواعد والمعايير التي تصدرها المنظمات المهنية بهدف المحافظة على مستوى مميز لمزاولي المهنة.
- ومما سبق نلاحظ ارتباط معيار العناية المهنية اللازمة بالمسؤولية القانونية والمهنية للمراجع الأمر الذي يستدعي ضرورة توضيح المسؤولية القانونية والمهنية للمراجع الخارجي، وكذلك استعراض ما أصدرته المنظمات المهنية من معايير وقواعد في هذا الخصوص. وهذا ما سوف نتناوله في الجزء القادم الذي يحتوي على:

#### 1- مسؤولية مراجع الحسابات

#### 2- بذل العناية المهنية في معايير المراجعة ذات العلاقة

### 3.6 مسؤولية مراجع الحسابات .

إن إخلال مراجع الحسابات بواجباته يجعله مسؤولاً عن النتائج أو الأضرار الناتجة عن ذلك، مما يفسح المجال للأطراف المتضررة، بمساءلة المراجع أمام القضاء ومطالبته بالتعويض عما يمكن أن يصيبها من ضرر بالإضافة إلى تضرر سمعة المراجع الأدبية والمهنية وما قد يتعرض له من مسؤوليات جنائية<sup>2</sup>.

مسؤوليات المراجع من القضايا الجدلية في الفكر المحاسبي عبر الزمن، فهناك نقاش مستمر حول طبيعة المسؤوليات وحدودها والأطراف التي يتحمل المراجع مسؤوليات تجاهها. وعند النظر إلى طبيعة النقاش الذي يدور، فإننا نجد أنه يتأثر بالبيئة التي يعمل فيها المراجعون ويتأثر بالجهة التي تتناول موضوع المسؤوليات بالنقاش أو النقد. أما بالنسبة للبيئة التي يعمل فيها المراجعون، فالملاحظ أن طبيعة النقاش والآراء التي تطرح حول المسؤوليات وحدودها تتأثر بظهور حالات الفشل المؤسسي، وأن السبب الرئيس لظهور الجدل في مثل هذه الحالات يعود إلى الأهمية الكبيرة التي يوليها المجتمع لعملية المراجعة والمسؤوليات الجسام التي يتوقعها المجتمع من المراجعين. أما بالنسبة للجهات التي تتناول هذا الموضوع بالنقاش، فهناك فرق بين وجهة نظر المراجعين والمنظمين للمهنة ووجهة نظر الفئات الأخرى المستفيدة

1 - I dib P 112.

2 - حسين القاضي، حسين دحدوح، (1999)، أساسيات المراجعة في ظل المعايير الأمريكية والدولية، مؤسسة الوراق، عمان، ص98.

من تقرير مراجع الحسابات، فبينما نجد المراجعين ومنظمي المهنة يقفون موقف المدافع عن المراجع ومسئوليته أمام المجتمع، كما يتصورونها ويفهمونها، فإن موقف الجهات الأخرى مغاير لذلك تماماً، فنجد أن بقية الفئات المهمة بعملية المراجعة تنظر إلى المراجع نظرة الناقد الداعي إلى التغيير والمطالب بتحميل المراجعين مسؤولية الفشل المؤسسي 1.

وقد ازداد اهتمام الكثير من الباحثين وكذلك المنظمات المهنية في الكثير من دول العالم بمسؤولية المراجع الخارجي وذلك لمجموعة من الأسباب نذكر منها<sup>2</sup>:

1- ازدياد مسؤولية مراجع الحسابات تجاه الطرف الثالث، فأصبحت تتضمن بالإضافة إلى الطرف الثالث المستفيد أولئك المحتمل أن يعتمدوا على القوائم المالية المرفقة مع تقرير المراجع.

2- توسع مسؤولية مراجع الحسابات إلى درجة المطالبة بأن تتضمن مسؤوليته عن استمرار المشروع، وعن كشف عمليات الغش الإداري.

3- زيادة عمليات التقاضي سواء من قبل العميل أو الطرف الثالث المستفيد، أو الطرف الثالث المتوقع استخدامه للتقارير المالية المرفقة مع تقرير المراجع، وتعرض مراجع الحسابات لدفع تعويضات كبيرة عن الأضرار المتسببة للغير، مما أدى إلى خروج الكثير منهم عن المهنة، وتدهور سمعة البعض الآخر، وما لذلك من أثر على مستقبل المهنة.

ومما سبق يترتب على المراجع الخارجي عدة أنواع من المسؤولية إذا أخل بواجباته المهنية أو عدم وفائه بها على الوجه الذي يتوقعه المجتمع المالي وهي:

1- المسؤولية الأدبية .

2- المسؤولية القانونية.

3- المسؤولية الجنائية.

4- المسؤولية المهنية.

5- مسؤولية المراجع عن اكتشاف الغش و الأخطاء.

6- مسؤولية المراجع عن تقييم قدرة الشركة على الاستمرار.

### 1.3.6 المسؤولية الأدبية.

إن الدور المهم الذي أنيط بمراجع الحسابات، جعله يمثل ضمير المجتمع والحارس الوفي لمنع الرشوة أو الفساد، بحسب المعايير الأخلاقية التي يتبناها المجتمع في مرحلة من المراحل، ولذلك نجد أن المجتمع ينظر إلى مراجع الحسابات أو منظمته المهنية أو جهاز المراجعة المالية الذي ينتمي إليه بمزيد من الاحترام والتقدير، ولا شك أن هذه الحالة التي يتمتع بها المراجع سوف تتهار إذا مارس المراجع عملاً لا ينسجم مع المعايير الأخلاقية التي يحترمها المجتمع في مجال عمله.

### 2.3.6 المسؤولية القانونية .

1 - علي عبد القادر الذنبيات، (2004)، دراسة تحليلية ناقدة لمدى انسجام واجبات ومسؤوليات مدققي الحسابات في القوانين الأردنية مع معايير المراجعة الدولية، مجلة دراسات العلوم الإدارية، الجامعة الأردنية، المجلد 31، العدد الأول، ص11.

2 - دنيا زين العابدين سعيد، (2006)، أنماط مسؤولية المراجع الخارجي للحسابات في إطار معايير العناية المهنية المتفق عليها، المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة، كلية التجارة، جامعة عين شمس، العدد الأول، ص85-86.

وهي عبارة عن التزام المهني بمتطلبات القانون التي تحدد مستوى مناسباً من العناية الواجب بذلها عند تقديمه للخدمة<sup>1</sup>. وهي المسؤولية التي تنشأ في حالة إهمال المراجع أو تقصيره في أداء واجباته مما يؤدي إلى إلحاق الضرر بالعميل أو الغير حسن النية، وتنشأ مسؤولية المراجع إذا قصر في بذل العناية المهنية الكافية باعتباره وكيلاً يعمل بأجر عن مجموع المساهمين، وبالتالي فإن القانون يخول من يقع عليه ضرر كالمساهمين والغير حسن النية، حق الحصول على تعويض بمقدار ذلك الضرر<sup>2</sup>.

وهناك ثلاثة أركان للمسؤولية القانونية هي:<sup>3</sup>

- 1- حصول إهمال أو تقصير.
  - 2- وقوع ضرر نتيجة الإهمال أو التقصير.
  - 3- وجود رابطة سببية بين الضرر والإهمال.
- ويمكن تقسيم المسؤولية القانونية للمراجع إلى نوعين<sup>4</sup>:
- 1- مسؤولية المراجع تجاه العملاء (التعاقدية).
  - 2- مسؤولية المراجع تجاه الغير.
  - 3- مسؤولية المراجع تجاه العملاء.

يجب على مراجع الحسابات بذل العناية المهنية الكافية وفقاً لمعايير المراجعة، وفقاً للقواعد التي تصدرها المنظمات المهنية، لأن عدم بذل العناية المهنية يعرض المراجع نفسه للمساءلة نتيجة الإهمال في أداء مهامه، ولذلك نجد أن معايير المراجعة وإجراءاتها والقواعد التي تصدرها المنظمات المهنية تعتبر الأساس في توصيف العناية المهنية المطلوبة، والتي يتعين على المراجع مراعاتها، فإذا لم يستطع المراجع الالتزام بتلك المعايير والقواعد، وأدى ذلك إلى عدم اكتشاف حالات الغش والخطأ فيعتبر مسؤولاً في هذه الحالة<sup>5</sup>.

ويتحمل المراجع نوعين من المسؤولية هما<sup>6</sup>:

أ- مسؤولية تعاقدية (ناבעة من القانون أو العقد) إذا قام بمخالفة شروط التعاقد وقد تكون المخالفة

لشروط العقد إذا حصل أحد الأمور التالية:

- 1- إذا قام بإصدار تقرير نظيف بدون الالتزام بمعايير المراجعة.
- 2- في حالة عدم تقديم التقرير في الوقت المحدد المتفق عليه.

1- Arens, A. A., Elder, R. J. and Beasley, M. S., (2003). Auditing and Assurance Services: An Integrated Approach. (9th ed.), New Jersey, Prentice Hall. p112,

2 - على عبد القادر الذنبيات، (2009)، تدقيق الحسابات في ضوء المعايير الدولية نظرية وتطبيق، الطبعة الثانية، شركة مطابع الأرز، عمان، ص 74.

3 - يوسف محمود جربوع، (2002)، مدى مسؤولية مراجع الحسابات الخارجي المستقل عن اكتشاف الأخطاء والغش بالقوائم المالية، تنمية الرفادين، المجلد 24/23، العدد 69، ص 203-204.

4 - محمد مطر، (2001)، مسؤولية مدقق الحسابات تجاه الطرف الثالث، المؤتمر العلمي المهني الثالث تحت شعار "مدقق الحسابات والمسؤولية المهنية والقانونية والاجتماعية، جمعية مدققي الحسابات القانونيين الأردنيين، عمان، الأردن، ص 11.

5 - يوسف محمود جربوع، (2000)، مراجعة الحسابات بين النظرية والتطبيق، الطبعة الأولى، مؤسسة الورق للنشر والتوزيع، ص 237.

6 - على عبد القادر الذنبيات، (2009)، تدقيق الحسابات في ضوء المعايير الدولية نظرية وتطبيق، مرجع سابق، ص 74-75.



3- إذا قام بإفشاء إسرار العميل.

4- إذا فشل في اكتشاف الأخطاء أو المخالفات المادية التي يرتكبها الموظفون.

5- إذا انسحب من مهمة المراجعة بدون مبرر مقبول.

ب- مسؤولية تقصيرية نابعة عن قانون الضرر وهذا الضرر قد يكون ناتجا عن الإهمال العادي أو الإهمال الفادح أو الغش.

ويمكن التمييز بين الإهمال العادي، الإهمال الفادح، والغش كما يلي:

1- الإهمال العادي: يتمثل في غياب مستوى معقول من العناية المهنية اللازمة عند تنفيذ المراجع للمهام المهنية، دون أية محاولة للخدع أو الاحتيال.

2- الإهمال الفادح: يحدث نتيجة عدم بذل أقل قدر من العناية ويتعادل سلوك المراجع في هذه الحالة مع السلوك المتوقع من شخص يتسم بالطيش<sup>1</sup>.

3- الغش: ويقع عند حدوث التحريفات وتوافر علم المراجع بآثارها السلبية ووجود النية لديه لخداع الآخرين<sup>2</sup>.

وبشكل عام، وحتى يكون المراجع مسؤولاً عن تقصيره يجب أن تتوافر أركان أساسية وهي<sup>3</sup>:

1- وجود التزام من جانب المراجع إما بنصوص القانون أو الاتفاقية.

2- حصول إهمال أو تقصير من المراجع أدى إلى الإخلال بواجبه.

3- أن ينتج عن ذلك ضرر يصيب العميل.

4- أن يكون الضرر الذي أصاب العميل ناتجا عن إهمال أو تقصير المراجع، فيكون بينهما علاقة سببية.

5- أن يكون هناك إمكانية لتقدير الضرر بشكل معقول.

## 2- مسؤولية المراجع تجاه الغير.

يقصد بالغير، الطرف الثالث، المتمثل في جميع الأطراف التي تعتمد على القوائم المالية وما تحتوي عليه من معلومات محاسبية في اتخاذ القرارات الاقتصادية المختلفة بخلاف العميل مسؤولية المراجع تجاه الغير وهو الطرف الثالث، هي موضع خلاف، حيث يرى البعض أنه لا توجد مسؤولية على المراجع إذا لم يكن هناك عقد<sup>4</sup>. ويرى البعض أن المراجع يكون مسؤولاً تجاه الغير إذا توفرت الشروط السابقة ( في بند مسؤولية المراجع تجاه العملاء) بالإضافة إلى شرط آخر وهو علم المراجع بأن هناك طرفاً آخر سيعتمد على البيانات المالية لغرض محدد، ثم يلحقه الضرر فعلا نتيجة الاعتماد عليها<sup>5</sup>.

1 - ألفين أرينز، جيمس لويك، (2005)، المراجعة مدخل متكامل، ترجمة محمد عبدالقادر الديسطي، دار المريخ، ص155.

2 - المرجع السابق، ص156.

3 - على عبد القادر الذنبيات، (2009)، تدقيق الحسابات في ضوء المعايير الدولية نظرية وتطبيق، مرجع سابق، ص75-76.

4 - مصطفى خضير، (1996)، المراجعة: المفاهيم والإجراءات، جامعة الملك سعود، الرياض، ص65.

5 - على عبد القادر الذنبيات، (2004)، دراسة تحليلية ناقدة لمدى انسجام واجبات ومسؤوليات مدققي الحسابات في القوانين الأردنية مع معايير التدقيق الدولية، مجلة دراسات العلوم الإدارية، الجامعة الأردنية، المجلد 31، العدد الأول، ص12-15.

وقد قسم القضاء الأمريكي الطرف الثالث إلى قسمين، القسم الأول وهم المجموعة التي يعلم المراجع بأن القوائم المالية تعد من أجلهم ولخدمة مصالحهم، وتتحصر مسؤولية المراجع بالنسبة لهذه المجموعة فيما يقترفه من إهمال بسيط، أما القسم الثاني، فهي الجهات التي لا تعد التقارير لصالحها ولا احتياجاتها الخاصة، ولكنها جهات يعلم المراجع أنها تستخدم بيانات التقرير عادة. ولا يكون المراجع مسؤولاً بالنسبة لهذه المجموعة إلا في حالة ثبوت الغش والتواطؤ من جانبه أي في حالة وجود إهمال جسيم فقط<sup>1</sup>. ويمكن القول أن المراجع مسؤول أمام الطرف الثالث في الحالات التالية<sup>2</sup>:

- 1- إذا كان إهماله فادحاً أو جسيماً، أي أن هناك نقصاً عن الحد الأدنى من العناية المهنية.
- 2- إذا كان عمل المراجع يستهدف طرفاً ثالثاً معروفاً، وأمكن إثبات عدم مراعاة المراجع لمستوى معقول من العناية المهنية في أداء وظيفته.
- 3- إذا كان إهمال المراجع عادياً حتى ولو لم يكن يعرف الطرف الثالث عند كتابة تقريره لكن توقع المراجع استفادة الطرف الثالث من تقريره.

وتجدر الإشارة هنا أن معظم القوانين في دول العالم أشارت إلى مسؤوليات القانونية للمراجع، التي تنطوي على قيام المراجع بتعويض الضرر الذي لحق بالعميل أو الغير والناج عن خطئه مثل القوانين البريطانية والأمريكية. أما فيما يتعلق بالمشرع الليبي (قانون جهاز المراجعة المالية، قانون تنظيم المهنة، القانون التجاري لسنة 1953م) فإنه لم يشر إلى مسؤولية المراجع تجاه العميل أو تجاه الغير، إنما ترك أمرها إلى القانون المدني الذي أشار في المادة (147) إلى أن العقد شريعة المتعاقدين فلا يجوز مخالفته إلا باتفاق الطرفين أو لأمر قانوني كما نصت المادة (143) من القانون المدني، على أنه كل من ارتكب خطأ سبب ضرراً للغير يلزم من ارتكبه بتعويض الضرر.

ويستطيع مراجع الحسابات دفع المسؤولية القانونية في كل الحالات إذا استطاع أن يثبت أنه لم يخل بواجباته والتزاماته المهنية المحددة له سواء بموجب العقد أو بموجب القانون المنظم لمهنة المراجعة وأنه بذل العناية المهنية اللازمة في أداء مهمته.

### 3.3.6 المسؤولية الجنائية.

يتعرض المراجع للمسؤولية الجنائية وما يترتب عنها من عقوبات في حالة ارتكاب جريمة، أو كان شريكاً في جريمة، أو أخل بواجباته المهنية، مثل تعمد تثبيت بيانات غير صحيحة، أو إغفاله أو إخفائه وقائع جوهرية عمداً<sup>3</sup>. وتعتبر المسؤولية الجنائية عندما تكون الأخطاء والمخالفات التي يرتكبها مراجع الحسابات تضر المجتمع.

وتتحقق المسؤولية الجنائية لمراجع الحسابات بتوافر ثلاثة أركان هي<sup>4</sup>:

---

1 - احمد محمد نور، (1980)، معايير المراجعة المتعارف عليها في الولايات المتحدة الأمريكية، مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية، العدد الأول، ص116-117.

2 - حسين القاضي، حسين دحدوح أساسيات المراجعة في ظل المعايير الأمريكية والدولية، مرجع سابق، ص101.

3 - الجهاز المركزي للمحاسبين المصري (بدون سنة نشر)، مصطلحات رقابية، قائمة رقم (4)، ص6.

4 - حسين القاضي، حسين دحدوح، مراجعة الحسابات "الأساسيات"، مرجع سابق، ص148.

- الركن الأول وهو قانوني: وينطلق من القاعدة القائلة لا جريمة ولا عقوبة بدون نص قانوني.  
- الركن الثاني وهو مادي: ويتمثل في النشاط الإجرامي بحد ذاته، أي مخالفة القواعد القانونية المنصوص عليها في التشريعات المختلفة المنظمة لمهنة المراجعة التي توجب عليه القيام بعمل معين أو الامتناع عن القيام بعمل معين، متى كان عدم القيام بالعمل أو عدم الامتناع عن القيام به جريمة يعاقب عليها قانون العقوبات.

- الركن الثالث وهو معنوي: ويتلخص في أن المراجع لا يساءل جزائياً إلا إذا أقدم على فعل عن إدراك وفهم لهذا الفعل والنتائج المترتبة عنه.

ولا شك أن النص على المسؤولية الجنائية للمراجع ضرورة هامة للمحافظة على كرامة المهنة والحفاظ على ثقة جمهور المستفيدين من خدمات المراجعة ومزاولي المهنة بمدى صدق وسلامة القوائم المالية، وأية خدمات إدارية و استشارات أخرى<sup>1</sup>. لهذا فإن معظم دول العالم لم تكن متساهلة في فرض العقوبة (كالسجن والحبس و الغرامات المالية ) على المراجع الذي يخل بآداب المهنة والعمل على مساءلته قانونياً وتحمله المسؤولية الجنائية في ارتكابه لبعض الجرائم المنصوص عنها قانوناً.

والجدير بالذكر أن المسؤولية الجنائية مسؤولية شخصية بخلاف المسؤولية القانونية فكل من يرتكب فعلاً يعاقب عليه القانون، يتحمل هو شخصياً العقوبة سواء كان مراجع الحسابات، نفسه أو من بين موظفي مكتب أو جهاز المراجعة<sup>2</sup>.

#### 4.3.6 المسؤولية المهنية.

تنشأ المسؤولية المهنية لمراجع الحسابات نتيجة عدم التزامه بقواعد آداب وسلوك المهنة باعتباره عضواً ينتمي إليها حتى ولو لم يترتب عن ذلك ضرر فعلي، حيث يفترض وجود الضرر كأثر للإخلال بواجبات الوظيفة وسمعة وكرامة المهنة، وبناء على ذلك فإن الضرر ليس ركناً من أركان المسؤولية المهنية كما في حالة المسؤولية القانونية<sup>3</sup>.

وتعرف قواعد السلوك المهني بمجموعة القواعد والأسس التي يجب على المهني التمسك بها والعمل بمقتضاها، ليكون ناجحاً في تعامله مع الناس وناجحاً في مهنته وقادراً على كسب ثقة عملائه وزملائه ورؤسائه<sup>4</sup>.

ونظراً لأهمية قواعد السلوك المهني ووجوب التزام المراجع بها فقد قامت معظم المنظمات المهنية المحلية والدولية بوضع دليل لها يبين قواعد وآداب السلوك المهني لكي يرشد مزاولي المهنة للأداء الملائم، ويوضح لكل من الجماهير والعميل بأن المراجعين راغبون في قبول مركز مهني بكل واجباته ومسؤولياته.

1 - محمد الصبان، عوض فتح الله، (1996)، الأصول العلمية المهنية للمراجعة، الدار الجامعية للطباعة والنشر والتوزيع، الإسكندرية، ص206.

2 - يوسف محمد جربوع، (2000)، مراجعة الحسابات بين النظرية والتطبيقية، مؤسسة الورق للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، ص238-239.

3 - عيسى محمد ابوظيل، (1987)، دراسات في المراجعة والفحص، دار النهضة العربية، القاهرة، ص100-102.

4 - محمد مصري، (1986)، أخلاقيات المهنة، دار الفكر، ط2، عمان، ص16-17.

وقد قام المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين (AICPA) بوضع أول دليل لقواعد السلوك الخاصة بمهنة المحاسبة والمراجعة في سنة 1917 وخضع هذا الدليل للعديد من التطورات وإعادة الصياغة للأخذ في الحسبان المتغيرات المستجدة في بيئة المحاسبة والمراجعة.

وعلى المستوى الدولي كانت هناك جهوداً حثيثة للاتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC) حيث أصدر دليلاً للسلوك الأخلاقي في سنة 1990 كمعزز لوجود المهنة ومصداقيتها ووحدتها على الصعيد الدولي. وعلى مستوى الرقابة المالية الحكومية فقد قامت المنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة المحاسبية (الإنٹوساي) بإصدار وثيقة أخلاقيات المهنة لمراجعي القطاع العام والتي صادق عليها المجلس التنفيذي في اجتماعه الـ 44 المنعقد في مونتيفيديو في نوفمبر 1998.

أما على المستوى المحلي فلم تقم الجهات المعنية بالمهنة حتى الآن بإصدار دليل لأداب وقواعد السلوك المهني، لهذا سوف نقوم باستقراء التشريعات المنظمة للمهنة لمعرفة مدى توافر قواعد للسلوك المهني لمراجعي الحسابات في ليبيا.

ولتحقيق هذا الهدف سيتم إلقاء نظرة عامة على قواعد السلوك المهني الصادرة عن بعض هذه المنظمات مع التركيز على تلك القواعد الصادرة عن كل من المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين، الاتحاد الدولي للمحاسبين، والمنظمة الدولية للرقابة المالية (الإنٹوساي) وصولاً لمعرفة مدى توافر قواعد للسلوك المهني في التشريعات الليبية.

على أن يتم تناولها كما يلي:

- 1- قواعد السلوك المهني الصادرة عن معهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين.
- 2- قواعد السلوك المهني الصادرة في بريطانيا.
- 3- قواعد السلوك المهني الصادرة في مصر.
- 4- قواعد السلوك المهني الصادرة في السعودية.
- 5- قواعد السلوك المهني الصادرة عن الاتحاد الدولي للمحاسبين
- 6- قواعد السلوك المهني الصادرة عن منظمة الإنٹوساي.
- 7- قواعد السلوك المهني الصادرة في ليبيا.

#### 1.4.3.6 قواعد السلوك المهني لمجمع المحاسبين الأمريكيين (AICPA)

يعد دليل قواعد السلوك المهني الصادر عن المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين قابلاً للتطبيق على أعضاء المعهد جمعياً، وكذلك على أعضاء مكتب المحاسبة العامة الأمريكي. وقد عدلت هذه القواعد عدة مرات استجابة للمتغيرات القانونية والسياسية والثقافية للمجتمع. وتتضمن ما يلي<sup>1</sup>:

## 1- الاستقلالية.

لا يجوز لمراجع الحسابات إبداء الرأي في القوائم المالية الخاصة بالشركة إلا إذا كان هو وموظفوه مستقلين عن هذه الشركة. وتعتبر الاستقلالية مفقودة في الحالات التالية:

1- إذا حصل المراجع الخارجي خلال عمله، أو كان ينوي الحصول على مصلحة مباشرة أو مصلحة ذات قيمة غير مباشرة من العميل كأن:

أ- يستثمر أموالاً ذات قسمة بالنسبة إليه في الشركة.

ب- يقترض من الشركات أو الهيئات التي يقوم بمراجعتها، أو يقترض من أحد مدراءها أو

أعضاء مجلس إدارتها أو مساهمها ذوي الشأن.

ولا يسري الحظر الأخير على القروض المالية من المؤسسات المالية المتخصصة، إذا تم الخضوع لشروط وإجراءات الإقراض العادية.

2- إذا كان المراجع أو أحد أفراد عائلته، أو أحد زملائه العاملين في المكتب أو كلهم مجتمعين يملكون 5% من رأس مال الشركة موضوع المراجعة.

3- إذا كان المراجع أو أحد العاملين معه، عند مراجعته للشركة وخلال فترة مراجعته:

أ- رئيس مجلس، مديراً، موظفاً، أو قائماً بأي عمل إداري في الشركة.

ب- مؤسساً، يمتلك سندات، عضواً يحق له التصويت في الشركة.

ج- وصياً على جهة استثمارية، أو صندوق هادف للربح يخص الشركة.

وتعتبر الاستقلالية مفقودة أيضاً، إذا كان أحد الأعضاء المشاركين في المراجعة لديه قريب يحتل منصباً قيادياً لدى العميل، أو يملك مصلحة مالية لدى العميل وهذه المصلحة تعتبر ذات قيمة بالنسبة لقريب العضو وكان لدى الأخير معرفة بذلك، وتعطي قريب العضو القدرة على ممارسة تأثير بالغ على العميل كما تنعدم الاستقلالية كذلك، إذ كان بين العضو والعميل أي نوع من الأعمال التجارية، خلال فترة المراجعة.

## 2- النزاهة والموضوعية.

1 - يمكن الرجوع إلي :

- ألفين اربنز، جيمس لويك، (2005)، المراجعة مدخل متكامل، مرجع سابق، ص117-135.

-AICAP , (1988) "The code of Professional Conduct of The American Institute of Certified Public Accountants "New York : AICAP, pp.1-30.

يجب على المراجع أن يتصف بالنزاهة والموضوعية عند أداء أية خدمات مهنية، وذلك بتجنب قيامه بتحريف أو تشويه الحقائق عند أدائه للممارسات المحاسبية العامة والتي تتضمن خدمات الضرائب والخدمات الاستشارية وألا يخضع حكمه للآخرين.

