



## تأهيل واستقلال المراجع الخارجي في قانون تنظيم مهنة المحاسبة والمراجعة رقم 116 / 1973 (دراسة تحليلية)

د. عبد النبي محمد فرج

د. أحمد حسين اليسير

[a.faraj@academy.edu.ly](mailto:a.faraj@academy.edu.ly)

[Ahmed.Alyaseer@Academy.edu.ly](mailto:Ahmed.Alyaseer@Academy.edu.ly)

الأكاديمية الليبية للدراسات العليا/ طرابلس/ ليبيا

### الكلمات المفتاحية:

استقلال المراجع، حياد المراجع، التأهيل العملي، المعايير المهنية الدولية والمحلية، القانون 73/116

### الملخص

تتضم هذه الدراسة بالإطار العام لمهنة المراجعة في ليبيا كما يرسمه القانون 116 لسنة 1973، واللائحة التنفيذية الصادرة بموجبها، وهاتان هما الوثيقتان اللتان تنظمان مهنة المحاسبة والمراجعة في ليبيا في الوقت الحاضر، ونظرًا لأن القانون المذكور ولائحته التنفيذية لم يتم إنشاؤها أساسًا لتشكيل أو توضيح معايير المهنة، ولكن للغرض التقني فقط، فإنه لم تتم الإشارة صراحة إلى مجموعة الضوابط والتوجيهات الواردة في الوثيقتين كمعايير محلية للمهنة، كما لم يتم جمعها تحت عنوان مميز، ولكن جاءت في شكل عناصر متفرقة ومنتشرة في مواد عديدة من القانون واللائحة التنفيذية. وتهدف الدراسة إلى تحديد إلى أي مدى يمكن لتلك النصوص المتعلقة باستقلال وتأهيل المراجع الخارجي، الواردة بالوثيقتين أن تكون بمثابة معايير محلية لممارسة المهنة، واعتمادًا منهجية تحليل المحتوى، قام الباحثان بتتبع المواد ذات الصلة في الوثيقتين، وتحليل محتوياتها بهدف استخلاص الضوابط المتعلقة بجانب الاهتمام، ثم تقييم ذلك المحتوى من حيث كفايته وشموله، ليكون معيارًا لممارسة المهنة. خلصت الدراسة إلى أنه على الرغم من أن الوثيقتين تغطيان عدة جوانب من الجوانب محل الاهتمام، إلا أن هناك نقصًا واضحًا يحتاج إلى معالجة في سياق أوسع، يمكن من خلاله إقامة نظام متكامل من المعايير المهنية، التي تأخذ في الاعتبار خصائص البيئة المحلية ذات الصلة.

## Qualification and independence of the external auditor in law No. 116/1973 Regulating the Auditing Profession (An analytical study)

Dr. Ahmed Husain Alyaseer Dr. Abdunnabi Mhemed Faraj  
[Ahmed.Alyaseer@Academy.edu.ly](mailto:Ahmed.Alyaseer@Academy.edu.ly) [a.faraj@academy.edu.ly](mailto:a.faraj@academy.edu.ly)  
Libyan academy for postgraduate studies, Tripoli, Libya

### Abstract

This research examines the general framework of the auditing profession in Libya stipulated in Law 116/73 and the executive regulations issued thereunder. The two documents that regulate the accounting and auditing profession in Libya at the present time. Since the aforementioned law and its executive regulations were not established fundamentally to form nor clarify the profession's standards, but rather for mere legalization purposes, the controls and directions contained in the two documents were not explicitly referred to as local standards for the profession. Likewise, it has not been collected under a specific title. However, it came, instead, in the form of elements spread throughout the articles of the law and the executive regulation. The goal of the study was to determine to what extent those texts that are connected to the independence and qualification of the external auditor could serve as local standards for professional practice. For this purpose, the researchers - adopting content analysis methodology- tracked the relevant materials in the two documents and analyzed their contents with the aim of evaluating that content in terms of its adequacy and comprehensiveness to serve as a criterion for practicing the profession.

The researchers concluded that although the two documents do cover several aspects of the two dimensions of the interest, there is an apparent deficiency in the treatment which requires a more broad context, through which an integrated system of standards, that takes into account the relevant characteristics of the local environment, can be established and implemented.

### Keywords

Auditor independence, Auditor impartiality, Law 116/73

إلى حد كبير غير مواكبة لهذا التطور، حيث لم يكن هناك وجود فعلي لأي تنظيم مهني محلي يهتم بتنظيم المهنة، ويتابع أداها قبل الربع الأخير من القرن الماضي، ولم تكن هناك ممارسة مهنية موثقة باستثناء ما تقوم

المقدمة  
رغم ما شهدته مهنة المراجعة وتدقيق الحسابات من تطورات على المستوى العالمي خلال القرن الماضي، فإن ممارسة المهنة في ليبيا ظلت

الشكلي، فإن تسمية مراقب حسابات في ليبيا يمكن أن تكون مصدرا لكثير من الخلط وسوء الفهم بين غير ذوي الاختصاص، وذلك لوجود أكثر من وظيفة تحمل مسمى قريبا، وأكثر هذه الوظائف مدعاة للبس ووظيفة المراقب المالي (مثل الخزنة في الجهات العامة)، وأعضاء هيئة المراقبة في الشركات المساهمة.

ج- ترك المشرع للاتحة التنفيذية - التي صدرت لاحقة للقانون - أمر تقنين بعض الجوانب التفصيلية المتعلقة بتنظيم المهنة، ولكن للاتحة أغفلت بعض هذه الجوانب، وكمثال على ذلك ما جاء بالمادة 69 من القانون في موضوع الامتحان الذي يجب أن تجر به نقابة المحاسبين والمراجعين المشتغلين، من غير حملة الشهادات العلمية في هذا المجال، حيث ترك المشرع للاتحة التنفيذية تنظيم هذا الجانب، ولكن للاتحة أحالت هذه المهمة (تحديد مقررات الامتحان واللجنة المسؤولة عنه) إلى وزير (أمين) الخزنة، وكانت النتيجة عدم صدور هذه الضوابط.

د- لم تتضمن أهداف النقابة - كما جاء بالقانون - هدفا يرى الباحثان أنه أولى الأهداف بالنص الصريح، وهو تحديد المعايير المحلية لمهنة المراجعة، سواء بتبني معايير إحدى المنظمات الدولية الأكثر انتشاراً وقبولاً، جزئياً أو كلياً، أو تحويلها لملائمة البيئة المحلية أو وضع معايير خاصة.

## 2- مشكلة الدراسة:

شهدت مهنة المراجعة تطوراً كبيراً خلال السنوات الأخيرة سواء على مستوى الأهداف والمفاهيم، أو على مستوى التطبيقات العملية، إلا أن المهنة في ليبيا لم تكن مواكبة لهذا التطور بالشكل المطلوب، حتى مع صدور قانون تنظيم المهنة، ويرجع ذلك إلى القصور الواضح في هذا القانون، والذي يُفترض فيه أن يكون بمثابة المرجع الأساس في تنظيم ممارسة المهنة. فرغم وجود بعض النقاط الإيجابية في هذا القانون، إلا أن جوانب ونقاط أخرى جانب فيها المشرع الصواب في تقدير الباحثين، وإن نقاطاً وجوانباً أخرى أصبحت الآن، - بعد مرور نحو خمسين سنة على صدورهما - في حاجة إلى التطوير والتعديل، وبعد أن شهدت المهنة خلال هذه الفترة تطورات كبيرة، جعلت كثيراً مما جاء في القانون غير مواكب لهذه التطورات، بل ربما يكون عائقاً أمامها.

