

جامعة بنغازي

كلية الاقتصاد

قسم المحاسبة

مدى استجابة مهنة المحاسبة والمراجعة في ليبيا لمتطلبات منظمة التجارة العالمية

إعداد

زينب عبد المجيد الصديق بن اسماعيل

بكالوريوس محاسبة – كلية الاقتصاد

جامعة بنغازي – فصل الخريف 2003 م

تحت إشراف

د. قاسم شرح البال صالح عزوز

رسالة مقدمة إكمالاً لمتطلبات الحصول على درجة الإجازة العالية (الماجستير) في

المحاسبة كلية الاقتصاد – جامعة بنغازي

خريف/2011 م

بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ

يُوسُفُ أَيُّهَا الصِّدِّيقُ أَفْتِنَا فِي سَبْعِ بَقَرَاتٍ سِمَانٍ
يَأْكُلُهُنَّ سَبْعُ عِجَافٍ وَسَبْعِ سُنبُلَاتٍ خُضْرٍ وَأُخَرَ
يَابِسَاتٍ لَعَلِّي أَرْجِعُ إِلَى النَّاسِ لَعَلَّهُمْ يَعْلَمُونَ {46}
قَالَ تَزْرَعُونَ سَبْعَ سِنِينَ دَأْبًا فَمَا حَصَدْتُمْ فَذَرُوهُ فِي
سُنْبُلِهِ إِلَّا قَلِيلًا مِمَّا تَأْكُلُونَ {47} ثُمَّ يَأْتِي مِنْ بَعْدِ
ذَلِكَ سَبْعُ شِدَادٍ يَأْكُلْنَ مَا قَدَّمْتُمْ لَهُنَّ إِلَّا قَلِيلًا مِمَّا

تُحْصِنُونَ {48}

سورة يوسف الآية (46)

الإهداء

إلى كل تضحية في سبيل إنجاز
ثورة 17 فبراير المباركة

الذين ضحوا بأرواحهم، إلى الشهداء رحمهم الله
وأسكنهم فسيح جناته

كل قطرة دم بذلت وأريقت، إلى الجرحى
عفاهم الله وشفاهم

كل مجهود مادي أو معنوي
جزى الله أصحابه خيراً

الشعب الليبي البطل
لصبره ومعاناته وتضحياته

الدول والشعوب الشقيقة والصديقة
لمسانعتهم ودعمهم ومؤزراتهم

أهدي هذا العمل المتواضع

الشكر والتقدير

الحمد لله رب العالمين والصلاة والسلام على خاتم الأنبياء والمرسلين سيدنا محمد صلَّ الله عليه وسلم وعلى آله وصحبه أجمعين ومن تبعهم بإحسان إلى يوم الدين.

يسرني أن أتقدم بجزيل الشكر والتقدير إلى أستاذي الفاضل الدكتور قاسم شرح البال صالح عزوز ، وذلك لتفضله بالإشراف على هذه الرسالة، ولما قدمه لي من آراء وتوجيهات علمية سديدة ومتابعة مستمرة لإرساء دعائم هذه الرسالة وإظهارها بالصورة الحالية. كما أتوجه بالشكر والإمتنان إلى والدي الأستاذ / عبد المجيد يوسف الصديق لاهتمامه ومتابعته لي والذي كان لي عوناً في كل وقت.

كما أتقدم بالشكر والتقدير للدكتور/ نصر صالح محمد بقبول هذه الرسالة كمتحن خارجي لها.

كما أتقدم بالشكر والتقدير للدكتور/ إدريس عبد السلام إشتيوي بقبول هذه الرسالة كمتحن داخلي لها.

وأتقدم بالشكر والتقدير إلى الدكتور/ عبد الغفار المنفي والأستاذ/ المهدي العوامي على ماقدماه لي لي من مساعدة فيما يخص الجانب الإحصائي واللغوي.

كما أتوجه بالشكر والتقدير إلى جميع أعضاء هيئة التدريس والمعيرين وطلبة الدراسات العليا كلية الاقتصاد – جامعة بنغازي، وجميع العاملين بكل من المكتبة المركزية، مكتبة كلية الاقتصاد وقسم الدراسات العليا – كلية الاقتصاد – جامعة بنغازي، ومركز البحوث الاقتصادية على ماأبدوه من تعاون طوال فترة إعداد الدراسة.

وأتوجه في هذا المقام بأسمى آيات الحب والتقدير والعرفان إلى والدي ووالدتي أطال الله في عمرهما وزوجي وجميع أفراد أسرتي وصديقاتي على تشجيعهم المستمر لي خلال فترة الدراسة، سائلة الله عز وجل أن يجزيهم عني خير الجزاء.

وبارك الله في كل من مد لي يد العون أثناء مراحل دراستي ولو بكلمة طيبة أو تشجيع صادق ولم يتسع المجال لذكر أسمائهم.

الباحثة

قائمة المحتويات

الصفحة	البيان	الدليل
أ	الآية القرآنية	
ب	الإهداء	
ج	الشكر والتقدير	
د	قائمة المحتويات	
هـ	قائمة الجداول	
و	ملخص الدراسة	
1	الفصل الأول / الإطار العام للدراسة	1
2	مقدمة	1-1
4	الدراسات السابقة	2-1
8	مشكلة الدراسة	3-1
10	أهداف الدراسة	4-1
10	أهمية الدراسة	5-1
10	حدود الدراسة	6-1
11	فرضيات الدراسة	7-1
11	منهجية الدراسة	8-1
12	الجانب النظري	1-8-1
12	الجانب العملي	2-8-1
12	وسيلة جمع البيانات	1-2-8-1
13	مجتمع وعينة الدراسة	2-2-8-1
13	تحليل البيانات	3-2-8-1
14	تقسيمات الدراسة	9-1
15	الفصل الثاني/ماهية منظمة التجارة العالمية	2
16	مقدمة	1-2
17	نشأة منظمة التجارة العالمية	2-2

الصفحة	البيان	الدليل
19	تعريف منظمة التجارة العالمية	3-2
20	تجارة السلع (GATT)	1-3-2
21	تجارة الخدمات (GATS)	2-3-2
21	اتفاقية حقوق الملكية الفكرية ذات الأثر على التجارة (TRIPS)	3-3-2
22	اتفاقية الجوانب التجارية لإجراءات الاستثمار المتعلقة بالتجارة الدولية (TRIMS)	4-3-2
22	الجات 1947 ومنظمة التجارة العالمية	4-2
24	أهداف منظمة التجارة العالمية	5-2
25	مهام منظمة التجارة العالمية	6-2
26	الهيكل التنظيمي للمنظمة	7-2
27	آلية عمل أجهزة المنظمة	8-2
27	العضوية في المنظمة	9-2
28	عضوية الأقطار العربية في المنظمة	10-2
29	ملخص الفصل	11-2
30	الفصل الثالث / الاتفاقية العامة للتجارة في الخدمات	3
31	مقدمة	1-3
31	تصنيف الأنشطة الخدمية في اتفاقية الجاتس	2-3
35	الإطار العام لمبادئ اتفاقية الجاتس وعلاقتها بمهنة المحاسبة والمراجعة	3-3
37	اتفاقية الجاتس وتنظيم مهنة المحاسبة والمراجعة	4-3
38	الضوابط والإرشادات الخاصة بمهنة المحاسبة والمراجعة	5-3
40	الاعتراف المتبادل بالمؤهلات المهنية في ظل الاتفاقية العامة للتجارة في الخدمات (GATS)	6-3
40	أهمية الاعتراف بالمؤهلات المهنية في مجال المحاسبة	7-3
41	المتطلبات الأساسية للانضمام إلى منظمة التجارة العالمية	8-3

الصفحة	البيان	الدليل
47	ملخص الفصل	9-3
49	الفصل الرابع/ مهنة المحاسبة وتجارب بعض الدول	4
50	مقدمة	1-4
50	التنظيم المحاسبي	2-4
52	مهنة المحاسبة	3-4
55	الربط بين مهنة المحاسبة والتعليم المحاسبي	4-4
57	المعايير المحاسبية	5-4
58	نماذج بناء وإرساء المعايير المحاسبية	6-4
67	مهنة المحاسبة والمراجعة في مصر	7-4
69	مهنة المحاسبة والمراجعة في المملكة العربية السعودية	8-4
72	مهنة المحاسبة والمراجعة في ليبيا	9-4
84	دور التنظيمات المهنية	1-9-4
88	الخدمات المحاسبية وأداء مكاتب المحاسبة والمراجعة	2-9-4
90	التعليم المحاسبي	3-9-4
92	ملخص الفصل	10-4
93	الفصل الخامس / تحليل البيانات واختبار الفروض	5
94	مقدمة	1-5
94	فرضيات الدراسة	2-5
95	منهجية الدراسة	3-5
96	مجتمع وعينة الدراسة	4-5
97	أسلوب جمع البيانات	5-5
100	ردود المشاركين	6-5

الصفحة	البيان	الدليل
101	تحليل البيانات	7-5
101	أسلوب الاحصاء الوصفي	1-7-5
101	أسلوب الاحصاء الاستدلالي(الاستنتاجي)	2-7-5
102	تحليل البيانات العامة	3-7-5
102	المؤهل العلمي	1-3-7-5
103	المهنة	2-3-7-5
103	عدد سنوات الخبرة	3-3-7-5
104	تحليل البيانات الخاصة باختبار الفروض الفرعية	2-5-5
104	ضرورة وجود تعديلات في القوانين المنظمة للمهنة	1-2-5-5
112	دور نقابة المحاسبين والمراجعين في تنظيم وتطوير المهنة	2-2-5-5
114	التعليم المحاسبي وعلاقته بمهنة المحاسبة والمراجعة	3-2-5-5
118	أداء المكاتب المحلية و دخول المكاتب الأجنبية	4-2-5-5
120	اختبار الفرضيات	5-7-5
122	اختبار الفرضية الفرعية الأولى	1-5-7-5
123	اختبار الفرضية الفرعية الثانية	2-5-7-5
124	اختبار الفرضية الفرعية الثالثة	3-5-7-5
125	اختبار الفرضية الفرعية الرابعة	4-5-7-5
125	اختبار الفرضية الرئيسية	6-7-5
128	الفصل السادس/ النتائج والتوصيات	6
129	مقدمة	1-6
129	نتائج الدراسة	2-6
132	توصيات الدراسة	3-6
134	قائمة المراجع	
	الملاحق	

قائمة الجداول

الصفحة	البيان	رقم دليل الجدول
63	المقارنة بين مهنة المحاسبة والمراجعة في الولايات المتحدة وبريطانيا وألمانيا	1-4
72	الأحكام والقواعد المحاسبية في القانون التجاري الليبي لسنة 1953	2-4
80	نصوص القانون 23 لسنة 2010 الخاصة بمهنة المحاسبة والمراجعة	3-4
96	أعداد كل فئة من فئات العينة	1-5
100	الاستثمارات الموزعة والمجموعة والمفرغة	2-5
102	توزيع المشاركين حسب المؤهل العلمي	3-5
103	توزيع المشاركين حسب المهنة	4-5
103	توزيع المشاركين حسب عدد سنوات الخبرة	5-5
104	ضرورة تعديل القوانين المنظمة للمهنة	6-5
105	تحقيق النقابة لبعض الأهداف	1-6-5
107	التعديلات اللازمة للقوانين المنظمة للمهنة	2-6-5
110	جدول تفصيلي لتحقيق النقابة لبعض الأهداف	3-6-5
110	جدول تفصيلي للتعديلات اللازمة للقوانين المنظمة للمهنة	4-6-5
111	عضوية المجلس الوطني المقترح	5-6-5
112	دور المنظمات المهنية في الإشراف على المهنة	7-5
114	تطور التعليم المحاسبي وعلاقته بالمهنة	8-5
118	مكاتب المحاسبة والمراجعة ودخول المكاتب الأجنبية	9-5
119	المنافسة بين المكاتب المحلية والمكاتب الأجنبية	1-9-5
122	اختبار الفرضيات الفرعية	10-5
122	اختبار (t-test) للفرضيات الفرعية	11-5
126	ملخص نتائج اختبار الفرضيات الأربعة	12-5

ملخص الدراسة

قُبلت ليبيا كعضو مراقب في منظمة التجارة العالمية بتاريخ 2004/7/24، وهي الآن في مرحلة إعداد بروتوكول الانضمام النهائي للمنظمة واتفاقياتها وخاصة مايتعلق منها بالخدمات المحاسبية (GATS)، والذي سيؤدي إلى نوعين من التحديات: الأول هو الدخول تحت مظلة أنظمة وقوانين وتشريعات المنظمة، مما يؤدي إلى إحداث آثار جوهرية على طبيعة ومكونات وآلية تنظيم مهنة المحاسبة والمراجعة في ليبيا. الأمر الذي سيحدث تغيرات رئيسية ينبغي البدء في وضع الأهداف والخطط لمعالجتها. أما الثاني، فإنه سيحدث آثار جوهرية ونقله نوعية في طبيعة ومتطلبات ممارسة مهنة المحاسبة والمراجعة في ليبيا، وكلاهما سيؤدي إلى ضرورة الوقوف أمام تلك التحديات ومحاولة التماشي معها لا التصدي لها.

وتهدف الباحثة من خلال هذه الدراسة إلى التعرف على مدى توافر الركائز الأساسية لمهنة المحاسبة والمراجعة في التنظيم الحالي للمهنة في ليبيا و دور المحاسبين والمراجعين في ليبيا في تهيئة وتطوير واقعهم المهني لمواجهة تحديات الانضمام لمنظمة التجارة العالمية. ومن أجل الوصول إلى هذين الهدفين، اعتمدت الباحثة على الأسلوب الاستنباطي والاستقرائي، حيث أُستُخدم الأسلوب الاستنباطي لصياغة فرضيات الدراسة، في حين أُستخدم الأسلوب الاستقرائي في الجانب العملي لهذه الدراسة. وعليه فقد وضعت فرضية رئيسية واحدة وأربع فرضيات فرعية صيغت على الوجه التالي:

الفرضية الرئيسية للدراسة:

H0: " لا تتوفر في مهنة المحاسبة والمراجعة في ليبيا المتطلبات الأساسية للانضمام إلى منظمة التجارة العالمية".

الفرضية الفرعية الأولى:

H01: " يوجد ضرورة لتعديل القوانين المنظمة لمهنة المحاسبة والمراجعة في ليبيا في ظل الانضمام إلى منظمة التجارة العالمية"

الفرضية الفرعية الثانية:

H02: "لا يوجد للمنظمات المهنية في ليبيا دور في الإشراف والرقابة على مهنة المحاسبة والمراجعة"

الفرضية الفرعية الثالثة:

H03: "لا توجد علاقة بين تطور التعليم المحاسبي ومهنة المحاسبة والمراجعة في ليبيا"

الفرضية الفرعية الرابعة:

H04: "يؤثر دخول مكاتب المحاسبة والمراجعة الأجنبية على مكاتب المحاسبة والمراجعة المحلية في ليبيا".

وقد اختبرت الفرضيات الفرعية باستخدام اختبار (t-test)، وبناءً على نتيجة الاختبار

الإحصائي لفرضيات الدراسة، فقد أمكن التوصل إلى النتائج الآتية:

1. تبين من خلال الاختبار الإحصائي للفرضية الفرعية الأولى، أنه يوجد ضرورة لتعديل القوانين

المنظمة لمهنة المحاسبة والمراجعة في ليبيا في ظل الانضمام إلى منظمة التجارة العالمية.

2. بينت نتائج الاختبار الإحصائي للفرضية الفرعية الثانية، أنه يوجد للمنظمات المهنية في ليبيا دور

في الإشراف والرقابة على مهنة المحاسبة والمراجعة.

3. بينت نتائج الاختبار الإحصائي للفرضية الفرعية الثالثة، أنه لا توجد علاقة بين تطور التعليم المحاسبي ومهنة المحاسبة والمراجعة في ليبيا.

4. بينت نتائج الاختبار الإحصائي للفرضية الفرعية الرابعة، أن دخول المكاتب الأجنبية يؤثر على مكاتب المحاسبة والمراجعة المحلية في ليبيا.

ومن هذه النتائج يمكن أن نستنتج أنه تتوافر في مهنة المحاسبة والمراجعة في ليبيا المتطلبات الأساسية للانضمام إلى منظمة التجارة العالمية. وعليه فإن الباحثة تقترح مجموعة من التوصيات:

1. إعادة هيكلة تنظيم مهنة المحاسبة والمراجعة في ليبيا بما يكفل إحداث التطوير اللازم لمواكبة متطلبات وتحديات الانضمام لمنظمة التجارة العالمية.

2. يجب على المحاسبين والمراجعين الليبيين تأهيل أنفسهم تأهيلاً ذاتياً لزيادة خبراتهم للسمود أمام منافسة المكاتب الأجنبية.

3. تطوير المناهج المحاسبية ومفرداتها لتحديثها وتغطيتها لأحدث المستجدات وإعادة النظر في أساليب التدريس الجامعي.

الفصل الأول:

الإطار العام للدراسة

1-1 مقدمة:

شهدت السنوات القليلة الماضية الكثير من التغيرات العالمية في المجالات السياسية والاقتصادية والقانونية والاجتماعية، فقد اختلف النظام الاقتصادي العالمي اختلافا جوهريا عن النظام المعروف في الستينيات و السبعينيات من القرن الماضي، فقد أصبحت العلاقات الاقتصادية تتم دون الأخذ في الاعتبار الحدود السياسية للدولة القومية، حيث تنتقل السلع والخدمات ورؤوس الأموال بحرية كبيرة، فزادت تجارة السلع في بداية التسعينيات إلى ثلاثة أمثال ما كانت عليه في منتصف السبعينيات، كما ازدادت التجارة العالمية في الخدمات(1).

فلا يستطيع أحد اليوم أن يتجاهل التغيرات السريعة في البيئة المحيطة به والتشابك الاقتصادي المتزايد بين الشركات والمؤسسات المحلية والعالمية، هذه التغيرات فرضتها التطورات العلمية والتكنولوجية والاقتصادية والسياسية التي جعلت دول العالم اليوم أكثر قربا من بعضها، فتعكس آثار هذه التغيرات بشكل مباشر أو غير مباشر على اقتصاديات هذه الدول، ولذلك فرضت هذه التغيرات أهميتها وآثارها على كل المجالات الاقتصادية والسياسية والقانونية.

لقد كان هناك العديد من الاتفاقيات التي ترتب عليها ظهور منظمات وهيئات دولية، وكان الحدث الأهم والأكثر تأثيراً في الاقتصاد العالمي هو الاتفاقية العامة للتعريفات الجمركية والتجارة (الجات GATT) General Agreement on Tariffs and Trade ، والتي كانت بداية طريق العلاقات الاقتصادية الدولية(2).

(1) عصمت عبد الكريم خليفة، "تجارة الخدمات في إطار منظمة التجارة العالمية"، مجلة الوحدة الاقتصادية العربية، العدد 24، (مجلس الوحدة العربية، 2002)، ص58.

(2) عبد الكريم جابر شنجار، "اتفاقيات منظمة التجارة العالمية وسبل تعزيز التجارة العربية في الخدمات"، مجلة الوحدة الاقتصادية العربية، العدد 22، (مجلس الوحدة العربية، 2001)، ص 149.

لقد جاءت اتفاقية الجات كبديل لمنظمة التجارة الدولية، وتابعتها بالعناية والرعاية الولايات المتحدة الأمريكية، وتمثلت هذه الرعاية في عقد جولات عرفت باسم جولات الإورجواي والتي ترتب عليها مولد منظمة التجارة العالمية (WTO) World Trade Organization والتي ابتدأت بمفاوضات جنيف عام 1947م، وانتهت بجولة الإورجواي في إبريل عام 1994م.

وكان الهدف من اتفاق تأسيس منظمة التجارة العالمية هو إيجاد إطار واحد يشمل اتفاقية الجات 1947م، بالإضافة إلى الاتفاقيات التي تمت في جولة الإورجواي والجولات التي قبلها، والتي كان من أبرزها:

_ الاتفاقية العامة للتجارة في الخدمات.

General Agreement on Trade in Services(GATS)

_ اتفاقية حقوق الملكية الفكرية.

Trade Related Intellectual Property Rights (TRIPS)

_ اتفاقية إجراءات الاستثمار المتعلقة بالتجارة.

Trade Related Investment Measures Rights (TRLMS)

وبإنشاء منظمة التجارة العالمية فقد اكتمل مثلث النظام الإقتصادي العالمي الجديد حيث يمثل صندوق النقد الدولي والبنك الدولي للإنشاء والتعمير الضلعان الآخران، ويهدف النظام الإقتصادي العالمي الجديد إلى تحرير النظام الإقتصادي العالمي في كافة جوانبه التجارية والنقدية والمالية، وقد تكفلت المنظمة بالجانب التجاري أما الجانب النقدي والمالي فتكفل بهما كل من صندوق النقد الدولي والبنك الدولي للإنشاء والتعمير.

وتهدف منظمة التجارة العالمية بصفة أساسية إلى تكوين نظام تجارة دولية حرة وزيادة حجم التبادل الدولي بين الدول التي تتمتع بعضويتها، وذلك عن طريق تخفيض الحواجز والقيود

على تنقل السلع والخدمات بين الدول الأعضاء، والقضاء على المعاملة التمييزية في العلاقات التجارية الدولية بما يفسح مجالاً أوسع للمنافسة الدولية.

إن تحرير التجارة في الخدمات المالية والتي من ضمنها الأعمال المصرفية والتأمين، وإدارة الأصول وصناديق التقاعد والأوراق المالية والمعلومات المالية، وخدمات الاستشارات المالية كانت من بين القضايا الأكثر أهمية و جدلاً على جدول أعمال منظمة التجارة العالمية منذ بداياتها عام 1995م، حيث احتدم الجدل حول مصالح الدول النامية جراء تحرير التجارة في الخدمات، وما ينتج عنها من تساوي الحقوق و الالتزامات بين الدول، بغض النظر عن حجم الدولة ونصيبها في التجارة العالمية .

1-2 الدراسات السابقة:

دراسة السيد (1995): هدفت هذه الدراسة إلى معرفة تأثير اتفاقية الجات على نظم المعلومات المحاسبية في مصر، وكيفية تطوير وتحديث نظم المعلومات المحاسبية لمواجهة التحديات التي تفرضها اتفاقية الجات في مجال الخدمات المحاسبية، وتوصلت هذه الدراسة إلى أن تطبيق اتفاقية الجات في مجال الخدمات المحاسبية، سيؤدي إلى ظهور العديد من المشاكل المحاسبية من حيث المعالجات المحاسبية وإعداد القوائم المالية وإجراءات الرقابة، وذلك في ظل قوانين ونظم محاسبية مختلفة، وفي ظل اختلاف معايير المحاسبة والمراجعة المحلية عن المعايير الدولية، وأن التغلب على معوقات تطبيق اتفاقية الجات في مجال خدمات المحاسبة والمراجعة يتطلب تطوير وتحديث نظم المعلومات المحاسبية، بما يوفر نظم وإجراءات محاسبية سليمة(1).

(1) محمد جلال صالح السيد، 1995، "تأثير اتفاقية الجات على نظم المعلومات المحاسبية"، المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة، العدد الثاني.

دراسة مطر (1998): بينت هذه الدراسة مدى الالتزام بمعايير المحاسبة والتدقيق الدولية كشرط لإنضمام الدول إلى منظمة التجارة العالمية، موضحاً آثار الانضمام إلى المنظمة على مهنة المحاسبة والمراجعة في دول العالم عامة وفي الأردن خاصة ، وتوصلت الدراسة إلى أن غالبية المهنيين الأردنيين من محاسبين ومراجعين يلتزمون بمعايير المحاسبة والمراجعة الدولية(1).

عويس (2001): هدفت هذه الدراسة إلى بيان أثر تطبيق اتفاقية منظمة التجارة العالمية على مهنة المحاسبة والمراجعة في مصر وأبرز أهم المشاكل التي سوف تخلفها على مهنة المحاسبة والمراجعة وعلى مكاتب المحاسبة والمراجعة المصرية، وتوصل إلى مقترح لحل المشاكل المترتبة على تطبيق هذه الاتفاقية.(2)

دراسة المطيري (2002):

هدفت هذه الدراسة إلى معرفة مدى قدرة المهنة في السعودية على تعديل أنظمتها لتطبيق متطلبات اتفاقية الجاتس، لتحقيق أفضل مردود من الانضمام، وقد توصلت هذه الدراسة إلى أن التنظيم الحالي للمهنة في المملكة العربية السعودية، تتوافر فيه الركائز الأساسية للمهنة الموجودة في الدول المتقدمة، ولكن على الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين المبادرة بتكييف وتطوير معايير التأهيل المهني والإسراع في إتباع معايير المحاسبة والمراجعة الدولية(3).

-
- (1) محمد مطر، 1998، الالتزام بمعايير المحاسبة والتدقيق الدولية كشرط لانضمام الدول إلى منظمة التجارة العالمية، مركز الإمارات للدراسات والبحوث الإستراتيجية أبو ظبي: الإمارات العربية المتحدة، العدد18.
- (2) حسن سيد عويس، " إطار مقترح لمهنة المحاسبة والمراجعة في مصر في ضوء اتفاقية منظمة التجارة العالمية"، رسالة ماجستير غير منشورة، جامعة الأزهر، 2001.
- (3) عبيد بن سعد المطيري ، حسام العنقري، 2002، الدور المستقبلي لمهنة المحاسبة والمراجعة السعودية في ضوء اتفاقيات منظمة التجارة العالمية، مجلة الإدارة العامة، السعودية، العدد الثالث، المجلد 42.

دراسة الفخراي (2002):

بينت هذه الدراسة انعكاسات اتفاقية (الجاتس GATS) على مهنة المحاسبة والمراجعة في مصر، ودعوة مزاولي المهنة إلى ضرورة إعادة النظر في الشروط المقررة في شأن التأهيل العلمي والعملي للمحاسب والمراجع في مصر، حيث سيزيد التطبيق النهائي للاتفاقية من حدة المنافسة محلياً في وقت لا يملك فيه جانب مهم من المحاسبين المصريين الأدوات والمعلومات الكافية، نظراً للتطور الهائل والمستمر في خدمات المحاسبة والمراجعة(1).

وبقدر ما يتعلق الأمر بالبيئة الليبية، فإن الدراسات أو البحوث المتعلقة بهذا الموضوع اقتصرت على أوراق بحثية قدمت في المؤتمر الوطني الأول حول المحاسبة والذي نظّمته الهيئة العامة لإذاعات ليبيا، وغرفة التجارة والصناعة بطرابلس عام (2006).

وقد تناولت هذه الأوراق واقع مهنة المحاسبة في ليبيا، و قام الشريف بدراسة الصعوبات التي تواجه المهنة في ليبيا وذلك بهدف تحديد متطلبات تطوير مهنة المحاسبة في ليبيا، وتوصل إلى أن هذه الصعوبات تنقسم إلى صعوبات تتعلق بالتعليم المحاسبي، و صعوبات تتعلق ببيئة العمل المحاسبي وأخرى تتعلق بالهيئات المحاسبية المنظمة لمهنة المحاسبة في ليبيا، وعدم وجود معايير ملزمة.(2)

كما قام الدرويش والغالي بدراسة العوامل المؤثرة في تطوير مهنة المحاسبة والمراجعة في ليبيا من خلال بيئة العمل المحاسبي فيها، وقد توصلت هذه الدراسة إلى أن هناك شبه إجماع

(1) خالد أحمد الفخراي ، 2002، دور جمعية المحاسبين والمراجعين المصرية ومزاولي مهنة المحاسبة والمراجعة في الدراسة والإعداد لمفاوضات التجارة في الخدمات ندوة مصر ومفاوضات التجارة في الخدمات بمنظمة التجارة العالمية: القاهرة.

(2) إدريس عبد الحميد الشريف، 2006، "متطلبات تطوير مهنة المحاسبة في ليبيا"، المؤتمر الوطني الأول حول المحاسبة، طرابلس.

على وجود قصور في مهنة المحاسبة والمراجعة في ليبيا على كافة المستويات وأن هناك حاجة ملحة إلى تكوين هيئات مهنية للإشراف على المهنة. (1)

كما قام المبروك بدراسة العوامل الرئيسية التي ساهمت في تشكيل وتطوير النظام المحاسبي في ليبيا، والتحقق من ملائمة البيئة الليبية وذلك من أجل التعرف على المشاكل التي تقف أمام كفاءة تشغيله، وقد توصلت هذه الدراسة إلى أن تدني كفاءة النظام المحاسبي في ليبيا يرجع إلى غياب تنظيم محاسبي مهني متكامل يحكم التطبيق العملي للمحاسبين وأن التنظيم الحالي للمهنة غير منسجم مع البيئة المحلية وغير منبثق منها. (2)

أما المحيشي فقام بدراسة تطوير الأنظمة والإجراءات المحاسبية حتى تتلاءم مع الانفتاح الاقتصادي، والتغلب على معوقات تطبيق اتفاقية منظمة التجارة العالمية ومحاولة ضبط إجراءات الرقابة المحاسبية على كافة قطاعات الدولة. وقد توصلت الدراسة إلى مجموعة من المعوقات التي تواجه تطبيق متطلبات منظمة التجارة العالمية على الخدمات المحاسبية في ليبيا ومن أهمها قصور عمليات التدريب والتأهيل للعاملين في مجال المحاسبة والمراجعة. (3)

أما مسعود و البصير، فتناولوا دور الجامعات ومؤسسات التعليم في تطوير المهنة، وتوصلت هذه الدراسة إلى وجود علاقة قوية بين مهنة المحاسبة والمراجعة والتعليم المحاسبي مما يتطلب ضرورة وجود تنسيق بينهما. (4)

-
- (1) بشير محمد عاشور الدرويش، عبد المولى علي محمد الغالي، 2006، "العوامل المؤثرة في تطوير مهنة المحاسبة في ليبيا"، المؤتمر الوطني الأول حول المحاسبة، طرابلس.
 - (2) محمد ابوزيد المبروك، 2006، " المحاسبة في ليبيا وعلاقتها بالبيئة المحلية"، المؤتمر الوطني الأول حول المحاسبة، طرابلس.
 - (3) إسماعيل عبد المجيد المحيشي، 2006، " تأثير منظمة التجارة العالمية على الخدمات المحاسبية في الجماهيرية"، المؤتمر الوطني الأول حول المحاسبة، طرابلس.
 - (4) جمعة مسعود، عائشة أحمد البصير، 2006، " دور الجامعات ومؤسسات التعليم في تطوير المهنة"، المؤتمر الوطني الأول حول المحاسبة، طرابلس.

أما العربي وبوفارس فقاما بدراسة المهارات الواجب توافرها في المحاسب وسبل تطويرها، وتوصلت هذه الدراسة إلى ضرورة الاهتمام بتنمية المهارات المعرفية لتطوير أسلوب أداء العمل وحل مشاكله وتطوير مهارات استخدام تقنية المعلومات السريعة ودائمة التطور. (1)

وكذلك الندوة التي نظمها معهد التخطيط - اللجنة الشعبية العامة للتخطيط حول الاقتصاد الليبي ومنظمة التجارة العالمية الفرص والتحديات" عام 2007، والتي كانت معظم الأوراق بها ذات طابع اقتصادي بحث ماعدا الورقة البحثية المقدمة من غيث وبومطاري (2)، وقد هدفت هذه الورقة إلى تحديد انعكاسات تحرير قطاع الخدمات كأحد شروط الانضمام إلى منظمة التجارة العالمية على مهنة المحاسبة والمراجعة في ليبيا، وتوصلت الدراسة إلى عدد من العوائق أمام طريق تحرير الخدمات المحاسبية من أهمها أن المادة 24 من القانون رقم 116 لسنة 1973 تقصر مزاولة مهنة المحاسبة والمراجعة على الليبيين وهذا مايتعارض مع متطلبات الانضمام إلى منظمة التجارة العالمية.

1-3 مشكلة الدراسة:

منذ منتصف التسعينيات ومع انضمام الدول النامية لمنظمة التجارة العالمية برزت تساؤلات المحاسبين حول طبيعة الآثار التي ستواجهها مهنة المحاسبة والمراجعة في تلك الدول في ظل تحرير التجارة في الخدمات، إذ نادى المهتمون بالمهنة بأهمية إعادة تنظيم المهنة لنفسها لتلاءم التغيرات في الظروف المحيطة بها. واختار فريق عمل الخدمات المهنية التابع لمنظمة

(1) عبد السلام علي العربي، رندة عطية بوفارس، 2006، "المهارات الواجب توافرها في المحاسب ومجهوداته لتطويرها"، المؤتمر الوطني الأول حول المحاسبة، طرابلس.

(2) امراجع غيث سليمان، فرج عبد الرحمن بومطاري، 2007، "مهنة المحاسبة والمراجعة في ليبيا ومنظمة التجارة العالمية" الواقع والتحديات"، ندوة الاقتصاد الليبي ومنظمة التجارة العالمية الفرص والتحديات، طرابلس.

التجارة العالمية مهنة المحاسبة كأول مجالات الخدمات المهنية لتطوير مجموعة من القواعد التي تحد من قيود التنظيمات المحلية المطبقة على المحاسبة والمحاسبين، أي أن العلاقة بين المحاسبة ومنظمة التجارة العالمية وجدت من خلال المتطلبات التي نصت عليها منظمة التجارة العالمية حول المحاسبة الفنية (المعايير المحاسبية) والمتطلبات المهنية للمحاسبين الممارسين لمهنة المحاسبة .

