قواعد آداب سلوك مهنة المراجعة في ليبيا وآليات تطبيقها
دراسة استطلاعية لآراء المراجعين الخارجيين

د. عبد النبي امحمد فـــــــرج*
د. مصطفى مصباح الحضيري**

ملخص الدراسة:

هدفت 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 ولتحقيق ذلك تم تطوير صحفية استبيان وجهت لعينة من المراجعين الليبيين المسجلين في النقابة العامة للمحاسبين والمراجعين الليبيين بلغت خمسة وأربعون مراجعاً مشتغلاً.

هذا وقد تضمنت صحيفة الاستبيان عدد من قواعد السلوك المهني وكذلك عدد من الآليات المقترحة لمتابعة التزام المراجعين بهذه القواعد.

وبعد تحليل الإجابات الواردة من عينة الدراسة باستخدام أسلوب الإحصاء الوصفي تم استخلاص عدد من النتائج كان من أبرزها: وجود شعور قوي لدى المراجعين الليبيين بضرورة وجود دليل واضح ومحدد لقواعد آداب سلوك مهنة المراجعة في ليبيا، ووجود توافق بين المراجعين الليبيين حول أهمية إدراج معظم القواعد التي طرحت في الاستبانة في دليل قواعد آداب سلوك مهنة المراجعة، كذلك يرى المراجعون الليبيون أن أفضل آلية لمتابعة الالتزام بتطبيق قواعد آداب سلوك المهنة هي تأسيس هيأة من داخل المهنة وفي إطار نقابة المحاسبين والمراجعين الليبيين للقيام بذلك مع تبني بعض الإجراءات التي تضمن التزام المراجعين بهذه القواعد.

*- أستاذ مساعد، رئيس قسم المحاسبة – مدرسة العلوم الإدارية والمالية–الأكاديمية الليبية– طرابلس.
abduunabi63@yahoo.com

**- أستاذ مساعد، قسم المحاسبة–كلية المحاسبة–غريان، جامعة الجبل الغربي
mma69acc@yahoo.com

مقدمة:

تميزت بيئة الأعمال المعاصرة بحدوث العديد من الأزمات الاقتصادية من أبرزها انهيار عدد من الشركات العملاقة في أمريكا منها شركة الطاقة الأمريكية Enron وشركة الاتصالات Worldcom وقد عزى الكثيرون أسباب هذه الأزمات إلى قصور وضعف في أداء مهنة المراجعة ولعل سقوط كبرى شركات المراجعة شركة Arthur Andersen كان الدليل الأبرز على ذلك القصور، بل ربما وصل الأمر إلى تواطؤ شركات ومكاتب المراجعة مع بعض الأطراف على حساب أطراف أخرى، وهو ما يؤشر الى غياب الالتزام بالمبادئ والقيم الأخلاقية التي تحكم الأداء المهني إلى جانب المعايير الفنية.

وقد أدى ذلك إلى اتساع فجوة التوقعات بين المراجعين والمستفيدين من خدمات المراجعة وانخفاض مستوى الثقة بين هذه الأطراف، الأمر الذي أصبح يشكل خطراً محدقاً يحيط بالمهنة وهو ما دعى إلى ضرورة الاهتمام بموضوع القيم والأخلاق، ودوره في رفع كفاءة أداء المهنة وذلك بالحث على ضرورة الالتزام بأدلة قواعد السلوك المهني التي أصدرتها المنظمات المهنية ومنها دليل السلوك المهني الذي أصدره مجمع المحاسبين القانونيين الأمريكي (AICPA) والذي تضمن مجموعة من القواعد تمثلت في: الاستقلالية، والنزاهة، والموضوعية، والمعلومات السرية للعميل، والأتعاب الشرطية، والأعمال المخلة بكرامة المهنة، والإعلان ووسائل اجتذاب العملاء والعمولات، وشكل المكتب المهني.

وكذلك دليل قواعد السلوك المهني الذي أصدره الاتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC) واشتمل على المقدمة والمبادئ الأساسية، والنزاهة، والموضوعية، والكفاءة المهنية والعناية اللازمة، والسرية والسلوك المهني.

أما في ليبيا فقد بينت بعض الدراسات أنه لا يوجد دليل مكتوب لقواعد السلوك المهني (القاجيجي، 2002)[1]، كذلك أشارت هذه الدراسات إلى ضعف في الالتزام ببعض القواعد الأخلاقية الواردة في بعض القوانين ذات العلاقة ومنها القانون رقم (116) لسنة 1973م (بن غربية وبالخير،1988).

وفي ظل التحولات الكبيرة التي تشهدها ليبيا في هذه الفترة فإن الأمر يتطلب ضرورة إعادة النظر في الأسس التي تحكم أداء مهنة المراجعة والمتمثلة في المعايير الفنية والقواعد الأخلاقية حتى تصبح المهنة قادرة على مقابلة متطلبات المرحلة الجديدة، على أن يتم ذلك إما بإصدار أدلة لمعايير المراجعة والقواعد الأخلاقية أو بالنص صراحة من خلال نصوص تشريعية على تطبيق المعايير والقواعد الأخلاقية الدولية.

وتأتي هذه الدراسة كمحاولة لمعرفة آراء المراجعين حول بعض قواعد السلوك المهني المستقاة من مصادر مختلفة ومدى صلاحيتها لتكون أساس لدليل شامل لآداب سلوك مهنة المراجعة في ليبيا.

مشكلة الدراسة:

رغم كل ما يواجه مهنة المراجعة من تحديات على المستوى الدولي، إلا أن ذلك لم يمنع من تحقيق قدر لا بأس به من التطور سواء من حيث تطوير المعايير الفنية أو قواعد السلوك المهني غير أن المهنة في ليبيا ما زالت تعاني من ضعف في مستوى الأداء ويرجع ذلك إلى عدم قيام الجهات المشرفة على المهنة بدورها على

1- عثر الباحثان على محاولة قامت بها نقابة المحاسبين والمراجعين الليبيين لإصدار دليل للسلوك المهني، وكانت هذه المحاولة بمثابة نسخ لدليل السلوك المهني الصادر عن مجمع المحاسبين القانونيين الأمريكي، ولم تلقى المحاولة أي اهتمام أو استجابة من كافة الأطراف ذات العلاقة، وبذلك ماتت قبل أن ترى النور.

الوجه الأكمل وعلى رأسها نقابة المحاسبين والمراجعين الليبيين التي لم تقم بأي جهد في مجال تطوير المعايير الفنية أو قواعد السلوك المهني، حيث لا يوجد دليل واضح لقواعد السلوك المهني أو إشارة إلى إتباع قواعد السلوك المهني الدولية، وما يتم الالتزام به هو فقط بعض ما ورد في القانون رقم (116) لسنة 1973 وبعض القوانين الأخرى ذات العلاقة، إلى جانب الاجتهادات الفردية من المراجعين في تطبيق قواعد السلوك المهني الصادرة عن معهد المحاسبين القانونيين الأمريكي أو الاتحاد الدولي للمحاسبين، وعليه فإن مشكلة الدراسة تتمحور حول التساؤلات التالية:

1- ما هي القواعد التي يرى المراجعون الليبيون أنها ضرورية لتحسين أداء المهنة والرفع من مستواها.

2- ما هي الآليات التي يرى المراجعون الليبيون أنها تكفل تطبيق قواعد آداب سلوك المهنة بالشكل المطلوب.

أهداف الدراسة:

تهدف هذه الدراسة إلى تحقيق التالي:

1- استطلاع آراء المراجعين الليبيين حول قواعد آداب سلوك المهنة التي يعتقدون أنها ضرورية للرفع من مستوى المهنة.

2- التعرف على رأي المراجعين الليبيين حول الآليات التي يمكن من خلالها إلزامهم بتطبيق قواعد آداب سلوك المهنة ومتابعة هذا الالتزام.

أهمية الدراسة:

تنبع أهمية هذه الدراسة من كونها تأتي في وقت تمر فيه ليبيا بجملة من التغيرات التي ستلقي بظلالها على كافة القطاعات والمهن وبالتأكيد لن تكون مهنة المراجعة بمنأى عن هذه التغيرات وهو ما يدعو إلى ضرورة إجراء العديد من

الدراسات والبحوث حول واقع مهنة المراجعة بشكل عام وواقع آداب سلوك المهنة بشكل خاص سعياً للرفع من مستوى المهنة وتحسين سمعتها في المجتمع ومحاولة جسر فجوة التوقعات الموجودة بين المهنة من جهة والأطراف المستفيدة من خدماتها من جهة أخرى.

الدراسات السابقة:

تناولت العديد من الدراسات موضوع آداب سلوك مهنة المراجعة ومن أهمها:

- دراسة (بن غربية وبالخير:1988) بعنوان: "معايير المراجعة وقواعد السلوك المهني في ليبيا".

استهدفت هذه الدراسة حصر وتقييم معايير المراجعة وقواعد السلوك، ومن خلال عملية الحصر والتقييم توصلت الدراسة إلى وجود نقص في التشريعات المنظمة لمهنة المراجعة فيما يتعلق بمعايير المراجعة وقواعد السلوك المهني، ووجود تطبيق جزئي للموجود منها مع بعض المخالفات في التطبيق العملي لبعض المعايير والقواعد المتعارف عليها مهنياً، وخاصة تلك المتعلقة بالاستقلالية وتقرير المراجع وتجميع أدلة الإثبات والتأهيل العلمي والعملي للمراجع.

- دراسة (القاجيجي، 2002) بعنوان: "قواعد السلوك المهني لمراجعي الحسابات، دراسة مقارنة بين التطبيقات الليبية والعربية والدولية".

قامت هذه الدراسة بتقييم واقع قواعد السلوك المهني على المستوى المحلي والعربي والدولي وتوصلت إلى عدة نتائج منها: وجود فهم لدى أغلبية المراجعين في ليبيا لطبيعة ومضمون قواعد السلوك المهني، رغم عدم وجود دليل واضح لهذه القواعد بالرغم من اعتقاد بعض المراجعين بأن وجود القانون رقم (116) لسنة 1973 وبعض القوانين الأخرى يعني وجود دليل مكتوب لقواعد السلوك المهني.

كذلك بينت الدراسة أنه في الوقت الذي يدرك فيه غالبية المراجعين الليبيين فائدة وجود قواعد للسلوك المهني فإن شريحة منهم ليس لها إدراك أو معرفة أو لم تتطلع أصلاً على هذه القواعد.

- دراسة (صيام وابوحميد، 2006)، بعنوان: "مدى التزام مراجعي الحسابات في الأردن بقواعد السلوك المهني".

هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على مدى التزام مراجعي الحسابات في الأردن بقواعد السلوك المهني، والتي تم تصنيفها إلى قواعد عامة، وقواعد تتعلق بعلاقة المراجع مع عملائه، وقواعد تتعلق بعلاقة المراجع مع زملائه، وقواعد تتعلق بتدعيم استقلالية المراجع، وقواعد تتعلق بمحافظة المراجع على أدائه المهني.