كذلك ومن خلال إطلاع الباحثين على أدبيات الموضوع، بما في ذلك البحوث والدراسات التي تناولت ضوابط ممارسة المهنة على المستوى المحلي، فقد لاحظنا أن جانبي التأهيل والاستقلال لم يلقيا الاهتمام اللازم، رغم أهميتهما من الناحية العملية، وما يثار حولهما من

به بعض المكاتب المتفرعة عن شركات عالمية عاملة في هذا المجال، تمارس المهنة وفق المعايير المطبقة في الدول التي تنتمي إليها الشركة الأم. وكتيجة لعودة عدد من الليبيين الدارسين لعلوم المحاسبة في الدول المتقدمة، فقد ظهرت في بداية العقد السابع من القرن الماضي مكاتب المراجعة في العاصمة طرابلس، وبعض المدن الأخرى كبنغازي، ومصراته، مسجلة ومرخصة محلياً، ولم تعد ممارسة المهنة مقتصرة على عدد من مكاتب تمثيل لشركات استشارية أجنبية، وهو ما أسس للمهنة على الصعيد المحلي، وقد نبه ذلك المهتمين بالمهنة والمسؤولين في الدولة إلى الحاجة لتنظيم المهنة من الناحية التشريعية، وبناء على ذلك صدر القانون رقم (116)، لسنة 1973.

جاء القانون المذكور حاملاً في طياته ملامح البيئة التي أنتجته، ومثل ذلك في ربط المهنة بالأجهزة العامة للدولة، وعلى الأخص أمانة الخزنة وديوان المحاسبة، ويتضح ذلك مما يلي:

أ- وجود نصوص بالقانون ولائحته التنفيذية، توكل إلى هاتين الجهتين مهام وصلاحيات، تدخل في إطار تنظيم المهنة بشكل أو بآخر.

ب- وجود ممثلين للجهتين - إضافة إلى ممثل عن أمانة الاقتصاد - في تشكيلة اللجنة المؤقتة لتنظيم نقابة المحاسبين والمراجعين الليبيين، المنصوص عليها بالمادة 73 من القانون.

ولعل المشرع قصد إلى إشراك هذه الهيئات العامة، بناء على الدور الذي يتوقع أن تقوم به المهنة في خدمة الاقتصاد القومي، فهو - بطبيعته - اقتصاد يمثل فيه القطاع العام الجانب الأكبر.

ويرى الباحثان أن هذا التشريع تشوبه عدد من حالات الغموض وعدم الإحكام، نذكر منها - باختصار - ما كان متصفاً بالعمومية، ونرجي ما يتعلق بصلب الدراسة إلى موضعه وحينه، على النحو الآتي:

أ- من الأمور الجلية اختلاف دور ومفهوم ونطاق المحاسبة، عن دور ومفهوم ونطاق المراجعة، ويؤكد الاسم الرسمي للنقابة هذا التباين، إلا أن كلمتي (المحاسب والمراجع) التصقتا في نصوص القانون ولائحته التنفيذية، فهما لا يردان إلا سوياً حتى في المواضع التي لا تتفق إلا مع أحدهما فقط.

ب- رغم تبني المشرع لتسمية (مراجع) بدلا من التسميات الأخرى التي كان بالإمكان تبنيها مثل: مدقق حسابات، محاسب قانوني، مراقب حسابات... الخ. إلا أنه وفي معرض تحديده لصلاحيات الجمعية العمومية للنقابة، ومن بينها تعيين مراجع حسابات يعود ويسميه مراقب حسابات. وهنا لاحظ الباحثان إنه وبالإضافة إلى هذا التضارب

ذلك الجانب التشريعي. ونستعرض فيما يلي أهم هذه الدراسات وأكثرها علاقة بالموضوع:

- دراسة البهلول (2000) بعنوان: "تنظيم مهنة المحاسبة والمراجعة (الواقع وإمكانية التطوير) دراسة مقارنة للتشريعات التي تنظم المهنة داخل ليبيا، تونس، المغرب.

قامت هذه الدراسة بإجراء مقارنة للتشريعات المنظمة لمهنة المراجعة في كل من ليبيا وتونس والمغرب، في محاولة لمعرفة أوجه التشابه والاختلاف بين هذه التشريعات من جهة، وتحديد مواطن القوة والضعف فيها من جهة أخرى، وتقديم التوصيات المناسبة لتصبح هذه التشريعات ملائمة للظروف السياسية، والاقتصادية، والاجتماعية في هذه البلدان.

وتوصلت الدراسة إلى جملة من التوصيات من أبرزها: الحاجة إلى إصدار معايير عربية موحدة عن طريق استحداث مجالس أو لجان، مهمتها العمل على إصدار هذه المعايير، وإنشاء مراكز تعليمية عليا متخصصة في المراجعة والمحاسبة.

-دراسة محمد (2005) بعنوان: "دراسة تحليلية انتقادية للقانون رقم (116) لسنة 1973، بشأن تنظيم مهنة المحاسبة والمراجعة في ليبيا".

حاولت هذه الدراسة أن تضع قانون تنظيم المهنة في ليبيا تحت المجهر، لتحليل ما احتواه من نصوص قانونية تحتزل بعض المعايير سواء أكانت معايير عامة أو معايير تتعلق بالعمل الميداني، أو تلك المعايير المتعلقة بإعداد التقرير.

وقد أفادت نتائج هذه الدراسة بوجود حاجة ماسة لإعادة النظر في القانون، بشكل عام.

-دراسة مفتاح (2017) بعنوان: "الصعوبات التي تواجه مهنة المراجعة في ليبيا من وجهة نظر مزاولي المهنة".

هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على الصعوبات التي تواجه مهنة المراجعة في ليبيا، حيث خلصت إلى وجود عدد من الصعوبات من أبرزها تلك المتعلقة بالتنظيم القانوني للمهنة، وكذلك علاقة المراجع بالإدارة، وضعف الدور الذي تقوم به نقابة المحاسبين والمراجعين.

وبناء على ذلك أوصت الدراسة بتشكيل لجنة مختصة، تتولى دراسة التشريعات ذات العلاقة بالمهنة، لتحديد أوجه القصور الموجودة بها، وتقديم التوصيات اللازمة، لتلافي هذا القصور.