وجاءت المادتان السادسة والسابعة من مواد اتفاقية (الجاتس GATS) خاصتين بمهنة المحاسبة والمراجعة، حيث اهتمت المادة السادسة بالقوانين والتعليمات المحلية وإجراءات التأهيل المهني، ومتطلبات الترخيص بحيث لا تشكل عائقاً أمام التجارة في الخدمات، أما المادة السابعة فركزت على التعاون والثبات في الاعتراف المتبادل بالمؤهلات المطلوبة لتقديم خدمات المحاسبة والمراجعة. (1)

وكجزء من عملية بذل الجهود في توفيق أوضاع المهنة في ليبيا مع اتفاقية منظمة التجارة العالمية، وتحقيق الفائدة العظمى من الانضمام لمنظمة التجارة العالمية فإن السؤال الرئيسي لهذه الدراسة يتمثل في:

ما مدى استجابة مهنة المحاسبة والمراجعة في ليبيا لمتطلبات منظمة

التجارة العالمية؟

(1) حسن سيد عويس، مرجع سبق ذكره ، ص 12-14

1-4 أهداف الدراسة:

تهدف هذه الدراسة إلى الإجابة على السؤالين التاليين:

1- ما مدى توافر الركائز الأساسية لمهنة المحاسبة والمراجعة في التنظيم الحالي للمهنة في ليبيا؟

2- ما هو دور المحاسبين والمراجعين في ليبيا في تهيئة وتطوير واقعهم المهني لمواجهة تحديات الانضمام لمنظمة التجارة العالمية؟

1-5 أهمية الدراسة:

تعتقد الباحثة أن موضوع أثر اتفاقية الجاتس (GATS) على مهنة المحاسبة والمراجعة في ليبيا لم يتناوله إلا عدد قليل من الباحثين في المكتبة العربية سواء في الكتب أو الدوريات العربية، باستثناء بعض المقالات التي تناولت أثر الاتفاقية على مهنة المحاسبة في ليبيا ولكن بصورة غير مباشرة، وأنه لا توجد حتى الآن دراسة مهنية متخصصة عن أثر إتفاقية الجاتس (GATS) على مهنة المحاسبة والمراجعة.

1-6 حدود الدراسة:

لن تستطيع الباحثة التعرض لجميع المشاكل التي سوف تترتب على تطبيق اتفاقية التجارة العالمية، ولكن سوف تركز على النقاط التالية:

1. الإطار العام والأبعاد لاتفاقية الجاتس وعلاقتها بمهنة المحاسبة والمراجعة.
2. أهم المشاكل المهنية التي تواجه مهنة المحاسبة ومكاتب المحاسبة الليبية.

7-1 فرضيات الدراسة:

تعتمد هذه الدراسة على فرضية رئيسية واحدة هي:

" لا تتوافر في مهنة المحاسبة والمراجعة المتطلبات الأساسية لمنظمة التجارة العالمية"

ولاختبار هذه الفرضية تم صياغة الفرضيات الفرعية الأربعة التالية:

الفرضية الفرعية الأولى:

H01: " يوجد ضرورة لتعديل القوانين المنظمة لمهنة المحاسبة والمراجعة في ليبيا في ظل

الانضمام إلى منظمة التجارة العالمية "

الفرضية الفرعية الثانية:

H02: " لا يوجد للمنظمات المهنية في ليبيا دور في الإشراف والرقابة على مهنة المحاسبة

والمراجعة"

الفرضية الفرعية الثالثة:

H03: " لا توجد علاقة بين تطور التعليم المحاسبي ومهنة المحاسبة والمراجعة في ليبيا "

الفرضية الفرعية الرابعة:

H04: " يؤثر دخول مكاتب المحاسبة والمراجعة الأجنبية على مكاتب المحاسبة والمراجعة

المحلية في ليبيا "

8-1 منهجية الدراسة:

لتحقيق الهدف من هذه الدراسة فإن المنهج المستخدم هو منهج المسح الاجتماعي عن طريق

العينة. ويعد هذا المنهج من أحد مناهج المدخل الموضوعي والذي يتم من خلال دراسة عينة

مستخلصة من مجتمع الدراسة، ودراستها للحصول على استنتاجات حول هذا المجتمع للتعرف

على مدى توافر الركائز الأساسية لمهنة المحاسبة والمراجعة في ظل انضمام ليبيا لمنظمة التجارة العالمية.

وتم تقسيم هذه الدراسة إلى جانبين أساسيين هما الجانب النظري والجانب العملي.

1-8-1 الجانب النظري:

يتناول هذا الجانب مراجعة الأدب المحاسبي من خلال الكتب والدوريات العلمية المختلفة، وكذلك المؤتمرات والندوات العلمية المتعلقة بمهنة المحاسبة والمراجعة بصفة عامة، وفي ليبيا بصفة خاصة بالإضافة إلى مايتعلق بمنظمة التجارة العالمية وذلك لبناء الاطار النظري للدراسة، وذلك باستخدام الاسلوب الاستنباطي (Deductive) ذي العلاقة بالسؤالين الرئيسيين لهذه الدراسة.

2-8-1 الجانب العملي:

يهدف هذا الجانب إلى تجميع البيانات والمعلومات اللازمة لاختبار فرضيات الدراسة وذلك باستخدام الاسلوب الاستقرائي (Inductive)، وذلك من خلال مايلي:

1.2.8.1 وسيلة جمع البيانات:

تم الحصول على البيانات والمعلومات اللازمة لاختبار الفرضيات الفرعية بالاعتماد على صحيفة الاستبانة، المتضمنة للأسئلة والاستفسارات التي تخدم أغراض الدراسة، حيث تتميز بأنها تمكن من تجميع عدد أكبر من المعلومات مع انخفاض في كل من التكلفة والوقت. وقد روعي في تصميمها البساطة وإمكانية تحديد إجابات المشاركين حول الأسئلة المطروحة بسهولة ويسر وبالشكل الذي يحقق أهداف الدراسة.

2.2.8.1 مجتمع وعينة الدراسة:

يتكون مجتمع الدراسة من المهتمين بمهنة المحاسبة والمراجعة في ليبيا، وقد قامت الباحثة بإجراء دراستها الميدانية على عينة من المحاسبين والمراجعين تتضمن الفئات التالية:

1. أعضاء هيئة التدريس الجامعي المرخص لهم بمزاولة مهنة المحاسبة والمراجعة.
2. المحاسبون والمراجعون القانونيون بمكاتب المحاسبة والمراجعة.
3. المراجعون العاملون بديوان المحاسبة.
4. الموظفون المهنيون العاملون بديوان المحاسبة أو مكاتب المحاسبة والمراجعة وقد تم اختيارهم نظراً لتمتعهم بكفاءات عالية وخبرة مهنية طويلة في مجال عملهم.

هذا وقد تم اختيار مدينتي طرابلس وبنغازي نظراً لوجود مكاتب المحاسبة والمراجعة الكبيرة فيهما وتشابه بيئة المحاسبة بهما مع بقية المدن الليبية الأخرى.

3.2.8.1 تحليل البيانات:

تم تحليل البيانات والمعلومات المجمعّة من الإجابات على الأسئلة الواردة بصحيفة الاستبيان على مرحلتين، الأولى عن طريق استخدام التحليل الإحصائي الوصفي، حيث تم استخدام التكرارات والنسب المئوية والوسط الحسابي واحتساب الانحراف المعياري لتحليل إجابات المشاركين في الدراسة. أما المرحلة الثانية من التحليل فهي اختبار فرضيات الدراسة، حيث تم استخدام اختبار (test-t) لاختبار الفرضيات الفرعية.

وقد خصص الفصل الخامس من هذه الدراسة لشرح الجانب العملي بشكل أكثر تفصيلاً.

9-1 تقسيمات الدراسة:

قسمت هذه الدراسة إلى ستة فصول وهي كما يلي:

الفصل الأول:

تتناول هذا الفصل الإطار العام للدراسة وذلك باستعراض الدراسات السابقة وتعريف مشكلة الدراسة، وأهدافها وأهميتها وفرضياتها ومنهجيتها ومحتوياتها.

الفصل الثاني:

تتناول هذا الفصل ماهية منظمة التجارة العالمية من حيث نشأتها والتعريف بها، وإتفاقياتها وأهدافها ومهامها وهيكلها التنظيمي والعضوية فيها.

الفصل الثالث:

تتناول هذا الفصل الاتفاقية العامة للتجارة و الخدمات من حيث إطارها العام والضوابط والإرشادات الخاصة بمهنة المحاسبة والمراجعة، ومتطلبات الاعتراف المتبادل وجهود المنظمات المهنية الدولية لتطوير مهنة المحاسبة والمراجعة.

الفصل الرابع:

تتناول هذا الفصل تجارب بعض الدول سواء المتقدمة أو العربية، كما تطرق هذا الفصل إلى مهنة المحاسبة والمراجعة في ليبيا ودور المؤسسات المهنية والخدمات المحاسبية، وأداء مكاتب المحاسبة والمراجعة وأخيراً التعليم المحاسبي.

الفصل الخامس:

تتناول هذا الفصل عرض لفرضيات الدراسة وأسلوب جمع البيانات ومجتمع وعينة الدراسة، وطريقة تحليل البيانات والتحليل الوصفي للبيانات واختبار فرضيات الدراسة.

الفصل السادس:

تتناول هذا الفصل عرض النتائج التي توصلت إليها الدراسة والتوصيات المقترحة.

الفصل الثاني

ماهية منظمة التجارة العالمية

2-1 مقدمة:

يعتبر التطور العلمي والتقني السريع واقعاً جديداً في العصر الحاضر، حيث أصبح من السهل تداول المعلومات والخبرات والثقافات بين دول العالم، وكذلك نقل أي تطور يحدث في أي علم من العلوم إلى بقية الدول، وساعد على انتقال المعلومات والخبرات والتطورات وجود العديد من الهيئات والمنظمات والمؤسسات الدولية، ولذلك فإن الدول الصناعية المتقدمة تقنياً سعت إلى عقد اتفاقيات دولية وتأسيس منظمات يتطلب الانضمام إليها بعض الشروط التأهيلية والالتزام بما يصدر عنها من لوائح وقوانين، حيث كان من ضمن أهداف هذه الاتفاقيات والمنظمات رعاية مصالح أعضائها وتوفير ظروف المنافسة العادلة فيما بينهم.

إن الحديث عن منظمة التجارة العالمية أمراً مهماً وذلك لما شهدته التجارة الدولية في السنوات الأخيرة من ازدهار ملموس، والذي أدى إلى زيادة التبادل التجاري خاصة بين الدول الصناعية، والتي سعت إلى قيام منظمة للتجارة العالمية ليكون الهدف منها تنظيم السياسات التجارية بين دول العالم، وتسهيل التجارة وتسوية النزاعات التجارية في تلك الفترة بين الدول.

ولم تؤيد بعض دول أوروبا قيام هذه المنظمة، كما أن الكونجرس الأمريكي لم يوافق عليها خوفاً من سلبها بعض صلاحياته التشريعية⁽¹⁾، وكحل مؤقت أنشئت الاتفاقية العامة للتعريفات والتجارة (الجات GATT)، وذلك في اجتماع جنيف في 30 أكتوبر عام 1947، وهي معاهدة دولية متعددة الأطراف تهدف إلى تنمية التجارة الدولية وتحريرها من القيود والعقبات التي تعيق حركتها، حيث تنشئ حقوقاً والتزامات على الدول الأعضاء فيها والتي تسمى الأطراف المتعاقدة.

(1) سمير اللقمانى، "منظمة التجارة العالمية آثارها السلبية والإيجابية على أعمالنا الحالية والمستقبلية"، الطبعة

وشهدت الأعوام من 1947 – 1993 على المستوى العالمي نشاطات ملحوظة في صياغة عدد من الاتفاقيات سميت باتفاقيات الجات، ويصعب حصر أوجه النشاطات التي قامت بها الدول للوصول إلى تلك الاتفاقيات ولكنها تهدف إلى: (1)

1- تحرير التجارة الدولية من كل المعوقات على المستوى العالمي.

2- تسوية المنازعات التجارية بين دول العالم.

3- الإشراف على تجارة السلع والخدمات في العالم.

2-2 نشأة منظمة التجارة العالمية:

بعد سبع سنوات من المفاوضات المستمرة انتهت جولة أورجواي في ديسمبر عام 1993 والتي تعتبر أهم وأكثر جولات المفاوضات التجارية شهرةً في اتفاقية الجات من حيث النتائج والآثار، حيث مثلت هذه الجولة قمة الاهتمام العالمي لتنظيم التجارة العالمية وتحريرها من كل ما يعترض طريقها على المستوى الإقليمي والعالمي، وكان من أهم النقاط التي نظمتها جولة أورجواي هي الانتقال من اتفاقية الجات التي كانت تعمل منذ عام 1947-1995 والإعلان عن قيام منظمة التجارة العالمية (WTO) والتي تم التوقيع عليها في المغرب (مراكش) من قبل 117 دولة "بحيث تتولى تحرير التجارة والإشراف عليها وذلك لضمان سهولة تجارة المنتجات بين الدول بحرية وفاعلية كبيرة وتسوية المنازعات الدولية في مجال التجارة، وإدخال بنود جديدة لم تكن موجودة في الاتفاقية والتي اشتملت على تنظيم تحرير التجارة في الخدمات، الجوانب المتعلقة بالاستثمار وحقوق الملكية الفكرية". (2)

(1) - عصمت عبد الكريم خليفة، "منظمة التجارة العالمية وإجراءات الاستثمار المتصلة بالتجارة"، مجلة الوحدة الاقتصادية

العربية، العدد 22، (مجلس الوحدة العربية، 2002)، ص 131

(2) - نفس المرجع ، ص 133.

وكان من أهم الأسباب التي قادت إلى إنهاء اتفاقية الجات وإنشاء منظمة التجارة العالمية

مايلي (1):

• تزايد التوتر التجاري بين الأقطاب الاقتصادية العالمية الثلاثة، الولايات المتحدة

الأمريكية، اليابان والاتحاد الأوروبي، مما زاد من أهمية وجود إطار مؤسسي ينظم

التبادلات التجارية ويحول دون النزاعات بينها.

• تحرير أسواق الخدمات المالية والتكنولوجية الحديثة.

• الثورة الثقافية في مجال الاتصالات والمعلومات.

وبذلك جاءت منظمة التجارة العالمية لتقلل من التوترات التجارية وتعمل على تحرير

أسواق الخدمات المالية، وبذلك فهي تساند كلاً من صندوق النقد الدولي والبنك الدولي للإنشاء

والتعمير في تنظيم الاقتصاد العالمي الجديد وإدارته، والذي أصبح يتميز بوحدة السوق العالمية

ويخضع لإدارة وإشراف هذه المنظمات العالمية الثلاث والتي تعمل بصورة متناسقة على

تحرير النظام العالمي في مجالاته الرئيسية التالية:(2)

النقدي: من خلال صندوق النقد الدولي الذي تأسس عام 1944 والذي تولى إرساء قواعد تحكم

السياسات النقدية.

المالي: من خلال البنك الدولي للإنشاء والتعمير والذي يقوم بمهمة مساعدة الأعضاء وعلى

الأخص الدول المتعثرة من خلال تقديم قروض طويلة الأجل لعمليات التنمية مع

التخصيص الأمثل للموارد الاقتصادية.

التجاري: من خلال إنشاء منظمة التجارة العالمية والتي تهدف إلى تحقيق التكامل والتعاون بين

(1) - سمير اللقمان، "منظمة التجارة العالمية آثارها السلبية والإيجابية على أعمالنا الحالية والمستقبلية"، مرجع سبق

ذكره، ص32.

(2) - أمراجع غيث سليمان، فرج بومطاري، مرجع سبق ذكره، ص2.

كافة دول العالم في النواحي التجارية وتنظيمها، أي تحرير التجارة العالمية ووضع قواعد تعمل على تنمية التجارة الدولية بين الدول الأعضاء وحل المنازعات التجارية.

2-3 تعريف منظمة التجارة العالمية:

تعتبر منظمة التجارة العالمية معاهدة دولية متعددة الأطراف تتضمن حقوقاً والتزامات متبادلة تعقد بين حكومات الدول الموقعة عليها والتي تعرف بالأطراف المتعاقدة بهدف تحرير العلاقات التجارية.

"حيث تعتبر المنظمة كيان دولي يتمتع بالشخصية الاعتبارية للمنظمات الدولية، يباط بها مهام الإشراف على تنفيذ كافة الاتفاقيات الأخرى، وفض المنازعات التجارية وتنظيم المفاوضات الدولية لتحقيق المزيد من آفاق تحرير التجارة العالمية وتوسيع التبادل التجاري للسلع والخدمات". (1)

إن منظمة التجارة العالمية هي إطار قانوني ومؤسسي لنظام التجارة بين دول العالم، فهي تتضمن التزامات تعاقدية أساسية تحدد للحكومات كيفية صياغة وتنفيذ الأنظمة والضوابط التجارية المحلية، فالمنظمة تسعى بدورها إلى تنمية العلاقات التجارية بين الدول من خلال المفاوضات الجماعية وفض المنازعات. (2) أي أنها منظمة اقتصادية عالمية النشاط ذات شخصية قانونية مستقلة وتعمل ضمن منظومة النظام الاقتصادي العالمي الجديد على إدارة وإقامة دعائم النظام التجاري الدولي وتقويته في مجال تحرير التجارة الدولية وزيادة التبادل الدولي والنشاط الاقتصادي العالمي. (3)

(1) - إسماعيل عبد المجيد المحيشي، مرجع سبق ذكره، ص5.

(2) - فهد بن خلف البادي، "آثار انضمام المملكة العربية السعودية إلى منظمة التجارة العالمية (WTO) على القطاع المصرفي السعودي"، دورية الإدارة العامة، المجلد47، العدد الأول، يناير، 2007، ص7.

(3) - عبد المطلب عبد الحميد، "الحات وآليات منظمة التجارة العالمية"، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2005، ص176.

ويمكن تعريفها بأنها "منظمة دولية تتمتع بسلطات تعاقدية لوضع القواعد واتخاذ التدابير وإصدار الأحكام بشأن كافة الأمور ذات الصلة بالتبادل التجاري الدولي للسلع والخدمات". (1).

وتمثل منظمة التجارة العالمية تحولاً جوهرياً في طبيعة النظام التجاري الدولي حيث يتمتع كافة الأعضاء بحقوق والتزامات متكافئة بغض النظر عن حجم الدولة أو نصيبها في التجارة العالمية إلا أنه يتم التمييز بين الدول المتقدمة والدول النامية والأقل نمواً بالنسبة لحجم الالتزامات والمدة الزمنية اللازمة لتنفيذها.

ولقد ازدادت أهمية هذه المنظمة لأنها أضافت الخدمات وكذلك حقوق الملكية الفكرية ضمن الاتفاقية، أي أنها تشرف على التبادل التجاري بين الدول وتديره من جميع جوانبه وهي:

2-3-1 تجارة السلع (GATT): وذلك من خلال الاتفاقية العامة المتعددة الأطراف بشأن التجارة في السلع ، و تتضمن هذه الاتفاقية اتفاقات تهدف إلى تحرير التجارة السلعية في مجال السلع الصناعية و الزراعية من كافة القيود الجمركية وغير الجمركية والتي تحد من حرية انسيابها بين الدول الأعضاء في المنظمة(2).

وتشمل الاتفاقية 12 اتفاقاً في المجالات الآتية(3):

الزراعة - التدابير الصحية والصحة النباتية - المنسوجات والملابس - القيود الفنية على التجارة - التدابير التجارية المرتبطة بالاستثمار - مكافحة الإغراق - تقدير الجمارك - رخص الاستيراد - فحص ما قبل الشحن - قواعد المنشأ - رخص الاستيراد و الدعم والوقاية.

(1) - إسماعيل المحيشي، مرجع سبق ذكره ص5.

(2) - إبراهيم محمد الفار، اتفاقيات منظمة التجارة العالمية ومدى تأثيرها على اقتصاديات الدول العربية، دار النهضة العربية، القاهرة، 1999، ص 109.

(3) - بهاجيراث لال داس، " اتفاقيات منظمة التجارة العالمية - المتطلبات والاختلالات و التغييرات اللازمة " تعريب : رضا عبد السلام، دار المريخ، الرياض، 2005، ص130.

2-3-2 تجارة الخدمات: وذلك من خلال الاتفاقية العامة للتجارة في الخدمات (GATS)

2-3-3 اتفاقية حقوق الملكية الفكرية ذات الأثر على التجارة: (TRIPS)

تعتبر حقوق الملكية الفكرية المرتبطة بالتجارة مجالاً جديداً يجرى فيه تنظيم التبادل

التجاري لأول مرة من خلال اتفاقية دولية ملزمة في إطار منظمة التجارة العالمية(1).

ويقصد بالملكية الفكرية كل الجوانب المتصلة بالنتائج الذهني والفكري، بحيث تشمل المجالات

التي تغطيها الاتفاقية: (2)

(1) براءات الاختراع (2) حقوق المؤلف (3) العلامات التجارية (4) المؤشرات الجغرافية (5) التصميمات الصناعية (6) التصميمات التخطيطية (7) حماية المعلومات السرية

وتتمثل الأهداف العامة للاتفاقية في :

1. تقوية وتشجيع الابتكار التكنولوجي.

2. نقل ونشر التكنولوجيا.

3. الإسهام في تحقيق المنفعة المتبادلة لكل من منتجي المعرفة التكنولوجية ومستخدميها.

ويجب على الدول أن توفر قدر من المرونة عند وضع التشريع الخاص بتنفيذ الاتفاقية وذلك

من خلال: (1)

1. منع إساءة استخدام الملكية الفكرية من قبل حائزيها.

2. منع اللجوء إلى الممارسات التي قد تسفر عن تقييد غير معقول في التجارة.

3. منع اللجوء إلى الممارسات التي قد تؤثر سلباً على النقل الدولي للتكنولوجيا.

(1) – المرجع السابق، ص 178.

(2) – بهاجيراث لال داس، "اتفاقيات منظمة التجارة العالمية – المثالب والاختلالات و التغييرات اللازمة" مرجع سبق ذكره، ص 139.

(3) – المرجع السابق، ص 396.

2-3-4 اتفاقية الجوانب التجارية لإجراءات الاستثمار المتعلقة بالتجارة الدولية

(TRLMS) تغطي اتفاقية الجوانب التجارية المرتبطة بالاستثمار القيود على الاستثمار والتي ترتبط بالتجارة في السلع، أما الجوانب التي تخرج عن مجال التجارة في السلع فلا تغطيها الاتفاقية. حيث أن بعض شروط الاستثمار التي تضعها السلطات المحلية على الاستثمارات الأجنبية التي ترغب في العمل على أراضيها تؤدي إلى تقييد التجارة الدولية وتحد من حركة هذه الاستثمارات عبر الحدود الدولية(1).

وتحظر الاتفاقية على الدول الأعضاء قيامها بوضع إجراءات أو تدابير استثمارية تتعارض مع مبادئ وأحكام الجات فيما يتعلق بمعاملة الاستثمارات الأجنبية بنفس معاملة الاستثمارات الوطنية، وعدم فرض قيود كمية على الواردات والاكتفاء بوضع تعريفات جمركية متفق عليها لهذه الواردات (2).

ولقد أصبح من الواضح أن هذه المنظمة سوف تحدد مستقبل التجارة العالمية، وبالتالي مستقبل اقتصاديات الدول المنضمة إليها بل وغير المنضمة إليها حيث أنها اهتمت بالعديد من الجوانب ومنها ما يتعلق بتنظيم الخدمات المالية وخصصت لها اتفاقيات محددة في الجوانب الاقتصادية والمالية، وقد هدفت المنظمة من ذلك إلى إنشاء إطار متعدد الأطراف من المبادئ والقواعد بهدف تهيئة جو من الشفافية للتجارة العالمية والتحرير التدريجي لها. (3)

2-4 الجات 1947 ومنظمة التجارة العالمية:

جاءت منظمة التجارة العالمية (WTO) لتحل محل الجات اعتباراً من أول يناير 1995

(1) - فضل علي مثنى، "الأثار المحتملة لمنظمة التجارة العالمية على التجارة الخارجية والدول النامية"، مكتبة

مدبولي، القاهرة، الطبعة الأولى، 2000، ص 69.

(2) - المرجع السابق، ص 69.

(3) - فهد بن خلف البادي، مرجع سبق ذكره، ص 6.

بخصائص ووظائف مختلفة، وتتلخص أهم جوانب العلاقة والاختلاف ما بين منظمة التجارة العالمية والجات في النقاط التالية:

1- إن منظمة التجارة العالمية حلت محل الجات لتتولى إدارة النظام التجاري العالمي بصورة أكثر شمولاً، كما أنها ستحقق أهداف الجات وتضيف أهداف أخرى ستعمل على تحقيقها لصالح النظام التجاري الدولي.

2- إن شرط الانضمام لمنظمة التجارة العالمية هو الموافقة على اتفاقية الجات بكل ما فيها.

3- إن منظمة التجارة العالمية لها صفة الإلزام لأعضاء المنظمة فيما يتم الاتفاق عليه في إيجاد آلية لفض المنازعات المتزايدة عالمياً في القضايا التجارية، وما يتخذ من قرارات داخل المنظمة أما سكرتارية الجات ليس لديها هذه الصفة.

4- الاتفاقيات أثناء سكرتارية الجات وقبل جولة الأوروغواي هي اتفاقيات جانبية بين عدد من الدول تشرف سكرتارية الجات على تنفيذها أما منظمة التجارة العالمية فأصبحت تشرف فقط على الاتفاقيات التي توقع عليها كل الدول الأعضاء في المنظمة.

5- الجات ليس لها إطار مؤسسي، فالجات في صورتها الأصلية وفي هيكلها وأوضاعها قبل دورة الأوروغواي لم تكن سوى اتفاقية دولية متعددة الأطراف لتحرير التجارة مع إشراف السكرتارية على تنفيذ الالتزامات المترتبة على تلك الاتفاقية والتي تعتبر جهاز مؤقت يتم في إطاره وضع قواعد وضوابط للتجارة العالمية، أما منظمة التجارة العالمية فهي إطار تنظيمي مؤسسي ثابت ومستقر يحتوى على جميع الاتفاقيات التي أسفرت عنها جولة الأوروغواي، وهي منظمة ذات شخصية قانونية مستقلة تلعب دوراً أساسياً في النظام التجاري الدولي.

2-5 أهداف منظمة التجارة العالمية:

إن جولة الأورجواي لم تقتصر على توقيع الاتفاقيات التي قادت إلى إنشاء منظمة التجارة العالمية ولكنها أنشأت منظمة دولية جديدة هدفها الرئيسي هو تحرير التجارة الدولية من خلال أجهزتها المختلفة والتي تسعى لتحقيق الأهداف التالية: (1)

1- إيجاد منتدى للمفاوضات التجارية: حيث تهدف المنظمة إلى جمع الدول الأعضاء لبحث كافة الأمور والعلاقات التجارية المستقبلية ضمن جولات متعددة الأطراف، حتى تتيح لهم فرصة اللقاءات الدائمة بين ممثلي الدول الأعضاء وتوفير لهم مجالاً لمناقشة المشاكل المهمة ومواكبة التطورات في شؤون التجارة العالمية.

2- تحقيق التنمية: حيث تحاول المنظمة إشراك الدول النامية والأقل نمواً، في تحقيق التنمية الاقتصادية، ورفع مستوى المعيشة للدول الأعضاء حيث تمنحها معاملة تفضيلية خاصة فتعطيها فترة سماح أطول من التي تمنحها للدول المتقدمة.

3- تنفيذ اتفاقية أورجواي: حيث كلفت المنظمة بمهمة تنفيذ اتفاقية الأورجواي التي كانت تفنقر إلى إطار مؤسستي يجعلها قابلة للتطبيق من الناحية العملية.

4- إيجاد آلية تواصل بين الدول الأعضاء: حيث تعمل المنظمة على خلق إطار من الشفافية والتي لها دور مهم في تسهيل المعاملات التجارية بين الدول، خاصة مع تعدد التشريعات وتنوع القطاعات التجارية.

5- تتيح الاتفاقية الخاصة بمراجعة السياسات التجارية للدول الأعضاء بشكل دوري الفرصة للدول الأعضاء بالإطلاع على النظام التجاري لكل دولة على حده، ومناقشة جميع جوانبه وإبراز النواحي التي قد تتعارض مع الالتزامات التي تفرضها اتفاقيات المنظمة.

(1) - سمير اللقمانى، مرجع سبق ذكره، ص 42، 43.

2-6 مهام منظمة التجارة العالمية:

تعتبر منظمة التجارة العالمية نظاماً "قانونياً" للتجارة متعددة الأطراف يعمل على تحقيق

المهام التالية كما حددتها المادة الثالثة من اتفاقية أوجواي (1)

1- الإشراف على تنفيذ الاتفاقيات المتعددة الأطراف والمنظمة للعلاقات التجارية بين الدول

الأعضاء على أسس وقواعد متفق عليها.

2- تسوية النزاعات التي قد تنشأ بين الدول الأعضاء حول تنفيذ الاتفاقيات التجارية الدولية

وفقاً لما تم التوصل إليه بين الأطراف.

3- بيان السياسات التجارية الخاصة بالدول الأعضاء وفق الآلية المتفق عليها، بما يضمن

توافق هذه السياسات مع القواعد والأسس الواردة في النصوص الصادرة من المنظمة.

4- يتسم النظام الجديد بدرجة عالية من التفصيل والوضوح والأحكام في الكثير من قواعده

وإجراءاته وخصوصاً بالنسبة إلى الموضوعات التي كانت صياغتها غامضة، مما يؤدي إلى

سد الكثير من الثغرات التي كانت محل النزاع بين الدول والذي يؤدي بدوره إلى فرض درجة

عالية من الانضباط على المعاملات التجارية بين الدول الأعضاء في منظمة التجارة العالمية.

5- التعاون مع المنظمات الدولية وخصوصاً البنك الدولي وصندوق النقد الدولي بهدف إخضاع

النظام الإقتصادي العالمي لدرجة أقوى من الإشراف من خلال صياغة السياسات الاقتصادية

الدولية.

6- تسهيل وتنفيذ وإدارة الاتفاقيات الخاصة بالتجارة في السلع (GAAT)، والتجارة في

الخدمات (GATS)، واتفاقية الجوانب التجارية المتعلقة بحقوق الملكية الفكرية (TRIPS).

(1) - إبراهيم العيسوي، "الجات وأخواتها: النظام الجديد للتجارة العالمية ومستقبل التنمية العربية"، مركز دراسات

الوحدة العربية، بيروت، الطبعة الثالثة، 2001، ص87.

2-7 الهيكل التنظيمي للمنظمة:

يتوزع الهيكل التنظيمي للمنظمة على أربعة مستويات هي كالتالي: (1)

المستوى الأول: المؤتمر الوزاري:

هو أعلى سلطة للإشراف على تنفيذ مهام المنظمة واتخاذ الإجراءات والقرارات اللازمة في جميع المسائل المتعلقة بالاتفاقيات التجارية متعددة الأطراف ، ويتكون من ممثلي جميع الدول الأعضاء في المنظمة ، ويجتمع مرة واحدة على الأقل كل سنتين .

المستوى الثاني: المجلس العام:

ويقوم بإدارة الأعمال اليومية أثناء الفترة الفاصلة ما بين اجتماعات المؤتمر الوزاري، ويضم ممثلين من كافة الأعضاء ويكون بمثابة جهاز لتسوية المنازعات التجارية ومراجعة وتحليل السياسات التجارية التي تتبعها الدول الأعضاء، ويرفع المجلس العام تقاريره إلى المؤتمر الوزاري ويتصرف بالنيابة عنه في كل شؤون المنظمة.

المستوى الثالث: المجالس المتخصصة:

هذه المجالس مسؤولة عن تنفيذ اتفاقيات منظمة التجارة العالمية وتمارس اختصاصاتها حسب المجال الذي يتبعها وترفع تقاريرها إلى المجلس العام وتشارك جميع الدول الأعضاء في هذه المجالس، وهذه المجالس هي: مجلس تجارة السلع، مجلس تجارة الخدمات، مجلس حقوق الملكية الفكرية.

المستوى الرابع: اللجان:

يتفرع عن كل من المجالس المتخصصة لجان فرعية، مهمتها تنفيذ المهام الموكلة إليها

(1) <http://www.wtoarab.org/>[Accessed 1.6.2012]

بموجب الاتفاقيات متعددة الأطراف، وما يعهد إليها من مهمات إضافية من المجلس العام وتكون العضوية في هذه اللجان مفتوحة لجميع من يرغب من الدول الأعضاء.