ولتحقيق هذا الهدف قام الباحثان بتصميم استبانة تم توزيعها على عينة الدراسة، حيث تكون مجتمع الدراسة من مراجعي الحسابات المجازين في الأردن نهاية عام 2004 م والبالغ عددهم (455) مراجع وتم اختيار عينة عشوائية بلغت نسبتها (30%) من مجتمع الدراسةً.

وقد أظهرت نتائج الدراسة أن هناك التزاماً من قبل مراجعي الحسابات بقواعد السلوك المهني ويمكن ترتيب مدى الالتزام بهذه القواعد تنازلياً على النحو التالي:

1- قواعد السلوك المهني المتعلقة بالمحافظة على الأداء المهني للمراجع.
2- قواعد السلوك المهني المتعلقة بتعزيز استقلالية المراجع.
3- قواعد السلوك المهني المتعلقة بعلاقة المراجع مع عملائه.
4- القواعد العامة للسلوك المهني.
5- قواعد السلوك المهني المتعلقة بعلاقة المراجع مع زملائه.

– دراسة (الزناتي، 2008) بعنوان: "إطار مقترح لأخلاق ممارسة مهنة المراجعة في البيئة الليبية".

حاولت هذه الدراسة تقديم إطار شامل لآداب سلوك مهنة المراجعة بما يتلاءم والظروف المحيطة بالمهنة في ليبيا، واختبار مدى قبول عناصر الإطار المقترح في الواقع العملي.

ولتحقيق ذلك قام الباحث بإعداد إطار لقواعد السلوك المهني اشتمل على: الأمانة والاستقامة الموضوعية، الاستقلال، الالتزام بالسرية في ممارسة المهنة، الحلول محل المراجع السابق الحصول على العمل المهني بطريقة لا تتنافى مع كرامة المهنة، الخدمات الاستشارية، الالتزام بالمعايير، الأتعاب المشروطة والمنافسة عليها، وقام بعرض هذا الإطار على مكاتب المحاسبة في ليبيا لاختبار مدى قبول المراجعين في ليبيا لهذا الإطار المقترح، وبعد تحليل الباحث للبيانات الواردة من مكاتب المراجعة محل الدراسة توصل إلى نتيجة مفادها قبول مجتمع الدراسة لهذا الإطار المقترح.

ويمكن الإشارة إلى أن ما يميز دراستنا عن هذه الدراسة والتي أجريت في نفس البيئة وحاولت تقديم دليل لادآب سلوك المهنة هو الاختلاف في عرض العناصر التي يتضمنها الدليل المقترح بالإضافة إلى أن دراستنا قدمت إلى جانب دليل آداب سلوك المهنة مقترح بالآليات التي يمكن من خلالها متابعة التزام المراجعين بتطبيق القواعد الواردة في هذا الدليل.

– دراسة (العماري، 2008)، بعنوان: "مدى التزام مراجعي الحسابات بقواعد السلوك المهني دراسة ميدانية بمدينة طرابلس".

هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على مدى التزام المراجعين في ليبيا بقواعد السلوك المهني والتي تم تصنيفها إلى قواعد عامة، وقواعد تتعلق بعلاقة المراجع مع زملائه وقواعد تتعلق بتعزيز استقلالية المراجع، وقواعد تتعلق بمحافظة المراجع على

أدائه المهني، وهدفت الدراسة كذلك إلى التعرف على مدى تأثير القوانين المتعلقة بالمهنة على التزام المراجع بتلك القواعد، وكذلك اثر التطورات الاقتصادية المعاصرة المترتبة على انضمام ليبيا إلى منظمة التجارة العالمية والعولمة والاتجاه نحو الخصخصة ومعايير الجودة العالمية على أخلاقيات المراجع.

وتوصلت الدراسة إلى التزام المراجعين في ليبيا بقواعد السلوك المهني سواء العامة أو تلك المتعلقة بعلاقة المراجع مع زملاءه أو المتعلقة بتعزيز استقلاله أو تلك المتعلقة بالمحافظة على جودة أدائه، كذلك توصلت الدراسة إلى وجود التزام من قبل المراجعين في ليبيا بقواعد السلوك المهني في ظل التطورات الاقتصادية التي قد تترتب على انضمام ليبيا إلى منظمة التجارة العالمية ومحاولة الوفاء بمتطلبات العولمة والاتجاه نحو الخصخصة والوفاء بمتطلبات الجودة العالمية.

– دراسة (السعد، 2011) بعنوان: "العوامل المؤثرة على السلوك الأخلاقي في بيئة المراجعة السعودية (دراسة ميدانية استكشافية)".

وكان الهدف منها دراسة بعض العوامل التي قد تؤثر على سلوك مراجعي الحسابات وأجريت هذه الدراسة على المراجعين الحاصلين على رخصة مزاولة مهنة المراجعة في السعودية، وتم توزيع (180) استبانة على عينة عشوائية من المراجعين.

وخلصت الدراسة إلى عدة نتائج منها: أن المراجعين في بيئة المراجعة السعودية يترددون كثيراً في اتخاذ القرارات غير الأخلاقية، مما يعني أن لديهم وازعاً أخلاقياً يردعهم عن اتخاذ مثل هذه القرارات، كذلك تبين من خلال الدراسة رفض المراجعين للمواقف غير الأخلاقية التي تضمنتها الدراسة، كذلك توصلت إلى توفر مجموعة من الوسائل التي تساعد في دعم المهنة في بيئة المراجعة السعودية.

- دراسة (Felipe, et.al, 2012)، بعنوان:

"The Auditor's Ethical Responsibility: An Exploratory Study on the Perception of the Independent Auditors and Educators"

هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على العوامل الأساسية التي تؤثر على المسئولية الأخلاقية للمراجعين، وقد أجريت الدراسة على المراجعين المستقلين الذين يعملون في شركات المراجعة العالمية في البرازيل، وكذلك على مدرسي مساقات المراجعة والذين عملوا لفترة ما كمراجعين مستقلين، من خلال توزيع (32) استبانه على عينة الدراسة.

وقد توصلت الدراسة إلى عدة نتائج منها: أن هناك ثلاثة عشر عاملاً قد تؤثر على المسئولية الأخلاقية للمراجع وترتبط ارتباطاً مباشراً بكل من النزاهة والاستقلالية والكفاءة التقنية والفنية وبذل العناية المهنية، كذلك تبين أنه يوجد عوامل ليس لها تأثير على المسئولية الأخلاقية كونها تتعلق بمعالجة مشاكل محاسبية تعتمد على قدرة المراجع على معالجتها.

- دراسة (Ussahawanitchakit,2012)، بعنوان:

Relationships among Audit ethics, Audit Morality and Audit Quality of Certified Public Accountants (CPAs) In Thailand

هدفت هذه الدراسة إلى معرفة أثر أخلاقيات مهنة المراجعة على جودة عملية المراجعة لمراجعي الحسابات المعتمدين، وقد أجريت الدراسة على مراجعي الحسابات المعتمدين في تايلاند، من خلال استخدام استبانة حول موضوع الدراسة بهدف جمع وتحليل البيانات، حيث تم توزيع (586) استبانة على عينة الدراسة.

وقد خلصت هذه الدراسة إلى عدة نتائج منها: أن أخلاقيات مهنة المراجعة تؤثر بشكل ايجابي على قيم مهنة المراجعة وكذلك على جودة مهنة المراجعة، وأن

قيم المراجعة تؤثر بشكل ايجابي على جودة المراجعة، وبالتالي يتضح أن أخلاقيات مهنة المراجعة تعتبر دافعاً وموجهاً رئيسياً لكل من قيم المراجعة وجودة المراجعة.

– دراسة (عبد العال، 2015) بعنوان: "مدى التزام مراجعي الحسابات بأخلاقيات المهنة وقواعد السلوك المهني (دراسة تطبيقية على شركات ومكاتب المراجعة في قطاع غزة)".

سعت هذه الدراسة إلى التعرف على مدى التزام مراجعي الحسابات العاملين بشركات ومكاتب المراجعة في قطاع غزة بأخلاقيات المهنة وقواعد السلوك المهني التي تنظم وتحكم وتضبط سلوكيات المراجعين، ولتحقيق ذلك تم تصميم استبانة وتوزيعها على مجتمع الدراسة بشكل كامل والذي بلغ (63) مراجع حسابات، باستخدام طريقة الحصر الشامل وقد تم استرداد (54) إستبانة بنسبة (85.7).

وقد توصلت الدراسة إلى عدة نتائج أهمها أن مراجعي الحسابات يلتزمون بدرجة كبيرة جدا بالمبادئ الأساسية للسلوك الأخلاقي وهي النزاهة والموضوعية والكفاءة المهنية اللازمة والسرية والسلوك المهني، كذلك يلتزم مراجعي الحسابات بدرجة كبيرة جداً بقواعد السلوك المهني التي أوصت بها جمعية مدققي الحسابات القانونيين الفلسطينية ونقابة المحاسبين والمراجعين الفلسطينية، كما يؤثر الالتزام والوعي الديني المراجعين بدرجة كبيرة جداً على سلوكهم المهني والأخلاقي والتزامهم بقواعد السلوك المهني، كذلك فإن القوانين والأنظمة المنظمة لمهنة مراجعة الحسابات تؤثر بدرجة كبيرة على التزام المراجعين بقواعد السلوك المهني.

مفهوم آداب سلوك مهنة المراجعة:

ترتبط آداب سلوك مهنة المراجعة بالقيم والقواعد الأخلاقية التي يفترض أن يلتزم بها المراجع في أداء عمله، وهذه القيم والقواعد تحدد ما هو السلوك الصحيح والسلوك الخاطئ، فهي معايير ومقاييس أخلاقية تستخدم لتمييز الصواب من الخطأ

وفي مجال المراجعة فإن الأخلاقيات تكون بمثابة مقاييس ومعايير للقيم والسلوكيات الأخلاقية التي تحكم عملية المراجعة (المطيري،2012).

وتتأثر القيم الأخلاقية بصفة عامة بمجموعة من العوامل من أهمها: القوانين والتشريعات وكذلك العمليات التربوية والاجتماعية والمعتقدات الدينية إلى جانب الاعتقادات الشخصية للإفراد (Deft, 2008).

ويمكن أن يكون التزام المراجع بالقيم الأخلاقية ذاتياً منبثقاً من الفهم والإدراك والضمير المهني أو يكون مدفوعا بتأثيرات خارجية قد تأتي من المهنة والرأي العام الذي يتابع مدى التزام المراجع بالقواعد الأخلاقية وقواعد السلوك المهني ورصد حالات الخروج عنها، أو من العقوبات المتمثلة في الإجراءات التأديبية التي توقعها الجهة المشرفة على المهنة على المراجع في حالة مخالفته للقواعد الأخلاقية وقواعد السلوك المهني (George and Robert, 2006,p26).

