

# نحو تنظيم مهني أفضل للمراجعة في ليبيا

دراسة حول تاريخ مهنة المراجعة وقانون مزاولتها

■ د. عمران عامر البتي\*

## ■ ملخص الدراسة:

عملت الجهات المختصة بالدول المختلفة إلى تنظيم المهنة من خلال وضع شروط لمزاولتها وخلق الهيئات المنظمة لها ووضع قواعد لأداب وسلوك المهنة ومعايير الممارسة المهنية، ومع مضي الزمن وتطور المهنة تعرضت أغلب هذه التنظيمات المهنية للنقد والتعديل في ضوء الواقع المهني فيها، وعلى هذا الأساس قامت هذه الدراسة بالبحث فيما كُتِبَ حول التنظيم المهني للمراجعة في ليبيا، ودراسة الإسهامات السابقة التي قدمها السابقون والمعاصرون في هذا الموضوع، من خلال إجراء تحليل نظري بالاعتماد على المنهج التاريخي في تتبع مهنة المراجعة منذ نشأتها وتطورها التاريخي بشكل عام في ليبيا، بالإضافة إلى الاعتماد على المنهج الوصفي عند دراسة التنظيم المهني للمراجعة في ليبيا، بهدف جمع المعلومات المتعلقة بالموضوع وتصنيفها وتحليلها، وذلك لغرض فهم الإطار التنظيمي لمهنة المراجعة في ليبيا، كما تم الاعتماد أيضا على المنهج النقدي في دراسة قانون تنظيم المهنة رقم 116 لسنة 1973 الذي يعتقد الباحث بوجود قصور فيه، حيث تبين من خلال هذه الدراسة أن المهنة في ليبيا تعاني العديد من أوجه القصور التي أثرت سلبا عليها ومن ثم على تحقيق أهدافها، فقد توصلت الدراسة إلى أن التنظيم المهني للمراجعة القائم في ليبيا لا يستوفي جميع الخصائص الرئيسية لعناصر التنظيم المهني، وأوصت الدراسة إلى أنه من أجل تنظيم أفضل لمهنة المراجعة في ليبيا ضرورة الأخذ بعين الاعتبار الانتقادات الموجهة للتنظيم المهني القائم سواء في هذه الدراسة أو في الأبحاث

\*عضو هيئة التدريس بقسم المحاسبة، كلية الاقتصاد، جامعة طرابلس

والدراسات الأخرى التي تناولت المهنة بليبيا، لأن مهنة المراجعة في ليبيا ومنذ نشأتها لم تلق الاهتمام الكبير الذي عرفته المهنة على مستوى الدول الأخرى النامية منها والمتقدمة، كما لم تعرف مهنة المراجعة في ليبيا تنظيما حقيقيا يجعل لها المكانة اللائقة في المجتمع ويسمح بتحقيق أهدافها ويرتقي بها إلى مستوى المهنة وتطورها .

● الكلمات المفتاحية: المراجعة، القوانين، المنظمات المهنية، المعايير

### Abstract:

This study aimed to focus on the reality of the professional organization of the auditing profession in Libya by studying the history of the profession and its elements. The results revealed that the profession in Libya suffering many shortcomings that have negatively affected it and has been achieved its objectives The result also conducted that the Professional organization of scrutiny based in Libya, does not meet all the key characteristics of the elements of the professional organization.

**Keywords:** auditing, laws, Professional organizations, standards

### ■ مقدمة:

تعتبر مهنة المراجعة كغيرها من المهن الحرة كمهنة الطب والهندسة والمحاماة، ولذلك فإن نجاحها يتوقف على درجة تنظيمها والتزام المزاولين لها بذلك التنظيم الذي هو في الأصل يهدف لخدمة مصالح المجتمع بالدرجة الأولى ثم مصالح أعضاء المهنة، ويشمل هذا التنظيم عناصر رئيسية من خلال وضع إطار عام لمزاولتها، وذلك بتحديد شروط لممارستها وفرض ترخيص معين للدخول للمهنة وتحديد مهام المراجع وأتعا به ومسؤولياته، وعلى المزاولين للمهنة تشكيل نقابات أو هيئات أو جمعيات للتحكم في المهنة والحفاظ على شرفها ومكانتها في المجتمع والدفاع على مصالح أعضائها .

ولا تلقى مهنة المراجعة المكانة اللائقة لها في المجتمع دون وجود معايير للممارسة المهنية لها، هذه الأخيرة تعتبر عنصرا رئيسيا وفعالا في التنظيم المهني لمهنة المراجعة، وعلى أعضاء

المهنة العمل بها واحترامها، وعلى الهيئة المشرفة على تنظيم المهنة السعي لاحترامها من طرف الأعضاء، كما أن مزاولي مهنة المراجعة وكباقي المهن الحرة الأخرى يكونوا فخورين بانتمائهم لمهنتهم، وبذلك يسعون للتحكم في أمورهم الخاصة من خلال وضع ميثاق لآداب وسلوك المهنة يشمل مبادئ أخلاقية وقواعد سلوكية تحكم تصرفاتهم المهنية.

#### ● مشكلة الدراسة:

لكي تكتسب مهنة المحاسبة والمراجعة ثقة الجمهور كان لابد من وضع إطار شامل ينظم المهنة، وفي هذا المضمار سارعت الجهات المختصة بالدول المختلفة إلى تنظيم المهنة من الناحية النظرية والميدانية، من خلال وضع شروط لمزاولتها وخلق الهيئات المنظمة لها ووضع قواعد لآداب وسلوك المهنة ومعايير الممارسة المهنية، ومع مضي الزمن وتطور المهنة تعرضت أغلب هذه التنظيمات المهنية للنقد والتعديل في ضوء الواقع المهني بالدول المختلفة؛ وبالتالي فإن هذه الدراسة تحاول البحث في واقع التنظيم المهني لمهنة المراجعة بلبيبا، من خلال عرض تاريخي للملامح نشأة وتطور المهنة في ليبيا، ودراسة عناصر التنظيم المهني فيها، والتي يعتقد الباحث بوجود خلل وقصور فيها، وذلك من خلال إجراء دراسة انتقادية لخصائص الإطار العام لممارسة مهنة المراجعة الخارجية بلبيبا والهيئة المهنية المشرفة على تنظيم المهنة والمعايير المهنية المعتمدة في كل منها بالإضافة إلى قواعد وخصائص ميثاق آداب وسلوك مهنة المراجعة فيها، لبيان مدى صلاحية قانون تنظيم المهنة والتعرف على مدى توفر الإطار التنظيمي الملائم لنجاح المهنة وتطورها في البيئة محل الدراسة.

وبالتالي فإن هذه الدراسة تحاول الإجابة عن التساؤل الرئيسي التالي:

ما مدى توفر التنظيم المهني للمراجعة في ليبيا للخصائص والمتطلبات الكفيلة بنجاح وتطور المهنة؟

وتتفرع عن هذه الإشكالية مجموعة من التساؤلات التي تمس كافة جوانب هذا البحث، ولعل أهمها ما يلي:

- ما هي خصائص الإطار العام لممارسة مهنة المراجعة في ليبيا؟
- ما هي الهيئة المهنية المشرفة على تنظيم مهنة المراجعة في البيئة المهنية الليبية؟
- ما هي المعايير المهنية التي يطبقها مزاولو المهنة لأداء عملية المراجعة في ليبيا؟
- ما هي قواعد آداب السلوك المهني للمراجعة في البيئة المهنية الليبية ؟
- هل قانون تنظيم المهنة رقم (1973/116) بشأن تنظيم مهنة المحاسبة والمراجعة في ليبيا) لا يزال صالحا في ظل التطورات الحاصلة على المستويين المحلي والدولي للمهنة؟

#### ■ أهمية الدراسة:

لاشك أن وجود تنظيم مهني قوي وفعال للمراجعة يعد من العناصر الأساسية في أي مجتمع، نظرا لما يوفره من معلومات ملائمة ودقيقة لمختلف الأطراف المستخدمة لتقارير المراجعين في اتخاذ القرارات، ولذلك تعتبر هذه الدراسة مساهمة فعالة لإرساء قواعد تنظيم قوي للمهنة في ليبيا على أسس علمية، كما يعد مساهمة علمية تسمح لمختلف المزاويلن لمهنة المراجعة الخارجية في ليبيا والأكاديميين والباحثين في مجال المراجعة بالإطلاع على التنظيم المهني للمراجعة في ليبيا عن قرب.

#### ■ أهداف الدراسة:

يهدف البحث إلى التعرف على التنظيم المهني السائد لمهنة المراجعة في ليبيا، من خلال إجراء دراسة لتاريخ تطور المهنة بالإضافة إلى دراسة قانون تنظيم المهنة رقم 116 لسنة 1973 لبيان عناصر التنظيم المهني لمهنة المراجعة الخارجية، وذلك لتبيان العناصر الإيجابية وأوجه القصور الموجودة في التنظيم القائم للمهنة في ليبيا بهدف وضع إطار تنظيمي أكثر ملائمة لمهنة المراجعة في ليبيا من أجل الارتقاء بمستوى الممارسة المهنية للمراجعين.

#### ■ منهج الدراسة:

للإجابة على مشكلة البحث الرئيسية ومختلف التساؤلات المطروحة من أجل الوصول إلى أهداف الدراسة، لجأ الباحث إلى التحليل النظري معتمدا في ذلك على المنهج التاريخي

في تتبع مهنة المراجعة منذ نشأتها وتطورها التاريخي بشكل عام في ليبيا، بالإضافة إلى الاعتماد على المنهج الوصفي عند دراسة التنظيم المهني للمراجعة في ليبيا، بهدف جمع المعلومات المتعلقة بالموضوع وتصنيفها وتحليلها، وذلك لغرض فهم الإطار التنظيمي لمهنة المراجعة في ليبيا، كما تم الاعتماد أيضا على المنهج النقدي في دراسة قانون تنظيم المهنة رقم 116 لسنة 1973 الذي يعتقد الباحث بوجود قصور فيه.

#### ■ الدراسات السابقة:

الدراسات السابقة في هذا المجال عديدة ومتنوعة نذكر منها الآتي:

1- دراسة محمد (1998) أجريت هذه الدراسة في ليبيا بغية معرفة مدى توافر المتطلبات الأساسية في البيئة الليبية لإنجاح برنامج المراجعة الشاملة بما يعكس إمكانية تطوير وتطويع الواقع المهني للمراجعة في ليبيا ليتلاءم والإطار النظري المقترح، وذلك من خلال التعرف على التطورات التي تشهدها المهنة ودور المنظمات المهنية في ذلك التطور للوصول إلى وضع برنامج يعيد تنظيم الواقع المهني للمراجعة في ليبيا ليتلاءم مع الإطار النظري المقترح، وقد توصلت الدراسة إلى عدة نتائج أهمها: عدم قيام التنظيمات المهنية في ليبيا باعتبارها راعية للمهنة بإصدار وتطوير معايير للمحاسبة والمراجعة، وإصدار وتطوير القواعد المهنية ومراقبة الالتزام بها، كما أن هناك نقصا كبيرا في القوانين واللوائح المتعلقة بتنظيم المهنة في ليبيا خصوصا قانون النقابة رقم 116 لسنة 1973 فيما يتعلق بالتأهيل العلمي والعملية والاستقلالية والعناية المهنية ومعايير العمل الميداني ومعايير إعداد التقرير للمراجع الخارجي، ولتحقيق ذلك قامت الدراسة بوضع مقترح لمعايير المراجعة في ليبيا بما يكفل إعادة تنظيم الواقع المهني للمراجعة في ليبيا من خلال أخذ جميع الأبعاد العلمية والعملية التي تكفل النجاح للتصور المقترح.

2- دراسة الدرويش، وآخرون (2004) بحثت هذه الورقة الواقع الحالي لمهنة المحاسبة والمراجعة ودورها في تفعيل سوق الأوراق المالية في ليبيا، حيث أشارت هذه الورقة

البحثية فيما يخص مهنة المراجعة إلى عدم وجود مجموعة متكاملة من المعايير وقواعد آداب السلوك المهني، إلا من خلال بعض النصوص المختلفة من مواد القانون التجاري، والقانون رقم (65) لسنة 1979 والخاص بالتجارة والشركات التجارية والإشراف عليها، والقانون رقم (31) لسنة 1970 والخاص بالإشراف والرقابة على شركات التأمين، وقانون ضرائب الدخل، والقانون رقم (116) لسنة 1973 والخاص بتنظيم مهنة المحاسبة والمراجعة ولائحته التنفيذية والقوانين ذات العلاقة بالمهنة، وبالتالي فالمهنة في ليبيا لازالت تمارس في ظل نصوص القوانين المشار إليها والتي لم يتم وضعها في مجموعة متكاملة، بالإضافة إلى أن مزاوله المهنة لازال مفتوحا على مصراعيه أمام الجميع؛ فشرط مزاوله المهنة من الشروط المسيرة والتي لا تحتاج إلى مجهود في الحصول عليها.