2-8 آلية عمل أجهزة المنظمة:

يتم صياغة واتخاذ القرارات في المنظمة ومجالسها عن طريق توافق الآراء، وتمثل الدول الأعضاء في منظمة التجارة العالمية الجهة التي تتخذ كل القرارات، ويعني هذا أن القرار قد يتخذ بدون الاعتراض عليه بشكل رسمي من الأعضاء الحاضرين في الجلسة التي يناقش فيها هذا القرار. أما في حالة عدم تحقق توافق الآراء فإن اتفاقية منظمة التجارة العالمية تسمح بإجراء عملية التصويت لاتخاذ القرار، بحيث يكون لكل دولة عضو صوت واحد في عملية التصويت وهناك أربعة أساليب تصويتية لاتخاذ القرارات في منظمة التجارة العالمية هي: (1)

1- تعديل شروط الاتفاقيات متعددة الأطراف عن طريق موافقة جميع الدول الأعضاء أو عن طريق الحصول على ثلثي الأصوات وذلك اعتماداً على طبيعة الشرط محل البحث، ولكن تأثير التعديلات يخص الدول الأعضاء التي وافقت عليها فقط.

2- تفسير اتفاقيات التجارة متعددة الأطراف ويمكن أن يتم اعتماد ذلك في حالة الحصول على ثلاثة أرباع أصوات الدول الأعضاء.

3- التخلي عن أحد الالتزامات المفروضة على عضو معين وذلك بالحصول على ثلاثة أرباع الأصوات.

4- قرار السماح بانضمام دولة عضو جديدة ويؤخذ بأغلبية ثلثي الأعضاء.

2-9 العضوية في المنظمة:

انضمت الدول الأعضاء في منظمة التجارة العالمية نتيجة لعملية المفاوضات التي جرت

(1)- عبد المطلب عبد الحميد، مرجع سبق ذكره، ص 217.

في إطار اتفاقية الجات، ولذلك أصبحت معظم الدول الأعضاء في الجات بصورة تلقائية أعضاء مؤسسين لمنظمة التجارة العالمية عند تأسيسها في 1/1/1995 على أن تقدم كل دولة التزاماتها وتعهداتها بالاتفاقيات الجديدة، ولا يطلب من الدول النامية المعترف بها أن تقدم تعهدات أو التزامات إلا وفقا لما يتناسب مع مرحلة التنمية لكل منها واحتياجاتها المالية والتجارية أو إمكانياتها الإدارية و المؤسساتية(1)، ويبلغ عدد الدول الأعضاء في المنظمة 149 دولة أما الأعضاء المراقبين فعددهم 30 دولة كعضو مراقب حتى تاريخ 12/5/2012(2).

2-10 عضوية الأقطار العربية في المنظمة:

من الدول العربية الأعضاء المؤسسين لمنظمة التجارة العالمية هي الكويت ومصر وتونس والمغرب وموريتانيا و الإمارات العربية المتحدة والبحرين وقطر. حيث شاركت كل من الكويت ومصر وتونس والمغرب وموريتانيا بحكم عضويتها في اتفاقية الجات في مفاوضات جولة الإورجواي حتى التوقيع على الوثيقة الختامية المتضمنة إنشاء منظمة التجارة العالمية، كما قامت الإمارات العربية المتحدة والبحرين وقطر بالتوقيع على الوثيقة الختامية بحكم عضوية هذه الدول في اتفاقية الجات بالرغم من عدم مشاركتها في أعمال جولة الإورجواي، أما الجزائر فشاركت في المفاوضات وأقرت الوثيقة الختامية وتستكمل حاليا إجراءات الانضمام إلى المنظمة، والدول التي لازالت تجرى التفاوض للانضمام فهي لبنان، اليمن، السودان، العراق، سوريا (3)، أما الملكة العربية السعودية فأصبحت عضوا رسميا في 11/12/2005، وأما ليبيا فتم قبولها كعضو مراقب داخل المنظمة في 27/7/2004.

(1) - فضل علي مثنى، مرجع سبق ذكره، ص 70 .

(2) <http://www.wtoarab.org/> [Accessed 12.5.2012]

(3) - جميل طاهر، مظفر البرازي، "الاتجاه نحو تحرير التجارة الدولية وانعكاسات منظمة التجارة العالمية على الأقطار الخارجية: وجهة نظر الدول النفطية" النفط والتعاون العربي، المجلد 32، العدد 116، 2006، ص 31.

11-2 ملخص الفصل:

في هذا الفصل تم التعرض لمنظمة التجارة العالمية من حيث نشأتها والتعريف بالاتفاقيات المكونة لها و مهامها والهيكل التنظيمي بها وآلية عمل أجهزتها والعضوية بها بصفة عامة وعضوية الأقطار العربية بصفة خاصة.

إن إدخال مجال التجارة في الخدمات إلى نظام التجارة العالمي يعتبر من أهم نتائج مفاوضات جولة الأورجواي وذلك من خلال الاتفاقية العامة للتجارة في الخدمات (GATS) والتي تغطي في مضمونها كافة الخدمات ذات الطابع التجاري الدولي ومنها خدمات المصارف وشركات التأمين والاتصالات والخدمات الاستشارية والخدمات المهنية بكافة أنواعها والتي تعتبر مهنة المحاسبة والمراجعة من أهم مجالاتها، ويستعرض الفصل القادم أهم بنود الاتفاقية والخاصة بمهنة المحاسبة والمراجعة وتصنيف الأنشطة الخدمية فيها.

الفصل الثالث

الاتفاقية العامة للتجارة في الخدمات

3-1 مقدمة:

يُعد الإنتاج الخدمي نشاطا اقتصاديا أساسيا في معظم الدول سواء كانت نامية أو متقدمة، ولم تحظى التجارة الدولية في الخدمات باهتمام كبير حيث كانت قواعد الجات منذ إنشائها محصورة في القطاع السلعي، حيث كانت التجارة السلعية تشكل الجزء الأكبر من المعاملات الدولية وذلك للاعتقاد بأن الخدمات غير التجارية في حاجة إلى اتصال مباشر بين مقدم الخدمة ومستهلكها أو المستفيد منها، إلا أن هذا المفهوم قد تغير في السنوات الأخيرة وذلك لأن شيوخ التقنيات الحديثة قد غير وجه الاقتصاد العالمي، وظهرت آليات وتقنيات جديدة بدلت المفاهيم التقليدية للمسافة والزمن. وبذلك يمكن ملاحظة أن تحرير التجارة الدولية في الخدمات تعتبر من أهم التطورات التي تحدث الآن في النظام التجاري العالمي متعدد الأطراف (1)

ولهذا زادت أهمية الخدمات في النشاط الإقتصادي، وتم إدراج هذا القطاع على جدول أعمال جولة أوروغواي في مفاوضات التجارة العالمية، وأنشئ لها اتفاقية مستقلة تعرف باتفاقية التجارة في الخدمات جاتس (GATS)، وتم تطبيق بنودها تحت مظلة منظمة التجارة العالمية مع بداية عام 1995م. (2)

3-2 تصنيف الأنشطة الخدمية في اتفاقية الجاتس:

تُعد الاتفاقية العامة للتجارة في الخدمات من الاتفاقيات التجارية الأساسية للمنظمة التي يقوم بالإشراف على تطبيقها مجلس تجارة الخدمات التابع للمنظمة (3)، حيث كانت القواعد الدولية

(1)- عبد الفتاح السيد النعماني، خالد مصطفى قاسم، "صناعة الخدمات العربية كمدخل لتحقيق التكامل العربي: دراسة تطبيقية على قطاع المصارف" المجلة المصرية للتنمية والتخطيط، معهد التخطيط القومي، المجلد الخامس عشر، العدد الأول، يونيو 2007، ص5.

(2)- Thornberg, Christopher F and Edwards, Frances L, 2001. *Determinants of Trade Liberalization: A Study of the GATS Negotiation* [ONLINE]. Available from: www.anderson.ucla.edu [Accessed 13.12.2007].

(3)- بهاجيراث لال داس، مرجع سبق ذكره ، ص134.

للتجارة متعددة الأطراف قبل هذه الجولة مقتصرة على التجارة في السلع، ولكن تغير هذا في ظل الاتفاق الجديد ليشمل التجارة في الخدمات، ويختلف تحرير التجارة في الخدمات عنه في حالة تحرير السلع إذ أنه لا يوجد مشكلة (عبر الحدود) والتعريفات الجمركية بالنسبة للخدمات ولكن تأتي القيود من خلال القوانين والإجراءات والقرارات الإدارية لكل دولة وبالتالي فإن اتفاقية الخدمات تسعى إلى إزالة هذه القيود أو تخفيضها بحيث يمكن الوصول إلى نظام تبادل حر للخدمات. (1)

لقد أثار موضوع تحرير التجارة في الخدمات عددا من القضايا في مفاوضات الجاتس وأول هذه القضايا هو تحديد مفهوم الخدمات والأنشطة التي ينبغي إدراجها تحتها، وتشمل كلمة خدمات كل الخدمات الرئيسية الموزعة على اثني عشر قطاعا والمنفرد منها 155 فرع من فروع الخدمات وهي حسب تصنيف منظمة التجارة العالمية: (2)

1- الخدمات في مجال الأعمال: أي الأعمال التجارية وتشمل الخدمات المهنية والكمبيوتر.

2- خدمات الاتصالات.

3- الخدمات الهندسية والإنشاءات.

4- خدمات التوزيع.

5- خدمات التعليم.

6- خدمات البيئة.

7- الخدمات المالية.

8- الخدمات الصحية والاجتماعية.

9- خدمات السياحة والسفر.

(1). إبراهيم العيسوي، مرجع سبق ذكره، ص79...

(2) [http:// www.wto.org/english](http://www.wto.org/english). [Accessed 04.11.2007] .

10- الخدمات الترفيهية والثقافية والرياضية.

11- خدمات النقل.

12- الخدمات التي لم يتم تصنيفها في أي من القطاعات السابقة.

ويحتوى القطاع الأول على الفروع التالية:

*الخدمات في مجال الأعمال أو الخدمات التجارية وتنقسم إلى:

أ - الخدمات المهنية (المحاماة - المحاسبة والمراجعة - الضرائب.....الخ)

ب - خدمات الكمبيوتر

ج - خدمات البحث والتطوير

د - الخدمات العقارية

هـ - خدمات الإيجار

و - الخدمات المهنية الأخرى

ويتضح من هذا التقسيم أن خدمات مهنة المحاسبة والمراجعة تقع تحت الفرع الأول من

القطاع الأول في تقسيم الخدمات في اتفاقية الجاتس.

وتسري اتفاقية الخدمات كما تنص في مادتها الأولى على الإجراءات التي تفرضها

الدولة العضو في الاتفاقية وتؤثر على توريد الخدمة، حيث أنها حددت أربع طرق يجرى بها

تقديم الخدمات بها على المستوى الدولي وهي: (1)

1 - انتقال الخدمات عبر الحدود: حيث يتم إعداد خدمة في دولة معينة ثم تنقل عبر الحدود إلى

مستخدم الخدمة في دولة أخرى مثل الدراسات الاستشارية، الخدمات المالية العابرة للحدود، وهذا

النوع يصعب السيطرة عليه لعدم القدرة على وضع ضوابط حدودية عليه.

(1)- عبد الكريم جابر شنجار، "اتفاقيات منظمة التجارة العالمية وسبل تعزيز التجارة العربية في الخدمات"، مجلة الوحدة

الاقتصادية العربية، العدد 22، (مجلس الوحدة العربية، 2001)، ص 151.

2- انتقال المستهلك إلى دولة أخرى: حيث أن بعض الخدمات تتطلب انتقال طالب الخدمة إلى بلد آخر يتم الاتفاق عليه مثل التعليم في الخارج و الخدمات السياحية.

3- من خلال التواجد التجاري في البلد الذي ستقدم فيه الخدمة مثل إقامة مكتب أو عيادة أو فندق أو فرع لشركة.

4- الانتقال المؤقت للأشخاص الطبيعيين إلى البلد الآخر من أجل تقديم الخدمات فيه. مثل الطبيب الأجنبي الذي يأتي من أجل إجراء عملية أو إلقاء محاضرة ولفترة محددة ثم يغادر.

وتشتمل كلمة خدمات كل الخدمات في أي من قطاع الخدمات بما في ذلك إنتاجها وتوزيعها وتسويقها وبيعها وتقديمها وفقاً للأشكال السابقة، باستثناء الخدمات التي تورد في إطار ممارسة السلطة الحكومية وهي الخدمات التي تورد على أساس غير تجاري أو بدون تنافس مع واحد أو أكثر من موردي الخدمات.(1)

وبالرغم من أن الاتفاقية غطت معظم قطاعات الخدمات إلا أن هناك عددا من القضايا تركت للمفاوضات المستقبلية ومنها إزالة العوائق الموجودة أمام مقدمي الخدمات الأجانب ومنها متطلبات التأهيل، الإجراءات والمعايير الفنية ومتطلبات الترخيص والمزاولة، وهو ما جعل فريق عمل الخدمات المهنية التابع لمنظمة التجارة العالمية (WPPS) Working Party on Professional Services يضع المحاسبة كأول مجالات الخدمات المهنية أهمية عن باقي المجالات من خلال وضع مجموعة من قواعد الاعتراف المتبادل بالمؤهلات المهنية.(2)

(1)- عصمت عبد الكريم خليفة، "تجارة الخدمات في إطار منظمة التجارة العالمية"، مرجع سبق ذكره، ص56.
 (2)_ WTO adopts disciplines on domestic regulation for the accountancy sector,
[http:// www.wto.org/english](http://www.wto.org/english). [Accessed 18.04.2009].

3-3 الإطار العام لمبادئ اتفاقية الجاتس وعلاقتها بمهنة المحاسبة والمراجعة:

تنظم هذه الاتفاقية التجارة بالخدمات بين الدول من خلال مجموعة من المبادئ والأحكام الملزمة والتي تطبق على جميع القطاعات الخدمية باستثناء الخدمات التي تقدم من خلال الجهات الحكومية على أساس غير تجاري. والهدف الرئيسي لهذه المبادئ هو ضمان عدم وجود قيود أمام مقدمي الخدمات الأجنبية من الأفراد والشركات وإزالة عقبات التجارة والاستثمار.

ومن أهم المبادئ التي تعرضت لها اتفاقية التجارة في الخدمات (الجاتس) الخاصة بالمهن

عموماً ومنها مهنة المحاسبة والمراجعة مايلي: (1)

1- مبدأ عدم التمييز:

تنص المادة الأولى من الاتفاقية على أن يتم معاملة موردي الخدمات من جميع الدول الأعضاء بنفس المعاملة، أي ضرورة منح كل عضو في الاتفاقية فوراً وبلا شروط جميع المزايا والحقوق التي تمنح لأي عضو آخر دون الحاجة إلى اتفاق جديد. أي أنه إذا قامت إحدى الدول الأعضاء في الاتفاقية بمنح المحاسبين والمراجعين من دولة أخرى بعض المزايا والتسهيلات لمزاولة المهنة فإن هذه المزايا تكون من حق المحاسبين والمراجعين في باقي الدول الأعضاء في الاتفاقية التمتع بها.

2- الوضوح (الشفافية):

ألزمت اتفاقية التجارة في الخدمات الدول الأعضاء بنشر وإبلاغ المنظمة بكل القوانين والأنظمة الوطنية المتعلقة بتجارة الخدمات، وألزمها كذلك بإبلاغها عن أي تغيير في قوانينها التي تطبق في الخدمات والناشئة عن أي تعهدات أو التزامات.

(1) [http:// www.wto.org/english](http://www.wto.org/english). [Accessed 04.11.2007].

3- الأنظمة المحلية والاعتراف بالمؤهلات:

وتتضمن هذه الأنظمة إجراءات الترخيص وتحديد معايير الاعتراف بمؤهلات موردي الخدمات بشرط أن تكون هذه الإجراءات موضوعة بطريقة معقولة وغير متحيزة.

4- المعاملة الوطنية:

ويتعهد كل عضو بالنسبة للقطاعات الخدمية المدرجة في جداول التزاماته بمعاملة كل من الخدمات الأجنبية والمحلية، وكذلك المورد الأجنبي والمحلي نفس المعاملة وبلا تمييز ضد المورد الأجنبي. (1)

وتتطلب المعاملة الوطنية لمهنة المحاسبة والمراجعة معاملة مكاتب المحاسبة والمراجعة والمحاسبين الأفراد الأجانب معاملة أبناء الوطن المحليين، ومعنى ذلك أن كل الامتيازات التي تُمنح للمحاسبين الوطنيين يجب أن تمنح للمحاسبين الأجانب عند مزاولتهم للمهنة في هذا البلد.

5- النفاذ إلى الأسواق:

يشكل النفاذ إلى الأسواق أحد الأهداف الأساسية في اتفاقية الخدمات (GATS) والتي تسعى إلى تمكين منتجي الخدمات من رعايا الدول الأعضاء من النفاذ إلى أسواق باقي الدول الأعضاء والمنافسة مع المنتجين الوطنيين، ولا يقضي الاتفاق بالتحريم الفوري وفتح الأسواق في مختلف قطاعات الخدمات ولكن لكل دولة حرية اختيار ما تراه من القطاعات لفتح أسواقها، وبصفة عامة ما لم ينص على خلاف ذلك في جداول التزامات العضو سوف يمنع الأعضاء بمقتضى المادة 16 من تقييد عدد موردي الخدمة الأجانب أو الشكل القانوني للوحدة التي تقدم من خلالها الخدمة (فروع أو وكلاء)... (2)

(1) - طلال أبو غزالة، "آثار الاتفاقية العامة للتجارة في الخدمات على مهنة المحاسبة والمراجعة"، مجلة المحاسب العربي القانوني، العدد 98، 1996، ص 22.

(2) - إبراهيم العيسوي، مرجع سبق ذكره، ص 122.

3-4 اتفاقية الجاتس وتنظيم مهنة المحاسبة والمراجعة:

حظيت مهنة المحاسبة والمراجعة باهتمامات الجاتس، وقد تبلورت هذه الاهتمامات بمجموعة القواعد التي وضعتها منظمة التجارة العالمية W.T.O لتنظيم مهنة المحاسبة والمراجعة، وفيما يلي عرض لأهم مواد اتفاقية الجاتس (GATS) الخاصة بتنظيم مهنة المحاسبة والمراجعة: (1)

أولاً: المادة السادسة "القوانين المحلية"... تنص المادة السادسة من اتفاقية الجاتس على:

- الاهتمام بتطبيق القوانين المحلية التي تخص قطاع الخدمات والمهن بطريقة معقولة وموضوعية، بحيث لا تشكل عائقاً أمام التجارة في الخدمات.
- ألا تشكل إجراءات التأهيل المهني و المعايير الفنية ومتطلبات الترخيص عائقاً أمام التجارة في الخدمات.
- أن تكون لجميع الدول الأعضاء إجراءات كافية مطبقة لفحص مؤهلات المهنيين من البلدان الأخرى الراغبين في ممارسة المهنة في الحدود القانونية.

ثانياً: المادة السابعة "الاعتراف بالمؤهلات والأجازات المهنية"... وتنص على:

- يحق للدول الأعضاء اختيار طريقة للاعتراف بالمؤهلات الأجنبية والتراخيص باللجوء إلى التشريع الفردي أو الاتفاق المتبادل مع الدول الأخرى أو بالتنسيق الدولي أي استخدام الطرق المتعارف عليها عالمياً.
- لا يوجد التزام على الدول التي تدخل في مثل هذه الترتيبات، ولكن على الدولة العضو تطبيق الإجراءات بشكل متناسق وموضوعي وعادل تجاه كافة الدول التي تريد اعتراف بمهنييها.
- تشجيع الدول الأعضاء على التعاون مع المنظمات الحكومية وغير الحكومية للعمل على وضع واعتماد معايير و مؤهلات دولية شائعة.

(1) - عبيد بن سعد المطيري، "مستقبل مهنة المحاسبة والمراجعة - تحديات وقضايا معاصرة"، دار المريخ، الرياض،

3-5 الضوابط والإرشادات الخاصة بمهنة المحاسبة والمراجعة:-

منذ التوقيع على الاتفاقية العامة للتجارة في الخدمات (الجاتس GATS)، اهتمت منظمة التجارة العالمية بوضع ضوابط محددة لمهنة المحاسبة والمراجعة، الغرض منها هو تسهيل التجارة فيها من خلال ضمان أن الأحكام والقواعد الوطنية في مجال خدمات المحاسبة والمراجعة، ملتزمة ومتناسقة وتقابل المتطلبات المنصوص عليها في المادة السادسة للاتفاقية، وألا تكون المؤهلات والإجراءات والمعايير ومتطلبات الترخيص قيود غير ضرورية على تجارة الخدمات، وأن تكون الضوابط الموضوعية قائمة على معايير موضوعية وشفافة، وألا تشكل عائقاً على توريد الخدمة في حالة إجراءات الترخيص، وألا تتضمن هذه الضوابط إجراءات تحد من النفاذ إلى الأسواق وتطبيق المعاملة الوطنية على الموردين الأجانب: (1)

وقد وضعت المنظمة ضوابط على الأنظمة المحلية الخاصة بمهنة المحاسبة والمراجعة في إطار الاتفاقية العامة للتجارة في الخدمات (GATS)، وذلك بوجود إرشادات لتنظيم مهنة المحاسبة والمراجعة عملت على تعميمها وتطبيقها على مستوى العالم، وفيما يلي أهم جهود فريق عمل الخدمات المهنية:

1- قام فريق عمل الخدمات المهنية (WPPS) في 1995/6/27 بالتعاون مع الاتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC) ولجنة معايير المحاسبة الدولية (IASC) في وضع إرشادات مؤهل عالمي واحد. (2)

2- قام فريق عمل الخدمات المهنية في 1996/1/24 بتقديم مذكرة غير رسمية تناولت القضايا التالية (3):

أ) متطلبات وإجراءات التأهيل [التعليم - الخبرة].

(1) — ماجدة شاهين، "تنظيم مهنة المحاسبة"، مؤتمر مهنة المحاسبة والمراجعة وتحديات تطبيق الجات، جامعة الدول العربية؛ مصر، 1998/7/5، ص41.

(2) - WPPS Job No.1270 . "Creation of International Technical standards In the Accountancy Sectors", 27 June 1995,p1.

(3) WPPS job No.1239 . "Treatment of Barriers to International Trade in Accountancy Services ", 24 January 1996,p2.

ب) متطلبات وإجراءات الترخيص [متطلبات التأسيس - عضوية الجمعيات المهنية]

ج) متطلبات الإقامة والالتزامات المهنية.

د) وضع إرشادات الاعتراف المتبادل.

هـ) استخدام معايير المحاسبة الدولية.

3- في 3 فبراير 1998 عقد اجتماعاً قدم فيه طلباً لأعضاء منظمة التجارة العالمية للاهتمام بالمعايير الفنية الدولية [معايير المحاسبة - معايير المراجعة - قواعد السلوك المهني] في قطاع المحاسبة.

4- في 8 أبريل 1998 عقد اجتماعاً آخر بعنوان "ضوابط التنظيم الداخلي في قطاع المحاسبة" وقدمت فيه مذكرة إلى WTO تتضمن النقاط التالية (1):

— الشفافية.

— متطلبات الترخيص.

— إجراءات الترخيص.

— متطلبات التأهيل.

— إجراءات التأهيل.

— المعايير الفنية...

وفي شهر نوفمبر سنة 1998 قدمت لجنة معايير المحاسبة الدولية مشروعاً لضمان الحد الأدنى من المعايير الذي يجب تطبيقه في الدول الأعضاء في منظمة التجارة العالمية، ومن هنا يتضح مدى اهتمام منظمة التجارة العالمية بوضع ضوابط وإرشادات في قطاع المحاسبة والمراجعة لضمان حرية تحرير التجارة في خدمات مهنة المحاسبة والمراجعة.

(1) WPPS No.2017 , "Disciplines on Domestic Regulation in the Accountancy Sector", 8 April 1998,p19.

3-6 الاعتراف المتبادل بالمؤهلات المهنية في ظل الاتفاقية العامة للتجارة في

الخدمات [الجاتس GATS]

منذ التوقيع على اتفاقية منظمة التجارة العالمية W.T.O في يناير 1995، اهتمت كل من الأمم المتحدة والاتحاد الدولي للمحاسبين ومنظمة التجارة العالمية، بتكوين لجان لمناقشة والاتفاق على إرشادات الاعتراف المتبادل للمؤهلات المهنية في مجال المحاسبة، حيث أصبح من الضروري في ظل تطبيق الاتفاقية العامة للتجارة في الخدمات وما سوف يترتب عليها من إزالة الحواجز من أمام مكاتب المحاسبة والمراجعة، الاتفاق على نموذج للمؤهلات المهنية يؤدي إلى الاعتراف الدولي بمؤهلات المحاسب وتكون حجر الأساس لتسهيل التفاوض والوصول إلى اعتراف متبادل للمؤهلات المهنية، حيث أصبح الحديث عن ضرورة وجود مؤهل عالمي موحد يستطيع الحاصلون عليه مزاوله المهنة في أي دولة من دول العالم مثار اهتمام تلك المنظمات المهنية المحاسبية.

3-7 أهمية الاعتراف بالمؤهلات المهنية في مجال المحاسبة:

ترجع أهمية الاعتراف بالمؤهلات المهنية تلبيةً لرغبة كل من المحاسبين الأفراد ومكاتب المحاسبة والمراجعة في زيادة الاعتراف بمؤهلاتهم المهنية في الدول الأخرى، والتأكد من عدم وضع قيود أمام مقدمي الخدمة الأجانب، وذلك لضمان أن المكاتب والأفراد المهنيين يتمتعون بنفس المزايا التي يتمتع بها مقدمي الخدمة من المحاسبين الوطنيين.

إن المنظمات المهنية المحاسبية تستطيع أن تلعب دوراً ولو جزئياً في تحقيق الاعتراف بالمؤهلات المهنية، وذلك لأن حصول الأعضاء على الاعتراف المهني يساعدهم على زيادة المنافسة في الدول الأخرى. حيث أن الهدف النهائي من الاتفاقية هو العمل على إزالة العقبات التي تعترض المحاسبين والمراجعين في مزاوله المهنة وتقديم خدمات المحاسبة والمراجعة فيما بين الدول الموقعة على الاتفاقية، كما تطالب الاتفاقية بضمان حصول المستفيدين من مهنة

المحاسبة والمراجعة على أعلى مستوى من الخدمات دون النظر إلى جنسية أو موطن المحاسب، كذلك تؤكد على عدم التمييز دون شروط موضوعية مقبولة فيما بين المحاسبين والمراجعين، والحكم فيما بينهم من خلال معايير الكفاءة والخبرة والتأهيل العلمي ومدى مناسبتهم لنوعية الخدمة المطلوبة(1).

ويتطلب الاعتراف بالمؤهلات المهنية العديد من الشروط لتحقيق التوافق مثل التعليم، الخبرة، الامتحانات، متطلبات الجنسية، الإقامة، واختلاف القوانين واللوائح ذات العلاقة، وذلك بسبب اختلاف العوامل الاقتصادية، الاجتماعية، السياسية والمتطلبات المتنوعة للتأهيل المحاسبي، اختلاف معايير المحاسبة والمراجعة واختلاف طرق تنظيم المهنة بين الدول.

وقد نصت الاتفاقية على أن الدول الأعضاء لها الحق في اختيار طريقة الاعتراف بالمؤهلات المهنية باللجوء إلى التشريع الفردي، أو الاتفاق المتبادل مع الدول الأخرى أو استخدام الطرق المتفق عليها عالمياً(2).

3-8 المتطلبات الأساسية للإضمام إلى منظمة التجارة العالمية:

إن الالتزام بنظام عالمي مقبول دولياً للتأهيل المهني يهيئ الفرصة لتسهيل حرية تبادل الخدمات المهنية بين الدول الأعضاء في المنظمة(3)، وتطالب الاتفاقية العامة للتجارة في الخدمات GATS بوجود معيار للاعتراف بالمؤهلات المهنية للتأكد من جودة الخدمات، حيث يجب أن يكون لكل دولة طرقها لمقارنة المؤهلات المهنية يكون تطبيقها سهل وعادل على كافة

(1) - أحمد الفخراي، مرجع سبق ذكره، ص2.

(2) - بشير محمد عاشور، (2004) "مدى مواكبة مهنة المحاسبة والمراجعة في ليبيا لمتطلبات إعادة هيكلة الاقتصاد"، ورقة مقدمة في مؤتمر الخصخصة في الاقتصاد الليبي، بنغازي 19 و20-6-2004.

(3) - عبيد بن سعد المطيري، مرجع سبق ذكره، ص 90.

المطالبين بالاعتراف ، حيث يوصي الاتحاد الدولي للمحاسبين أن تكون طريقة تقييم المؤهلات

المهنية مقسمة إلى ثلاثة أقسام هي(1):

1 – التعليم: معايير الدخول/مجموعة المعرفة.

2 – الامتحانات: اختبارات الكفاءة المهنية.

3 – الخبرة: والتي لها علاقة بالممارسة المهنية.

وتشمل متطلبات الاعتراف المتبادل في ظل العولمة وفقاً لقاعدة التعليم الدولي رقم(9)

الصادر عن الاتحاد الدولي للمحاسبين والذي يساعد الدول المتفاوضة للوصول إلى الاعتراف

المتبادل(2):

أولاً: التعليم: ويشمل التعليم الموضوعات التالية:

1 – المعرفة النظرية: وتشمل المعارف التي يجب أن تكون في المحاسب المهني طالب الاعتراف ومنها:

- التحليل والدراسة الانتقادية للقوائم المالية.
- المراجعة.
- محاسبة التكاليف والمحاسبة الإدارية.
- أنظمة الرقابة الداخلية.
- المحاسبة العامة.
- الإلمام بالتشريعات القانونية والمهنية: حيث تؤثر هذه التشريعات بصورة أساسية ومباشرة في الإجراءات والممارسات والمعايير المحاسبية.

2 – المعرفة الشخصية وتشمل:

(1) International Federation of Accountants, <http://accountant->

jo.blogspot.com/2011/[Accessed 15/12/2009].

(2) _ حسن سيد عويس، مرجع سبق ذكره، ص 35.

- المبادئ الأساسية للإدارة العامة.
- الاقتصاد العام والاقتصاد المالي.
- القانون المدني والقانون التجاري.
- استخدام نظم تقنية المعلومات.
- الالتزام بسلوكيات وأخلاق المهنة كالسرية والأمانة.
- المعرفة الجيدة بقوانين الضرائب.

ويجب أن يغطي المحاسب طالب الاعتراف هذه المهارات بعمق وشمولية كافية ليتمكن من تأدية وظيفته، وأوصى الاتحاد بأن يكون برنامج التعليم قادراً على تأهيل الطلبة وإعدادهم بالمعارف والمهارات وإكسابهم القدرة على التقويم واستخلاص المؤشرات وتوصيل المعلومات(1).

ويوجد تنوع دولي في الخلفيات التعليمية للمحاسبين الممارسين، فبعض الدول تتطلب درجة بكالوريوس في المحاسبة، وبعض الدول تتطلب تعليم أقل و خبرة بدلاً من التعليم مثل إيطاليا والتي تتطلب 10 سنوات خبرة في المحاسبة بدلاً من الدرجة الجامعية.

أما في الولايات المتحدة تتطلب بعض الولايات شهادة جامعية مع التركيز على المحاسبة، أما ألمانيا فتتطلب شهادة أكاديمية في علم الإدارة والاقتصاد و القانون، أما المملكة المتحدة فتتطلب درجة بكالوريوس أو سنة من تأسيس المقرر التعليمي.(2)

ثانياً: الامتحانات(اختبارات الكفاءة المهنية)

الترشيح للاعتراف بالمؤهلات يجب أن يوضح كيفية اجتياز امتحان الكفاءة المهنية،

(1) – سالم محمد بن غربية، (1990) " أهمية التكامل بين البحث العلمي والمهنة والتعليم المحاسبي " ، مجلة البحوث الاقتصادية، المجلد 2، العدد 2، ص 67.

(2)- Parveen P. Gupta, " International Reciprocity in Accounting", Journal of Accountancy, January 1992, p 46.

إذ يجب ألا يقيس هذا الامتحان مستوى المعرفة النظرية فقط بل أيضاً القدرة على استعمال تلك المعرفة في المجال العملي، ويجب أن يتم التقييم بشكل كاف في المجالات ذات العلاقة بالتخصص في المجال المحاسبي، وتعمل الهيئات على إجراء مراجعات دورية لعملية التعليم والتقييم للمؤهلات المهنية التي تعترف بها، والتأكد من أن شروط الاعتراف الأخرى مطبقة باستمرار.

وتتنوع الامتحانات التأهيلية التي تدار من قبل الهيئات والمنظمات المانحة للترخيص، فالامتحانات التأهيلية للمحاسبين في كندا تركز على التطبيقات العملية، أما في النرويج يتم التركيز على الجانب النظري أو المعرفة الأكاديمية(1).

ثالثاً: الخبرة:

يجب على المحاسب طالب الاعتراف أن يكون قد أكمل سنتين على الأقل في الخبرة العملية تحت إشراف مناسب، وفي بيئة مناسبة وفي مجال يتعلق بالمهنة، إذ يجب على المهني أن يكون له القدرة على استغلال معرفته النظرية بكفاءة في ميدان العمل. ولكي يكتسب الشخص خبرة في مجال المحاسبة يجب أن يكون قد أكمل سنتين في خبرة عملية معتمدة تحت إشراف مناسب وفي مجال يتعلق بالمهنة وفي بيئة مهنية ملائمة(2).

ويوجد تنوع في طبيعة الخبرة العملية، ففي الولايات المتحدة، بريطانيا وكندا لا يوجد قبول للخبرة خارج مهنة المحاسبة، أما في النرويج وبلجيكا فالخبرة في غير المجال المحاسبي القانوني كافية، و تلزم المحاسب أن يكون لديه خبرة في مجال المراجعة الداخلية والحكومية(3).