ويعتبر وجود معايير لآداب سلوك المهنة من أهم الأفكار التي طرحت في كافة نظم المعرفة المتعلقة بالنشاط الاقتصادي، حيث أصبح من الضروري أن يكون لكل مهنة أو نشاط ميثاق أخلاقي معلن وموثق يحدد السلوك الجائز والسلوك غير الجائز، والهدف من ذلك هو حماية كل الأطراف ذات العلاقة من أي فساد قد يترتب عن عدم الالتزام بهذه المعايير الأخلاقية.

وينعكس التزام المراجع بآداب سلوك المهنة على عدة جوانب منها أن هذا الالتزام يسهم في بناء العلاقة بين المراجعين على أسس جيدة ترفض أي شكل من أشكال المنافسة الضارة وغير المشروعة، وكذلك يسهم هذا الالتزام في وفاء المراجع بمسؤولياته أمام العملاء باعتباره وكيلاً عنهم بحيث يرفض التنازل عن استقلاليته لصالح الإدارة على حساب العملاء.

إن التزام المراجع بآداب سلوك المهنة يجعله في موقف الحياد اتجاه كافة الأطراف ذات المصلحة في المشروع والذين يعتمدون على تقريره في اتخاذ مختلف القرارات، ناهيك على أن هذا الالتزام يحقق مصالح المجتمع بأسره من حيث تأكيد الثقة في القوائم المالية وزيادة الاعتماد على المعلومات المحاسبية التي تحتويها مما ينعكس ايجابياً على جودة تخصيص موارد المجتمع النادرة (الزناتي، 2008، ص15-16).

ويحقق الألتزام بآداب سلوك المهنة عدة أغراض منها (جربوع، 2009، ص208):

1- رفع مستوى مهنة المراجعة والمحافظة على كرامتها وتدعيم التقدم الذي أحرزته بين غيرها من المهن الحرة.

2- تنمية روح التعاون بين المراجعين ورعاية مصالحهم المادية والمعنوية.

3- تدعيم وتكملة النصوص القانونية والأحكام التي يضعها المشرع.

4- بث الطمأنينة والثقة في نفوس الطوائف المستفيدة من الخدمات التي تقدمها مهنة المراجعة.

الدراسة الميدانية:

تسعى هذه الدراسة إلى التعرف على آراء المراجعين الليبيين حول أهم قواعد السلوك المهني التي يرون أنه يجب أن يصدر بها دليل للسلوك المهني في ليبيا والتي يمكن أن تسهم في الرفع من مستوى جودة المراجعة في ليبيا وتحفظ للمهنة مكانتها بين المهن الأخرى.

يتكون مجتمع الدراسة من المراجعين القانونيين الليبيين المسجلين بنقابة المحاسبين القانونيين الليبيين والذين يمارسون المهنة في الوقت الحالي، أما عينة

الدراسة فقد اقتصرت على عينة عشوائية من المراجعين القانونيين المشتغلين بالمنطقة الغربية، حيث حالت الظروف الأمنية دون تضمين المراجعين بالمناطق الأخرى لعينة الدراسة وقد بلغت عينة الدراسة خمسة وأربعون مراجعاً مشتغلاً.

ولتحقيق أهداف الدراسة تم تصميم استبانة تضمنت أهم العناصر التي تشكل في مجملها آداب سلوك المهنة تم تقسيمها إلى تسعة محاور أساسية استناداً إلى ما جاء في أدلة السلوك المهني التي أصدرتها المنظمات المهنية ذات العلاقة وكذلك ما ورد في بعض الدراسات السابقة التي تناولت هذا الموضوع وهذه المحاور هي:

1- الاستقلالية.
2- النزاهة والشفافية.
3- الموضوعية
4- الكفاءة والعناية المهنية.
5- الأمانة والاستقامة.
6- المصداقية
7- الدعاية والإعلان
8- المسؤولية اتجاه العملاء.
9- المسؤولية اتجاه الزملاء.

إضافة إلى محور خاص بآليات تطبيق القواعد المذكورة في المحاور السابقة.

وتم تضمين الاستبانة أسئلة حول كل محور من المحاور السابقة اختلف عددها من محور إلى آخر حسب طبيعة كل محور كما هو مبين في الجدول رقم (1)، ووزعت الاستبانة على المراجعين وطلب منهم الإجابة على الأسئلة الواردة بها من خلال اختيار واحد من الخيارات التالية:

– نعم: وتعني الموافقة على تضمين البند في دليل آداب سلوك مهنة المراجعة.
– لا: وتعني عدم الموافقة على تضمين البند في دليل آداب سلوك مهنة المراجعة.
– محايد: وتعني عدم اتخاذ قرار بخصوص تضمين البند في دليل آداب سلوك مهنة المراجعة.

جدول رقم (1)
عدد أسئلة الاستبيان مصنفة حسب المحاور

المحور	عدد الاسئلة	%
الاستقلالية	20	18.69
النزاهة والشفافية	5	4.67
الموضوعية	4	3.74
الكفاءة والعناية المهنية	5	4.67
الأمانة والاستقامة	18	16.82
المصداقية	5	4.67
الدعاية والإعلان	11	10.28
المسؤولية اتجاه العملاء	10	9.35
المسؤولية اتجاه الزملاء	11	10.28
آليات تطبيق القواعد	18	16.82
الإجمالي	107	100

تحليل إجابات أسئلة الاستبيان بشكل إجمالي:

اعتمد الباحثان في تحليل إجابات أسئلة الاستبيان على أسلوب الإحصاء الوصفي، فمن خلال الجدول رقم (2) يتبين ان 86.19 % من إجمالي عدد الإجابات جاءت بالموافقة على تضمين البنود المذكورة في أسئلة الاستبيان ضمن دليل آداب سلوك مهنة المراجعة في ليبيا أي بإجمالي 3452 موافقة من عدد 4005 إجابة شملت جميع المحاور، مما يعطينا مؤشر مبدئي على أن ما جاء في الاستبانة من قواعد

تصلح أن تكون أساس يمكن البناء عليه لإعداد دليل لآداب سلوك مهنة المراجعة في ليبيا، في حين بلغ عدد الإجابات التي تمثل اعتراض على تضمين بعض القواعد ضمن دليل آداب سلوك مهنة المراجعة 231 إجابة من إجمالي 4005 إجابة بنسبة تعادل 5.77 % من إجمالي الإجابات وهي نسبة صغيرة.

ومن جانب آخر كانت 322 إجابة محايدة لم يستطيع المستجوب من تحديد ضرورة تضمين أو عدم تضمين القاعدة موضوع السؤال ضمن دليل آداب سلوك مهنة المراجعة في ليبيا، أي بنسبة تعادل 8.04 % من إجمالي الإجابات وهي نسبة صغيرة أيضا.

وبالنظر إلى المحاور بشكل منفرد نجد أنها جاءت بالترتيب التالي من حيث الموافقة على القواعد التي يتضمنها كل محور.

– أولاً: المصداقية: حيث بلغت نسبة الموافقة على القواعد التي يتضمنها المحور 96.00%.

– ثانياً: الموضوعية: بلغت نسبة الموافقة على القواعد التي يتضمنها المحور 95.56%

– ثالثاً: الكفاءة والعناية المهنية: حيث بلغت نسبة الموافقة على القواعد التي يتضمنها المحور 94.67%.

– رابعاً: المسؤولية اتجاه العملاء: بلغت نسبة الموافقة على القواعد التي يتضمنها المحور 94.22 %.

– خامساً: الأمانة والاستقامة: بلغت نسبة الموافقة على القواعد التي يتضمنها المحور 92.10%.

– سادساً: المسؤولية اتجاه الزملاء: بلغت نسبة الموافقة على القواعد التي يتضمنها المحور 88.28%.

– سابعاً: النزاهة والشفافية: بلغت نسبة الموافقة على القواعد التي يتضمنها المحور 88%.

– ثامناً: الدعاية والإعلان: بلغت نسبة الموافقة على القواعد التي يتضمنها المحور 76.36%.

– تاسعاً: الاستقلالية: بلغت نسبة الموافقة على القواعد التي يتضمنها المحور 74.22%.

وفيما يلي عرض تفصيلي لكل محور من المحاور المذكورة وبنفس الترتيب:

جدول رقم (2).

إجابات أسئلة الاستبيان مصنفة حسب المحاور

المحور	لا		نعم		محايد		الإجمالي	
	العدد	%	العدد	%	العدد	%	العدد	%
الاستقلالية	111	12.33	668	74.22	121	13.44	900	100
النزاهة والشفافية	6	2.67	198	88.00	21	9.33	225	100
الموضوعية	1	0.56	172	95.56	7	3.89	180	100
الكفاءة والعناية المهنية	2	0.89	213	94.67	10	4.44	225	100
الأمانة والاستقامة	12	1.48	746	92.10	52	6.42	810	100
المصداقية	0	0.00	216	96.00	9	4.00	225	100
الدعاية والإعلان	85	17.17	378	76.36	32	6.46	495	100
المسؤولية اتجاه العملاء	6	1.33	424	94.22	20	4.44	450	100
المسؤولية اتجاه الزملاء	8	1.62	437	88.28	50	10.10	495	100
الإجمالي	231	5.77	3452	86.19	322	8.04	4005	100

أولاً: المصداقية:

من خلال الجدول يتبين أن محور المصداقية أكثر محور لاقت القواعد الواردة به قبول من قبل المستجوبين وأن 96% من إجمالي عدد الإجابات جاءت

بالموافقة على تضمين البنود المذكورة في محور المصداقية ضمن دليل آداب سلوك مهنة المراجعة في ليبيا، أي بإجمالي 216 موافقة من عدد 225 إجابة لأسئلة هذا المحور، في حين لم يكن هناك اعتراض على تضمين أي قاعدة من القواعد المذكورة في هذا المحور ضمن دليل آداب سلوك مهنة المراجعة، ومن جانب آخر كانت 9 إجابات محايدة لم يستطيع المستجوب من تحديد موقفه من القاعدة موضوع السؤال أي بنسبة تعادل 4% من إجمالي الإجابات وهي نسبة صغيرة.

ثانياً: الموضوعية:

يتبين من خلال الجدول السابق أن محور الموضوعية جاء ثانياً، فقد لاقت القواعد الواردة به قبول من قبل المستجوبين حيث أن 95.56% من إجمالي عدد الإجابات جاءت بالموافقة على تضمين البنود المذكورة في محور الموضوعية ضمن دليل آداب وسلوك مهنة المراجعة في ليبيا أي بإجمالي 172 موافقة من عدد 180 إجابة لأسئلة هذا المحور، في حين كان هناك اعتراض واحد على تضمين إحدى القواعد المذكورة في هذا المحور ضمن دليل آداب مهنة المراجعة أي بنسبة 0.56% من إجمالي عدد الإجابات، ومن جانب آخر كانت 7 إجابات محايدة لم يستطيع المستجوب من تحديد موقفه من القاعدة موضوع السؤال، أي بنسبة تعادل 3.89% من إجمالي الإجابات وهي نسبة صغيرة.