### 3- الالتزام بالمعايير.

يجب على العضو الذي يقدم خدمات المراجعة، المحاسبة، الاستشارات الإدارية والضريبية، أو أية خدمة مهنية أخرى، أن يلتزم بالمعايير المهنية التي تحكم تلك الخدمات.

### 4- المعايير العامة.

يجب على العضو أن يلتزم بالمعايير المهنية وتفسيراتها التي تصدر من الجهة المخولة وأهم هذه المعايير هي:

أ - الكفاءة المهنية

ب- بذل العناية المهنية الكافية

ج- التخطيط والإشراف: يجب أن يتم تخطيط الإشراف على أداء الخدمات المهنية على نحو ملائم.

د- البيانات الكافية المناسبة يجب عند أداء أية خدمات مهنية أن تتوفر البيانات الكافية المناسبة لتوفير أساس معقول للتوصل إلى النتائج والتوصيات ويجب على المراجع الالتزام بتلك المعايير وعليه تقديم تبرير لأي خروج عن تلك المعايير.

### 5- المبادئ المحاسبية.

لا يجوز إبداء رأي، يوحى بأن القوائم المالية لشركة معينة قد تم إعدادها وفقا لمعايير المحاسبة المتعارف عليها المعتمدة من قبل الجهة المختصة إذا كانت تلك القوائم تحتوي على انحراف ذي أهمية نسبية عن تلك المعايير وكان لهذا الانحراف تأثير جوهري على هذه القوائم ككل إلا إذا استطاع المراجع إثبات أنه نتيجة لظروف غير عادية فإن إعداد تلك القوائم حسب تلك المعايير يؤدي إلى قوائم مالية مضللة وفي هذه الحالة يجب عليه أن يوضح في تقريره الانحراف و أثاره التقريبية إذا كان ذلك ممكنا، وبيان الأسباب التي من شأنها أن تبين أن التقيد بالمعيار سيؤدي إلى قوائم مالية مضللة.

والغرض من تلك القواعد هو التأكد من ضرورة الالتزام بالمعايير التي تصدرها المنظمات المهنية المشرفة على مزاوله المهنة، والالتزام بالمبادئ المحاسبية المتعارف عليها كأساس لإبداء الرأي، والحفاظ على الكفاءة المهنية للمراجعين مما يعزز ثقة الجمهور في المهنة.<sup>1</sup>

### 6- معلومات العميل السرية

1-David flent (1988), "Philosophy and Principles of Auditing: An Introduction " (Macmillan Education ltd), p. 92.

- لا يجوز للمراجع أن يكشف عن أية معلومات سرية تخص العميل دون الحصول على موافقته ويجب عدم تفسير هذه القاعدة بأنها تعفي المراجع من:
- أ- الالتزام بالمعايير العامة للمراجعة ومبادئ المحاسبة المتعارف عليها.
  - ب- التزام المراجع بأية متطلبات تصدر عن جهات قضائية.
  - ج- الالتزام بالأنظمة أو التعليمات الحكومية.
  - د- التزام المراجع بمتطلبات برامج مراقبة جودة الأداء المهني الذي تنظمه المنظمات المهنية المختصة.

ولا تمنع هذه القاعدة المراجع من تقديم المعلومات إلى الجهة المخولة بالتحقيق في مخالفات الأعضاء وفقاً لأحكام القانون وقواعد السلوك المهنية أو الاستجابة لأية استفسارات منها، وفي المقابل لا يجوز للأعضاء العاملين في المنظمات المهنية أو الذين يتولون التحقيق في مخالفات الأعضاء إفشاء المعلومات السرية الخاصة بالعميل أو استخدامها لمنفعتهم الشخصية.

**7- الأتعاب المشروطة.**

طبقاً لهذه القاعدة لا يجوز للعضو أن يقوم بأي عمل مهني مقابل أتعاب مشروطة بنتائج معينة، ولا تعتبر الأتعاب معلقة على شرط إذا تم تحديدها بواسطة المحاكم أو أي جهة أخرى نظامية.

**8- التصرفات الضارة بالسمعة.**

يجب على المراجع تجنب الأعمال التي تسيء لسمعة المهنة.

**9 - الإعلان ووسائل الجذب الأخرى.**

يجب على المراجع أن لا يسعى لاجتذاب العملاء من خلال الإعلان أو أي وسيلة أخرى من وسائل التضليل أو الخداع ويحظر القيام بوسائل اجتذاب العملاء باستخدام طرق مثل الإكراه والخداع.

**10- العمولات والأتعاب مقابل الخدمات المحالة.**

لا يجوز للمراجع قبول عمولات نظير نصحه للغير بشراء منتجات أحد عملائه، كما لا يجوز للعضو الممارس دفع عمولات مقابل الحصول على عملائه.

**11- الشكل التنظيمي والاسم.**

ونرى من جانبنا، أن قواعد وآداب السلوك المهني ومعايير المراجعة الأمريكية تمثل منظومة وحققة متكاملة الوظائف تهدف إلى تحقيق هدف واحد وهو المحافظة على مستوى أداء معقول للمراجع و أداء عملية المراجعة بشكل موضوعي ومتحيز يرضي جميع الأطراف خاصة مستخدمي القوائم المالية والمستثمرين.

**2.4.3.6 قواعد السلوك المهني في بريطانيا .**

لقد تأخرت المنظمات والتشريعات المهنية في المملكة المتحدة كثيرا عن مثيلاتها في الولايات المتحدة الأمريكية في إصدار دستور لأخلاقية المهنة يبين السلوك المهني الواجب الالتزام به من قبل المراجعين عند ممارسة المهنة الأمر الذي يساعدهم على تخفيض المسؤوليات المهنية. ففي شهر مارس من عام 1992 م، وافقت المنظمات المهنية المعترف بها في بريطانيا على دليل لأخلاقيات المهنة مكون من شقين هما المبادئ الأساسية والقواعد، والتي جاءت إلى حد كبير متشابهة مع قواعد السلوك المهني الصادرة عن المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين مع إضافة بعض القواعد الأخرى مثل قبول المراجع للعمل في حالات التصفية أو الإفلاس.<sup>1</sup>

### 3.4.3.6 قواعد وآداب وسلوك المهنة في جمهورية مصر العربية.

لقد وردت في دستور مهنة المحاسبة والمراجعة الصادر عن نقابة المحاسبين والمراجعين المصرية بتاريخ 4 أكتوبر 1958 م<sup>2</sup> مواد تتعلق بآداب وسلوك المهنة، وهي مستقاة إلى حد كبير من قواعد آداب وسلوك المهنة في الولايات المتحدة الأمريكية قبل تعديلها.

كما قام المعهد المصري للمحاسبين والمراجعين في سنة 1993 بإصدار الميثاق العام لآداب وسلوكيات مهنة المحاسبة في مصر. ولقد ورد في نطاق هذا الميثاق أنه يخص مهنة المحاسبة بصورة متساوية، ويسري على جميع المراجعين العاملين بالمهنة سواء كانوا مراجعين قانونيين يزاولون المهنة بصورة مستقلة أو مراجعين في الجهاز المركزي للمحاسبات<sup>3</sup>، ويكاد أن يكون هذا الميثاق ترجمة للدليل الصادر عن الاتحاد الدولي للمحاسبين. وهذا ما أكدته لجنة قواعد السلوك المهني لمهنة المحاسبة والمراجعة في المؤتمر الذي عقد لمناقشة هذا المشروع بالقاهرة بتاريخ 18/2/1993 م، حيث أوصت بإعادة النظر في بعض بنوده ليتلاءم مع البيئة المصرية.<sup>4</sup>

ويمكن القول أن الميثاق الموضوع بمعرفة المعهد المصري للمحاسبين والمراجعين في مصر هو عبارة عن مشروع واقتراح لم يطبق حتى الآن لوجود العديد من المشكلات العملية ومنها أن هذا المعهد ليس له صفة قانونية ملزمة.

### 4.4.3.6 قواعد وآداب السلوك المهني الصادرة في السعودية.

قامت الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين في سنة 1996 بإصدار دليل لقواعد وآداب السلوك المهني يتكون من<sup>5</sup>:

#### 1- القاعدة رقم (101) الاستقلالية.

1 - للاطلاع على هذه القواعد يمكن الرجوع إلى :

- Institute of Chartered Accountants in England and Wales (1992). New Guide To Professional Ethics Accountancy, pp.117-131.

2 - محمد عباس حجازي، (1981)، المراجعة - الأصول العلمية - الممارسة الميدانية، مكتبة عين شمس، القاهرة، ص 70-78.

3 - المعهد المصري للمحاسبين والمراجعين، (1993)، الميثاق العام لآداب وسلوكيات مهنة المحاسبة في جمهورية مصر العربية، ص 1-45.

4 - حسين حسين شحاتة، (2000)، أصول المراجعة والرقابة في الفكر الإسلامي، مكتبة التقوى، مدينة نصر، ص 15.

5 - لمزيد من التفاصيل حول هذه القواعد يمكن الرجوع إلى موقع هيئة المحاسبة والمراجعة لدول مجلس التعاون لدول الخليج العربية.



- 2- القاعدة رقم (102) الأمانة والاستقامة.
- 3- القاعدة رقم (201) الالتزام بالمعايير.
- 4- القاعدة رقم (202) المعايير العامة.
- 5- القاعدة رقم (203) معايير المحاسبة.
- 6- القاعدة رقم (204) خدمات الزكاة والضريبة.
- 7- القاعدة رقم (205) اقتتران اسم العضو بالقوائم المالية.
- 8- القاعدة رقم (301) السرية.
- 9- القاعدة رقم (302) الأتعاب.
- 10- القاعدة رقم (303) المنافسة على الأتعاب.
- 11- القاعدة رقم (401) الاتصال بالمراجع السابق.
- 12- القاعدة رقم (501) السلوك الحسن.
- 13- القاعدة رقم (502) الحصول على العمل المهني.
- 14- القاعدة رقم (503) العمولات وأتعاب الإحالة.
- 15- القاعدة رقم (504) اسم المكتب ونشاطه.
- 16- القاعدة رقم (505) أموال العملاء.
- 17- القاعدة رقم (506) مزاولة الأعمال الأخرى.

#### 5.4.3.6 قواعد السلوك المهني الصادرة عن الاتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC)

لقد أصدر الاتحاد الدولي للمحاسبين دليلاً يتضمن القواعد الأخلاقية لمهنة المحاسبة والمراجعة ويتسم هذا الدليل بعدة سمات منها: القابلية للتطبيق على المستوى العالمي بعد إدخال بعض التعديلات عليه بما يلاءم ظروف المجتمع الذي سوف يطبق فيه، ولقد تضمن مستوى كبيراً من المرونة والقابلية للتعديل<sup>1</sup>.

وأوضح هذا الدليل أن أهداف مهنة مراجعة الحسابات تتمثل في العمل وفق أعلى المعايير المهنية لتحقيق أعلى مستويات الأداء، فالمهنيون يمكن أن يبقوا في مركز ملائم فقط بالاستمرار في تقديم الخدمات للجمهور بمستوى يحظى بثقة الجمهور بهم، وأفضل ما يفيد مهنة المحاسبة والمراجعة على النطاق العالمي هو أن يعرف المستفيدون من الخدمات التي يقدمها المراجعون بأنهم يقومون بعملهم وفق أعلى مستوى من الأداء طبقاً للمتطلبات الأخلاقية<sup>2</sup>.

وتتطلب هذه الأهداف أربع احتياجات أساسية وهي<sup>3</sup>:

- 1- درجة عالية من المصداقية في المعلومات.
- 2- المهنية.
- 3- ضمان تنفيذ الخدمات وفق أعلى درجات القدرة على الإنجاز.

1 - حسين حسين شحاتة، (2000)، أصول المراجعة والرقابة في الفكر الإسلامي، مرجع سابق، ص 10 .

2- حسين القاضي، حسين دحدوح، مرجع سابق، ص 52.

#### 4- الثقة.

ومن أجل تحقيق هذه الأهداف أشار دليل السلوك المهني إلى مجموعة من المبادئ والقواعد التي يجب على الأعضاء الممارسين القيام بها وهي<sup>1</sup>:

#### 1- الاستقلالية.

يجب على المراجع أن يكون مستقلاً شكلاً ومضموناً، أثناء ممارسته لعمله أو إعدادهِ للتقرير<sup>2</sup>. كما أوضح الدليل بعض الحالات التي تهدد الاستقلالية<sup>3</sup>.

#### 2- النزاهة والموضوعية.

لا تعنى صفة النزاهة مجرد الأمانة، بل التعامل العادل والثقة، كما تتطلب الموضوعية من المراجع أن يكون نزيهاً، وأن يتجرد من المصالح الشخصية وألا يخضع حكمه لآراء الآخرين

#### 3- الكفاءة المهنية.

يجب على المحاسب تأدية الخدمات المهنية بعناية فائقة كما يجب عليه المحافظة على المهارات الفنية والمعرفة اللازمة التي تجعل العميل يحصل على الخدمة الملائمة.

#### 4- السرية.

يجب على المحاسب المهني أن يحترم سرية المعلومات التي تصله أثناء أدائه واجباته المهنية، وأن لا يفصح عن هذه المعلومات بدون تفويض صحيح ومحدد، أو يكون لديه تشريع أو حق مهني أو واجب بالإعلان عنها.

#### 5- الخدمات الضريبية.

يشترط أن تقدم هذه الخدمة حسب الكفاءة المهنية التي لا تضعف بأي شكل الموضوعية والأمانة، وتتفق مع القانون حسب رأي المحاسب المهني، ويمكن حل الشكوك لصالح العميل إذا ما توفر الدعم المعقول لهذا الوضع.

#### 6- الأنشطة عبر الحدود.

عند تطبيق المتطلبات الأخلاقية في الأنشطة عبر الحدود فقد تنشأ عدة مواقف، وما إذا كان المحاسب المهني عضواً في المهنة في بلد واحد فقط أو أنه عضو كذلك في المهنة في البلد الذي يتم فيه تقديم الخدمات ويجب أن لا يؤثر ذلك على أسلوب التعامل مع كل وضع.

#### 7- الدعاية والإعلان.

1- الاتحاد الدولي للمحاسبين القانونيين، (2003)، ترجمة المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، إصدارات المراجعة والسلوك الأخلاقي، عمان، ص 93-96.

2 - هادي التميمي، (2006)، مدخل إلى التدقيق من الناحية النظرية والعلمية، الطبعة الثالثة، دار وائل للنشر، عمان، ص 63.

3 - يمكن الرجوع إلى :

- حسين القاضي، حسين دحدوح، مرجع سابق، ص 57-58.

يجب على الأعضاء عند تسويق أنفسهم أو أعمالهم، عدم استخدام وسائل تسيء إلى سمعة المهنة، وعدم المبالغة في الخدمات التي يمكن توفيرها أو مؤهلاتهم التي يملكونها.

8- الأتعاب والعمولات.

في الدول التي يكون فيها دفع أو قبول العمولات جائزاً قانونياً أو مهنيًا، فإنه يجب على العضو الإفصاح عن تلك العمولات للعميل، أما فيما يتعلق بالأتعاب فقد تمت تغطيتها في الفصل الثالث من البحث.

#### 9- الأنشطة المتعارضة مع ممارسة المحاسبة العامة.

يجب أن لا يرتبط المراجع أثناء الممارسة و بنفس الوقت بوظيفة ربما تسيء إلى طمأنته، أو موضوعيته، أو استقلاليته، أو إلى السمعة الحسنة للمهنة والتي لا تتوقف عند تقديم الخدمات المهنية.

10- أموال العملاء.

يجب على المراجع أن لا يحتفظ بأموال عملائه، في حالة ائتمانه على أموال الآخرين، ويتوجب عليه الاحتفاظ بها بشكل منفصل عن أمواله وأن يستعمل تلك الأموال للأغراض المخصصة لها فقط، وأن يكون مستعداً دائماً للمحاسبة عن تلك الأموال امام أي شخص مخول.

11- العلاقات مع الزملاء.

يجب على المراجع أن يتصرف وأن يسلك أسلوباً ينسجم مع السمعة الجيدة التي تتمتع بها المهنة وأن يبتعد عن أي سلوك يسيء إلى المهنة. وأن يأخذ بعين الاعتبار الالتزامات الأخلاقية تجاه العميل والزملاء والأطراف الأخرى.

12- حل النزاعات الأخلاقية.

ومما سبق يمكن القول أن دليل السلوك المهني الصادر عن الاتحاد الدولي للمحاسبين ويعتبر من أفضل ما صدر في مجال أخلاقيات المحاسبة حيث يغطي جميع فئات المحاسبين من ناحية، كما أنه يتسم بالمرونة والقابلية للتعديل والتطور على ضوء متطلبات كل دولة ولقد سارت على منواله العديد من دول العالم.

#### 6.4.3.6 أخلاقيات المهنة الصادرة عن منظمة الإنتوساي .

أخلاقيات المهنة هي بيان شامل للقيم والمبادئ التي ينبغي أن توجه العمل اليومي الذي يقوم به المراجع، حيث أن استقلالية مراجع جهاز المراجعة المالية وقواه ومسؤولياته تضع متطلبات أخلاقية جسيمة على عاتق الجهاز الأعلى للرقابة والمحاسبة وعلى عاتق الموظفين الذين يشغلهم أو يستخدمهم لانجاز العمل الرقابي ويتعين أن تأخذ أخلاقيات مهنة مراجع القطاع العام في الاعتبار المتطلبات الأخلاقية للموظفين العموميين عامة ومتطلبات المراجعين خاصة بما في ذلك التزامهم إزاء واجباتهم المهنية<sup>1</sup>.

1 - إنغا - بریت أهلينيوس، (2005)، أخلاقيات الإنتوساي لمهنة مراجع القطاع العام، مجلة الرقابة ، الجهاز المركزي للرقابة المحاسبية في الجمهورية اليمنية، العدد مايو، ص5.

وقد جاءت هذه الأخلاقيات المهنية، كنتيجة للعمل المشترك الذي قام به أعضاء لجنة المعايير الرقابية للإنتوساي والتي شملت الأجهزة العليا للرقابة والمحاسبة في كل من: النمسا - الفلبين - أستراليا - البرتغال - الأرجنتين - السعودية - البرازيل - السويد (رئيساً) - كوستاريكا - المملكة المتحدة - اليابان - الولايات المتحدة الأمريكية<sup>1</sup>.

وتأتي أهمية وثيقة الإنتوساي لأخلاقيات المهنة باعتبارها بياناً شاملاً بالمبادئ والقيم الأخلاقية التي يتوجب أن يلتزم بها المراجعون العاملون بالأجهزة العليا للرقابة والمحاسبة الأعضاء في منظمة الإنتوساي الذين يقدمون خدماتهم المهنية للحكومة والبرلمان والأطراف ذات العلاقة<sup>2</sup>. وذلك لأن أي قصور في سلوك المراجع المهني، أو أي سلوك غير لائق في حياته الشخصية من شأنه أن يلقي بظلاله على نزاهة المراجع وعلى الجهاز الذي يمثله وكذلك على جودة وصدق العمل الرقابي الذي يقوم به وقد يثير ذلك السلوك شكوكاً حول موثوقية وأهلية الجهاز ذاته كما أن وضع أخلاقيات مهنية خاصة بمراجع القطاع العام والعمل بها، من شأنه أن يدعم الثقة فيه وفي عمله.

وقد شملت وثيقة الإنتوساي لأخلاقيات المهنة جملة من المبادئ المهنية التي ينبغي الالتزام بها من قبل الأجهزة العليا للرقابة الأعضاء في الإنتوساي على حد سواء والعمل على تطويرها بما يتلاءم مع البيئة الخاصة بها إذا لزم الأمر ذلك وهي<sup>3</sup>:

- 1- الثقة والأمانة والمصادقية.
- 2- النزاهة.
- 3- الاستقلالية والموضوعية والتجرد.
- 4- الحياد السياسي.
- 5- تضارب المصالح.
- 6- السرية المهنية.
- 7- الكفاءة.
- 8- التطوير المهني.

وفيما يلي شرح لهذه القواعد المهنية<sup>4</sup>:

#### 1- الثقة والأمانة والمصادقية.

---

1 - المرجع السابق، ص6.  
2 - عبدالله عبدالله السنفي، (2005)، أهمية الالتزام بوثيقة الإنتوساي حول أخلاقيات المهنة، مجلة الرقابة المالية، العدد 47، ديسمبر، ص1.  
3 - المرجع السابق، ص 1-2.  
4 - المنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة والمحاسبة (الإنتوساي) ، أخلاقيات المهنة، ص10-15.

1- من حق السلطة، سواء كانت تشريعية أو تنفيذية، وعامة الناس، والجهات الخاضعة للرقابة، أن يتوقعوا أن يكون سلوك الجهاز وأسلوبه بعيدين عن كل الشكوك والمآخذ، وأنهما جديران بالاحترام والثقة.

2- ينبغي أن يسلك المراجع سلوكًا يدعم التعاون والعلاقات الطيبة بين المراجعين وداخل المهنة، ذلك أن دعم المهنة من قبل أصحابها وتعاونهم مع بعضهم بعضًا يعتبران عنصرين أساسيين للطابع المهني حيث أن ثقة الجمهور وأمانته اللتان يحظى بهما المراجع تعتبران، إلى حد بعيد، نتيجة للإنجازات المتراكمة لكل المراجعين السابقين منهم والحاليين، لذلك فإنه من صالح المراجع ومن صالح المواطنين أيضًا أن يتعامل المراجع مع زملائه المراجعين بصورة منصفة ومعتدلة.

3- ينبغي أن تؤكد السلطة التشريعية و السلطة التنفيذية وعموم الناس والجهات الخاضعة للرقابة على أن كل الأعمال التي يقوم بها الجهاز منصفة وغير منحازة. لذلك فإنه من المهم أن تكون هناك أخلاقيات مهنية تحكم توفير الخدمات.

4- يحتاج كل جزء من أجزاء المجتمع إلى المصادقية، لذلك فإنه من الأساسي أن تعتبر الأطراف الخارجية المطلعة على تقارير الجهاز وآرائه أن هذه التقارير دقيقة وموثوق بها تمام الدقة والوثوق.

5- يجب أن تتحمل كل الأعمال التي ينجزها الجهاز الأعلى للرقابة الفحوص التي تجريها السلطة التشريعية والتنفيذية وأحكام الجمهور حول الملاءمة والفحص في ضوء أخلاقيات المهنة.

## 2- النزاهة.

1- تعد النزاهة القيمة الجوهرية بالنسبة إلى أخلاقيات المهنة، ومن واجب المراجع أن يتمسك بمعايير سلوكية عالية مثل النزاهة والصراحة أثناء عمله وفي علاقاته مع موظفي الجهات الخاضعة للرقابة وينبغي أن يكون سلوك المراجع فوق كل الشبهات وفوق كل لوم حتى يحافظ على ثقة الجمهور.

2- تقاس النزاهة بما هو صحيح وعادل و تقتضي النزاهة من المراجع أن يحترم شكل الرقابة وروحها وكذلك المعايير الأخلاقية، كما تقتضي النزاهة أن يحترم المراجع مبادئ الموضوعية والاستقلالية وأن تبقى أخلاقية سلوكه المهني فوق كل المآخذ وأن يتخذ القرارات واضعًا المصلحة العامة في الاعتبار، وأن يتوخى النزاهة المطلقة في أدائه لعمله وفي استعماله لموارد جهاز المراجعة المالية.

## 3- الاستقلالية والموضوعية والتجرد.

1- تعد الاستقلالية إزاء الجهة الخاضعة للرقابة وغيرها من مجموعات المصالح الخارجية أمرًا لا غنى عنه بالنسبة إلى المراجع، وذلك يعني أن على المراجع أن يتوخى سلوكًا يزيد من استقلاليته أو لا ينتقص منها على الأقل، كما يجب أن يكون موضوعيًا في معالجة القضايا والمواضيع محل المراجعة.

2- من الضروري أن يكون المراجع مستقلاً ومتجرداً ليس في المضمون فحسب، ولكن في الشكل أيضاً.

3- في كل الأمور المتعلقة بالعمل الرقابي ينبغي أن لا تتضرر استقلالية المراجع من جراء مصالح شخصية أو خارجية، حيث يمكن أن تتضرر الاستقلالية مثلاً بالضغوط الخارجية أو بالتأثير على المراجع أو بالأفكار المسبقة التي يحملها المراجع عن الأشخاص أو عن الجهات الخاضعة للرقابة أو عن المشاريع أو البرامج، أو باشتغاله لدى الجهة الخاضعة للرقابة، أو بالمعاملات الشخصية أو المالية التي قد تتسبب في تضارب في الولاءات أو في المصالح. لذلك فإن المراجع ملزم بالامتناع عن المشاركة في كل الأمور التي له فيها مصالح ثابتة.

4- هناك حاجة إلى الموضوعية والنزاهة في كل الأعمال التي يقوم بها المراجع وخصوصاً في تقاريره التي ينبغي أن تكون دقيقة وموضوعية، لذلك ينبغي أن تعتمد الآراء والتقارير فقط الإثباتات التي يتم الحصول عليها وتجميعها طبقاً للمعايير الرقابية الخاصة بالجهاز الأعلى للرقابة.

5- ينبغي أن يستخدم المراجع المعلومات التي تقدمها الجهة الخاضعة للرقابة والأطراف الأخرى ذات العلاقة، وينبغي أن تأخذ هذه المعلومات في الاعتبار الآراء التي يعبر عنها المراجع بصورة مجردة وعلى المراجع أيضاً أن يجمع المعلومات المتعلقة بآراء الجهة الخاضعة للرقابة وآراء الأطراف الأخرى، لكن ينبغي أن لا تتأثر استنتاجاته بهذه الآراء.

#### 4- الحياد السياسي.

1- من المهم أن يحافظ جهاز المراجعة المالية على الحياد السياسي الحقيقي والمتوقع معاً، لذلك فإنه من الأهمية بمكان أن يحافظ المراجع على استقلاليته عن التأثير السياسي حتى يتسنى له أن يؤدي مسؤولياته الرقابية بتجرد، وهو أمر ملائم بالنسبة إلى المراجع نظراً إلى أن الأجهزة العليا للرقابة تعمل بصورة وثيقة مع السلطات التشريعية ومع الجهة التنفيذية أو غيرها من الجهات الحكومية التي يخول لها القانون النظر في تقارير جهاز المراجعة المالية.

2- من المهم أن يضع المراجع نصب عينيه، حينما قام أو نوى القيام بأنشطة سياسية، التأثير الذي قد يكون أو يمكن أن يكون لهذه الأنشطة على قدرته على تنفيذ واجباته المهنية بتجرد، فإذا سمح للمراجع بالمشاركة في الأنشطة السياسية فإن عليه أن يدرك أن هذه الأنشطة قد تؤدي إلى تضارب مع مهنته.