3- دراسة فرج، والحضيري (2017) هدفت هذه الدراسة إلى استطلاع آراء المراجعين الليبيين حول أحد أهم الموضوعات المتعلقة بجودة أداء مهنة المراجعة وهي قواعد آداب السلوك المهني والآليات اللازمة لمتابعة الالتزام بها، حيث كان أبرز النتائج التي تم التوصل إليها: وجود شعور قوي لدى المراجعين الليبيين بضرورة وجود دليل واضح ومحدد لقواعد آداب سلوك مهنة المراجعة في ليبيا، كذلك يرى المراجعون الليبيون أن أفضل آلية لمتابعة الالتزام بتطبيق قواعد آداب سلوك المهنة هي تأسيس هيئة من داخل المهنة وفي إطار نقابة المحاسبين والمراجعين الليبيين للقيام بذلك مع تبني بعض الإجراءات التي تضمن التزام المراجعين بهذه القواعد.

أولاً- ملامح نشأة وتطور المهنة في ليبيا:

لو تتبعنا تاريخ نشأة وتطور مهنة المراجعة في ليبيا لاستطعنا أن نميز المراحل التالية:

1- مرحلة (ما قبل الاستقلال) فترة السيطرة الأجنبية على المهنة:

قبل قيام الدولة الليبية، تعرضت ليبيا إلى الاحتلال في القرن الماضي من جهات مختلفة متمثلة في الحكم العثماني (1551-1911)، والاستعمار الإيطالي (1911-1945)، والاستعمار الإنجليزي والفرنسي من خلال الإدارة المشتركة بينهما (1945-1945).

(1951)، وقد تميزت هذه الفترات بعدم وجود أرضية مستقرة لتبلور فكر محاسبي ليبي، وأن أغلب الممارسات في مجال المحاسبة عموماً أقتصرت على الأجانب وفقاً لقوانين وتشريعات ومبادئ مستوردة وأن العنصر الليبي كان خارج نطاق ممارسة العمل المحاسبي لعدة أسباب منها الأوضاع الاستعمارية، ومشكلة اللغة (أغلب الممارسين والمستثمرين غير ليبيين)، وضعف المستوى التعليمي للمواطنين، علاوة على أن طبيعة الأنشطة الاقتصادية السائدة لا تخرج عن كونها تجارية وخدمية وزراعية وتربية مواشي في شكل أنشطة فردية صغيرة (الحصادي، 2007)، بالإضافة إلى تدهور الحالة الاقتصادية للبلاد كنتيجة للضرر البالغ الذي أوقع بها أثناء الحرب العالمية الثانية.

## 2- مرحلة (بداية الاستقلال) فترة الخمسينات:

منذ الاستقلال عام 1951 وحتى اكتشاف النفط عام 1955 استمر الوضع الاقتصادي في ليبيا على حاله، فقد اعتبرت ليبيا من بين الدول الفقيرة في العالم وذلك من الناحيتين المادية والبشرية، وذلك وفقاً لتقارير الأمم المتحدة وصندوق النقد الدولي عن تلك الفترة (الحصادي، 2007)، ويعزى ذلك إلى حالة الفقر وتخلف المجتمع والأمية التي كانت سائدة والنقص الحاد في الكوادر الفنية والمالية وندرة القوى العاملة المؤهلة والمدرّبة بسبب انعدام الموارد الاقتصادية الطبيعية والحقبة الاستعمارية الطويلة، حيث كانت الصورة الاقتصادية والتنمية الاجتماعية كما يصفها «Benjamine Higgins» المستشار الاقتصادي الذي عمل في ليبيا خلال الخمسينات في تقريره عن الحالة الاقتصادية لليبيا (أبوالقاسم، التوكيل، 2009)، ويقول تعليقا على ظروف ليبيا "تجمع ليبيا ضمن حدودها عملياً كل عقبات التطور التي يمكن أن توجد في أي مكان: الجغرافية والاقتصادية والسياسية والتقنية والاجتماعية. إذا كان بالإمكان نقل ليبيا إلى مرحلة النمو المستقر، فهناك أمل لكل دولة في العالم" (أبوزيد، 2005).

هذا وقد أصدر المجلس الاقتصادي والاجتماعي للأمم المتحدة قراراً في أوائل الخمسينات صرّح فيه بأن ليبيا بحاجة مستعجلة للمساعدات لتحسين اقتصادها، وطالب كل الوكالات المتخصصة باتخاذ الإجراءات الضرورية والسريعة حيال ذلك (Ghanem, S. 1982) وقد كان العديد من تلك الوكالات الأجنبية بالإضافة إلى الشركات الدولية التي قدمت لليبيا لتقديم

المساعدة قد جاءت بشكل رئيسي من المملكة المتحدة والولايات المتحدة، كما أن الليبيين لم يلعبوا أي دور في إدارة هذه الوكالات، وبالتالي فإن أنظمة المحاسبة كأداة رئيسية لإدارة هذه الوكالات كانت مداراة من قبل الأجانب ووفقاً لأنظمتهم المطبقة في بلدهم الأصلي، كما تولت شركات المحاسبة الدولية البريطانية والأمريكية مراجعة حسابات تلك الوكالات بالإضافة إلى الشركات الدولية التي كانت تعمل في ليبيا (أبو زيد، 2005)، كما كانت إحدى توصيات الأمم المتحدة بعد استقلال ليبيا، هو الاستمرار في تطبيق قانون الضرائب الإيطالي (El-1981 Sharif, Y)، والذي شرّع في ليبيا عام 1923 والذي لم يكن خاصاً بليبيا إلا أنه طبق في كل من إيطاليا وليبيا على حد سواء خلال فترة الاستعمار الإيطالي (بيتال، 1981).

كما قامت الأمم المتحدة بتقديم المساعدات الفنية لليبيا في ظل النقص الحاد للموظفين الوطنيين المؤهلين، حينما أوصت بتأسيس أول مدرسة للإدارة العامة في عام 1953، وذلك من أجل ملء المواقع الكتابية والفنية في الإدارة والخدمات العامة للدولة، بالإضافة إلى قيام إدارة المساعدات الفنية بالأمم المتحدة بتزويد ليبيا بمعلمين في المحاسبة ومسك الدفاتر، وذلك بهدف تدريب موظفي الحكومة على العمل المحاسبي من خلال مناهج تدريب تتضمن مبادئ المحاسبة ومسك الدفاتر والمحاسبة الحكومية، إلى جانب اللغة الإنجليزية مع التركيز على المصطلحات المحاسبية ومبادئ المراجعة وبعض المعلومات الاقتصادية (UN, 1955)، ولما كانت كل من المهنة والممارسات المحاسبية في فترة استقلال ليبيا في مراحلها المبكرة من التطور، ونتيجة للوعي بأهمية التعليم المحاسبي، فقد تم التركيز خلال تلك الفترة على المستوى المتوسط بهدف تخريج كتبة وماسكي الدفاتر لتسيير أمور وأعمال المؤسسات وإدارات الدولة (أبو زيد، 2005).

في ظل هذه الظروف صدر القانون التجاري الليبي من ضمن سلة من القوانين في مجالي القانون العام والقانون الخاص، وهو أول قانون يصدر بعد استقلال ليبيا، حيث صدر هذا القانون في 28 نوفمبر 1953 كمحاولة لتطوير التشريعات النافذة في البيئة الليبية (انحصادي، 2007)، عملياً كان القانون التجاري أول قانون ليبي يناقش المواضيع التي جلبت الانتباه إلى الممارسات والطرق المحاسبية في ليبيا لأول مرة، كما كان القانون



(فيما يخص عملية المراجعة) الأول في إلزام الشركات الليبية بتقديم التقارير السنوية إلى جمعياتهم العمومية، في اجتماعاتهم السنوية، وهذا التقرير يجب أن يكون قد تم إعداده من لجنة المراقبة للشركة والتي يجب أن يكون بها على الأقل أحد الأعضاء ممن لهم خبرة محاسبية في هذا التقرير، فإن لجنة المراقبة يجب أن تعبر عن رأيها حول نتائج الشركة ودقة حساباتها والميزانية (القانون التجاري الليبي، 1953).

وفي الوقت نفسه استمر اعتماد ليبيا على المساعدات الدولية حتى اكتشاف النفط في عام 1955، حيث أحدث هذا الاكتشاف تغييرات مهمة في كل مجالات الحياة في ليبيا، وأصبح الاعتماد على المساعدات المالية الخارجية غير مطلوب بعدما تم إبدالها بالاعتماد على شركات النفط الأجنبية والتي كان معظمها من أمريكا وبريطانيا (Bait-El-Mal, et.al 1973). والتي أسرعت إلى البلاد بعد صدور قانون النفط الليبي لعام 1955 والذي استهدف تشجيع كل أنواع شركات النفط الكبيرة منها والصغيرة سواء كانت مملوكة من الحكومة أو خاصة أو مستقلة لاستكشاف وتنفيذ عمليات تطوير النفط في ليبيا (Abbas, H 1987). كما تم تأسيس ديوان للمحاسبة في عام 1955 وفقا لأحكام القانون رقم (21) والذي اعتبر الديوان منظمة مستقلة مسؤولة عن مراجعة حسابات الدولة.

على الرغم من أن قانون النفط الليبي حدد معظم السجلات المحاسبية والقوائم المالية في العديد من الحالات إلا أنه لم يمنع شركات النفط الدولية والتي كانت معظمها بريطانية وأمريكية من تطبيق ممارساتها وأنظمتها المحاسبية المتبعة في دولها، علاوة على ذلك فإن شركات المحاسبة والمراجعة البريطانية والأمريكية كانت مسؤولة عن مراجعة التقارير المحاسبية لتلك الشركات، ويعزى ذلك إلى افتقار الدولة في ذلك الوقت للعناصر المؤهلة والخبراء المتمرسين في أعمال المحاسبة والمراجعة، علاوة على غياب منظمة مهنية وطنية مسؤولة عن تنظيم مهنة المحاسبة والمراجعة في ليبيا (أبوزيد، 2005)، وهذا يرجع إلى أن برامج التعليم والتدريب المحاسبي في ليبيا كانت في مراحلها الأولى من التطور، فلم يبدأ التعليم المحاسبي على المستوى الجامعي في ليبيا إلا عام 1955 بالجامعة الليبية

في بنغازي وعام 1957 في طرابلس، بهدف تخريج العناصر المؤهلة في مجالات العلوم المحاسبية والاقتصادية والإدارية، علاوة على أن هذه المؤسسة كانت الوحيدة للتعليم المحاسبي على المستوى الجامعي في ذلك الوقت (خلط، وآخرون، 2007)، وبالتالي يمكن القول إن العديد من المحاسبين المحليين الأوائل الذين لهم مساهمات مهمة في تطور المحاسبة والمراجعة في ليبيا هم خريجو كلية الاقتصاد والتجارة بالجامعة الليبية.