ثالثاً: الكفاءة والعناية المهنية:

وجاء ثالثاً محور الكفاءة والعناية المهنية ويتبين من خلال الجدول السابق أن القواعد الواردة به لاقت قبول من قبل المستجوبين، حيث أن 94.67% من إجمالي عدد الإجابات جاءت بالموافقة على تضمين البنود المذكورة في هذا المحور ضمن دليل آداب سلوك مهنة المراجعة في ليبيا أي بإجمالي 213 موافقة من عدد 225

إجابة لأسئلة المحور، في حين كان هناك اعتراضان على تضمين بعض القواعد المذكورة في هذا المحور ضمن دليل آداب سلوك مهنة المراجعة أي بنسبة 0.89% من إجمالي عدد الإجابات، ومن جانب آخر كانت 10 إجابات محايدة لم يستطيع المستجوب من تحديد موقفه من القاعدة موضوع السؤال، أي بنسبة تعادل 4.44% من إجمالي الإجابات وهي نسبة صغيرة.

رابعاً: المسؤولية اتجاه العملاء:

يتبين من خلال الجدول السابق أن هذا المحور رابع محور لاقت القواعد الواردة به قبول من قبل المستجوبين، حيث أن 94.22% من إجمالي عدد الإجابات جاءت بالموافقة على تضمين البنود المذكورة في محور المسؤولية اتجاه العملاء ضمن دليل آداب سلوك مهنة المراجعة في ليبيا أي بإجمالي 424 موافقة من عدد 450 إجابة لأسئلة هذا المحور، في حين كان هناك عدد 6 اعتراضات على تضمين إحدى القواعد المذكورة في هذا المحور ضمن دليل آداب مهنة المراجعة أي بنسبة 1.33% من إجمالي عدد الإجابات، ومن جانب آخر كانت 20 إجابة محايدة لم يستطيع المستجوب من تحديد موقفه من القاعدة موضوع السؤال، أي بنسبة تعادل 4.44% من إجمالي الإجابات وهي نسبة صغيرة.

خامساً: الأمانة والاستقامة:

وجاء خامساً محور الأمانة والاستقامة ويتبين من خلال الجدول السابق أن القواعد الواردة بهذا المحور لاقت قبول من قبل المستجوبين، حيث أن 92.10% من إجمالي عدد الإجابات جاءت بالموافقة على تضمين البنود المذكورة في محور الأمانة والاستقامة ضمن دليل آداب سلوك مهنة المراجعة في ليبيا أي بإجمالي 746 موافقة من عدد 810 إجابة لأسئلة هذا المحور، في حين كان هناك 12 اعتراضاً على

تضمين بعض القواعد المذكورة في هذا المحور ضمن دليل آداب مهنة المراجعة أي بنسبة 1.48% من إجمالي عدد الإجابات، ومن جانب آخر كانت 52 إجابة محايدة لم يستطيع المستجوب من تحديد موقفه من القاعدة موضوع السؤال، أي بنسبة تعادل 6.42% من إجمالي الإجابات وهي نسبة صغيرة.

سادساً: المسؤولية اتجاه الزملاء:

وجاء هذا المحور في المرتبة السادسة، ويتبين من خلال الجدول السابق أن القواعد الواردة بهذا المحور لاقت قبول من قبل المستجوبين إذ أن 88.28% من إجمالي عدد الإجابات جاءت بالموافقة على تضمين البنود المذكورة في محور المسؤولية اتجاه الزملاء ضمن دليل آدب سلوك مهنة المراجعة في ليبيا أي بإجمالي 437 موافقة من عدد 495 إجابة لأسئلة هذا المحور في حين كان هناك 8 اعتراضات على تضمين بعض القواعد المذكورة في هذا المحور ضمن دليل آداب سلوك مهنة المراجعة أي بنسبة 1.62% من إجمالي عدد الإجابات، ومن جانب آخر كانت 50 إجابة محايدة لم يستطيع المستجوب من تحديد موقفه من القاعدة موضوع السؤال، أي بنسبة تعادل 10.10% من إجمالي الإجابات وهي نسبة صغيرة.

سابعاً: النزاهة والشفافية:

وجاء في الترتيب السابع محور النزاهة والشفافية، ويتبين من خلال الجدول السابق أن القواعد الواردة بهذا المحور لاقت قبول من قبل المستجوبين، حيث أن 88% من إجمالي عدد الإجابات جاءت بالموافقة على تضمين البنود المذكورة في محور النزاهة والشفافية ضمن دليل آداب سلوك مهنة المراجعة في ليبيا أي بإجمالي 198 موافقة من عدد 225 إجابة لأسئلة هذا المحور في حين كان هناك 6 اعتراضات على تضمين بعض القواعد المذكورة في هذا المحور ضمن دليل آداب سلوك مهنة

المراجعة أي بنسبة 2.67% من إجمالي عدد الإجابات، ومن جانب آخر كانت 21 إجابة محايدة لم يستطيع المستجوب من تحديد موقفه من القاعدة موضوع السؤال، أي بنسبة تعادل 9.33% من إجمالي الإجابات وهي نسبة صغيرة.

ثامناً: الدعاية والإعلان:

وجاء ثامناً محور الدعاية والإعلان، ويتبين من خلال الجدول السابق أن محور الدعاية والإعلان ثامن محور لاقت القواعد الواردة به قبول من قبل المستجوبين، حيث أن 76.36% من إجمالي عدد الإجابات جاءت بالموافقة على تضمين البنود المذكورة في هذا المحور ضمن دليل آداب سلوك مهنة المراجعة في ليبيا أي بإجمالي 378 موافقة من عدد 495 إجابة لأسئلة هذا المحور في حين كان هناك 85 اعتراض على تضمين بعض قواعد هذا المحور ضمن دليل آداب سلوك مهنة المراجعة أي بنسبة 17.17% من إجمالي عدد الإجابات، ومن جانب آخر كانت 32 إجابة.محايدة لم يستطيع المستجوب من تحديد موقفه من القاعدة موضوع السؤال، أي بنسبة تعادل 6.46% من إجمالي الإجابات وهي نسبة صغيرة.

تاسعاً: الاستقلالية:

وجاء أخيراً محور الاستقلالية ويتبين من خلال الجدول السابق أن محور الاستقلالية أقل المحاور قبولاً، حيث لاقت القواعد الواردة به قبول من قبل المستجوبين بنسبة 74.22% من إجمالي عدد الإجابات بإجمالي 668 موافقة من عدد 900 إجابة لأسئلة هذا المحور، في حين كان هناك 111 اعتراض على تضمين بعض القواعد المذكورة في هذا المحور ضمن دليل آداب سلوك مهنة المراجعة أي بنسبة 12.33% من إجمالي عدد الإجابات، ومن جانب آخر كانت 121 إجابة محايدة لم

يستطيع المستجوب من تحديد موقفه من القاعدة موضوع السؤال، أي بنسبة تعادل 13.44% من إجمالي الإجابات.

وبالرجوع إلى المحاور التسعة –بنفس الترتيب– بشيء من التفصيل يتضح ما يلي:

محور المصداقية:

جاء في هذا المحور خمس قواعد أخلاقية أساسية حول مصداقية المراجع الخارجي (مصاغة في شكل أسئلة)، وكما يتضح من الجدول رقم (3) أن المستجوبين اتفقوا بالإجماع على تضمين القاعدتين التاليتين ضمن دليل آداب وسلوك مهنة المراجعة في ليبيا:

1- الالتزام بالدقة والصدق عند إعداد تقرير المراجعة والتقارير الأخرى ذات العلاقة بعمل المراجع.

2- الامتناع عن تزكية أية أطراف أو جهات أو تقارير دون التأكد التام من مصداقيتها

جدول رقم (3)

إجابات أسئلة الاستبيان المتعلقة بمحور المصداقية

السؤال	لا		نعم		محايد		الإجمالي	
	العدد	%	العدد	%	العدد	%	العدد	%
1	0	0	45	100	0	0	45	100
2	0	0	44	97.78	1	2.22	45	100
3	0	0	45	100	0	0	45	100
4	0	0	39	86.67	6	13.33	45	100
5	0	0	43	95.56	2	4.44	45	100
الإجمالي	0	0	216	96	9	4	225	100

ولم يعترضوا مطلقاً على تضمين أية قاعدة من القواعد الخمس المذكورة ضمن هذا المحور. إلا أن البعض منهم كان محايد اتجاه القواعد التالية:

1- الامتناع عن تصديق الوثائق التي تحتوي على بيانات لا تتصف بالمصداقية وان كانت معدة من أطراف أخرى.

2- الامتناع عن مشاركة الزملاء في تنفيذ الأعمال أذا كان مصداقيتهم مشكوكاً فيها.

3- إلزام العاملين بالمكتب بتحري المصداقية عند تنفيذ الأعمال ومعاقبة المخالفين.

محور الموضوعية:

تضمن هذا المحور أربع قواعد أخلاقية أساسية حول موضوعية المراجع الخارجي (مصاغة في شكل أسئلة)، وكما يتضح من الجدول رقم (4) أن المستجوبين اتفقوا بالإجماع على تضمين القواعد الثلاثة التالية ضمن دليل آداب سلوك مهنة المراجعة في ليبيا:

1- على المراجع أن يلتزم عند إبداء رأيه بما تقود إليه أدلة الإثبات التي تم جمعها بالخصوص ولا يصدر رأيه إلا في حال توفر الأدلة الكافية التي تسند رأيه وتدعمه.

2- على المراجع التزام النزاهة وعدم التحيز في جميع مراحل عملية المراجعة.

3- على المراجع أن يبتعد على كل ما من شأنه أن يؤثر على نزهته وموضوعيته.

ولم يعترضوا مطلقاً على تضمين أية قاعدة من القواعد الأربع المذكورة ضمن هذا المحور. إلا أن البعض منهم كان محايد اتجاه القاعدة التي تنص على انه على المراجع الإشارة بشكل واضح إلى أدلة الإثبات التي كانت وراء إصداره رأيه الفني بالشكل الذي صدر به.

جدول رقم (4)
إجابات أسئلة الاستبيان المتعلقة بمحور الموضوعية

السؤال	لا		نعم		محايد		الإجمالي	
	العدد	%	العدد	%	العدد	%	العدد	%
1	0	0	45	100	0	0	45	100
2	0	0	45	100	0	0	45	100
3	0	0	45	100	0	0	45	100
4	1	2.22	37	82.22	7	15.56	45	100
الإجمالي	1	0.56	172	95.56	7	3.89	180	100

محور الكفاءة والعناية المهنية:

اشتمل هذا المحور على خمس قواعد أخلاقية أساسية حول الكفاءة والعناية المهنية للمراجع الخارجي (مصاغة في شكل أسئلة)، وكما يتضح من الجدول رقم (5) أن المستجوبين اتفقوا بالإجماع على تضمين القاعدتين التاليتين ضمن دليل آداب سلوك مهنة المراجعة في ليبيا:

1- يعد مخالفاً لقواعد السلوك المهني كل مراجع لا يلتزم ببذل العناية المهنية اللازمة لأداء مهمته.

2- على المراجع الالتزام بمضمون القسم الذي قام بأدائه عند تقدمه للحصول على العضوية المهنية في نقابة المحاسبين.