نقاشات بين الباحثين، حيث تركزت البحوث حول معايير العمل الميداني، ومعايير إعداد التقرير بشكل خاص. وهذا ما دعى الباحثين إلى دراسة الوثيقتين، لاستجلاء ما يمكن أن يكون قد ورد بهما من نصوص، يمكن اعتبارها معيارا للممارسة المهنية في هذين البعدين بالذات. وعلى هذا الأساس تتبلور مشكلة الدراسة في التساؤل التالي: هل يمكن اعتبار ما ورد في قانون تنظيم مهنة المحاسبة والمراجعة في ليبيا، رقم 116 لسنة 1973، ولائحته التنفيذية، فيما يتعلق بالتأهيل العلمي والعملية للمراجع واستقلالته، وحياده، معايير محلية، لممارسة المهنة؟. وهل هي وافية وواضحة بشكل كاف؟

### 3-هدف الدراسة:

تهدف الدراسة إلى الإجابة عن سؤال البحث، وذلك من خلال إجراء دراسة تحليلية لما ورد في قانون تنظيم مهنة المراجعة رقم 116، لسنة 1973، ولائحته التنفيذية، من نصوص تتعلق بالتأهيل العلمي والعملية للمراجع، واستقلاله وحياده، بهدف الوقوف على مدى إمكانية اعتبار تلك النصوص المتعلقة بهذين الجانبين معايير محلية لممارسة المهنة، وتحديد مدى كفاية تلك النصوص ووضوحها، وقابليتها للتطبيق العملي في البيئة المحلية الحالية.

### 4-أهمية الدراسة:

يستمد البحث أهميته من الموضوع الذي يناقشه، وهو معايير مهنة المراجعة، تلك المقاييس التي ترتبط بالمهنة ارتباطا عضويا، وتعتبر عمودها الفقري الذي تتحول بدونه إلى جسم هلامي غير محدد الأبعاد، يصعب وصفه كما يصعب ممارسته بمهنية وموضوعية، ومن بين هذه المعايير يركز الباحثان على المعيارين الأكثر أهمية (التأهيل والاستقلال)، وتتضح هذه الأهمية الخاصة من التناظر بينهما، وبين الهدف من عملية المراجعة أساسا، من حيث هو الوصول إلى رأى فني محايد.

### 5-منهج الدراسة:

سينهج الباحثان في دراسة هذا الموضوع منهجا تحليليا نقديا، ضمن مدخل تحليل المحتوى، يتركز الجانب التحليلي منه على نصوص مختارة من القانون واللائحة التنفيذية، لاستخلاص ما ورد بهما من نقاط يمكن أن تجمع، لتشكيل معيارا من معايير المهنة،

### 6-الدراسات السابقة:

لم يتم تناول قانون تنظيم مهنة المراجعة في ليبيا إلا من عدد قليل من الدراسات، غير أن عدد آخر منها تناول واقع المهنة بشكل عام، بما في

## - دراسة البتي (2018)، بعنوان: "نحو تنظيم أفضل لمهنة المراجعة في ليبيا دراسة نظرية"

حاولت هذه الدراسة تتبع مهنة المراجعة في ليبيا منذ نشأتها، إلى جانب استعراض قانون تنظيم المهنة رقم 116، لسنة 1973، اعتماداً على المنهج النقدي، وبناء على ذلك توصلت الدراسة إلى أن المهنة في ليبيا تعاني من العديد من أوجه القصور التي أثرت عليها سلباً، وحالت دون تحقيق أهدافها، كذلك توصلت الدراسة إلى أن التنظيم المهني للمراجعة في ليبيا - بما في ذلك الجانب التشريعي - لا يستوفي جميع الخصائص الرئيسية لعناصر التنظيم المهني الجيد.

من خلال استعراض الدراسات السابقة، لاحظ الباحثان أن كل الدراسات لم تتناول قانون تنظيم المهنة بشكل مباشر، بل تعرضت له في سياق تناولها لتنظيم المهنة بشكل عام، بما فيه الجانب التشريعي، باستثناء دراسة محمد التي ركزت على القانون وتناولت جانب العمل الميداني وتقرير المراجع.

أمّا الدراسة الحالية فان تركيزها كان على الجانبين الأهم في تقدير الباحثين وهما: الاستقلالية، والتأهيل العلمي والعملي، في محاولة لتقديم إضافة جديدة فيما يخص مدى إمكانية اعتبار ما ورد في الوثيقتين - بهذا الشأن - مناسباً وملائماً للتطورات الحديثة في المهنة، كافيًا عملياً، أم أن ذلك يتطلب إعادة النظر في القانون الأساس، وربما تغييره برمته.

### 7- معايير المراجعة: تعريفها وأهميتها والغرض منها.

يعرّف بعض الكتاب المعيار بصفة عامة بأنه: أداة للقياس يتم الحكم على الأشياء المنسوبة إليه، وقد يكون هذا المعيار شيئاً مادياً ملموساً كأدوات قياس الطول أو الوزن، وقد يكون غير مادي كأساليب تقييم الكفاءة الإنتاجية، أو درجة بذل العناية من قبل المراجع، (الحسيني، 1992).

تتمتاز معايير النوع الأول بالوضوح والثبات لبعدها عن تأثيرات ظروف الحال والتقدير والأحكام الشخصية، في حين أن معايير النوع الثاني تتصف بتأثرها بهذه العوامل، وتنتمي معايير مهنة المراجعة إلى النوع الأخير، وقد جاءت بعض تعريفاتها معبرة عن هذا الانتماء، كما هو واضح بالتعريف التالي.

معايير المراجعة هي: (مبادئ عامة تحكم عملية المراجعة، وهي تمثل الإطار العام الذي يقوم المراجع من خلاله باستخدام إجراءات المراجعة

<sup>1</sup> يمكن الرجوع إلى منشورات المجمع الأمريكي للمحاسبين القانونيين (AICPA) والاتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC)

المناسبة، والتي يراها ضرورية في الظروف المحيطة)، (الشيتوي، 1990، ص 28).

ويمكن اعتبار المعيار بمثابة القاعدة التي توجه فعل وعمل المراجع، بحيث تعتبر تلك المعايير هي المرجع عند تقييم أعمال المراجعين، (براق والقلبي، 2014).

وباعتبار أن عملية المراجعة تخضع في كثير من إجراءاتها، للأحكام الشخصية للمراجع، وهذه الأحكام تتفاوت تفاوتاً كبيراً من مراجع لآخر، تبعاً لتأهيله العلمي والعملي، وتكوينه الشخصي، ورغبة من المنظمات المهنية في زيادة موضوعية هذه الأحكام، وتقليل مدى الاختلاف بين مراجع وآخر في الحكم على الحالة الواحدة، فقد أوصت بمجموعة من المبادئ رأتها كفيلة بأداء هذا الدور، أطلق عليها تسمية معايير أو مستويات المراجعة، لتكوين أساساً ومرشداً لعمل أعضاء هذه المنظمات، وغيرهم من ممارسي المهنة، (شركس، 1987، ص 41).

أمّا أهمية هذه المعايير فإنها تبرز من خلال الوظائف التي تحققها، والمتمثلة في الآتي: (الحسيني، 1992).

أ- معايير المراجعة هي بمثابة الدليل المرشد للمراجعة، والإطار العام لما يجب أن يقوم به من أعمال، وما يتصف به من صفات، ليكون تقريره - المتضمن للرأي الفني المحايد - بمنأى عن الانتقاص والظن، ويكون المراجع نفسه بعيداً عن المسألة القانونية، والتأديبية.

ب- تعتبر معايير المراجعة وسيلة جيدة للاتصال، وتحديد مفهوم عملية المراجعة وطبيعتها لجميع الأطراف المعنية.