وتجدر الإشارة هنا إلى أن معظم التشريعات في دول العالم المتقدم تشدد على الحياد السياسي لمراجعي الأجهزة العليا للرقابة وخاصة رؤسائها ففي إسرائيل مثلاً كل المراقبين الذين تم اختيارهم من الكنيست لرئاسة مكتب مراقب الدولة في إسرائيل حتى الآن لم يكن لديهم أية انتماءات سياسية سابقة، حيث أن قانون مراقب الدولة يمنع النشاط السياسي من قبل مراقب الدولة خلال فترة توليه

المنصب<sup>1</sup>. أما الوضع في الدول العربية فيختلف تماما فجميع رؤساء الأجهزة العليا للرقابة هم موالون سياسيا إلى الحكومة، بل أن أهم شروط اختيار رئيس الجهاز هو الولاء والانتماء للحكومة.

#### 5-تضارب المصالح.

1- عندما يسمح للمراجع بتقديم استشارة أو خدمات غير رقابية لجهة خاضعة للرقابة فإنه ينبغي توخي الحذر حتى لا تؤدي هذه الخدمات إلى تضارب في المصالح وينبغي بالخصوص أن يتأكد المراجع من أن هذه الاستشارة أو هذه الخدمات لا تشمل مسؤوليات أو سلطة إدارية، حيث يجب أن تبقى هذه المسؤوليات وهذه السلطات في حوزة إدارة الجهة الخاضعة للرقابة.

2- ينبغي أن يحمي المراجع استقلالته وأن يتجنب التضارب في المصالح وذلك بأن يرفض الهدايا أو الهبات التي يمكن أن تؤثر أو تعتبر ذات تأثير على استقلالته ونزاهته.

3- يجب أن يتجنب المراجع كل العلاقات مع مديري وموظفي الجهة الخاضعة للرقابة وغيرها من الأطراف التي قد تؤثر على قدرته على السلوك المستقل أو الظهور بالسلوك المستقل أو تسيء إلى هذه القدرة أو تهددها.

4- على المراجع أن لا يستعمل منصبه الرسمي لأغراض شخصية وأن يتجنب العلاقات التي تتضمن مخاطر الفساد أو التي قد تثير شكوكًا حول موضوعيته واستقلالته.

5- على المراجع أن لا يستعمل المعلومات التي يتلقاها أثناء أدائه لمهامه كوسيلة لضمان منفعة شخصية لنفسه أو لغيره، ويتعين كذلك أن لا يقوم بإفشاء معلومات يمكن أن تعطي امتيازًا غير عادل أو غير معقول لمنظمات أخرى، وأن لا يستعمل مثل هذه المعلومات كوسيلة للإساءة إلى الغير.

#### 6- السرية المهنية.

وفقاً لهذه القاعدة ينبغي أن لا يفشي المراجع المعلومات المتحصل عليها أثناء العملية الرقابية لجهة ثالثة سواء كان ذلك كتابياً أو شفويًا، إلا إذا كان الهدف من هذا الإفشاء الاستجابة إلى المسؤوليات القانونية للجهاز الأعلى للرقابة أو غيرها من المسؤوليات المتعارف عليها بصفقتها جزءاً من الإجراءات العادية التي يقوم بها الجهاز الأعلى للرقابة أو تطبيقاً للقوانين ذات العلاقة.

7- الكفاءة. تم التطرق إلى هذه القاعدة في الفصل الثالث.

#### 8- التطوير المهني.

1- على المراجع أن يمارس العناية اللازمة عند تنفيذ العمليات الرقابية والإشراف عليها وعند إعداد التقارير المتعلقة بها.

1 - شاي مزراهي،(2009)، مكتب مراقب الدولة في إسرائيل : دراسة حالة في التدقيق الحكومي المستقل،المجلة الدولية للرقابة المالية الحكومية، أكتوبر،ص9.

2- على المراجع أن يستخدم الطرائق والممارسات الأعلى جودة، في تنفيذ عملياته الرقابية، وأن يلتزم عند تنفيذ العمليات الرقابية وتقديم التقارير بالمبادئ الأساسية وبالمعايير الرقابية المتفق عليها عموماً.

3- المراجع مسؤول دائماً عن تطوير وتحسين المهارات، اللازمة للقيام بواجباته المهنية.

ومن خلال دراسة وثيقة أخلاقيات المهنة الصادرة عن المنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة والمحاسبة (الإننتوساي) يمكن تسجيل بعض الملاحظات أهمها:

1- تبين أن هناك قواعد مشتركة بين أخلاقيات المهنة الصادرة عن الإننتوساي ودليل السلوك المهني الأمريكي والدولي مثل الاستقلالية والموضوعية والكفاءة والمهارة الفنية والمحافظة على الأسرار وغيرها، وتوجد بها قواعد أخرى غير متماثلة مثل الحياد السياسي، كما أن التبويب في بعض المجموعات أو التبويب حسب الأهمية غير متماثل.

2- إن أخلاقيات المهنة موجهة للمراجعين في كل جهاز أعلى للرقابة بما في ذلك رئيس الجهاز والموظفين التنفيذيين وكل الأفراد الذين يعملون لفائدة الجهاز أو نيابة عنه والمعنيين بالعمل الرقابي.

3- شكلت القواعد المهنية الواردة في وثيقة الإننتوساي منظومة أخلاقية متكاملة ومترابطة وكل مفردة فيها تدعم وتعزز الأخرى حيث أنه لا يمكن لأي جهاز رقابي أن يحوز على الثقة والمصادقية ما لم يتحل أعضاؤه بالنزاهة والأمانة والاستقلالية والموضوعية والتجرد في أدائهم المهني كما لا يمكنهم تقديم خدمة مهنية متميزة وجودة عالية ما لم يكونوا أكفاء وحريصين على تطوير كفاءتهم المهنية بصورة مستمرة ومواكبة للتطورات والتقنيات الحديثة في مجال المهنة، ومن جانب آخر فإن الأمانة المهنية تقتضي بذل العناية المهنية اللازمة والمحافظة على سرية المعلومات التي اطلع عليها المراجع.

4- تعتبر الإننتوساي بإصدارها لأخلاقيات المهنة قد أسست مرجعية مهنية متكاملة للأجهزة العليا للرقابة والمحاسبة (المبادئ الشاملة للرقابة، المعايير الرقابية، أخلاقيات المهنة) حيث أصبح بإمكان كل جهاز رقابي أن يضع منهجية رقابية مهنية خاصة به مع مراعاة البيئة الثقافية والاجتماعية ومتطلبات القوانين المحلية معتمداً على المرجعية المهنية للإننتوساي.<sup>1</sup>

5- قد تضمنت بعض المواثيق عقوبات على من لم يلتزم بقواعد وآداب السلوك المهني، إلا أن أخلاقيات المهنة الصادرة على منظمة الإننتوساي لم تتضمن ذلك.

### 7.4.3.6 قواعد السلوك المهني في التشريعات الليبية .

لم تقم نقابة المحاسبين والمراجعين الليبيين، أو جهاز المراجعة المالية باعتبارهما منظمين مشرفين على مهنة المحاسبة والمراجعة في ليبيا، بإصدار أي دليل لقواعد وآداب السلوك المهني لكي يكون رادعاً لانحرافات الممارسين، ومؤشراً للجمهور على تصميم أعضاء المهنة على تقديم خدمات ذات جودة عالية وإنما تتمثل قواعد السلوك المهني في ليبيا فيما أوردهت القوانين المنظمة لمهنة المراجعة وهي قانون

1 - - عبدالله عبدالله السنفي ، مرجع سابق ، ص2.



رقم 116 لسنة 1973 و.المتعلق بتنظيم مهنة المحاسبة والمراجعة ولائحته التنفيذية الملحق به، والقانون رقم 3 لسنة 1375 و.ر بشأن إنشاء وتنظيم جهاز المراجعة المالية ولائحته التنفيذية.  
أولاً: قواعد السلوك المهني في قانون تنظيم المهنة.

يتضمن قانون تنظيم مهنة المحاسبة والمراجعة بعض قواعد وآداب السلوك المهني وهي<sup>1</sup>:

1- على المحاسب أو المراجع أن يتقيد في سلوكه المهني والشخصي بمبادئ الشرف والاستقامة والنزاهة وأن يقوم بجميع الواجبات التي يفرضها عليه القانون وآداب المهنة وتقاليدها، وتبين اللائحة التنفيذية القواعد الأساسية للسلوك المهني لأعضاء النقابة.  
وعلى الرغم من أن المادة السابقة أشارت إلى أن اللائحة التنفيذية تبين القواعد الأساسية للسلوك المهني للممارسين، إلا أن اللائحة التنفيذية لم تشر إلى تلك القواعد.

2- لا يجوز للمحاسب والمراجع مزاوله المهنة بوسائل الدعاية أو الترغيب أو باستخدام الوسطاء.  
ونلاحظ من المادة السابقة أنه يحظر على العضو الحصول على الأعمال المهنية عن طريق الدعاية، إنما يتم الحصول عليها من خلال السمعة الجيدة، إلا أن هذا المنع قد انتهى في معظم دول العالم منذ زمن بعيد، فانتهى مثلاً في الولايات المتحدة الأمريكية، والمملكة المتحدة منذ 1978 م، 1984 م على التوالي، فقد سمحت المنظمات والتشريعات المهنية للمراجع بالإعلان عن خدماته على شرط عدم الإخلال بكرامة المهنة.

وهذا إن دل على شيء، فهو يدل على عدم مواكبة التشريعات المنظمة للمهنة في ليبيا للتطورات الناتجة عن المتغيرات المختلفة.

3- على المحاسب أن يمتنع عن أداء الشهادة عن الوقائع والمعلومات التي علم بها عن طريق مهنته إلا إذا كان ذكرها له بقصد منع ارتكاب جناية أو جنحة.

4- على المحاسب أن يلتزم في معاملة زملائه بما تقضي به قواعد اللياقة وتقاليده المهنة.

5- تضمنت المادة (53) من نفس قانون العقوبات والجزاءات التأديبية المفروضة على المراجع أو المحاسب الذي يخالف أحكام هذا القانون أو يخل بواجبات المهنة حيث نصت على<sup>2</sup> أن كل محاسب أو مراجع يخالف أحكام هذا القانون أو يخل بواجباته المهنية، أو يقوم بعمل ينال من شرف المهنة أو يتصرف تصرفاً شائناً يحط من قدر المهنة يجازى بالعقوبات التأديبية التالية:  
أ- الإنذار.

ب- المنع من مزاوله المهنة لمدة لا تتجاوز ثلاث سنوات.

ج- محو الاسم نهائياً من الجدول.

1 - المواد (49، 50، 51، 52) من قانون رقم (116) لسنة 1973 بشأن تنظيم مهنة المحاسبة والمراجعة في ليبيا.  
2 - المادة (53) من قانون رقم (116) لسنة 1973 بشأن تنظيم مهنة المحاسبة والمراجعة في ليبيا.

ولا تجوز المحاكمة التأديبية عن فعل واحد أكثر من مرة، كما لا يجوز توقيع أكثر من عقوبة عن الفعل الواحد.

من المادة السابقة نلاحظ أن هناك عقوبات مشددة واردة بالنسبة للمخالفين والتي تتراوح ما بين الإنذار إلى الإيقاف المؤقت أو الفصل نهائياً، إلا أنها لم توضح الأفعال التي تترتب عليها هذه الجزاءات.  
**ثانياً: قواعد السلوك المهني في قانون جهاز المراجعة المالية.**

**كما تضمن قانون جهاز المراجعة المالية ولائحته التنفيذية بعض المواد التي أشارت إلى آداب وسلوكيات المهنة وهي:**

1- اشترطت المادة (19) من القانون فيمن يعين بالجهاز بالإضافة للمؤهل العلمي وسنوات الخبرة أن يكون حسن السيرة والسلوك وألا يكون قد سبق الحكم عليه في جنابة أو في جنحة مخلة بالشرف ما لم يكن قد رد إليه اعتباره.<sup>1</sup>

2- نصت المادة (12) من اللائحة التنفيذية لقانون الجهاز على أن يتم الفحص والتفتيش المفاجئ على الخزائن العامة والحسابات والمخازن في أي وقت وكلما قامت القرينة على وجود مؤشرات بوقوع مخالفات مع إمكانية وضع الحسابات تحت المراقبة أو المراجعة المصاحبة كإجراء وقائي، ويراعى عند اتخاذ هذه الإجراءات إتباع عدة ضوابط من بينها الالتزام بالدقة والأمانة وأخلاق المهنة في تقصي الحقائق وتدقيق البيانات المقيدة بالسجلات والنماذج والمستندات المؤيدة لها والإفصاح عن النتائج الخاصة بكل عملية فحص أو تفتيش واتخاذ الإجراءات اللازمة بشأنها<sup>2</sup>

**وبعد دراسة قواعد وآداب وسلوك المهنة كما حددها قانون جهاز المراجعة ولائحته التنفيذية وبمقارنة ذلك بما نصت عليه المنظمات المهنية في هذا الخصوص يتضح وجود نقص في قواعد وآداب وسلوك المهنة نذكر منها ما يلي:**

1- لم يشر صراحة إلى ضرورة أن يمتنع مراجع الجهاز عن أي عمل أو سلوك يسيء للجهاز أو للعاملين فيه.

2- لم يشر إلى ما يفيد بضرورة سلوك مراجع الجهاز، سلوكاً يدعم التعاون والعلاقات الطيبة بين المراجعين وداخل المهنة.

3- لم يشر إلى ما يفيد بإلزام مراجع الجهاز بالتمسك بالنزاهة والاستقامة عند أداء أية خدمات مهنية.

4- لم يشر إلى ضرورة أن يكون المراجع مستقلاً شكلاً ومضموناً أثناء ممارسته لعمله وإعداده للتقرير.

5- لم يشر إلى ما يفيد منع مراجع الجهاز من القيام بأي عمل قد يؤدي إلى خلق تضارب في المصالح عند تأدية الخدمات المهنية مما يؤدي إلى فقدان استقلاليتها وموضوعيتها.

1 - المادة (19) من القانون رقم (3) لسنة 1375 بشأن إنشاء وتنظيم جهاز المراجعة المالية، ص39.  
2 - المادة(12) من اللائحة التنفيذية للقانون رقم (3) لسنة 1375بشأن إنشاء وتنظيم جهاز المراجعة المالية،ص225-226.

6- لم يشير إلى ضرورة أن يحافظ رئيس وأعضاء وموظفو الجهاز على الحياد السياسي وأن يؤديوا مسؤولياتهم الرقابية بتجرد.

7- لم يشر إلى ما يفيد إلزام المراجع بعدم إفشاء المعلومات التي يحصل عليها أثناء العملية الرقابية لأي طرف ثالث إلا في حدود القانون، وعدم استخدام هذه المعلومات لتحقيق المصالح الشخصية له أو لأي طرف آخر.

8- لم يشر إلى ما يفيد إلزام مراجع الجهاز بعدم القيام بعمل غير مؤهل للقيام به أو عدم قبول أية مهمة إذا شعر أنه غير قادر على تطبيق المعايير الرقابية.

9- لم يشر إلى ضرورة إلمام المراجع بالمعايير الرقابية المناسبة وبالسياسات والإجراءات والممارسات وكذلك بالأساليب والمبادئ المحاسبية، كذلك ينبغي أن يفهم المراجع جيداً المعايير القانونية و المؤسسة التي تخضع لها الجهة موضوع المراجعة.

10- لم يشر إلى ما يفيد إلزام المراجع بضرورة تحديث وتحسين المهارات اللازمة للقيام بواجباته المهنية

**وبناء على ما سبق** يمكن القول أنه لا توجد قواعد واضحة ومحددة وملزمة للسلوك المهني يجب أن يلتزم بها مزاولو المهنة في ليبيا حيث وردت بعض هذه القواعد متفرقة ومتناثرة في أكثر من قانون وبعبارات عامة، وهذا الأمر له أثر سلبي على أداء مراجع الحسابات بجهاز المراجعة المالية وذلك لأن وجود قواعد للسلوك المهني والتزام مراجعي الحسابات بها عند أداء خدماتهم المهنية يؤدي إلى أداء عملية المراجعة بشكل موضوعي وحماية استقلالية المراجعين ضد أية تهديدات وتنظيم العلاقة بينهم وتحسين كفاءتهم وزيادة درجة تعاونهم وهذا كله له أثر إيجابي على أداء جهاز المراجعة المالية الأمر الذي يؤدي بدوره إلى توافر ثقة المجتمع في جودة الخدمة المؤداة من خلال الجهاز.

لذلك لا بد من العمل على تبني أو إصدار دليل لقواعد السلوك المهني يكون شاملاً وتفصيلياً ومتفقاً عليه وملزم العمل به من قبل المراجعين في المجال المهني أسوة بما هو متبع في كثير من دول العالم، من أجل تطوير الأداء والرقى بمستوى المهنة ولكي تتأكد السلطة التشريعية و السلطة التنفيذية وعموم الناس والجهات الخاضعة للرقابة على أن كل الأعمال التي يقوم بها الجهاز منصفة وغير منحازة، الأمر الذي يؤدي إلى توفير الثقة في القوائم المالية. ويكون ذلك بتضافر الجهود من قبل القائمين على تنظيم المهنة (نقابة المحاسبين والمراجعين الليبيين وجهاز المراجعة المالية) مع إشراك بعض الأطراف ذات العلاقة مثل أساتذة الجامعات ومكاتب المراجعة. كما ينبغي وجود جهة أو سلطة تضمن التزام كافة أعضاء المهنة بهذا الدليل، لأنه لا جدوى من وجود قواعد لآداب السلوك المهني دون وجود آلية تضمن تنفيذها.

**ويمكن لجهاز المراجعة المالية** إتباع مجموعة من الوسائل أو الأساليب التي تشجع مراجعي الحسابات على الالتزام بقواعد السلوك المهني منها:

- 1- وضع المعايير التي تتعلق بشخصية المراجع، حيث تتطلب هذه المعايير أن يكون مراجع الجهاز أو المكلف من قبل الجهاز على قدر من التأهيل العلمي والعملية وأن يتمتع بالاستقلالية الذهنية و الظاهرية وأن يقوم ببذل العناية المهنية اللازمة.
- 2- تحديد المعايير التي تتعلق بتنفيذ المراجع للعمل الميداني سواء ما يتعلق بالتخطيط والإشراف ودراسة وفهم وتقويم الرقابة الداخلية وجمع الأدلة الكافية والمناسبة التي تمكنه من الخروج بالنتيجة المناسبة عن البيانات المالية موضوع المراجعة.
- 3- تحديد المعايير الخاصة بإعداد وتنظيم تقرير مراجع الحسابات.
- 4- إلزام وتشجيع مراجعي الجهاز بمتطلبات التعليم المهني المستمر
- 5- وضع معايير للرقابة على جودة أعمال المراجعة.
- 6- تحديد الامتحانات المهنية، التي ينبغي على من يريد التعيين أو التعاون مع الجهاز اجتيازها.
- 7- فتح المجال أمام مراجعة زملاء المهنة لأعمال المراجعين.
- 8- اتخاذ الإجراءات التأديبية ضد مراجعي الحسابات الذين لا يلتزمون بقواعد السلوك المهني.

#### وبدراسة ما ورد في المواثيق الأخلاقية للمراجعين في الفكر المحاسبي يمكن القول أن:

- 1- لم تعط المواثيق اهتماما كبيرا للوسائل والمؤيدات، التي تشجع المراجعين على الالتزام بالسلوك المهني، ولقد أشار بعضها إلى الالتزام الذاتي ولكن لم يوضح مفهومه وكيفية تكوينه. ونرى من جانبنا، أن الالتزام بأخلاقيات المهنة يجب أن يكون منبعه وعي وضمير داخلي، قبل الإلزام عليها من جهة أو أخرى، فالالتزام بالأخلاق شيء والتظاهر بالالتزام شيء آخر، ومحاولة اختراقها بفنون التلاعب شيء آخر أيضا.
- 2- لقد أولت المواثيق الاهتمام بالنواحي التعليمية للمراجعين سواء قبل الالتحاق بالعضوية أو التعليم المستمر بعد الحصول على العضوية، وذلك بإدراج موضوع الأخلاق والسلوكيات ضمن المقررات التعليمية، ولكن أهملت تماما التربية الدينية للمراجع والتنشئة على القيم الإيمانية منذ بداية تعليمه.<sup>1</sup>
- 3- قد تضمنت بعض المواثيق عقوبات لمن لم يلتزم بالقواعد أو المعايير وهذا أمر لازم، ولكن بعضها لم يتضمن ذلك، وفي كل الأحوال يتولى أمر هذه العقوبات المنظمة التي ينتمي إليها العضو، وكان الأفضل أن تشرك معها سلطة حكومية لضمان الجديدة.
- 4- تبين أن هناك قواعد مشتركة بين كل المواثيق وقواعد أخرى غير متماثلة، كما أن التبويب في مجموعات أو حسب الأهمية غير متماثل، كما تبين اهتمام بعض المواثيق قواعد خاصة معينة وإهمال قواعد أخرى.

1 - حسين شحاتة، (2000)، أصول المراجعة والرقابة في الفكر الإسلامي، مرجع سابق، ص 16-17.

5- تبين أن من أهم الصفات الشخصية والقيم الأخلاقية الواجب توافرها في مراجع الحسابات هي الأمانة والاستقلالية والكفاءة والدقة في العمل والحفاظ على كرامة المهنة، وأن معظم هذه الصفات الشخصية والأخلاقية لها جذور أو أصول في الشريعة الإسلامية.

### 5.3.6 مسؤولية المراجع عن اكتشاف الغش والخطأ.

تعتبر مسؤولية المراجع الخارجي عن اكتشاف الغش والأخطاء من أكثر الموضوعات الجدلية والتي احتلت الصدارة في معظم الدراسات والكتابات في مجال المراجعة، وقد تم إصدار العديد من النشرات والمعايير المهنية التي تؤكد جميعها عدم مسؤولية المراجع الخارجي عن اكتشاف كافة أنواع الأخطاء وإنما تتوقف مسؤوليته في ذلك، على مدى بذله العناية المهنية اللازمة<sup>1</sup>.

وقد نص معيار المراجعة الدولي رقم (240) بشأن مسؤولية المراجع عن اكتشاف الغش والأخطاء، بأن هذه المسؤولية، تقع على الجهة المسيطرة على المؤسسة مع الإدارة، علماً بأن مسؤولياتها عن ذلك تختلف من منشأة إلى أخرى، ومن دولة إلى أخرى، وفي بعض المؤسسات قد تكون الجهة المسيطرة على المؤسسة، هي نفسها التي تقوم بإدارتها ومن المهم جداً أن تقوم الإدارة تحت مراقبة أو إشراف الجهة المسيطرة على المؤسسة بالتركيز على منع الغش وردعه، والذي من شأنه أن يقلل من عمليات الغش وتقتنع الأفراد بعدم ارتكابه نظراً لإمكانية اكتشافه والتعرض لعقوبات مختلفة ومن المهم أيضاً أن تقوم الجهة المسيطرة على المؤسسة ومن خلال إشراف الإدارة بالتأكيد على وجود نظام رقابة داخلية، يقدم ضمانات معقولة فيما يتعلق بالاعتمادية على البيانات المالية، وفعالية وكفاءة العمليات بما ينسجم مع القوانين والتعليمات<sup>2</sup>.

ويعد المراجع مسؤولاً عن اكتشاف الأخطاء والغش التي تظهرها المراجعة العادية للدفاتر والسجلات، شريطة أن يكون المراجع قد مارس حذره المهني، واختار عيناته عشوائياً، أما ما تحتويه الدفاتر من غش محكم الأطراف لم تكشفه عملية المراجعة العادية، فلا يعتبر المراجع مسؤولاً عنه، ولكن من واجب المراجع أن يزيد من حجم العينة، ونطاق الاختبارات حتى يزيل شكه باليقين، والقناعة بعدم وجود خطأ أو غش<sup>3</sup>.

وقد أصدر المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين (AICPA) المعيار رقم (SAS99) الذي يهدف إلى توفير الإرشادات للمراجعين للوفاء بمسؤوليتهم المرتبطة بالغش والأخطاء عند أداء مهمة المراجعة، ويعتقد المعهد (AICPA) أنه إذا ما تم تبني هذه الإرشادات والمتطلبات، سوف يؤدي إلى تغيير جوهرى في أداء المراجعين ومن ثم تحسين احتمال اكتشاف المراجع للتحريفات الجوهرية الناتجة عن الغش،

1 - Alvin A. Arens & James K. Loebbecke (1991) "Auditing. An Integrated Approach" (prentice -Hall , Ince). p 125 -127.

2 - منذر طلال مومني، جمال إبراهيم بدور، (2008)، مدى التزام مدققي الحسابات الخارجيين في الأردن بتطبيق معيار التدقيق الدولي رقم (240) والخاص بمسؤولية المدقق عن كشف الغش ومنعه، مجلة دراسات العلوم الإدارية، الجامعة الأردنية، المجلد 35، العدد الأول، ص42.

3 - خالد أمين عبدالله، (2000)، علم تدقيق الحسابات الناحية النظرية والعملية، الطبعة الأولى، دار وائل للطباعة والنشر، عمان، ص47.

وكذلك أن الاعتماد على (المعيار رقم 99) سوف يؤدي إلى تركيز متزايد على الشك المهني عند دراسة مخاطر الغش<sup>1</sup>.

ومما سبق نستطيع القول أن الإدارة مسؤولة مسؤولية كاملة عن منع واكتشاف التحريفات الجوهرية، حتى كانت تتعلق بالأخطاء أو الغش في القوائم المالية، أما المراجع فهو مسؤول عن الوصول إلى تأكيد معقول عن خلو القوائم المالية من الأخطاء والغش الجوهريين.

### 6.3.6 مسؤولية المراجع عن تقييم قدرة الشركة على الاستمرار

أوضحت معايير المراجعة الصادرة بهذه الخصوص سواء كانت عن الاتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC) أو عن المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين (المعيار الدولي رقم 570، نشرة معايير المراجعة رقم 59)

أن المراجع غير مسؤول عن تقديم الضمان الكامل لقدرة المؤسسة موضوع المراجعة على الاستمرار مستقبلاً لفترة زمنية غير محدودة، ولكنه مسؤول عن تقييم تلك القدرة لفترة زمنية معقولة (لا تتجاوز سنة من تاريخ مراجعة القوائم المالية) مع الأخذ بعين الاعتبار أية أحداث جوهرية يحتمل حدوثها فيما بعد. إلا أنها لا تحمل المراجع مسؤولية التنبؤ بالأحداث، والظروف التي قد تؤثر على استمرارية الشركة مستقبلياً، وبالتالي فهو غير مسؤول عن الإفصاح عن المعلومات التحذيرية لإفلاس المؤسسة<sup>2</sup>.