ولم يعترضوا على تضمين القاعدتين التاليتين من القواعد الخمس المذكورة ضمن هذا المحور. إلا أن البعض منهم كان محايد اتجاهها:

1- يجب الامتناع على مراجعة المؤسسات التي تتطلب مراجعتها مهارات ومتطلبات خاصة لا تتوفر في المراجع.

2- لا يجوز للمراجع بأي حال من الأحوال اعتماد تقارير معدة من أطراف أخرى دون تمحيصها والتأكد من إنها معدة بطريقة سليمة.

في حين كان هناك اعتراضان من إجمالي 45 إجابة على القاعدة التي تنص على: لا يجوز بأي حال من الأحوال توظيف محاسبين بالمكتب لا تتوفر فيهم متطلبات الكفاءة المهنية، أو التعاون مع جهات أخرى في تنفيذ عملية المراجعة، ما لم يتم التأكد من الكفاءة المهنية لتلك الجهات وقدرتها على تنفيذ ما تكلف به في إطار بذل العناية المهنية.

جدول رقم (5)
إجابات أسئلة الاستبيان المتعلقة بمحور الكفاءة والعناية المهنية

السؤال	لا		نعم		محايد		الإجمالي	
	العدد	%	العدد	%	العدد	%	العدد	%
1	0	0	45	100	0	0	45	100
2	0	0	40	88.89	5	11.11	45	100
3	0	0	44	97.78	1	2.22	45	100
4	2	4.44	39	86.67	4	8.89	45	100
5	0	0	45	100	0	0	45	100
الإجمالي	2	94.67	213	0.89	10	4.44	225	100

محور المسؤولية اتجاه العملاء:

تضمن هذا المحور عشر قواعد أخلاقية أساسية حول مسؤولية المراجع الخارجي اتجاه العملاء (مصاغة في شكل أسئلة)، وكما يتضح من الجدول رقم (6) أن المستجوبين اتفقوا بالإجماع على تضمين القواعد الثلاثة التالية ضمن دليل آداب سلوك مهنة المراجعة في ليبيا:

1- تقديم النصح بما يكفل خدمة العميل وإظهار قوائمه المالية وفقاً للقواعد المحاسبية المقبولة وعدم ممارسة دور الشرطي أثناء تنفيذ عملية المراجعة.

2- المحافظة على السجلات والدفاتر والمستندات التي يتم استلامها من العميل أو تخص العميل بأفضل الطرق التي تكفل عدم تلفها أو ضياعها.

3- إبلاغ العميل بمكامن الخطر في النظام الرقابي وبشكل واضح ودون مجاملة أو إخفاء للحقائق مع تقديم النصح بخصوص الإجراءات اللازمة لتجنب ذلك.

في حين اعترض ثلاثة مستجوبون، وتحفظ آخرون على تضمين القاعدتين التاليتين ضمن دليل آداب سلوك مهنة المراجعة في ليبيا:

1- إذا كانت أوراق عمل المراجع تحتوي على معلومات لا تتوافر في سجلات ودفاتر العميل مما قد يؤدي إلى نقص في معلومات العميل المالية (مثل التعديلات، الإقفال، مجاميع الحسابات) فعلى المراجع أن يزود العميل بهذه المعلومات عند نهاية الارتباط بالعميل ودون أي تغيير في شكل أو طريقة عرضها، أما إذا قام العضو بتغيير طريقة عرض المعلومات كأن يحول المعلومات الكترونياً فإن من حقه أن يطالب العميل بأتعاب تحويل تلك المعلومات.

2- عدم الامتناع عن تسليم العميل ملفاته وسجلاته المحاسبية أو غير المحاسبية الخاصة به سواء تم الحصول عليها بطريقة مباشرة من العميل او حصل عليها نيابة عن العميل.

وتحفظ البعض على تضمين القواعد التالية:

1- بذل العناية المهنية الكافية في كل مراحل المراجعة من فحص نظام الرقابة الداخلية للعميل إلى مرحلة إعداد التقرير، ومراعاة الجدية دون تكاسل أو إهمال.

2- العمل مع العميل وفقاً لقاعدة فريق العمل من خلال اعتبار العميل طرف في عملية المراجعة وإطلاعه على جميع الحقائق التي تم التوصل إليها من خلال عملية المراجعة ومناقشة طرق تصحيح الأخطاء التي تجعل القوائم المالية لا تعبر عن الواقع.

3- تحديد الأتعاب بالشكل الذي يحفظ حقوق جميع الأطراف في عملية المراجعة دون استغلال لظروف العميل.

4- الالتزام بقاعدة السرية وعدم الإفصاح بأية طريقة عن أسرار العميل التي تم الحصول عليها من خلال الارتباط معه بتنفيذ عملية المراجعة.

5- الالتزام بالجدول الزمني المحدد لتنفيذ عملية المراجعة دون تأخير غير مبرر.

جدول رقم (6)

إجابات أسئلة الاستبيان المتعلقة بمحور المسئولية اتجاه العملاء

السؤال	لا		نعم		محايد		الإجمالي	
	العدد	%	العدد	%	العدد	%	العدد	%
1	0	0	44	97.78	1	2.22	45	100
2	0	0	45	100	0	0	45	100
3	3	6.67	33	73.33	9	20.00	45	100
4	3	6.67	41	91.11	1	2.22	45	100
5	0	0	39	86.67	6	13.33	45	100
6	0	0	44	97.78	1	2.22	45	100
7	0	0	44	97.78	1	2.22	45	100
8	0	0	45	100	0	0	45	100
9	0	0	45	100	0	0	45	100
10	0	0	44	97.78	1	2.22	45	100
الإجمالي	6	1.33	424	94.22	20	4.44	450	100

محور الأمانة والاستقامة:

جاء في هذا المحور ثمان عشر قاعدة أخلاقية أساسية حول أمانة واستقامة المراجع الخارجي (مصاغة في شكل أسئلة)، وكما يتضح من الجدول رقم (7) أن المستجوبين اتفقوا بالإجماع على تضمين أربع قواعد ضمن دليل آداب وسلوك مهنة المراجعة في ليبيا وهي:

1- عدم توجيه الغير للقيام بوضع معلومات كاذبة أو مضللة في التقارير المالية أو سجلات العميل.

2- الالتزام بالمحافظة على البيانات والمعلومات التي يطلع عليها بحكم عمله وعدم اطلاع الغير عليها بأي حالاً من الأحوال.

3- عدم استخدام الكذب والخداع (او توجيه الغير لاستخدامها) من أجل تحسين صورة الوضع المالي للعميل أو تبرير الأخطاء التي وقعت.

4- إلزام العاملين بمكتب المراجعة بالتمسك بالأمانة والاستقامة عند تنفيذ أعمال المراجعة والتعامل مع العملاء والزملاء.

في حين اعترض بعض المستجوبون، وتحفظ آخرون على تضمين باقي القواعد ضمن دليل آداب وسلوك مهنة المراجعة في ليبيا، إلا أن نسبة المتحفظين والمعترضون لم تصل إلى 30% من إجمالي الإجابات في أي قاعدة من قواعد هذا المحور، وشملت القواعد التي لم تلقى إجماع على تضمينها الأتي:

1- عدم القيام بوضع معلومات كاذبة أو مضللة في التقارير المالية أو سجلات العميل.

2- ضرورة الإشارة في تقرير المراجع إلى المعلومات الكاذبة أو المضللة الموجودة في السجلات والتقارير المالية للعميل.

3- عدم الامتناع عن تصحيح المعلومات الكاذبة أو المضللة في التقارير المالية أو سجلات العميل عندما يكون لديه الصلاحية لتنفيذ ذلك.

4- عدم التوقيع أو السماح أو التوجيه بالتوقيع على وثائق تحتوي على معلومات كاذبة أو مضللة.

5- الالتزام بإبلاغ الجهات المختصة إذا استنتج المراجع بأن القوائم المالية أو السجلات مضللة.

6- الالتزام بتوثيق المسائل، والإجراءات، والمبادئ المحاسبية المطبقة والتي تكون محل خلاف، والأشخاص أو الجهات الإدارية التي ناقش معها الخلاف.

7- إذا اتضح أنه وبعد إخطار الإدارة بالخلاف لم يتخذ أي إجراء تجاه ذلك، فإن المراجع يجب أن يحدد إمكانية الاستمرار في علاقته مع العميل في ظل وجود ذلك الخلاف، وتحمل المسئولية القانونية التي قد تنتج عن ذلك.

8- الالتزام بتقديم النصح بخصوص طرق إعداد البيانات والمعلومات المحاسبية المطبقة لدى العميل في حال بروز خلل يترتب عليه ضرر بمستخدمي القوائم المالية، أو تبين أنها لا تنسجم مع المبادئ المحاسبية المتعارف عليها.

9- عدم استخدام البيانات والمعلومات التي تحصل عليها بحكم عمله في تحقيق منافع له أو للغير بمقابل أو بدونه أذا كان ذلك سوف يلحق ضرر بالأطراف ذات العلاقة بتلك البيانات والمعلومات.

10- الامتناع على مساعدة العميل على التهرب الضريبي أو دفع الرسوم الحكومية من خلال استخدام أساليب محاسبية تتسم بالكذب والخداع.

11- الامتناع عن مراجعة أعمال العميل أذا تبين انه يمارس أساليب ملتوية لتحقيق أهدافه مع ضرورة بيان ذلك في خطاب يوضح أسباب الامتناع موجه إلى الجهة المختصة.

12- وضع آلية لمعاقبة العاملين بالمكتب والذين لا يلتزمون بضوابط الأمانة والاستقامة.

13- مراعاة مدى الالتزام الأخلاقي لدي المتقدمين للعمل بمكتب المراجعة واعتباره عامل مهم لقبول الطلب أو رفضه وعلى نفس الدرجة التي يعامل بها معيار الكفاءة.

14- الامتناع عن التعامل مع أي زميل يتضح أنه غير ملتزم بتطبيق معيار الأمانة والاستقامة.