(1)- Ibid , p 47.

(2) طلال أبو غزالة ، مرجع سبق ذكره، ص18.

(3)– Parveen P. Gupta , p 46

كما يوجد أيضا اختلاف في طول مدة الخبرة المطلوبة فالولايات المتحدة تتطلب ما بين 0 - 9 سنوات وهذا يختلف باختلاف الولاية، أما اليونان فتتطلب 7 سنوات خبرة و ألمانيا تتطلب 5 سنوات خبرة أما المملكة المتحدة فتتطلب 3 سنوات مضافاً إليها تدريب إلزامي(1).

أما الإجراءات اللازمة للمصادقة على الخبرة المتحصل عليها فبعض الدول تتطلب شهادة العمل أما الدول الأخرى فتعتمد على التقارير الدورية من قبل المرشح طالب الاعتراف للحصول على الخبرة.

وبالرغم من أن الأساس في عملية الاعتراف بالمؤهلات المهنية هي عناصر التعليم، الامتحانات و الخبرة، إلا أن هناك عدة عوامل هامة يجب أن تؤخذ في الاعتبار وهي:

1- الاختلاف في معايير المحاسبة والمراجعة.

2- الاختلاف في الممارسات المهنية بين الدول.

3- متطلبات التعليم المهني المستمر.

وحيث أن المحاسبة في عالم اليوم تعمل في بيئة معقدة ومتغيرة باستمرار فيجب على المحاسبين تطوير مهاراتهم ومعارفهم على نطاق واسع لمواجهة التحديات الصعبة التي تنتظرهم(2).

إن نجاح مهنة المحاسبة في أي دولة من دول العالم يعتمد على ما توفره الحكومة من حماية ورعاية وتنظيم لهذه المهنة، وذلك من خلال وجود تنظيم قوي وفعال ومحايد لمهنة المحاسبة والمراجعة، حيث تتطلب اتفاقية الجاتس في مضمونها ضرورة وجود جهاز تشريعي

(1) Carol A. Frost , Kurt P. Ramin , " International Auditing" Journal of Accountancy,1992,P65.

(2)- Peter Wallton , "Accountancy Professionals in the Global Classroom" Accountancy [December 1996], P54.

يعمل على التجاوب والتجانس مع ما تنص عليه الاتفاقية، وهذا يتطلب ضرورة تعديل أو تغيير بعض القوانين والتشريعات التي تحكم مزاوله المهنة في كل بلد حتى تساير ما تهدف إليه الاتفاقية من عالمية الاقتصاد. (1)

إن تطوير المنظمات المهنية وإعادة تنظيمها بحيث تزداد قدرتها على قيادة وتوجيه مهنة المحاسبة والمراجعة، سيؤدي إلى إمكان الرقابة الذاتية وزيادة جودة الأداء في المهنة وزيادة المساءلة المهنية للمحاسبين مما ينتج عنه زيادة الثقة في عمل المحاسبين.

ويبدأ إصلاح برامج التعليم المحاسبي في العالم العربي من خلال الالتزام بنظام عالمي مقبول دولياً للتأهيل المهني، يهيئ الفرصة لتسهيل حرية تبادل الخدمات المهنية من خلال إعادة النظر في برامج المحاسبة في الجامعات، استجابة للتطورات الحاصلة وكجزء من دور الجامعات والهيئات المهنية المرتقب لتطوير المهنة. (2)

إذ أن مهنة المحاسبة والمراجعة في الدول المتقدمة تقدمت بسبب الاهتمام بتطوير التعليم المحاسبي ومشاركة المنظمات المهنية والجامعات لدعم وتطوير وتمويل التعليم المحاسبي، حيث يوجد اهتمام واسع في الدول المتقدمة لتضييق الفجوة بين مناهج التعليم المحاسبي في الجامعات والمعاهد واحتياجات سوق العمل من محاسبين ومراجعين على مستوى عال من التأهيل والكفاءة. (3)

(1) طلال أبو غزالة، (1995) "اتفاقية الجاتس ومهنة المحاسبة العربية" المحاسب القانوني العربي، العدد 88، ص 14.

(2) — عبيد بن سعد المطيري، (2003) "التحديات التي تواجه مهنة المحاسبة والمراجعة"، المجلة العلمية لكلية التجارة، جامعة الأزهر، ص 203.

(3) — خالد بن ناصر الخاطر، (2005) "التعليم المحاسبي وممارسة مهنة المحاسبة في دولة قطر"، أبحاث البرموك، المجلد 21، العدد 21، ص 817.

3-8 ملخص الفصل:

حظيت مهنة المحاسبة والمراجعة باهتمامات الاتفاقية العامة للتجارة في الخدمات (GATS)، لأنها تعتبر من أهم الخدمات وذلك بسبب أنها المعنية بالنظرير عن الأوضاع الاقتصادية، وإضافة المصدقية للتعاملات التجارية بما تقدمه من معلومات وتقارير.

وقد جاءت المادتان السادسة والسابعة من مواد اتفاقية ال (GATS) خاصة بمهنة المحاسبة والمراجعة، فبينما اهتمت المادة السادسة بموضوع القوانين والتعليمات المحلية وإجراءات التأهيل المهني ومتطلبات الترخيص بحيث لا تشكل عائقاً أمام التجارة في الخدمات، فقد ركزت المادة السابعة على الثبات والتعاون في الاعتراف المتبادل بالمؤهلات المطلوبة لتقديم خدمات المحاسبة والمراجعة. وبهذا نجد أن أهم المتطلبات للانضمام إلى منظمة التجارة العالمية تنحصر فيما جاء بهاتين المادتين.

ويمكن استخلاص متطلبات الانضمام لمنظمة التجارة العالمية (WTO) بما يلي:

1. تطبيق القوانين المحلية التي تخص مهنة المحاسبة والمراجعة بطريقة موضوعية بحيث لا تشكل عائقاً أمام التجارة في الخدمات.
2. وجود منظمات مهنية تعمل على تطوير المهنة وتسعى إلى رفع مستوى الكفاءة لدى أعضائها.
3. أن تكون لجميع الدول الأعضاء بالمنظمة إجراءات كافية مطبقة لفحص مؤهلات المهنيين الراغبين في ممارسة المهنة [التعليم – الخبرة].
4. وضع إرشادات للإعتراف بالمؤهلات المهنية للمحاسبين.
5. الاهتمام بتطبيق المعايير الدولية (معايير المحاسبة – معايير المراجعة – معايير وقواعد السلوك المهني).

إن انضمام الدول النامية لمنظمة التجارة العالمية سيؤدي إلى نوعين من التحديات:
الأول هو الدخول إلى مظلة أنظمة وقوانين وتشريعات المنظمة مما يؤدي إلى إحداث آثار
جوهرية على طبيعة ومكونات وآلية تنظيم مهنة المحاسبة والمراجعة بها، الأمر الذي سيحدث
تغيرات رئيسية ينبغي البدء في وضع الخطط والأهداف لمعالجتها. أما الثاني، فإنه سيحدث
آثار جوهرية ونقلة نوعية في طبيعة ومتطلبات ممارسة مهنة المحاسبة والمراجعة، وكلا من
النوعين سيؤدي إلى ضرورة الوقوف أمام تلك التحديات ومحاولة التماشي معها لا التصدي
لها.

الفصل الرابع

مهنة المحاسبة وتجارب بعض الدول

1-4 مقدمة:

تهتم المحاسبة بتحليل وتسجيل وتلخيص وتبويب الأحداث الاقتصادية وفق قواعد و أعراف محاسبية محددة، ومن ثم توصيل المعلومات المحاسبية من خلال القوائم والتقارير المالية لمتخذي القرار لغرض ترشيدهم في عملية اتخاذ القرار. وأن المصدر الرئيسي إن لم يكن الوحيد لكل فئات مستخدمي المعلومات المحاسبية للحصول على المعلومات (حول الوضع المالي ونتائج الأعمال) لأي من الشركات هو مخرجات النظام المحاسبي على المستويين الجزئي والكلي بأي دولة. وحتى تكون هذه المعلومات موضوعية ويمكن الاعتماد عليها، وأن تحظى بثقة تلك الفئات ، لابد من أن يتم إعدادها بناءً على نظام محاسبي متكامل يكون متفقاً عليه ومقبولاً بين المحاسبين وجميع الأطراف التي لها علاقة بهذه المؤسسات أو ما يعرف بالمستخدمين.

إن الاتفاق والقبول يجب أن لا يكونا محصورين بين مجموعة المحاسبين والإدارة بكل شركة، ولكن يجب أن يكونا على مستوى المحاسبين والمستخدمين بمختلف الشركات على مستوى الدولة. هذا الاتفاق يعزز فائدة المعلومات في تقييم أداء الشركات وإجراء المقارنات التي تكون غير موضوعية وغير مفيدة في حالة غياب التنظيم المحاسبي. ومن هنا كان من الضروري إيجاد ما يعرف بالتنظيم المحاسبي Accounting Regulation (1).

2-4 التنظيم المحاسبي:

يهتم التنظيم المحاسبي بإيجاد دليل عمل ومرجعية مقبولة ومعتمدة بين المحاسبين والأطراف ذات العلاقة مما يعزز من موضوعية المخرجات المحاسبية وتواجد اتساق عام في الممارسات المحاسبية داخل الدولة.

(1) محمد أبو زيد المبروك، مرجع سبق ذكره، ص6.

إن إحدى الأدوات الأساسية للتنظيم المحاسبي هي المعايير المحاسبية. والتي تحظى بأهمية بالغة من قبل المحاسبين والمراجعين في كل دول العالم، فهم غالباً مايمتثلون لنصوص هذه المعايير في ممارساتهم المحاسبية وإعدادهم للتقارير المالية حرصاً منهم على زيادة الثقة والمصادقية بالمعلومات التي تحتويها قوائمهم وتقاريرهم المالية.

إن عملية وضع المعايير المحاسبية بأي دولة هي ليست عملية فنية بحتة وإنما تتأثر بمجموعة العوامل البيئية السائدة بتلك الدولة مثل العوامل الاقتصادية والسياسية والثقافية وغيرها، وأن غياب المعايير المحاسبية بأي دولة ستكون له انعكاسات سلبية على المحاسبة والمراجعة بتلك الدولة، حيث الاختلافات ستكون كبيرة بين المحاسبين في معالجة نفس الممارسات المحاسبية، كما أن هذا الغياب قد يساء استغلاله من قبل المحاسبين في الغش والتلاعب مما يقلل من موضوعية وعدالة المخرجات المحاسبية. كذلك ضعف التنظيم المحاسبي قد يؤدي إلى نفس المشاكل المتعلقة بالتضليل والغش في مخرجات الأنظمة المحاسبية.

من هنا أدركت معظم الدول أهمية التنظيم المحاسبي في تشكيل جدار حماية للأطراف ذات العلاقة أو المصالح بالشركات والوحدات الاقتصادية، بما في ذلك الدولة والمستثمرين والمقرضين وغيرهم، كما ازداد حرص الدولة وخاصة المتطورة منها على تعزيز وتقوية التنظيم المحاسبي بها. ويعرف التنظيم المحاسبي بأنه " وضع إطار عام للممارسات المحاسبية وذلك بتنظيم هذه

الممارسات ووضع ضوابط وحلول للمشاكل التي قد تواجه التطبيق العملي لها"(1)

(1) محمد ابوزيد، " المدخل القانوني للتنظيم المحاسبي وتطوير المحاسبة في ليبيا "، المؤتمر الوطني حول المحاسبة، طرابلس 2006 ، ص 3.

ويعني ذلك وضع إطار عام للمحاسبة ينظم الممارسات المحاسبية ويضمن وجود الضوابط والإجراءات الكفيلة بخلق مرجعية كافية للمحاسبين لمواجهة متطلبات الممارسات المحاسبية، وتوفير الحلول للمشاكل التي تواجه المحاسبين، والمساهمة في إيجاد أسس واحدة أو متشابهة للأنظمة المحاسبية حتى تسهل عملية فهم وقراءة مخرجات تلك الأنظمة.

3-4 مهنة المحاسبة:

يشكل المحاسبون الممتحنون لمهنة المحاسبة (أفراد وشركات) والذين يقومون بتقديم الخدمات المحاسبية من إعداد ومراجعة للحسابات والقوائم المالية للشركات، وتقديم الاستشارات المالية والفنية بدولهم تنظيماً محاسبياً مهنيًا. وأياً كان المدخل المتبني للتنظيم المحاسبي بالدولة، فإن هؤلاء المحاسبين المهنيين يلعبون دوراً مهماً ورئيسياً في تطوير المعايير والقواعد المحاسبية بدولهم، من خلال تجمعاتهم في شكل منظمات وجمعيات محاسبية.

وتعرف المهنة بوجه عام بأنها " أي عمل يتم تأديته عن طريق مجموعة من الأفراد لديهم تأهيل علمي وعملي ملائم، والذين يقومون بمزاولة عملاً فنياً يهدف إلى تأدية خدمات معينة، اعتماداً على مجهودهم الذهني بهدف تحقيق مصالح الجمهور، بالإضافة إلى تحقيق مصالحهم الخاصة، وهي كسب احتياجاتهم المعيشية".(1)

وتتميز أي مهنة بعدة خصائص أساسية منها:(2)

- الحصول على خبرة مهنية يتم اكتسابها من مهارات ثقافية ومعرفة مجالية متخصصة يتم الحصول عليها عن طريق الخبرة العامة، والتدريب والتعليم الرسمي والمستمر.

(1) أمين السيد أحمد لطفي، "إعادة تنظيم مهنة المحاسبة والمراجعة في مصر في ضوء الأوضاع الراهنة وآفاق المستقبل"، دار النهضة العربية، القاهرة، 1996، ص2.

(2) المرجع السابق، ص3-4.

- قبول واجبات ومسئوليات معينة نحو المجتمع ككل والذي يعترف بشكل صريح بأهمية الخدمة، بالإضافة إلى واجبات معينة تجاه العميل.
- نظرة موضوعية وحيادية مرتبطة بأداء المهنة.
- تقديم خدمات فنية متخصصة أساسها المجهود الذهني.
- وجود مجموعة من القواعد والتقاليد التي تحكم سلوك المهنة، بالإضافة إلى وجود مجموعة من معايير الأداء التي تحكم أداء تلك المهنة.
- تتم ممارسة الرقابة الذاتية على المهنة عن طريق التنظيمات المهنية التي يتم تكوينها من أعضاء المهنة، والتي تهدف إلى تنظيم شؤون العمل بالمهنة ورفع مستواها والمحافظة على كرامة أعضائها، بالإضافة إلى وضع قواعد وآداب المهنة ومعايير أداء المهنة.
- وبصفة عامة تتوقف خصائص المهنة، على درجة تفاعل واستجابة المهنة للتطورات في البيئة التي تعمل من خلالها، فالبيئة بعواملها الاقتصادية والثقافية والقانونية والسياسية والاجتماعية، تفرز احتياجاتها لخدمات مهنية تتطلب خصائص معينة تتوقف على نوعية وحجم الخدمات المهنية المطلوبة. (1)

وبالتالي يمكن تحديد المقومات الرئيسية لأي مهنة كمايلي(2):

1. أعضاء مهنيون لديهم قدر كافٍ من التأهيل العلمي والعملية والاستعداد الذهني والخبرة الكافية.

(1) سليمة محمد علي العمامي، " فجوة التوقعات بين احتياجات الواقع العملي لمهنة المحاسبة والمراجعة والتأهيل الجامعي للمحاسبين في ليبيا"، رسالة ماجستير غير منشورة، كلية الاقتصاد، جامعة قارون، خريف 2004، ص72.

(2) المرجع السابق، ص 71.

2. تنظيمات مهنية تشرف على تنظيم شؤون العمل المهني، تسعى جاهدة لرفع المستوى المهني

للخدمات التي يؤديها أعضاؤها للغير، والعمل على تطوير المهنة من منطلق المسؤولية

الاجتماعية الملقاة على عاتق أعضائها.

3. معايير للأداء المهني متعارف عليها بين أعضاء المهنة، بحيث يكون مرشداً لكل مزاوولي

المهنة وحكماً صادقاً على دقة العمل المهني، حتى لا يتسنى أي تقصير دون وجه حق من

أحد أعضائها.

4. مجموعة من قواعد وآداب وسلوك المهنة، والتي تحكم السلوك المهني لأعضاء المهنة

والمحافظة على كرامتهم، كما تدعو لبث الثقة في نفوس الجمهور العام المتعاملين مع

أعضاء المهنة والمتطلعين لخدماتهم.

وقد أصبحت مهنة المحاسبة والمراجعة اليوم في كثير من البلدان من المهن المميزة في

المجتمع، حيث توجد لها منظمات مهنية تقوم برعاية شؤون المهنة وإصدار القواعد والمعايير التي

تسير عليها، كما تقوم بالإشراف على عقد الندوات والمؤتمرات العلمية وإصدار النشرات والمجلات

المتخصصة التي تساهم في تطوير المهنة والتعريف بدورها في التنمية والرقابة. وتكمن قوة

المنظمات المهنية وفعاليتها بحيث أن يكون لها دور واضح في تطوير الأنظمة المحاسبية وإيجاد

تشريع محاسبي محلي ينسجم وطبيعة احتياجاتها، وكذلك إحكام السيطرة على أعضائها من حيث

ضوابط منح التراخيص وسن التشريعات والقوانين التي تنظم وتحكم آداب وسلوكيات المهنة.(1)

(1)سالم محمد بن غربية، مرجع سبق ذكره ، ص 64.

4-4 الربط بين مهنة المحاسبة والتعليم المحاسبي:

- يعتبر وجود نظام تعليمي جيد ومتكامل حجر الأساس في عملية إعداد محاسبين ومراجعين مؤهلين علمياً ومهنياً وتقنياً. ويفترض أن يكون الهدف الأساسي لأي نظام تعليمي هو تقديم المعرفة المتعمقة والمهارات المتميزة للطلبة. ولتحقيق هذا الهدف ينبغي توفر عدة عناصر أهمها: (1)
1. أساتذة أكفاء من حيث التأهيل العلمي أو من حيث الخبرة بحيث يكونوا قادرين على إجراء بحوث أو دراسات متعمقة ودمج نتائج هذه البحوث والدراسات مع المفردات الدراسية.
 2. توفر الكتب والدوريات الحديثة وسهولة الحصول عليها واستخدامها.
 3. توفر وسائل وسبل التدريب والتطبيق العملي.

واختيار أسلوب أو نموذج معين للتعليم المحاسبي كان ولا يزال مثاراً للجدل والنقاش، كما انتقدت البرامج التعليمية الحالية بسبب عدم تطورها ومواكبتها للاختراعات الحديثة في مجال تقنية المعلومات، وبالتالي عدم قدرة هذه البرامج على تخريج الكفاءات القادرة على استخدام وسائل التقنية الحديثة والتكيف مع الظروف الاقتصادية الراهنة المتميزة بحالة عدم التأكد Uncertainty. ولا يقتصر هذا في النظم والبرامج التعليمية على الدول النامية فقط، بل وحتى على الدول الصناعية المتقدمة. (2)

ويجادل الأكاديميون بأنه على الممارسة العملية ومهنة المحاسبة أن تأخذ خريج المحاسبة من هنا أي النقطة التي انتهوا منها "Take him from here" أي أن على المهنة أن تستقطب Recruit الخريج المميز وتقوم بتدريبه حسب ماترى، بعد أن يتم تعليمه الأساسيات والمفاهيم النظرية

(1) سالم محمد بن غربية، مرجع سبق ذكره، ص 65.

(2) المرجع السابق، ص 65.

وكيف عليه أن يفكر ويحلل بالطريقة العلمية ويكون جاهزاً للعمل في عدة مجالات منها المجال الصناعي، التجاري، الخدمي، والحكومي وليس لمهنة المحاسبة والمراجعة فقط. وتبدأ المهنة أو جهة العمل تدريبه عملياً، وكلما تقادم في العمل فإنه يفترض أن يقوم بتعليم وتطوير نفسه ذاتياً إذا ما أراد النجاح في مهنته كالتبيب والمحامي أي أن عملية التطوير والتعليم تعتبر ذاتية أو شخصية، وذلك بالإطلاع على أحدث المستجدات المتعلقة بمهنته.

وهناك شبه اتفاق بين الخبراء حتى في الدول المتقدمة على أن هناك تدني في مستويات التعليم بصورة عامة، ومنها التعليم المحاسبي، ولكن إذا كان تحسين نوعية الطلبة الداخلين لبرامج التعليم المحاسبي هو الوسيلة الوحيدة لتطوير نوعية خريجي أقسام المحاسبة و الداخلين لمهنة المحاسبة والمراجعة، فالنتيجة السهلة هي أن تركز مهنة المحاسبة على ما يعرف بالغربلة .Screening

لقد بدأت مكاتب المحاسبة والمراجعة الكبيرة في ليبيا وكذلك فروع الشركات الأجنبية وبعض الجهات تسلك هذا السلوك.* فتشترط معدل 3 نقاط من 4 على الأقل بجانب إجادة كل من اللغة الإنجليزية والحاسب الآلي.

إن الحل الأمثل لهذه المشكلة هو أداء جيد من قبل مهنة المحاسبة وتحسين وضعها وبذلك تنمو وتزدهر وتأخذ مكانة جيدة في المجتمع، وبالتالي تجذب انتباه الطلبة الجيدين للدخول في برامج التعليم المحاسبي، وهذا لا يحل مشكلة أو معضلة " الدجاجة أم البيضة " أيهما يأتي أولاً، أي أداء جيد من قبل مهنة المحاسبة والمراجعة أم أفراد جيّدون يدخلون هذه المهنة.

*بدأت بعض الجهات ومنها مصرف ليبيا المركزي وبعض المصارف التجارية الاتصال بإدارة كلية الاقتصاد — جامعة قاريونس لترشيح بعض الخريجين المميزين والحاصلين على معدلات عالية للعمل لديها.

إن الجدل بين الأكاديميين والمهنيين حول التعليم المحاسبي هو أزلّي وسيستمر مستقبلاً مادام هناك مهنة وتعليم محاسبي، والفرق بينهما هو الفرق بين وجهة النظر قصيرة الأجل المحدودة للمهنيين ووجهة النظر طويلة الأجل الواسعة للأكاديميين. وذلك لأن التعليم المقدم لأحد الأجيال ينعكس في الممارسة العملية للجيل القادم، ونظرية اليوم هي غالباً ممارسة الغد، ونظرية أحد الأشخاص هي غالباً الممارسة العملية لشخص آخر. وعلاوة على ذلك، عندما يتحدث أحد عن التعليم المحاسبي، فإنه يتحدث أيضاً عن مستقبل الممارسة العملية في مهنة المحاسبة.

4-5 المعايير المحاسبية Accounting Standards (1):

المعايير المحاسبية هي المبادئ والطرق والإجراءات والمعالجات والقواعد، الواجب إتباعها ومراعاتها في تحليل وإثبات وتبويب وترحيل العمليات المالية، وإعداد القوائم والتقارير المحاسبية. ويشترط في هذه المعايير أن تلقى قبولاً عاماً من قبل من يمارس مهنة المحاسبة علمياً وعملياً، ومن قبل المستفيدين من المعلومات المحاسبية التي أعدت بناءً على هذه المعايير.

والمحاسبة علم يتكون من مجموعة من المعايير التي يشترط فيها القبول العام المبني على الاقتناع و هذا الاقتناع لا يستند على المشاهدة العينية أو التجربة العملية كما في العلوم البحتة والتطبيقية، ولكنه يستند على الجدوى والفائدة المتحصل عليها من وراء كل معيار، فالفلسفة والمنطق يلعبان دوراً رئيسياً في تحقيق الاقتناع الذي يترتب عليه القبول العام في مجال المحاسبة.

الاقتناع ومن ثم القبول العام في مجال المحاسبة أمران غير ثابتين إذ أنهما يتغيران بعاملتي البيئة والزمن. يقصد بالبيئة هنا العوامل الاجتماعية والاقتصادية والسياسية والقانونية. فالفلسفة والمنطق في إثبات الجدوى والفائدة لإقناع أشخاص في بيئة معينة أو حقبة أخرى من الزمن، لا يمكن

(1) عبد السلام علي كبلان، إمراجع غيث سليمان، " المحاسبة المتوسطة"، دار الكتب الوطنية، الطبعة الأولى: 2009، ص 47-48.

استخدامهما لإقناع أشخاص آخرين في بيئة أخرى أو في حقبة أخرى من الزمن. فالمعايير المحاسبية تتغير بتغير المكان والزمان.

والسؤال هنا من الذي يضع هذه المعايير؟

أولاً: يجب التأكيد هنا أن المعايير توضع في بيئة معينة بما تخدم أهداف المستفيدين من هذه المعايير في تلك البيئة، وبما تلقى قبولاً عاماً من قبل هؤلاء المستخدمين والمستفيدين. بالرغم من المحاولات الحديثة لعولمة المعايير المحاسبية وتوحيدها، إلا أنه لا يتوقع أن تكون هناك معايير ثابتة وموحدة لكافة البيئات. والواقع الحالي يؤكد ذلك، إذ أن هناك أكثر من 150 مجموعة من المعايير لأكثر من 150 بيئة مختلفة في أنحاء العالم كل مجموعة تخدم أهداف المستخدمين والمستفيدين منها في كل بيئة.

ثانياً: الذي يضع المعايير هم الأشخاص والجهات المستخدمة والمستفيدة من المعلومات المحاسبية والمتأثرين بها، إلا أنه يشترط شرطين أساسيين لوضع أي معيار محاسبي واعتباره ملزماً:

1. الاستناد على الفلسفة والمنطق وإثبات الجدوى والفائدة المتحصل عليها من وراء المعيار.

2. القبول العام المستند على الاقتناع من قبل كل من يتأثر من تطبيق المعيار وهم ما يعرفون بالمستخدمين والمستفيدين من المعلومات المحاسبية.

4-6 نماذج بناء وإرساء المعايير المحاسبية:

يقترح الأدب المحاسبي ثلاثة نماذج يمكن التعامل معها وهي:

1. نموذج التنظيم الذاتي (الأنجلوأمريكان):

وبناء على هذا النموذج فإن عملية وضع المبادئ والقواعد والإجراءات المحاسبية وكذلك تطوير هذه المبادئ و المعايير، تتم من قبل الممارسين لمهنة المحاسبة والمنظمات المهنية المختصة، حيث توضع المبادئ بشكل مستقل عن توجيهات وتدخل القوانين والحكومة، فالمعايير المحاسبية توضع بشكل كامل بواسطة خبراء المحاسبة المهنيين.

و ترجع جذور هذا النموذج إلى المدرسة البريطانية وامتداداتها في شكل مناطق نفوذ أثناء

الفترة الاستعمارية. حيث تعتبر بريطانيا هي أول دولة قامت بتأسيس منظمات محاسبية مهنية عام

1854 و هذه الفكرة انتشرت سريعاً إلى إيرلندا، استراليا، كندا والولايات المتحدة الأمريكية وبعض مناطق النفوذ البريطانية الأخرى.(1)

يعتمد هذا النموذج بشكل أساسي على أسواق الأوراق المالية كمصدر لرأس المال وسيطرة البعد الفردي (Individualism) وأن المستخدم الرئيسي للقوائم المالية هم المستثمرون ويمثلون مركز اهتمام القوائم المالية، وأن المبادئ المحاسبية يجب أن تقود إلى تقديم صورة عادلة أو حقيقية وعادلة. وتبلور هذا النموذج في ظل ظروف بيئية تميزت بسيطرة القطاع الخاص على النشاط الاقتصادي وبحضور قوى للمنظمات المهنية في مجال المحاسبة، علاوة على وجود قوى لأسواق الأوراق المالية كقنوات استثمارية، كما أن دور الدولة أقتصر على دور المرشد وفي بعض الأحيان دور المراقب ولكن من مسافة بعيدة، وهناك زيادة في تأثير هذا النموذج على المستوى العالمي نظراً لأهمية أسواق الأوراق المالية في الولايات المتحدة وبريطانيا على المستوى الدولي.(2)

2. النموذج الحكومي:

وبناءً على هذا النموذج تلعب الحكومة دوراً حيوياً في الرقابة على الأنشطة الاقتصادية، أي أن التنظيم المحاسبي يصبح جزءاً من الإطار القانوني للدولة أي أن الجهات الحكومية هي التي تقيم وتقرر السياسات المحاسبية.(3)

وترجع جذور هذا النموذج إلى المدرسة الألمانية والفرنسية وامتدادهما في شكل مناطق نفوذ سابقة، ويعتمد هذا النموذج على اعتبار المحاسبة أداة عامة تنظم عن طريق القوانين والتشريعات،

(1) - محمد المبروك أبو زيد، ص9.

(2) سالم إسماعيل الحصادي، "تسخير المحاسبة الحديثة لخدمة غايات التنمية في البيئة الليبية"، دراسات في الاقتصاد والتجارة، المجلد الثاني والعشرون 2003 - 2004، ص15.

(3) محمد المبروك أبو زيد، ص9.

وأن الدول التي تطور فيها هذا النموذج تشمل فرنسا، ألمانيا، إيطاليا، بلجيكا، أسبانيا واليابان وبعض مناطق نفوذ هذه الدول.

وخصائص هذا النموذج هي: الاعتماد على الاقتراض من المصارف كمصدر للتمويل، سيطرة البعد الاجتماعي، تدخل أكبر للدولة في تنظيم المهنة وقواعد القياس والإفصاح المحاسبي وذلك من خلال القوانين والتشريعات، و المجتمع هو المستخدم الرئيسي للقوائم المالية ممثلاً في أصحاب الالتزامات والجهات الضريبية والمستثمرين. مع سيطرة مبدأ التحفظ مع تأثير التشريعات الضريبية على المحاسبة المالية، وهناك اتجاه لانخفاض تأثير هذا النموذج على المستوى العالمي، بالأخص بالنسبة للشركات متعددة الجنسية وغيرها من الشركات التي تتعامل مع أسواق الأوراق المالية العالمية.(1)

ويقصد بتدخل الدولة الاهتمام بتنظيم المهنة ووضعها في الإطار الذي يمكنها من أداء عملها بكفاءة وفاعلية، ويكون هذا التدخل قاصراً على رعاية المنظمات المهنية والمساعدة بالتمويل الذي يعد من أكثر الجوانب المعقدة لها والمشلة لحركتها ومراجعة القوانين، وإزالة أية تناقضات موجودة بها مع تحديثها وفق متطلبات التطوير المهنية وتوضيح دور ومسؤولية كل من المحاسب والمراجع، وأن تكون شؤون المهنة من صميم أعضائها وممارسيها دون تدخل مباشر من جانب الدولة. ولا يقصد بتدخل الدولة السيطرة والهيمنة على شؤون المهنة وممارسيها.

هذا وقد يتم الخلط بين النموذجين السابقين في نموذج واحد يطلق عليه " التنظيم المختلط "

وهو يجمع بين خصائص كل من النموذجين السابقين.

(1) سالم إسماعيل الحصادي، مرجع سبق ذكره، ص 16.

3. النموذج الدولي: (1)

لغرض الوصول إلى ما يعرف بالتنسيق والتوافق المحاسبي على مستوى دولي، قامت هيئات محاسبية مهنية في تسع دول هي: (أستراليا، كندا، فرنسا، ألمانيا، هولندا، اليابان، المكسيك، المملكة المتحدة والولايات المتحدة). بإنشاء لجنة معايير المحاسبة الدولية (IASC)، وذلك في عام 1973. وجاءت أهداف اللجنة كما وردت في دستورها:

1. إعداد ونشر – لأجل الصالح العام – معايير محاسبية تُراعى عند تقديم قوائم مالية.
2. تشجيع القبول بها والعمل بموجبها على مستوى العالم.
3. العمل بشكل عام على تطوير وتوافق الأنظمة، المعايير المحاسبية والإجراءات المتعلقة بتقديم القوائم المالية على مستوى عالمي.

وفيما يلي عرض مختصر للمجهودات التي بذلت في هذا الاتجاه:

- في الفترة ما بين 1975 حتى 1989، قامت لجنة معايير المحاسبة الدولية بإصدار عدد (29) معيار دولي يتعلق بإعداد وعرض القوائم المالية. وفي أواخر الثمانينات تعرضت اللجنة لانتقادات تتعلق بتعدد الخيارات الأساسية في المعايير المعلنة، مما أدى إلى تحفظ العديد من المنظمات والهيئات التنظيمية الدولية على نوعية هذه المعايير.
- في عام 1987 أخذت لجنة معايير المحاسبة الدولية خطوة جادة تجاه التعاون مع اللجنة الدولية لإتحاد البورصات العالمية (IOSLO). وقد أدت المباحثات بين الطرفين إلى إجراء تعديلات في أكثر من نصف المعايير الدولية الصادرة حتى 1998 وذلك مقابل عرض بقبول معايير المحاسبة الدولية في البورصات العالمية في مرحلة لاحقة.

• حتى عام 2000، قامت لجنة معايير المحاسبة الدولية بإصدار مامجموعه 41 معياراً محاسبياً يتبعها 33 تفسيراً، يلاحظ فيها الميل الواضح نحو النموذج الأنجلو أمريكي.