#### مسؤولية جهاز المراجعة عن التابعين له.

يتحمل جهاز أو مكتب المراجعة المسؤولية عن الأضرار التي سببها موظفوه، وللجهاز الحق في العودة على هؤلاء الموظفين وتحميلهم جزء من المسؤولية بحسب مخالفتهم لتعليماته أو عدم إعلام الجهاز عن الوقائع التي يضعون أيديهم عليها بهدف دفعهم لبذل المزيد من العناية في المستقبل، ولاشك أن ثمة شروطاً لانعقاد مسؤولية جهاز المراجعة عن أعمال موظفيه وهي<sup>3</sup>:

1- وجود علاقة بين الموظف والجهاز.

2- اقتراف الموظف الخطأ الذي سبب ضرراً لأحد الأطراف أو للمجتمع.

3- وجود علاقة بين الوظيفة والفعل.

أما المسؤولية الجنائية فهي مسؤولية شخصية بمعنى أن العقوبات يتحملها المخالف شخصياً سواء كان مراجع الحسابات نفسه أو موظفي مكتبه أو جهازه.

**كما قد يتخذ المراجعون مجموعة من الإجراءات التي تساعد على تخفيض تعرضهم للمساءلة**

عنها<sup>4</sup>:

1 - طارق عبد العال حماد، موسوعة معايير المراجعة، الجزء الأول، مرجع سابق ص 563-572.

2 - طارق عبد العال حماد، (2007)، موسوعة معايير المراجعة، الجزء الثاني، مرجع سابق، ص 893-922.

3 - حسين القاضي، حسين دحوح، مرجع سابق، ص 155.

4 - يمكن الرجوع إلى :

- ألفين اربنيز، جيمس لوبك، (2005)، المراجعة مدخل متكامل، مرجع سابق، ص 174-175.

- Wayne J. Baliga., (1988). "Avoiding law suits " Journal of Accountancy ,September, pp. 58-64.

- 1- تعيين أفراد مؤهلين مع ضرورة إلحاقهم ببرامج التعليم المهني المستمر.
- 2- الالتزام بالمعايير المهنية: حيث يجب على مكتب المراجعة والجهاز الرقابي الحكومي أن ينفذ الإجراءات التي تجعله يتأكد من تفهم كافة أعضاء (المكتب أو الجهاز) والالتزامهم بمعايير المراجعة المتعارف عليها والآراء الواردة في نشرات مجلس معايير المحاسبة المالية وميثاق السلوك وباقي التعليمات المهنية.
- 3- الحفاظ على الاستقلالية.
- 4- تفهم النشاط الذي تعمل فيه المؤسسة موضوع المراجعة.
- 5- مراجعة الجودة.
- 6- توثيق العمل على نحو ملائم.
- 7- الحفاظ على العلاقات السرية.
- 8- توزيع الأفراد على المهام والإشراف عليهم: يجب أن يتم توزيع أعمال المراجعة على موظفين ممن لديهم قدر من التدريب الفني والكفاءة، والإشراف بعناية على عمل المساعدين وتقييم أدائهم.
- 9- ضرورة معرفة وتحديد الطرف الثالث من الذين سيعتمدون على القوائم المالية محل الفحص.
- 10- تقييم مدى فعالية نظام الرقابة الداخلية

#### 4.6 معايير بذل العناية المهنية الصادرة عن التشريعات والمنظمات المهنية المحلية والدولية.

##### 1.4.6 معيار بذل العناية المهنية المعقولة الصادرة عن المعهد الأمريكي (AICPA)

سبق أن وضحنا أن المعيار الثالث من المعايير العامة نص على أنه يجب على المراجع أن يبذل العناية المهنية في أداء عملية الفحص وفي إعداد التقرير، وتفرض العناية المهنية مسؤولية على عاتق كل شخص داخل مكتب المراجعة تتمثل في مراعاة معايير العمل الميداني ومعايير التقارير ويستلزم بذل العناية المهنية فحصاً انتقادياً على كل مستوى إشرافي للعمل، الذي تم والحكم المهني الذي اتخذ بواسطة المساعدين أو الآخرين وتتشابه أو تتطابق هذه المعايير تماماً مع معايير المراجعة الحكومية الصادرة عن مكتب المحاسبة العامة الأمريكي والتي سوف يتم شرحها فيما يلي:

##### 2.4.6 معيار العناية المهنية الصادرة عن مكتب المحاسبة العامة (GAO)

يعتبر معيار بذل العناية المهنية من أهم المعايير العامة اللازمة لإتمام العملية الرقابية بنجاح وقد جاء في معايير المراجعة الحكومية الصادرة عن (GAO) في معياره العام الثالث على أنه يجب أن يتم استخدام العناية المهنية الواجبة في أداء المراجعة وفي إعداد التقارير المتعلقة بها<sup>1</sup>.  
(أ) ويضع هذا المعيار المسؤولية على المراجع وجهاز المراجعة في اتباع جميع المعايير المطبقة في أداء المراجعة الحكومية وأن يستخدم المراجعون الحكم المهني السليم في تحديد المعايير الملائمة لأداء العمل،

1 - مكتب المراجع العام الأمريكي معايير المراجعة الحكومية، جمهورية مصر العربية، الجهاز المركزي للمحاسبات ترجمة الإدارة المركزية للبحوث والتدريب، مارس 1994 معدله 1998، ص27.

وهذا يعنى التزام المراجع وجهاز المراجعة بمعايير وإجراءات المراجعة المتعارف عليها بحيث يشمل ذلك ما يلي:

#### 1- تخطيط عملية المراجعة:

ويعنى وضع خطة إستراتيجية عامة، ومفصلة حول طبيعة ووقت ومدى إجراءات المراجعة، والمراجع يخطط لأجل إنجاز المراجعة بكل كفاءة، وفعالية وفي الوقت المناسب ونظراً لأهمية التخطيط فإنه قد تم إدراجه في معايير المراجعة المتعارف عليها حيث ذكر التخطيط في المعيار الأول من معايير العمل الميداني و ينص على أنه يجب تخطيط العمل تخطيطاً كافياً ويجب الإشراف السليم على المساعدين<sup>1</sup>. وذكر المعيار الدولي رقم (300) بأنه يجب التخطيط لأجل تنفيذ عملية المراجعة بكل كفاءة وفعالية، وأن التخطيط الكافي يساعد المراجع في توجيه الاهتمام نحو المشاكل المحتملة في عملية المراجعة وإيجاد حلول لتلك المشاكل<sup>2</sup> وتعتمد الخطة على معرفة المراجع بعدة عوامل أهمها<sup>3</sup>.

- طبيعة عمل المؤسسة.

- كيفية نقل المعلومات إلى المؤسسة محل المراجعة، وإلى لجنة المراجعة فيما يخص نتائج الاختبارات المخططة، والتقارير عن الالتزام بالقوانين والأنظمة ونظام الرقابة الداخلية وعن مراجعة القوائم المالية.

- متابعة النتائج والتوصيات المعروضة في المراجعات السابقة.

- تصميم المراجعة بهدف تقديم تأكيد معقول للكشف عن الغش الذي يكون جوهرياً بالنسبة للقوائم المالية.

- تصميم المراجعة بهدف تقديم تأكيد معقول للكشف عن التضليلات الجوهرية الناتجة عن عدم الالتزام بشروط العقود والاتفاقيات.

#### 2- الإشراف على الكادر المنفذ للمراجعة.

#### 3- ضرورة إجراء اختبار مطابق للقوانين واللوائح المطبقة.

يجب أن توضح المراجعة مدى الانسجام مع القوانين والأنظمة النافذة، وقد بين هذا المعيار، أنه على المراجعين الفهم الكامل للغش والاحتيال المحتمل للقوانين والأنظمة، وعليهم أن يمارسوا واجب العناية المهنية في تعقب أدلة الغش والتصرفات غير القانونية المحتملة وقد تم التطرق لهذا الموضوع عند تناول مسؤوليات المراجع.

#### 4- ضرورة الفهم الكافي لنظام الرقابة الداخلية.

1 - مصطفى على خضير، (1996)، المراجعة : المفاهيم والمعايير والإجراءات، ط2، جامعة الملك سعود، المملكة العربية السعودية، ص39-40.

2 - الاتحاد الدولي للمحاسبين، (2007)، إصدارات المعايير الدولية لممارسة أعمال المراجعة والتأكيد وقواعد أخلاقيات المهنة، ترجمة المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، عمان، الأردن، ص332.

3 - سعيد سليمان، مرجع سابق، ص108-109.



يجب على المراجع الحصول على الفهم المناسب لمكونات الرقابة الداخلية<sup>1</sup> لتحقيق الأهداف التالية  
2:

- تصميم الاختبارات وتحديد حجم العينة.
  - تحديد الأخطاء الجوهرية التي يمكن أن تتضمنها القوائم المالية.
  - دراسة وفهم المخاطر التي يمكن أن تنتج عن حدوث الأخطاء الجوهرية.
  - إصدار تقرير بالملاحظات عند وجود ضعف في نظام الرقابة الداخلية، وإعداد التوصيات والاقتراحات التي يراها مناسبة لمجلس الإدارة بهدف تطوير نظام الرقابة الداخلية ومعالجة النقص.
- 5- الحصول على أدلة الإثبات.

وتعني عملية جمع الأدلة وتقييمها لغرض الوصول إلى مستوى معين من الثقة ودرجة الدقة في السجلات المحاسبية والبيانات والقوائم المالية وبما يمكن من تكوين رأي مهني محايد بصدد<sup>3</sup>. باختصار نستطيع القول أنه ينبغي مطابقة عملية المراجعة لمعايير العمل الميداني ومعايير إعداد التقارير وقد يحدث في بعض الأحيان أن يكون المراجعون الحكوميون غير قادرين على إتباع المعيار الملائم وغير قادرين على الانسحاب من المراجعة، وفي مثل هذه المواقف، يجب أن يكشف المراجعون حقيقة أنه لم يتم إتباع معيار ملائم والأسباب والآثار الناتجة عن عدم إتباعه على نتائج المراجعة، ويجب أن يوثق في أوراق العمل تحديد المراجعين لمعايير معينه لم يتم تطبيقها في المراجعة (ب) توجد مجموعة من المعارف الفنية بشأن أنواع المراجعة واختبارات وإجراءات ومناهج العمل عامة أو نوعية معينه من الصناعات أو نماذج مراجعة، ويجب أن يكون لدى المراجعين معرفة كافية بهذه المعارف لتطبيقها في المراجعة.

ونحن نرى أن هذا يتطلب من جهاز المراجعة ما يلي:

- 1- التأكد عند اختيار أو تعيين الموظفين من توفر المؤهل والمهارات والمعارف المختلفة والمتعلقة بالعديد من مجالات المراجعة، مثل تكنولوجيا المعلومات والاقتصاد والمحاسبة والإحصاء والإلمام بالقضايا البيئية والاجتماعية... الخ
- 2- الاستمرار في دعم البرامج التدريبية الموجهة لمراجعي الجهاز في مجالات الرقابة المختلفة، وفي سبيل التعرف على أهم التطورات التي تحصل في هذه المجالات لكي لا يكون مراجعو الجهاز بمعزل عنها.

(ج) تشمل العناية المهنية الواجبة أيضا تحقيق تفهم متبادل لأهداف ومجال المراجعة مع الجهة موضوع المراجعة، ومع الذين قرروا المراجعة، وتشمل تحقيق تفهم تطبيقي للعمليات التي تتم مراجعتها.

1 - احمد حلمي جمعة، (2005)، المدخل إلى التدقيق الحديث، مرجع سابق، ص 82.  
2 - توماس وليم، وامرسون هنكي، المراجعة بين النظرية والتطبيق، مرجع سابق، ص 367.  
3 - خالد ياسين القيسى، (2004)، فلسفة الإثبات في الرقابة المالية، مجلة الرقابة المالية، ديسمبر، ص 15.

د) الاعتماد على عمل الآخرين.

أجازت معايير المراجعة الحكومية للمراجعين الحكوميين، استخدام عمل الآخرين (مراجعون خارجيون - داخليون - استشاريون) لتجنب ازدواج جهود المراجعة بعد الاقتناع بجودته عن طريق الاختبارات المناسبة وذلك لأن الاعتماد على الآخرين سيقال من كمية الجهد الضروري لإتمام عملية المراجعة كما قد يؤدي إلى تخفيض التكلفة.

وعند تحديد ما إذا كان مراجع الجهاز سيعتمد على عمل الآخرين يجب أن يهتم بما يلي:

1- عندما يكون المراجعون الآخرون مراجعين خارجيين ينبغي أن تشمل الاختبارات القيام باستفسار عن السمعة والكفاءات، والاستقلالية المهنية للمراجعين كما ينبغي القيام ببعض الإجراءات الإضافية مثل:

- الإشراف على إجراءات المراجعة المتبعة ونتائج المراجعة التي قام بها المراجعون الآخرون.

- معاينة برامج المراجعة للمراجعين الآخرين.

- معاينة أوراق العمل التي تشمل تقييمهم لنظام الرقابة الداخلية.

2- عند ما يكون المراجعون الآخرون مراجعين داخليين: تشمل الاختبارات ما يلي:

- تقييم كفاءة المراجعين الداخليين.

- تقييم استقلاليتهم.

- تحديد ما إذا كان عملهم مقبولا عن طريق الفحص على أساس الاختبار للأدلة المستندية لما تم من أعمال.

- القيام باختبارات للعمل.

3- عند الاعتماد على عمل غير المراجعين (الاستشاريين والخبراء) الذين يتم تعيينهم للمساعدة في المراجعة.

فبالإضافة لقيام مراجعي الجهاز بالاستفسار عن السمعة المهنية وكفاءة واستقلالية الأشخاص الذين تم تعيينهم كمساعدين في المراجعة، ينبغي عليهم القيام بالآتي:

- القيام باختبارات وإجراءات إضافية، كمعاينة الإجراءات المتبعة ونتائج ما تم من العمل.

- معاينة برنامج و أوراق العمل.

- إجراء اختبارات تكميلية لما تم من عمل.

- مراعاة الطرق أو الافتراضات المستخدمة في جهاز المراجعة.

من الواضح أن معايير المراجعة الحكومية كلفت المراجع القيام بهذه المهمة بنفسه أو أحد أعضاء المراجعة، وافترضت قدرتهم على ذلك، لذلك طالبت من الأجهزة العليا للرقابة المالية ضرورة توفر المهارات والمعارف المختلفة في العديد من المجالات.

هـ) تشمل العناية المهنية الواجبة أيضا متابعة النتائج والتوصيات المعلومة عن أعمال المراجعة السابقة التي قد يكون لها أعلى أهداف المراجعة الحالية لتحديد ما إذا كان قد تم اتخاذ أعمال فورية وتصحيحية

ملائمة عن طريق إدارة الجهة. والأخيرة هي المسؤولية أساسا عن توجيه عمل ومتابعة التوصيات، ويجب أن يكشف تقرير المراجعة النتائج والتوصيات المعلومة وغير المصححة، وذات الدلالة المادية عن أعمال المراجعة السابقة التي تؤثر على هدف المراجعة الحالية.

وباختصار يتطلب هذا المعيار من المراجعين مراعاة العناية المهنية اللازمة في إنجاز المراجعة وفي إعداد التقارير ذات العلاقة، ومن الاعتبارات التي تؤخذ في الحسبان تلك الإجراءات الضرورية لتحقيق أهداف المراجعة، والأهمية النسبية لدى تحديد الاختبارات والإجراءات والمنهج المطبق في المراجعة، وفعالية الرقابة الداخلية والتكلفة والعائد عند تحديد مدى العمل الذي يجب أن ينجز، ومن تدابير العناية المهنية متابعة جهاز المراجعة المهنية لتنفيذ ملاحظاته وتوصياته السابقة وأثرها في المراجعة الحالية.

#### 4.6. 2.1 معيار بذل العناية المهنية الصادرة عن التشريعات والمنظمات المهنية البريطانية

كما سبق أن أوضحنا، فإنه لم يرد في معايير المراجعة بالمملكة المتحدة أي معايير شخصية، وإنما قانون الشركات لسنة 1985 م والقانون المعدل له لسنة 1989 م قد شملا معيار التأهيل العلمي والعملي ومعيار الاستقلالية. وبدورها تضمنت قواعد السلوك المهني هذين المعيارين بالإضافة إلى معيار العناية المهنية، كما تم التطرق إلى معيار بذل العناية المهنية في عدة فقرات واردة في المعايير البريطانية التي تتشابه إلى حد كبير في جميع الجوانب الجوهرية مع معايير المراجعة الدولية. ويرجع ذلك إلى أن "مجلس ممارسات المراجعة" البريطاني قد أوضح أنه يدعم لجنة معايير المراجعة الدولية المنبثقة عن الاتحاد الدولي للمحاسبين في تحقيق هدفها، الذي يتمثل في توحيد ممارسات المراجعة على مستوى العالم، ولذلك فإنه سوف يقوم بصياغة معايير المراجعة البريطانية، في ضوء معايير المراجعة الدولية، التي سيتم التطرق إليها في الجزء القادم من هذا الفصل.

#### 4.6. 2.4 معايير بذل العناية المهنية الصادرة عن بعض الدول العربية.

##### 4.6. 1.2.4 معيار بذل العناية المهنية اللازمة الصادرة عن التشريعات والمنظمات المهنية المصرية

ورد هذا المعيار في مادتين من دستور مهنة المحاسبة، حيث أوجبت المادة التاسعة على المراقب أن يؤدي عمله بحرص وعناية، وأن يبذل المهارة المعقولة في حدود القواعد والمبادئ المتعارف عليها والموصى بها، أما المادة العاشرة فأشارت إلى أن عدم إدراك المراقب لواجباته المهنية لا يعفيه من المسؤولية، حيث أن الجمهور يتوقع منه أداء مهمته على مستوى عالٍ وبعناية معقولة في كل ما يؤديه. كما وردت في عدة فقرات من معايير المراجعة الصادرة عن المعهد المصري للمحاسبين والمراجعين. والتي لا تتعدى كونها ترجمة للمعايير الدولية للمراجعة.<sup>1</sup> أما فيما يتعلق بقانون الجهاز المركزي

1 - صادق حامد مصطفى، (2006)، دراسة انتقادية لآثار تطبيق معايير المحاسبة والمراجعة الدولية على المؤسسات المالية في مصر، ورقة مقدمة لمؤتمر مهنة المحاسبة والمراجعة في عالم متغير، ص 21

للمحاسبات فقد وضع بشكل قاطع في المادة رقم (11) تحديدا واضحا لأهم مظاهر وحالات المخالفات المالية وكذلك ما ورد بالمادة (12) من تحديد لماهية المخالفات الإدارية، ولاشك أن تحديد هذه الحالات تساعد على توفر العناية المهنية.

#### 2.2.4.6 معيار بذل العناية المهنية اللازمة الصادرة عن الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين

حددت معايير المراجعة السعودية الصادرة عن الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين، وكذلك الصادرة عن ديوان المراقبة العامة معيارا خاصا للعناية المهنية اللازمة والذي اعتمد على أربعة أسس<sup>1</sup>:

- 1- يجب على المراجع بذل العناية المهنية اللازمة في جميع مراحل المراجعة وأن يقوم بتطبيق معايير المراجعة بدرجة من الحرص المتوقعة من مراجع مؤهل تأهيلا مهنيًا كافيًا.
- 2- يجب على المراجع أن يكون على درجة كافية من الدراية بأمر المؤسسة وظرفها وخططها والاستخدامات المتوقعة للقوائم المالية وتقريره عنها.
- وهذه الفقرة تحمل عبئا كبيرا على المراجع، وذلك لأن تلك القوائم يتم استخدامها عن طريق مستخدمين متعددي الأغراض وفي مختلف المجالات
- 3- يجب على المراجع أن يتحرى الحقائق إلى أن يصل إلى نتائج موضوعية ولا يعتمد على وجهة نظر مغرضة.
- 4- يجب على المراجع الاستعانة بخبرة ومهارات الآخرين إذا تطلبت الأمور درجة من الخبرة والمهارة لا تتوفر لديه.

مما سبق نلاحظ أن المعيار السعودي حدد أربعة متطلبات يجب على المراجع إتباعها بحرص في كافة مراحل المراجعة لإخلاء مسؤوليته، وهي الالتزام بتطبيق معايير المراجعة في جميع مراحل عملية المراجعة والإلمام التام بأمر المؤسسة وعدم التردد في استشارة الآخرين إذا تطلبت الأمور درجة من الخبرة والمهارات لا تتوفر لديه والالتزام بالموضوعية في الوصول إلى النتائج والآراء.

#### 3.4.6 معايير بذل العناية المهنية الصادرة عن المنظمات المهنية الدولية.

#### 1.3.4.6 معيار العناية المهنية اللازمة الصادر عن الاتحاد الدولي للمحاسبين.

اهتمت معايير المراجعة الدولية بالعناية المهنية اللازمة، حيث وردت في عدد من المعايير على النحو التالي:

- 1) نص المعيار الدولي رقم (220) بعنوان "الرقابة على جودة أداء عملية المراجعة" في إحدى فقراته، تحت عنوان، تفويض الأعمال، على أنه: يجب على مؤسسة المراجعة أن يكون لديها تعليمات واضحة فيما يتعلق بتفويض الأعمال للموظفين في مكتب المراجعة، بحيث يتم التفويض

1 - الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين ([www.socpa.org.sa/ind](http://www.socpa.org.sa/ind)) معيار بذل العناية المهنية اللازمة، ص139.

للأشخاص الذين يمتلكون درجة من الكفاءة والتدريب المهني الذي يمكنهم من القيام بواجباتهم بالشكل المعقول<sup>1</sup>.

(2) جاء في المعيار الدولي للمراجعة رقم (600) بعنوان استخدام عمل مراجع آخر في فقرته الثامنة والتاسعة على التوالي ما يلي<sup>2</sup>:

أ- يجب على المراجع الرئيسي تنفيذ إجراءات معينة للحصول على أدلة إثبات كافية وملائمة بأن عمل المراجع الآخر يلائم الأغراض التي يحتاجها المراجع الرئيسي في إطار المهمة المحددة.

ب- ينبغي على المراجع الرئيسي توجيه نظر المراجع الآخر إلى الأمور التالية:

1- متطلبات الاستقلالية بالنسبة لكل من المؤسسة والوحدة التابعة لها والحصول على إقرار كتابي بتلبية هذا المتطلب.

2- الاستفادة المنتظرة من عمله وتقريره، والقيام بالتنسيق بين مجهوداتهما في بداية مرحلة التخطيط للمراجعة وقد يخطر المراجع الرئيسي المراجع الآخر بعدة أمور مثل العمليات التي تحتاج إلى عناية خاصة والإجراءات الواجبة لتحديد المعاملات المتداخلة داخل المجموعة والتي قد يتطلب الإفصاح عنها والجدول الزمني للانتهاء من عملية المراجعة.

(3) ورد في معيار المراجعة الدولي رقم (610) بعنوان "استخدام عمل المراجعة الداخلية وفقا للمعايير الدولية": يجب على المراجع الخارجي للحصول على التفهم والتقييم المبدئي لوظيفة المراجعة الداخلية أن يسترشد بالأسس التالية (الموقع في الهيكل التنظيمي، نطاق الوظيفة، الكفاءة المهنية، العناية المهنية المعتادة) وقد نص في هذا الخصوص يجب على المراجع الخارجي أن يتأكد من أن العمل في قسم المراجعة الداخلية يتم وفقا للتخطيط الموضوعي لها ويتم الإشراف عليها بشكل ملائم وكذلك يتم توثيقها باستخدام أدلة إثبات وأوراق عمل وبرامج مناسبة للمراجعة<sup>3</sup>.

(4) تناولت الفقرة الثانية من المعيار الدولي للمراجعة رقم (620) تحت عنوان "استخدام عمل الخبير" أهم المتطلبات التي يتوجب على المراجع تنفيذها والالتزام بها عند استخدام عمل الخبير بشأن بعض القضايا الغامضة والحساسة، ويتضح ذلك من النص على استخدام عمل الخبير بأنه يجب حصول المراجع على أدلة إثبات كافية وملائمة، تؤكد كفاية مثل هذا العمل لأغراض المراجعة<sup>4</sup>.

**ونستخلص من خلال استعراض نصوص الفقرات السابقة ما يلي:**

1 - علي عبد القادر الذنبيات، (2009)، تدقيق الحسابات في ضوء المعايير الدولية نظرية تطبيق، مرجع سابق، ص 60 - 61.  
2 - طارق عبد العال حماد، موسوعة معايير المراجعة، الجزء الثالث، مرجع سابق، ص 46.  
3 - الاتحاد الدولي للمحاسبين، (2001)، إصدارات المراجعة والسلوك الأخلاقي، تعريب جمعية المجمع العربي للمحاسبين القانونيين (2003)، عمان، ص 360-361.  
4 - أمين السيد احمد لطف، (2003-2004)، موسوعة المعايير الدولية للمراجعة وإيضاحات تطبيقاتها باللغتين العربية والانجليزية، كلية التجارة، جامعة القاهرة، ص 620 - 617.

- 1- لم تحدد معايير المراجعة الدولية معيارا خاصا بالعباية المهنية اللازمة، وإنما تناولت هذا الجانب من خلال مجموعة من القواعد ضمن المعايير السابقة.
  - 2- أوجبى معايير المراجعة الدولية صفات محددة لمن يؤدي العبابة اللازمة بأن يكون ذوى عبابة وكفاءة وتدريب فى مجال المراجعة، تلبية لمعيار التأهيل العلمى والعملى للمراجع.
  - 3- لم تراعى المعايير الدولية النص على ضرورة التزام المراجع بتطبيق معايير المراجعة، باعتبار ذلك يمثل مقياسا لبذل العبابة المهنية اللازمة.
  - 4- امتد مفهوم العبابة المهنية اللازمة فى ضوء المعايير الدولية ليشمل العبابة المهنية للمراجع الداخلى، وأوجبى المعايير الدولية على المراجع الخارجى أن يتحقق من هذه العبابة عن طريق وجود أدلة مراجعة داخلية كافية وبرامج مراجعة وكذلك أوراق عمل منظمة.
- 2.3.4.6 معيار بذل العبابة المهنية اللازمة الصادر عن منظمة الإنتوساي.**

نص المعيار الثالث من المعايير العامة الصادرة عن المنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة والمحاسبة (الإنتوساي) ضرورة أن يمارس المراجع وجهاز المراجعة المالية العبابة والاهتمام اللزيمين عند تطبيق المعايير الدولية للرقابة المالية، ويشمل ذلك العبابة اللازمة عند تخطيط الإثباتات وجمعها وتقييمها وفى إعداد التقارير بشأن النتائج والتوصيات<sup>1</sup>.