جدول رقم (7)

إجابات أسئلة الاستبيان المتعلقة بمحور الأمانة والاستقامة

السؤال	لا		نعم		محايد		الإجمالي	
	العدد	%	العدد	%	العدد	%	العدد	%
1	0	0	43	95.56	2	4.44	45	100
2	0	0	45	100	0	0	45	100
3	4	8.89	35	77.78	6	13.33	45	100
4	2	4.44	36	80	7	15.56	45	100
5	1	2.22	44	97.78	0	0	45	100
6	0	0	33	73.33	12	26.67	45	100
7	0	0	40	88.89	5	11.11	45	100
8	2	4.44	38	84.44	5	11.11	45	100
9	1	2.22	43	95.56	1	2.22	45	100
10	0	0	45	100	0	0	45	100
11	1	2.22	44	97.78	0	0	45	100

السؤال	لا		نعم		محايد		الإجمالي	
	العدد	%	العدد	%	العدد	%	العدد	%
12	0	0	45	100	0	0	45	100
13	1	2.22	43	95.56	1	2.22	45	100
14	0	0	40	88.89	5	11.11	45	100
15	0	0	45	100	0	0	45	100
16	0	0	43	95.56	2	4.44	45	100
17	0	0	42	93.33	3	6.67	45	100
18	0	0	42	93.33	3	6.67	45	100
الإجمالي	12	1.48	746	92.10	52	6.42	810	100

محورالمسؤولية اتجاه الزملاء:

جاء في هذا المحور إحدى عشرة قاعدة أخلاقية أساسية حول مسئولية المراجع الخارجي اتجاه الزملاء (مصاغة في شكل أسئلة)، وكما يتضح من الجدول رقم (8) أن المستجوبين اتفقوا بالإجماع على تضمين قاعدتين ضمن دليل آداب سلوك مهنة المراجعة في ليبيا وهي:

1- تقديم النصح للزملاء في الموضوعات التي يطلب فيها الزملاء النصيحة، ما دامت تلك الموضوعات ذات علاقة بالمهنة.

2- التضامن مع الزملاء في المطالبة بحقوقهم اتجاه الجهات المختلفة وتقديم كل ما من شأنه دعم موقف الزملاء في إطار آداب وسلوك المهنة.

في حين اعترض بعض المستجوبون، وتحفظ آخرون على تضمين باقي القواعد ضمن دليل آداب وسلوك مهنة المراجعة في ليبيا، إلا أن نسبة المتحفظون والمعترضون لم تصل إلى 30% من إجمالي الإجابات في أي قاعدة من قواعد هذا المحور عدا القاعدة التي نصت على: إطلاع الزميل على ما وقع فيه من أخطاء

ظهرت خلال المراجعة لأعمال قام بمراجعتها أو استشارات قام بتقديمها، وطلب تفسير لها. فقد بلغ عدد المتحفظين والمعارضين 15 من إجمالي 45 مستجوب أي بنسبة 33.33% من عدد المستجوبون، وشملت القواعد التي لم تلق إجماعاً على تضمينها إلا أن نسبة المتحفظين والمعترضين لم تصل إلى 30% الآتي:

1- على المراجع الذي يطلب منه أحد العملاء مراجعة حساباته أن يستفسر من زميله السابق وعن ما إذا كانت لديه أية اعتراضات مهنية تحول دون قبوله عملية المراجعة.

2- على المراجع أن يقدم لزميله الذي من المتوقع أن يحل محله في تقديم أية خدمات مهنية لأحد عملائه أية إيضاحات تطلب منه، على أن لا يتسبب ذلك في إلحاق ضرر بالعميل.

3- في حال اعتماد برنامج لمراقبة أداء المراجعين على المراجع التعاون لتنفيذه دون تسويف أو مماطلة.

4- عدم استخدام أساليب المنافسة غير الشريفة في الاستحواذ على أعمال ينفذها الزملاء.

5- عدم استخدام أساليب المنافسة غير الشريفة في استقطاب العاملين لدى الزملاء من خلال الوعد بدفع مرتبات أعلى أو مزايا مادية أخرى.

6- عدم انتقاد الأعمال المنفذة من قبل الزملاء أمام العملاء.

7- عدم القدح في أداء الزملاء إلا من خلال التقارير المكلف بها من قبل الهيأة المشرفة على المهنة ويكون ذلك وفقاً للمعايير والقواعد التي تحكم مثل هذه الأعمال وان تقدم التقارير بصورة سرية ولا يتم تداول مضمونها أمام الغير.

8- عدم الامتناع على تزكية الزميل للجهات المختلفة متى طلب ذلك إذا كان أهلاً للتزكية.

جدول رقم (8)
إجابات أسئلة الاستبيان المتعلقة بمحور المسئولية اتجاه الزملاء

السؤال	لا		نعم		محايد		الإجمالي	
	العدد	%	العدد	%	العدد	%	العدد	%
1	2	4.44	38	84.44	5	11.11	45	100
2	0	0	41	91.11	4	8.89	45	100
3	0	0	44	97.78	1	2.22	45	100
4	0	0	45	100	0	0	45	100
5	0	0	45	100	0	0	45	100
6	0	0	44	97.78	1	2.22	45	100
7	0	0	43	95.56	2	4.44	45	100
8	2	4.44	35	77.78	8	17.78	45	100
9	3	6.67	30	66.67	12	26.67	45	100
10	1	2.22	34	75.56	10	22.22	45	100
11	0	0	38	84.44	7	15.56	45	100
الإجمالي	8	1.62	437	88.28	50	10.10	495	100

محور النزاهة والشفافية:

اشتمل هذا المحور على خمس قواعد أخلاقية أساسية حول نزاهـة وشـفافية المراجع الخارجي (مصاغة في شكل أسئلة)، وكما يتضح من الجـدول رقـم (9) أن المستجوبين اتفقوا بالإجماع على تضمين قاعدة واحدة ضمن دليل آداب سلوك مهنـة المراجعة في ليبيا وهي التي تنص على: عدم المبالغة في قيمة الأتعاب عـن طريـق تضخيم عدد الساعات اللازمة لتنفيذ الأعمال أو بأي طريقة أخرى.

في حين اعترض خمس مستجوبون على تضمين القاعدة التي تـنص علـى: الالتزام بالإجراءات والخطوات التي تم تحديدها في برنامج العمل الذي تم على أساسه

تحديد الأتعاب، ضمن دليل آداب سلوك مهنة المراجعة في ليبيا، واعترض مستجوب واحد فقط على تضمين القاعدة التي تنص على: الإفصاح على جميع التجاوزات التي تم اكتشافها إلى الجهات ذات العلاقة دون إخفاء أو تبرير، في حين لاقت القواعد التالية تحفظ من قبل بعض المستجوبين، دون أن يكون هناك اعتراض على تضمينها ضمن دليل آداب وسلوك مهنة المراجعة، إلا أن نسبة المتحفظين لم تصل إلى 30% من إجمالي الإجابات في أي قاعدة من قواعد هذا المحور، وهذه القواعد هي:

1- على المراجع التزام الشفافية بما لا يتعارض مع طبيعة عملية المراجعة عند التعامل مع العاملين بالمكتب والزملاء والعملاء.

2- عدم استخدام ألقاب أو إلحاق اسمه بخبرات لا يمتلكها أو يدعي مهارات لا يجيدها في سبيل الحصول على الأعمال أو رفع قيمة الأتعاب.

جدول رقم (9)

إجابات أسئلة الاستبيان المتعلقة بمحور النزاهة والشفافية

السؤال	لا		نعم		محايد		الإجمالي	
	العدد	%	العدد	%	العدد	%	العدد	%
1	0	0.00	41	91.11	4	8.89	45	100
2	1	2.22	35	77.78	9	20.00	45	100
3	0	0.00	44	97.78	1	2.22	45	100
4	0	0.00	45	100	0	0.00	45	100
5	5	11.11	33	73.33	7	15.56	45	100
الإجمالي	6	2.67	198	88.00	21	9.33	225	100

محور الدعاية والإعلان:

جاء في هذا المحور إحدى عشرة قاعدة أخلاقية أساسية حول الدعاية والإعلان (مصاغة في شكل أسئلة)، وكما يتضح من الجدول رقم (10) أن

المستجوبين اتفقوا بالإجماع على تضمين قاعدتين ضمن دليل آداب سلوك مهنة المراجعة في ليبيا وهي:

1- لا يجوز للعضو الممارس الحصول على عمل مهني بطريقة كاذبة أو مضللة أو خادعة أو مسيئة إلى سمعة المهنة سواء أكان ذلك بالإعلان أو بأي شكل آخر من طرق اجتذاب العملاء.

2- لا يجوز للمراجع العمل تحت اسم شركة مهنية يكون اسمها غير معتمد من الجهة المختصة أو يعطي معلومات خاطئة عن الشركة المهنية التي يعمل بها.

في حين لم تلق أربع قواعد القبول الكافي من قبل المستجوبين، حيث لم تتجاوز نسبة من أجابوا بضرورة تضمينها أياً منها في دليل آداب سلوك مهنة المراجعة 55.56% وهي:

1- يحظر الإيحاء إلى العملاء الحاليين أو المستقبليين بقدرته على التأثير على السلطات القضائية أو التنفيذية، وقدرته على تحقيق منافع مادية أو معنوية من خلال استخدام علاقته مع جهات حكومية أو جهات أخرى.

2- يحظر تقديم عروض إلى العملاء بشكل غير واضح يحقق من خلالها أتعاب أكبر من تلك المحددة في العروض.

3- يحظر تضمين العروض المقدمة إلى العملاء مبالغات في الخدمات التي يمكن توفيرها، أو ادعاءات بمؤهلات أو خبرات لا يملكها، أو تشويه أعمال الأعضاء الآخرين.

4- يحظر استخدام التحايل الجماعي للحصول على الأعمال من خلال تقديم عروض من مكاتب مختلفة بقيمة محددة تكفل حصول مكتب معين على العمل سواء كان ذلك بمقابل أو بدونه.

جدول رقم (10)

إجابات أسئلة الاستبيان المتعلقة بمحور الدعاية والإعلان

السؤال	لا		نعم		محايد		الإجمالي	
	العدد	%	العدد	%	العدد	%	العدد	%
1	0	0	45	100	0	0	45	100
2	1	2.22	42	93.33	2	4.44	45	100
3	1	2.22	43	95.56	1	2.22	45	100
4	17	37.78	25	55.56	3	6.67	45	100
5	21	46.67	20	44.44	4	8.89	45	100
6	21	46.67	24	53.33	0	0	45	100
7	22	48.89	20	44.44	3	6.67	45	100
8	1	2.22	36	80	8	17.78	45	100
9	1	2.22	35	77.78	9	20	45	100
10	0	0	45	100	0	0	45	100
11	0	0	43	95.56	2	4.44	45	100
الإجمالي	349	7.25	4001	83.09	465	9.66	900	100

في حين لاقت القواعد التالية تحفظ واعتراض من قبل بعض المستجوبين على تضمينها ضمن دليل آداب وسلوك مهنة المراجعة، إلا أن نسبة المتحفظون والمعترضون لم تصل إلى 30% من إجمالي الإجابات في أي قاعدة هذه قواعد هي:

1- يجوز للعضو أن يقوم بإبلاغ المجتمع بالخدمات المهنية التي يوفرها شريطة أن يكون الهدف إعلام المجتمع بطريقة موضوعية ويجب أن يكون الإعلان مهذباً، لائقاً، صادقاً، صريحاً، وبشكل مقبول، وباعتماد الهيئة المشرفة على المهنة.

2- يحظر على العضو أن يسلك كل ما من شأنه الحصول على عملاء عن طريق الإلحاح أو المضايقة أو الإكراه، أو باستخدام أسلوب يسئ للمهنة.

3- لا يجوز للعضو الممارس الحصول على عمل مهني عن طريق شخص آخر إذا كانت الجهود التي قام بها ذلك الشخص لا يجوز للعضو أصلاً القيام بها للحصول على العمل المهني.