### 3- مرحلة (ما قبل تنظيم المهنة) فترة الستينات:

في أوائل الستينات وفر إنتاج النفط للدولة الليبية المال الكافي لتأسيس وتطوير النشاطات الاقتصادية، هذا بالإضافة إلى شركات دولية كثيرة أخرى جاءت بعد اكتشاف النفط لكي تعمل في المجالات المختلفة في البلاد، وهو ما نتج عنه نمو في الاقتصاد الليبي، وأصبح المستثمرون والدائنون والمدراء بالإضافة إلى الوكالات الحكومية في ليبيا بحاجة لمعلومات أكثر ثقة واعتمادية، وفي ظل هذه التطورات أصبحت الحاجة للمحاسبين ومراجعي الحسابات ظاهرة بوضوح في ليبيا، ولمقابلة هذه الاحتياجات تم فتح العديد من المعاهد في مستوى المعاهد المتوسط والعليا والجامعات، كما قامت الحكومة بتعديل قانون ديوان المحاسبة الصادر في عام 1955م بالقانون رقم (22) لسنة 1962م، كأول منظمة حكومية مسؤولة عن مراقبة الإيرادات والمصروفات لكل الإدارات والأقسام في مؤسسات الدولة والمؤسسات التي تتلقى دعماً مالياً من الحكومة، وكذلك الشركات التي تزيد نسبة مساهمة الحكومة في رأسمالها عن 25 %، ويشترط في أعضاء الديوان وفقاً للقانون حصولهم على شهادة جامعية إما في مجال الاقتصاد أو مجال المحاسبة، وبناء على قوانين الديوان يعتبر الديوان منظمة مستقلة ومن مسؤوليتها بعد مراجعتها لكل الحسابات الحكومية، تقديم تقارير إلى رئيس الوزراء، وفي عام 1966 تم تعديل قانون ديوان المحاسبة مع توسيع نطاق مسؤوليته، وبذلك أصبح ديوان المحاسبة هو المراجع الخارجي للوحدات الحكومية ووحدات القطاع العام والهيئات التي تحصل على إعانة من الدولة، كما أصدرت الحكومة في عام 1968 القانون الضريبي الجديد رقم 21 لسنة 1968 بدلاً من قانون 1923 الضريبي الإيطالي، كما قامت الحكومة في ظل محدودية عدد المحاسبين المؤهلين محلياً إلى عدم وضع أي قيود على الليبيين لمن يرغب مزاوله

مهنة محاسب عام محترف، مادام يحمل مؤهلاً محاسبياً، وبدأ عدد من مكاتب المحاسبة العامة المحلية (مكاتب المحاسبة والمراجعة الخاصة) يظهر خلال تلك الفترة دون رخصة أو إجازة رسمية بمزاولة المهنة، علاوة على عدم وجود قانون ينظم مزاومتها (أبوزيد، 2005)، هذا بالإضافة إلى دخول شركات محاسبة أجنبية معظمها من بريطانيا وأمريكا إلى ليبيا (أبوزيد، 2005)، ويمكن القول إنه وحتى "سنوات قليلة قبل عام 1973 كانت كل شركات المحاسبة العامة في ليبيا فروعاً لشركات أجنبية مسيطر عليها بشكل كبير من المكاتب الرئيسية الأجنبية"، ولم تكن هناك أثناء تلك الفترة مهنة محاسبة عامة منظمة في ليبيا (Bait- El-Mal, et. al., 1973).

#### 4- مرحلة (تنظيم المهنة) فترة السبعينات:

في بداية السبعينات من القرن الماضي أخذت وزارة الخزانة على عاتقها إصدار رخص مزاولة مهنة المحاسبة والمراجعة للراغبين مع اشتراط الحصول على شهادة جامعية في مجال المحاسبة وخبرة عملية لمدة سنتين، وقد شهدت هذه الفترة تحركاً في الأنشطة الاقتصادية تأثراً بعائدات النفط، علاوة على تخرج دفعات من المؤسسات التعليمية الليبية في مجالات المحاسبة والإدارة والاقتصاد وغيرها (الحصادي، 2007)، كما كان لصدور قانون رقم 116 في 20 ديسمبر 1973 القاضي بتنظيم مهنة المحاسبة والمراجعة في ليبيا، تأثيره على تطور المهنة من خلال تأسيس أول منظمة مهنية في مجال المحاسبة والمراجعة في ليبيا تحت اسم «نقابة المحاسبين والمراجعين الليبيين» (El-sharif, y., 1981)، وبصدور هذا القانون أصبحت المهنة في ليبيا منظمة رسمياً (Eldarragi, Abdelsalam M., 2008).

ووفقاً لهذا القانون أعطى للمحاسب والمراجع المقيّد بجدول المحاسبين والمراجعين المشتغلين حق اعتماد ميزانيات وحسابات الشركات جميعها وحسابات الممولين الخاضعين لضرائب الدخل وله حق الحضور عن الشركات والممولين أمام مصلحة الضرائب ولجان الطعن وما في حكمها من جهات الإدارة (المادة 35 قانون 73/116)، كما وضع القانون في المادة 24 بعض الشروط لمن يرغب في التسجيل في جدول المحاسبين والمراجعين المشتغلين.

كما اتسمت هذه المرحلة بتحرير الاقتصاد الوطني من هيمنة الشركات الأجنبية، وبممارسة النشاط الاقتصادي من خلال القطاع العام إلى جانب القطاع الخاص، وتحولت أغلب مكاتب المحاسبة والمراجعة إلى مكاتب وطنية، وقد تميزت المرحلة تشريعياً بصدور عدة قوانين التي عملت على تأمين الشركات والحصول الأجنبية في المصارف العاملة في ليبيا (Abdulssalam, A.. (1985). وتأمين شركات التأمين، وحصر مزاوله الأعمال المصرفية على الليبيين، إضافة إلى قوانين أخرى عملت على حظر ممارسة النشاط التجاري على غير الأشخاص الطبيعيين الليبيين (الشكشوكي، 2003)، ومن بين هذه القوانين القانون رقم 65 لسنة 1970 الخاص بتقرير بعض الأحكام الخاصة بالتجار والشركات التجارية، وقانون ضرائب الدخل رقم 64 لسنة 1973، والذي ألغى قانون الضرائب السابق رقم 21 لسنة 1968 الذي أسهم في زيادة خلق الطلب على مهنة المحاسبة والمراجعة في ليبيا حيث ألزم القانون الممولين (الشركات) على إمساك دفاتر منظمة وأن تكون قوائمهم المالية وحساباتهم الختامية قد تم اعتمادها من قبل ممثل قانوني الذي يمكن أن يكون مراجعاً قانونياً، كما ازدهرت المحاسبة الحكومية، والأجهزة الرقابية العامة للدولة في مجال المحاسبة والتي كانت مسؤولة عن مراجعة حسابات القطاع العام، في حين كانت مسؤولة مراجعة حسابات القطاع الخاص تتم عن طريق مراجعي الحسابات المهنيين غير الحكوميين المقيدين بـ(نقابة المحاسبين والمراجعين الليبيين) من خلال مكاتبهم الخاصة، هذا كما كان يتم الاستعانة بمكاتب المراجعة الخاصة لمراجعة حسابات القطاع العام عندما لا تملك الأجهزة الرقابية العامة للدولة القدرة على القيام بذلك العمل (Shareia, B 2010)، بالإضافة إلى مشاركة المحاسبين والمراجعين الذين ساهموا مساهمة فعالة في تنفيذ الخطة الثلاثية الأولى (1973- 1975) من مراحل التخطيط للاقتصاد الليبي، وغيرها من المشاريع الكبيرة وعلى مستويات المهنة سواء منها التنفيذي أو الرقابي (تنتوش، 1973).

##### 5- مرحلة (جمود المهنة) فترة الثمانينات:

بنهاية عقد السبعينات تغيرت تركيبة الاقتصاد الليبي بعدما أن تم التوجه إلى النظام الاشتراكي والذي على أثره تم إلغاء وحدات القطاع الخاص السائد في ذلك الوقت

وأصبحت الدولة المتحكم الرئيسي في النشاط الاقتصادي من خلال سيطرة القطاع العام على الحياة الاقتصادية في ليبيا، بينما القطاع الخاص تقلص وأصبح صغيراً جداً وأعداد وحداته صغيرة نسبياً، الأمر الذي أثر بشكل سلبي على المهنة وجعلها بعيدة عن الاهتمام بسبب قلة الحاجة إلى خدماتها، إلا من خلال الخدمات التي يقدمها جهاز الحكومة المتمثل في ديوان المحاسبة (الذي مر بمراحل ومسميات مختلفة) (أبو القاسم، التوكيل، 2009)، والذي أنيط به فحص ومراجعة حسابات القطاع العام والوحدات الحكومية، وهذا بدوره لم يقدم ما يذكر للمهنة على الصعيدين المحلي والدولي.

وتجدر الإشارة هنا إلى أن سيطرة الحكومة على المهن تؤدي إلى انخفاض كبير في نسبة مزاولي المهنة المستقلين (Johnson, T. J., 1971) وبالتالي فإن خضوع حسابات مشروعات القطاع العام للمراجعة عن طريق جهاز المراجعة الحكومي أدى إلى تقلص الممارسة المهنية الخاصة بشكل كبير، بالإضافة إلى سيطرة الأجهزة الرقابية العامة على إدارة أنشطة المهنة (من حيث تحديد الأعمال والأتعاب)، الأمر الذي أدى إلى إحجام الكثير من المهنيين ذوي الاختصاصات العالية وغيرهم عن مزاوله المهنة (انحصادي، 2007)، وهذا بدوره أضعف مهنة المحاسبة والمراجعة في ليبيا وأفقدتها الكيان المستقل إلى غير ذلك من الآثار التي ترتب عليها انخفاض كبير في الدور الذي تقوم به مهنة المحاسبة والمراجعة في الدولة.

#### 6- مرحلة (بوادر عودة انتعاش المهنة) فترة التسعينيات:

في بداية التسعينيات تم صدور بعض القوانين كقانون رقم 9 لسنة 1992 بشأن مزاوله الأنشطة الاقتصادية، والقانون رقم 1 لعام 1993 بشأن المصارف والنقد والائتمان والسماح بعمل المصارف الخاصة، وذلك من أجل الاتجاه نحو تحرير الاقتصاد وفتح الفرصة للقطاع الخاص في المشاركة في النشاط الاقتصادي، مما ترتب على ذلك إلى نشوء شركات مساهمة ومشتركة مما فتح المجال من جديد أمام مزاوله المهنة، وقد تعزز هذا الاتجاه بصدور القانون رقم 5 لسنة 1997 القاضي بالسماح للمشروعات الأجنبية للاستثمار في ليبيا، وإن كانت عودة القطاع الخاص في فترة التسعينيات قد مر بمراحل من

النمو والانكماش في بادئ الأمر، إلا إنه بدأت تظهر بوادر انتعاش المهنة نتيجة هذا الاتجاه.

#### 7- مرحلة (التغيرات واتساع المجالات أمام ممارسة المهنة) فترة الألفية الجديدة:

شهدت هذه المرحلة تطورات اقتصادية هامة، والتي من أهمها التوجه نحو توسيع قاعدة الملكية وظهور الشركات المساهمة وإقامة الشركات المشتركة، وإنشاء سوق الأوراق المالية لأول مرة في ليبيا، وإصدار قوانين تشجع على الاستثمار الأجنبي المباشر وتشجع القطاع الخاص، وإعادة صياغة بعض القوانين للنهوض بالنشاط الاقتصادي كقانون المصارف وقانون الضرائب وغيرها، كما تم في هذه المرحلة إصدار القانون التجاري الجديد رقم (23) لسنة 2010، حيث يتضح من استعراض نصوص هذه القوانين أهمية ودور المحاسب والمراجع القانوني عضو نقابة المحاسبين والمراجعين الليبيين، وباختصار، أوجبت هذه القوانين أن تتم مراجعة حسابات المصارف والشركات الوطنية وفروع الشركات الأجنبية من قبل محاسب ومراجع قانوني ليبي من بين المقيدين في جدول المحاسبين والمراجعين المشتغلين لتكون لها الحجية القانونية كما اشترطت لقبول إدارة الضرائب إقراراتها بدخولها الخاضعة للضريبة أن تكون معتمدة من قبل محاسب ومراجع قانوني ليبي من بين المقيدين في جدول المحاسبين والمراجعين المشتغلين.

وبالتالي فإن طبقاً لأحكام هذه القوانين وغيرها أسندت الكثير من المهام للمحاسبين والمراجعين الليبيين وفتحت لهم مجالات واسعة لممارسة المهنة في مختلف الشركات والمشروعات، مما سيؤدي إلى انتعاش الممارسة المهنية في ليبيا.