ج- معايير المراجعة هي الأسس التي تقوم على ضوئها أعمال المراجعة. د- إن معايير المراجعة المعتمدة من طرف المراجع، تؤثر في طبيعة الرأي الذي يكوّنونه عن القوائم المالية محل المراجعة، لذلك نصت نماذج تقارير المراجعة الصادرة عن المنظمات المهنية العالمية<sup>1</sup>، على ضرورة تحديد المعايير التي تمت عملية المراجعة، وفقاً لها.

هـ- تساعد معايير المراجعة في إقناع العملاء بضرورة الإجراءات التي يرغب المراجع في القيام بها.

### 8- معايير مهنة المراجعة بين المحلية والدولية.

ما من شك في أن عملية وضع المعايير لمهنة المراجعة، يجب أن تولي عناية خاصة بالظروف والإمكانات المادية والبشرية المتوفرة في البيئة التي ستستخدم فيها تلك المعايير، وأن إهمال هذا الجانب سيؤدي إلى وضع

يمكن وضعها في إطار واحد، دون أن يصبح هذا الإطار عامًا وفضفاضًا، بشكل يفقده إمكانية التطبيق.

وتمثل المنظمات المهنية الإقليمية هذا الاتجاه، ومن أمثلتها المجمع العربي للمحاسبين القانونيين.

### 9- الاستقلال والحياد:

يُفهم من كثير من الكتابات التي تتناول موضوع استقلال وحياد المراجع المهني، أن الحياد مرادف للاستقلال، بل إن الترجمات العربية للمعايير الشخصية الصادرة عن المجمع الأمريكي للمحاسبين القانونيين -المتضمنة لمعيار استقلال المراجع- قد اختلفت من كاتب لآخر حيث استخدم بعضهم لفظ الاستقلال، بينما استخدم البعض الآخر لفظ الحياد، وفي حالات كثيرة يقرن الكتاب بين الصفتين، وكأحدهما لفظتان مترادفتان (جربوع، 2004)، (Muhamed, 2010)

يرى الباحثان أن الاستقلال هو الوسيلة المؤدية للحياد الذي هو الغاية والمقصد، بمعنى أن الاستقلال لا يطلب إلا من حيث هو وسيلة لازمة لتحقيق الحياد، وحيث إن هذا الحياد لا يمكن التوصل إليه إلا عن طريق الاستقلال، فقد جاءت أغلب المعايير المهنية، متضمنة نصاً يؤكد على استقلال المراجع، في جميع مراحل المراجعة.

يعزز هذا الرأي أن تحقق الاستقلال لا يترتب عليه بالضرورة تحقق الحياد، وهذا يتوقف على مفهوم الاستقلال، فوفق النظرية الذاتية أو الموضوعية للاستقلال والحياد كل على حدة، فإن توفر الاستقلال - بمفهوم النظرية الذاتية- ليس بدليل على توفر الحياد، لعدة أسباب من أهمها: غياب المقومات الموضوعية للاستقلال، والعكس صحيح، عند توفر الاستقلال بالمفهوم الموضوعي، فإن الحياد لا يتحقق، لإمكانية غياب المقومات الذاتية.

أما في حالة توفر المقومات الموضوعية والذاتية للاستقلال، فإنه يمكننا عندها الاطمئنان إلى تحقق الحياد بالضرورة، ولكن يظل الفرق بين الاستقلال والحياد قائماً، كالفرق بين السبب ونتيجته<sup>2</sup> (بدر، 1975، ص263).

### 9-1 مفهوم وأركان استقلال المراجع:

معايير يصعب أو يستحيل تطبيقها عملياً، وتكون بالتالي محدودة الفاعلية أو غير ذات جدوى، ما يفقدها الأهمية ويجعلها عاجزة عن تحقيق المستهدف من وراء وضعها. ولكن هل يعني ذلك أن معايير المراجعة يجب أن تختلف وتتعدد باختلاف وتعدد البيئات؟

لقد تفاوتت الإجابة عن هذا السؤال من فريق لآخر. (الحسيني، 1992) ففريق يجيب بالنفي، ويدعو إلى تشجيع وضع معايير موحدة للمهنة على المستوى العالمي. (مرعي، 1985، ص17). وذلك حرصاً على عدم تشتيت الجهود في وضع معايير لكل بيئة على حدة، وللمحافظة على إمكانية المقارنة بين مستويات الأداء المهني في البيئات المتنوعة، مع ملاحظة أن هذا الفريق لا يدعو إلى مخالفة المعايير المحلية أو إهمالها، بل يؤكد على التقيّد بما، طالما كانت ضمن الإطار العام للمعايير الدولية، أمّا في حالة خروجها عن هذا الإطار، فالسيادة للمعايير الدولية. (مرعي، 1985، ص18).

وفريق آخر يرى عكس ذلك، مستنداً إلى أن المعايير العامة التي توضع لتكوين صالحة لجميع الظروف والبيئات، ستكون من الأوسع والعمومية إلى درجة إفراغها من محتواها التطبيقي، وأن أيّ محاولة لجعلها أكثر تحديداً وأقل عمومية، سترتب عليها ضيق هذه المعايير عن استيعاب جميع الظروف والبيئات.

وفريق ثالث يرى أن الحل يقع في منتصف المسافة بين القطبين السابقين، وذلك باعتبار أن وضع معايير موحدة على المستوى العالمي أمر بالغ الصعوبة، إن لم يكن مستحيلاً، وذلك لتعدد وتنوع التشريعات والنظم الاقتصادية والمحاسبية على هذا المستوى تنوعاً شديداً، إلى درجة لا يمكن معها وضعها في إطار عملي واحد، ومن جهة أخرى فإن صياغة معايير مهنية خاصة لكل بيئة على حدة، هو أمر بالغ الصعوبة أيضاً، بل وأقرب إلى الاستحالة؛ بسبب التعدد الكبير في هذه البيئات، وما تحتاجه عملية صياغة المعايير من مهارات وكفاءات، قد لا تتوفر في الكثير من البيئات، إضافة إلى تغير الظروف داخل البيئة الواحدة. (طويلب، بوسليماني، 2020).

يؤيد الباحثان التوجه الوسطي، وهو اعتماد معايير خاصة بكل مجموعة متشابهة، أو متقاربة، من البيئات الاقتصادية والتشريعية، والتي

<sup>2</sup>الحياد هو نتيجة للاستقلال الذي هو سبب غير كاف للحياد، يمكن هنا تطبيق قواعد جون ستوارت ميل في استنتاج السببية. أنظر د. أحمد بدر/ أصول البحث العلمي ومناهجه وكالة المطبوعة الكويتية 1975 / ط 2/ص 262-264

حسن السمعة أهلاً للاحترام الواجب للمهنة، وألاً يكون قد حُكم عليه في جنابة أو جنحة مخلة بالشرف، ما لم يكن قد رُذِّ إليه اعتباره". وجاء في المادة 49، ما يلي: على المراجع "أن يتقيد في سلوكه المهني والشخصي بمبادئ الشرف والاستقامة والنزاهة، وأن يقوم بجميع الواجبات التي يفرضها عليه القانون، وآداب المهنة وتقاليدها".