وتحدد الفقرات التالية العبابة اللازمة كمعيار رقابى<sup>2</sup>:

1- يجب أن يكون جهاز المراجعة المالية موضوعيا عند مراجعته للجهات الخاضعة لرقابته، ونزيبها فى تقييماته وإعداد التقارير حول نتائج المراجعة.

ونظرا لأهمية هذا الموضوع فقد أكدت وثيقة أخلاقيات المهنة الصادرة عن الإنتوساي فى الفصل الثانى والثالث على ضرورة نزاهة وموضوعية المراجع وجهاز المراجعة المالية<sup>3</sup>.

2- ينبغى أن يكون أداء المهارات الفنية وممارستها، فى مستوى من الجودة يتناسب مع تنفيذ مهمة رقابية معينة، ويتطلب ذلك اليقظة من المراجع إلى بعض الأمور مثل مواطن الضعف الرقابى والأخطاء والمعاملات غير المألوفة، عدم كفاية الدفاتر والسجلات، والظروف التى تشير إلى الغش.

3- فى حال وجود معايير ومبادئ متعلقة بالمحاسبة وإعداد التقارير بالمؤسسات العامة التى وضعت بواسطة جهات معترف بها يمكن للجهاز استخدام هذه المعايير فى سياق العمل المهنى والمراجعة.

أجاز المعيار السابق استخدام المعايير من قبل الأجهزة العليا للرقابة والصادرة عن المنظمات الأخرى بشرط أن يكون معترفا بها مثل المعايير الصادرة عن (AICPA&IFAC)

1 - حسن فليح القطيش، (2006)، تطوير مشروع لزيادة فاعلية ديوان المحاسبة فى تدقيق الأداء فى القطاع الحكومى الأردنى بالمقارنة مع التجارب العالمية، رسالة دكتوراه، غير منشورة، كلية الدراسات المالية والإدارية، جامعة عمان العربية، ص 97.

2 - المنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة والمحاسبة، (1995)، المعايير الرقابية، وتعديلاتها، ص 25-27.

3 - المنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة والمحاسبة، أخلاقيات المهنة، مرجع سابق، ص 11-12.

4- عندما يعتمد جهاز المراجعة المالية على عمل الآخرين (خبراء خارجيين كمستشارين وأخصائيين خارجيين) فعليه أن يولي العناية اللازمة للتأكد من أن هؤلاء ذوو كفاءة ومهارة في المهام المكلفين بها، لضمان الحفاظ على نوعية العمل الرقابي، ولا يعفى حصول الجهاز على النصح من الخبراء من مسؤوليته في الرأي الفني والاستنتاجات التي تم التوصل إليها حول مهمة الرقابة.

5- يجب على جهاز المراجعة المالية عند استخدام عمل المراجعين الآخرين، اتخاذ إجراءات كافية لتوفير الضمان بأن المراجعين قد مارسوا العناية اللازمة واتباع المعايير الرقابية ذات الصلة

6- على المراجع أن لا يستعمل المعلومات المتعلقة بالجهة الخاضعة للمراجعة إلا في حدود القانون.

**باختصار يعني هذا المعيار أن على المراجع والجهاز الأعلى للرقابة أن يمارس العناية اللازمة عند تطبيق المعايير الدولية للرقابة المالية، والمحافظة على الموضوعية والنزاهة والاستقلالية عند تطبيق الأحكام المهنية على كافة مناحي العمل الرقابي، وأن يكون أداء المهارات الفنية وممارستها بمستوى من الجودة يتناسب مع تعقيدات العملية الرقابية. وعلى مراجعي الجهاز أن يكونوا يقظين لمواطن الضعف وعدم الكفاية في مسك الدفاتر والسجلات وكذلك تطبيق المعايير في العملية الرقابية التي يقومون بها، وعند الاستعانة بخبراء وأخصائيين خارجيين على الجهاز ضمان أنهم مارسوا العناية اللازمة وأنهم اعتمدوا على المعايير الرقابية المتعلقة بعملية المراجعة .**

**من خلال استعراض معيار بذل العناية اللازمة، كما هو وارد في المعايير الدولية للرقابة المالية يمكن تسجيل بعض الملاحظات التالية:**

1- نصت المعايير الدولية للرقابة المالية على ضرورة التزام مراجع الجهاز بتطبيق معايير الرقابة الصادرة عن منظمة الإنتوساي، باعتبار ذلك يمثل مقياساً لبذل العناية المهنية اللازمة.

2- على الرغم من أن المعايير الدولية للرقابة المالية أجازت للجهاز والمراجع الاستعانة بالخبرات المتخصصة لإتمام عملية المراجعة (خبراء وأخصائيين خارجيين، عمل المراجع الآخر) وذلك لتعويض النقص في مهارة الجهاز وخاصة في ظل المراجعة الشاملة مما يزيد من العناية المهنية للجهاز ويحقق الجودة المطلوبة. إلا أنها يعيب عليها ما يلي:

أ- لم توضح الإرشادات أو الخطوات التي ينبغي إتباعها من قبل الجهاز للتأكد من ملاءمة هؤلاء الخبراء للمهام المكلفين بها من حيث ( السمعة المهنية والكفاءة العلمية والاستقلالية)، بمعنى أنها لم تضع قواعد محددة واضحة يتم من خلالها تقييم أداء الخبراء من خلال استخدام أساليب موضوعية في التقييم.

ب- لم تشر إلى إمكانية اعتماد مراجعي جهاز المراجعة المالية على عمل المراجع الداخلي على الرغم أنه في الكثير من الأحيان يكون عمل المراجع الداخلي مفيداً للمراجع الخارجي وخاصة عند تحديده لطبيعة وتوقيت نطاق إجراءات مراجعته.

#### 4.4.6 معيار بذل العناية المهنية الصادر عن التشريعات الليبية.

##### 1.4.4.6 معيار بذل العناية المهنية الوارد في قانون تنظيم المهنة.

بالنسبة للقانون 116 لسنة 1973 م المتعلق بتنظيم المهنة في ليبيا لم يتطرق إلى معيار بذل العناية المهنية، باستثناء ما ورد في المادة (49) والتي تم الإشارة إليها عند استعراض قواعد وآداب السلوك المهني في ليبيا.

##### 2.4.4.6 معيار بذل العناية المهنية الوارد في قانون جهاز المراجعة ولائحته التنفيذية.

فيما يتعلق بالقانون رقم (3) لسنة 1375 و.ر بشأن إنشاء وتنظيم جهاز المراجعة المالية، فقد ورد معيار بذل العناية المهنية في النصوص القانونية التالية:

(1) نصت المادة (15) من قانون الجهاز على ما يلي:

أ- يجوز للجهاز الاستعانة بمكاتب مراجعة حسابات من غير أعضاء الجهاز لمراجعة وفحص ميزانيات الهيئات والمؤسسات والشركات العامة المملوكة للدولة كلياً أو جزئياً، ويكون تكليف هؤلاء المراجعين بقرار من اللجنة.

ب- مع عدم الإخلال بمسؤولية مراجعي الحسابات أمام الجهات المشار إليها في الفقرة السابقة يكون هؤلاء المراجعون مسؤولين أمام الجهاز عن قيامهم بفحص ومراجعة حسابات هذه الجهات.

ج- للجهاز الاتصال بمراجعين حسابات الجهات المشار إليها في البند (1) من هذه المادة وإعطائهم التوجيهات المتعلقة بطريقة الفحص والمراجعة وعليهم أن يوافقوا الجهاز بالتقارير التي يعدونها بشأن المهام المكلفين بها وللجهاز أن يقوم بمراجعة هذه التقارير وأن يستوفي ما يشوبها من نقص أو عدم وضوح أو أن يكلف المراجعين المذكورين بهذا الاستيفاء.

(2) أجازت المادة (46) للجهاز الاستعانة بالخبراء لمساعدة في عملية المراجعة حيث نصت على "للجهاز الاستعانة بذوي الخبرة في المسائل المالية من بين العاملين بالجهاز أو من خارجه ويصدر بالاستعانة من خارج الجهاز قرار من الأمين، وتكون للتقارير المالية التي يعدها الجهاز حجة التقارير الصادرة عن مركز الخبرة القضائية والبحوث.

من المادة السابقة نلاحظ أن هناك خلطاً أو غموضاً في تعريف الخبير حيث يقصد بالخبير، شخصاً أو مكتباً، يمتلك مهارة أو معرفة خاصة في مجال معين بخلاف المحاسبة والمراجعة ولا ينطبق ذلك على استخدام عمل الخبير الذي يعد أحد أعضاء فريق المراجعة أو الشخص الذي ترتبط مهاراته أو معرفته الخاصة بالشؤون الداخلية للعميل أو الأنشطة التي يمارسها، مثل مدير الائتمان بمنشأة العميل<sup>1</sup>

1 - عبد الوهاب عبده غانم، (1996)، مدخل مصداقية المصدر كأساس للحكم على مدى كفاية وملاءمة أدلة الإثبات في المراجعة، المجلة المصرية للدراسات التجارية، كلية التجارة، جامعة المنصورة، العدد الثاني، ص300.



#### 3.4.4.6 تقييم معيار بذل العناية المهنية الواردة في التشريعات الليبية.

ونتيجة لاستقراننا للنصوص والقوانين المتعلقة بمعيار العناية المهنية والواردة في التشريعات والقوانين الليبية المعنية، نخلص إلى الآتي:

1- لم توضح النصوص السابقة مفهوما واضحا ومحددا للعناية المهنية التي يجب على المراجع أن يلتزم بها.

2- أجاز قانون جهاز المراجعة المالية استخدام عمل الآخرين (المراجعون الخارجيون، وذوو الخبرات المتخصصة) لتعويض أي نقص في مهارة المراجع وخاصة في ظل المراجعة الشاملة، مما يزيد من العناية المهنية ويحقق أهداف الجهاز بكفاءة وفعالية إلا أنه أغفل بعض الأمور المهمة في هذا المجال منها:

أ- لم يشر قانون الجهاز إلى استخدام عمل المراجع الداخلي من قبل مراجع الجهاز أسوة بما جاء في معايير المراجعة الأخرى (معايير المراجعة الأمريكية، المعايير الدولية للمراجعة، معايير المراجعة الحكومية الصادرة عن مكتب المحاسبة العامة). على الرغم من المزايا العديدة التي قد يحصل عليه مراجع الجهاز من استخدامه لعمل المراجع الداخلي لعل أهمها: اطمئنانه لدقة نظام الرقابة الداخلية وتقديره فعاليتها لأن هذه الأخيرة تختص بتقييم فعالية أدوات الرقابة الأخرى وتعمل على تقليل ارتكاب الأخطاء والتلاعب بالسجلات، وتساهم كذلك في تضيق نطاق عمل المراجع الخارجي، كما توفر أحيانا معلومات حول عمليات الفروع. لكل هذه الاعتبارات لا شك أن درجة المخاطر المتعلقة بالمراجعة ستزول أو تصبح مراقبة وتحت السيطرة.

ب- لم يشر القانون إلى الإجراءات أو الاعتبارات المختلفة التي يجب على المراجع أو الجهاز أخذها في الحسبان عند استخدام عمل الآخرين، للتأكد من أن العمل المؤدى منهم كافيا ومناسبا ومحققا لأهداف الجهاز.

ج- لم يشر قانون الجهاز إلى استخدام عمل المراجع الآخر.

وعمليا توصلت إحدى الدراسات<sup>1</sup> إلى وجود قصور في أداء جهاز المراجعة المالية (جهاز الرقابة الشعبية) لمسؤوليته تجاه إحدى الشركات الخاضعة لمراجعته (شركة لافيكو) نتيجة لعدة أسباب من أهمها عدم الاهتمام بتقرير المراجع الخارجي المصري على حسابات وقوائم شركة لافيكو، مما يترتب عنه الإخلال بمقتضيات أحد معايير المراجعة (العناية المهنية) المتعلق باستخدام عمل مراجع آخر، إذ يقع على الجهاز (بصفته المراجع الأساسي) عبء التوجيه والإشراف والرقابة على المراجعين الآخرين بالبيئات المختلفة والتعاون والتنسيق معهم، والتأكد من أن أعمالهم ملائمة لتحقيق أهداف الجهاز وله في سبيل ذلك الحق في مناقشة المراجع الآخر في إجراءات المراجعة المتبعة وفحص الملخصات واستعراض أوراق عمله والنتائج التي توصل إليها وعليه بحث ودراسة هذه النتائج مع إمكانية إجراء اختبارات إضافية للسجلات والقوائم المالية.

3- لم يشر المشرع إلى ضرورة التزام المراجع بالموضوعية في أداء عمله، وصياغة نتائجه وآرائه<sup>2</sup>.

1 - محمد صلاح الدين محمد، (2004)، دراسة تحليلية لدور جهاز الرقابة الشعبية الليبي تجاه الاستشارات الخارجية بجمهورية مصر العربية، المجلة العلمية لكلية التجارة "بنات" جامعة الأزهر، ص 328-329.

2 - نصر صالح، مرجع سابق، ص33.

ومن خلال استعراض معيار بذل العناية المهنية في معايير المراجعة الصادرة عن المنظمات المهنية المختلفة، يمكن القول أن العناية المهنية اللازمة يقصد بها التزام المراجع بمستوى معين من الأداء عند ممارسة المهنة، وهذا المستوى من الأداء يتم تحديده بواسطة العديد من العوامل أهمها:

- 1- الالتزام بمبادئ المحاسبة ومعايير المراجعة الصادرة عن المنظمات المهنية المختلفة بهدف المحافظة على مستوى أداء مميز لمزاولي المهنة.
- 2- التمسك والالتزام بقواعد وآداب السلوك المهني.
- 3- التمسك بنصوص القوانين المختلفة المحددة للمسؤوليات القانونية والتي تمثل الحد الأدنى للعناية المهنية المطلوبة
- 4- إسناد مهام المراجعة لأفراد مؤهلين علمياً، وعلى قدر كاف من التدريب ثم الإشراف عليهم أثناء تنفيذهم لتعليماته.

وعند مقارنة هذه العوامل بما هو موجود في جهاز المراجعة المالية في ليبيا، نلاحظ عدم وجود معايير خاصة بالبيئة الليبية، فالجهة المشرفة على مهنة المراجعة والمحاسبة في ليبيا (نقابة المحاسبين والمراجعين الليبيين، جهاز المراجعة المالية) لم تقم بإصدار أي معايير للمراجعة حتى الآن، كما أن القوانين والتشريعات المنظمة لمهنة المراجعة، لا يوجد بها إطار متكامل للمعايير، فعلى سبيل المثال لم تتعرض هذه القوانين لمعايير العمل الميداني ولا لمعايير التقارير.

أما فيما يتعلق بمبادئ المحاسبة، فقد حاولت نقابة المحاسبين والمراجعين الليبيين في نهاية سنة 2006 وضع مبادئ للمحاسبة في ليبيا، إلا أنها وقعت في خطأ كبير وهو الاجتهاد في المجال المحاسبي بمعزل عن الظروف البيئية المحيطة، وكان نتيجة لهذه المحاولة إدخال النموذج الدولي المشترك كدفعة واحدة إلى ليبيا، على الرغم من أن نموذج المحاسبة الدولية المشترك لا يمثل نموذجاً يصلح للتطبيق دفعة واحدة في دولة نامية (مثل ليبيا)، لأن النموذج مصمم لمعالجة حالات خاصة من الشركات تتميز بكونها متعددة الجنسية، وكبيرة الحجم.

كذلك الحال بالنسبة لآداب وقواعد السلوك المهني فلا توجد إلى حد الآن قواعد أساسية تفصيلية تحكم السلوك المهني للمراجعين الليبيين، فضلاً عن عدم وجود نص قانوني محدد يمكن المراجع الخارجي الليبي من معرفة نطاق وحدود مسؤوليته.

ومما سبق يمكن القول عدم وجود معيار مستقل ومتكامل للعناية المهنية اللازمة يوضح ما هو المقصود بالعناية المهنية، والشروط الواجب توافرها فيمن يمارسون الحكم الشخصي بالعناية والكفاءة اللازمة، وما هو مستوى العناية المهنية المطلوبة حتى يمكن للمراجع أن يؤدي عمله بنجاح الأمر الذي يؤدي إلى عدم بذل مراجع الجهاز أو المراجع الخارجي المكلف من قبل الجهاز العناية المهنية الكاملة عند مراجعته للقوائم المالية بالشركات الخاضعة لمراجعتة مما يؤثر سلباً على تقرير المراجع ويؤدي إلى فقدان الثقة بالمهنة



## خلاصة الفصل السادس

استعرض هذا الفصل مفهوم العناية المهنية اللازمة، وقد اتضح اختلاف الآراء حول مفهوم دقيق للعناية المهنية، وظهرت في هذا الصدد ثلاثة معايير، وهي المعيار الموضوعي والشخصي والمختلط، ومن أكثر تلك المداخل قبولاً هو المعيار الموضوعي، الذي يتم التركيز فيه على سلوك الرجل العادي، والاهتمام بالظروف الخارجية المحيطة دون الظروف الشخصية لمراجع الحسابات.

كما تناول مسؤولية مراجع الحسابات وذلك لارتباط تحديد مسؤولية المراجع بشكل كبير بمعيار العناية المهنية، التي قسمت إلى مسؤولية قانونية وجنائية ومهنية و مسؤولية المراجع عن اكتشاف الأخطاء والغش، وأيضاً مسؤوليته عن تقييم قدرة المؤسسة على الاستمرار.

فالمسؤولية القانونية هي التي تنشأ في حالة وقوع أخطاء أو إهمال من جانب المراجع أثناء عملية المراجعة، وتسببت في إلحاق الضرر بالعميل أو الطرف الثالث، حيث تم تقسيم الطرف الثالث إلى طرف مستفيد بصورة مباشرة وأساسية من تقرير المراجعة وكون المراجع مسئولاً أمامه عن أي إهمال بسيط أو جسيم مثل مسؤوليته أمام العميل، إطرف أخرى يصبح المراجع مسئولاً أمامها عن الإهمال الجسيم والتلاعب فقط، وتتمثل المسؤولية الجنائية في القصد والتعمد في تزييف الحقائق لتضليل الغير. أما عن مسؤولية المراجع عن اكتشاف الأخطاء والغش، فقد أكدت جميع معايير المراجعة عن مسؤولية المراجع عن تقديم تأكيد معقول باكتشاف الأخطاء أو التلاعب ذات التأثير الجوهرية على القوائم المالية، وفيما يتعلق بمسؤولية المراجع عن تقييم قدرة المؤسسة على الاستمرار فالمراجع غير مسئول عن تقديم الضمان الكامل لقدرة الشركة على الاستمرار مستقبلاً - فترة غير محددة في الزمن - ولكنه مسئول عن تقديم تلك القدرة لفترة زمنية معقولة. وقد تم التوصل لعدم وجود نصوص قانونية محددة توضح مسؤوليات مراجع الحسابات في جهاز المراجعة المالية الليبي.

كما تناول هذا الفصل المسؤولية المهنية للمراجع والتي تنشأ نتيجة لعدم التزام المراجع بقواعد وآداب السلوك المهني، والتي قادتنا إلى دراسة قواعد السلوك المهني الصادرة عن أهم المنظمات المهنية في العالم وخاصة تلك الصادرة عن منظمة الإنتوساي مقارنتها مع قواعد السلوك المهني الموجودة في قانون جهاز المراجعة المالية ولائحته التنفيذية خصوصاً والتشريعات الليبية عموماً وقد تم التوصل إلى عدم وجود قواعد للسلوك المهني متكاملة في البيئة الليبية، كما أوضح هذا الفصل أنه يمكن للجهاز تخفيض احتمالات تعرضه للمسؤولية من خلال إتباعه لمجموعة من الإرشادات من أهمها الالتزام بمعايير المراجعة المتعارف عليها. كما استعرض هذا الفصل معيار بذل العناية المهنية في معايير المراجعة الصادرة عن المنظمات المهنية المحلية والدولية ومقارنتها مع التشريعات الصادرة عن جهاز المراجعة المالية في هذا الخصوص لمعرفة مدى توافر معيار بذل العناية المهنية في التشريعات المعنية وقد توصل إلى عدم وجود معايير متكاملة للعناية المهنية اللازمة في التشريعات الصادرة عن جهاز المراجعة المالية.

الخاتمة

## الخلاصة العامة

ولما كان الاستخدام الفعال للأموال العامة يشكل إحدى الدعائم الأساسية من أجل حسن إدارة تلك الأموال وفعالية القرارات الإدارية الصادرة عن السلطات المختصة، فإن تحقيق هذا الهدف يتطلب وجود جهاز أعلى للرقابة المالية يكفل القانون استقلاله، يتولى الرقابة المالية على الأجهزة الإدارية لضمان الاستخدام الفعال والمناسب للأموال العامة، وخاصة بعد أن توسع نشاط الدولة ليمتد إلى القطاعين الاقتصادي والاجتماعي.

وتختلف تشريعات الدول في تسمية أجهزة الرقابة المالية وتكوينها واختصاصاتها ومدى استقلالها ومواقعها في الهرم التنظيمي للدولة، إلا أنها تتفق على أنه لا يمكن للأجهزة العليا للرقابة أن تحدد أهدافها وأن تقوم برقابة فعالة وأن تعد تقارير ناجحة وأن تبدي آراء وملاحظات وتوصيات وتقتراح حلولاً مناسبة نتيجة قيامها بتلك الرقابة إلا إذا كانت هي ومراجعيها والمسؤولون عن المهام الرقابية يتمتعون بالاستقلالية الكافية ويمارسون العناية اللازمة ويتميزون بالمعرفة والمهارة التطبيقية .

قد بين الباحث في الفصول السابقة ضرورة وجود معايير للأداء المهني لمهنة مراجعة الحسابات بشكل عام، والمراجعة الحكومية بشكل خاص وذكر بان جميع الباحثين منفقون على أهمية وجود معايير تحكم وتنظم عملية المراجعة.

وعلى صعيد الإطار الرقابي فقد سعت المنظمات المحلية والإقليمية والدولية المتخصصة في مجالات المحاسبة والمراجعة إلى تضمين المعايير الصادرة عنها المعايير العامة للمراجعة ، فقد تناولت منظمة الإنتوساي ومكتب المراجع العامة (GAO) المعايير العامة للمراجعة و أصدرت مجموعة نشرات مفسرة لتلك المعايير .

فبالنسبة للمعيار الأول العام والمتعلق بالمؤهلات الواجب توافرها لدى المراجع وجهاز الرقابي فقد تضمن عدة فقرات تفسيرية منها يجب على الجهاز الأعلى الرقابي تبني سياسات وإجراءات من أجل تعيين الموظفين ذوي المؤهلات المناسبة و تأهيلهم وتدريبهم لتمكينهم من أداء مهامهم بصورة فعالة وإعداد الكتيبات وغيرها من الأدلة والتعليمات المكتوبة المتعلقة بتنفيذ العمليات الرقابية وتدعيم المهارات والخبرات المتوفرة داخل الجهاز الأعلى للرقابة والتعرف على ما ينقص من مهارات وتوزيعها توزيعاً جيداً، أما فيما يتعلق بالمعيار العام الثاني ألا وهو الاستقلالية فقد نص على ضرورة أن يتمتع المراجع والجهاز الأعلى للرقابة بالاستقلالية الكافية التي تمكنه من القيام بدوره في أعمال المراجعة والمساءلة بالنسبة للإدارة الحكومية والمؤسسات أو الأنشطة الخاضعة لرقابته، ويقتضي هذا المعيار تمتع المراجع و الجهاز بالاستقلال القانوني والتنظيمي عن السلطات التنفيذية الخاضعة لرقابته والاستقلال المالي و الإداري حتى يكون قادراً على القيام بمهامه و بالصلاحيات التي تساعد على فرض رقابته على الأموال العامة بالأساليب المناسبة . وفيما يخص المعيار العام الثالث وهو العناية المهنية الواجبة فقد أكدت هذه المنظمات على ضرورة أن يمارس المراجع والجهاز الأعلى للرقابة العناية المهنية اللازمة عند تنفيذ

العمليات الرقابية والإشراف عليها وعند إعداد التقارير المتعلقة بها وان يستخدم الطرق والممارسات الأعلى جودة في تنفيذ العمليات الرقابية وان يلتزم عند أداء المراجعة وتقديم التقارير بالمبادئ الأساسية والمعايير الرقابية المنفق عليها عموماً وان يكون مسؤولاً دائماً على تحسين المهارات اللازمة للقيام بواجباته المهنية

و أوضح الباحث من خلال ما تقدم بان جهاز المراجعة المالية في ليبيا ينفذ عملية المراجعة التي يمارسها على الجهات الخاضعة لرقابته بدون وجود معايير كاملة للأداء المهني صادرة ومعتمدة ، بالإضافة إلى عدم تبنيه أية معايير للمراجعة الصادرة عن المنظمات المهنية الرائدة في هذا المجال . وان كان قانونه ولائحته الداخلية قد تضمن بعضاً من هذه المعايير إلا أنها جاءت بشكل متناثر ما بين قانونه ولائحته التنفيذية والقرارات الصادرة عنه ، ودون ترابط ضمن منظومة فنية مقبولة ، كما أن بعض مواد هذا القانون والتي تنص على بعض المعايير لم توضح مقاصد المشرع بشكل صريح .

ويعتقد الباحث بان وجود معايير عامة للأداء المهني للمراجعة الحكومية في دولة نامية مثل ليبيا لن يحقق حسن أداء العمل الرقابي باكتشاف مخالفات القوانين و الأنظمة النافذة ،وحصر الأخطاء والارتكابات والحكم على صحة إدارة واستغلال الأموال العامة فحسب ، بل سوف يمتد بالتأكيد إلى ساحات واسعة من الفائدة العامة هي أكبر بكثير مما ذكر ،تتعلق بتحديد الفاقد والتالف الاقتصادي والاجتماعي .الذي يمكن أن يبلغ مليارات الدولارات والدولة الليبية في أشد الحاجة إليها فحصر الأموال الطائلة المجمدة بدون مبرر في المخزون ، والتحقق من صحة الجدوى الاقتصادي لكثير من المشروعات التي تنوي الدولة إقامتها .كل هذه الأمور تجعل مسألة الاهتمام بالرقابة المالية في ليبيا ووضع أسس سليمة لممارستها وفق معايير علمية للأداء المهني هامة جداً مهما بلغت أعباءها لما تعود به من فوائد على الاقتصاد الوطني.