4- لا يجوز له الدعاية لعملائه بمقابل أو بدونه.

5- يجب على المراجع التقيد بالمعايير الفنية والأنظمة ذات العلاقة فيما يخص شكل وظهور لوحة اسم المكتب، ولا يجوز له بأية حال من الأحوال أن يشير إلى علاقة المكتب بمكاتب مهنية دولية ما لم تكن هذه العلاقة علاقة ارتباط فعلية وليست شكلية.

محور الاستقلالية:

جاء في هذا المحور عشرون قاعدة أخلاقية أساسية حول استقلالية المراجع الخارجي (مصاغة في شكل أسئلة)، وكما يتضح من الجدول رقم (11) أن المستجوبين لم يكون هناك إجماع على تضمين كل القواعد الواردة بهذا المحور ضمن دليل آداب سلوك مهنة المراجعة في ليبيا، إلا أن هناك قواعد كانت نسبة قبولها عالية وهي:

1- على المراجع أن يمتنع عن مراجعة الشركات والمؤسسات التي يكون شريكاً فيها أو قريباً إلى الدرجة الثانية لأحد المؤسسين أو أحد أعضاء مجلس الإدارة أو أحد كبار الموظفين المؤثرين على عملية المراجعة.

2- على المراجع أن يمتنع عن مراجعة الشركات والمؤسسات إذا كان زوجاً (زوجةً) لأحد الشركاء بالشركة أو لأحد كبار موظفيها أو لأحد أعضاء مجلس الإدارة.

3- على المراجع أن يمتنع عن مراجعة الشركات والمؤسسات التي يساهم في تأسيسها أو التي يكون عضواً في مجلس إدارتها.

4- على المراجع أن يمتنع عن مراجعة الشركات والمؤسسات التي يكون شريكاً لأحد موظفيها أو لأحد كبار الشركاء فيها أو شريكاً للشركة نفسها.

5- على المراجع أن يمتنع عن مراجعة الشركات والمؤسسات التي يكـــون وصـــياً على تركة لها حصة في تلك الشركات والمؤسسات.

6- على المراجع أن يمتنع عن مراجعة الشركات أو الهيئات إذا كان مقترضاً منها أو من أحد مديريها أو أعضاء مجلس إدارتها أو مساهميها ذوي الشأن.

7- على المراجع أن يمتنع عن مراجعة الشركات والمؤسسات التي كان موظفاً سابقاً لديها في وظيفة قيادية وذلك عندما تغطي فترة المراجعة الفترة التـــي كـــان العـــضو الممارس موظفاً فيها.

8- على المراجع أن يمتنع عن قبول تفويض بممارسة صلاحيات العميل.

9- على المراجع الامتناع عن الاحتفاظ بأصول العميل إلا في الحدود التي يتطلبها العمل.

10- يجب أن لا يقوم المراجع بإعداد وثائق أساسية للعميل، أو إعداد معلومات للعميـــل في أي شكل، أو توثيق عمليات العميل، أو القيام بأية أعمال تؤثر على عملية المراجعة.

11- على المراجع أن يمتنع عن تأييد آراء العميل أو الدفاع عنهـــا لـــدى الـــسلطات القضائية أو المهنية، إلا في حال إنها ذات علاقة بعملية المراجعة.

جدول رقم (11)

إجابات أسئلة الاستبيان المتعلقة بمحور الاستقلالية

السؤال	لا		نعم		محايد		الإجمالي	
	العدد	%	العدد	%	العدد	%	العدد	%
1	0	0.00	44	97.78	1	2.22	45	100
2	1	2.22	43	95.56	1	2.22	45	100
3	1	2.22	42	93.33	2	4.44	45	100
4	5	11.11	26	57.78	14	31.11	45	100
5	1	2.22	41	91.11	3	6.67	45	100
6	4	8.89	34	75.56	7	15.56	45	100

السؤال	لا		نعم		محايد		الإجمالي	
	العدد	%	العدد	%	العدد	%	العدد	%
7	4	8.89	37	82.22	4	8.89	45	100
8	10	22.22	25	55.56	10	22.22	45	100
9	4	8.89	39	86.67	2	4.44	45	100
10	8	17.78	30	66.67	7	15.56	45	100
11	3	6.67	34	75.56	8	17.78	45	100
12	9	20.00	29	64.44	7	15.56	45	100
13	4	8.89	28	62.22	13	28.89	45	100
14	0	0.00	44	97.78	1	2.22	45	100
15	9	20.00	30	66.67	6	13.33	45	100
16	2	4.44	41	91.11	2	4.44	45	100
17	4	8.89	41	91.11	0	0.00	45	100
18	14	31.11	23	51.11	8	17.78	45	100
19	15	33.33	20	44.44	10	22.22	45	100
20	13	28.89	17	37.78	15	33.33	45	100
الإجمالي	111	12.33	668	74.22	121	13.44	900	100

أما القواعد التالية فقد كانت نسبة قبولها منخفضة، وهي:

1- على المراجع أن يمتنع عن مراجعة الشركات والمؤسسات التي يستثمر فيها أحد زملائه في المكتب أموالاً ذات شأن بالنسبة لهم خلال فترة مراجعته.

2- على المراجع أن يمتنع عن مراجعة الشركات التي تمارس أنشطة تجارية ذات علاقة مباشرة بأنشطة شركات يكون المراجع عضواً في مجلس إدارتها.

3- على المراجع أن يمتنع عن مراجعة المؤسسات التي يتفاوض معها من أجل العمل لديها.

4- على المراجع أن يمتنع عن قبول توصيات وأراء العميل فيما يخص عملية المراجعة.
5- على المراجع أن يمتنع عن قبول رفع تقارير بدلاً من الإدارة إلى المختصين في الشركة.
6- على المراجع أن يمتنع عن قبول الإشراف على موظفي العميل في أعمالهم الاعتيادية.
7- الامتناع غلى مراجعة القوائم المالية إذا كان المراجع قدم خدمات استشارية خلال الفترة التي تغطيها تلك القوائم.
8- الامتناع عن تقديم خدمات استشارية خلال قيامه بعملية المراجعة.
9- عدم القبول بالاستمرار في مراجعة بيانات العملية لفترة طويلة.

وبخصوص آليات تنفيذ قواعد آداب سلوك مهنة المراجعة.

عرضنا في هذه الدراسة مجموعة من المقترحات بشأن الجهة التي تشرف على تطبيق قواعد آداب سلوك مهنة المراجعة في شكل أسئلة على المستجوبين وجاءت الإجابات متباينة كما يوضح الجدول رقم (12) إلا أن أكثر البدائل قبولاً من قبل المستجوبين كان تأسيس هيأة من داخل المهنة وفي إطار النقابة العامة للمحاسبين والمراجعين القانونيين الليبيين تقوم بالإشراف على تطبيق التشريعات المتعلقة بآداب سلوك المهنة. بنسبة قبول 80% من إجمالي المستجوبين يليه في الترتيب البديل الذي ينص على ان يتم الإشراف على تطبيق التشريعات المتعلقة بآداب سلوك المهنة من قبل هيأة مشتركة من السلطة التنفيذية متمثلة في وزارة المالية وديوان المحاسبة ونقابة المحاسبين معا.

ويتضح تمسك المستجوبون بضرورة أن يكون هناك دور لنقابة المحاسبين والمراجعين الليبيين رغم ضعف أدائها في الفترة الماضية وغيابها عن الإشراف الفعلي على المهنة.

باقي البدائل لم تجد القبول لدي المستجوبين فلم تزيد نسبة الموافقة في أيٍ منها عن نسبة 37.78% من إجمالي عدد المستجوبين وهي مرتبة حسب درجة القبول تنازلياً على النحو التالي:

1- يتم الإشراف على تطبيق التشريعات المتعلقة بآداب سلوك المهنة من قبل هيأة مشتركة من السلطة التنفيذية متمثلة في وزارة المالية ونقابة المحاسبين معا.

2- ديوان المحاسبة هو من يفترض أن يتولى مهمة الإشراف على تطبيق التشريعات المتعلقة بآداب سلوك المهنة.

3- نقابة المحاسبين والمراجعين القانونيين الليبيين بوضعها الحالي هي أفضل من يضمن تطبيق التشريعات المتعلقة بآداب سلوك المهنة.

4- يتم الإشراف على تطبيق التشريعات المتعلقة بآداب وسلوك المهنة من قبل هيأة مشتركة من السلطة التنفيذية وديوان المحاسبة معا.

5- السلطة التنفيذية للدولة متمثلة في وزارة المالية هي من يستطيع ضمان تطبيق التشريعات المتعلقة بآداب وسلوك المهنة.

جدول رقم (12)

إجابات أسئلة الاستبيان المتعلقة بمحور آليات تطبيق القواعد

السؤال	لا		نعم		محايد		الإجمالي	
	العدد	%	العدد	%	العدد	%	العدد	%
1	22	48.89	12	26.67	11	24.44	45	100
2	4	8.89	36	80	5	11.11	45	100

السؤال	لا		نعم		محايد		الإجمالي	
	العدد	%	العدد	%	العدد	%	العدد	%
3	23	51.11	9	20	13	28.89	45	100
4	19	42.22	13	28.89	13	28.89	45	100
5	14	31.11	17	37.78	14	31.11	45	100
6	16	35.56	11	24.44	18	40	45	100
7	11	24.44	28	62.22	6	13.33	45	100

وتم عرض بعض الإجراءات التي يرى الباحثان أنها قد تساعد على تحسين وضع آداب سلوك مهنة المراجعة في ليبيا على المستجوبين في شكل أسئلة للوقوف على مدي موافقتهم عليها والجدول رقم (13) يلخص إجاباتهم، وكانت الإجراءات التالية أكثرها قبولاً إذ تعدت نسبة القبول في كل منها 93%.

1- يتم إعداد دليل آداب سلوك المهنة بشكل واضح يراعى فيه خصوصية البيئة الليبية ويصدر بشكل رسمي ويوزع على أعضاء النقابة.

2- يتم اتخاذ إجراءات عقابية بشأن الأعضاء غير الملتزمين بآداب سلوك المهنة حسب درجة عدم الالتزام وقد تصل العقوبة درجة الفصل من النقابة ومنع مزاولة النشاط للعضو غير الملتزم بالكلية.

3- يتم إصدار نشرات دورية توزع على الأعضاء تبين كل ما يستجد بخصوص آداب سلوك المهنة والقرارات الصادرة بخصوص المخالفين.

في حين جاءت باقي الإجراءات على الترتيب التالي من حيث القبول مع العلم أن نسبة القبول لم تقل في أيٍ منها عن 75%:

1- تقام دورات إلزامية للمتقدمين للحصول على عضوية نقابة المحاسبين والمراجعين الليبية توزع فيها اللوائح الخاصة بممارسة العمل المهني وتشرح من قبل متخصصون ولا تمنح العضوية إلا لمن يجتاز هذه الدورات بنجاح.