كما تم خلال هذه المرحلة صدور 29 معايير محاسبياً ليبياً من قبل النقابة العامة للمحاسبين في الفترة ما بين 2005 و2006، والذي كان بمثابة المفاجئة للعديد من الأكاديميين والمهنيين، حيث إن هذه المعايير تطرح العديد من التساؤلات، سواء من حيث المدة التي أنجزت خلالها أو من حيث إمكانية وجود تعارضات أو تناقضات مع القوانين المحلية أو من حيث القدرة المهنية على تطبيقها من الناحية النظرية والفنية أو من حيث مدى مناسبتها للبيئة في ليبيا بشكل عام، كما أنها في المقابل لم تصدر معايير للمراجعة. وتجدر الإشارة إلى أن الواقع الحالي لمهنة المراجعة يشير إلى قصور هذه المهنة من حيث عدم وجود مجموعة متكاملة من المعايير وقواعد آداب السلوك المهني، وإن كانت

بعض المعايير قد وجدت في نصوص مبعثرة ضمن بعض القوانين، كالقانون التجاري، والقانون الخاص بديوان المحاسبة، وقانون ضرائب الدخل، والقانون رقم 116 لسنة 1973 الخاص بتنظيم مهنة المحاسبة والمراجعة ولأحته التنفيذية، وغيرها من القوانين ذات العلاقة بالمهنة (الدرويش، وآخرون، 2004)، حيث تجدر الإشارة هنا إلى أن وجود بعض القواعد المتناثرة في بعض تلك القوانين- وإن وجدت- فهي ذات فائدة محدودة وتتسم بالعمومية، ولا يمكن من خلالها القول بوجود معايير مراجعة ليبية كاملة ومحددة ومعتمدة تصلح لضبط الممارسة المهنية، فضلا عما يمكن أن توصف به من عدم مسابقتها أو ملاءمتها للتطورات والتغيرات الاقتصادية والمهنية محليا وعالميا.

#### ثانيا- عناصر التنظيم المهني للمراجعة في ليبيا:

تعتبر مهنة المراجعة من المهن العريقة في المجتمع مثلها مثل مهن الطب والمحاماة وغيرها، حيث إن كل مهنة حرة تمارس بطريقة مستقلة من طرف الأشخاص، يجب أن تتوفر على العناصر التي تنظمها وتحكمها لكي تلقى القبول العام والاحترام من طرف المجتمع، ومهنة المراجعة لكي تلقى ذلك القبول والاحترام في المجتمع يجب أن تكون منظمة بطريقة جيدة من خلال العناصر اللازمة لذلك، ويمكن أن ندرجها في أربعة عناصر رئيسية وهي:

1- إطار عام للممارسة المهنية؛

2- الهيئات أو الجمعيات المهنية المشرفة على تنظيم المهنة؛

3- المعايير المهنية المطبقة من قبل الممارسين للمهنة؛

4- ميثاق قواعد آداب السلوك المهني؛

أولا- الشروط العامة لممارسة مهنة المراجعة:

نظرا لكون مهنة المراجعة لها أهمية كبيرة في المجتمع من خلال تعدد الأطراف المستفيدة من خدماتها والمكانة اللائقة التي يجب أن تلقاها بين أفراد المجتمع، فإن الجمعيات المهنية المشرفة على تنظيم المهنة أو السلطات العمومية تضع شروطا يجب أن تتوفر في

كل من يرغب في ممارسة المهنة، وقد تختلف من بلد لآخر، هذه الشروط قد تأخذ عدة أشكال مثل الجنسية والسن والسلوك وتوفر الإجازات والشهادات المطلوبة، بالإضافة إلى الترخيص أو الاعتماد لممارسة المهنة من قبل الهيئات المهنية المنظمة للمهنة أو السلطات العمومية وذلك حسب النظام المعمول به في البلد، ويعتبر الترخيص بمزاولة المهنة اعترافاً قانونياً بالمهنة، كما أن الحصول على الترخيص بمزاولة المهنة يترتب عليه تمتع أعضاء المهنة بالعديد من القوى والامتيازات التي تكون بمثابة حافز لهم على الاهتمام بالصالح العام للمهنة والمجتمع، ولا يمكن الحصول على الترخيص إلا بعد تحقيق الشروط العامة لمزاولة المهنة، ومهنة المراجعة في ليبيا وكباقي دول العالم لها إطار عام يقتضي توفر بعض الشروط لممارستها، منها ما هو عام ومنها ما هو خاص بالمعرفة المكتسبة من طرف المترشح لممارسة المهنة، وهو ما سوف نتطرق إليه في هذا الجزء.

نصت المادة رقم (23) من القانون رقم 116 لسنة 1973 أنه لا يجوز مزاولة مهنة المحاسبة أو المراجعة إلا لمن كان مقيداً في جدول المحاسبين والمراجعين المشتغلين ووفق الشروط المحددة في المادة (24) والمحددة في الآتي:

- 1- الجنسية الليبية.
- 2- حاصلًا على بكالوريوس التجارة شعبة المحاسبة من كلية الاقتصاد والتجارة بالجامعة الليبية، أو على شهادة معادلة من أية جامعة أو معهد عالٍ معترف بهما، وتحدد اللائحة التنفيذية قواعد المعادلة والجهة المختصة بإجرائها.
- 3- متمتعاً بالأهلية الكاملة.
- 4- محمود السيرة حسن السمعة أهلاً للاحترام الواجب للمهنة، وألا يكون قد حكم عليه في جناية أو جنحة مخلة بالشرف ما لم يكن قد رد إليه اعتباره، وألا 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.



- 5- مستوفيا للشروط الأخرى التي تتطلبها اللائحة التنفيذية.
- وحددت المادة (26) بأنه يكون للمحاسبين والمراجعين سجل عام يلحق به الجدولان الآتيان:
- 1- جدول المحاسبين والمراجعين والمساعدين المشتغلين ويقسم إلى:
- أ- جدول المحاسبين والمراجعين المشتغلين.
- ب- جدول مساعدي المحاسبين والمراجعين المشتغلين.
- 2- جدول المحاسبين والمراجعين ومساعديهم غير المشتغلين ويقسم إلى:
- أ- جدول المحاسبين والمراجعين غير المشتغلين.
- ب- جدول مساعدي المحاسبين والمراجعين غير المشتغلين.
- كما أضافت المادة (28) بعض الشروط الأخرى للقيد في الجداول حيث نصت على:
- مع مراعاة حكم المادة (24) من هذا القانون يشترط لقيد اسم المحاسب والمراجع في جداول المحاسبين والمراجعين توفر أحد الشروط الآتية:
- 1- أن يكون طالب القيد حاصلا فضلا عن المؤهل الجامعي المنصوص عليه في المادة (24) على مؤهل علمي أعلى من إحدى الجامعات أو الهيئات أو المعاهد العليا المتخصصة في المحاسبة والمراجعة، بشرط أن لا تقل مدة الدراسة اللازمة للحصول على المؤهل عن أربع سنوات، وتحدد اللائحة التنفيذية المؤهلات الأعلى المشار إليها.
- 2- أن يكون طالب القيد قد أمضى بعد حصوله على المؤهل الجامعي المنصوص عليه في المادة (24) مدة خمس سنوات مشغلا بأعمال المحاسبة والمراجعة بمكتب أحد المحاسبين أو المراجعين المشتغلين أو أن يكون قد أمضى هذه المدة في إحدى وظائف المحاسبة أو المراجعة وفقا لما تحدده اللائحة التنفيذية.
- وتحسب ضمن المادة المشار إليها في البند (2) من هذه المادة التي يقضيها طالب القيد في الدراسة بإحدى الجامعات أو الهيئات أو المعاهد العليا المتخصصة في أعمال المحاسبة أو المراجعة متى انتهى بحصوله على شهادة أعلى وكانت المدة اللازمة لنيلها أقل من أربع سنوات، ويتم القيد في جدول المحاسبين والمراجعين المشتغلين أو غير المشتغلين بحسب الأحوال.

- وقد حددت اللائحة التنفيذية للقانون في المادة (3) المؤهلات العليا أو خبرة الأعمال التي يعتد بها القيد في جداول المحاسبين والمراجعين المشتغلين في الآتي:
- 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 الخاص.
    - هـ - تدريس 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 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 أية شهادة معادلة لها.  
 ب- شهادة عضوية جمعية المحاسبين المعتمدين ببريطانيا أو أي 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.

كما أجازت المادة (37) من القانون لمساعدى المحاسب أو المراجع ممن أمضوا سنتين كاملتين في مزاولة المهنة أن يتولوا باسمهم ولحسابهم الخاص الأعمال الآتية:

1- اعتماد ميزانيات وحسابات الشركات المختلفة عدا الشركات المساهمة.  
 2- مراجعة واعتماد حسابات الممولين الخاضعين للضريبة على دخل التجارة والصناعة والحرف الذين لا يزيد رأسمال الواحد منهم على عشرين ألف دينار، أو لا تزيد أرباحه السنوية على خمسة آلاف دينار وفقا لآخر ميزانية معتمدة أو لآخر ربط أقرته مصلحة الضرائب.

3- مراجعة واعتماد حسابات الممولين الخاضعين للضريبة العامة على الدخل ممن لا يزيد إيراد الواحد منهم على عشرة آلاف دينار وفقا لآخر ربط أقرته مصلحة الضرائب.

ولمساعدى المراجع أن يحضروا عن هذه الشركات أو الممولين أمام مصلحة الضرائب ولجان الطعن وما في حكمها من جهات الإدارة.

هذا وقد أشار القانون في المادة (68) بالنسبة للمحاسبين والمراجعين الليبيين المشتغلين الحاصلين على المؤهل العلمي المنصوص عليه في المادة (24) والذين كانوا يزاولون المهنة فعلا وقت نفاذ القانون، حيث نصت المادة على الآتي:

”المحاسبون والمراجعون الليبيون الحاصلون على بكالوريوس في التجارة أو ما يعادله وفقا لأحكام اللائحة التنفيذية والذين يزاولون المهنة فعلا وقت نفاذ القانون يقيدون بجدول المحاسبين والمراجعين المشتغلين متى كانوا قد أمضوا في مزاولة المهنة مدة لا تقل

عن سنتين متصلتين، فإذا كانت المدة أقل من ذلك فيقيدون بجدول مساعدي المحاسبين والمراجعين المشتغلين على أن ينقلوا إلى جدول المحاسبين والمراجعين بمجرد إتمامهم لمدة السنتين المشار إليهما“.

كما نصت المادة (69) بالنسبة للمحاسبين والمراجعين الليبيين المشتغلين غير الحاصلين على المؤهل العلمي المنصوص عليه في المادة (24) والذين كانوا يزاولون المهنة فعلا وقت نفاذ القانون، حيث نصت المادة على الآتي:

”المحاسبون والمراجعون الليبيون غير الحاصلين على المؤهل الجامعي أو المؤهل الأعلى المنصوص عليه في المادتين (24) و(28) والذين يزاولون المهنة فعلا وقت نفاذ هذا القانون على سبيل التفرغ يقيدون بجدول المحاسبين والمراجعين المشتغلين على أن تقتصر أعمالهم على الأعمال المنصوص عليها في المادة (37)، ولا يحق لهم مزاوله أعمال المحاسبة والمراجعة الأخرى إلا إذا ثبتت ممارستهم للمهنة لمدة خمس سنوات على سبيل التفرغ ويشترط اجتياز الامتحان الذي تجريه النقابة وفقاً لما تبينه اللائحة التنفيذية“.

هذا وقد اشترط القانون 1973/116:

1- شرط تأدية اليمين قبل البدء في مزاوله المهنة، ويبدو ذلك جلياً في المادة (33) التي نصت على أنه: ” لا يجوز للمحاسبين والمراجعين ومساعديهم الذين يقيدون بجدول المشتغلين مزاوله العمل إلا بعد حلف اليمين أمام مجلس النقابة، ويمنح مجلس النقابة بعد حلف اليمين شهادة تفيد قيده بالجدول وحقه في مزاوله المهنة“.

2- حظر القانون على المراجع الجمع بين ممارسة المهنة وبعض الأعمال حيث نصت المادة (25) على أنه: ” لا يجوز الجمع بين ممارسة مهنة المحاسبة والمراجعة وبين الأعمال التالية:

أ- تولي الوزارة.

ب- الوظائف العامة الدائمة أو المؤقتة بمرتب أو مكافأة ما لم يؤذن له بممارستها وفقاً لأحكام القانون.

ج- الاشتغال بالتجارة.

د- جميع الأعمال التي تتنافى مع طبيعة المهنة أو لا تتفق مع كرامتها".  
3- تعرض القانون في حالة الاختلاف في تحديد قيمة الأتعاب بين المراجع والعميل، حيث نصت المادة (38) على الآتي:

"إذا لم يتفق كتابة على قيمة الأتعاب بين صاحب العمل وبين عضو النقابة أو كان بينهما اتفاق كتابي واختلفا في تقدير الأتعاب فلا يجوز لأيهما الالتجاء إلى القضاء قبل عرض الأمر على مجلس النقابة، وذلك دون إخلال بحقهما في اتخاذ الإجراءات التحفظية التي يراها كل منهما ضرورية للمحافظة على حقوقه.