## النتائج

توصل الباحث إلى عدة نتائج أهمها:

1- لم تقم المنظمة المهنية المشرفة على مهنة المراجعة والمحاسبة في ليبيا (نقابة المحاسبين والمراجعين الليبيين) بجميع الوظائف التي يجب على المنظمة المهنية القيام والتي من أهمها إعداد وتطوير معايير المحاسبة والمراجعة - إصدار قواعد وآداب سلوك المهنة - إصدار مجلة علمية - الإشراف على أعضاء المهنة - عقد محاضرات والندوات العلمية وإجراء امتحان مزاولة المهنة وتنظيم ومراقبة أي برامج للتعليم والتدريب المهني المستمر ، الشيء نفسه ينطبق على جهاز المراجعة المالية باعتبارهما من المنظمات الراعية للمهنة ،وبالتالي عدم قدرتهما على تطوير المهنة في ليبيا .

2- تفتقر ليبيا إلى وجود مجموعة معايير للمراجعة متكاملة وصادرة عن جهة معترف بها وملزمة لأعضاء المهنة ،فالمعايير الواردة بقانون مزاولة المهنة رقم (116) لسنة 1973 جاءت متفرقة

وغير كاملة ولم يطر عليه أي تعديل على الرغم من الانتقادات الموجهة إليه سواء كانت متعلقة بالتأهيل العلمي والعملي أو الاستقلالية أو بذل العناية المهنية والتي تم توضيحها في متأن البحث و بالإضافة إلى عدم تطرقه إلى معايير العمل الميداني ومعايير إعداد التقارير، فضلاً إلى ان هذا القانون صدر منذ أكثر من 38 عام ولم يشمل يد التعديل مما يجعله قاصراً عن توفير معايير تتلاءم مع ظروف العصر والتطورات الكبيرة التي حدثت في بيئة عمل المراجع .

3- لا توجد مجموعة معايير متكاملة للمراجعة في قانون (3) لسنة 2007 بشأن إنشاء جهاز المراجعة المالية ولا في لائحته التنفيذية.

3-1 على الرغم من أن قانون جهاز المراجعة المالية ولائحته التنفيذية قد وفر قدراً من الاستقلال المالي والإداري والعضوي للمراجع ولجهاز المراجعة المالية والذي قد يكفل له القيام بمهامه بحيادية واستقلالية إلا انه لم يتعرض إلى عدة نقاط من أهمها ما يلي :

3-1-1 تحديد الجهة المسؤولة عن الفصل في خلافات التي قد تحدث بين جهاز المراجعة المالية والجهات الخاضعة لمراجعته.

3-1-2 يمنع اللجنة الشعبية العامة للجهاز (رئيس الجهاز ونائبة و أعضاء اللجنة) أثناء توليهم مناصبهم في الجهاز من قيامهم بأية وظيفة يمكن أن تؤثر على استقلاليتهم. على الرغم من أهمية هذا النقطة في المحافظة على استقلال عضوية موظفي الجهاز وعدم إخضاعهم لأي سلطة خارجية ولضمان حيادهم وعدم وضعهم تحت تأثير المصالح الشخصية.

3-1-3 تغيير مراجع الجهاز خلال فترة زمنية محددة على الرغم من أن بقاء المراجع الخارجي في مراجعة وحدة اقتصادية معينة لفترة زمنية طويلة يؤدي إلى التأثير السلبي على الاستقلالية الذهنية للمراجع.

3-1-4 حث جهاز المراجعة المالية على إنشاء نظام لمراقبة الجودة الداخلية للمساعدة في تحديد فيما إذا كان هناك إي عوائق شخصية أو خارجية تؤثر على استقلالية المراجع أو حياديته.

3-1-5 التنصيص على وجود جهاز في الدستور وذلك لعدم وجود دستور واضعي في ليبيا.

3-1-6 النص صراحة على استقلالية الجهاز في قانون إنشائه.

3-1-7 توفر الضمانات القانونية الكافية لأمين الجهاز والأمين المساعد (رئيس ونائب الرئيس) من حيث المعايير المهنية لاختيارهما وفترة اضطلاعهم بمهامهم ومعاملاتهم المالية والجهة المخولة بعزلهما أو إعفائهما أو فرض عقوبات مسلكية عليهما.

3-1-8 لم يشير إلى الضوابط التي تكفل استقلالية مراجع الجهاز عند تقديمه الخدمات الاستشارية للجهات الخاضعة لمراجعة الجهاز .

3-1-9 لم يشر قانون جهاز المراجعة المالية إلى ضرورة عدم وجود علاقة بين المراجع والمؤسسة موضوع المراجعة.

3-2 فيما يتعلق بالتأهيل العلمي والعملي قد أغفل القانون عدة نقاط مهمة منها:



- 3-2-1 توضيح آلية اكتساب الخبرة المطلوبة وكيفية الرقابية عليها، كما انه لم يمنع موظفي الجهاز من القيام بمراجعة حسابات الجهات الخاضعة لرقابة الجهاز قبل استيفاء مطلب الخبرة.
- 3-2-2 إلزام موظف الجهاز باجتياز امتحان بعد انقضاء فترة الخبرة العملية وقبل منحه صفة العضوية للتأكد من حصول المرشح على قدر من التأهيل العلمي يؤهله لممارسة المهنة بكفاءة وفعالية .
- 3-2-3 لم يتضمن قانون جهاز المراجعة المالية ولائحته التنفيذية أي شرط يتطلب ضرورة حفاظ مراجعي الجهاز على كفاءتهم العلمية أو العملية بأي شكل من أشكال التعليم المهني المستمر على الرغم من أهميته في رفع مستوى الأداء المهني لمزاولي المهنة لكي يتمكنوا من الاستمرار .
- 3-3 لم يتطرق قانون جهاز المراجعة المالية ولائحته التنفيذية إلى العناية المهنية الواجبة في أداء المراجعة وفي إعداد التقارير المتعلقة بها بخلاف ما ورد في المادتين (16)، (46) من القانون، وبالتالي فقد اغفل عدة نقاط أهمها :
- 3-3-1 لم يوضح ما هي العناية المهنية التي يجب بذلها أثناء قيام المراجع بالمهمة ومدى كفاية الإجراءات التي يطبقها .
- 3-3-2 لم يشير إلى ضرورة استعانة الجهاز بعمل الآخرين (المراجع الداخلي - المراجع الأخر) بحيث يزيد العناية المهنية ويحقق الجودة المطلوبة.
- 3-3-3 لم يشير إلى ضرورة التزام الجهاز بالموضوعية والنزاهة عند أداء عمله وصياغة نتائجه وآراءه .
- 5- عدم كفاية برامج التأهيل العلمي والعملية لمراجع الجهاز بوضعها الحالي للوفاء بالطلب المستحدث على خدمات المراجعة .
- 6- لم يتضمن قانون الجهاز ولائحته التنفيذية قواعد أساسية تفصيلية تحكم السلوك المهني لمراجعي جهاز المراجعة المالية.
- 7- عدم وجود نصوص قانونية محددة سواء في قانون جهاز المراجعة المالية أو قانون التجاري الليبي يمكن المراجع الخارجي الليبي من معرفة نطاق وحدود مسؤوليته .
- 8- تداخل في المسؤوليات والاختصاصات بين كل من جهاز المراجعة المالية وجهاز التفتيش والرقابة الشعبية، الأمر الذي أدى إلى ازدواجية قيام الجهازان بعمليات رقابة واحدة وذلك تنفيذاً لاختصاصات هذان الجهازان المحددة في قانون إنشاء كل منهما.
- 9- إن العملية التعليمية والتدريبية في ليبيا تعاني من العديد من العيوب مما يجعلها غير كافية كأساس للإعداد العلمي والعملية لممارسة المهنة .
- 10- من أهم الصعوبات والمعوقات التي تحد من قيام الجهاز بمراجعة الأداء في الجهات الخاضعة لرقابة الجهاز تمثلت في غياب النص التشريعي الذي يلزم الجهاز بالقيام بهذا النوع من المراجعة .

يتضح مما سبق تأكيد الفرضيتين اللتين بني عليهما هذا البحث وهما:

- 1- المنظمات المهنية المشرفة على مهنة المراجعة في ليبيا لا تواكب التطورات البيئية الدولية.
- 2- جهاز المراجعة المالية في ليبيا يفتقر لمعايير المراجعة.

## التوصيات

يوصي الباحث بما يلي :

- 1- إدخال نصوص في تشريعات الجهاز بتبني المعايير الدولية الصادرة عن الاتحاد الدولي للمحاسبين والعمل بها في المراجعة التي تتطلب إصدار رأي مهني للجهات التي تتم الرقابة عليها ، أما فيما يتعلق بأعمال الرقابة التي لا تتطلب إصدار رأي مهني يتم الاعتماد على معايير الرقابة الصادرة عن المنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة (الإنٹوساي). إلى أن يتم إصدار معايير محلية ملائمة للظروف البيئية الليبية .
- 2- معالجة القصور في المعايير العامة الواردة بقانون جهاز المراجعة المالية ولائحته التنفيذية في ليبيا وذلك لأنه لا يمكن للجهاز المراجعة المالية وأن يقوم برقابة فعالة وأن يعد تقارير ناجحة وأن يبدي آراء وملاحظات وتوصيات ويقترح حلولاً مناسبة نتيجة قيامه بتلك الرقابة إلا إذا كان هو ومراجعيه والمسؤولون عن المهام الرقابية يتمتعون بالاستقلالية الكافية ويمارسون العناية المهنية اللازمة ويتميزون بالمعرفة والمهارة التطبيقية. وذلك عن طريق :
- 1-2 تعزيز استقلالية جهاز المراجعة المالية في ليبيا ومنحه الكامل من خلال إجراء التعديلات القانونية تضمن :
- 1-1-2 الإسراع في إصدار دستور والعمل على إدراج استقلالية جهاز المراجعة المالية في الدستور والقانون لضمان المكانة التي تتناسب مع أهمية الجهاز داخل الدولة .
- 2-1-2 العمل على تعزيز استقلالية (الأمين والأمين المساعد للجهاز) وذلك بتعيينهم لمدة كافية ومحددة وبشروط معينة ومعاملتهم معاملة الوزراء من حيث الحقوق والمزايا وقواعد الاتهام ولا يتم إقالتهم إلا وفقاً لإجراءات تضمن استقلاليتهم .
- 2-1-3 العمل على إرساء نظام لمراقبة الجودة الداخلية للمساعدة في تحديد فيما إذا كان هناك أي عوائق شخصية أو خارجية تؤثر على استقلالية مراجع الجهاز .
- 2-1-4 تحديد سلطة مستقلة "محكمة أو لجنة أو مؤتمر الشعب العام " تتولى الفصل في النزاعات التي قد تنشأ بين جهاز المراجعة المالية والجهات التي تخضع لرقابته .
- 2-1-5 أعطى للجهاز الحق في مساءلة جميع الموظفين الذين قد يرتكبون مخالفات والتحقيق معهم وإيقافهم احتياطياً عن العمل واستعمال التدابير الإدارية والقضائية اللازمة والتي تكفل المحافظة على المال العام .

- 6-1-2 تحديد فترة معينة لقيام المراجع (مكاتب المراجعة او مراجعي الجهاز) بمراجعة حسابات شركة معينة بحيث لا تزيد عن ثلاث سنوات بعدها يتم تغيير المراجع بصورة إجبارية.
- 7-1-2 فصل خدمات المراجعة عن خدمات الاستشارية الأخرى لدى جهاز المراجعة المالية ، وذلك عن طريق تكوين أقسام مختلفة للخدمات الاستشارية تكون منفصلة ومستقلة عن قسم المراجعة وذلك من أجل تدعيم استقلالية الجهاز ومراجعيه .
- 8-1-2 وضع الضوابط التي تمنع مراجع الجهاز من قبول الهبات والهدايا من المؤسسة موضوع المراجعة .
- 2-2 تدعيم تأهيل وتدريب الكوادر الرقابية ورفع درجة تأهيلها العلمي والمهني ، وذلك بإجراء التعديلات القانونية اللازمة التي تضمن النص على:
- 1-2-2 ضرورة إلزام مراجع الجهاز باجتياز برامج التعليم المهني المستمر التي تمكن من الاطلاع على كل ما هو جديد في مجال المهنة للحفاظ على وضمان الارتقاء بمستوي الأداء المهني .
- 2-2-2 وضع الضوابط الكفيلة لحصول موظف الجهاز على مطلب الخبرة وضمان عدم تكليفه على رأس فريق المراجعة الذي يتولى مراجعة حسابات الجهات الخاضعة لرقابة الجهاز قبل انقضاء فترة الخبرة المطلوبة .
- 3-2-2 ضرورة اجتياز المتقدم لامتحانين الأول قبل فترة الخبرة وذلك للتأكد من التأهيل العلمي للمتقدم ، أما الثاني بعد انقضاء فترة الخبرة للتأكد من قدرة وكفاءة المرشح على ممارسة المهنة على أن يتم إعداد الامتحانات بشكل يتفق مع التطورات العلمية الحديثة مع التركيز على الجوانب التحليلية والفكرية وان يعاد النظر فيها بصفة دورية .
- 4-2-2 أن يضع جهاز المراجعة المالية خططاً تدريبية لزيادة المهارات والمعارف لدى العاملين به، مع ربط الوظائف والترقيات بمستوى الأداء الشخصي .
- 5-2-2 تشجيع الجهاز لعامله للمشاركة في الدورات والمؤتمرات المحلية والخارجية ، وحثهم على المشاركة في عضوية المنظمات المهنية الرائدة في هذا المجال .
- 3-2 العمل ضمان ممارسة جهاز المراجعة المالية العناية المهنية اللازمة وذلك من خلال إجراء التعديلات القانونية التي تضمن النص على:
- 1-3-2 ضرورة الاستفادة من عمل الآخرين (المراجع الآخر ، المراجع الداخلي ، المراجع الخارجي ، الخبراء) وذلك لتعويض أي نقص في مهارته أو تقادي الازدواج وتكرار في العمل ...مع تحديد الإجراءات والاعتبارات التي يجب على الجهاز أخذها في الاعتبار للتأكد من كفاءتهم وقدرتهم على القيام بالمهام المعنية .
- 2-3-2 ضرورة تحديد الحالات التي يمكن ان يتصف فيها المراجع بالإهمال وعدم بذل العناية المهنية الكافية حتى يمكن تجنبها .

2-3-3 ضرورة التزام الجهاز والمراجع بالموضوعية والنزاهة عند أداء عملية الرقابة وصياغة نتائجه وآرائه.

3- أن يتم التركيز عن مراجعة الأداء إلى جانب المراجعة المالية وتفعيل قانون الجهاز في هذا الاتجاه ، وتوفير المتطلبات اللازمة لممارسة مثل هذا النوع من المراجعة .

4- وضع آليات للتنسيق بين جهاز المراجعة وجهاز التفتيش والرقابة الشعبية سواء عند برمجة المهمات الرقابية أو في مستوى تبادل هذه الرقابة وذلك تقاديا للازدواجية والتدخل ولتحسين أداء الموارد المخصصة للرقابة على صعيد الدولة .

5- يجب تعديل قانون مزولة المهنة رقم (116) لسنة 1973 من أهم التعديلات التي يجب إدخالها على هذا القانون الآتي :

5-1 ضرورة عقد اختبارات الكفاءة قبل السماح للمراجع بمزولة المهنة .

5-2 جعل مطلب التعليم المهني المستمر إلزاميا لجميع المراجعين وشرط أساسي لتجديد تراخيص مزولة المهنة .

5-3 وضع الشروط والضوابط الكفيلة بضمان جدية وفعالية مطلب الخبرة العملية .

5-4 إلغاء نظام الوظائف المناظرة و المنصوص عليها في القانون .

6- أن نقابة المحاسبين والمراجعين بوصفها الحالي المنظمة المهنية المرخص لأعضائها قانوناً بممارسة المهنة في ليبيا كمحاسبين ومراجعين قانونيين يجب ان تلعب الدور الرئيسي في تنظيم المهنة في ليبيا ويتطلب ذلك التزامها بوضع وتعديل متطلبات التعليم والخبرة الملائمة للممارسة المهنية في ليبيا ، وتحديد متطلبات التعليم المهني المستمر لأعضاء المهنة ،والقيام بالأبحاث وإصدار النشرات والدوريات التي تدعم الكفاءة العلمية والعملية للأعضاء ، إلى غير ذلك من الاختصاصات التي تقوم بها المنظمات المهنية الرائدة في هذا المجال .

7- ينبغي اشترك كل من جهاز المراجعة المالية ونقابة المحاسبين الليبيين والمؤسسات الأكاديمية في وضع مجموعة معايير للمراجعة وقواعد آداب وسلوك المهنة الملائمة للممارسة المهنية في ليبيا وذلك بعد دراسة معايير وقواعد السلوك المهني الصادرة عن المنظمات الرائدة في هذا المجال مع وجود إلزام قانوني بإتباعها من قبل كافة الممارسين للمهنة .

8- ينبغي تشكيل لجنة تتكون من عضوية كل من (نقابة المحاسبين والمراجعين الليبيين ، جهاز المراجعة المالية ، أساتذة المحاسبة بكليات المحاسبة والاقتصاد الليبية) تتولي مهمة تطوير العملية التعليمية المحاسبية في ليبيا حتى تتماشى مع متطلبات واحتياجات بيئة وفلسفة المهنة في ليبيا وحتى تسير التطورات في دول العالم المتقدم.

## مجالات البحث المقترحة

من أهم مجالات البحث المقترحة :

- 1- دراسة مدى تطبيق معايير المراجعة الخارجية بجهاز المراجعة المالية في ليبيا .
- 2- دراسة مدى التزام مكاتب المراجعة الخارجية الليبية بمعايير المراجعة الخارجية .
- 3- دراسة مدى تطبيق مراجعي جهاز المراجعة المالية للمراجعة الاجتماعية .
- 4- دراسة مدى ملائمة تطبيق معايير الدولية للرقابة المالية في جهاز المراجعة المالية.
- 5- دراسة مدى تطبيق مراجعي جهاز المراجعة المالية للمراجعة البيئية .

# قائمة المراجع

## أولاً : المراجع العربية

### أ- الكتب

- 1) إبراهيم أحمد الصعيدي،(1996)، المراجعة ومتغيرات العصر ، بدون ناشر، القاهرة .
- 2) —،(1998). دراسات متقدمة في المراجعة، بدون ناشر.
- 3) إبراهيم طه عبد الوهاب،(2004). المراجعة النظرية العلمية والممارسة المهنية، جامعة المنصورة
- 4) إبراهيم عثمان شاهين،(1991). أصول المراجعة، ط2، مكتبة عين شمس، القاهرة.
- 5) —،(1989). أصول المراجعة، مؤسسة شباب الجامعة، الإسكندرية .
- 6) إبراهيم نادر شحاتة،(1998)، دراسات وبحوث في المراجعة، مكتبة عين شمس، القاهرة.
- 7) أحمد حلمي جمعة ، (2005). مدخل إلى التدقيق الحديث ،دار صفاء للنشر والتوزيع، عمان،
- 8) —،(1999). التدقيق الحديث للحسابات، الأردن، ، دار صنعاء للنشر والتوزيع، عمان.
- 9) أحمد صالح العميرات،(1999)، المراجعة الداخلية الإطار النظري والمحتوي السلوكي،دار البشير للنشر والتوزيع،عمان .
- 10) أحمد محمد نور، (1987). مراجعة الحسابات ، مؤسسة شباب الجامعة ،الإسكندرية
- 11) —،(1992) ،مراجعة الحسابات ،مؤسسة شباب الجامعة ،الإسكندرية
- 12) إدريس عبد السلام اشتيوى،(1990). المراجعة معايير وإجراءات، الدار الجماهيرية للنشر و التوزيع و الإعلان، بنغازي.
- 13) أكرام إبراهيم حماد،(2006)، الرقابة في القطاع الحكومي، دار جهينة ،عمان .
- 14) ألفين أرينز ،جيمس لويك ، (2005). المراجعة مدخل متكامل ،ترجمة محمد عبدالقادر الديسطي ، دار المريخ .
- 15) أمين السيد أحمد لطفي ،(2003-2004). موسوعة المعايير الدولية للمراجعة وإيضاحات تطبيقاتها باللغتين العربية والانجليزية ،كلية التجارة، جامعة القاهرة.
- 16) —،(2005) المراجعة البيئية، دار الجامعية،الإسكندرية .
- 17) —،(2005).مراجعات مختلفة لإغراض مختلفة، الدار الجامعية،الإسكندرية.
- 18) —،(1996) ،أعادة تنظيم مهنة المحاسبة والمراجعة في مصر في ضوء الأوضاع الراهنة وأفاق المستقبل، دار النهضة العربية القاهرة، 1996،
- 19) توفيق محمد محمد،محمد محمود عبد الحميد،(1992) . المشكلات المعاصرة في المراجعة والتأهيل العلمي والممارسة العملية ،مكتبة الشباب، القاهرة.
- 20) حبيب أبو صقر،(1998).عمليات تنفيذ الموازنة ورقابتها ، الوحدة العربية للعلوم الإدارية، عمان.
- 21) حسن محمد حسين، (1990).دراسات في المراجعة :الجزء الأول ،دار الثقافة العربية ، القاهرة .
- 22) حسن محمد ابوزيد ،(1988). دراسات في المراجعة، الجزء الأول، دار الثقافة العربية ، القاهرة .

- (23) حسين القاضي، حسين دحدوح، (1999). أساسيات المراجعة في ظل المعايير الأمريكية والدولية، مؤسسة الوراق، عمان .
- (24) حسين حسين شحاتة، (2000). أصول المراجعة والرقابة في الفكر الإسلامي، مكتبة التقوى، مدينة نصر .
- (25) حسين محمد ابوزيد. (1988) دراسات في المراجعة، الجزء الأول، دار النهضة العربية، القاهرة.
- (26) حسين محمد حسين، (1985). دراسات في المراجعة، الجزء الأول، دار الثقافة العربية، القاهرة .
- (27) خالد أمين عبدالله، (2000) . علم تدقيق الحسابات الناحية النظرية والعلمية، الطبعة الأولى، دار وائل للطباعة والنشر، عمان .
- (28) خالد أمين عبدالله، (1986). علم تدقيق الحسابات ، الناحية النظرية، الجامعة الأردنية، عمان.
- (29) خالد شحادة الخطيب ، أحمد زهير شامية ، (2005)، أسس المالية العامة ، دار وائل للطباعة والنشر ، عمان .
- (30) سمير شحاته، (1999) ، دراسات متقدمة في المراجعة ،: بدون ناشر، القاهرة .
- (31) السيد أحمد السقا. (1997). المراجعة الداخلية- الجوانب المالية والتشغيلية، الطبعة الأولى ، الجمعية السعودية للمحاسبة، الرياض.
- (32) السيد أحمد السقا، مدثر طه ابوالخير، (2002) ،مشاكل المعاصرة في المراجعة، بدون ناشر، طنطا.
- (33) شكري فهمي محمود (بدون تاريخ) . الرقابة المالية العليا . مفهوم عام وتنظيمات أجرتها في الدول العربية وعدد من الدول الأجنبية ، دار مجدلاول للنشر وتوزيع ، عمان ، الأردن.
- (34) طارق عبد العال حمادة ، (2007). موسوعة معايير المراجعة ، شرح معايير المراجعة الدولية والأمريكية والعربية ، دار الجامعة للنشر .
- (35) عبد الحي مرعى، محمد سمير الصبان، (1981). التطور المحاسبي والمشاكل المحاسبية المعاصرة ، دار النهضة العربية ، بيروت .
- (36) عبد الرزاق محمد عثمان، (1988). أصول التدقيق والرقابة الداخلية، مديرية دار الكتب للطباعة والنشر، جامعة الموصل.
- (37) عبد الفتاح الصحن و آخرون، (2001) . المراجعة الخارجية ، دار الجامعة الجديدة للنشر، الإسكندرية .
- (38) —، (1986). المراجعة - مدخل فلسفي تطبيقي ،الدار الجامعية للطباعة والنشر والتوزيع ، الإسكندرية.
- (39) عبد الكريم الرمحي، (1983). الأصول العلمية والعملية لتدقيق الحسابات، شركة الشرق الأوسط للطباعة.
- (40) عبد المنعم محمود عبد المنعم، عيسى محمد أبو طبل ، (1982). المراجعة أصولها العلمية، دار النهضة العربية، القاهرة .



- 41) عبد الوهاب نصر على، عوض لبيب فتح الله (2005). أصول المراجعة الخارجية، كلية التجارة، جامعة الإسكندرية.
- 42) عبيد سعد المطيري، (2004). مستقبل مهنة المحاسبة والمراجعة، تحديات وقضايا معاصرة، دار المريخ .
- 43) على عبد القادر الذنبيات، (2009). تدقيق الحسابات في ضوء المعايير الدولية نظرية وتطبيق، الطبعة الثانية، شركة مطابع الأرز، عمان .
- 44) عوف محمود الكفراوي، (1984). سياسة الإنفاق العام في الإسلام، مؤسسة شباب الجامعة، الإسكندرية.
- 45) عيسى محمد ابوطبل، (1987). دراسات في المراجعة والفحص، دار النهضة العربية، القاهرة .
- 46) غسان فلاح المطارنة (2006). تدقيق الحسابات المعاصر، الناحية النظرية، دار المسيرة.
- 47) فهمي محمود شكري، (1980)، الرقابة المالية العليا، دار جدلاوي، عمان.
- 48) فوزية عبدالستار (1977) النظرية العامة للخطأ غير العمدي - دراسة مقارنة، دار النهضة العربية، القاهرة .
- 49) ماهر العبيدي، (1985). مبادئ الرقابة المالية، بدون ناشر .
- 50) متولي محمد الجمل، عبد المنعم محمود، (1973). المراجعة، دار النهضة العربية، القاهرة.
- 51) المجمع العربي لمحاسبين القانونيين، (2001). مفاهيم التدقيق المتقدمة، عمان.
- 52) محمد الصبان، عوض فتح الله، (1996). الأصول العلمية المهنية للمراجعة، الدار الجامعية للطباعة والنشر والتوزيع، الإسكندرية .
- 53) محمد الفيومي، (1984). قراءات في المشاكل المحاسبية المعاصرة، الإسكندرية، مؤسسة شباب الجامعة .
- 54) محمد بيت المال و آخرون، (1990). مبادئ المحاسبة المالية، منشورات جامعة قاريونس .
- 55) محمد توفيق محمد . (2002) أصول المراجعة، الأصول العلمية والممارسة العملية . بدون نشر .
- 56) -، (1992)، أصول المراجعة الأصول العلمية والممارسة العملية، القاهرة.
- 57) محمد رضوان، (1992). نظرية المحاسبة، جامعة حلب، دمشق.
- 58) محمد سمير الصبان، (1993). المراجعة مدخل علمي تطبيقي، الدار الجامعية للطباعة والنشر والتوزيع، الإسكندرية .
- 59) محمد عباس حجازي، (1981). المراجعة -الأصول العلمية- الممارسة الميدانية مكتبة عين شمس، القاهرة .
- 60) محمد عبدالرحمن العايدي، (1990). بحوث متقدمة في المحاسبة والمرجعة، مكتبة الجلاء الحديثة، بورسعيد.
- 61) محمد مصري، (1986) . أخلاقيات المهنة، ط2، دار الفكر، عمان .