• في عام 2000، تغيرت لجنة معايير المحاسبة الدولية لتصبح مجلس معايير المحاسبة الدولية (IASB) ليصبح المجلس مستقلاً عن المنظمات المهنية للدول المؤسسة من الناحية المالية والتنظيمية. وقد تحصل المجلس على موافقة اللجنة الدولية لإتحاد البورصات العالمية بقبول المعايير الدولية في الأسواق المالية العالمية.

• أما في مجال معايير المراجعة الدولية، فقد أنشئت عام 1977 لجنة الإتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC) التي تعتبر مكملة للجنة الدولية لمعايير المحاسبة من حيث الأهداف وتمثل المنظمات المحاسبية لأكثر من 100 دولة حالياً وتهتم بمعايير المراجعة الدولية والتعليم المحاسبي والتأهيل المهني للمحاسبين.

• في الفترة ما بين 1977 حتى 2005، أصدرت لجنة الإتحاد الدولي للمحاسبين عدد (34) معياراً للمراجعة الدولية (ISAS) و (13) ايضاحاً (IIAPS) يتعلق بإجراءات المراجعة.

• في السنوات الأخيرة، هناك إتساع واضح في رقعة نفوذ معايير المحاسبة الدولية بين الدول المتقدمة والنامية.

ونستعرض في هذا الفصل وضع مهنة المحاسبة والمراجعة في ثلاث دول متقدمة هي الولايات المتحدة، المملكة المتحدة وألمانيا. وقد أختيرت هذه الدول لأن أسواق رأس المال فيها ضمن الأكبر والأكفاً في العالم، وذلك للمقارنة ومعرفة الاختلافات بين التنظيمات المهنية المحاسبية المختلفة.

جدول رقم (4-1)

المقارنة بين مهنة المحاسبة والمراجعة في الولايات المتحدة وبريطانيا وألمانيا

ألمانيا	المملكة المتحدة	الولايات المتحدة الأمريكية	البيان
المعهد الألماني للمحاسبين القانونيين.	معهد المحاسبين القانونيين في إنجلترا وويلز (ICAEW)، وهي عبارة عن منظمة خاصة مرخصة من الدولة لتعليم المحاسبين (CAs)*.	المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين (AICPA)، ويضم هذا المعهد في عضويته كل المحاسبين القانونيين (CPAs)** المصروح لهم بمزاولة مهنة المحاسبة والمراجعة وهي منظمة خاصة في الولايات المتحدة الأمريكية.	المنظمات المهنية
شهادة أكاديمية في علم الإدارة، الاقتصاد، القانون، الصناعة، الزراعة أو أي حقل ينسب إلى الاقتصاد. هذه المتطلبات يمكن التخلي عنها عندما تكون هناك خبرة معينة.	إما درجة بكالوريوس (ليس من الضروري تخصص محاسبة) أو سنة واحدة من بدء المقرر التعليمي.	في معظم الولايات، شهادة جامعية مع التركيز على المحاسبة؛ ما بين صفر و6 سنوات من التعليم الجامعي. وهذا يختلف باختلاف الولاية.	متطلبات لإحتراف: - التعليم
في معظم الحالات 5 سنوات من خبرة الأعمال، وعلى الأقل 4 سنوات منها يجب أن تكون في المراجعة.	ثلاث سنوات من الخبرة العملية مضافاً إليها فترة تدريب تكون إلزامية للتأهيل، أي شهادة خبرة مطلوبة لمدة سنتين أو ثلاث.	ما بين صفر و9 سنوات من المراجعة وهذا يختلف باختلاف الولاية.	- الخبرة
امتحانات تحريرية تغطي القانون، اقتصاديات الأعمال، المراجعة، المحاسبة وأخلاق المهنة، مع امتحان شفوي. الطلبة يؤهلون أولاً كأستوربريتتر (رخصة ألمانية كمستشار ضريبي) ثم يتقدمون لامتحان التأهيلي والذي يشمل تشتمل على 3 امتحانات تحريرية وامتحان شفوي.	يوجد مرحلتان لامتحانات ACA هما المرحلة المهنية والمرحلة المتقدمة. المرحلة المهنية تشمل 9 امتحانات والمرحلة المتقدمة امتحانان ودراسة حالة.	الامتحان التحريري المنتظم للمحاسبين القانونيين الأمريكيين.	- الامتحان التأهيلي

* (CA): Chartered Accountant.

** (CPA): Chartered Public Accountant.

تابع جدول رقم (4-1)

المقارنة بين مهنة المحاسبة والمراجعة في الولايات المتحدة وبريطانيا وألمانيا

ألمانيا	المملكة المتحدة	الولايات المتحدة الأمريكية	البيان
	مطلوب 150 نقطة لكل ساعة على الأعضاء الداخليين بعد 1987 الذين يزاولون عمل المحاسب القانوني وهو نوعان: الأول لكل ساعة CPE المنظم تحسب بثلاث نقاط ويشمل دروس قصيرة، ومؤتمرات، وحلقات دراسية. الثاني: CPE غير المنظم نقطة واحد لكل ساعة ويشمل على دراسة وقراءة واحدة فردية.	يوصي المجمع الأمريكي للمحاسبين القانونيين على التعليم المهني المتواصل، وبالخاصة إلى بحوث إضافية في هذا المجال، حيث يوصي بأن التعليم يعد عنصر هام لفعالية CPE.	التعليم المهني المستمر CPE
<ul style="list-style-type: none"> مجموعة القوانين التجارية. قواعد السلوك المهني. بيانات المعهد الألماني للمحاسبين القانونيين. 	<ul style="list-style-type: none"> قوانين الشركات 1985 و 1989. مجلس ممارسة المراجعة APB ومن بعده. لجنة معايير المراجعة APC. لجنة جمعية الأخلاق المشتركة. 	<ul style="list-style-type: none"> معايير المراجعة المقبولة والمتعارف عليها GAAS. تعليمات وتفسيرات معايير المراجعة التي يصدرها المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين AICPA. دليل الصناعة. سلسلة المنشورات المحاسبية لسوق الأوراق المالية. 	مصادر معايير المراجعة
إعطاء رأي محايد عما إذا كانت الحسابات الموحدة تتسجم مع الشروط القانونية، وإعطاء رأي "حقيقي ومناسب" بان الأصول والالتزامات، الوضع المالي، والأرباح أو الخسائر المتضمنة في الحسابات الموحدة ككل مسايراً لقانون الشركة. وما إذا كان التقرير السنوي الموحد ثابت مع الحسابات الموحدة. وأن السجلات المحاسبية والقوائم المالية وتقرير الإدارة متفقة مع القوانين والتشريعات.	إعطاء رأي معبر عما إذا كانت القوائم المالية قد أعدت بشكل مناسب ومطابقة لقوانين الشركات وإعطاء رأي "حقيقي ومناسب".	إعطاء رأي معبر عن الوضوح الذي بموجبه تكون القوائم المالية تمثل "بعدالة" كل الجوانب المهمة - الوضع المالي، نتائج الأعمال، والتدفقات النقدية ومنسجمة مع المعايير المحاسبية المتعارف عليها عموماً "GAAP"	أهداف المراجعة

تمثل المقارنة في الجدول السابق الاختلاف ما بين المهنة المنظمة بآلية ذاتية كما في الولايات المتحدة الأمريكية، والمنظمة بآلية مختلطة ما بين الذاتية والحكومية ومن أمثلتها المملكة المتحدة، والآلية الحكومية ومن أمثلتها ألمانيا. فتطور مهنة المحاسبة والمراجعة في البلدان المختلفة يكون متأثراً بعوامل عديدة تتضمن: طبيعة التمويل، حجم وتعقد الأعمال، تطور أسواق رأس المال، قوانين الضرائب والبيئة القانونية.

ففي الولايات المتحدة والمملكة المتحدة رجال الأعمال يقدمون معظم التمويل للشركات التي تتداول أسهمها بالأسواق المالية الكبيرة والمتطورة، وكننتيجة لذلك فإن حاجات المساهمين تؤثر بصورة كبيرة على نمو وتطور مهنة المحاسبة والمراجعة، وبالتالي على التقارير المالية وعلى استقلالية المراجع، ومن ثم فإن وحدات القطاع الخاص لها أثر كبير على خلفية معايير المحاسبة والمراجعة.

في ألمانيا، عدد قليل من البنوك الكبيرة وإعتمادات التقاعد تقليدياً يعرضون معظم رأس المال للشركات، أي أن الملكية وحقوق التصويت بصورة عامة تكون متمركزة، وبالتالي فإن مهنة المحاسبة والمراجعة في ألمانيا لها تأثير أقل في تأسيس معايير المحاسبة والمراجعة التي تؤسس مبدئياً بواسطة القوانين التجارية.

والمملكة المتحدة لها نظام عام ذو توجه استثماري ونظام مراجعة تقليدي قوي. ومهنة محاسبة مؤسسة تأسيساً جيداً، ومع ذلك، وبالتغاير مع الولايات المتحدة التي فيها أسست معايير المحاسبة والمراجعة بتركيز عالي على القطاع الخاص، فإن المملكة المتحدة فيها قانون الشركات بالإضافة إلى القطاع الخاص مما أثر على معايير المحاسبة والمراجعة بها، ومن الجدول مثلاً نجد أن المراجع في بريطانيا يعبر عن رأي حول ما إذا كانت القوائم المالية قد أعدت طبقاً ومتفقه مع قوانين الشركات.

(1)-Carol A. Frost, Kurt P. Ramin, " International Auditing", Journal of Accountancy, January, 1992,PP.63-67.

وألمانيا أيضاً، لها نظام تعليمي صارم ومتطلبات عملية لتصبح محاسباً قانونياً، إلا أن هدف المراجعة الأدنى بها (كما في الجدول) هو الحكم على ما إذا كانت السجلات المحاسبية و القوائم المالية وتقرير مجلس الإدارة متفقة مع القوانين والتشريعات. وبالتالي كان المدخل للتنظيم المحاسبي مختلفاً حيث لعبت الدولة الدور الأكبر من خلال مؤسساتها الحكومية على وضع التشريع المحاسبي بكل تفاصيله. (1)

أما في الولايات المتحدة الأمريكية، فقد ظهرت المنظمات المهنية بها من خلال المحاسبين المهنيين وساهموا من خلال هذه المنظمات، في وضع التشريع المحاسبي المتكامل الذي يحكم عملهم ويوفر لهم المرجعية، وبالتالي أصبحت المنظمات المهنية هي المسؤولة عن تطوير مهنة المحاسبة بها.

ونستعرض في باقي هذا الفصل الوضع الحالي لمهنة المحاسبة والمراجعة في بعض الدول العربية، وهي مصر والمملكة العربية السعودية بالإضافة إلى ليبيا، ثم نأتي للمقارنة بين هذه الدول الثلاث لتحديد مدى توفر المتطلبات الأساسية لتطوير المهنة فيها والتي تتمثل في أربعة نقاط أساسية وهي:

1- دور الجهات الحكومية في تطوير المهنة.

2- دور المنظمات المهنية.

3- أداء مكاتب المحاسبة والمراجعة.

4- التعليم المحاسبي.

للتعرف على مدى قدرة هذه الدول على مواجهة آثار تحرير التجارة الدولية في الخدمات

المحاسبية.

(1) محمد أبو زيد المبروك، مرجع سبق ذكره، ص16.

4-7 مهنة المحاسبة والمراجعة في مصر:

تعتبر مصر من أقدم الدول العربية التي زاولت مهنة المحاسبة والمراجعة، حيث أن التنظيم الحقيقي لمزاولة مهنة المحاسبة والمراجعة في مصر بدأ مع صدور القانون رقم 14 لسنة 1939 والذي يقضي بفرض ضرائب الدخل على المشتغلين سواء كانوا مصريين أو أجانب، ويعتبر صدور هذا القانون هو بداية الطلب الحقيقي لخدمات المحاسب والمراجع في مصر. (1)

أما المزاولة الحقيقية للمهنة في مصر كعلم له أصوله ومبادئه لم تظهر إلا بعد صدور القانون رقم 133 لسنة 1951، والذي اقتصر مزاولة المهنة في مصر على المصريين. وفي منتصف السبعينيات ومع تنفيذ الدولة لسياسة الانفتاح الاقتصادي تم إنشاء بعض الشركات الجديدة، ومنها فروع لبعض الشركات الأجنبية الكبيرة وزيادة أموال القطاع الخاص المستثمرة في مجالات كثيرة، وبالتالي حاجة هذه الفروع إلى مراجع حسابات أجنبي لمراجعة حسابات هذه الشركات الأمر الذي يتعارض مع القانون رقم 133 لسنة 1951 والخاص بمزاولة المهنة والذي يشترط أن يكون مراجع الحسابات مصرياً، والذي أدى إلى قيام المراجع الأجنبي بمزاولة المهنة من خلال مكاتب المحاسبة والمراجعة المصرية بالتنسيق والمشاركة مع المكاتب الأجنبية الكبرى. (2)

وفي سنة 1987 أسس المعهد المصري للمحاسبين والمراجعين، والهدف من إنشاء هذا المعهد هو رفع مستوى المهنة، عن طريق برامج تدريب المحاسبين والمراجعين المزاولين فعلاً للمهنة سواء في القطاع العام أو الخاص أو مكاتب المحاسبة والمراجعة، وقد شكل المعهد ثلاث لجان للعمل في مجال معايير المحاسبة والمراجعة وقواعد السلوك المهني، وقامت هذه اللجان بترجمة معايير المحاسبة الدولية من اللغة الانجليزية إلى اللغة العربية مع أخذ ظروف البيئة المصرية في الاعتبار. (3)

(1) - حسن سيد عويس، مرجع سبق ذكره، ص 58.

(2) - أحمد زكريا زكي، (2006) " أثر تحرير التجارة في الخدمات على مهنة المحاسبة والمراجعة ومزاوليتها في مصر"،

المؤتمر العلمي لكلية التجارة - جامعة حلوان، ص 3.

(3) - حسن سيد عويس، مرجع سبق ذكره، ص 61.

ومع بداية التسعينيات وابتداءً من الدولة لسياسة الإصلاح الاقتصادي بدعم كلاً من البنك الدولي للإنشاء والتعمير، وصندوق النقد الدولي والذي ترتب عليه ظهور الاستثمارات الخاصة ومنها الأجنبية، الأمر الذي أدى إلى ضرورة وجود إطار تنظيمي لممارسة مهنة المحاسبة والمراجعة بما يتناسب مع سياسة الإصلاح الاقتصادي.

وفي فترة التسعينات أيضاً تم صدور مجموعة من القوانين وثيقة الصلة بمهنة المحاسبة والمراجعة في مصر أهمها (1) قانون قطاع الأعمال العام رقم 203 لسنة 1991، والذي يمثل هيكلًا حيويًا لتحويل شركات القطاع العام إلى الملكية الخاصة، القانون رقم 95 لسنة 1992 الخاص بهيئة سوق المال وتنظيم العمل ببورصة الأوراق المالية ومتطلبات الإفصاح، والمراكز المالية التي يلزم بها الشركات التي تقيد أسهمها ببورصة الأوراق المالية، وفي سبتمبر 1996 أصدر وزير الاقتصاد قراراً بتعيين اللجنة الدائمة لمعايير المحاسبة والمراجعة، من خلال هيئة سوق المال تقوم بمهمة إنشاء وتطوير معايير محاسبة ومراجعة مصرية، وأخيراً صدور قرار وزير الاقتصاد رقم 503 لسنة 1997 بإصدار معايير المحاسبة المصرية وعددها 19 معياراً.

هذا بالإضافة إلى انضمام مصر إلى منظمة التجارة العالمية وخضوع مهنة المحاسبة والمراجعة كغيرها من المهن الخدمية، إلى التحرر التدريجي ومنها إزالة الحواجز من أمام مزاولي مهنة المحاسبة والمراجعة بين الدول الأعضاء في الاتفاقية اعتباراً من أول يناير 1995، على أن يتم التحرر الكامل للمهنة في غضون عشر سنوات أي مع بداية عام 2005، ولم تمنع الدولة من تحرر الخدمات المحاسبية كما أنها لم تضع أي قيود على تحررها مما يسمح لمكاتب المحاسبة والمراجعة الأجنبية من مزاوله المهنة بصورة منفردة منذ التوقيع على الاتفاقية. (2)

إن وجود الأجانب في مهنة المحاسبة والمراجعة، يزيد من المنافسة مع المصريين ويجعلهم يطورون من أدائهم ويحرصون على التدريب والتعليم المستمر، من خلال وجود كوادر مناسبة ومؤهلة فنياً حتى يكونوا مستعدين للاضطلاع بالمهنة في الشركات المساهمة ومراجعة حساباتها وكذلك الفروع الأجنبية ليدافعوا عن وجودهم في مواجهة المنافسة الحادة والمفتوحة التي سيواجهونها. (3)

(1) _ حسن سيد عويس، مرجع سبق ذكره، ص 66.

(2) _ احمد زكريا زكي، مرجع سبق ذكره، ص 6.

(3) _ عبد العزيز حجازي، (2004) " تحديات مهنة المحاسبة والمراجعة: الواقع والتطلعات " ، المؤتمر الثاني لمهنة المحاسبة والمراجعة وتحديات تطبيق الجاتس، شعبة مزاوله المهنة الحرة للمحاسبة والمراجعة، ص 5.

أما بالنسبة للتعليم المحاسبي فإن أهم المشكلات التي تواجه التعليم المحاسبي في الجامعات

المصرية هي: (1)

- 1- وجود عدد كبير من الطلبة بالجامعات المصرية بشكل يفوق طاقتها.
 - 2- التركيز على التحصيل دون تنمية القدرات الفكرية والعقلية للطلاب بسبب زيادة أعداد الطلبة.
 - 3- عدم الاهتمام بالتدريب العملي لمساعدة الطلاب على العمل بعد التخرج.
 - 4- عدم حصول الطلاب على القدر الكافي من تدريس اللغات والحاسب الآلي وتنمية قدرات الطالب على إيصال المعلومات من خلال التقارير المختلفة.
- ويتطلب تحسين جودة أداء المهنة في مصر من خلال العمل على التدريب والتأهيل المناسب للمحاسبين والمراجعين مع العمل على توفير وسائل التكنولوجيا الحديثة، وتطوير المناهج بكليات التجارة سواء على مستوى مرحلة البكالوريوس أو مرحلة الدراسات العليا بما يتناسب مع الوضع في ظل تحرير التجارة في الخدمات، وتدريب الخريجين المفترض مزاولتهم للمهنة بجدية وتأهيلهم الكافي. (2)

4-8 مهنة المحاسبة والمراجعة في المملكة العربية السعودية:

يعود الهيكل التنظيمي لمهنة المحاسبة والمراجعة في المملكة إلى القانون (المرسوم) رقم م 12 الصادر في 1991/5/13 والذي جاء رداً على العديد من الأحداث والظروف والمداولات التي مرت بها المهنة في المملكة، خلال مراحل تطورها ابتداءً بتأخير التعليم المحاسبي واقتصار دور المهنة على خدمة أطراف محددة وممارسة المهنة في ظل غياب نظام سليم، وصدور قوانين ملكية لإقرار نظام الشركات ونظام المحاسبين القانونيين الأول والتي تحكم عملية إصدار تراخيص مزاوله المهنة،

(1) - حسن سيد عويس، مرجع سبق ذكره، ص 70.

(2) - أحمد زكريا زكي، مرجع سابق ذكره، ص 19.

كذلك ظهور عدد من الأطراف المهتمة بالمهنة و الالتزام ببعض المعايير المهنية، والتي جاءت تلبية لبعض آراء الكثير من المهتمين بالمهنة بالمطالبة بإحداث تغيير في أسلوب تنظيم المهنة لمواكبة التغيرات الاقتصادية. (1)

وجاء بالمادة الثانية الخاصة ضمن شروط القيد في سجل المحاسبين القانونيين أن يكون حاصلاً على درجة البكالوريوس (تخصص محاسبة)، ومدة خبرة عملية بمكاتب المحاسبين القانونيين لا تقل عن ثلاث سنوات إذا كان حاصلاً على درجة الماجستير في المحاسبة، أو سنة واحدة إذا كان حاصلاً على الدكتوراه. أو تكون مدة الخبرة بالجهات الحكومية أو الشركات طبقاً للشروط والمدة التي تحددها اللائحة التنفيذية على ألا تقل عن ثلاث سنوات، كما اشترطت أن يكون عضواً أساسياً بالهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين.

أما المادة الحادية عشر فقد ألزمت المحاسب القانوني بحضور عدد من الندوات التي تحددها وتعقدتها الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين.

أما المادة التاسعة عشر فنصت على إنشاء الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين كجهاز تنظيمي مختص يعمل تحت إشراف وزارة التجارة، وتكون إدارته من خلال مجلس إدارة يضم ممثلين لأطراف عديدة مهتمة بالمهنة في المملكة. (2) حيث وفرت الهيئة الإمكانيات والمقومات الأساسية لتنظيم ممارسة المهنة في المملكة من خلال آلية عمل تستند إلى تقسيم إنجاز مهام الهيئة الأساسية، والتي نص عليها نظام المحاسبين القانونيين لعام 1991 من إعداد وتطوير معايير وقواعد وسلوك المهنة وتنظيم اختبارات ودورات التدريب والتعليم المستمر، ومراقبة جودة الأداء المهني لأعضاء المهنة على ست لجان فنية متخصصة تعمل تحت إشراف مجلس إدارة الهيئة، وهي:

— لجنة معايير المحاسبة.

(1) — المطيري، العنقري، مرجع سبق ذكره، ص 514.

(2) — المرجع السابق، ص 516.

— لجنة معايير المراجعة.

— لجنة قواعد وآداب سلوك المهنة.

— لجنة التعليم المهني المستمر.

— لجنة جودة الأداء المهني.

— لجنة الاختبارات.

إن وجود الهيئة وما نتج عن لجانها الفنية من معايير وقواعد وبرامج رقابية وتدريبية، بالإضافة إلى وجود نظام المحاسبين القانونيين والذي يحدد بوضوح شروط وإجراءات القيد، في سجل المحاسبين القانونيين والتزامات المحاسب القانوني وطبيعة الجزاءات التي تطبق على من يخالف أحكام النظام، يمثل الأساس الذي يقوم عليه اليوم تنظيم وممارسة مهنة المحاسبة والمراجعة في المملكة.

وبالرغم من الجهود المبذولة من الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين في مجال الاعتراف بالمؤهلات المهنية، وإعطاء الدورات اللازمة للتأهيل المهني إلا أنها لم تعطِ الجهود اللازمة لتطوير التعليم المحاسبي بما يتواءم مع المؤهلات المهنية العالمية، إذ يفتقد التعليم المحاسبي في جامعات المملكة إلى التحديث المطلوب في منهجياته وفق التحديات المعاصرة، ولا تزال أقسام المحاسبة عاجزة عن تطوير مناهجها وغير قادرة على القيام بدورها المرتقب في التأهيل المهني.(1)

إن تنظيم المهنة في المملكة وسعيها نحو اكتمال المقومات المهنية وتطبيق برامج جودة الأداء المهني، سيساعد على نجاح المهنة في تحقيق معظم بنود الاتفاقية في الخدمات، وبذلك يمكن القول بأن التنظيم الحالي لمهنة المحاسبة والمراجعة في المملكة العربية السعودية تتوافر فيه الركائز الأساسية للمهنة الموجودة في الدول المتقدمة.(2)

(1) — المرجع السابق، ص 524.

(2) — عبيد بن سعد المطيري، مرجع سبق ذكره، ص 93.

4-9 مهنة المحاسبة والمراجعة في ليبيا:

نُظمت مهنة المحاسبة والمراجعة في ليبيا خلال الخمسينيات من القرن الماضي من خلال القانون التجاري الصادر في 28 نوفمبر 1953، والذي يمثل طفرة في المستوى التشريعي في مجال المحاسبة، والتي يمكن النظر إليها على أساس أنها تمثل استجابة لمتطلبات وتفاعلات البيئة الليبية، وهذا يرجع إلى أن هذا القانون طرح نموذجاً متكاملًا في مجال المحاسبة المالية تمتد جذوره إلى القانون الفرنسي.(1)

وقد تطرق القانون التجاري الليبي لبعض الأحكام والقواعد المحاسبية والتي يمكن تلخيصها في الجدول التالي(2):

جدول رقم (4 - 2)

الأحكام والقواعد المحاسبية في القانون التجاري الليبي 1953

رقم المادة	عنوان المادة	محتويات المادة
58	الدفاتر الإلزامية	يجب أن يكون لدى كل تاجر الدفتران الآتيان على الأقل: 1. دفتر اليومية - ويجب أن يقيد فيه يوماً فيوماً جميع الأعمال التي تعود بوجه من الوجوه إلى نشاطه التجاري وأن يقيد بالجملة شهراً فشهراً المبالغ التي أنفقتها على نفسه وأسرته. 2. دفتر الجرد والميزانية - ويقيد فيه صورة قائمة الجرد والميزانية وحساب الأرباح والخسائر مرة على الأقل لكل سنة.
59	حفظ المراسلات والمحركات	يجب على كل تاجر علاوة على مسك الدفترين المذكورين، أن يرتب ويحتفظ قدر المستطاع ١، في ملفات خاصة بصور مايرسله من مكاتبات وبرقيات تتعلق على أي وجه بنشاطه التجاري وكذلك بما يتسلمه من مثل تلك المحركات.

- (1) سالم إسماعيل الحصادي، " اتجاهات المحاسبة المالية المعاصرة وانعكاساتها على البيئة الليبية "، المؤتمر الوطني الليبي للسياسات المالية في ليبيا، مركز البحوث والاستشارات، بنغازي 2007، ص19.
- (2) القانون التجاري الليبي الصادر في 28 نوفمبر 1953.

تابع جدول رقم (4 - 2)

الأحكام والقواعد المحاسبية في القانون التجاري الليبي 1953

رقم المادة	عنوان المادة	محتويات المادة
196	ترقيم الدفترين وإعطائهما الصفة الرسمية	يجب أن تكون هذه الدفاتر والملفات خالية من كل فراغ أو بياض أو كتابة في الحواشي أو محو أو تحشية بين السطور عدا ما يترك من البياض في الملف الذي تحتفظ فيه صور الخطابات ومحتوياته. ويجب قبل بدء الكتابة في دفتر اليومية ودفتر الجرد أن ترقم صحيفة منهما وتوضع على كل ورقة بدون مصاريف علاقة المأمور الذي تعينه المحكمة الابتدائية لذلك. ويجب على المأمور أن يحرر في أول صفحة من كل دفتر إشهاداً بعدد صفحاته وبيانياً بإعطائه الصفة الرسمية يوقع عليه ويؤرخه.
61	حجية الدفاتر والملفات	الدفتران والملفات التي يجب على التاجر مسكها تكون حجة أمام المحاكم متى كانت مستوفية للشروط السالفة الذكر.
62	الأحوال التي يجوز فيها الأمر بالإطلاع على الدفاتر التجارية	لا يجوز للمحكمة في غير المنازعات التجارية أن تأمر بالإطلاع على الدفترين المذكورين والملفات إلا في أحوال الأموال الشائعة أو التركة أو القسمة أو الإفلاس وفي هذه الأحوال يجوز للمحكمة أن تأمر من تلقاء نفسها بالإطلاع.
63	قبول الدفاتر والمطالبة بإبرازها	فيما عدا الأحوال المذكورة في المادة السابقة يمكن على الدوام عرض الدفاتر التجارية والمطالبة بإبرازها لاستخلاص ما يتعلق منها بالنزاع.
64	مدة وجود الاحتفاظ بالدفاتر والملفات	يجب على التاجر أن يحتفظ بهذه الدفاتر والملفات لمدة خمس سنوات.
455	دفاتر شركة التضامن	القائمون بإدارة الشركة ملزمون بمسك الدفاتر التجارية المقررة قانوناً.
553	واجبات المراقبين (لجنة المراقبة) وسلطاتهم	يجب على لجنة المراقبة (في الشركات المساهمة) أن تقوم بمراقبة إدارة الشركة والتأكد من سير أعمالها سيراً قانونياً، ومن صحة عقد التأسيس وشرعيته والتأكد من مسك دفاتر الشركة الحسابية حسب الأصول المقررة قانوناً ونظاماً، وكذلك التأكد من مطابقة الميزانية وحساب الأرباح والخسائر للنتائج المثبتة في سجلات الشركة الحسابية ودفاترها. وعليها أن تثبت من مراعاة الأحكام المقررة في المادة 574 لتقدير مقومات الشركة

تابع جدول رقم (4 - 2)
الأحكام والقواعد المحاسبية في القانون التجاري الليبي 1953

رقم المادة	عنوان المادة	محتويات المادة
572	إعداد الميزانية	يجب على المديرين أن يقوموا بتحضير ميزانية السنة المالية للشركة وحساب الأرباح والخسائر بحيث يتبين منهما بوضوح ودقة حالة الشركة المالية والأرباح المتحصل عليها أو الخسائر التي حلت بها. وعليهم كذلك أن يرفقوا بالميزانية تقريراً يشرحون فيه سير أعمال الشركة.
573	محتويات الميزانية	يجب أن يثبت في الميزانية الأرقام الآتي بيانها بقيمتها الاجمالية وكل قلم على حدة: (أ) في الأصول: 14 بنداً (ب) في الخصوم: 11 بنداً ومن ضمنهم بند رقم 4: – مبالغ الاستهلاك والتجديد والضمان ضد خطر هبوط قيمة الموجودات. (ج) في الأصول والخصوم: بندان ولا تجرى المقاصة بين أقلام الميزانية مطلقاً.
574	قواعد التقدير	تبين كيفية إتباع القواعد عند تقدير الأرقام الي تتركب منها أصول الشركة.
575	الاقلام المتكررة لعدة دورات	يجب أن يثبت في الميزانية الأرقام الآتي بيانها بقيمتها الاجمالية وكل قلم على حدة: (ت) في الأصول: 14 بنداً (ث) في الخصوم: 11 بنداً ومن ضمنهم بند رقم 4: – مبالغ الاستهلاك والتجديد والضمان ضد خطر هبوط قيمة الموجودات. (ج) في الأصول والخصوم: بندان ولا تجرى المقاصة بين أقلام الميزانية مطلقاً.
576	القيمة المعنوية للمحل التجاري	تبين كيفية إتباع القواعد عند تقدير الأرقام الي تتركب منها أصول الشركة.
577	الرصيد الاحتياطي القانوني	يجب ان يخصم من صافي الأرباح السنوية مبلغ لا يقل عن جزء من عشرين منها لتكوين رصيد احتياطي إلى أن يبلغ هذا الرصيد خمس رأس مال الشركة.

من استعراض الجدول السابق، نجد أن نصوص القانون التجاري الليبي الذي ظل ساري المفعول لمدة 57 سنة (1953 – 2010) أتسمت بالعمومية، ولم يتبنى هذا القانون أية معايير محاسبية، فهو ذات فائدة محدودة من ناحية خلق إطار عام أو دليل عمل للمحاسبين، وكنتيجة لذلك فإن اختيار المعايير أو الطرق والأساليب المحاسبية ترك إلى حد كبير للتقدير الشخصي للمحاسبين والمراجعين ومديري الشركات.(1). كما لم يتضمن القانون المذكور دور للمحاسب القانوني في توحيد المبادئ والقواعد المحاسبية بدلاً من لجنة المراقبة(2).

وأن تصوير حسابات الميزانية العمومية بإدراج وتبويب الاستهلاكات والمخصصات في جانب الخصوم بدلاً من استقطاعها أو خصمها من الأصول الخاصة بها في جانب الأصول مخالف لأصول المحاسبة. (فقرة 4 من الخصوم / المادة 572) وكانت رخص مزاوله المهنة تصدر عن وزارة الخزانة بشرط الحصول على درجة جامعية في المحاسبة وخبرة في أعمال المحاسبة لمدة سنتين بعد التخرج، كما صدر قانون إنشاء ديوان المحاسبة رقم (31) لسنة 1956 .

وفي منتصف الستينات من القرن الماضي، أكتشف النفط والغاز في ليبيا وظهرت الشركات الأمريكية مما أدى إلى ازدياد الحاجة إلى المزيد من الإجراءات المحاسبية، نتيجة للتطور الاقتصادي والسياسي وبما يلبي احتياجات الواقع العملي، وشهدت ليبيا رواجاً اقتصادياً وتكوين الشركات المساهمة. وقد صدرت العديد من القوانين واللوائح ذات العلاقة بالنشاطات الاقتصادية وبمهنة المحاسبة عموماً منها:

-
- (1) محمد المبروك أبو زيد، "منظمة التجارة العالمية وانعكاساتها على المحاسبة في ليبيا"، ندوة الاقتصاد الليبي ومنظمة التجارة العالمية – الفرص والتحديات، طرابلس 30 – 31/7/2007، ص13.
 - (2) محمود قاسم تنتوش، طارق محمود تنتوش، "متطلبات مهنة المحاسبة والحاجة إلى تعليم حاسبي ثنائي التركيب"، المؤتمر الثاني حول التعليم المحاسبي في ليبيا واقعه وإمكانية تطويره، أكاديمية الدراسات العليا – طرابلس 26 – 27/3/2007، ص6.