وعلى مجلس النقابة أن يصدر قراره في موضوع النزاع خلال ستين يوماً من تاريخ تقديم الطلب فإذا لم يصدر القرار خلال تلك الفترة جاز لهما الالتجاء إلى القضاء.

ولمجلس النقابة في سبيل البت في النزاع أن ينتدب عن الاقتضاء خبيراً أو أكثر للمهمة التي يحددها في شأن النزاع وعلى الطالب أن يؤدي مقدماً المقابل الذي يقدره المجلس لمصروفات الخبير وعمله بحيث لا يزيد هذا المقابل على 5 ٪ من قيمة الأتعاب المطلوبة ويأمر المجلس في قراره بإلزام من يصدر القرار ضده بأداء مقابل مصروفات وعمل الخبير ويجوز أن يلزم الطرف الآخر بجزء من هذا المقابل إذا أخفق في بعض طلباته".

#### ثانيا- الهيئات المهنية المنظمة لمهنة المراجعة:

تعرف الهيئات أو الجمعيات المنظمة لمهنة المراجعة على أنها: «تلك الهيئات التي تقوم على خدمة مجتمع المهنة الواحد وإصدار النشرات الدورية وإقامة الندوات العلمية، وتقوم على تنمية مهارات المراجعين من خلال جلب كل جديد في المهنة، كما تعمل على تقديم العون للمهنيين وحمايتهم تجاه أي أطراف خارجية».(الجعافرة، 2008)

يرى الباحثون في مجال المهن الحرة، أنه لا يمكن الحديث عن وجود مهنة إلا إذا انتظم الممارسون لها في جمعيات أو تنظيمات مهنية وتوفّر لدى أعضائها المقدرة والرغبة على التضافر والتعاون من خلال هذه الجمعيات (بن يخلف أمال، 2003).

تقوم الجمعيات المهنية في إطار تنظيم المهنة بالعديد من الوظائف نلخصها في الآتي (الذيب، لبيب، 1993):

- وضع معايير محددة لدخول المهنة من حيث المؤهلات العلمية والمهارات اللازمة، ووضع معايير للممارسة المهنية وإلزام الأعضاء باتباعها؛
  - المساعدة في تأهيل الأعضاء للعمل بالكفاءة المهنية الواجبة من خلال وضع برامج لتعليم وتدريب الأعضاء وقياس أدائهم واستمرار عملية التعليم المهني بعد حصول العضو على حق ممارسة المهنة؛
  - تدعيم مجال الدراسة وذلك بإجراء الأبحاث والدراسات وعقد المؤتمرات والمحاضرات وإصدار الكتب والدوريات والمنشورات، حيث من خلال هذه الوسائل يمكن للهيئة المهنية نشر المعرفة بين أعضاء المهنة وإعلامهم بأحدث التطورات الحاصلة في المجال المهني؛
  - العمل كمجموعات ضغط مباشرة في صياغة القوانين والسياسات التي تؤثر في المهنة، وتنظيم علاقاتها بمختلف الجهات والهيئات الحكومية والجمعيات المهنية في الداخل والخارج؛
  - وضع دستور بالأخلاقيات المهنية ينظم علاقة عضو المهنة بالعملاء والزلاء والمجتمع، وينظم تأديب الخارجين على قواعد السلوك المهني السليم؛
  - تعزيز المكانة المهنية للأعضاء داخل المهنة والمجتمع ككل، وذلك بمنح التأييد القانوني والمعنوي لمساعدتهم في أداء دورهم المهني وحمايتهم من المجموعات الوظيفية الأخرى التي قد تحاول الاعتداء على نطاق اختصاصهم المهني.
- وتعتبر نقابة المحاسبين والمراجعين الليبيين الهيئة المنظمة والمشرفة على المهنة في ليبيا والتي تأسست بموجب القانون رقم 116 الصادر في 20 ديسمبر 1973 وهو أول قانون لتنظيم مهنة المحاسبة والمراجعة في ليبيا.
- إن المتطلع والمتمعن في تاريخ هذه النقابة كهيئة منظمة للمهنة في ليبيا يدرك تماما مدى الحاجة إلى إعادة تنظيمها، فهذه النقابة التي كانت المحاولة الأولى والأخيرة حتى الآن لتنظيم وتطوير المهنة في ليبيا، والتي توسع نشاطها في الداخل والخارج في بدايات

إنشائها، إلا إن هذا النشاط أصبح يتناقص بعد ذلك يوما بعد يوم؛ فالنقابة تعاني الكثير من أوجه القصور.

وهذا ما أكدته إحدى الدراسات السابقة التي تم من خلالها دراسة آراء بعض المحاسبين والمراجعين في ليبيا حول دور النقابة في المجالات التالية (Abouzieid, M. Mabrouk, 1998):

- 1- تطوير أو تعديل نظام المحاسبة عمليا حتى يكون ملائما للبيئة الليبية؛
- 2- التغلب على التضارب وعدم الاتساق في تطبيق الأساليب والطرق والمبادئ المحاسبية في ليبيا؛
- 3- تطوير معايير محاسبة ومراجعة يكون متفقا عليها داخل ليبيا؛
- 4- التنظيم والسيطرة على المهنة في ليبيا؛
- 5- مراقبة أو متابعة نظام التعليم المحاسبي،

حيث أكدت هذه الدراسة أن النقابة لعبت دورا محدودا جدا تقريبا في كل هذه المجالات، فأعضاؤها مهتمون بشكل رئيسي بإعداد التقارير المالية الخارجية ومراجعة القوائم المالية للشركات دون أي جهود تذكر لتطوير النظام المحاسبي بليبيا، وكذلك غياب دورها في وضع أو تطوير معايير محلية للمحاسبة أو للمراجعة.

هذا وقد أكد الأمين العام الأسبق للنقابة أن الأسباب التي أدت إلى تراجع دور النقابة كهيئة منظمة للمهنة في ليبيا تتمثل في (سليمان، بومطاري، 2009):

- 1- صدور القرار رقم (42) لسنة 1990 من أمين شؤون النقابات والاتحادات والروابط المهنية بإعادة هيكلة النقابة، بإنشاء نقابات جديدة تضم جميع موظفي الخزانة والعاملين بالمالية العامة دون النظر إلى القانون 1973/116، مما أدى إلى إرباك مفهوم مهنة المحاسبة والمراجعة؛
- 2- فقد الاتصال بالجمعيات والمعاهد المهنية في العالم والتي من بينها على سبيل المثال اتحاد المحاسبين والمراجعين العرب، واتحاد المحاسبين بدول المغرب العربي، والاتحاد الدولي للمحاسبين، ومجلس المحاسبة الأفريقي، والجمعية الدولية لبحوث التعليم المحاسبي؛

3- اختراق لمكاتب محاسبة عالمية تحت أسماء ليبية متعاونة، وخصوصا مكتب إيرنست انديونغ (Ernest & Young) محاسبون قانونيون حيث إنهم يزاولون المهنة كفروع شركة أجنبية وهذا ما يخالف القانون 1973/116 .

4- تم تصعيد بتاريخ 2003/10/15 عدد 24 نقابة عامة للمحاسبين والمراجعين في 24 مدينة، وأن القوائم المسلمة للأمانة العامة قبل التصعيد لا ينطبق عليها القانون 73/116 أو القانون 1428/23 ولائحته التنفيذية وان المدينتين المؤهلتين لتطبيق هذه التشريعات هي مدينتا بنغازي وطرابلس، والقائمة تضم موظفي اللجنة الشعبية للمالية في المدن 24 ولا يحملون غير الدبلوم المتوسط وغير مؤهلين لمزاولة المهنة.

#### ثالثا- معايير المراجعة:

وفق التأصيل العلمي للمراجعة، فإن الهدف الرئيسي للمراجعة هو إبداء رأي فني محايد حول مدى عدالة وصدق القوائم المالية في تمثيل المركز المالي للمؤسسة، ومن أجل تقليل درجة التفاوت في الممارسات المهنية من قبل المراجعين وتوحيد مهنة المراجعة، كان لا بد من وضع معايير أو قواعد يسترشد بها المراجعون وتحافظ على مستوى عال من الأداء المهني.

إن مهنة المراجعة كغيرها من المهن تعتمد على معايير متعارف عليها تصدرها هيئات مهنية محلية ودولية وتلقى القبول العام من طرف أعضاء هذه الهيئات، هذه المعايير تنعكس في الإجراءات المتبعة في القيام بمهمة المراجعة، كما أن وجود هذه المعايير يعتبر من المقومات الأساسية لنجاح وتطور مهنة المراجعة، وتشكل معايير المراجعة الإطار العام الذي من خلاله يقوم المراجع بعمله، وأن مخالفته لها يعرضه للمسؤولية والمساءلة من قبل الهيئات المختصة، أي أنه ملزم باتباعها كلها، وإذا حدث وانحرف عنها فيجب عليه أن يبرر ذلك، ولا تخضع هذه المعايير للحكم الشخصي للمراجع وهذا عكس الإجراءات. ونظرا لأنه لا توجد معايير للمراجعة في ليبيا وإنما مجرد نصوص قانونية وتوصيات



يلتزم بها المراجع الليبي، ولهذا سوف نحاول التطرق إلى ما أورده قانون تنظيم المهنة من أحكام ونصوص قانونية لممارسة المهنة.

### 1- التأهيل العلمي والعملية للمراجع:

بينت القوانين والأنظمة ذات العلاقة في كل بلد الشروط المتعلقة بالمتطلبات الأساسية الخاصة بالتأهيل العلمي والعملية اللازم توفرها حتى يمنح الشخص الترخيص بمزاولة المهنة (الذنيبات، 2009)، وقد بين القانون رقم 116 لسنة 1973 القاضي بتنظيم مهنة المحاسبة والمراجعة في ليبيا شروط محددة، حيث نصت المادة (23) من القانون أنه لا يجوز مزاولة مهنة المحاسبة والمراجعة في ليبيا إلا لمن كان مقيدا بالسجل العام للمحاسبين والمراجعين، وكذلك اشترطت المادة (24) في من يقيد اسمه في جداول المحاسبين والمراجعين أن يكون: ليبي الجنسية وحاصل على الدرجة الجامعية الأولى ومتمتعاً بالأهلية الكاملة ومحمود السيرة وحسن السمعة.

كما أضافت المادة (28) بعض الشروط الأخرى للقيود في الجداول حيث نصت على أنه يشترط لقيود اسم المحاسب والمراجع في جداول المحاسبين والمراجعين أن يكون طالب القيد قد أمضى بعد حصوله على المؤهل الجامعي المنصوص عليه في المادة (24) مدة خمس سنوات مشغولاً بأعمال المحاسبة والمراجعة بمكتب أحد المحاسبين أو المراجعين المشتغلين أو أن يكون قد أمضى هذه المدة في إحدى وظائف المحاسبة أو المراجعة وفقاً لما تحدده اللائحة التنفيذية.

حددت اللائحة التنفيذية للقانون في المادة (3) المؤهلات العليا أو خبرة الأعمال التي يعتد بها القيد في جداول المحاسبين والمراجعين المشتغلين في حصول المتقدم للقيود على شهادة الدكتوراه في المحاسبة أو المراجعة أو الضرائب أو التكاليف من إحدى الجامعات العربية أو الدولية المعترف بها- أو شهادة عضوية جمعية المحاسبين القانونيين بانجلترا وويلز- أو شهادة عضوية جمعية المحاسبين المعتمدين بالولايات المتحدة الأمريكية- أو 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- أو أنه اشتغل لمدة خمس سنوات بعد الحصول على المؤهل الجامعي بمهنة المحاسبة والمراجعة بمكتب أحد المحاسبين والمراجعين المشتغلين أو مدير إدارة أو رئيس قسم المحاسبة والمراجعة بوزارة الخزانة أو بالمصارف والهيئات والمؤسسات العامة وشركات القطاع الخاص- أو في تدريس مواد المحاسبة أو المراجعة في إحدى الكليات الجامعية أو المعاهد التجارية الحكومية- أو أية أعمال أخرى تعتبر نظيرة للوظائف السابقة يصدر بها قرار من وزير الخزانة بناء على عرض مجلس النقابة.