- 62) محمد نصر الهواري، و آخرون، (1990)، دراسات متقدمة في المراجعة المالية والوظيفية، مكتبة قصر الزعفران، القاهرة .
- 63) محمود المرسي لاشين، (1977). التنظيم المحاسبي للأموال العامة في الدولة الإسلامية، دار الكتاب اللبناني، بيروت.
- 64) محمود شوقي عطاالله، (1978). مبادئ المراجعة، دار النهضة العربية .
- 65) محمود عبدالرحمن العائدي، (1990)، بحوث متقدمة في المحاسبة والمراجعة، مكتبة الجلاء الحديثة ، بورسعيد .
- 66) مصطفى على الباز . (بدون سنة نشر) ،الاتجاهات الحديثة في المحاسبة والمراجعة ، النظرية والتطبيق ،مكتبة عبد الدائم بالاسماعلية.
- 67) مصطفى على خضير ، (1996) المراجعة : المفاهيم والمعايير والإجراءات ، ط2، جامعة الملك سعود ، المملكة العربية السعودية .
- 68) مصطفى عيسى خضير . (1991)، المراجعة مفاهيم ومعايير وإجراءات ، دار النهضة العربية، كلية التجارة ،جامعة عين شمس .
- 69) نادية حمدي صالح، (2003). الإدارة البيئية المبادئ والممارسات ، الوحدة العربية للتنمية الإدارية، القاهرة .
- 70) نصر صالح محمد، (2004). نحو إطار نظري عام للمراجعة و أثرها على معاييرها، منشورات أكاديمية الدراسات العليا.
- 71) هادي التميمي ، (2006) .مدخل إلى تدقيق من الناحية النظرية والعلمية ،دار وائل للنشر والتوزيع ، عمان ..
- 72) وليم توماس، أمرسون هنكي (1989). المراجعة بين النظرية والتطبيق، تعريب ومراجعة، أحمد حامد حجاج، كمال الدين سعيد، دار المريخ للنشر.
- 73) يوسف محمود جربوع . (2000)،مراجعة الحسابات بين النظرية والتطبيق ، ط1، مؤسسة الورق للنشر والتوزيع ،عمان.
- ب- الدوريات**
- 1) إبراهيم عثمان شاهين، (1987). نحو مدخل لمراجعة منشآت الأعمال في ضوء النظرية العامة للنظم، مجلة المحاسبة.
- 2) إبراهيم نادر شحاته خاطر، (1989) . روية عصرية لتطوير تعليم المحاسبة في الجامعات المصرية"، المجلة المصرية للبحوث والدراسات التجارية، كلية التجارة وإدارة الأعمال ، جامعة حلوان ، القاهرة، مجلد الثالث ، العدد الثالث ..

- (3) أحمد ابو العزام محمد،(2000). أثار الخبرة المهنية على إحكام المراجعين الخارجيين في حالة الاستعانة بالأدلة غير الملائمة عند تنفيذ مهام المراجعة غير الهيكلية، مجلة الدراسات المالية والتجارية ، كلية التجارة بني سويف ،جامعة القاهرة، السنة العاشرة،العدد الثالث .
- (4) أحمد الشيباني ،(2005) ،الوصايا العشر للأجهزة العليا للرقابة المالية ،مجلة الرقابة المالية ،الجهاز المركزي للرقابة المحاسبية ،الجمهورية اليمنية، العدد (صفر) .
- (5) أحمد حلمي جمعة ،غالب عوص الرفاعي، (2004). التدقيق الحكومي ومكافحة الفساد مدخل مقترح لتطوير الوزارات والوحدات الحكومية وديوان المحاسبة في الدول العربية ،المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة ،المجلد الأول ، العدد الرابع .
- (6) أحمد زكي حسين متولي، (2006). نموذج مقترح لقياس العلاقة بين إستراتيجية التخصص الصناعي والعوامل المؤثرة في إدارة عملية المراجعة ،المجلة العلمية للتجارة والتمويل ،كلية التجارة ،جامعة طنطا ،المجلد الأول ، العدد الأول .
- (7) أحمد سباعي قطب خالد ناصر الخاطر . (2004)العوامل المؤثرة في تحديد إتعااب مراجعة الحسابات ،دراسة ميدانية تطبيقية على دولة قطر ،مجلة جامعة الملك عبد العزيز للاقتصاد والإدارة ،المجلد 18 ، العدد الثاني .
- (8) أحمد عبد الموالي الصباغ،(1997) . "المراجعة دراسة تحليلية مقارنة مع تقييم الوضع في البيئة المصرية " ،مجلة الدراسات والبحوث التجارية، كلية التجارة بنها،العدد الثاني.
- (9) أحمد محمد لطفي غريب،(2000)، إطار مقترح للمراجعة البيئية بمنظمات الأعمال في ظل التغيرات المعاصرة ، مجلة الدراسات والبحوث التجارية، كلية التجارة ، جامعة الزقازيق، العدد الأول.
- (10) أحمد نور محمد ،(1980). معايير المراجعة المتعارف عليها في الولايات المتحدة الأمريكية ، مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية ، جامعة الإسكندرية ، العدد الأول.
- (11) إدريس عبدالحميد الشريف ،(2007). متطلبات تطوير مهنة المحاسبة في ليبيا ، المحاسبون ، نقابة العامة للمحاسبين والمراجعين الليبيين ..
- (12) أسامة بن جعفر فقيه (2010)، دور ديوان المراقبة العامة بالمملكة العربية السعودية ، المجلة الدولية للرقابة الحكومية ، يناير .
- (13) الأميرة إبراهيم عثمان ،(1998) .نحو إطار نظري لإبعاد الخبرة المؤثرة في كفاءة وفعالية الأداء المحاسبي ، الإدارة العامة ، المجلد 38 ،العدد الأول .
- (14) أمين السيد احمد لطفي ،(1995). أثار الخبرة المهنية على كفاءة وفعالية قرارات وإحكام المراجعين، المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة، كلية التجارة ، جامعة عين شمس،العدد الأول.
- (15) الإنتوساي 50سنة(1953-2003) إصدار خاص للمنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية .
- (16) إنغا - بريت أهلينيوس، (2005) . أخلاقيات الإنتوساي لمهنة مراجع القطاع العام ، مجلة الرقابة التي تصدرها الجهاز المركزي للرقابة المحاسبية في الجمهورية اليمنية ، العدد مايو .

- 17) أيمن فتحي الغبارى ، (1998)، دور المراجعة الداخلية في زيادة فعالية المراجعة البيئية ،المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة ،العدد الثاني .
- 18) بشير محمد عاشور ،(2005). مدى مواكبة مهنة المحاسبة والمراجعة في ليبيا لمتطلبات إعادة هيكلية الاقتصاد "الخصخصة في الاقتصاد الليبي ،بنغازي ،مركز البحوث الاقتصادية"
- 19) تعريف بجمعية المحاسبين والمراجعين المصرية،(2002)، مجلة المحاسب، جمعية المحاسبين والمراجعين المصرية، العدد13، ابريل.
- 20) حازم الالوسي(2005). المعايير الدولية للمراجعة أهميتها وكيفية التعامل معها عربياً، مجلة الدراسات العليا، أكاديمية الدراسات العليا والبحوث الاقتصادية، ع 7.
- 21) حسين احمد دحدوح .(2005) العوامل المؤثرة في تحديد إتعايب المراجعة المالية في سوريا , اريد للبحوث والدراسات المجلد التاسع، العدد الأول.
- 22) حسين القاضي،(1999). اثر استخدام الحاسوب في معايير المقبولة عموماً ،اريد البحوث والدراسات،المجلد الثاني، العدد الأول .
- 23) حسين على خشارمه ،احمد محمد العمري. (2002) تغيير مدقق الحسابات الخارجي في الشركات المساهمة العامة الأردنية من وجهة نظر مدققي الحسابات ،مجله المحاسبة والإدارة والتأمين ،كلية التجارة ، جامعة القاهرة ،العدد58.
- 24) خالد ياسين القيسى ،(2004)،فلسفة الإثبات في الرقابة المالية ،مجلة الرقابة المالية،العدد 45.
- 25) دنيا زين العابدين سعيد ،(2006). أنماط مسؤولية المراجع الخارجي لحسابات في إطار معايير العناية المهنية المتفق عليها ، المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة ،كلية التجارة ، جامعة عين شمس ،، العدد الأول .
- 26) سالم بن غربية،(1990).توحيد وتنسيق مبادئ المحاسبية ومعايير المراجعة في البلدان المختلفة : المقومات و المشاكل، مجلة البحوث الاقتصادية، المجلد الثاني، العدد الأول .
- 27) سالم عبدا لله حلس ،(2003). العوامل المؤثرة في تحديد إتعايب المراجعة في فلسطين، مجلة الجامعة الإسلامية، المجلد 11 ، العدد الأول .
- 28) سامي عبدالرحيم، (1988). الاستقلال المهني لجهاز المراجعة الحكومية "تجربة ديوان المحاسبة بدولة الإمارات المتحدة " مجلة العلوم الاقتصادية والإدارية ، الإمارات العربية المتحدة ، العدد الرابع .
- 29) سامي وهبة متولي،(1993). فجوة التوقعات في المراجعة،أسبابها وسبل تضيقها،المجلة العلمية لكلية التجارة، كلية التجارة،جامعة الأزهر،العدد 135،
- 30) سامي وهبه متولى ،(1990) ،مفهوم الاستقلال في المراجعة والمخاطر التي تهدده ،المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة،جامعة عين شمس ،العدد الثاني .

- 31) سامي وهبه متولي (1992) "لجنة المراجعة ودورها في زيادة فاعلية عمل المراجعين ودعم استقلالهم"، كلية التجارة، المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة، جامعة عين شمس، العدد الثاني .
- 32) سعد بن صالح الروتيق، (2002). أهمية التعليم المهني المستمر للمحاسبين القانونيين مجلة الإدارة العامة، معهد الإدارة العامة، الرياض، المملكة العربية السعودية، المجلد 41، العدد الرابع .
- 33) سعود مسعود الهلولى (1991) معايير استقلال أجهزة الرقابة المالية العليا، دراسة مقارنة بين المملكة السعودية ودولة الكويت، الإدارة العامة، العدد السابع، السعودية .
- 34) سلطان بن محمد السلطان (1994). المقومات الأساسية لفاعلية تطبيق معايير المراجعة الحكومية الشاملة، مجلة المحاسبة والإدارة والتأمين، العدد 47 .
- 35) سلطان بن محمد السلطان، (1996). التأهيل العلمي والمهني لمراجع الحسابات الخارجي : دراسة مقارنة بين المملكة العربية السعودية والولايات المتحدة الأمريكية، مجلة كلية التجارة للبحوث، كلية التجارة، جامعة الإسكندرية، العدد الثاني .
- 36) سمير عبد الغني محمود. (1995) المقومات اللازمة للمهنة المحاسبية في مصر لأداء دورها في خدمة أهداف الاصطلاح الاقتصادي، مجلة الدراسات والبحوث التجارية، كلية التجارة بنها، جامعة الزقازيق، العدد الثاني، .
- 37) السيد احمد السقا (1418) أطار مقترح لقياس وتطوير فعالية لجان المراجعة في شركات المساهمة السعودية، بحث مقدم إلى ندوة دور المحاسبة في التنمية .كلية العلوم الإدارية جامعة الملك سعود .
- 38) شاي مزراهي (2009)، مكتب مراقب الدولة في إسرائيل : دراسة حالة في التدقيق الحكومي المستقل، المجلة الدولية للرقابة المالية الحكومية، أكتوبر .
- 39) صادق الحسنى، (1999)، استقلال المراجع دراسة تحليلية مقارنة في ضوء المعايير الدولية والتشريعات المنظمة للمهنة، دراسات للعلوم الإدارية، المجلد 26، العدد الأول، .
- 40) — (2003)، تدقيق الأداء الاجتماعي للمنشآت في ضوء معايير المراجعة الدولية والأمريكية، الإداري، السنة 25، العدد 93.
- 41) — (1996)، دراسة متقدمة في المراجعة نحو المراجعة نحو إطار للمراجعة الاجتماعية، مجلة البصائر، جامعة البنات الأردنية الأهلية، العدد الأول .
- 42) صادق حامد مصطفى، (1999). نحو أهداف أساسية لتعليم مقررات المراجعة: الحاضر والمستقبل، مجلة المحاسبة والإدارة والتأمين، كلية التجارة، جامعة القاهرة، العدد 54.
- 43) طارق الساطي، (1982)، ترجمة إعلان "ليما" بشأن المبادئ الأساسية للرقابة المالية، مجله الرقابة المالية، تونس، السنة الأولى، العدد الأول .
- 44) طلال ابو غزالة، (1993) المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، مجلة المحاسب القانوني، عمان، العدد 80.

- (45) عباس احمد رضوان ،(1985) نحو نموذج مقترح لاستقلال المراجع الخارجي ، المجلة المصرية ، للدراسات التجارية ،كلية التجارة، جامعة المنصورة ،العدد الثالث -2 .
- (46) عبد الرحمن إبراهيم الحميد ،(1988).العوامل التي تؤثر على تحديد إتعايب المراجع القانوني ،دراسة ميدانية للشركات المساهمة في المملكة العربية السعودية ،مجلة الإدارة العامة، العدد 59 .
- (47) — ،(1996)دراسة ميدانية لمعايير اختيار مراجع حسابات الشركات المساهمة في المملكة العربية السعودية ،مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية ،جامعة الإسكندرية، المجلد 32 ، العدد الأول .
- (48) عبد الرزاق محمد عثمان، (1999) ،معايير التدقيق الاجتماعية ، تنمية الرافدين ، السنة 57 ، العدد 21 .
- (49) عبد الستار عبد الجبار الكبسي،(1994) .التحليل اللازم لاستيعاب مفهوم الرقابة المالية ،مجلة الإدارة والاقتصاد، الجامعة المستنصرية، بغداد.
- (50) عبد الله عبد الله السنفي ،(2005) .أهمية الالتزام بوثيقة الإنتوساي حول أخلاقيات المهنة ، مجلة الرقابة المالية ، العدد 47، ديسمبر .
- (51) عبد الله قاسم يمانى ،(1991).دراسة اختباريه لبعض العوامل المهمة المؤثرة على استقلال المراجع الخارجي من وجهة نظر المراجعين والمقرضين ومحلي الاستثمار في المملكة العربية السعودية، الإدارة العامة ،العدد السابع، .
- (52) عبد المنعم محمود عبد المنعم،(1963). المقومات الأساسية للرقابة الخارجية على حسابات المؤسسات والشركات ،مجلة المحاسبة والإدارة والتأمين، كلية التجارة، جامعة القاهرة، العدد الثاني .
- (53) عبد الوهاب عبده غانم ،(1996). مدخل مصداقية المصدر كأساس الحكم على مدى كفاية وملائمة أدلة الإثبات في المراجعة ، المجلة المصرية للدراسات التجارية ، كلية التجارة ، جامعة المنصورة ، العدد الثاني .
- (54) عبدالله باسودان يوسف وآخرون،(2004) ، دراسة ميدانية للعوامل المؤثرة في تغيير المراجع الخارجي بالشركات المساهمة السعودية ،مجلة الإدارة العامة ، المجلد (44) ، العدد الأول ،جدة، السعودية .
- (55) عبيد بن سعد المطيري، حسام المحسن العنقري،(2002)، الدور المستقبلي لمهنة المحاسبة والمراجعة السعودية في ضوء اتفاقيات منظمة التجارة العلمية، الإدارة العامة، المجلد 42، العدد الثالث .
- (56) على إبراهيم طلبية ،(1999).العوامل المؤثرة في اختيار مراقب الحسابات : دراسة تجريبية على الشركات المساهمة العامة بسلطنة عمان، مجلة الإداري، سنة 21 ،العدد 21
- (57) على إبراهيم طلبية،(1994). العوامل المؤثرة على مصداقية تقارير الأجهزة الرقابة العليا، المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة، كلية التجارة، جامعة عين شمس، العدد الثاني.

- 58) على عبد القادر الذنبيات ،(2004)، دراسة تحليلية ناقدة لمدى انسجام واجبات ومسؤوليات مدققي الحسابات في القوانين الأردنية مع معايير المراجعة الدولية ،مجلة دراسات العلوم الإدارية، الجامعة الأردنية ،المجلد 31 ، العدد الأول .
- 59) عوض بن سلامة الرجيلي.(2004) التطورات الحديثة في مهنة المحاسبة والمراجعة في المملكة العربية السعودية، مجلة المحاسبة و الإدارة والتأمين،ع63.
- 60) كمال خليفة ابوزيد،(1991). دراسة انتقادية لمدائل وضع معايير المحاسبة المالية بهدف التوصل إلى إطار عام ملائم لوضع المعايير في مصر "المجلة المصرية للدراسات التجارية" ، كلية التجارة، جامعة المنصورة، مجلد 15، العدد5.
- 61) الكيلاني عبد الكريم الكيلاني ،(2000). التعليم المحاسبي وعلاقته بالتنمية الاقتصادية الاجتماعية في ليبيا ،مجلة البحوث الاقتصادية ،بنغازي ،مركز البحوث الاقتصادية ، المجلد الحادي عشر، العددين الأول والثاني.
- 62) ليلي عبد الحميد لطفي.(2002) ،دراسة تحليلية للاتفاقيات البيئية الدولية "، المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة، كلية التجارة، جامعة عين شمس،العدد الأول.
- 63) المؤتمر الثالث لمجموعة العمل العربية .(1983) .الوسائل الكفيلة بتدعيم استقلالية الأجهزة العليا للرقابة ،مجلة الرقابة المالية ،العدد الأول .
- 64) المجموعة العربية للأجهزة العليا للرقابة والمحاسبة (أربوساي )(2001) نتائج وتوصيات المجموعة العربية للأجهزة العليا للرقابة والمحاسبة ، مجلة الرقابة المالية، العدد 38 .
- 65) محمد الفيومي محمد (1994) دراسة أسلوب استخدام لجان المراجعة في الشركات المصرية ،مجلة التجارة والتمويل كلية التجارة جامعة طنطا، العدد الأول .
- 66) محمد بن سلطان القباني(2005)، أطار مقترح لتنظيم العلاقة بين هيئة المحاسبة والمراجعة لدول مجلس التعاون وجمعيات المحاسبة الوطنية، مجلة كلية التجارة، الإسكندرية ،المجلد 42، العدد الأول.
- 67) محمد بهاء الدين إبراهيم ،(2000)، إطار مقترح لتنسيق فجوة التوقعات في المراجعة من خلال التزام المراجع الخارجي بنشرات المراجعة ، مجلة الدراسات والبحوث التجارية ، كلية التجارة بنها ، جامعة الزقازيق ، القاهرة ، العدد الأول .
- 68) محمد حسني عبد الجليل ،(2001) . إطار مقترح لدراسة وتقييم المراجع الخارجي لعمل المراجعة الداخلية في ضوء معيار المراجعة الدولي رقم 610 ،مجلة الدراسات والبحوث التجارية، جامعة حلون، العدد الأول .
- 69) محمد حسين أبو نصار (1999).العوامل المحدودة لإتباع التدقيق في الأردن من وجهة نظر المدققين والشركات المساهمة ، مجلة الدراسات (العلوم الإدارية ) ،المجلد 26 ،العدد الثاني .

- (70) محمد سآسى راضى .(1991) التحليل الاجتماعي للعلاقات في بيئة المراجعة وأثرها على استقلال دراسة ميدانية، مجله كلية التجارة للبحوث العلمية، كلية التجارة، جامعة الإسكندرية العدد الأول، المجلد 22 .
- (71) محمد صبري إبراهيم،(1995). اثر التطورات الاقتصادية الدولية والمحلية على تنظيم وتطوير المهنة المحاسبية والمراجعة بدولة الإمارات العربية المتحدة ، المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة ، جامعة عين شمس ، العدد الأول .
- (72) محمد صلاح الدين محمد، (2004).دراسة تحليلية لدور جهاز الرقابة الشعبية الليبي تجاه الاستشارات الخارجية بجمهورية مصر العربية ،المجلة العلمية لكلية التجارة "بنات"جامعة الأزهر .
- (73) محمد عطيه مطر ،(1999). التعليم المحاسبي وتحديات المستقبل ، الإدارة العامة ، المجلد 38 ، العدد الرابع .
- (74) -، (1994) .سبل تدعيم استقلال مدقق الحسابات الخارجي بالأردن :دراسة ميدانية تحليلية لأراء المدققين ،ومستخدمي البيانات المالية وجمعيات الرقابة والإشراف على المهنة، دراسات (العلوم الإنسانية ) المجلد 21،العدد الثالث
- (75) محمد على حمادي،(1988). المعايير التي تحكم عول المراجع الخارجي على المراجع الداخلي ، المجلة المصرية للدراسات التجارية ،المجلد الثاني عشر،العدد الخامس.
- (76) مختار إسماعيل أبو شعيشع ،(1996). إطار مقترح لمعايير العناية المهنية لأداء مراجعي الحسابات، دراسة نظرية ميدانية ،المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة ،كلية التجارة ،جامعة عين شمس ،العدد الثاني.
- (77) المكتب الوطني للرقابة المالية في المملكة المتحدة ، (1983). نبذة عن الرقابة المالية في المملكة المتحدة ، مجلةالدولية للرقابة المالية الحكومية .
- (78) منذر طلال مومنى ،جمال إبراهيم بدور ،(2008).مدى التزام مدققي الحسابات الخارجيين في الأردن بتطبيق معيار التدقيق الدولي رقم (240)والخاص بمسؤولية المدقق عن كشف الغش ومنعه،مجلة دراسات العلوم الإدارية ، الجامعة الأردنية ، المجلد 35 ، العدد الأول .
- (79) نعيم دهمش ،(1985).، تدقيق وتقييم كفاءة الأداء وفعالية المشاريع الإنمائية في الدول النامية ، دراسات ، المجلد الثاني عشر ، العدد الخامس .
- (80) هيئة التحرير (2005)، تدريب و تأهيل المارد البشرية لدى الأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبية مجلة الرقابة المالية ، ديسمبر ، العدد 47.
- (81) هيئة التحرير،(2004).أهمية الاستقلال للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبية ، مجلة الرقابة المالية .العدد 45.



82) هيثم ممدوح العبادي ،محمد ذا النون عصفور ،(2008)،المراجعة الاجتماعية في ظل التشريعات المنظمة للمهنة في الأردن ، مجلة المحاسبة و الإدارة والتامين ، كلية التجارة ، جامعة القاهرة، العدد الثاني .

83) وائل إبراهيم الراشد (1999)،دور ديوان المحاسبة في الرقابة الإدارية على الأموال العامة بدولة الكويت ، دراسة ميدانية ،مجلة جامعة الملك عبد العزيز لاقتصاد والإدارة، المجلد 13، العدد الأول ..

84) الوحدة العربية للعلوم الإدارية،(1987) ،الموازنات الحكومية في الدول النامية ، إدارة البحوث والدراسات، مديرية المكتبات والوثائق الوطنية، عمان،العدد 319.

85) يوسف فرج جهماني.(1998) المراجعة الاجتماعية والبيئة في الأردن ،مجلة جامعة الملك عبد العزيز ، الاقتصاد والإدارة، المجلد 12، العدد الثاني 2 ،

86) يوسف محمود جربوع ،(2002) . مدى مسؤولية مراجع الحسابات الخارجي المستقل عن اكتشاف الأخطاء والغش بالقوائم المالية ،تنمية الرافدين ، المجلد 24/23، العدد 69 .

87) —،(2007). مدي تطبيق القياس والإفصاح في المحاسبة عن المسئولة الاجتماعية بالقوائم المالية في الشركات، بقطاع غزة، مجلة الجامعة الإسلامية، الجامعة الإسلامية، غزة، العدد الأول،

### ج- الرسائل العلمية

1) بشير عاشور،(1999). تقييم دور المراجع الداخلي في الشركات الصناعية الليبية،رسالة ماجستير، غير منشورة،كلية الاقتصاد، جامعة قاريونس.

2) حسن فليح القطيش ،(2006).تطوير مشروع لزيادة فاعلية ديوان المحاسبة في تدقيق الأداء في القطاع الحكومي الأردني بالمقارنة مع التجارب العالمية ،رسالة دكتوراه ،غير منشورة ،كلية الدراسات المالية والإدارية، جامعة عمان العربية .

3) رضوة أحمد.(2005) .إطار مقترح لتطوير مهنة المراجعة الخارجية في مصر، رسالة دكتوراه، غير منشورة، كلية التجارة، جامعة حلون .

4) سعد سلمان بركات،(2007). إطار مقترح لمعايير المراجعة الحكومية لشركات النفط والغاز في ظل عقود تقاسم الإنتاج ، رسالة دكتوراه غير منشورة ، جامعة دمشق .

5) سوسن الحلبوني ،(1993).الانطباق السائد عن استقلالية المراجع الخارجي لدي البنوك والشركات المالية الأردنية، دراسة تحليلية، رسالة ماجستير ،غير منشورة ،الجامعة الأردنية ،عمان .

6) صديقي مسعود،(2005 )، نحو إطار متكامل للمراجعة المالية في الجزائر على ضوء التجارب الدولية ،رسالة دكتوراه،غير منشورة،.جامعة الجزائر .

7) على محمد موسى،(1992).استقلالية المراجع الخارجي بين النظرية والممارسة ، رسالة ماجستير غير منشورة ،جامعة قاريونس،بنغازي ،ليبيا .

- 8) عماد محمد رياض، (2002). مدي مسؤولية مراقب الحسابات في التقرير عن المراجعة البيئية واثـر ذلك على مستخدمي التقرير، دراسة تطبيقية ، رسالة ماجستير غير منشورة، كلية التجارة ، جامعة عين شمس.
- 9) عيسى محمد ابوطبل، (1960).الاتجاهات الحديثة في الرقابة الخارجية على حسابات الشركات المساهمة ،رسالة دكتوراة غير منشورة، كلية التجارة ، جامعة القاهرة.
- 10) محمود دالي ،(2003). دور التعليم في رفع وتطوير الكفاءة المهنية لخرجي أقسام المحاسبة بالجامعات الليبية ، رسالة ماجستير غير منشورة ، أكاديمية الدراسات العليا ،طرابلس .
- 11) محمود عبد الرحمن،(2000)، مدي تطبيق معايير التدقيق الداخلي المتعارف عليها في لبنوك التجارية الأردنية ، رسالة ماجستير غير منشورة ، جامعة إل البيت.
- 12) هبة عبد المؤمن نورالدين،(2005) .الاتجاهات الحديثة للمراجعة البيئية كأداة لتقييم الأداء البيئي، دراسة تطبيقية، رسالة ماجستير غير منشورة،كلية التجارة، جامعة عين شمس.
- 13) هيثم مومنى، (2004). تأثير خدمات غير التدقيقية على استقلالية المراجع في الأردن رسالة دكتوراه ،غير منشورة جامعة اليرموك.