تُظهر هذه المواد في مجموعها أن الجانب الذاتي للاستقلال قد لقي اهتماماً مناسباً من المشرِّع، ووسَّع من مفهومه حتى أنه شمل الجانب الشخصي لسلوك المراجع، حرصاً منه على إبعاد الأثر غير المحمود، الذي يتركه السلوك الشخصي غير المحمود، على ثقة جمهور المستخدمين لتقارير المراجع في مصداقية واعتمادية هذا التقرير، وأثر ذلك على المهنة وأعضائها بشكل عام.

**ب- المقومات الموضوعية:** تضمن القانون نصوصاً تحاول أن تكون ضامنه للاستقلالية المراجع، وبالتالي حياده عند ممارسته لعملية المراجعة، فقد نصت المادة 25 من القانون على الوظائف والأعمال التي يُخضَّر على المراجع المهني الجمع بينها وبين ممارسة المهنة، إمَّا لكون تلك الوظائف تمس جانب الاستقلال، أو لأنها لا تليق بكرامة المهنة. وقد تضمنت هذه المادة نصاً يراه الباحثان مؤثراً في استقلال المراجع بشكل سلبي، حيث أجازت الجمع -بحالة استثنائية- بين ممارسة المهنة وشغل الوظائف العامة، بشرط الحصول على إذن من مجلس النقابة، وفقاً لأحكام القانون.

وعلاوة على أن القانون الذي سُبِّد الأذن وفقاً لأحكامه، لم يتم تعريفه، فإن هذا النص ما كان يجب أن يكون أصلاً. كذلك نصت المادة 30، على ضرورة إلزام المرجع أو المحاسب الذي يتولى أحد الوظائف، أو يمارس أحد الأعمال المنصوص عليها بالمادة 25، أو ينقطع عن مزاولة المهنة مدة تتجاوز ستة أشهر، بإخطار مجلس النقابة، وإلا أُعتبر مخالفاً لواجبات المهنة، كما ألزمت هذه المادة جميع الجهات بإبلاغ مجلس النقابة، في حالة تعيين أحد المحاسبين، أو المرجعين للعمل بها.

ويرى الباحثان أن هذه المادة تمثل تعزيزاً للاستقلال الموضوعي للمراجع، مع تحفظهما حول إمكانية التطبيق الفعلي لشرط الإبلاغ عن المحاسبين والمراجعين المعيّنين.

المقصود باستقلال المراجع، هو عدم وقوعه تحت تأثير أي عوامل غير موضوعية في جميع مراحل عملية المراجعة، يمكنها أن تؤثر في رأيه الذي سيصدره عن القوائم المالية، موضوع المراجعة والتدقيق.

وقد أوردت لجنة قواعد التدقيق الدولية التابعة لاتحاد المحاسبين الدولي، ما نصه "يجدر بالمدقق أن يكون مستقيماً وأميناً ومخلصاً في عمله المهني، وعليه أن يتوخى العدالة وألاً يسمح لتحيزه أو انطباعه أن ينال من تجرده، كما عليه أن يحافظ على تجرده وأن يكون استقلاله حقيقة، ومظهراً غير مرتبط بأي مصلحة تنال من أمانته، أو تجرده مهما كانت هذه المصلحة". (مرعي، 1998 ص 37/38).

يتضح من النص السابق أن اللجنته تميل إلى اعتبار الاستقلال أمر ذهني وفكري بحث، فالاستقامة، والأمانة، والإخلاص، وتوخي العدالة، وعدم التحيز لانطباعات مسبقة، والحرص على أن يكون الاستقلال غير مرتبطاً بمظهراً، أو جوهرياً بأي مصلحة للمراجع، كلُّ هذه المفاهيم والقيم أمور ذهنية ونفسية بحثه.

بينما يرى فريق آخر أن الاستقلال يعني مفاهيم ومقومات أخرى غير التي سبق الإشارة إليها، فهو مجموعة القواعد والتشريعات التي يجب أن يحاط بها المراجع، لتحميه من المؤثرات غير الموضوعية التي قد تؤثر في تكوين رأيه عن القوائم المالية محل المراجعة، (خضر، 2009، ص 162).

ووفق وجهة النظر هذه فإنه يمكن قياس مدى توفر الاستقلال للمراجع، بالتأكد من توفر هذه المقومات من خلال فحص الجوانب المتعلقة بأسلوب تعيينه، أو تكليفه، وعزله وتحديد أتعابه، ومنعه من مزاوله بعض الأعمال ذات الأثر المباشر، أو المحتمل على استقلالته، والتأكيد على عدم وجود مصالح مادية لديه، في المنشأة محل المراجعة<sup>3</sup>. ويرى بعض المفكرين أن كلا النظريتين قاصرة عن استيعاب مفهوم الاستقلال الكامل الشامل، الذي لا يكتمل إلا بالأخذ بما معاً. (الحسيني، 1992).

## 2-9 مقومات استقلال المراجع، كما جاءت بالقانون (116)،

### ولائحته التنفيذية

**أ- المقومات الذاتية:** أشار القانون إلى بعض النقاط التي يمكن اعتبارها تشكل مجتمعة الجانب الذاتي لاستقلال المراجع، حيث جاء في نص المادة 24 ما يلي: رابعاً/ أن يكون المراجع "محمود السيرة

كتاب بحوث ومقالات في المراجعة د. سمير عبد الغني/ مؤسسة الحلبي وشركاه/ القاهرة ط 1 / ص 210

<sup>3</sup>اعتبرت لجنة بورصة الأوراق المالية بأمريكا (SEC) أن عدم وجود مصالح مادية للمراجع بالمنشأة محل المراجعة مقياس كاف، لتأكيد استقلالته وقبول هذا الرأي بانتقادات عديدة، انظر

ويرى الباحثان رغم أهمية ما جاءت به هاتان المادتان، إلا أنهما قَصُرا عن ذكر جانب بالغ الأهمية، وهو التوصل للأعمال عن طريق المناقصات بين مزاولي المهنة، خصوصا أن هذا الأسلوب متبع على نطاق واسع، وهو يشكّل مساساً بكرامة المهنة، ويؤثر سلبياً على استقلال المراجع.

### 9-3 مدى كفاية وملائمة المعيار المستخلص:

في ضوء ما سبق يمكن القول: إن المشرّع مدرك ومقتنع، بضرورة توفر الاستقلال بمفهومه الشامل والكامل للمراجع، وقد حاول بلورة هذه القناعة في المواد سالفة الذكر، ولكن هل يمكن اعتبار هذه النصوص القانونية كافية لتوفر الاستقلال للمراجع المهني؟. وهل هي ملائمة للبيئة التي سيعمل بها المراجع؟

في الحقيقة إن استقلال المراجع وحياده لا يمكن أن يتحقق بمجرد وجود هذه النصوص، حيث إن ذلك يتطلب بيئة مناسبة ومناخا مشجعا على الاستقلال، والحياد إضافة إلى شعور ووازع داخلي يلازم المراجع، يكون كفيلا يجعله محايداً وموضوعياً، في إبداء رأيه، وفي الخطوات التي يتبعها، لتكوين هذا الرأي.