- صدور اللائحة التنفيذية للقانون (131) لسنة 1970م، الخاصة بالإشراف والرقابة على شركات التأمين والتي نصت على ضرورة حصول المراجع على بكالوريوس - كلية الاقتصاد ومدة خبرة لا تقل عن خمس سنوات، كما أكدت صراحة على أدلة الإثبات وعلى ضرورة أن يبين المراجع الوسائل التي استخدمها في الوصول إلى رأيه.
 - صدور القانون رقم (64) لسنة 1973م، بشأن ضرائب الدخل.
 - صدور القانون رقم (116) لسنة 1973م، بشأن تنظيم مزاوله مهنة المحاسبة والمراجعة.
 - صدور القانون رقم (79) لسنة 1975م، الخاص بديوان المحاسبة والذي سمح لديوان المحاسبة بالاستعانة بمراجعين خارجيين في مراجعة بعض القطاعات التابعة للدولة.
 - صدور القانون رقم (110) لسنة 1975م، بتقرير أحكام خاصة بالهيئات والمؤسسات العامة وشركات القطاع العام.
 - في سنة 1976م، صدور اللائحة التنفيذية للقانون (116) لسنة 1976 بشأن تنظيم مهنة المحاسبة والمراجعة.
 - صدور القانون رقم (17) لسنة 1977م، بشأن تنظيم مزاوله الأعمال التجارية.
- في بداية الثمانينات آلت جميع الشركات ووحدات القطاع الخاص إلى الدولة، وبدأت مرحلة الاقتصاد المخطط، وأصبح القطاع العام مسؤولاً عن إدارة وتمويل معظم النشاط الاقتصادي، الإنتاجي منه والخدمي، ولكن انخفاض إيرادات الدولة من الصرف الأجنبي خلال تلك الفترة، بسبب تدني الإيرادات النفطية نتيجة لانخفاض أسعار النفط، فبدأت المشروعات التي يديرها القطاع العام تواجه جملة من المشاكل من عدم استقرار الإدارة وتغير هيكل الوحدات الإنتاجية مما أدى إلى إرهاق كاهل الخزانه العامة بسبب تضخم عدد العاملين بشركات القطاع العام ومؤسساته، الأمر الذي

أستوجب إعادة النظر في استمرار هيمنة القطاع العام على النشاط الإنتاجي والخدمي وبدأ التفكير
لفسح المجال أمام المبادرات الفردية.

في فترة التسعينيات حدث نوع من الركود في الاقتصاد الليبي نتيجة لعوامل سياسية بسبب
الحصار على ليبيا، وبالرغم من ذلك فقد صدرت عدة قوانين تأكيداً للتوجه نحو المبادرة الفردية
منها:

- القانون رقم (9) لسنة 1992م، بشأن مزاولة الأنشطة الاقتصادية.
- القانون رقم (1) لسنة 1993م، قانون النقد والائتمان". حيث أشار إلى إمكانية إنشاء
مصارف تجارية أهلية وفتح فروع المصارف التجارية الأهلية والذي يعتبر نقلة مهمة في
الاقتصاد الليبي.

- القانون رقم (15) لسنة 1993م، بتقرير بعض الأحكام المتعلقة بالشركات المساهمة
المملوكة كلياً أو جزئياً للمجتمع.

في بداية هذا القرن، شهد الاقتصاد الليبي العديد من التغيرات السريعة نحو تعزيز القطاع
الخاص في الحياة الاقتصادية، والمساهمة في الرفع بعجلة التنمية الاقتصادية جنباً إلى جنب مع
القطاع العام. وقد تميزت هذه الفترة بالانفتاح الاقتصادي وصدور العديد من القوانين والتشريعات
التي تعزز هذا التوجه وتعزز أيضاً من مكانة مهنة المحاسبة والمراجعة وهي كما يلي:

- قرار اللجنة الشعبية العامة (رئاسة الوزراء حالياً) رقم (198) لسنة 2000م، بشأن إنشاء
الهيئة العامة لتمليك الشركات والوحدات الاقتصادية العامة لتتولى تقييم الشركات والوحدات
الاقتصادية المرشحة للخصخصة، وذلك بقصد تحويلها إلى القطاع الخاص واتخاذ إجراءات
تمليكها طبقاً لهذا القرار، ومعالجة المشاكل التي تعترض تنفيذها ومتابعتها بعد الخصخصة.

- صدور القانون رقم (21) لسنة 2001م ولائحته التنفيذية، لإقامة سوق الأوراق المالية في ليبيا.

- قرار اللجنة الشعبية العامة رقم (313) لسنة 2003م، بشأن اعتماد برنامج إعادة هيكلة الشركات العامة الإنتاجية، وتوسيع قاعدة الملكية والذي وضع الإطار العام لبرنامج خصخصة الشركات والوحدات الاقتصادية العامة. ويعتبر هذا القرار من القرارات المهمة والتي وضعت تصوراً لعملية الخصخصة، حيث يستهدف هذا البرنامج نقل ملكية عدد (360) وحدة اقتصادية في مجالات الصناعة والزراعة والثروة الحيوانية والبحرية.

- القانون رقم (6) لسنة 2004م بشأن تنظيم أعمال الوكالات التجارية.

- القانون رقم (1) لسنة 2005، بشأن المصارف، حيث وردت فيه المواد التالية:

المادة الخامسة والعشرون: نصت على أن يتولى جهاز الرقابة المالية والفنية مراجعة حسابات المصرف، وفقاً لطبيعة نشاط المصارف، والمعايير الدولية المقررة في مجال المراجعة والمحاسبة.

المادة الثانية والثمانون: نصت على أن يعد مصرف ليبيا المركزي، بالتنسيق مع الجهات ذات العلاقة، سجلاً لمكاتب المراجعة، القادرة على مراجعة وفحص حسابات المصارف، وسجلاً آخر لمكاتب وبيوت الخبرة، القادرة على تقويم الأصول العقارية وغيرها مما يقدم للمصارف ضماناً للتمويل والقروض والتسهيلات التي تمنحها، ويضع مصرف ليبيا المركزي قواعد وشروط وإجراءات القيد في هذين السجلين.

المادة الثالثة والثمانون: نصت على أن يعهد كل مصرف بفحص حساباته سنوياً إلى مراجعين قانونيين (العدد 2)، تختارهما الجمعية العمومية للمصرف، من بين المقيدين في السجل المنصوص عليه من المادة السابقة.

وعلى المراجعين القيام كل على حدة بمايلي:-

1. إعداد تقرير عن القوائم المالية السنوية للمصرف، متضمناً الوسائل التي تم إتباعها للتحقق من وجود الأصول، وطرق تقويمها، وكيفية تقدير التعهدات القائمة، ومدى مطابقة العمليات (التي قام كل منهما بمراجعتها) لأحكام القانون.

2. إعداد تقرير نصف سنوي عن متابعة الأداء المالي والإداري للمصرف، ومدى مطابقتها للمعايير المصرفية المحلية والدولية.

3. إرسال نسخة من التقريرين، المشار إليهما في البندين السابقين، إلى مصرف ليبيا المركزي، خلال المدة التي يحددها المحافظ.

كما نصت المادة على العقوبات التي تقع على أي من المراجعين عن أي تقصير يرد في أي من التقريرين اللذين يقدمهما.

المادة الرابعة والثمانون: نصت على أن يعرض كل مصرف، طيلة السنة وفي مكان ظاهر بمقره الرئيسي وجميع فروعها، نسخة من آخر قوائم مالية روجعت له، وعليه نشرها في مدونة الإجراءات، وفي إحدى الصحف المحلية.

المادة الثانية عشرة والمائة: نصت على العقوبات التي تقع على كل مراجع قانوني يخالف الواجبات المنصوص عليها في المادة (83/ ثانياً).

• **القرار رقم (134) لسنة 2006** بإصدار النظام الأساسي لسوق الأوراق المالية الليبي والتي تنص على أنه من ضمن شروط إدراج الشركات أسهمها في سوق الأوراق المالية في ليبيا هو تطبيق معايير المحاسبة الدولية.

• **قانون رقم (7) لسنة 2010م**، بشأن ضرائب الدخل والذي ألزم الشركات الخاضعة له (شركات التضامن، التوصية البسيطة والشركات المساهمة) بتقديم إقراراً سنوياً بدخلها

معتمداً من محاسب ومراجع قانوني مقيد بجدول المحاسبين والمراجعين الليبيين المشتغلين وهذا توجه جديد لم يسلكه أي من قوانين ضرائب الدخل السابقة، مما يعزز من مكانة مهنة المحاسبة والمراجعة في ليبيا.

- قانون رقم (9) لسنة 2010م بشأن تشجيع الاستثمار.
- قانون رقم (23) لسنة 2010م بشأن النشاط التجاري، وهو القانون الذي يعد بديلاً عن القانون التجاري الليبي الصادر في 1953م. وقد جاء مشتملاً على جميع أوجه النشاط التجاري في الدولة.

وقد ألغى هذا القانون القوانين السابقة في المادة (1358) منه والتي كانت تتناول كل منها نوعاً معيناً من النشاط التجاري وعددها (21) قانوناً. ونظراً لأهمية مواد القانون الخاصة بتنظيم مهنة المحاسبة والمراجعة ومالها من تأثيرات إيجابية كبيرة على المهنة، فقد تم إعداد الجدول التالي بتلك المواد وعناوينها ومحتوياتها وهي كمايلي:

جدول رقم (3-4)

نصوص القانون 23 لسنة 2010 الخاصة بتنظيم مهنة المحاسبة والمراجعة

رقم المادة	عنوان المادة	محتويات المادة
18	مراجع الحسابات الخارجي	ألزم القانون بموجبها كل شركة منظمة بأحكام القانون المرافق (شركة التضامن وشركة التوصية البسيطة)، على تعيين مراجع حسابات خارجي أو أكثر، إذا تجاوز رأسمالها المقرر الذي يحدده قرار من الأمين المختص. ويجب أن يكون مراجع الحسابات من الأشخاص المرخص لهم بممارسة مهنة المحاسبة والمراجعة ويعتبر التقرير الصادر عن مراجع الحسابات الخارجي وكذلك الميزانية والحسابات الختامية المراجعة من قبله صحيحاً وحجة أمام الغير إلى أن يثبت العكس.
63	دفاتر الشركة	إلزام القائمون بإدارة شركة التضامن أو التوصية البسيطة بمسك الدفاتر التجارية المقررة قانوناً

تابع جدول رقم (4-3)

نصوص القانون 23 لسنة 2010 الخاصة بمهنة المحاسبة والمراجعة

رقم المادة	عنوان المادة	محتويات المادة
196	تكوين هيأت المراقبة في الشركات المساهمة	نصت على أن تتكون هيئة المراقبة من ثلاثة أعضاء عاملين، يكون أحدهم حاصلاً على مؤهل جامعي في المحاسبة وآخر متحصل على مؤهل جامعي في القانون.
200	واجبات المراقبين وسلطاتهم	جاء من ضمنها التأكد من إمساك دفاتر ومستندات الشركة المحاسبية حسب الأصول المقررة قانوناً ونظاماً، وكذلك التأكد من مطابقة الميزانية وحساب الأرباح والخسائر للنتائج المثبتة في سجلات ومستندات الشركة المحاسبية ودفاتها.
208	واجبات المراجع الخارجي	ألزمت الشركات المساهمة أو مافي حكمها بقيام مراجع حسابات خارجي أو أكثر من الأشخاص المرخص لهم بممارسة مهنة المحاسبة والمراجعة بمراجعة القوائم المالية للشركة التي ستعرض على الجمعية العمومية في دور انعقادها السنوي العادي.
209	تقرير المراجع الخارجي	ألزمت المراجع الخارجي أن يقدم تقريراً كتابياً يتضمن رأيه في أمور الشركة المحاسبية والمالية، وعلى وجه الخصوص الأمور التالية: 1. مدى سلامة حسابات الشركة، وصحة البيانات المالية الختامية، ومدى تطابق هذه الحسابات مع أحكام هذا القانون والقوانين ذات العلاقة والنظام الأساسي للشركة. 2. مدى تطبيق الشركة للمعايير المحاسبية المعتمدة، وبشكل خاص المتعلقة بمسك الدفاتر، وعملية جرد موجودات والتزامات الشركة، وطريقة عرض البيانات المالية الختامية.
210	ضرورة تقديم البيانات	ألزمت إدارة الشركة (مجلس الإدارة أو المدراء) بتقديم البيانات المالية الختامية إلى مراجع الحسابات الخارجي لمراجعتها خلال ستين يوماً من نهاية السنة المالية. كما ألزمت مراجع الحسابات الخارجي بإنجاز مراجعة الحسابات، وتقديم تقريره إلى الجمعية العمومية للشركة في مدة لا تتجاوز خمسة وأربعين يوماً من تاريخ استلامه البيانات المالية.
211	قيد التقارير في السجل التجاري	نصت على أن ترسل نسخة من محضر اجتماع الجمعية العمومية، وتقرير مجلس الإدارة وتقرير هيئة المراقبة، وتقرير مراجع الحسابات الخارجي إلى السجل التجاري المختص خلال عشرة أيام من تاريخ اعتمادها من قبل الجمعية العمومية.

تابع جدول رقم (3-4)

نصوص القانون 23 لسنة 2010 الخاصة بمهنة المحاسبة والمراجعة

رقم المادة	عنوان المادة	محتويات المادة
225	الدفاتر المعلوماتية (الالكترونية)	يجوز للشركة أن تقوم بإمساك مستندات محاسبية في شكل ورق طباعة متصل ومتسلسل يستخدم في نظم المعلوماتية (الالكترونية) مؤرخة ومرفقة بالصورة التي يبينها القانون. كما يجوز لها إمساك المستندات المحاسبية في صورة منظومات معلوماتية (الالكترونية) غير قابلة لتغيير البيانات المدرجة فيها. ويكون للصورتين السابقتين حجية الدفاتر التجارية التقليدية.
226	إعداد الميزانية والقوائم المالية	يجب على مجلس الإدارة أن يقوم بتحضير القوائم المالية للشركة، والإيضاحات المتممة لها، والأرباح المتحصل عليها، أو الخسائر التي لحقت بها. ويجب عليه كذلك أن يقدم تقريراً يشرح فيه سير أعمال الشركة.
227	محتويات الميزانية	يجب أن تثبت في الميزانية أصول الشركة وخصومها بقيمتها الإجمالية، وبيان كل بند على حدة، ولا تجوز المقاصة بينها. وقد حددت المادة في جانب الأصول 14 بنداً، وفي جانب الخصوم 12 بنداً.
228	قواعد التقرير	حددت المادة قواعد وإجراءات تقدير عناصر القوائم التي تتركب منها أصول الشركة.
229	القيود المتكررة في عدة دورات	تناولت استهلاك مصاريف الإنشاء (التأسيس) والتنمية.
230	القيمة المعنوية للمحل التجاري	تناولت كيفية إثبات الشهرة واستهلاكها.
231	الرصيد الاحتياطي القانوني	تناولت كيفية احتساب الاحتياطي القانوني ومعالجته محاسبياً.
232	زيادة ثمن الأسهم	تناولت المعالجة المحاسبية لعلاوة إصدار الأسهم.
233	الاشتراك في الأرباح	تناولت المعالجة المحاسبية لحصة المؤسسين وحصة أعضاء مجلس الإدارة.
235	توزيع الأرباح على المساهمين	تناولت المعالجة المحاسبية لتوزيع الأرباح على المساهمين.
240_248	حل الشركة وتصفيتها	تناولت كيفية المعالجة المحاسبية لتصفية الشركات المساهمة.

تابع جدول رقم (3-4)

نصوص القانون 23 لسنة 2010 الخاصة بمهنة المحاسبة والمراجعة

رقم المادة	عنوان المادة	محتوى المادة
292-294	التحول من شركة إلى أخرى	عالجت كيفية التحول من شركة تضامن إلى شركة توصية بسيطة، ومن شركة تضامن أو شركة توصية إلى شركة ذات مسؤولية محدودة أو شركة توصية بالأسهم أو شركة مساهمة. ومن شركة ذات المسؤولية المحدودة أو توصية بالأسهم إلى شركة مساهمة.
296	تقديرات الموجودات	تناولت تشكيل لجنة لإعادة تقدير موجودات الشركة ومطلوباتها المحولة وألزمت أن يكون من أعضائها محاسب قانوني.
299-306	اندماج الشركات	تناولت كيفية اندماج الشركات.
398	إفشاء أسرار الشركة	نصت على العقوبات التي تطبق على الذين يفشون أسرار الشركة ومن ضمنهم المراجع الخارجي.
404	أفعال تدليسية بشأن أسهم الشركة	نصت على العقوبات التي تطبق على من يقوم بترويج إشاعات كاذبة أو التدليس على أشخاص من ضمنهم المراجع الخارجي للشركة.
408	مخالفة الواجبات المفروضة على مراجع الحسابات الخارجي	نصت على العقوبة التي تقع على مراجع الحسابات الخارجي إذا لم يلتزم بحكم المادة 209 (تقرير المراجع الخارجي).
460	الدفاتر التجارية الإلزامية	نصت على أن الدفاتر الإلزامية لكل تاجر هي: دفتر اليومية، دفتر الأستاذ العام، ودفتر الجرد والميزانية.
461	حفظ المرسلات والمحركات	نصت على حفظ كل مايرسله التاجر من مراسلات وما يستلمه من محركات.
462	ترقيم الدفاتر وإعطائها الصفة الرسمية	نصت على الشروط الواجبة الإلتباع في الدفاتر التجارية الإلزامية.
463	الدفاتر والمستندات المحاسبية المعلوماتية (الإلكترونية)	أجازت المادة إمساك مستندات محاسبية في صورة منظومات معلوماتية (إلكترونية).
464	حجية الدفاتر والملفات	نصت على أن الدفاتر والملفات طبقاً للمادة السابقة تكون حجية أمام المحاكم متى كانت مستوفية للشروط القانونية.
467	مدة وجوب الاحتفاظ بالدفاتر والملفات	حددتها المادة بعشر سنوات من تاريخ إقفالها

وباستعراض الجدول السابق، نجد أن نصوص القانون التجاري الليبي الجديد قد تمثل بداية حقيقية لدور مهنة المحاسبة والمراجعة في ليبيا بالإضافة إلى تنظيمه للبيئة الاقتصادية في ليبيا، فهذا القانون تبنى معايير قد تؤدي إلى خلق إطار عام أو دليل عمل للمحاسبين، كما تضمن طرق وأساليب محاسبية قد تؤدي إلى توحيد المبادئ والقواعد المحاسبية.

4-9-1 دور التنظيمات المهنية:

لم تشهد مهنة المحاسبة والمراجعة في ليبيا أي تنظيم حقيقي وجاد لها إلا بعد صدور القانون رقم (116) لسنة 1973م كأول قانون ينظم مهنة المحاسبة والمراجعة، وقد نص هذا القانون على ضرورة إنشاء نقابة المحاسبين والمراجعين الليبيين. وتم تكوين أول مجلس للنقابة في شهر يونيو 1975م. ومن أهم أهداف النقابة وفقاً لهذا القانون مايلي: (1)

1. تنظيم شؤون المهنة والنهوض بها، والعمل على رفع كفاءة المحاسبين والمراجعين، مهنيًا وعلمياً، وثقافياً واجتماعياً.
2. عقد المؤتمرات والحلقات الدراسية والاشتراك فيما يعقد منها بالخارج، ومتابعة تطور علم المحاسبة والمراجعة، وما يتبع ذلك من إصدار مجلة وإنشاء مكتبة وتنظيم محاضرات وغيرها.

إلا أن النقابة لم تف بأي هدف من هذه الأهداف، ولم تلتزم المحاسبين والمراجعين القانونيين الليبيين بأي معيار من معايير المحاسبة والمراجعة المتعارف عليها، بل طبقت المعيارين الواردين في قانون إنشائها وهما: معيار التأهيل العلمي الذي ورد بالمادة رقم (24) وهو ينص على:

(1) قانون تنظيم مهنة المحاسبة والمراجعة رقم (116) لسنة 1973، المادة (3)، ص 201-202.

" أن يكون طالب القيد حاصلاً على شهادة بكالوريوس التجارة بشعبة المحاسبة من كلية الاقتصاد والتجارة بالجامعة الليبية، أو على شهادة معادلة من أية جامعة أو معهد عالي معترف بهما، وتحدد اللائحة التنفيذية قواعد المعادلة والجهة المختصة بإجرائها".

أما المعيار الثاني فهو معيار الخبرة العملية الذي أشارت إليه صراحة المادة (28) الفقرة الثانية، فيما يتعلق بربط الجانب العلمي والخبرة العملية والتي نصت على :

" أن يكون طالب القيد قد أمضى بعد الحصول على المؤهل الجامعي المنصوص عليه في المادة (24) مدة خمس سنوات مشغلاً 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".

فالقانون رقم (116) لسنة 1973 والذي لم تسعفه محدودية مواده لم يشر إلى بعض الأمور المهمة فهو لم يشترط فيمن يرغب في مزاوله المهنة بضرورة الاشتراك الشخصي في امتحانات التأهيل الخاصة بالمراجعين بجانب حصولهم على المؤهل العلمي للتأكد من معرفتهم بالقوانين والتشريعات الليبية والقواعد المهنية اللازمة لممارسة المهنة في ليبيا كما لم يشترط هذا القانون تأهيل وتدريب المراجعين حتى يستمروا في أداء مهامهم بالشكل الذي يتماشى مع مستجدات العصر (التعليم المهني المستمر)(1).

وقد توسع نشاط نقابة المحاسبين والمراجعين الليبيين في الداخل والخارج في بدايات إنشائها وحتى عام 1990، وقد شارك الأكاديميون في هذا النشاط، إلا أن هذا النشاط أصبح يتناقص يوماً بعد يوم، فقد صدر القرار رقم (42) لسنة 1990 من أمين شئون النقابات والاتحادات والروابط

(1) سليمة محمد على العمامي (فجوة التوقعات بين احتياجات الواقع العملي لمهنة المحاسبة والمراجعة والتأهيل الجامعي للمحاسبين في ليبيا) رسالة ماجستير غير منشورة , 2009 ص 82.

المهنية بإعادة هيكلية النقابة، بإنشاء نقابات جديدة على مستوى الشعبيات تضم موظفي الخزانة والعاملين بالمالية العامة دون النظر إلى القانون (116) لسنة 1973 مما أدى إلى إرباك لمفهوم مهنة المحاسبة والمراجعة. كما فقد الاتصال بالجمعيات والمعاهد المهنية في العالم بسبب عدم دفع الاشتراكات بسبب الحصار الاقتصادي على ليبيا. (1)

وقد تعرضت النقابة لعدم الاستقرار المؤسسي والبنوي، فأمانة المالية، التي تعتبر الجهة الرئيسية المنوط بها الإشراف على مهنة المحاسبة والمراجعة في ليبيا، حيث تخضع لها النقابة من الناحية القانونية لإشرافها، وأن أي إصدارات عن تلك النقابة، كقواعد السلوك المهني أو المعايير التي يجب اعتمادها من قبل أمانة المالية حتى تأخذ صفة الإلزام، فقد تعرضت للعديد من حالات الدمج والتغيير، حيث عرفت بإسم أمانة الخزانة في بداية السبعينات وإلى غاية 1993 عندما تم دمجها مع أمانة التخطيط والتجارة تحت مسمى "أمانة التخطيط والتجارة والمالية"، وفي سنة 1994 أعيد تنظيم تلك الأمانة، بتكوين أمانة الاقتصاد والتجارة وبقيت أمانتي التخطيط والمالية ضمن أمانة واحدة، وهي أمانة التخطيط والمالية ولم تمضِ سنة حتى فصلت أمانة التخطيط عن المالية وظلت مستقلة عن بقية الأمانات منذ ذلك الحين، ومن ناحية أخرى فإن التغييرات الهيكلية في المؤتمرات الشعبية والأمانات النوعية أثرت بشكل مباشر وغير مباشر على أداء هذه الأمانة. (2)

بتاريخ 1999/6/13، أقامت النقابة المؤتمر الأول "التطبيقات المحاسبية والإصلاح الإداري"، كما ساهمت النقابة في جدول محاضرات المعهد القومي للإدارة في الفترة 2002/3/16-4 عن معايير المحاسبة والمراجعة الدوليتين.

(1) امراجع غيث، مرجع سبق ذكره، ص 29 – 35.

(2) بشير عاشور والغالي، مرجع سبق ذكره، ص 8.

وبتاريخ 2003/10/15، تم تصعيد 24 نقابة عامة للمحاسبين والمراجعين في 24 شعبية بالرغم من أن قوائم التصعيد تضم موظفي اللجنة الشعبية للمالية في الشعبيات الـ24 وهم لا يحملون غير الدبلوم المتوسط لمزاولة المهنة .

بتاريخ 2005/9/9 ، تم إصدار 29 معيار محاسبي ليبي ، وهذا كان بمثابة المفاجئة للعديد من الأكاديميين والمهنيين، لأن هذه المحاولة لم تكن وفق المنهجية المتبعة في معظم دول العالم عند إصدارها لهذه المعايير. وتم استكمال المعايير وعرضها في المؤتمر الوطني الأول للمحاسبة بتاريخ 2006/6/12. وقد استند في وضع هذه المعايير على معايير عربية ودولية، إلا أن هذه المعايير لم تعتمد من جهة الاعتماد وهي أمانة اللجنة الشعبية للمالية.

أما فيما يتعلق بمهنة المراجعة، فإن النقابة لم تعمل على إصدار مجموعة متكاملة من معايير المراجعة وقواعد السلوك المهني، ولم تحدد بشكل أساسي مقومات استقلال المراجع الخارجي، مهام المراجعة والإدارة فيما يتعلق بتصميم وتقييم أنظمة الرقابة الداخلية ومتطلبات الفحص المبدئي وتقرير موحد للمراجعة والاحتياجات المحلية من المعلومات المحاسبية والتقارير اللازمة للإفصاح عن هذه المعلومات.(1)

ومن جانب آخر، قام أمين اللجنة الشعبية للمالية بإصدار القرار رقم (273) لسنة 2006ف، بشأن تشكيل لجنة لوضع تصور لتأسيس هيئة أو مؤسسة علمية مهنية تتولى تطوير بيئة المحاسبة والمراجعة في ليبيا بما يؤدي إلى تطوير وتحسين نوعية المعلومات المالية، وبيان اختصاصات هذه الهيئة وكيفية تمويلها وتحديد أسلوب عملها وإدارتها لتحقيق المهام المناطة بها، وأوصت اللجنة

(1) مصطفى بكار محمود، النظام المحاسبي ورأس المال المعرفي ودورها في تحقيق التنمية الاقتصادية، ورقة مقدمة في المؤتمر الثاني حول التعليم المحاسبي في ليبيا واقعه وإمكانية تطويره، طرابلس، 26— 2007/3/27، ص9.

بتشكيل "المجمع الليبي للمحاسبة" ليشراف على إصدار القواعد المنظمة للمحاسبة والمراجعة

في ليبيا. (1)

وفي سنة 2007، تم عرض مقترح، يصدر بقرار من أمين اللجنة الشعبية العامة بإنشاء "المجلس الوطني الأعلى للمحاسبة" واعتماد نظامه الأساسي، إلا أنه لم تصدر اللجنة الشعبية العامة هذا القرار بعد أن أعترض عليه بعض المحاسبين وقاموا بتنفيذ بنوده المقترحة وعدم مناسبتها وقانونيتها أيضاً.

4-9-2 الخدمات المحاسبية وأداء مكاتب المحاسبة والمراجعة:

تعتبر المحاسبة المهنية في معظم الدول النامية جديدة نسبياً، كما أن دورها في تطوير أنظمة المحاسبة والتعليم لا يلقى اهتماماً كافياً، فالمحاسبين المهنيين في ليبيا منشغلين وبشكل رئيسي في مراجعة الحسابات وإعداد التقارير المالية التي صنفها الأعلى بين الخدمات الأخرى التي يفترض أن يقدمها المحاسبون، حيث تشمل الخدمات المحاسبية الأخرى التي يجب أن يقدمها المحاسبون تقديم الاستشارات المالية والفنية للشركات، وتقديم النصح فيما يتعلق بالشؤون الضريبية (1).

ولم يكن هناك أي اهتمام على المستوى المهني بنوعية المعلومات والتقارير المالية ولا تطوير الأسس والمعايير التي يجب أن تطبق عند إعداد هذه التقارير، إنما تمثل الإطار العام للإفصاح ومكونات القوائم المالية المنشورة في الاجتهادات الشخصية لبعض المهنيين وما يتم تدريسه لطلبة أقسام المحاسبة في الجامعات (2).

-
- (1) امراجع غيث سليمان، مرجع سبق ذكره ، ص28.
 (2) عبد الفتاح الصحن، وآخرون(2000)، أصول المراجعة، الاسكندرية: الدار الجامعية، ص 6.
 (3) عبد السلام محمد الدراجي، (1998)، " تقييم جودة خدمات مكاتب المراجعة في ليبيا"، رسالة ماجستير غير منشورة، بنغازي، كلية الاقتصاد: جامعة قاريونس، ص 96.

ويظهر الواقع العملي بشكل واضح أن الاهتمام بالتقارير المالية والطلب عليها من قبل الأطراف ذات العلاقة قد وصل أدنى مستوى له في ليبيا خلال عقدي الثمانينيات والتسعينيات من القرن الماضي وأقوى دليل على ذلك تأخر أغلب الشركات في إعداد قوائمها المالية(1).

وقد يكون قلة البيانات والمعلومات الدقيقة وبالسرعة المطلوبة وندرة استخدام أساليب الرقابة المالية المتعارف عليها، كالموازنات التخطيطية والتكاليف المعيارية وجداول التدفقات النقدية والمالية وأساليب الرقابة الكمية سبباً رئيسياً في ذلك التدني.

إن عدم وجود تعريف محدد وواضح لقواعد المحاسبة والمراجعة وعدم وجود مجموعة متكاملة من المعايير المحاسبية الموحدة والمشاركة، والتي يمكن الاستناد إليها في تصوير القوائم والحسابات الختامية والميزانية لمختلف الأنشطة، وقصور عمليات التدريب والتأهيل للعاملين في مجال المحاسبة والمراجعة والواجب القيام بها لتحقيق الإلمام الكافي بالمبادئ المحاسبية المتعارف عليها، يمكن أن يفسر ولو جزئياً السبب في تدني الخدمات المحاسبية المقدمة من قبل مكاتب المحاسبة والمراجعة في ليبيا(2).

إن عدم مواكبة المحاسبين القانونيين لتطورات المهنة، وعدم وجود إلزام بالتعليم والتطوير المستمر للمحاسبين القانونيين من خلال إخضاعهم لامتحانات دورية، لتجديد تراخيصهم المهنية وانعدام البرامج التدريبية(3)ينعكس وبشكل سلبي على الخدمات المحاسبية وجودتها في مكاتب المحاسبة والمراجعة في ليبيا. حيث تمنح نقابة المحاسبين والمراجعين تراخيص مزاوله المهنة دون وجود امتحانات مهنية، أي يمكن لأي شخص حاصل على شهادة بكالوريوس في المحاسبة مع خبرة محدودة أن يكون محاسباً مهنيًا.

(1) - سالم محمد بن غربية، مرجع سبق ذكره ص3.

(2) - بشير محمد الدرويش، عبد المولى علي الغالي، مرجع سبق ذكره، ص 7.

(3) - إدريس عبد الحميد الشريف، (2006)، مرجع سبق ذكره ، ص 12.

ولم يكن هناك أي دور يذكر للمحاسبين المهنيين الليبيين في تطوير الواقع الحالي للمحاسبة، فالمهنة في ليبيا مازالت تمارس في ظل القوانين السابقة (القانون التجاري، قانون رقم 65 والخاص بالشركات، القانون 116) ولم يتم وضعها في مجموعة متكاملة من معايير وقواعد السلوك المهني، كما أن مزاولتها لاتزال مفتوحة أمام الجميع متمثلة في خبرة لمدة خمس سنوات يقضيها المحاسب مع أحد مكاتب المحاسبة والمراجعة أو وظيفة إشرافية أو تدريس في مجال المحاسبة.

فالمحاسبة في ليبيا لاتخرج عن كونها مسك للدفاتر تمثيلاً مع الحد الأدنى للمتطلبات القانونية وأن أعمال المراجعة عادةً ما ترتبط بقوائم مالية تقليدية و متأخرة من حيث الإصدار وبدون وجود معايير محاسبية ومعايير مراجعة مهنية معتمدة(1) مما يسبب نقص في المعلومات المحاسبية الملائمة. وتعتبر ليبيا إحدى الدول النامية التي ورثت نظامها المحاسبي من الدول الاستعمارية، ولم يشهد هذا النظام أي تغييرات أو تعديلات مهمة ليلائم البيئة المحلية، حيث لا يوجد تنظيم محاسبي شامل يكون مرجع يحكم وينظم المهنة(2).

4-9-3 التعليم المحاسبي:

تعتمد مهنة المحاسبة في ليبيا وفي جميع مستوياتها على مخرجات مراحل التعليم المحاسبي المختلفة في إيجاد الكوادر المتخصصة(3)، حيث يعتبر التعليم نقطة البداية نحو التأهيل المهني للمحاسب، إذ يجب عليه مواصلة التعلم لمواجهة مستجدات المهنة والتغيرات التقنية والاجتماعية ليصبح عضواً فعالاً في المهنة.

(1) - سالم إسماعيل الحصادي، مرجع سبق ذكره، ص 23.