## 2- استقلالية المراجع:

تعتبر استقلالية المراجع الحجر الأساسي لبناء شخصية المراجع، فهي تمثل إمكانية المراجع القيام بعمله بأمانة واستقامة وموضوعية، بحيث يكون المراجع مستقلاً في شخصيته وتفكيره في كل ما يتعلق بعمل المراجعة، وأنه بدون توافر الاستقلال الحقيقي والظاهري للمراجع فلن يكون لمهنة المراجعة وجود، ومن أجل توفير البيئة العملية لتحقيق هذين النوعين من الاستقلالية ضمنت القوانين المنظمة للمهنة في مختلف البلدان نوعاً من هذه الاستقلالية عن طريق تحديد كيفية تعيين المراجع وعزله وتحدد أتعابه أو في الأمور الأخرى التي تنظم علاقة المراجع بعمله.

وبتتبع نصوص القانون رقم (116) نلاحظ أهم معالم الاستقلالية في هذا القانون متمثلة فيما يلي:

1- تعرض المشرع للاستقلال الذاتي النابع من ذات المراجع وضميره، حيث ألزمه بأداء القسم قبل أداء المهنة، والالتزام بالاستقامة والنزاهة والأمانة، ويبدو ذلك جلياً في المادة (33) التي نصت على أنه: « لا يجوز للمحاسبين والمراجعين ومساعدتهم الذين يقيدون بجدول المشتغلين مزاوله العمل إلا بعد حلف اليمين الآتية أمام المجلس: «أقسم بالله العظيم أن أؤدي أعمالي 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».

2- حظر القانون على المراجع الجمع بين ممارسة المهنة وبعض الأعمال حيث نصت المادة (25) على أنه: « لا يجوز الجمع بين ممارسة مهنة المحاسبة والمراجعة وبين الأعمال التالية:

أ- تولي الوزارة.

ب- الوظائف العامة الدائمة أو المؤقتة بمرتب أو مكافأة ما لم يؤذن له بممارستها وفقا لأحكام القانون.

ج- الاشتغال بالتجارة.

د- جميع الأعمال التي تتنافى مع طبيعة المهنة أو لا تتفق مع كرامتها».

3- تعرض القانون في حالة الاختلاف في تحديد قيمة الأتعاب بين المراجع والعميل، حيث نصت المادة (38) على الآتي:

«إذا لم يتفق كتابة على قيمة الأتعاب بين صاحب العمل وبين عضو النقابة أو كان بينهما اتفاق كتابي واختلفا في تقدير الأتعاب فلا يجوز لأيهما اللجوء إلى القضاء قبل عرض الأمر على مجلس النقابة، وذلك دون إخلال بحقهما في اتخاذ الإجراءات التحفظية التي يراها كل منهما ضرورية للمحافظة على حقوقه.

وعلى مجلس النقابة أن يصدر قراره في موضوع النزاع خلال ستين يوما من تاريخ تقديم الطلب فإذا لم يصدر القرار خلال تلك الفترة جاز لهما اللجوء إلى القضاء.

ولمجلس النقابة في سبيل البت في النزاع أن ينتدب عن الاقتضاء خبيرا أو أكثر للمهمة التي يحددها في شأن النزاع وعلى الطالب أن يؤدي مقدما المقابل الذي يقدره المجلس لمصروفات الخبير وعمله بحيث لا يزيد هذا المقابل على 5٪ من قيمة الأتعاب المطلوبة ويأمر المجلس في قراره بالزام من يصدر القرار ضده بأداء مقابل مصروفات وعمل الخبير ويجوز أن يلزم الطرف الآخر بجزء من هذا المقابل إذا أخفق في بعض طلباته».

من العرض السابق فيما يتعلق بمتطلبات الاستقلالية وفق القانون المنظم للمهنة في ليبيا نلاحظ أنه لم يحظ بالعناية اللازمة من قبل المشرع، وعليه يمكننا أن نسجل

## الملاحظات التالية:

1- الاستقلال الحقيقي: بالرغم من أن القانون تعرض لأهم أركان الاستقلال الحقيقي المتمثلة في النزاهة والاستقامة والشرف والأمانة والنابعة من ضمير المراجع نفسه، غير أنه يؤخذ عليه فيما يتعلق بالاستقلال الحقيقي عدم بيانه لضرورة تغيير المراجع وعدم الاستمرارية في مراجعة أعمال نفس العميل لفترة طويلة، وبعبارة أخرى ضرورة الدعوى إلى الموازنة بين الكفاءة التشغيلية وخطر التبعية الفكرية.

## 2- الاستقلال الظاهري:

أ- لم يتعرض القانون لإجراءات التعيين والعزل، وما هي الجهة المخول لها بتعيين المراجع وعزله، وربما افترض المراجع ضمنا أن الجهة المخولة بتعيين وعزل المراجع هي الجمعية العمومية، كما أن القانون ترك الباب مفتوحا للعميل والمراجع في عملية تحديد الأتعاب والتعاقد عليها- لم يضع القانون سلم للأتعاب- فلم يلزم المراجع والعمل بضرورة إثبات التعاقد بينهما في شكل كتابي، وإنما ترك لهما الخيار على الرغم من أهمية التوثيق لكليهما.

## 3- بذل العناية المهنية المعقولة:

لا توجد حدود واضحة للعناية المهنية حيث لا يمكن تحديد الحكم على معقولة العناية التي يبذلها المراجع، إلا إنه يجب عليه أن يبذل العناية المعقولة في جميع مراحل عمله من التخطيط والفحص إلى غاية إعداد التقرير، علما بأن الالتزام بالمعايير المهنية يعتبر الحد الأدنى لهذه العناية المعقولة.

أشارت المادة (49) من القانون 1973/116 إلى ضرورة أن يقوم المراجع بجميع الواجبات التي يفرضها عليه القانون وآداب المهنة وتقاليدها عند أدائه لعمله، حيث نصت على:

«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 لسلوك المهني لأعضاء النقابة».

من الملاحظ أن القانون لم يعطى العناية المطلوبة لهذا المتطلب حيث لم يحدد المعيار الذي يحكم على بذل المراجع العناية المهنية المعقولة، كما لم يشر إلى ضرورة استعانة المراجع بالخبرات المتخصصة لتعويض أي نقص في مهارة المراجع ولا سيما في ظل المراجعة الشاملة بحيث يزيد من العناية المهنية للمراجع ويحقق الجودة المطلوبة منه.

#### 4- العمل الميداني للمراجع:

لم يتعرض القانون المنظم للمهنة في ليبيا لمتطلبات العمل الميداني لعملية المراجعة، فترك الباب مفتوحاً على مصراعيه للتقدير الشخصي للمراجع مما يشكل نقطة ضعف جوهرية مما يعد انتقاصاً كبيراً في هذا القانون، الأمر الذي يحتم إعادة النظر فيه لما لهذه المتطلبات أهمية بالغة أثناء أداء عملية المراجعة.

#### 5- تقرير المراجعة:

لم يتعرض القانون 1973/116 لمتطلبات التقرير، حيث لم يبين الأركان الأساسية للتقرير، ولا المحتويات الأساسية له مما يعد انتقاصاً في القانون، ويفسح المجال أمام الاجتهاد الشخصي للمراجع.

ومما سبق، نلاحظ أن ليبيا لم تصدر معايير للمراجعة بالمعنى الذي جاءت به المعايير الأمريكية أو الدولية أو غيرها من المعايير، وإنما ما ورد في قانون تنظيم المهنة لا يكفي في رأينا لرفع مستوى الممارسة المهنية، لأن المعايير تعتبر بمثابة الدليل أو النموذج الأمثل بالنسبة للمراجعين وهو ما يرفع من جودة خدمات المراجعة ويقضي أو يقلل من التفاوت في مستوى الأداء بين المراجعين، وإن عدم وجود دليل للمعايير في ليبيا جعل المهنيين يلجؤون إلى استخدام معايير دول أخرى أو المعايير الدولية لأن القوانين والتوصيات المذكورة لا تستجيب لكل متطلبات الممارسة المهنية، ومع هذا لم تقم المنظمات المهنية بتبني أية معايير ولو لفترة مرحلية أو وضع توضيحات أو دليل لهذه المعايير حتى يتم دراستها أو التدريب عليها، لمعرفة مدى مواءمتها وإمكانية تطبيقها في البيئة المهنية بليبيا.

#### رابعاً- ميثاق آداب وسلوك المهنة:

يمكن تعريف الآداب والسلوك كفرع من فروع المعرفة يختص بالخير والشر والواجبات الأخلاقية، وتتطوي ضمناً على اختيار الذات لمعايير الصواب والخطأ، هذه الأخيرة يحدد القانون المدني أبعادها في المجتمعات. وفي نطاق هذه الأبعاد يضع الأفراد دليل أخلاق مكتوب أو غير مكتوب يلزم أعضاء مجموعة معينة باتباع معايير تتفوق على تلك التي ينص عليها القانون المدني، ويتناول هذا الدليل سلوك التعامل مع الآخرين وسبل كبح الرغبات الأنانية للأفراد، وتمثل هذه التصرفات حجر الأساس لمفهوم «الآداب والسلوك» (وليم توماس، أمرسن هنكي، 1989).

ويفهم مما سبق، أن ميثاق آداب وسلوك المهنة يضعه المهنيون أنفسهم وعن طواعية، وبالتالي فإن الجهة المختصة بإصدار هذا الميثاق هي الهيئة المهنية المشرفة على تنظيم المهنة وبرغبة أعضائها ولا يعود الأمر للسلطات التشريعية أو التنفيذية أو القضائية في البلد، كما أن من يقرر مخالفة معايير آداب وسلوك المهنة هي الهيئة المنظمة كذلك، ولهذا فإن الهيئات المهنية المشرفة على تنظيم المهن الحرة جميعها كالطب والمحاماة والهندسة والمحاسبة والمراجعة تضع دليلاً للسلوك المهني الذي يتوجب على أعضائها الالتزام به وقبوله طواعية حرصاً على كرامة المهنة التي ينتمون إليها وثقة الجمهور بها.

وبالنسبة للمراجعة، فإن ثقة الجمهور هي أهم ما تصبو إليه الهيئات والجمعيات المهنية العالمية، وبذلك تلقى الاحترام والمكانة اللائقين في المجتمع. ويشمل ميثاق آداب وسلوك المهنة بصفة عامة محورين أساسيين هما: المبادئ الأخلاقية العامة؛ وقواعد السلوك المهني. وفي واقع الأمر يخدم ميثاق أو دليل آداب وسلوك المهنة هدفين أساسيين هما (وليم توماس، أمرسن هنكي، 1989):

- وضع نمط للسلوك والتصرفات المتوقعة من أعضاء المهنة واللازمة كحد أدنى لاستمرار مزاولتهم لعملهم المهني؛
- الإفصاح للجمهور وكافة المهتمين بشؤون المهنة بمكونات ومعايير دليل الآداب والسلوك

التي تحكم تصرفات أعضاء المهنة، وبالتالي ترتفع مكانة المهنة وأعضائها ومهامها في نظر الآخرين، ومنه زيادة الثقة في تقارير ونتائج أعمال أعضاء هذه المهنة. ويتضمن قانون تنظيم مهنة المحاسبة والمراجعة رقم 1973/116 بعض قواعد آداب السلوك المهني وهي المواد (49، 50، 51، 52):

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.

على الرغم من أن المادة السابقة أشارت إلى أن اللائحة التنفيذية تبين القواعد الأساسية للسلوك المهني للممارسين، إلا إن 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 إن 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 يتمتع عن أداء الشهادة عن الوقائع والمعلومات التي علم بها عن طريق مهنته إلا إذا كان ذكرها له بقصد منع ارتكاب جنائية أو جنحة.

4- على المحاسب أن يلتزم في معاملة زملائه بما تقضي به قواعد اللياقة وتقاليدها المهنية.

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 أن كل محاسب أو مراجع يخالف أحكام هذا القانون أو يخل بواجباته المهنية، أو يقوم بعمل ينال من شرف المهنة أو يتصرف تصرفاً شائئاً يحط من قدر المهنة يجازى بالعقوبات التأديبية التالية:

أ - الإنذار.

ب - المنع من مزاولة المهنة لمدة لا تتجاوز ثلاث سنوات.