#### د - المؤتمرات والندوات

- 1) حنان الصادق بيزان ،(2002) . التعليم المستمر وتحديث المعلومات والتعليم ، مجلة البحوث الإنسانية والاجتماعية ، السنة الثانية ، العدد الثامن .
- 2) رندة عطية بوفارس،(2007) التعليم المحاسبي الواقع وسبل التطوير ،بحث مقدم للمؤتمر العلمي الثاني حول التعليم المحاسبي في ليبيا واقعه وإمكانيات تطويره ، أكاديمية الدراسات العليا ،
- 3) صلاح ميلود خلاط وآخرون ،(2007) .تقييم مناهج التعليم المحاسبي في الجامعات من وجهة نظر خريجي أقسام المحاسبة ،بحث مقدم إلى المؤتمر العلمي الثاني حول التعليم المحاسبي في ليبيا واقعة وإمكانيات تطويره،أكاديمية الدراسات العليا ،طرابلس .
- 4) عارف عبد الله عبد الكريم، (2007) . تحسين جودة التعليم المحاسبي، المؤتمر العلمي الثاني حول التعليم المحاسبي في ليبيا واقعه وإمكانيات تطويره ،أكاديمية الدراسات .طرابلس، ليبيا .
- 5) عبيد العزيز عبيد أبو بكر وآخرون ،(2007) .تعليم المقرر الأول في المحاسبة "رؤية الطلبة" وتأثير ذلك على قرار التخصص ،المؤتمر العلمي الثاني حول التعليم المحاسبي في ليبيا واقعة وإمكانيات تطويره،أكاديمية الدراسات العليا ، طرابلس، ليبيا .
- 6) عوض أحمد الروياتي ،(2007). مدى توفر متطلبات جودة التعليم المحاسبي في الجامعات الليبية ،بحث مقدم إلى المؤتمر العلمي الثاني حول التعليم المحاسبي في ليبيا واقعة وإمكانيات تطويره.،أكاديمية الدراسات العليا ،طرابلس .
- 7) عوض أحمد الروياتي ، فريحة الحراري ،(2007) .مدي اهتمام الجامعات والمعاهد العليا الليبية بالتعليم المحاسبي المستمر ودوره في تضيق الفجوة بين التعليم المنهجي النظامي والواقع العملي ،

- المؤتمر العلمي الثاني حول التعليم المحاسبي في ليبيا واقعه وإمكانية تطويره ، أكاديمية الدراسات العليا ، طرابلس ، ليبيا ..
- (8) مبروكة محيرق ، (1993)، العاملون بالمكتبات ومراكز المعلومات والتعليم المستمر "المجلة العربية للمعلومات ، تونس، المجلد 14، العدد الأول .
- (9) محمد حسن عبدالعظيم ، (2003) .مدى توافق خطط دراسة المحاسبة في الجامعات المصرية وجامعات دولة الإمارات العربية مع متطلبات المنشآت المهنية العالمية .بحث مقدم إلى مؤتمر مستقبل مهنة المحاسبة والمراجعة ، كلية التجارة ، جامعة القاهرة .
- (10) محمد محمود النفراوي ، (2003).مهنة المحاسبة والمراجعة في مصر الواقع وضرورات التطوير: بحث مقدم إلى مؤتمر مستقبل مهنة المحاسبة والمراجعة ،كلية التجارة ،القاهرة .
- (11) محمد مطر ، (2001). مسؤولية مدقق الحسابات تجاه الطرف الثالث، المؤتمر العلمي المهني الثالث تحت شعار "مدقق الحسابات والمسؤولية المهنية والقانونية والاجتماعية ، جمعية مدققي الحسابات القانونيين الأردنيين ، عمان ، الأردن.
- (12) مصطفى الحضري ، عبد النبي فرج، (2008). مخرجات التعليم المحاسبة ومتطلبات سوق العمل ، مؤتمر تخطيط التعليم والتدريب بين الواقع واحتياجات سوق العمل ،معهد التخطيط ، طرابلس، ليبيا .
- (13) المنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة والمحاسبة (1998) ، أخلاقيات المهنة ، مؤتمر الإنتوساي في مونتيفيديو ، الاوروغواي .
- (14) الهادي محمد السحري ، (2007)، التعليم المحاسبي بين الواقع النظري والتطبيق العملي ، المؤتمر العلمي الثاني حول التعليم المحاسبي في ليبيا واقعة وإمكانيات تطويره ، طرابلس.
- (15) وليد صيام ، (2003) . العوامل المؤثرة على استقلالية مدقق الحسابات في ظل التشريعات المهنية ، ورقة عمل مقدمة للمؤتمر العلمي المهني الخامس : التحكم المؤسسي واستمرارية المنشأة ، جمعة المحاسبين القانونيين الأردنيين ، عمان .

## هـ - المعايير والأدلة

- (1) الاتحاد الدولي للمحاسبين القانونيين (2007)، إصدارات المعايير الدولية لممارسة أعمال المراجعة والتأكيد وقواعد أخلاقيات المهنة ، ترجمة المجمع العربي للمحاسبين القانونيين ، عمان ، الأردن .
- (2) الاتحاد الدولي للمحاسبين القانونيين (2003) ، ترجمة المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، إصدارات المراجعة والسلوك الأخلاقي ، عمان .
- (3) الاتحاد الدولي للمحاسبين القانونيين (1989).الأدلة الدولية لمراجعة - ترجمة المجمع العربي للمحاسبين القانونيين

- 4) الجهاز المركزي لمحاسبات(1994). معايير المراجعة الحكومية، طبعة معدلة 1988، ترجمة الإدارة المركزية لبحوث.
- 5) ديوان المراقبة العامة بالمملكة العربية السعودية (1403هـ)، قواعد التدقيق الشامل ، الرياض.
- 6) المعهد المصري للمحاسبين والمراجعين،(1993) .الميثاق العام لأداب وسلوكيات مهنة المحاسبة في جمهورية مصر العربية
- 7) المعهد المصري للمحاسبين والمراجعين،(1990)، النشرة الدورية عن المعهد المصري للمحاسبين والمراجعين، (القاهرة: المعهد المصري للمحاسبين والمراجعين).
- 8) المنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة والمحاسبة (2002) ،المعايير الرقابية ،وتعديلاتها
- 9) المنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة والمحاسبة ، أخلاقيات المهنة.

## و - القوانين واللوائح

- 1) الجماهيرية الليبية ، قانون رقم (116) لسنة 1973 الخاص.ولائحته التنفيذية بتنظيم مهنة المحاسبة والمراجعة ، طرابلس ، ليبيا ، 1973 .
- 2) الجماهيرية الليبية القانون رقم (21) لسنة 2001 بشأن تقرير بعض الأحكام مزاولة الأنشطة الاقتصادية .
- 3) دستور مهنة المحاسبة والمراجعة (1958) نقابة المحاسبين والمراجعين المصرية ، القاهرة
- 4) ديوان المحاسبة قانون الأردني رقم (28) لسنة 1952 وتعديلاته، الجريدة الرسمية ،الأردن ،عمان ،16 تيسان ،،1952.
- 5) قانون (3) لسنة 1376 و،ر بشأن إنشاء وتنظيم جهاز المراجعة المالية ، مدونة التشريعات ، مؤتمر الشعب العام ، العدد الثاني ، 2007.
- 6) القانون التجاري، موسوعة التشريع الليبي، 1966.
- 7) قانون الشركات المصري رقم 159 لسنة 1981،،الهيئة العامة لشئون المطابع الأميرية، القاهرة 1987.
- 8) قانون جهاز الرقابة الشعبية رقم (11) لسنة 1425م وللائحته التنفيذية .
- 9) القانون رقم (1) لسنة 2005 بشأن المصارف
- 10) القانون رقم (30) لسنة 1369 و.ر تعديل وإضافة بعض الأحكام إلى القانون رقم (11) لسنة 1425 م . وللائحته التنفيذية
- 11) قانون رقم (34) لسنة 1999م بجمهورية السودان ، الجريدة الرسمية : العدد 1652 ، 1999/10/10 م .
- 12) القانون رقم 133 لسنة 1951 بشأن مزاوله مهنة المحاسبة والمراجعة في مصر ،الهيئة العامة لشئون المطابع الأميرية، القاهرة 1987.

- 13) قانون رقم 144 لسنة 1988 بشأن إصدار قانون الجهاز المركزي للحاسبات ،القاهرة الهيئة العامة للمطابع الأميرية ،والمعدل بالقانون رقم 157 لسنة 1998.
- 14) القانون رقم 394، لسنة 1955 بإنشاء نقابة المحاسبين والمراجعين المصرية.
- 15) القانون رقم 40 لسنة 1972 ، الهيئة العامة لشئون المطابع الأميرية، القاهرة، 1990.
- 16) اللائحة التنفيذية للقانون رقم (3) لسنة 1375 و.ر بشأن وتنظيم جهاز المراجعة المالية ، مدونة التشريعات ، مؤتمر الشعب العام ، العدد الخامس ، 2008..
- 17) اللائحة التنفيذية للنظام المعتمدة بالقرار الوزاري رقم 993 وتاريخ 1414/4/9 الموافق 1994/2/19.
- 18) مجلس الوزراء،(1953)، القانون التجاري الليبي، الجريدة الرسمية، العدد الثاني .
- 19) مجلس قيادة الثورة، (1973)، القانون رقم (118) بشأن تقرير بعض الأحكام الخاصة بمراجعي الحسابات، الجريدة الرسمية، طرابلس :وزارة العدل، العدد السابع.
- 20) مجلس قيادة الثورة،(1973) القانون رقم (138) بشأن الإشراف والرقابة على الشركات التامين، الجريدة الرسمية، طرابلس :وزارة العدل، العدد الثالث والسبعين.
- 21) مشروع قانون مزاولة مهنة المحاسبة والمراجعة والمذكرة الإيضاحية ،المنشور في مجلة الأهرام الاقتصادي ، العدد 1838 ، 29 مارس، 2004 .
- 22) المملكة الأردنية الهاشمية ،قانون الشركات الأردني(22) لسنة (1997) المعدل 1، الجريدة الرسمية ، العدد 4386، عمان ، الأردن ، بتاريخ 11/1/1999.
- 23) نظام الديوان المراقبة العامة الصادر بالمرسوم الملكي رقم (م/9) في 1/2/1391هـ و اللائحة التنفيذية الموافق عليها بالأمر السامي رقم 3/18835/س بتاريخ 92/9/19هـ.
- 24) نظام المحاسبين القانونيين بالمملكة العربية السعودية الصادر بالمرسوم الملكي رقم 2/1/2 في 13/5/1412 هـ.

### ثانياً: المراجع الأجنبية

- 1) Abu Baker , Abdul rhim & Aubdul Rashid , Hafiz , (2005), Factors Influencing Auditor Independence : Malaysian Loan Officers Perceptions . Managerial Accounting Journal, vol . 20 , NO . 8
- 2) Ahmed Belkaoui , Public Policy and the practice and Problems of Accounting (London : quorm Books 1985) .
- 3) AICAP , (1988) "The code of Professional Conduct of The American Institute of Certified Public Accountants "New York : AICAP.
- 4) AICPA Education Requirements for Entry into the Accounting Profession - A Statement of AICPA Policies. Second Edition. Revised. N.Y., 1988..

- 5) Alfred R. Roberts , (1987)"The Other, public Accounting Organizations" , Journal of Accountancy.
- 6) Alvin A .Arens & Jamesk. loebbecke (1991) "Auditing. An Integrated Approach" "(prentice –Hall , Ince). .
- 7) Alvin A .Arens, and Dewew Ward, (1984) "The Use of Systems Understanding aid in Tthe Accounting Curriculum" The Accounting Review.
- 8) Alvin A., Arens, Randal j., Elder and Mark S. Beasley, (2003) "Auditing and Assurance Services" ,Copyright by Pearson Education Inc. , New jersey , U.S.A..
- 9) American Accounting Association , (1975)."Report of Committee on Accounting for Social Performance ".American Accounting Association, The Accounting Review , Supplementary to Vol.XL,X,.
- 10) American Accounting Association, committee on the future Education, "1986" "Future Accounting Education: Preparing for the Expanding Profession" ,(The Bedford Committee), Issues in Accounting Education ,vol .4,No.2,Spring, j
- 11) American Institute of Certified Pubic Accountants(1987) , The Accounting Profession in the United kingdom (New York: AICPA ) .
- 12) American Institute of Certified public Accountants , 'NASBA and the U.S . State Boards " ,Journal of Accountancy (Mey1987),
- 13) American Institute of Certified Public Accountants '1978' Education Requirements for Entry Into The Accounting profession –A statement of the AICPA Policies :Task force on the Report of Committee on Professional Accounting Education "New York AICPA"
- 14) American Institute of Certified Public Accountants, The Accounting Profession in the United Kingdom (New York:AICPA1987) .
- 15) Amyas Mascarenhas and Stuart, Turley (1999), Spicer s practical Auditing. 18<sup>th</sup>. Ed., Butterworth and Co . (Publishers) Ltd ., U.K .
- 16) Arens , A . , Randal J . Elder ,& Mark S . Beasley , (2008), Auditing and Assurance Services : An Integrated Approach , 12 th ed , Prentice Hall . .
- 17) Arens, A. & Elder, R J. & Beasley M.S. (2005).“Auditing and Assurance”
- 18) Arens, A. A., Elder, R. J. and Beasley, M. S., (2003). **Auditing and Assurance Services: An Integrated Approach.** (9 th ed.), New Jersey, Prentice Hall.
- 19) Ashbugh ,H., lafond ,R. and Mayhew ,B. (2003)"Do Non audit Services Compromise Auditor Independence? further Evidence" The Accounting Review ( Vol .78, January , 2003), .
- 20) Bedard., Jean , (1989). Expertise in Auditing : Myth Or Reality, Accounting Organization and Society, voll 4.
- 21) Blum, Fred ,(1958) " Social Audit OF The Enterprise", Harvard Business Review , (Mar. AbR) .

- 22) Bowen , Howard. R.,(1953)" Social Responsible ×f THE Businessman.", (New York : Harper& Brothers) ,.
- 23) Boyer Commission, " Reinventing Undergraduate Education :A Blue print for America, s Universities" [http://naples.cc.sunysb.edu/ Pres/ boyer.nsf/](http://naples.cc.sunysb.edu/Pres/boyer.nsf/)
- 24) Brent inmen C., Auder Wenzler and peter Wucket D., (1989) "Square begs in Round holes: Are Accounting students well -suited To days Accounting Profession?", Issues in Accounting Education, Vol.7,No.2, Spring 1989.
- 25) Canning , M. and D. Gwilliam,(1999) "Non- Audit Services and Auditor Independence : Some Evidence From Ireland" The European Accounting Review , 8:3, .
- 26) Carmichael ,D.R. , and R. J. .Swieringa . The Compatibility of Auditing Independence and Management Services: An Identification of Issues. "the Accounting Review .Oct 1986 .
- 27) Cashin. J . A: (1971) .Hand book for Auditing . 3
- 28) Catanach Jr A.H .and Walker.P.I.(1999)The International Debate Over Mandatory Auditor Rotation :a Conceptual Research Framework : journal of International Accounting Auditing and taxation. Vol. 8 Issue.1 .
- 29) Christopher Pong & Geoffery Whittington, "The Working of the Auditing practice Committee: Three case studies" Accounting and Business Research ,Vol -24 ,No. 44, Spring 1994 .
- 30) COLLINS Lionel. et VALIN. G ,(1992)"Audit et Controle interne , aspects financiers ,operation et strategiques " , dalloz, paris, .
- 31) Coztanza. M. Carlo, Member Of the Court Of Accounts (1983)," the Italian Audit Court present and Prospects" International Journal Of Government Auditing , July .
- 32) Dan M. Guy et al, (1990) Auditing , 2nd .Ed., Harcourt Brace Jovanovik, Inc., New York, .
- 33) David flient (1988), "Philosophy and Principles of Auditing: An Introduction " (Macmillan Education ltd), .
- 34) David R .Campbell and Larry M. Parke ,'SEC Communications to the Independent Auditors : An Analysis of Enforcement Actions", Journal of Accounting and public policy , Vol 11,No. 4 ,Winter ,1992 ,.
- 35) David Solomons and T.M. Berridge ,Propectus for A profession : The Report of the long Range Enquiry into Education and Training for the Accountancy profession (London : Advisory Board of Accountancy Education 1974) .
- 36) David. N. Ricchiute ,(1992) Auditing op 3<sup>rd</sup>. Ed., south- Western Publishing Co., U. S.
- 37) Deis, D. R . , and J. G. Giroux .(1996) . The Effect of Auditor Changes on Audit fees , Audit Hours , and Audit Quality Journal of Accounting and public policy , 15 : 55-76
- 38) Donald E. kieso, and J.J. Weygandt , Intermediate Accounting (New York: John Wiley & Sons 1988)

- 39) Donald E. Kieso, and J.J. Weygant ,(1988). Intermediate Accounting (New York: John Wiley & Sons 1988)
- 40) Emile Woolf ,Auditing Today, 5 th. Ed., Prentice Hall, London , 1994 .
- 41) Ferdinand A. Gul, (2002-2003), "Banker's Perception of Factors Affecting Auditor Independence", Accounting Auditing and Accountability Journal ,Vol. 12, No. 2, .
- 42) GAO (United States General Accounting Office ), (2003)." Public Accounting Firms : Mandated Study on Consolidation and Competition ".Report to the Senate Committee on banking Housing and Urban Affairs and the House Committee on financial Services .GAO -03 – 864, General Accounting Office Washing ton ,D.C.
- 43) GERMOND Bernard,(1991) "Audit financier , Guide Pour l' Audit de l' information Financier des entreprises" .clet , .
- 44) Grace, D. M., and J.W. Gilsdorf ,(2004)," Classroom Strategies for Improving Students, Oral Communication Skills," Journal of accounting Education .
- 45) Hartiy ,Ronaid V., and Timothyl Ross(1972) "MAS and Audit Independence : An Image problem" . The Journal of Accountancy )
- 46) Hermanson ,Roger H. , Linda M . Plunkett , and Deborah H. Turner .(1994). "A study of the importance of Certain attributes to clients initial Selections of Audit firms: A longitudinal and stratified approach " journal of Applied Business Research (winter) .v.lo. ;
- 47) Herring , H. C. and C.d. Izard (1992) Outcomes Assessment of Accounting Majors. Issues in Accounting Education "Spring.
- 48) Howard A. kanter and Marshall K. Pitman, (1987)" An Auditing Curriculum for the future" Issues in Accounting Education, .
- 49) Hugh Willmott , "Organizing The Profession : Theoretical and Historical Examination of The Development of the major Accountancy Bodies in The U.K. s, Accounting Organization and Society (Vo1.11,NO 6, 1986),.
- 50) Ian Brindle, "Restructuring unlikely to Silence Critics", Accountancy (January 1991).
- 51) Ian R. Mc Neil , "The future value of our Qualification" Accountancy (April 1992 )'.
- 52) IFAC , Hand Book (1996) International federation Of Accountants , New York, July .
- 53) IFAC Education Committee, Appendix of IES 7: **IES 7: Continuing Professional Development: A Program of Lifelong Learning and Continuing Development of Professional Competence**",(www. IFAC.org/store/category.tml?category=Education/, May 2004)..
- 54) IFAC Education Committee, **IES2: Content of Professional Accounting Education Programs**, (www.ifac.org/store/category.tml category=Education/ ,October, 2003)..
- 55) IFAC Education Committee, **IES3: Professional Skills**, (www.IFAC.org/store/category.tml?category=Education/ ,October,2003),.



- 56) Institute of Chartered Accountants in England and Wales "The Tricker Report : Governing the Institute in the 1990s ",Accountancy (April1983),.
- 57) Institute of Chartered Accountants in England and Wales (1992). New Guide To Professional Ethics Accountancy .
- 58) Institute of Chartered Accountants in England and Wales ,(1992) "Anew Guid To Professional Ethics " Accountancy ..
- 59) Institute of Chartered Accountants in England and Wales, " New Guide to professional Ethics" , Accountancy (march 1992).
- 60) Institute of Chartered Accountants in England And Wales, (1991)" A Consultive paper- Continuing Professional .Education", Accountancy . .
- 61) International federation of Accountants IFAC "Prequalification Education , Assessment of Professional Competence and Experience Requirements of professional Accountants", Exposure Draft, November1995 .
- 62) International Federation of Accountants, Assessment of Professional Competence :Proposed International Education Standard For Professional Accountants, IFAC ,June 2002.
- 63) International Journal of Government Auditing "Independence of State Audit "By Dewar A . David 1988 , Quarterly, July .
- 64) J. S .Arpan and L. H. Radebaugh (1981) ,International Accounting and Multinational Enterprises,WGL,.
- 65) J.E. Harvey- Cook and R.J. Taffler , Graduate Recruitment Procedures in the uk Accountancy Profession: A Preliminary study, Accounting and Business Research (Spring 1987)
- 66) Jean C .Bedard, et., al ., (1993), Expertise in Auditing , Journal of Practice and Theory, vol. 12,Supplement. A Goldman and B .Barlev,(1974)"The Auditor – Firm Conflict of Interests , Its Implications for Independence " , The Accounting Review, Oct ..
- 67) Kemp, Robert S., Reckers, Jr., Philip, M. J. and Arrington, C. E.(1983), “Bank Credibility: The Need to Rotate Auditors”, Journal of Retail Banking, (Spring 1983), Vol. (5), No. (1), .
- 68) Larry E Rittenberg and Bradley .J. Schwieger ,(1994) .,Auditing: Concepts for a changing Environment, Harcourt Brace and Company, New York , .
- 69) Larry Rittenberg E.& Schwieger, Bradley J.,(2005) "Auditing: Concepts for a Changing Environment " ,fifth Edition , Southwestern ,Ohio ,Canada.
- 70) Lavin Davin . (1976) ." perceptions of the Independence of the Auditor" the Accounting Review. .
- 71) Mahmoud Omar, Ba- Eissa ,(1995). " The status of International Auditing Standards Focusing on the United Kingdom and Saudi Arabia " Journal of Faculty of Commerce for Scientific Research , Alexandria University, September,

- 72) Mahmoud Omar, Ba-Eissa, ' The status of International Auditing Standards focusing on the united Kingdom and saudi Arabia 'Journal of Faculty of Commerce for Scientific Research, Alexandria university, September, 1995 ,.
- 73) Maurice Moonitz, (1973) "The Beamer Committee Report: A Golden Opportunity for Accounting Education ", The journal of Accountancy .
- 74) Messiers , JR, William F. (2000). "Auditing and Assurance services a systematic Approach " 2<sup>nd</sup> Ed , USA . Mc Graw – Hill Companies INC for manufacturing and Export .
- 75) Mitra , S., (2007), "Non- Audit Service Fees and Auditor Independence : Empirical Evidence From the Oil and Gas Industry ", Journal of Accounting , Auditing & Finance , Vol. 22 Issue, 3
- 76) Mohamed abdel Aziz Hegazy ,Auditing ,firm characteristics and Accountability some Historical Evidence ,Ph.D., university of Birmingham,Oct.,1988,.
- 77) Nashwa George (2004), “Auditor Rotation and the Quality of Audits”, The CPA Journal, (Dec. 2004), Vol. (74), No. (12),
- 78) Needles J.R and Pomeranz felix, (1985)Comparative International Auditing Standards International Accounting section of the American Accounting Association .
- 79) Patrick H. Heaston, (1990). "A Systematic .Approach to Improving Experience Requirements for Licensure", Accounting Horizons,vol.4, No.3,sep
- 80) Paul Robins (1991), "ACCA v ICAEW : Really No Contest " Accountancy . (January).
- 81) Power , Michaelk ., Educating Accountants : Towards A Critical Ethnography , Accounting, Organization and Society ,Vol . 16, No .4 1991.
- 82) Richard Briston and Robert perks ,(1977) " The External Auditor-His Rol and Cost to society", Accountancy ,Nov>
- 83) Rittenberg, E.L & Schwieger,J.B.(2004). “Auditing In A Changing Environment: SAS 99 & Sarbanes – Oxley.” 4th Ed., South – USA.Western Part of the Thomson Corporation.
- 84) Rodney J. Anderson (1977),The External Audit 1 ,Concepts and Techniques, Copp Clark pitman, Toronto , .
- 85) Sainbary , A. B., "Test for fellowship – The Institute Proceeds with its Plans " , Accountancy . July 1976, .
- 86) Services”. Tenth Edition, USA. Prentice Hall Private Limited
- 87) simunica . D , " The pricing of Audit Services : Theory and Evidence" Journal of Accounting Research (spring 1980) 3
- 88) Taffler R. J., and K .S .Ramalinggan , " The Determinants of the Audit Fee in the U.k .", City University Working Papers , 1981.

- 89) U.S. GAO, Comptroller General of the United States , Government Auditing Standards : Listing of Major Changes Between The 1994 Yellow Book and The 2003 Yellow Book Revision, United States General Accounting Office Washington ,D.C., June 2003.
- 90) U.S. General Accounting Office Governmental Auditing Standards ,1988 Revision(Washington D.C:USGAO, JULY 1988).
- 91) US General Accounting Office( GAO) (2003), Government Auditing Standards .Washington .De(www.GOA.2003)
- 92) Vinten, L. and lee C ,. "Audit Committee and Corporate Control" Managerial Auditing Journal Vol 8 ,NO .3, 1993 ,
- 93) Wayne J. Baliga., (1988). "Avoiding lawsuits " Journal of Accountancy , September, .
- 94) William C.Boynton &Watter G.kell (1996),Modern Auditing ,6<sup>th</sup> Ed ,John wily &Sons, Inc., New York,
- 95) William w ,Holder and John R .Miller(1989)" Compliance Auditing : The Changing State of the Art", The CPA Journal , September .

ثالثاً: مواقع على شبكة المعلومات

- [www.gad@gad.gov.sa](mailto:www.gad@gad.gov.sa)
- [www.gccao.org](http://www.gccao.org)
- [www.socpa.org.sa/ind](http://www.socpa.org.sa/ind)
- [www.gao.gov](http://www.gao.gov) .
- <http://www.aicpa.org>