أمّا من حيث كفاية وملائمة هذه النصوص في حد ذاتها، ودون النظر إلى المستلزمات الأخرى، فإن الباحثين يعتقدان أنها كافية وملائمة لمتطلبات البيئة المحلية، باعتبار أن هذه النصوص تكون في مجملها معيارا محليا للمهنة، وتتضمن التأكيد وبشكل عام ضرورة أن يكون المراجع مستقلا استقلالاً تاماً، أثناء تأدية مهمته كمراجع، وهذا هو نطاق ودور المعايير التي تقتصر على رسم الخطوط العريضة والمفاهيم العامة، تاركة التفاصيل للتشريعات، واللوائح، والقوانين ذات العلاقة.

هذا مع بقاء التحفظ القائم حول ما جاء بالمادتين 35/25، من القانون وأثرهما السلبي، على استقلال المراجع كما هو موضح اعلاه.

### 10- أهمية ومفهوم التأهيل وأركانه:

إن القيام بمهمة المراجعة بمفهومها الحالي، والمتّسع يوماً بعد يوم، لا يمكن أن يتم وعلى الوجه المطلوب بدون أن يكون القائم بالعمل على درجة من التأهل العلمي والعملية، وفي جوانب متنوعة من المعارف يتناسب مع طبيعة هذه المهنة، وأهمية الآثار المترتبة على الرأي الفني المحايد، الذي يتوصل اليه المراجع. بل إن التأهيل العلمي الأكاديمي الصرف، غير كافٍ في حد ذاته، ما لم يدعمه تأهيل عملي، وممارسة واقعية لعملية المراجعة، تربط بين الإطار النظري للمراجعة كعلم، ومتطلبات وضع هذا الإطار موضع التنفيذ، في الحياة العملية.

وفي المادة 33 يقدر القانون ضرورة أداء القسم، أمام مجلس النقابة لجميع المحاسبين والمراجعين، ومساعدتهم الراغبين في القيد بمجدول المشتغلين.

ويعتبر القسم في حد ذاته دعامة من دعائم الاستقلال الموضوعي، أمّا مضمونه فهو تعزيز للاستقلال بمفهومه الذاتي، وذلك بنصه على تأدية الأعمال بالشرف، والأمانة، والمحافظة على أسرار المهنة، واحترام قوانينها، وتقاليدها.

يرى الباحثان في النص على ضرورة أداء القسم وبهذه الصيغة، توظيف من المشرّع لجانب من جوانب البيئة اللببية (العربية المسلمة)، لتؤكد عنصر الاستقلال، ودعمها له.

أمّا المادة 35، فقد حدّدت الأعمال التي يمكن أن يقوم بها المراجع بعد قيده بسجل المراجعين، والمحاسبين المشتغلين، وتضمّنت هذه الأعمال قيامه بتمثيل الجهات والأفراد، أمام مصلحة الضرائب، ولجنة الطعن، وما في حكمها من جهات الإدارة.

ويتضح من نص المادة السابقة، أنّ المشرّع لا يرى بأساً في قيام المراجع بأداء الأعمال الاستشارية والخدمات الإدارية، وأنّ أداء هذه الأعمال لا تمس استقلاله.

ولم يوضح نص هذه المادة، ما إذا كانت هذه الجهات التي ستقدّم إليها الخدمات الإدارية، هي نفس الجهة الواقعة تحت عملية المراجعة أم غيرها، ومن المتفق عليه أن تقديم مثل هذه الخدمات للجهات محل المراجعة، هو أمر يمسّ الاستقلال، وبالتالي لا يجوز للمراجع القيام به، (آدم، 2014).

أمّا المادتان 34 و50 من القانون، فهما يؤكدان على ضرورة ترعّف المحاسب والمراجع عن إتباع أساليب التجارة والترويج لخدماته، مستهدفاً الربح المادي بالدرجة الأولى. فقد نصت المادة 34، على عدم جواز استخدام المراجع والمحاسب عند تسميته لمكتبه لأسماء وأوصاف ذات طابع ترويجي ودعائي، مثل إظهار إمكانيات المكتب، أو سرعته في الإنجاز، أو إتقانه للعمل، وما شبه ذلك.

أمّا المادة 50، فقد نصّت على عدم جواز إتباع المحاسب والمراجع للأساليب التي تتنافى مع كرامة المهنة، وتهدد به من مستوى نزاهة وعدالة القاضي، إلى مستوى العمل التجاري المعتاد.

وتشكل هاتان المادتان، ملامح أساسية لما يعرف بأخلاقيات المهنة، ولكنهما -في الوقت نفسه- تعززان استقلال المراجع، وتحميانه من الوقوع تحت تأثير الجانب المادي، الذي قد يؤثر على نزاهته وحياده.

معهد عال معترف به. إضافة إلى شروط أخرى تُرك تفاصيلها لللائحة التنفيذية.

جاءت المادة 28، الفقرة 2 من القانون، لتستكمل الجانب العملي من التأهيل اللازم لمن يُسمح له بمزاولة مهنة المحاسبة، والمراجعة كمحاسب، أو مراجع قانوني. فقد نصت على أن يكون طالب القيد (في سجل المحاسبين والمراجعين المشتغلين أو غير المشتغلين) قد أمضى بعد حصوله على المؤهل الجامعي الذي تشترطه المادة 24، من نفس القانون مدة خمس سنوات على الأقل، مشغلاً بأعمال المحاسبة والمراجعة بمكتب أحد المحاسبين أو المراجعين المشتغلين، أو في إحدى وظائف المحاسبة والمراجعة، وفقاً لما تحدده اللائحة التنفيذية.

وبرغم ما أشرنا إليه سابقاً من نص المنظمات العالمية، فيما صدر عنها من قواعد ومعايير لتنظيم المهنة على ضرورة أن يكون المراجع متحصلاً على تأهيل علمي وعملي مناسب، واعتباره مطلباً أساسياً، إلا أن القانون جاء بخلاف ذلك، حيث استبعد شرط التأهيل العملي لمن يرغب في مزاولة المهنة، من حملة المؤهلات العلمية الأعلى، من الدرجة الجامعية الأولى.

أمّا اللائحة التنفيذية للقانون، فقد نصت في المادة رقم 3، على الدرجات العلمية التي يمكن أن يقيد حاملها في جدول المحاسبين والمراجعين، دون اشتراط توفر الخبرة العملية، إضافة إلى توضيحها للوظائف التي يعتد بها، لغرض احتساب سنوات الخبرة العملية للراغب في القيد بجدول المحاسبين والمراجعين من حملة الشهادة الجامعية الأولى. وما يلاحظ هنا، ما نصت عليه المادة 37، والتي جاء فيها:

"مع مراعاة حكم المادة 36، لمجلس النقابة أن يأذن لمساعد المحاسب أو المراجع، الذي أمضى سنتين كاملتين في مزاولة المهنة، بأن يتولى باسمه، ولحسابه الخاص الأعمال الآتية:

أ- اعتماد ميزانية حسابات الشركات المختلفة، عدا الشركات المساهمة.

ب- مراجعة واعتماد حسابات الممولين الخاضعين للضريبة على دخل التجارة والصناعة والحرف والذين لا يزيد رأس مال الواحد منهم على عشرين ألف دينار، ولا تزيد أرباحه السنوية على خمسة آلاف دينار، وفقاً لآخر ميزانية معتمدة، أو لآخر ربط، أقرته مصلحة الضرائب.