ج - محو الاسم نهائياً من الجدول.

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 وراعدة بالنسبة للمخالفين والتي تتراوح ما بين الإنذار إلى الإيقاف المؤقت أو الفصل نهائياً، إلا إنها لم توضح الأفعال التي تترتب عليها هذه الجزاءات.

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 والسلطة التنفيذية وعموم الناس على أن كل الأعمال التي يقوم بها مراجعو الحسابات منصفة وغير منحازة، الأمر الذي يؤدي إلى توفير الثقة في القوائم المالية، ويكون ذلك بتضافر الجهود من قبل القائمين على تنظيم المهنة، كما ينبغي وجود جهة أو سلطة تضمن التزام كافة أعضاء المهنة بهذا الدليل، لأنه لا جدوى من وجود قواعد لأداب السلوك المهني دون وجود آلية تضمن تنفيذها.

#### ■ الاستنتاجات:

من خلال دراستنا للجانب التاريخي للمهنة في ليبيا، وعناصر التنظيم المهني للمراجعة فيها، خلصنا إلى الآتي:

(أ) - بالنسبة للإطار العام لممارسة المهنة في ليبيا:



- 1- ربط القانون رقم 116 لسنة 1973 بين التأهيل العلمي (الدراسي) والتأهيل العملي (الخبرة المهنية) ومتطلبات الأداء المهني من خلال إنشاء جداول تتضمن جدول المحاسبين والمراجعين ومساعدتهم المشتغلين وجدول المحاسبين والمراجعين ومساعدتهم غير المشتغلين، على أن يكون طالب القيد في جدول المحاسبين والمراجعين قد أمضى بعد حصوله على المؤهل الجامعي في مجال المحاسبة مدة خمس سنوات مشغلا بأعمال المحاسبة والمراجعة في أحد مكاتب المحاسبة والمراجعة.
- 2- حدد القانون رقم 116 المؤهل العلمي في الشهادة الجامعية الأولى (شهادة بكالوريوس في المحاسبة) كحد أدنى لمزاولة المهنة، وهذا يمثل - من وجهة نظرنا - قدرا معقولا وكافيا كخطوة أولى قبل اجتياز الامتحان المؤهل للسماح بممارسة المهنة، إلا أننا نؤكد على ضرورة إعادة النظر في المناهج والمعلومات التي يتلقاها الطالب في هذه المرحلة، بحيث تواكب التطورات العلمية الحاصلة في مجال المراجعة وتعدد مجالاتها، وكذلك ثورة الاتصالات وتكنولوجيا المعلومات التي يشهدها العصر.
- 3- أهمل القانون رقم 116 ركنا أساسيا من أركان التأهيل وهو ضرورة اجتياز امتحان التأهل قبل السماح بمزاولة المهنة، فقد اعتبر القانون أن شهادة البكالوريوس في المحاسبة كافية بأن تؤهل حاملها لأن يكون محاسبا ومراجعا قانونيا دون إضافة الخضوع لأي نوع من أنواع الامتحانات المهنية أو الدورات العلمية والعملية بعد التخرج.
- 4- أشار القانون رقم 116 إلى أن المحاسبين الذين يحملون درجة أعلى من شهادة البكالوريوس في المحاسبة معفيون من شرط الخبرة، كما خلط المشرع بين الخبرة الوظيفية والخبرة المهنية واعتبارهما صنوان، حيث اعتبر الوظائف المناظرة معادلة لفترة التدريب العملي في مكاتب المحاسبة والمراجعة، وهذا بالطبع غير صحيح وليس في مصلحة المهنة لأن ناتج الوظيفة محدود من حيث النوعية والكمية، في حين يتيح التدريب في مكاتب المحاسبة والمراجعة فرصة التدريب على أعمال المراجعة علاوة على الأنشطة الأخرى المتعددة بالمكتب والخدمات المختلفة التي

يؤديها، فضلا على تدريبه على الالتزام بالمعايير المهنية في مجال المراجعة وقواعد آداب السلوك المهني.

5- حدد القانون رقم 116 الوظائف المناظرة لعمل المراجع، والتي كان من الأخرى أن تقاس تلك الوظائف المضافة على العمل الأصلي الذي يمثل فعلا التدريب الحقيقي على أعمال المراجعة وليس على الأعمال المناظرة الأمر الذي قد يؤدي إلى دخول فئات غير مؤهلة تأهيلا عمليا كافيا إلى مجال مزاوله المهنة والذي قد يترتب عليه الإضرار بالمهنة ويفقد الثقة بها.

6- لم يتعرض القانون رقم 116 لبرنامج التدريب المهني المستمر والذي يمثل ركنا أساسيا للتأهيل المستمر لمزاولي المهنة وربطهم بكل ما هو حديث وجديد في مجال المهنة.

7- ساوى القانون رقم 116 بين عضو هيئة التدريس بالكليات الجامعية والمدرس بالمعاهد التجارية المتوسطة والحاصل على بكالوريوس المحاسبة فقط، وهذا يمثل إجحافا في حق هيئة التدريس الجامعيين لاختلاف الإمكانيات والتأهيل بينهما.

8- اشترط قانون تنظيم المهنة من ضمن شروط أخرى أن يكون مزاول المهنة لبيي الجنسية، وبالتالي لا يمكن للأجانب ممارسة المهنة داخل ليبيا الأمر الذي يعتبر عائقا أمام تحرير تجارة الخدمات وانضمام ليبيا لمنظمة التجارة العالمية (WTO).

10- بالرغم من نص قانون تنظيم المهنة على عدم جواز مزاوله العمل إلا بعد حلف اليمين أمام مجلس النقابة إلا إنه في الواقع لا يتم تأدية هذا اليمين، وهذا ما تؤكد التجربة الشخصية للباحث باعتباره محاسباً ومراجعا قانونياً.

ومما سبق نخلص إلى وجود قصور بالإطار العام لممارسة مهنة المراجعة في ليبيا، حيث أوضحت الدراسة أن الإطار العام للممارسة المهنية يحتوي على عدة نقائص يجب معالجتها وعناصر إيجابية يمكن الحفاظ عليها.

(ب)- بالنسبة للهيئات المهنية المشرفة على تنظيم المهنة في ليبيا:

لم تقم نقابة المحاسبين والمراجعين الليبيين كهيئة مسؤولة على المهنة بالرغم من مرور ما يزيد عن أربعة عقود منذ تأسيسها بالدور المنوط بها فالنقابة تعاني الكثير من أوجه القصور أهمها:

- 1- لم تقم بإصدار أو تبني معايير مهنية للمراجعة التي تتلاءم مع البيئة الليبية.
  - 2- غياب القوانين التي تنظم مهنة المراجعة والعمل على ضمان التزام المراجعين بقواعد آداب السلوك المهني.
  - 3- عدم إدخال تعديلات على التشريعات السائدة التي تتعلق بمهنة المراجعة بما يتلاءم مع التطورات الحاصلة في مجال المهنة.
  - 4- عدم توفيرها لبرامج التعليم والتدريب المهني المستمر للمحاسبين والمراجعين ورفع مستوى كفاءاتهم لمواكبة التطورات الحاصلة في مهنتي المحاسبة والمراجعة.
  - 5- عدم اشتراط اجتياز طالبى التراخيص امتحان مزاولة المهنة.
  - 6- عدم الاهتمام بوضع معايير الرقابة النوعية والجودة لمكاتب المراجعة.
  - 7- عدم اهتمام النقابة بالنشر حتى تاريخ هذا البحث 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، (يقتصر 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 في المجتمع الليبي.

ومما سبق نخلص إلى أن الهيئات المهنية المشرفة على تنظيم مهنة المراجعة في ليبيا لا تقوم بالدور المنوط بها لتطوير مستوى المهنة وإعطائها المكانة اللائقة بها في المجتمع، حيث أوضحت الدراسة أن نقابة المحاسبين والمراجعين الليبيين كهيئة منظمة مسؤولة على المهنة منذ ما يزيد عن أربعة عقود لم يتعد دورها منح التراخيص وتحصيل الاشتراكات، فالواقع يشير إلى أن هذه المنظمة المهنية لعبت دورا محدودا جدا في مجال الرفع من مستوى المهنة في

ليبيا، فهي لم تذهب بعيدا بما فيه الكفاية لتشريع ميثاق شرف لأخلاقيات المهنة أو لتحديد المعايير والمبادئ المحاسبية ومعايير المراجعة التي من المتوقع أن تتبناها المهنة في ليبيا.

(ج)- بالنسبة لمعايير المراجعة:

1- لم تصدر الهيئة المنظمة للمهنة في ليبيا أية معايير مهنية للمراجعة، وأن ما هو موجود مجرد نصوص قانونية وتوصيات أصدرتها الهيئات التنفيذية والتشريعية لا ترقى إلى مستوى المعايير.

2- في ظل غياب معايير مراجعة وطنية في ليبيا الأمر الذي أدى إلى توجه مزاوولي المهنة لتطبيق معايير مراجعة مستوردة وفق التوجهات والميول الثقافية المعرفية والتعليمية والمهنية لهم المثل في عدم وجود معايير محلية دون أن يكون هناك اعتراضات قانونية تحول دون تطبيقها من جهة، ودون النظر إلى مدى ملاءمة تطبيقها في البيئة المحلية من جهة أخرى.

ومما سبق نخلص أنه لا تتوفر لمهنة المراجعة في ليبيا معايير مهنية معتمدة تسمح برفع مستوى الممارسة المهنية للمراجعة، فقد أوضحت الدراسة أن المهنة في ليبيا لا تتوفر على دليل للمعايير ولم تصدر معايير منذ نشأة المهنة في ليبيا، وما هو موجود في ليبيا لا يمكن أن نطلق عليه معايير فهي مجرد توصيات وبعض القواعد المتناثرة في بعض القوانين والتشريعات تتسم بالعمومية ولا ترقى إلى مستوى المعايير.

(د)- بالنسبة لميثاق آداب وسلوك المهنة:

1- لا توجد قواعد واضحة ومحددة وملزمة للسلوك المهني يجب أن يلتزم بها مزاوولو المهنة في ليبيا حيث إن بعض القواعد الواردة في القانون المنظم للمهنة أو في القوانين الأخرى ذات العلاقة بالمهنة لا ترقى إلى أن تكون في مستوى ميثاق أو دليل لآداب السلوك المهني.

ومما سبق نخلص إلى عدم وجود ميثاق أو دليل لقواعد آداب السلوك المهني للمراجع في ليبيا، حيث بينت الدراسة أن بعض هذه القواعد وردت متفرقة ومتناثرة في أكثر من قانون وبعبارات عامة، لا ترقى إلى أن تكون في مستوى دساتير المهنة.

**(هـ)- بالنسبة لقانون تنظيم مهنة المحاسبة والمراجعة في ليبيا:**

بعد دراسة وتحليل عناصر التنظيم المهني في ليبيا التي تم تنظيمها من خلال القانون 1973/116، تبين أن قانون تنظيم المهنة بليبيا يحتاج إلى التغيير أو التعديل بما يواكب التطورات الحاصلة في مجال المهنة، فقد كان قانون رقم 1973/116 المحاولة الأولى والأخيرة حتى الآن لتنظيم وتطوير المهنة في ليبيا، وبالنظر لهذا القانون نلاحظ أنه لم يتم تطويره أو إعادة النظر فيه منذ صدوره سنة 1973 خصوصا في ظل التغييرات البيئية الحاصلة سواء ما يتعلق بالتغيرات السياسية في ليبيا أو التغيرات الاقتصادية أو التطورات الحاصلة في مجال مهنة المحاسبة والمراجعة، واتساع نطاقها، وكذلك التطورات التكنولوجية والعلوم السلوكية، فالقانون على وضعه الحالي يعاني من نقص وقصور واضح لمواجهة التغيرات الحاصلة على المستويين المحلي والدولي.

خلاصة لما سبق ذكره نستنتج: أن التنظيم المهني لمهنة المراجعة في ليبيا لا يتوفر في جميع الخصائص الرئيسية لعناصر التنظيم المهني السليم والمتطلبات الكفيلة بنجاح وتطور المهنة، وأن التنظيم المهني القائم يعاني العديد من أوجه القصور التي أثرت سلبا على الارتقاء بمستوى المهنة وتطورها وبالتالي تحقيق أهدافها، وهو ما يجب على مشكلة بحثنا الرئيسية.