(2) - محمد المبروك أبو زيد، مرجع سبق ذكره، ص 20.

(3) - الدرويش والغالي، مرجع سبق ذكره، ص 6.

ولكي يستطيع المهني القيام بدوره، يجب أن يتسلح بالمعرفة الكاملة وأن يكون مؤهلاً علمياً وعملياً، وأن يكون مواكباً للتطورات الحديثة بالاطلاع المستمر ومواصلة التعليم المهني من خلال التعليم المستمر وذلك لتطوير قدراته المهنية(1).

والتعليم المحاسبي في ليبيا بدأ عام 1953 بافتتاح مدرسة الإدارة العامة لتدريب العاملين بالجهاز الإداري للدولة في مجال المحاسبة، ثم تطورت مدرسة الإدارة العامة بالتعاون مع الأمم المتحدة عام 1957 لتصبح معهد الخدمة العامة، وقد تطور هذا المعهد حتى أصبح الآن باسم المعهد الوطني للإدارة والذي يقدم بكالوريوس في المحاسبة(2).

أما التعليم المحاسبي على المستوى الجامعي في ليبيا فبدأ عام 1957 بافتتاح كلية الاقتصاد والتجارة بالجامعة الليبية والتي تعرف الآن بكلية الاقتصاد : جامعة بنغازي(3).

ثم تم إنشاء العديد من الجامعات تضم معظمها أقسام محاسبة تقدم برنامج بكالوريوس محاسبة، وبعضها يقدم برنامج ماجستير محاسبة، ومع بداية الثمانينيات تم الشروع في افتتاح المعاهد العليا والتي لديها برنامج دبلوم عالي في المحاسبة وذلك بهدف تقديم مختلف مستويات التعليم المحاسبي(4).

إن الواقع الحالي للتعليم المحاسبي في ليبيا لم يعد يواكب الاحتياجات المحلية لبيئة العمل مما أدى إلى وجود قصور في مخرجات البرنامج التعليمي، وذلك لأنها لم تكن عند المستوى المطلوب من التأهيل العلمي وبالتالي عدم خدمتها للمهنة(5).

(1) - سالم محمد بن غريبة، مرجع سبق ذكره، ص 64.

(2) - الكيلاني عبد الكريم الكيلاني، (2000)، " التعليم المحاسبي ودوره في التنمية الاقتصادية والاجتماعية في ليبيا"، مجلة البحوث الاقتصادية، المجلد(11)ن العدد(1)، ص 2.

(3) - المرجع السابق ، ص 3.

(4) - الكيلاني عبد الكريم الكيلاني، مرجع سبق ذكره، ص 2.

(5) - فرج عبد الرحمن بو مطاري، (2008)، " دور الجامعات في توفير متطلبات التوافق مع معايير المحاسبة الدولية،

رسالة ماجستير غير منشورة، بنغازي، كلية الاقتصاد: جامعة قاربونس، ص 72.

10-4 ملخص الفصل:

في هذا الفصل، تم التعرض للتنظيم المهني وتعريفه وأهميته، ومهنة المحاسبة والمراجعة وخصائصها والربط بين مهنة المحاسبة والتعليم المحاسبي، ونماذج إرساء معايير المحاسبة والمراجعة والتي تضم النموذج الذاتي والحكومي والمختلط والدولي. وتمت المقارنة بين التنظيمات المهنية في الدول المتقدمة والمقارنة بين التنظيمات المهنية في الدول العربية. وأتضح أن الدول العربية تتبع التنظيم الحكومي في تنظيم مهنة المحاسبة والمراجعة بها. وسوف نتعرض في الفصل الخامس لآراء ومواقف المهتمين بمهنة المحاسبة والمراجعة في ليبيا ومدى توافر المقومات الرئيسية لمهنة المحاسبة والمراجعة في ليبيا.

الفصل الخامس

تحليل البيانات واختبار فرضيات الدراسة

5-1 مقدمة:

قبل مباشرة العمل في هذه المرحلة قامت الباحثة بإنهاء المتطلبات الأساسية التي شكلت قاعدة الانطلاق نحوها، المتمثلة في عرض وصياغة مشكلة الدراسة صياغة دقيقة وبلورتها في نقاط محددة تمهيداً لدراستها وبيان مايمكن أن تحققه دراسة هذه المشكلة من فوائد علمية وعملية لمهنة المحاسبة والمراجعة في ليبيا. والأهداف التي تسعى الباحثة إلى تحقيقها من وراء دراسة هذه المشكلة.

ونظراً لاتساع مجال الدراسة، قامت الباحثة بربط موضوع هذه الدراسة بإطاره النظري الأشمل عن منظمة التجارة العالمية بصورة عامة، واتفاقياتها بخصوص الخدمات وتحديد متطلباتها بالنسبة لمهنة المحاسبة والمراجعة. كما تم التعرض لمهنة المحاسبة والمراجعة عموماً، ووضع مهنة المحاسبة والمراجعة في ليبيا بصورة خاصة.

وفي هذا الفصل، يتم وصف مجتمع الدراسة والعينة المختارة وخصائصها وكيفية تجميع البيانات وبناء الأساليب الإحصائية المستخدمة، والكيفية التي تعالج بها البيانات واختبار الفرضيات. تمهيداً للوصول إلى نتائج الدراسة والتوصيات بشأنها والتي ستعرض في الفصل القادم.

5-2 فرضيات الدراسة:

بناءً على الإطار النظري للبحث والدراسات السابقة، يمكن صياغة فرضية البحث

الرئيسية على النحو الآتي:

" لا تتوافر في مهنة المحاسبة والمراجعة في ليبيا المتطلبات الأساسية لمنظمة التجارة العالمية".

والتي سيتم اختبار صحتها، باختبار صحة الفرضيات الفرعية التالية:

الفرضية الفرعية الأولى:

H01: " يوجد ضرورة لتعديل القوانين المنظمة لمهنة المحاسبة والمراجعة في ليبيا في ظل

الانضمام إلى منظمة التجارة العالمية "

الفرضية الفرعية الثانية:

H02: " لا يوجد للمنظمات المهنية في ليبيا دور في الإشراف والرقابة على مهنة المحاسبة

والمراجعة"

الفرضية الفرعية الثالثة:

H03: " لا توجد علاقة بين تطور التعليم المحاسبي ومهنة المحاسبة والمراجعة في ليبيا "

الفرضية الفرعية الرابعة:

H04: " يؤثر دخول مكاتب المحاسبة والمراجعة الأجنبية على مكاتب المحاسبة والمراجعة

المحلية في ليبيا "

3-5 منهجية الدراسة:

لتحقيق أهداف الدراسة تم إتباع منهج المسح الوصفي الذي يتميز بإمكانية جمع كمية

كبيرة من البيانات عن الفرد المستقصى منه والتي تشتمل على: (1)

• دراسة المتغيرات الديموغرافية أو الاقتصادية أو الاجتماعية مثل المهنة، المؤهل

العلمي، عدد سنوات الخبرة وغيرها.

• زيادة في المعرفة والمعلومات.

(1) مدحت أبو نصر، " قواعد ومراحل البحث العلمي: دليل إرشادي في كتابة البحوث وإعداد رسائل

الماجستير والدكتوراة، القاهرة، مجموعة النيل العربية، 2004، ص136.

- دراسة الاتجاهات والأفكار.
 - دراسة السلوك المتعلق بالفترة الماضية أو الحالية أو السلوك المتوقع في المستقبل.
- وفي المسح الوصفي إما أن يقوم الباحث بدراسة المجتمع ككل للتعرف على خصائصه، أو أن يقوم بدراسة عينة ممثلة لهذا المجتمع، بشرط أن يكون تمثيلاً صحيحاً لإفراد المجتمع.

4-5 مجتمع وعينة الدراسة:

يتكون مجتمع الدراسة من الفئات التالية:

- أعضاء هيئة التدريس بالجامعات.
 - المحاسبون والمراجعون القانونيون بمكاتب المحاسبة والمراجعة.
 - المراجعون العاملون بديوان المحاسبة.
 - الموظفون المهنيون العاملون بديوان المحاسبة أو مكاتب المحاسبة والمراجعة.
- والجدول التالي يوضح أعداد كل فئة من فئات مجتمع الدراسة:

جدول رقم 5-1

أعداد كل فئة من فئات العينة

العدد	الفئة
60	أعضاء هيئة التدريس
180	المحاسبون والمراجعون القانونيون بمكاتب المحاسبة والمراجعة.
91	المراجعون العاملون بديوان المحاسبة
153	الموظفون المهنيون العاملون بديوان المحاسبة أو مكاتب المحاسبة والمراجعة

وقد تم اختيار مدينتي طرابلس وبنغازي نظراً لوجود مكاتب المحاسبة والمراجعة

الكبيرة وتشابه بيئة المحاسبة بهما مع باقي المدن الليبية. ونظراً لكبير حجم مجتمع الدراسة،

فقد تم اختيار عينة غير عشوائية وهي العينة المتاحة Convenience Sample (1) على النحو الآتي:

1. جميع أعضاء هيئة التدريس بقسم المحاسبة – كلية الاقتصاد بجامعة قارونس، وذلك لأن هذا القسم من أهم وأقدم أقسام المحاسبة في ليبيا.
 2. عينة من المحاسبين والمراجعين القانونيين بمكاتب المحاسبة والمراجعة في مدينتي طرابلس وبنغازي.
 3. عينة من المحاسبين والمراجعين بديوان المحاسبة في مدينتي طرابلس وبنغازي.
 4. عينة من الموظفين المهنيين العاملين بديوان المحاسبة أو مكاتب المحاسبة والمراجعة. وقد تم اختيارهم نظراً لخبرتهم الطويلة في مجال المحاسبة واحتكاكهم بالفئتين السابقتين.
- 5-5 أسلوب جمع البيانات:

تم الاعتماد في هذه الدراسة على مجموعة من المراجع والدراسات المنشورة، والدوريات العلمية ذات الصلة بموضوع الدراسة لبناء الإطار النظري. أما في الجانب الميداني، فقد تم الاعتماد على أداة رئيسية لجمع البيانات، تتمثل في الاستبانة، إذ أنها تعد من الوسائل المناسبة لجمع البيانات خاصة إذ كان مجتمع الدراسة على مستوى ملائم من الثقافة وكانت فقراته معدة بعناية لتناسب وهذا المستوى. وأن مجتمع الدراسة لا يضم أشخاص غير متعلمين. وهذا ما شجع الباحثة على اختيار هذا الأسلوب عن بقية الوسائل الأخرى (كالمقابلة الشخصية والملاحظة)، فهو يتيح حرية مطلقة للمبحوث لإبداء ما يشاء من آراء قد لا يدلى بها أثناء المقابلة الشخصية.

(1) تسمى أيضاً العينة المقصودة: وهي تلك العينة التي يتم انتقاء أفرادها بشكل مقصود من قبل الباحث نظراً لتوفر بعض الخصائص في أولئك دون غيرهم ولكون تلك الخصائص من الأمور الهامة لتحقيق أهداف البحث.

وقد روعي في إعداد استمارة الاستبانة كافة الإجراءات المنهجية التي تُيسر الحصول على البيانات والمعلومات المطلوبة دون تردد من جانب المبحوثين، من حيث البساطة في الأسلوب والتسلسل المنطقي والتسلسل الثقافي وعدم تدوين أي معلومات من شأنها إثارة شك المبحوثين والتركيز فقط على البيانات التي تهم مهنة المحاسبة والمراجعة في ليبيا، وبما يتمشى وأهداف الدراسة.

وقد روعي في إعداد العبارات ابتعادها عن أي تأثير إيحائي قد يجعل المبحوث يجيب على العبارات دون تعمق في فهم مغزى العبارة. كما روعي أن تكون العبارات متعلقة بآراء واتجاهات وحقائق محددة وواضحة لاحتياج إلى تفكير متعمق كما في الأسئلة المتعلقة بالآراء والاتجاهات (الأسئلة المفتوحة). بل تم استخدام أسلوب الأسئلة المغلقة، حيث دونت الفقرات أو العبارات بحيث تتضمن كافة الاحتمالات الممكنة للإجابة على التساؤل المطروح.

وقد تم تصميم استمارة الاستبيان باحتوائها على قسمين رئيسيين هما:

أ. معلومات عن مالى الاستبيان:

يهدف هذا القسم إلى الحصول على معلومات عامة عن أفراد العينة، ويتضمن معلومات عن مالى الاستبيان والمتضمنة: المؤهل العلمي، المهنة، وعدد سنوات الخبرة. أي عدد 3 فقرات وذلك لتحديد خصائص العينة المختارة.

ب. فقرات الاستبيان:

يهدف هذا القسم إلى الحصول على معلومات من أفراد العينة بفرض اختبار كل فرضية من الفرضيات الفرعية، تمهيداً لاختبار الفرضية الرئيسية للدراسة. وقد صُممت هذه الفقرات بطريقة تحقق أهداف الدراسة حيث تضمن عدد من الفقرات لاختبار كل فرضية فرعية.

بلغ عدد الفقرات (24) فقرة وهي تتكون من مجموعة من العبارات ويطلب من المبحوث وضع علامة (P) أمام الفقرة التي تمثل وجهة نظره حول القضية المطروحة في التساؤل. وتتكون هذه الفقرات من: (1-7) لاختبار الفرضية الفرعية الأولى، (8-12) لاختبار الفرضية الفرعية الثانية، (13-19) لاختبار الفرضية الفرعية الثالثة، و (20-24) لاختبار الفرضية الفرعية الرابعة.

وقد تم استخدام المقياس الترتيبي (المتدرج) ORDINAL SCALE والذي يتيح للباحثة ترتيب المتغير على متدرج بحيث يمكن وصف إحدى فئاته بأنها أكثر أو أكبر أو أفضل من الأخرى. وقد تم تطبيق مقياس ليكرت LIKERT SCALING METHOD الخماسي التدريج. ويتكون هذا المقياس من عدد من الأسئلة أو العبارات التي يطلب من المبحوث الإجابة عليها أو تحديد موقفه منها بالموافقة أو عدم الموافقة على سلم مكون من (5) درجات. والأوزان المعطاة لدرجات موافقة المشاركين على الأسئلة أو العبارات المحددة والمعطاة تتراوح بين (5) في حدها الأعلى (موافق تماماً)، و(1) في حدها الأدنى (غير موافق تماماً). على النحو الآتي:

موافق تماماً	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق تماماً
5	4	3	2	1

وقد تم احتساب الوسط الحسابي لهذه الأوزان من المعادلة:

$$\text{الوسط الفرضي} = \frac{5+4+3+2+1}{5} = 3$$

وقد تم اعتماد هذا الوسط الفرضي كمعيار لمعرفة موافقة أو عدم موافقة المشاركين للعبارات المختلفة والمحددة باستمرار الاستبيان حيث كان الهدف من العبارات هو تحديد موقف المبحوث بشأنها من حيث الموافقة أو عدم الموافقة. وعليه تم تجميع الفئتين (موافق

تماماً) و (موافق) في فئة واحدة واعتبرت (موافقة). كما تم تجميع الفئتين (غير موافق) و (غير موافق تماماً) واعتبرت (عدم الموافقة). ولهذا اعتبرت الإجابات التي يساوي وسطها الحسابي أكثر من (3) موافقة، في حين اعتبرت الإجابات التي يقل وسطها الحسابي أقل من (3) غير موافقة.

تم عرض الاستبانة على عينة من المحكمين، من أعضاء هيئة التدريس وعلى مشرف البحث بغية التأكد من مصداقيتها والحصول على آراء ومقترحات بناءة، والتي تم أخذها في الاعتبار حتى وصلت إلى شكلها النهائي الذي أُستخدم في إجراء الدراسة الميدانية.

5-6 ردود المشاركين:

تم توزيع عدد (127) استبانة على المشاركين، أُسترد منها عدد (108) استمارة، وقد استبعدت منها عدد (3) استمارات لعدم صلاحيتها للتحليل، وبذلك خضعت للتحليل عدد (105) استمارة، أي بنسبة 83% من الاستمارات الموزعة.

ويبين الجدول رقم (5-2) عدد الاستمارات الموزعة والمجمعة والمفرغة

جدول رقم (5-2)

الاستمارات الموزعة والمجمعة والمفرغة

المفرغة	المستبعدة	المجمعة	الموزعة	المشاركين
29	—	29	35	أعضاء هيئة التدريس
26	—	26	30	محاسبين مراجعين قانونيين
21	2	23	30	مراجعون بالجهاز الشعبي للمالية
29	1	30	32	موظفون مهنيون
105	3	108	127	الإجمالي
%83			%100	النسبة

5-7 تحليل البيانات:

بعد الانتهاء من جمع البيانات ميدانياً ومراجعتها وتصنيفها، تم تفرغها في الجداول الإحصائية التي سيتم استخدامها في تحليل البيانات. وحيث أن البيانات التي تم جمعها هي بيانات وصفية، فإن أفضل أساليب التحليل والمعالجة الإحصائية لتلك البيانات هي الأساليب الإحصائية الوصفية. وعليه فقد اتبعت الباحثة الأساليب الإحصائية الآتية لتحليل البيانات الميدانية في الدراسة.

5-7-1 أسلوب الإحصاء الوصفي:

تم استخدام هذا الأسلوب لاحتساب التكرارات والنسب للعبارات المتعلقة بالجزء الأول، من استمارة الاستبيان بهدف وصف خصائص عينة الدراسة، وكذلك على العبارات الواردة في الجزء الثاني باستمارة الاستبيان لتحديد مواقف واتجاهات و آراء المشاركين.

5-7-2 أسلوب الإحصاء الاستدلالي (الاستنتاجي):

تم اختبار فرضيات الدراسة الفرعية من خلال اختبار البيانات المجمعة بواسطة استمارة الاستبيان والمتعلقة بكل فرضية فرعية من تلك الفرضيات، تمهيداً لاختبار الفرضية الرئيسية للدراسة وذلك باستخدام الاختبار الإحصائي للنسب (t-test) وذلك باستخدام مستوى ثقة $(\alpha=0.05)$ ، أي استخدام درجة ثقة 95% في اختبار كل الفروض الإحصائية للبحث بما يعني أن احتمال الخطأ يساوي 5%.

3-7-5 تحليل البيانات العامة:

نستعرض فيما يلي المؤشرات الواردة بصحيفة الاستبيان والخاصة بالبيانات العامة للتعرف

على خصائص عينة الدراسة، وقد جاءت نتائج التحليل على النحو التالي:

1-3-7-5 المؤهل العلمي:

يقصد بالمؤهل العلمي الشهادات العلمية المتحصل عليها أفراد العينة محل الدراسة، ويبين

الجدول رقم (3-5) توزيع المشاركين حسب المؤهل العلمي.

جدول رقم (3-5)

توزيع المشاركين حسب المؤهل العلمي

النسبة*	العدد	المؤهل العلمي
11%	12	دكتوراه
31%	32	ماجستير
53%	56	بكالوريوس
5%	5	دبلوم عالي
100%	105	المجموع

من المعلومات الواردة بالجدول رقم (2-5) يتضح أن مانسبته 95% من المشاركين هم

من حملة المؤهلات العلمية العالية (بكالوريوس فما فوق) منهم 11% من حملة الدكتوراه،

31% من حملة الماجستير و 53% من حملة البكالوريوس. أما حملة الدبلوم العالي فقد بلغت

نسبتهم 5% فقط، وهذا يدل على أن جميع مفردات عينة الدراسة من حملة المؤهلات العلمية.

* تم التقريب إلى أقرب رقم صحيح في جميع الجداول.

جدول رقم (5-4)
توزيع المشاركين حسب المهنة

النسبة	العدد	المهنة
28%	29	عضو هيئة تدريس
25%	26	محاسب قانوني
20%	21	مراجع (جهاز المراجعة والمتابعة الشعبية)
27%	29	موظف مهني
100%	105	المجموع

من المعلومات الواردة بالجدول رقم (5-4) يتضح أن المشاركين يمثلون فئات متجانسة ويشغلون وظائف مهنية تتعلق مباشرة بمشكلة الدراسة. فقد بلغت نسبة 28% من المشاركين هم أعضاء هيئة تدريس، المحاسبون القانونيون 25% والموظفون المهنيون 27%، بينما بلغت نسبة مشاركة المراجعون بجهاز المتابعة المالية 20%، وهذا يدل على تنوع عينة الدراسة.

5-7-3 عدد سنوات الخبرة:

جدول رقم (5-5)
توزيع المشاركين حسب عدد سنوات الخبرة

النسبة	العدد	عدد سنوات الخبرة
35%	37	أقل من 5 سنوات
28%	30	من 5 إلى أقل من 10 سنوات
10%	10	من 10 إلى 15 سنة
27%	28	أكثر من 15 سنة
100%	105	المجموع

من المعلومات الواردة بالجدول رقم (5-5)، يتضح أن 65% من المشاركين لديهم خبرة أكثر من 5 سنوات، وهذا يدل على أن الجزء الأكبر من بيانات الدراسة تم الحصول عليها من محاسبين ذوي خبرة كبيرة في مجال المحاسبة، بينما تمثل نسبة 35% من المشاركين لديهم خبرة أقل من 5 سنوات. وهؤلاء هم حديثو التخرج من أعضاء هيئة التدريس الجدد أو هم من الموظفين المهنيين الذين تعينوا حديثاً.

من خلال البيانات الخاصة بتحليل البيانات العامة، يتضح أن العينة المختارة تمثل مجتمع الدراسة تمثيلاً مناسباً من حيث الخصائص الأساسية وهي المؤهل العلمي والمهنة والخبرة وبما يمكن أن ينعكس ذلك على تحقيق أهداف الدراسة.

5-7-4 تحليل البيانات الخاصة باختبار الفروض الفرعية:

في هذا الجزء سيتم تحليل إجابات المشاركين في الدراسة عن الأسئلة الخاصة باختبار

الفروض الفرعية للبحث.

5-7-4-1 ضرورة وجود تعديلات في القوانين المنظمة للمهنة:

جدول رقم (5-6)

ضرورة تعديل القوانين المنظمة للمهنة

الرقم	العبرة	نسبة الموافقة	نسبة عدم الموافقة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري
1-	دخول ليبيا إلى منظمة التجارة العالمية يخلق تحدي أمام المهنة	81%	11%	4.08	0.96
2-	القانون رقم 116 لسنة 73 لا ينسجم مع الانضمام إلى المنظمة	36%	15%	2.71	0.94
3-	التنظيم الحالي استطاع أن يحقق بعض الأهداف	58%	24%	3.42	0.91
4-	هناك ضرورة لتعديل قوانين تنظيم المهنة في ليبيا	74%	3%	4.41	0.86
5-	التعديلات اللازمة للقوانين المنظمة للمهنة	92%	—	4.27	0.78
6-	تعديلات القوانين تتضمن إنشاء مجلس وطني لتنظيم المهنة	75%	5%	3.37	0.81
7-	أعضاء المجلس المقترح	81%	3%	4.41	0.84

ومن المعلومات المدونة بالجدول رقم (5-6) ، يتضح مايلي:—

1. نسبة 81% من المشاركين يوافقون على أن دخول ليبيا إلى منظمة التجارة العالمية يخلق تحدياً أمام مهنة المحاسبة والمراجعة، في حين أبدى 11% فقط منهم عدم الموافقة على ذلك. وهذا يدل على شعور المشاركين بالصعوبات التي تواجهها مهنة المحاسبة والمراجعة في ليبيا وأن موقف مهنتهم التنافسي ضعيف بالنسبة لمهنة المحاسبة في الدول الأخرى.
2. أبدى 36% من المشاركين موافقتهم على أن القانون رقم 116 لسنة 73 لا ينسجم مع انضمام ليبيا إلى منظمة التجارة العالمية، في حين أبدى 15% منهم عدم موافقتهم على ذلك، أما النسبة الباقية وهي 49% فكانت محايدة حول هذا الأمر نتيجة لشعورهم بأن القانون غير مناسب بالنسبة للواقع العملي، أو عدم درايتهم بمتطلبات منظمة التجارة العالمية، أو محاولة منهم لإيجاد بعض التطورات في الواقع المهني.
3. أظهر 58% من المشاركين موافقتهم على أن التنظيم الحالي للمهنة حقق بعض الأهداف، في حين أبدى 24% منهم عدم موافقتهم على ذلك، ويمكن تفصيل إجابات المشاركين حول هذه الفقرة كما هو موضح بالجدول الفرعي التالي:

جدول رقم (5-6-1)

تحقيق النقابة لبعض الأهداف

الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	نسبة عدم الموافقة	نسبة الموافقة	الهدف
0.89	3.88	%8	%74	أ. تنظيم دخول المهنة من خلال منح تراخيص مزاولة المهنة
1.29	3.37	%30	%55	ب. إعداد معايير المحاسبة وإصدارها
1.26	3.31	%30	%52	ج. إعداد معايير المراجعة وإصدارها
1.28	3.37	%24	%50	د. إعداد وإصدار قواعد وآداب السلوك المهني
1.13	3.30	%27	%48	هـ. الإشراف والرقابة المهنية على الأعضاء
1.01	3.45	%31	%57	و. إعداد دورات تدريبية في مجال مهنة المحاسبة والمراجعة
1.20	3.28	%29	%49	ز. إصدار دوريات ونشرات مهنية

ومن خلال الجدول (5-6-1) يتضح مايلي:

أ. وافق 74% من المشاركين على أن التنظيم الحالي للمهنة نظم دخول المهنة من خلال منح

تراخيص مزاولة المهنة، في حين أبدى 8% فقط منهم عدم الموافقة على ذلك.

ب. وافق 55% من المشاركين على قيام التنظيم المهني بإعداد وإصدار معايير المحاسبة، في

حين أبدى 30% منهم عدم الموافقة على ذلك.

ج. وافق 52% من المشاركين على قيام التنظيم المهني بإعداد وإصدار معايير المراجعة، في

حين أبدى 30% منهم عدم الموافقة على ذلك.

د. وافق 51% من المشاركين على قيام التنظيم المهني بإعداد وإصدار قواعد وآداب السلوك

المهني، في حين أبدى 24% منهم عدم الموافقة على ذلك.

هـ. وافق 48% من المشاركين على أن قيام التنظيم المهني بالإشراف والرقابة المهنية على

الأعضاء، في حين أبدى 27% منهم عدم الموافقة على ذلك.

و. وافق 57% من المشاركين على قيام التنظيم المهني بإعداد دورات تدريبية في مجال مهنة

المحاسبة والمراجعة، في حين أبدى 31% منهم عدم الموافقة على ذلك.

ز. وافق 49% على قيام التنظيم المهني بإصدار دوريات ونشرات مهنية، في حين أبدى

29% منهم عدم الموافقة على ذلك.

باستعراض الإجابات السابقة للمشاركين حول هذا البند، يتضح عدم الرضا التام لمنتسبي

مهنة المحاسبة والمراجعة حول الوضع الراهن للمهنة. وهذا واضح وجلي من ارتفاع نسبة

عدم الموافقة نسبياً، وكثرة الإجابة بـ"محايد" حيث كانت على الترتيب: أ(18%)،

ب(15%)، ج(18%)، د(25%)، هـ(25%)، و(12%)، وأخيراً ز(22%).

4. وافق 74% من المشاركين على ضرورة تعديل القوانين المنظمة لمهنة المحاسبة والمراجعة في ليبيا(منهم 43% موافق تماماً)، في حين أبدى 3% منهم فقط عدم الموافقة على ذلك.

5. أما فيما يخص التعديلات اللازمة للقوانين المنظمة للمهنة والتي وافق عليها 92% من المشاركين وبدون موافقة نهائياً، فيمكن تفصيلها في الجدول الفرعي التالي:

جدول رقم (5-6-2)

التعديلات اللازمة للقوانين المنظمة للمهنة

الرقم	التعديل	نسبة الموافقة	نسبة عدم الموافقة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري
أ	شروط الدخول للمهنة يجب أن تكون أكثر صرامة	83%	2%	4.27	0.78
ب	وضع معايير للممارسة المهنية	92%	-	4.41	0.64
ج	وضع معايير لتقييم الأداء	88%	1%	4.35	0.71
د	وجود طريقة للاعتراف بالمؤهلات الأجنبية والتراخيص	82%	3%	4.2	0.81

ومن خلال الجدول رقم (5-6-2) يتضح أن:
أ. وافق 83% من المشاركين على أنه يجب تعديل شروط الدخول للمهنة بحيث تكون أكثر صرامة.

ب. وافق 92% على ضرورة وضع معايير للممارسة المهنية.

ج. وافق 88% على وضع معايير لتقييم الأداء.

د. وافق 82% على وجود طريقة للاعتراف بالمؤهلات الأجنبية والتراخيص.

ونظراً للتضارب في إجابات المشاركين حول الفقرات الموجودة في البندين السابقين،

فقد تم إعداد الجدولين (5-6-3) و (5-6-4) لتفسير تلك الإجابات أكثر تفصيلاً.

فمن خلال الجدول (5-6-3) يتضح الآتي:-

1. كان نوع العبارات هو عبارة عن الاستفسار عن حقائق* . وقد تأكدت الباحثة من الفقرة (أ) الخاصة بتنظيم دخول المهنة من خلال منح تراخيص مزاولة المهنة، والفقرة (ب) وهي إعداد النقابة لمعايير المحاسبة وإصدارها. ولم يتم التأكد من الفقرات: إعداد معايير المراجعة وإصدارها، إعداد وإصدار قواعد وآداب السلوك المهني، الإشراف والرقابة المهنية على الأعضاء وإصدار دوريات ونشرات مهنية. فالنقابة لم تبذل أي مجهود نحو تلك الفقرات. أما بخصوص الدورات التدريبية في مجال مهنة المحاسبة والمراجعة، فلم تجد الباحثة أية معلومات إلا عن الدورة الوحيدة التي ساهمت فيها النقابة منذ سنة 1990 في جدول محاضرات المعهد الوطني للإدارة في دورته التدريبية عن معايير المحاسبة والمراجعة الدوليتين في الفترة 4 - 2002/3/6.

2. كان جميع المشاركون موافقون تقريباً حول الفقرة الأولى الخاصة بأن النقابة عملت على تنظيم دخول المهنة من خلال منح تراخيص مزاولة المهنة.

3. كان أعضاء هيئة التدريس أكثر موضوعية في الإجابة على البنود الباقية، وخاصة في الفقرة (ب) والخاصة بإعداد النقابة لمعايير المحاسبة وإصدارها، فقد جاءت إجاباتهم غير موافقون لأن إصدار المعايير المحاسبية من النقابة لم تكن وفقاً للمنهجية المتبعة

* أسئلة أو عبارات الحقائق هي أن تكون الإجابة عليها من المبحوث بصورة حقائق لا خلاف عليها، ويمكن أن يتأكد الباحث منها مثلاً مقدار راتبه أو عمره، عدد مرؤوسيه أو عدد البرامج التي حضرها.

في معظم دول العالم عند إصدار النقابة لهذه المعايير، في حين وافق كل من المحاسبين والمراجعين وكذلك الموظفين المهنيين على هذه الفقرة.

4. كان أعضاء هيئة التدريس أكثر موضوعية في الإجابة بعدم الموافقة على الفقرات الباقية، في حين جاءت إجابات كل من المحاسبين والمراجعين وكذلك الموظفين المهنيين غير واقعية وذلك بالموافقة على هذه الفقرات.

أما عن الجدول رقم (5-6-4) يتضح الآتي:-

1. كان نوع العبارات، هو عبارة عن الاستفسار عن آراء أومواقف أواتجاهات** . وذلك لمعرفة آراء واتجاهات ومواقف الفئات المذكورة عن تلك الفقرات.
2. جاءت جميع إجابات المشاركين بالموافقة عن تلك العبارات وهي إجابات متوقعة منهم نظراً لمدى الحاجة لمثل تلك التعديلات.

** أسئلة أو عبارات الآراء أو المواقف أو الاتجاهات هي أن يطلب من المبحوث إبداء رأيه أو موقفه من شئ محدد والجواب الذي يعطيه يعبر عن فكرة ويعكس اعتقاداته ونظراته الشخصية للأمور وتقييمه الشخصي لها.

الفصل السادس

النتائج والتوصيات

6-1 مقدمة:

هدفت هذه الدراسة إلى تبيان مدى توافر الركائز الأساسية لمهنة المحاسبة والمراجعة في التنظيم الحالي للمهنة في ليبيا، وبيان دور مزاولي مهنة المحاسبة والمراجعة في ليبيا في الدراسة والإعداد لمفاوضات الانضمام لمنظمة التجارة العالمية.

وقد توصلت الدراسة إلى مجموعة من النتائج والتوصيات التي يمكن عرضها على

النحو الآتي:

6-2 نتائج الدراسة:

يشتمل هذا الجزء على النتائج المتحصل عليها من استعراض الجانب النظري والتحليل الوصفي، لإجابات المشاركين ونتيجة الاختبار الإحصائي لفرضيات الدراسة، وتتلخص هذه النتائج في النقاط الآتية:—

1. أن مهنة المحاسبة والمراجعة في ليبيا تتوفر فيها الركائز الأساسية للمهن الموجودة في الدول الأخرى. ومع أن التنظيم الحالي استطاع أن يحقق بعض الأهداف، إلا أن المشاركين يرون أن هناك ضعف في أداء مهنة المحاسبة والمراجعة في ليبيا، فالمهنة لا تستجيب للتطورات البيئية والاقتصادية وأنه لا توجد مشاركة للجامعات الليبية في تنظيم وتطوير المهنة، وبالتالي فإن دخول ليبيا إلى منظمة التجارة العالمية يخلق تحدي أمام هذه المهنة.