ج- مراجعة واعتماد حسابات الممولين الخاضعين للضريبة العامة للدخل، ممن لا يزيد إيراد الواحد منهم على عشرة آلاف دينار سنوياً،

وقد عكس كثير من المنظمات المهنية العالمية ضرورة توفر هذا العنصر لدى المتصدي لعملية المراجعة، حيث أورده المجمع الأمريكي للمحاسبين القانونيين ضمن معايير المراجعة العشر، واحتل منها موقع الصدارة، كذلك أشارت أدلة التدقيق الدولية الصادرة عن اتحاد المحاسبين الدولي لنفس المفهوم، وبشكل أكثر تفصيلاً، حيث جاء ضمن القاعدة الثالثة المتعلقة بالمبادئ الأساسية للتدقيق، تحت عنوان المهارات والكفاءات: (يجب أن تتوفر في المدقق الكفاءة العلمية والمهارات التخصصية، والمعرفة الفنية، والإحاطة بالمواد النظامية العلمية، والمهارات التخصصية والمعرفة الفنية، وإحاطة مستمرة بالتطورات والتدقيق والقواعد القانونية، والنظامية المرعية) (مرعي، 1985، ص38).

ويعود هذا الاهتمام الملحوظ بتأهيل المراجع من الناحيتين العملية والعلمية، إلى الارتباط الوثيق بين التأهيل والكفاءة، إلى درجة تكاد أن تجعلهما وجهان لعملة واحدة، بل إن عملية تفويض أو تكليف العميل للمراجع، بالقيام بعملية المراجعة منبعا ثقة العميل في كفاءة المراجع، للقيام بمثل هذا العمل. (محمود، 1987) باعتباره شخصاً له من التأهيل العلمي والعملية، ما يجعله أهلاً لأن يعتمد على رأيه الذي سيصدره في القوائم المالية.

### 10-1- مقومات تأهيل المراجع كما جاءت بالقانون (116) ولائحته التنفيذية:

خصص المشرع الباب الثاني من القانون لتنظيم إجراءات وشروط القيد في جدول المحاسبين والمراجعين، والذي نصت المادة 23، باعتباره شرطاً أساسياً لمشروعية مزاولة المهنة.

وكما سبقت الإشارة، فإن لتأهيل المراجع وفق معايير المنظمات المهنية العالمية جانبان: - جانب نظري: يهتم بضرورة حصول المراجع على مؤهل دراسي ملائم من إحدى دور التعليم المتخصصة في علوم المحاسبة، أو المراجعة والمعارف المرتبطة بها.

- جانب عملي: يهتم بضرورة أن يقضى الراغب في مزاولة المهنة فترة زمنية (مناسبة)، يمارس فيها أعمال المحاسبة والمراجعة بشكل عملي، تحت إشراف ومتابعة من شخص مؤهل.

وقد اشترط المشرع ضرورة توفر التأهل العلمي في المراجع والمحاسب، فقد جاء في المادة 24، من القانون اشتراط حصول المراجع والمحاسب على مؤهل عال في المحاسبة، من الجامعات الليبية، أو أي جامعة، أو

مما سبق يتضح أن المشرّع قد اعتمد على جانب التأهيل العلمي للمحاسب والمراجع، دون جانب التأهيل العملي، الذي أعتبره -وفق استنتاج الباحثين- دعامة احتياطية يلجأ إليها في حالة ضعف الدعامة الأساس، وهي التأهيل العلمي. بمعنى أن التأهيل العملي ليس إلا مكملًا لمن ضعف لديه التأهيل العلمي، وليس له منه إلا الحد الأدنى، (الدرجة الجامعية الأولى).

وكلما ازداد التأهيل العلمي، نقصت الحاجة إلى التأهيل العملي، حتى يصل إلى مرحلة معينة يصير فيها التأهيل العلمي وحده كاف للمراجع، أو المحاسب، دون الحاجة إلى شيء من التأهيل العملي.

وإذا أردنا أن نصوغ ما سبق في صورة معيار لتأهيل المراجع، فإنه يكون على النحو التالي:

(يجب أن يقوم بعملية المراجعة شخص من ذوي التأهيل العلمي الممتاز، أو العالي، أو من ذوي التأهيل العلمي الأدنى من ذلك، بشرط أن يكون له من الخبرة العملية ما يرفعه إلى المستويات الأعلى).

### 11- نتائج الدراسة:

استعراض الباحثان في الصفحات السابقة، النصوص الواردة في قانون إنشاء نقابة المحاسبين والمراجعين الليبيين ولائحته التنفيذية، التي تتعلق باستقلال وتأهيل المراجع الخارجي، وتم استخلاص العناصر الرئيسة للمعايير التي حددتها هذه التشريعات، ويمكن اعتبارها معايير محلية للمهنة.

وفي ضوء هذا الاستعراض والتحليل يرى الباحثان أن النصوص الواردة بالقانون واللائحة التنفيذية، تشكّل معياراً مقبولاً، لاستقلال المراجع المهني وإن كانت لا تتجاوز الحد الأدنى لهذا القبول.

أمّا جانب تأهيل المراجع فإن النصوص الواردة بالقانون واللائحة التنفيذية، هي أقل بكثير من الحد الذي يمكن أن يجعلها تمثل معياراً كافياً، وملائماً للأداء المهني، وذلك لتساهل هذه النصوص في جانب التأهيل العملي للمراجع، إضافة إلى أنها لم تأخذ بعين الاعتبار التطورات والاتجاهات الحديثة في علم المرجعة، وما تتطلبه من تأهيل علمي وعملي، أكبر مما هو مطلوب في السابق، وخصوصاً في جانب المراجعة التقليدية (المالية)، كذلك فإن هذه النصوص لم تعد ملائمة من جانب الممارسة العملية، نظراً للتوسع المضطرد في استخدام المشروعات العامة والخاصة، لتقنية المعلومات في معالجة بياناتها المالية، وهو ما يفرض توسعاً مناظراً في تأهيل المراجع علمياً وعملياً.

### 12- التوصيات:

وفقاً لآخر ربط أفقرته مصلحة الضرائب. ولمساعد المحاسب أو المراجع أن يحضر عن هذه الشركات أو الممولين، أمام مصلحة الضرائب، ولجان الطعن، وما في حكمها من جهات الإدارة."

ويرى الباحثان أن المشرّع قد جانب الصواب بإقرار هذا المبدأ، خصوصاً وأنه أهمل وضع أي ضوابط لمجلس النقابة عند منح هذا الأذن لأحد المساعدين، ما يفتح الباب على مصراعيه أمام الأحكام والتقدير الشخصية، ويضعف من موضوعية القرار، إضافة إلى هذا، فإن للباحثين الملاحظات التالية:

أ- يُفهم من نص عبارة (الذي أمضى سنتين كاملتين في مزاوله المهنة) الواردة بالمادة السابقة أن الأذن مقصور على مساعدي المحاسبين والمراجعين المشتغلين، أي أولئك الذين مازالوا في مرحلة التمرين تحت إشراف محاسب أو مراجع مشتغل، دون أولئك الذين يقضون فترة التدريب في الأعمال المناظرة والمنصوص عليها بالمادة 3، من اللائحة التنفيذية، وفي ذلك خصوصية وتمييز لا مبرر لهما، مع بقاء التحفظ حول صواب إقرار هذا المبدأ أصلاً.