2- توضع لوائح تبين الإجراءات الخاصة بتقييم مدى التزام العضو بآداب سلوك المهنة وتوزع على الأعضاء بشكل إلزامي مقابل رسم محدد.

3- اعتماد برنامج مراجعة النظير في مراقبة الالتزام بآداب سلوك المهنة.

4- يتم التأكد من البيانات الواردة في النموذج المذكور في البند السابق من قبل لجان تشكل من قبل الهيأة المشرفة على التقيد بآداب سلوك المهنة.

5- يتم إعداد تقرير من قبل اللجان المذكورة في البند السابق عن كل مراجع خارجي عضو في نقابة المحاسبين والمراجعين الليبيين وبشكل منفصل يوضح مدى التزامه بآداب سلوك المهنة.

6- يصنف المراجعين دورياً حسب مدى التزامهم بآداب وسلوك المهنة.

7- يعلن التصنيف المذكور في البند السابق على أعضاء النقابة مع حق العضو في الاعتراض على تصنيفه.

8- إلزام المراجعون بتقديم معلومات بشكل دوري ووفقاً لنموذج معد مسبقاً من قبل الجهة المشرفة على التقيد بآداب سلوك المهنة يبين هذا النموذج مدى التزام المراجع الخارجي بآداب وسلوك المهنة.

جدول رقم (13)

إجابات أسئلة الاستبيان فيما يتعلق ببعض الإجراءات التي تدعم آداب سلوك المهنة

السؤال	لا		نعم		محايد		الإجمالي	
	العدد	%	العدد	%	العدد	%	العدد	%
8	1	2.22	44	97.78	0	0	45	100
9	0	0	38	84.44	7	15.56	45	100
10	2	4.44	34	75.56	9	20	45	100
11	0	0	37	82.22	8	17.78	45	100
12	0	0	37	82.22	8	17.78	45	100
13	3	6.67	35	77.78	7	15.56	45	100
14	1	2.22	34	75.56	10	22.22	45	100
15	0	0	44	97.78	1	2.22	45	100
16	1	2.22	38	84.44	6	13.33	45	100
17	1	2.22	40	88.89	4	8.89	45	100
18	0	0	42	93.33	3	6.67	45	100
الإجمالي	118	14.57	549	67.78	143	17.65	810	100

النتائج والتوصيات

أولاً: النتائج:

1- هناك نوع من الشعور بالحاجة إلى وضع قواعد تضبط السلوك المهني للمراجعين في ليبيا، حيث تبين ان 86.19% من إجمالي عدد الإجابات جاءت بالموافقة على تضمين البنود المذكورة في أسئلة الاستبيان ضمن دليل آداب سلوك مهنة المراجعة في ليبيا.

2- توافق المراجعون الذين شملتهم عينة الدراسة حول محاور دليل آداب سلوك المهنة وبالنظر إلى المحاور بشكل منفرد نجد أنها جاءت بالترتيب التالي من حيث الموافقة على القواعد التي يتضمنها كل محور.

أولاً	المصداقية	96%
ثانياً	الموضوعية	95.56%
ثالثاً	الكفاءة والعناية المهنية	94.67%
رابعاً	المسؤولية اتجاه العملاء	94.22%
خامساً	الأمانة والاستقامة	92.10%
سادساً	المسؤولية اتجاه الزملاء	88.28%
سابعاً	النزاهة والشفافية	88%
ثامناً	الدعاية والإعلان	76.36%
تاسعاً	الاستقلالية	74.22%

3- يرى المراجعون الذين شملتهم الدراسة أن أفضل آلية لمتابعة تطبيق قواعد آداب سلوك المهنة هي تأسيس هيأة من داخل المهنة وفي إطار نقابة المحاسبين والمراجعين الليبيين تقوم بالإشراف على تطبيق التشريعات المتعلقة بآداب سلوك

المهنة، وهذا يعطينا مؤشر على رفض المراجعون في ليبيا تدخل أي جهة من خارج المهنة في تنظيم المهنة والإشراف عليها.

4- وافق المراجعون الذين شملتهم الدراسة على تطبيق بعض الإجراءات المقترحة في الدراسة والتي شملت:

أ- إعداد دليل آداب سلوك المهنة بشكل واضح يراعى فيه خصوصية البيئة الليبية ويصدر بشكل رسمي، وبحيث يكون متاح لكل المراجعين المسجلين في نقابة المحاسبين والمراجعين الليبيين.

ب- اتخاذ إجراءات عقابية بشأن الأعضاء غير الملتزمين بآداب سلوك المهنة حسب درجة عدم الالتزام وقد تصل العقوبة إلى درجة الفصل من النقابة ومنع مزاولة النشاط للعضو غير الملتزم بالكلية.

ج- إصدار نشرات دورية توزع على الأعضاء تبين كل ما يستجد بخصوص آداب سلوك المهنة والقرارات الصادرة بخصوص المخالفين.

د- إقامة دورات إلزامية للمتقدمين للحصول على عضوية نقابة المحاسبين والمراجعين الليبيين، توزع فيها اللوائح الخاصة بممارسة العمل المهني وتشرح من قبل متخصصين، ولا تمنح العضوية إلا لمن يجتاز هذه الدورات بنجاح.

هـ- وضع لوائح تبين الإجراءات الخاصة بتقييم مدى التزام العضو بآداب سلوك المهنة، وتوزع على الأعضاء بشكل إلزامي مقابل رسم محدد.

و- اعتماد برنامج مراجعة النظير في مراقبة الالتزام بآداب سلوك المهنة.

ز- يصنف المراجعين دورياً حسب مدى التزامهم بآداب سلوك المهنة، ويعلن التصنيف على أعضاء النقابة مع حق العضو في الاعتراض على تصنيفه.

ح- إلزام المراجعين بتقديم معلومات بشكل دوري ووفقاً لنموذج معد مسبقاً من قبل الجهة المشرفة على التقيد بآداب سلوك المهنة يبين هذا النموذج مدى التزام المراجع الخارجي بآداب سلوك المهنة.

ط- يتم التأكد من البيانات الواردة في النموذج المذكور في البند السابق من قبل لجان تشكل من قبل الهيأة المشرفة على التقيد بآداب سلوك المهنة.

ي- يتم إعداد تقرير من قبل اللجان المذكورة في البند السابق عن كل مراجع خارجي عضو في نقابة المحاسبين والمراجعين الليبيين وبشكل منفصل يوضح مدى التزامه بآداب سلوك المهنة.

ثانياً: التوصيات:

بناءً على النتائج التي توصلت اليها الدراسة يوصي الباحثان بالتالي:

1- إعادة هيكلة نقابة المحاسبين والمراجعين الليبيين بما يكفل قيامها بدورها في الإشراف على المهنة بشكل يضمن رفعة المهنة وحصر ممارستها على أصحاب الكفاءة والأمانة والنزهة.

2- إعادة النظر في القوانين التي تنظم المهنة على أن يكون ذلك بمشاركة كل الإطراف ذات العلاقة بمهنة المحاسبة والمراجعة من خلال عقد المؤتمرات والندوات، وبحيث تتاح فرصة المشاركة فيها لجميع الأطراف وتكون توصياتها أساس لتعديل القوانين والتشريعات، ولا يكون تعديل تلك التشريعات بقرارات فوقية لا تراعي وجهات نظر أصحاب المصالح في إجراء هذا التعديل.

3- العمل على تكوين لجنة مختصة من داخل النقابة للعمل على وضع دليل لآداب سلوك المهنة والإشراف على تنفيذه.

4- الاستعانة بالمنظمات المهنية والأكاديمية بالدول الأجنبية والتي تتميز بوجود هياكل وتشريعات متميزة في مجال المحاسبة والمراجعة، والاستفادة منها في مجال الاستشارات والتدريب.

المراجع

1- السعد، صالح بن عبد الرحمن، العوامل المؤثرة على السلوك الأخلاقي في بيئة المراجعة السعودية: دراسة ميدانية استكشافية، مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية بجامعة الإسكندرية مجلد 48، العدد 1، 2011.

2- المطيري، عبدالرحمن مخلد، قواعد سلوك وآداب مهنة التدقيق وأثرها على جودة عملية التدقيق في الشركات الصناعية الكويتية، رسالة ماجستير غير منشورة، جامعة الشرق الأوسط، الأردن، 2012.

3- القاجيجي، محمود مصطفى، قواعد السلوك المهني لمراجعي الحسابات، دراسة مقارنة مقارنة بين التطبيقات الليبية والعربية والدولية، رسالة ماجستير غير منشورة، أكاديمية الدراسات العليا، طرابلس، 2002.

4- الزناتي، مليود خليفة، إطار مقترح لأخلاق ممارسة مهنة المراجعة في البيئة الليبية، رسالة ماجستير غير منشورة، أكاديمية الدراسات العليا، طرابلس، 2008.

5- العماري، لمياء علي، مدى التزام مراجعي الحسابات بقواعد السلوك المهني، دراسة ميدانية على مدينة طرابلس، رسالة ماجستير غير منشورة، كلية الاقتصاد جامعة طرابلس،2008.

6- بن غربية، سالم وبالخير أحمد، معايير المراجعة وقواعد السلوك المهني في ليبيا، مجلة البحوث الاقتصادية، العدد الأول، مركز البحوث الاقتصادية، بنغازي، 1988.

7- جربوع، يوسف، مراجعة الحسابات بين النظرية والتطبيق، مؤسسة الوراق للنشر والتوزيع، الأردن، 2009.

8- صيام، وليد زكريا وأبو حميد، محمود فؤاد، مدى التزام مراجعي الحسابات في الأردن بقواعد السلوك المهني، مجلة جامعة الملك عبد العزيز: الاقتصاد والتجارة، المجلد 20، العدد الثاني، 2006.

9- عبد العال، محمود بكر، مدى التزام مراجعي الحسابات بأخلاقيات وقواعد السلوك المهني (دراسة تطبيقية على شركات ومكاتب المراجعة في قطاع غزة)، رسالة ماجستير غير منشورة،الجامعة الإسلامية، غزة، 2015.

10- قانون رقم (116) لسنة 1973 بشأن تنظيم مهنة المحاسبة والمراجعة.

11- International Ethics Standards Board for Accountants, Handbook of the Code of Ethics for Professional Accountants. New York: International Federation of Accountants (IFAC), 2013.

12- American Institute of Certified Public Accountants. Code of Professional Conduct and Bylaws. New York, United States of America, (AICPA), 2013.

13- Felipe, et. al, The Auditor's Ethical Responsibility: An Exploratory Study on the Perception of the Independent Auditors and Educators, Journal of Academy of Business and Economics, Vol. 12, No. 1, 2012.

14- Ussahawanitchakit, Relationships among Audit ethics, Audit Morality and Audit Quality of Certified Public Accountants (CPAs) In Thailand. Journal of Academy of Business and Economics, Vol. 12, No. 4, 2012.

15- George.D. Anderson and Rebert.C. Ellyson, Restructuring professional Standards:The Anderson report, Journal Accountancy,2006.

16- Deft Richard, Management, South- Western Gollege Publishing Co. Canada, 200