**■ التوصيات:**

من خلال النتائج المتوصل إليها في هذه الدراسة، فإنه يمكننا إعطاء بعض التوصيات التي نراها ضرورية لتطوير مهنة المراجعة في ليبيا والرقي بها إلى مستوى المهنة في الدول المتقدمة، وذلك على النحو التالي:

1- إدخال تعديل على قانون مزاولة المهنة 116 لسنة 1973 بشأن المهنة أو العمل على إصدار قانون جديد ينظم مزاولة المهنة يكون له تصور أشمل وأعم لتنظيم المهنة ويواكب التطورات المحلية والدولية، وذلك من خلال تشكيل لجان مختصة مهنية وأكاديمية لصياغة القانون الجديد، الذي يجب أن يأخذ بعين الاعتبار الانتقادات الموجهة للقانون سواء في هذا البحث أو في أبحاث أو دراسات أخرى، أو أية ملاحظات أخرى يراها ذوي الاختصاص، وأن يتم عرض مسودة القانون

الجديد بعد إعداده للنقاش على ذوي الخبرة والاختصاص قبل رفعه إلى الجهات المختصة لاعتماده، ولعل الملاحظة التي نرى ذكرها في هذا المجال هي ضرورة أن يكون هناك مجلس متخصص لتنظيم المهنة يرأسه شخص متفرغ لهذا المنصب وليس موظفا حكوميا ذا أعباء ومهام أخرى.

2- ضرورة الرفع من مستوى الهيئة الحالية المشرفة على المهنة (نقابة المحاسبين والمراجعين الليبيين) أو خلق هيئة مهنية قادرة على تنظيم مهنة المراجعة تقوم بالمهام المنوطة بها للارتقاء بمستوى المهنة وتحقيق أهدافها.

3- ضرورة قيام نقابة المحاسبين والمراجعين الليبيين بحملات إعلامية لنشر الثقافة والوعي لدى الجمهور بطبيعة المهنة وبالذور الهام الذي تلعبه في حماية الاقتصاد الوطني وفي دفع عجلة التنمية الاقتصادية والاجتماعية، وبذلك كسب احترام المجتمع للمهنة ولأعضائها وإعطائها المكانة اللائقة بها.

4- ضرورة إصدار نقابة المحاسبين والمراجعين الليبيين لكتب رسمية إرشادية تغطي معايير المحاسبة ومعايير المراجعة ودستور آداب السلوك المهني توجه للجامعات لاعتمادها في التعليم بالنسبة للشهادات التي يسمح لحاملها الترشح لممارسة مهنة المراجعة في المستقبل، وذلك بهدف تقليص الفجوة بين التعليم الجامعي ومتطلبات التكوين الموجه للمراجعين، وهذا لا يتم إلا بعد إصدار معايير وطنية أو تبني واعتماد معايير أخرى كالمعايير الدولية كما هي أو إجراء تعديلات عليها بما يوافق البيئة الليبية.

5- ضرورة وضع ميثاق لآداب وسلوك المهنة في ليبيا في مستوى تطلعات المهنيين، حيث يجب أن يكون نابعا من المهنة ذاتها ومن رغبة أعضائها في تنظيم أنفسهم، وأن تضع نقابة المحاسبين والمراجعين الليبيين الضوابط الكفيلة بضمان التزام المهنيين بهذا الميثاق وتأديب الخارجين عنه، على أن يحتوي ميثاق آداب وسلوك المهنة على محورين رئيسيين وهما: محور خاص بمبادئ السلوك الأخلاقي التي يجب أن تتوفر في المراجع لممارسة المهنة، ومحور خاص بقواعد السلوك المهني التي تنظم علاقات المراجع بالهيئة المنظمة، والزيائن، والزملاء، والمتدربين، والإدارة والمجتمع،

- حيث تبين واجبات المراجع وحقوقه في مختلف علاقاته.
- 6- يجب أن تحتوي نقابة المحاسبين والمراجعين الليبيين على لجان دائمة تهتم بمختلف الجوانب التي تمس المهنة.
- 7- تطوير برامج التعليم المحاسبي في الجامعات الليبية وملاءمته أكثر للواقع الليبي، وذلك من خلال العمل على إيجاد تعاون وتنسيق مباشر ومستمر بين المؤسسات التعليمية والهيئات المهنية بما يخدم تطوير متطلبات التأهيل العلمي والعملية للمحاسبين والمراجعين ووضع برامج التعليم والتدريب المهني المستمر.
- 8- التركيز على التعليم والتدريب المستمر للمزاويلن مهنة المراجعة من خلال وضع الضوابط اللازمة التي تكفل التزام المهنيين بحضور الدورات التدريبية التي تنظمها نقابة المحاسبين والمراجعين الليبيين، ويجب أن تتضمن هذه الدورات أحدث المستجدات في معايير المحاسبة والمراجعة وأخلاقيات المهنة.
- 9- العمل على الضبط الدائم لقائمة المهنيين المقيدين بالجدول، واتخاذ الإجراءات اللازمة لمحاربة الممارسة غير الشرعية للمهنة، مع ضرورة النشر لدوري للجدول بإعلانه في بداية كل سنة على مستوى مقر الهيئة المنظمة للمهنة والمجالس الفرعية والمحاكم والغرف التجارية على مستوى مدن الدولة على أن يتم هذا العمل عن طريق اللجنة الدائمة المختصة التابعة للهيئة المنظمة للمهنة.
- 10- يجب أن يكون للهيئة المنظمة للمهنة تمثيل واسع على مستوى العديد من المؤسسات المحلية ذات العلاقة بالمهنة، خاصة المجالس العلمية للكليات والمعاهد المتخصصة التي تمنح الشهادات التي تخول الحق في ممارسة المهنة والسوق المالية، والهيئات المهنية الإقليمية والدولية للاستفادة منها لتطوير المهنة.
- 11- وضع أطر تحكم الخدمات المهنية الأخرى ذات تأهيل غير محاسبي التي تقدمها مكاتب المحاسبة والمراجعة القانونية خلاف المحاسبة والمراجعة، وذلك لتنظيم ممارستها وضمان حماية استقلال المراجع في الحقيقة والظاهر.
- 12- دراسة التوجهات الدولية الداعية إلى تنظيم المهنة وفق مدخل مشترك يجمع بين

## التنظيم المهني الخاص والتنظيم العام (الحكومي).

### ■ قائمة المراجع:

#### أ- المراجع باللغة العربية:

- 1 - أبوبكر أبو القاسم، خالد الوكيل، 2009، «مهنة المحاسبة في ليبيا واتفاقية تحرير تجارة الخدمات: التحديات والفرص المتاحة»، ورقة مقدمة في مؤتمر تحرير تجارة الخدمات، طرابلس، 16 ديسمبر، ص 13.
- 2- آمال بن يخلف، 2003، المراجعة الخارجية في الجزائر، مذكرة ماجستير غير منشورة، جامعة الجزائر، ص122.
- بشير الدرويش، وآخرون، 2004، «واقع إعداد وعرض المعلومات المالية في ليبيا ودورها في تفعيل سوق الأوراق المالية»، ورقة مقدمة في مؤتمر الاستثمار والتمويل: تطوير الإدارة العربية لجذب الاستثمار، شرم الشيخ، 5-8 ديسمبر، ص 124 - 134.
- 3- سالم إسماعيل الحصادي، 2007، «اتجاهات المحاسبة المالية المعاصرة وانعكاساتها على البيئة اللببية»، ورقة مقدمة في المؤتمر الوطني الأول للسياسات العامة في ليبيا، بنغازي، 11-13 يونيو، ص 9، 10.
- 4- صالح خلاط، وآخرون، 2007، «تقييم مناهج التعليم المحاسبي في الجامعات الليبية من وجهة نظر خريجي أقسام المحاسبة»، ورقة مقدمة في المؤتمر العلمي الثاني، قسم المحاسبة بأكاديمية الدراسات العليا، معهد التخطيط باللجنة الشعبية العامة للتخطيط، 26-27 مارس، ص 5.
- 5- عبد النبي فرج، ومصطفى الحضيري، 2017، قواعد آداب وسلوك مهنة المراجعة في ليبيا وآليات تطبيقها- دراسة استطلاعية لأراء المراجعين الخارجيين، مجلة العلوم الاقتصادية والسياسية، كلية الاقتصاد والتجارة زليتن، العدد التاسع، ص 319، 367.
- 6- علي عبد القادر الذنيبات، 2009، تدقيق الحسابات في ضوء المعايير الدولية : نظرية وتطبيق، ط2، عمان، شركة مطابع الأرز، ص 80.
- 7- عوض لبيب الذيب 1993، دراسة مقارنة للتنظيم المهني للمحاسبة والمراجعة في الولايات المتحدة الأمريكية والمملكة المتحدة وجمهورية مصر العربية بهدف وضع نموذج ملائم للتنظيم المهنة في مصر، رسالة دكتوراه الفلسفة في المحاسبة، جامعة الإسكندرية، ص 16.
- 8- فهيمة الهادي الشكشوكي، 2003، «مستقبل الاقتصاد الليبي في ظل التغيرات الاقتصادية الراهنة والمستمرة»، طرابلس، معهد التخطيط للدراسات العليا، على شبكة الانترنت: [www.shakshouki.blogspot.com/2008\\_10\\_01\\_archive.html](http://www.shakshouki.blogspot.com/2008_10_01_archive.html)
- 9- قانون رقم (116) لسنة 1973م بشأن تنظيم مهنة المحاسبة والمراجعة في ليبيا.
- 10- محمد أبو زيد، 2005، المحاسبة في ليبيا- جذورها حاضرها وسبل تطويرها، ط1، ليبيا،



- 11- منشورات أكاديمية الدراسات العليا، ص217,218.
- 11- محمد مفلح الجعافرة، 2008، مدى حرص مكاتب التدقيق على توفير متطلبات تحسين فاعلية التدقيق الخارجي للشركات المساهمة العامة الأردنية، الأردن، رسالة ماجستير غير منشورة، جامعة الشرق الأوسط للدراسات العليا، ص 40.
- 12- مراجع سليمان، فرج بومطاري، 2009، مهنة المحاسبة والمراجعة في ليبيا ومنظمة التجارة العالمية-الواقع والتحديات- ورقة مقدمة مقدمة في مؤتمر تحرير تجارة الخدمات، طرابلس، 16 ديسمبر، ص 11.
- 13 نصر صالح محمد، 1998، نحو إطار نظري عام للمراجعة ودوره في تطوير الواقع المهني في الجماهيرية، جامعة الجبل الغربي، رسالة ماجستير غير منشورة، ص 333,318.
- 14- وليم توماس، أمرسن هنكي، 1989، المراجعة بين النظرية والتطبيق (ترجمة: د.أحمد حامد حجاج، كمال الدين سعيد)، لا يوجد رقم للطبعة، الرياض، دار المريخ للنشر، ص 297.

#### ب- المراجع باللغة الانجليزية:

- 1- Abouzied, M. Mabrouk, (1998):» Enterprise Accounting and Its Context of Operation. The Case of Libya», PhD dissertation, Durham University, U.K, pp 23.67.
- 2-Abbas, H., (1987):»Industrial Development and Migrant Labour in Libya», PhD dissertation, pp 27.29.
- 3- Bait- El-Mal, M. M. Smith, C. H. and Taylor, M. E., (1973): «The Development of Accounting in Libya», International Journal of Accounting Education and Resaerch, pp16.
- 4-Eldarragi, Abdelsalam M., (2008): “An investigation into the audit expectation gap in Libya”, Doctor of Philosophy thesis, School of Accounting and Finance, Faculty of Commerce, University of Wollongong, pp156.
- 5- El-Sharif, Y., (1981): “The Influence of Legal Environment Upon Accounting in Libya”, Dirasat in Economics and Business, Vol.8, No.2, pp39.42.
- 6-Johnson, T. J., (1971): Professions, in Hurd, G., (ed), Human Societies: An Introduction to Sociology, London: Rutledge and Paul, K, pp66.
- 7- Ghanem, S., (1982):”The Libya Economy before Independence”, In Social and Economic Development of Libya, Joffe, E. G. and Mclachlan, K.S. (eds), Menas Press, pp7.
- 8- Shareia, B., (2010):”The Libyaan Accounting Profession: Historical Factors and Economic Consequences”, 6th Asia Pacific Interdisciplinary Research in Accounting Conference, Apira, 1113- July 2010, pp120.135.