ب- جاء في الفقرات 1 و2 و3، من هذه المادة عبارة (اعتماد الحسابات والميزانيات) والصواب هو مراجعة بدل كلمة (اعتماد) فالمراجع ليس بسلطة اعتماد، بل هو مراجع فحسب، أما عبارة (الحسابات والميزانيات) فالأولى أن تستبدل بالقوائم المالية.

وقد أهتم المشرّع بجانب التأهيل العلمي والعملي للمراجع، خلال الفترة الانتقالية (عند بدء العمل بالقانون)، حيث سمح للمحاسبين والمراجعين الليبيين من غير الحاصلين على الحد الأدنى من المؤهلات العلمية، الذين يزاولون المهنة فعلاً، وقت صدور القانون، سمح لهم أن يقيدوا أسمائهم في جدول المحاسبين والمراجعين المشتغلين، مع تقييد نطاق عملهم بنطاق عمل مساعد المحاسب، والمراجع المنصوص عليها في المادة 37، من القانون، إلى أن يثبتوا أن لهم من الخبرة العملية ما لا يقل عن 5 سنوات، مع اجتيازهم للامتحان الذي تعقده النقابة وفق ما تحدده اللائحة التنفيذية. أمّا المحاسبين والمراجعين المشتغلين وقت صدور القانون، من حملة المؤهلات العلمية (الدرجة الأولى كحد أدنى)، فإنه يتم قيدهم في جدول المحاسبين والمراجعين المشتغلين، متى كان لهم من الخبرة سنتان على الأقل، وألا يُقيدوا في جدول المساعدين، إلى حين استكمال فترة السنتين.

### 10-2- مدى كفاية وملائمة المعيار المستخلص:

- اشتوي، ادريس عبدالسلام: (1990)، المراجعة معايير وإجراءات، ط1، الدار الجماهيرية للنشر، بنغازي، ليبيا.
- البتي، عمران عامر، (2018)، "نحو تنظيم أفضل لمهنة المراجعة في ليبيا دراسة نظرية"، مجلة الاستاذ، العدد 14، نقابة أعضاء هيئة التدريس طرابلس، ليبيا.
- بدر، أحمد: (1975)، أصول البحث العلمي ومناهجه، ط2، وكالة المطبوعة الكويتية، الكويت.
- خضير، مصطفى عيسى: (2009)، المراجعة والمفاهيم والمعايير والإجراءات منشورات جامعة الملك سعود، السعودية.
- براق، محمد والقلبي، الأخصر: (2014)، "أهمية تطبيق معايير المراجعة الدولية في الجزائر"، مجلة الاقتصاد الجديد، المجلد الثاني، العدد 11.
- جربوع، يوسف محمود، (2004)، "العوامل المؤثرة على استقلال المراجعين الخارجيين وحيادهم في قطاع غزة من دولة فلسطين"، تنمية الرفادين، العدد 26.
- شركس، محمد وجدي: (1987)، المراجعة معايير وإجراءات، منشورات ذات السلاسل، الكويت.
- محمد، نصر صالح: (2005)، "دراسة تحليلية انتقادية للقانون رقم (116) لسنة 1973 بشأن تنظيم مهنة المحاسبة والمراجعة في ليبيا"، مجلة الدراسات العليا، أكاديمية الدراسات العليا، طرابلس، ليبيا، السنة الخامسة، العدد الخامس عشر.
- مفتاح، عبد الفتاح عثمان: (2107)، "الصعوبات التي تواجه مهنة المراجعة في ليبيا من وجهة نظر مزاولي المهنة"، مجلة العلوم البحثية والتطبيقية، جامعة سبها، ليبيا المجلد السابع عشر، العدد 1.
- عبد الغني، سمير محمود: (1993)، بحوث ومقالات في المراجعة، ط1، مؤسسة الحلبي وشركاه، القاهرة.
- طويلب، محمد وبوسليماني، صليحة: (2020)، "توفيق معايير المراجعة الجزائرية مع معايير المراجعة الدولية"، مجلة الاقتصاد والتنمية البشرية، المجلد 11، العدد 1
- Muhamed, Z., etal: (2010), "Commercialization of Accounting Profession: the Case of Non- audit Services", Journal of Economics and.

- في ضوء النتائج التي تم التوصل إليها، يوصي الباحثان بما يلي:
- 1- إعادة النظر في قانون تنظيم مهنة المراجعة رقم 116، لسنة 1973، بما يتماشى مع التطورات الحديثة في المهنة، وبما يتلاءم مع البيئة المحلية وخاصة في جانب التأهيل العلمي للمراجع، مع التأكيد على أهمية الممارسة العملية، كأحد روافد تأهيل المراجع.
- 2- العمل على تطوير وإعادة هيكلة الجسم التنظيمي، الذي يتولى الإشراف على المهنة، المتمثل في نقابة المحاسبين والمراجعين الليبيين، لما يضمن قدرته على الإشراف على المهنة محليا، ومتابعة التطورات الحديثة في بيئة المال، والأعمال عالميا.
- 3- تشجيع إجراء المزيد من البحوث والدراسات التي من شأنها أن تسهم في تطوير المهنة وتعلها تحتل المكانة اللائقة بها، وذلك عبر تنظيم المؤتمرات العلمية المتخصصة، التي تجمع الممارسين والأكاديميين في هذا المجال.

### 13- المصادر والمراجع

#### المصادر

- القانون رقم (116)، لسنة 1973، بشأن تنظيم مهنة المحاسبة والمراجعة في ليبيا.
- قرار وزير الخزانة رقم 82، لسنة 1976، بإصدار اللائحة التنفيذية لقانون تنظيم مهنة المحاسبة والمراجعة.
- مرعي، عصام، (1985)، أدلة التدقيق الدولية، ط2، الرياض.
- منشورات مجمع المحاسبين القانونيين الأمريكيين American Institute of Certified Public Accountants AICPA <https://www.aicpa.org>. Visited in Jan 2023
- منشورات الاتحاد الدولي للمحاسبين International Federation of Accountants IFCA <https://www.ifac.org>. Visited in Nov 2022

#### المراجع:

- آدم، صالح حامد: (2014)، "تقويم انعكاسات الخدمات الاستشارية على استقلالية المراجع الخارجي ببيئة الأعمال السودانية"، مجلة كلية الاقتصاد العلمية، جامعة أفريقيا العالمية، المجلد 4.
- البهلول، عماد محمد: (2000)، تنظيم مهنة المحاسبة والمراجعة (الواقع وإمكانية التطوير) دراسة مقارنة للتشريعات التي تنظم المهنة داخل ليبيا تونس، المغرب، رسالة ماجستير غير منشورة، أكاديمية الدراسات العليا، طرابلس، ليبيا.
- الحسني، صادق: (1992)، "استقلال مراقب الحسابات"، المجلة العربية للإدارة، العدد الثامن.