2. إن دخول ليبيا لمنظمة التجارة العالمية سيؤدي إلى نوعين من التحديات: الأول هو الدخول تحت مظلة أنظمة وقوانين وتشريعات المنظمة، مما يؤدي إلى إحداث آثار جوهرية على طبيعة ومكونات وآلية تنظيم مهنة المحاسبة والمراجعة في ليبيا، الأمر الذي سيحدث تغييرات رئيسية ينبغي البدء في وضع الخطط والأهداف لمعالجتها. أما

الثاني، فإنه سيحدث آثار جوهرية ونقلية نوعية في طبيعة ومتطلبات ممارسة مهنة المحاسبة والمراجعة في ليبيا، وكلاهما سيؤدي إلى ضرورة الوقوف أمام تلك التحديات ومحاولة التماشي معها لا التصدي لها.

3. انضمام ليبيا إلى منظمة التجارة العالمية يخلق وضع تنافسي أمام مكاتب المحاسبة والمراجعة، وهذا الوضع في غير صالح ممارسي المهنة من الليبيين. فمكاتب المحاسبة والمراجعة الأجنبية تتفوق على مثيلتها المحلية مما يؤدي إلى فقدان المكاتب المحلية لعملائها وتحولهم إلى مكاتب أجنبية، عدم مواكبة أعضاء المكاتب المحلية للتطورات التقنية في استخدام الحاسب الآلي والانترنت والذي يعتبر سبباً في عدم جودة أدائها، وأن شروط مزاوله المهنة في الدول الأخرى أكثر صرامة من شروط مزاوله المهنة في ليبيا.

4. دخول مكاتب المحاسبة والمراجعة الأجنبية إلى ليبيا سوف يؤدي إلى تحقيق بعض الآثار الايجابية منها:

- تطوير خدمات المكاتب المحلية وتحسين أدائها.
- نقل خبرات المحاسبين في المكاتب الأجنبية للمحاسبين الليبيين والاستفادة منها.
- تأهيل المحاسبين الليبيين في مكاتب المحاسبة المحلية.
- رفع مستوى الأداء المهني لدى المحاسبين.

5. أن نقابة المحاسبين والمراجعين الليبيين لها دور فعال في تنظيم وتطوير مهنة المحاسبة والمراجعة في ليبيا، إلا أن المشاركين يرون أنه هناك ضعف في دور النقابة المذكورة في تطوير مستوى الكفاءة لدى أعضائها، وأن مدة ال 5 سنوات خبرة غير كافية

لمزاولة المهنة دون وجود امتحانات تأهيلية وأنه على النقابة استخدام المعايير الدولية لصياغة المعايير المحلية مع مراعاة الظروف البيئية.

6. القانون رقم (116) لسنة 1973 والذي مضى على صدوره مايقرب من أربعة عقود، والذي لم تسعفه محدودية مواده في تحقيق الحد الأدنى، لمتطلبات تنظيم المهنة الأساسية من معايير و قواعد سلوك مهنية وبرامج رقابية، لاينسجم مع الانضمام إلى منظمة التجارة العالمية.

7. هناك ضرورة ملحة لتعديل قوانين تنظيم مهنة المحاسبة والمراجعة في ليبيا، وهذه التعديلات تتضمن مايلي:

- شروط الدخول للمهنة يجب أن تكون أكثر صرامة.
- وضع معايير للممارسة المهنية.
- وضع معايير لتقييم الأداء.
- وجود طريقة للاعتراف بالمؤهلات الأجنبية والترخيص.
- إنشاء مجلس وطني يُعنى بتنظيم مهنة المحاسبة والمراجعة في ليبيا والإشراف عليها، وعلى أن تكون ضمن عضويته؛ سوق الأوراق المالية، مكاتب المحاسبة والمراجعة، مصرف ليبيا المركزي والجامعات الليبية.

8. يوجد ضعف بالمناهج التعليمية المحاسبية الجامعية وعدم مواكبتها للتطورات في مهنة المحاسبة والمراجعة، فالمناهج الدراسية تعد وتدرس بشكل لايفيد المحاسب الليبي لمواكبة التطورات في المهنة، وبالتالي فإن المستوى التعليمي للمحاسب في ليبيا لا يواكب التطورات والمتغيرات التي تواجه المهنة في ليبيا مما يترتب على ذلك أن

المحاسب الليبي أصبح غير مؤهل علمياً وعملياً لمواجهة افتتاح فروع لمكاتب محاسبة أجنبية في ليبيا.

3-6 توصيات الدراسة:

بعد أن ذُكرت أهم النتائج التي توصلت إليها الدراسة التي تشير إلى أنه هناك حاجة ملحة لتطوير مهنة المحاسبة والمراجعة في ليبيا لمواجهة تحديات الانضمام إلى منظمة التجارة العالمية، وضرورة الوقوف أمام تلك التحديات ومحاولة التماشي معها لا التصدي لها، فإن الباحثة ترى تقديم مجموعة من التوصيات التي تأمل أن تساهم في تحقيق هذا الهدف، والتي تتمثل في:

1. إعادة هيكلة تنظيم مهنة المحاسبة والمراجعة في ليبيا بما يكفل إحداث التطوير اللازم

لمواكبة متطلبات وتحديات الانضمام لمنظمة التجارة العالمية.

2. إعادة تنظيم نقابة المحاسبين والمراجعين الليبيين وتفعيل دورها وإقحام العنصر

الأكاديمي بها كما كان عند بداية نشأتها.

3. يجب على المحاسبين والمراجعين الليبيين تأهيل أنفسهم تأهيلاً ذاتياً لزيادة خبراتهم،

ورفع كفاءة وفاعلية العاملين لديهم بالتدريب المستمر والتعليم والتعلم الذاتي، وبما

يتلائم والتغيرات التكنولوجية الحديثة والمستجدات المعاصرة والاطلاع على ما هو

جديد في عالم المحاسبة والمراجعة أولاً بأول، والاشتراك والانضمام إلى المنظمات

المهنية العالمية وذلك للحصول على الدرجات العلمية المؤهلة عالمياً، كدرجة الزمالة

أو CPA أو المحللين الماليين حتى يستطيعوا الصمود أمام المنافسة الوافدة من

المكاتب المحاسبية الأجنبية، وتأدية الخدمات المحاسبية المتميزة بالسرعة والدقة

المطلوبة وبأقل تكلفة للحصول على عملاء جدد سواء في ليبيا أو خارجها.

4. تطوير المناهج المحاسبية ومفرداتها لتحديثها وتغطيتها لأحدث المستجدات، وعلى أن تتمي لدى الطلاب المهارات المعرفية والسلوكية والتنظيمية وتضمين البعد الأخلاقي بها، وذلك بالتنسيق بين المؤسسات التعليمية والجمعيات المهنية والمؤسسات ذات العلاقة. مع إعادة النظر في أساليب التدريس بما يعمق الربط بين الدراسة النظرية والتطبيق العملي، والابتعاد عن الاسلوب التقليدي القائم على التلقين والذي لا ينمي التفكير المنطقي والتحليل النقدي لدى الطالب.

جدول رقم (5-6-3)

جدول تفصيلي لتحقيق النقابة لبعض الأهداف

موظفون مهنيون		محااسبون ومراجعون		أعضاء هيئة التدريس		البيان
غير موافقون	موافقون	غير موافقون	موافقون	غير موافقون	موافقون	
النسبة	العدد	النسبة	العدد	النسبة	العدد	
%2	2	%19	20	%5	5	أ. تنظيم دخول المهنة من خلال منح تراخيص موازنة المهنة
%2	2	%23	24	%9	9	ب. إعداد معايير المحاسبة وإصدارها
%1	1	%23	24	%9	9	ج. إعداد معايير المراجعة وإصدارها
%2	2	%17	18	%8	8	د. إعداد وإصدار قواعد وآداب السلوك المهني
%4	4	%18	19	%8	8	هـ. الإشراف والرقابة المهنية على الأعضاء
%4	4	%21	22	%10	10	و. إعداد دورات تدريبية في مجال مهنة المحاسبة والمراجعة
%3	3	%18	19	%8	8	ز. إصدار دوريات ونشرات مهنية

جدول رقم (5-6-4)

جدول تفصيلي للتعديلات اللازمة للقوانين المنظمة للمهنة

موظفون مهنيون		محااسبون ومراجعون		أعضاء هيئة التدريس		البيان
غير موافقون	موافقون	غير موافقون	موافقون	غير موافقون	موافقون	
النسبة	العدد	النسبة	العدد	النسبة	العدد	
%1	1	%1	1	%24	25	أ. شروط الدخول للمهنة يجب أن تكون أكثر صرامة
—	—	—	—	%25	26	ب. وضع معايير للممارسة المهنية
—	—	%1	1	%23	24	ج. وضع معايير لتقييم الأداء
%3	3	—	—	%25	26	د. وجود طريقة للاعتراف بالمؤهلات الأجنبية والترخيص

ونستكمل تحليل المعلومات في الجدول (5-6):

6. وافق مانسبته 75% من المشاركين على أن تعديلات القوانين المنظمة للمهنة تتضمن إنشاء مجلس وطني يُعنى بتنظيم المهنة والإشراف عليها، في حين أبدى 5% منهم فقط عدم الموافقة على ذلك. وهذا يؤكد أيضاً النتيجة السابقة التي توصلت إليها الباحثة.
7. أما فيما يختص بعضوية المجلس الوطني للمحاسبة المقترح، فيمكن إيجاز رأي المشاركين في أعضائه بالجدول الفرعي التالي:

جدول رقم (5-6-5)

عضوية المجلس الوطني المقترح

الرقم	العبرة	نسبة الموافقة	نسبة عدم الموافقة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري
أ	عضوية سوق الأوراق المالية	70%	6%	3.88	0.91
ب	عضوية مكاتب المحاسبة والمراجعة	81%	19%	4.16	0.79
ج	عضوية مصرف ليبيا المركزي	66%	34%	3.84	0.90
د	عضوية الجامعات	64%	9%	3.85	0.97

ومن خلال الجدول رقم (5-6-5) يتضح أن:

- أ. وافق 70% من المشاركين على أن يكون من بين أعضاء المجلس أعضاء من سوق الأوراق المالية.
- ب. وافق 81% من المشاركين على أن يكون من بين أعضاء المجلس محاسبين ومراجعين قانونيين في مكاتب المحاسبة والمراجعة.
- ج. وافق 66% من المشاركين على أن يكون من بين أعضاء المجلس أعضاء من مصرف ليبيا المركزي.
- د. وافق 64% من المشاركين على أن يكون من بين أعضاء المجلس أعضاء هيئة التدريس بالجامعات.

5-7-4-2 دور نقابة المحاسبين والمراجعين في تنظيم وتطوير المهنة:

جدول رقم (5-7)

دور المنظمات المهنية في الإشراف على المهنة

الرقم	العبرة	نسبة الموافقة	نسبة عدم الموافقة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري
8-	نقابة المحاسبين والمراجعين لها دور فعال في تنظيم وتطوير المهنة	48%	29%	3.31	1.23
9-	مدة 5 سنوات خبرة كافية لمزاولة المهنة دون وجود امتحانات تأهيلية	41%	44%	3.09	1.31
10-	يوجد ضعف في دور النقابة في تطوير مستوى الكفاءة لدى أعضائها	73%	7%	2.02	0.90
11-	تعمل النقابة على الاستفادة من خبرات الدول العربية	47%	27%	3.21	1.08
12-	استخدام المعايير الدولية لصياغة المعايير المحلية	84%	4%	4.2	0.80

ومن المعلومات المدونة بالجدول (5-6) ، يتضح مايلي:-

1. وافق 48% من المشاركين على أن نقابة المحاسبين والمراجعين في ليبيا لها دور فعال

في تطوير وتنظيم المهنة، بينما يرى 30% منهم غير ذلك.

2. وافق 41% من المشاركين على أن مدة الـ 5 سنوات كافية لمزاولة المهنة دون

وجود امتحانات تأهيلية مستمرة، بينما 44% منهم لا يوافقون على ذلك.

3. وافق 73% من المشاركين على وجود ضعف في دور النقابة في تطوير مستوى الكفاءة

لدى أعضائها، في حين لم يوافق على ذلك 7% فقط منهم.

4. وافق 47% من المشاركين على أن نقابة المحاسبين والمراجعين في ليبيا تعمل على

الاستفادة من خبرات الدول العربية في مجال المحاسبة والمراجعة، أما نسبة

عدم الموافقة على ذلك كانت 28% منهم.

5. وافق 84% من المشاركين بأنه على النقابة استخدام المعايير الدولية كأساس لصياغة المعايير المحلية مع مراعاة الظروف المحلية، في حين لم يوافق 4% منهم فقط على ذلك.

هذه الإجابات تتوافق مع نتائج الدراسات السابقة بهذا الخصوص فقد أوضحت إحدى الدراسات، أن أهم الصعوبات المتعلقة بمهنة المحاسبة في ليبيا هي عدم وجود هيئات محاسبية فعالة لإصدار المعايير وتنظيم المهنة، وبالتالي عدم وجود معايير مشرعة محلياً. (1) كما توصلت دراسة أخرى إلى أنه بالرغم من مرور أكثر من ثلاثة عقود على إنشاء نقابة المحاسبين والمراجعين الليبيين، إلا أنها لم تنظم نفسها ولم تحقق أهدافها وفقاً لقانون إنشائها ولائحته التنفيذية. (2) كما أشارت العديد من الدراسات إلى أنه يجب أن يتم تبني معايير المحاسبة الدولية مع تعديلها لتناسب البيئة الليبية. (3)

(1) إدريس الشريف، مرجع سبق ذكره، ص10.

(2) مصطفى بكار محمود، مرجع سبق ذكره، ص9.

(3) أنظر إلى: إدريس الشريف، ص11.

سامي الحصادي، ص72.

إمراجع غيث، فرج بومطاري، ص39.

3-4-7-5 التعليم المحاسبي وعلاقته بمهنة المحاسبة والمراجعة:

جدول رقم (5-8)

تطور التعليم المحاسبي وعلاقته بالمهنة

الرقم	العبارة	نسبة الموافقة	نسبة عدم الموافقة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري
13-	مهنة المحاسبة والمراجعة لا تستجيب للتطورات البيئية والاقتصادية	57%	28%	2.50	1.15
14-	يوجد مشاركة للجامعات في تنظيم وتطوير المهنة	37%	42%	2.9	1.18
15-	المستوى التعليمي للمحاسب في ليبيا يواكب التطورات والمتغيرات التي تواجه المهنة في ليبيا	27%	50%	2.76	1,01
16-	المحاسب الليبي مؤهل علمياً وعملياً لمواجهة افتتاح فروع لمكاتب محاسبية أجنبية في ليبيا	29%	53%	2.63	1.17
17-	المناهج الدراسية معدة وتدرس بشكل يفيد المحاسب لمواكبة التطورات في المهنة	30%	49%	2.82	1.15
18-	يوجد ضعف بالمناهج التعليمية الجامعية وعدم مواكبتها للتطورات في المهنة	50%	28%	2.67	1.17
19-	انضمام ليبيا إلى منظمة التجارة العالمية يخلق وضع تنافسي أمام مهنة المحاسبة والمراجعة	79%	3%	4.00	0.69

ومن خلال المعلومات المدونة بالجدول رقم (5-8)، يتضح مايلي:

1. وافق 57% من المشاركين على أن مهنة المحاسبة والمراجعة في ليبيا لا تستجيب للتطورات البيئية والاقتصادية، في حين كانت نسبة عدم الموافقة على ذلك 28% منهم.
2. 42% من المشاركين غير موافقين على أن هناك مشاركة للجامعات في تنظيم وتطوير المهنة في ليبيا، في حين أبدى 37% منهم موافقتهم على ذلك..
3. نسبة 50% من المشاركين غير موافقين على أن المستوى التعليمي للمحاسب الليبي يواكب التطورات و المتغيرات التي تواجه المهنة في ليبيا، في حين كانت نسبة الموافقة على ذلك 27% منهم.

4. نسبة 53% من المشاركين غير موافقين على أن المحاسب الليبي مؤهل علمياً وعملياً لافتتاح فروع لمكاتب محاسبة أجنبية في ليبيا، في حين كانت نسبة الموافقة كانت 29%.
5. نسبة 49% من المشاركين غير موافقين على أن المناهج الدراسية معدة وتدرس بشكل يفيد المحاسب لمواكبة التطورات المهنية، بينما كانت نسبة الموافقة على ذلك 30% منهم.
6. نسبة 50% من المشاركين ترى أن هناك ضعف في المناهج التعليمية وأنها لا تواكب التطورات في المهنة، بينما لم يوافق على ذلك مانسبته 28% منهم.
7. نسبة 79% من المشاركين وافقوا على أن انضمام ليبيا إلى منظمة التجارة العالمية يخلق وضع تنافسي أمام مهنة المحاسبة والمراجعة في ليبيا، أما نسبة عدم الموافقة على ذلك فقد بلغت 3% منهم فقط.

يتضح مما سبق عدم الرضا لدى منتسبي مهنة المحاسبة والمراجعة حول الوضع الراهن للتعليم المحاسبي في ليبيا، فالمشاركون يرون أن مهنة المحاسبة والمراجعة لا تستجيب للتطورات البيئية والاقتصادية (57%)، والمشاركون غير موافقين على أن هناك مشاركة للجامعات في تنظيم وتطوير المهنة (42%)، والمشاركون غير موافقين على أن المستوى التعليمي للمحاسب في ليبيا يواكب التطورات والمتغيرات التي تواجه المهنة في ليبيا (50%)، وأن المشاركون غير موافقين على أن المحاسب الليبي مؤهل علمياً وعملياً لمواجهة افتتاح فروع لمكاتب محاسبة أجنبية في ليبيا (53%)، والمشاركون غير موافقين على أن المناهج الدراسية معدة وتدرس بشكل يفيد المحاسب لمواكبة التطورات في المهنة (49%)، وأنهم موافقون على أن هناك ضعف بالمناهج التعليمية الجامعية، وعدم مواكبتها للتطورات في المهنة (50%).

جدول رقم (3-5-5)

جدول تفصيلي لتحقيق النقابة لبعض الأهداف

موظفون مهنيون		محااسبون ومراجعون		أعضاء هيئة التدريس		البيان
غير موافقون	موافقون	غير موافقون	موافقون	غير موافقون	موافقون	
النسبة	العدد	النسبة	العدد	النسبة	العدد	
%2	2	%19	20	%5	5	أ. تنظيم دخول المهنة من خلال منح تراخيص موازلة المهنة
%2	2	%23	24	%9	9	ب. إعداد معايير المحاسبة وإصدارها
%1	1	%23	24	%9	9	ج. إعداد معايير المراجعة وإصدارها
%2	2	%17	18	%8	8	د. إعداد وإصدار قواعد وآداب السلوك المهني
%4	4	%18	19	%8	8	هـ. الإشراف والرقابة المهنية على الأعضاء
%4	4	%21	22	%10	10	و. إعداد دورات تدريبية في مجال مهنة المحاسبة والمراجعة
%3	3	%18	19	%8	8	ز. إصدار دوريات ونشرات مهنية

جدول رقم (4-5-5)

جدول تفصيلي للتعدلات اللازمة للقوانين المنظمة للمهنة

موظفون مهنيون		محااسبون ومراجعون		أعضاء هيئة التدريس		البيان
غير موافقون	موافقون	غير موافقون	موافقون	غير موافقون	موافقون	
النسبة	العدد	النسبة	العدد	النسبة	العدد	
%1	1	%23	24	%1	1	أ. شروط الدخول للمهنة يجب أن تكون أكثر صرامة
—	—	%25	26	—	—	ب. وضع معايير للممارسة المهنية
—	—	%24	25	—	—	ج. وضع معايير لتقييم الأداء
%3	3	%18	19	—	—	د. وجود طريقة للاعتراف بالمؤهلات الأجنبية والترخيص

وبناءً على ماتقدم، يرى المشاركون كمحصلة نهائية لهذا البند أن انضمام ليبيا إلى منظمة التجارة العالمية يخلق وضع تنافسي أمام مهنة المحاسبة والمراجعة (79%)، ومن الطبيعي أن يكون هذا الوضع التنافسي في غير صالح ممارسي المهنة في ليبيا أو بعبارة أدق أن يكون هذا الوضع التنافسي ضعيف جداً.

هذه الإجابات جاءت متوافقة مع ماتوصل إليه الباحثون السابقون، فقد أوضحت إحدى الدراسات أن هناك تدني في الثقافة المالية في ليبيا، أي غياب الوعي الاجتماعي لأهمية المحاسبة وعدم إدراك الدور الذي تلعبه مهنة المحاسبة، ويتمثل ذلك في ضعف الطلب على مخرجات المهنة من قبل القطاعين العام والخاص على حد سواء، مما ينعكس سلباً على مستوى المهنة وتطورها، وأن بيئة العمل المحاسبي في ليبيا تعاني من عدة مشاكل أهمها: عدم مواكبة المحاسبين القانونيين لتطورات المهنة والتطورات التقنية والتكنولوجية، انعدام البرامج التدريبية، عدم وجود إلزام بالتعليم والتطوير المستمر، وعدم التزام بعض الممارسين للمهنة بأدبيات وأخلاق المهنة. (1) كما أوضحت إحدى الدراسات أن المحاسبة في ليبيا لا تخرج عن كونها في الغالب مسك للدفاتر ووجود بيئة محاسبية مخالفة للنصوص القانونية الواردة في القانون التجاري 1953، وفشل الممارسات المحاسبية بما في ذلك أعمال المراجعة المالية في تقديم معلومات ذات جودة عالية. (2)

كما أوضحت بعض الدراسات بخصوص التعليم المحاسبي النقاط التالية: ضعف نظام التعليم المحاسبي، وجود مناهج ضعيفة لا تتماشى مع التطورات العلمية والمهنية والتقنية السريعة والمتلاحقة عالمياً، عدم تطبيق علم الحاسوب وعدم إجادة اللغة الإنجليزية، عدم استخدام تقنيات التدريس الحديثة، قلة المراجع، وأن التعليم المحاسبي نظري غير مرتبط بالواقع. (3)

(1) إدريس الشريف، مرجع سبق ذكره، ص 9-10.

(2) سالم الحصادي، مرجع سبق ذكره، ص 23.

(3) انظر الأوراق البحثية التي عرضت في المؤتمر العلمي الثاني حول التعليم المحاسبي في ليبيا - واقعه وإمكانيات تطويره، طرابلس، 26 - 27/3/2007.

كما أوضحت إحدى الدراسات أن كل تلك المشاكل أدت إلى أن تكون مخرجات النظام التعليمي المحاسبي المتمثلة في الخريجين من المحاسبين لا يتمتعون بالكفاءة، وأن هؤلاء الخريجين يفتقدون القدرة على اتخاذ قرارات ذات علاقة بمشاكل حقيقة في المجتمع، أو أن يكون لديهم عدم الثقة في النفس في التعامل مع المشاكل. (1) كما أدى إلى عدم وجود ترابط بين برنامج التعليم المحاسبي، ومتطلبات ممارسة المهنة مما أدى إلى خلق فجوة اختلافات بين الواقع الأكاديمي والمجال المهني المحاسبي. (2)

(1) الكيلاني عبد الكريم الكيلاني، ص7، بن غربية ص 68 – 69.
(2) علي محمد موسى ونادية ميلاد الماقوري ، " واقع التعليم المحاسبي وأثره على التأهيل المهني لخريجي الجامعات "، المؤتمر العلمي الثاني حول التعليم المحاسبي في ليبيا – واقعه وإمكانيات تطوره، 26 – 27/3/2007.

4-4-7-5 أداء المكاتب المحلية و دخول المكاتب الأجنبية:

جدول رقم (5-9)

مكاتب المحاسبة والمراجعة ودخول المكاتب الأجنبية

الرقم	العبارة	نسبة الموافقة	نسبة عدم الموافقة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري
20-	الوضع التنافسي الناجم عن انضمام ليبيا للمنظمة في غير صالح ممارسي المهنة من الليبيين	33%	32%	2.92	1.06
21-	المكاتب الأجنبية تتفوق على مثيلتها المحلية مما يؤدي إلى فقدان المكاتب المحلية لعملائها الحاليين وتحولهم إلى مكاتب أجنبية	64%	14%	3.70	0.96
22-	عدم مواكبة أعضاء المكاتب المحلية للتطورات التقنية في استخدام الحاسب الآلي و الانترنت يعتبر سبباً في عدم جودة أدائها	75%	9%	2.04	0.95
23-	شروط مزاوله المهنة في الدول الأخرى أكثر صرامة من شروط مزاوله المهنة في ليبيا	70%	7%	3.98	0.92
24-	دخول مكاتب المحاسبة والمراجعة الأجنبية إلى ليبيا سيحقق بعض الأهداف	98%	—	4.28	0.89

من المعلومات المدونة بالجدول (5-9)، يتضح مايلي:-

1. وافق مانسبته 33% من المشاركين على أن الوضع التنافسي الناجم عن انضمام ليبيا إلى منظمة التجارة العالمية في غير صالح ممارسي المهنة من الليبيين، في حين بلغت نسبة عدم الموافقة على ذلك 32% منهم.
2. وافق 64% من المشاركين على أن تفوق مكاتب المحاسبة والمراجعة الأجنبية على المكاتب المحلية، يؤدي إلى فقدان المكاتب المحلية لعملائها الحاليين وتحولهم إلى المكاتب الأجنبية، بينما لم يوافق على ذلك 14% منهم فقط.

3. وافق 75% من المشاركين على أن عدم مواكبة أعضاء مكاتب المحاسبة والمراجعة المحلية، للتطورات التقنية في استخدام الحاسب الآلي والانترنت يعتبر سبباً في عدم جودة أدائها، بينما لم يوافق على ذلك 9% منهم فقط.

4. وافق مانسبته 70% من المشاركين على أن شروط مزاوله المهنة في الدول الأخرى، أكثر صرامة من شروط مزاوله المهنة في ليبيا، بينما لم يوافق على ذلك 7% منهم فقط.

5. وافق مانسبته 98% من المشاركين على أن دخول مكاتب محاسبة ومراجعة أجنبية ليبيا، يساعد على زيادة المنافسة والتأهيل ونقل الخبرات ورفع مستوى الأداء المهني. وقد

كانت تفصيلات الآراء حول هذا البند كما في الجدول الفرعي التالي:

جدول (5-9-1)

المنافسة بين المكاتب المحلية والمكاتب الأجنبية

الرقم	العبارة	نسبة الموافقة	نسبة عدم الموافقة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري
1	زيادة المنافسة بين المكاتب الأجنبية ومكاتب المحاسبة والمراجعة المحلية	89%	1%	4.26	0.68
2	تطوير خدمات المكاتب المحلية وتحسين أدائها	91%	1%	4.28	0.64
3	نقل خبرات المحاسبين في المكاتب الأجنبية للمحاسبين الليبيين والاستفادة منها	88%	1%	4.32	0.71
4	تأهيل المحاسبين في مكاتب المحاسبة المحلية	88%	1%	4.22	0.72
5	رفع مستوى الأداء المهني لدى المحاسبين الليبيين	94%	-	4.41	0.59

من الجدول رقم (5-9-1) يتضح الآتي:-

أ. وافق 89% من المشاركين على زيادة المنافسة بين هذه المكاتب ومكاتب المحاسبة

والمراجعة المحلية.

ب. وافق 91% من المشاركين على تطوير خدمات المكاتب المحلية وتحسين أدائها.

ج. وافق 88% من المشاركين على نقل خبرات المحاسبين في المكاتب الأجنبية للمحاسبين

الليبيين والاستفادة منها.

د. وافق 88% من المشاركين على تأهيل المحاسبين في مكاتب المحاسبة المحلية.

هـ. وافق 94% من المشاركين على رفع مستوى الأداء المهني لدى المحاسبين الليبيين.

باستقراء الواقع العملي، نلاحظ أن مكاتب المحاسبة والمراجعة في ليبيا تعاني الكثير من المشاكل، والتي قد تؤثر على موقفها التنافسي مع المكاتب الأجنبية في ظل الاتفاقية العامة للتجارة في الخدمات. فالمكاتب المحلية تعاني من ناحية الحجم، فمعظم المكاتب صغيرة الحجم، كما أن جانب هام من المحاسبين والمراجعين الليبيين لا يملكون الأدوات والمعلومات الكافية، نظراً للتطور الهائل والمستمر في خدمات المحاسبة والمراجعة، ولم تسمح لهم ظروفهم والأوضاع السابقة والراهنة لمهنة المحاسبة، من استيعاب التطورات المهنية وتطبيق الأساليب والتكنولوجيا الحديثة، المرتبطة بها والتي ينتظر أن تكون عاملاً فاصلاً في المنافسة المتوقعة، رغم أنهم جادون ويملكون التأهيل الكافي ولديهم الخبرة أيضاً، أي أن أغلب المحاسبين والمراجعين غير مهئين لذلك.

5-7-5 اختبار الفرضيات:

يجرى اختبار الفرضيات لاختبار معلمة مجتمع مجهولة، حيث μ هي متوسط المجتمع الغير معلوم، والذي سيتم احتسابه لكل فرضية فرعية من خلال إجراء الاختبار الإحصائي للأسئلة الخاصة بكل فرضية فرعية، تم تطبيق اختبار (t-test) باستخدام البرنامج الإحصائي SPSS لإظهار قيمة t المحسوبة عند متوسط المجتمع 3.0، كما تم اختيار القيمة 3 كمتوسط نظري (وسط فرضي) لكونها الحد الفاصل بين كون العبارة موافق عليها أو غير موافق

عليها، حيث أن مستوى كون العامل دالاً على الموافقة يكون مساوياً أو أكبر من 3، أما إذا كان أقل من 3، صار العامل غير دالاً على الموافقة. ولقبول أو رفض أي من فرضيات الدراسة، فقد تم إعادة صياغتها بشكل إحصائي بالكيفية التالية: (1)

$$H_0: \mu < 3$$

$$H_1: \mu \geq 3$$

تم استخدام قيمة (P-value) للمقارنة مع مستوى المعنوية (α) الذي تم إجراء الاختبار الإحصائي للفرضيات الفرعية عندها، وهي ($\alpha=0.05$) وفقاً للآتي:

إذا كانت قيمة ($P\text{-value} \leq 0.05$) فإنه يتم رفض الفرضية الصفرية (H_0) للفرضية الفرعية، وقبول الفرضية البديلة (H_1) لها.

إذا كانت قيمة ($P\text{-value} > 0.05$) فإنه يتم قبول الفرضية الصفرية (H_0) للفرضية الفرعية، ورفض الفرضية البديلة (H_1) لها.

ومن خلال التحليل الوصفي السابق لبيانات الدراسة، تم التوصل إلى نتائج مبدئية حول المحاور المختلفة التي تناولتها الدراسة من خلال أسئلة الاستبيان، والجزء التالي يبين اختبار الفرضيات الفرعية الأربعة وبناءً على نتائج قبول أو رفض هذه الفرضيات يتقرر قبول أو رفض الفرضية الرئيسية. ويبين الجدول رقم (9) و الجدول رقم (10) نتائج الاختبارات الإحصائية لهذه الفرضيات.

(1) محمد صبحي أبو صالح وعدنان محمد عوض، مقدمة في الإحصاء، مركز الكتب الأردني، 1990، ص133.

جدول رقم (5-10)
اختبار الفرضيات الفرعية

الرقم	الفرضية	نسبة الموافقة	نسبة عدم الموافقة	المتوسط المرجح	الانحراف المعياري
1	تعديلات القوانين المنظمة للمهنة	91.4%	—	3.8912	0.39249
2	دور المنظمات المهنية في الإشراف على المهنة	42.9%	15.2%	3.1752	0.65380
3	تطور التعليم المحاسبي وعلاقته بتطور المهنة	23.8%	37.2%	2.9034	0.61875
4	دخول المكاتب الأجنبية وتحسين أداء المكاتب المحلية	65.7%	—	3.4381	0.37013

جدول رقم (5-11)
اختبار (t-test) للفرضيات الفرعية

المحور	قيمة اختبار t	القيمة الاحتمالية	القرار
تعديلات القوانين المنظمة للمهنة	23.266	0.00	دال
دور المنظمات المهنية في الإشراف على المهنة	2.746	0.007	دال
تطور التعليم المحاسبي وعلاقته بتطور المهنة	-1.600	0.113	غير دال
دخول المكاتب الأجنبية وتحسين أداء المكاتب المحلية	12.129	0.000	دال

1-5-7-5 اختبار الفرضية الفرعية الأولى:

لاختبار الفرضية الفرعية الأولى قامت الباحثة باستخدام اختبار t لعينة واحدة والتي دونت

نتائجها بالجدول رقم (10).

ولاختبار هذه الفرضية تم التعبير عنها إحصائياً على النحو التالي:

الفرضية الصفرية (H_0): " يوجد ضرورة لتعديل القوانين المنظمة لمهنة المحاسبة والمراجعة

في ليبيا في ظل الانضمام إلى منظمة التجارة العالمية "

$$H_0: \mu \geq 3$$

الفرضية البديلة (H_1): لا يوجد ضرورة لتعديل القوانين المنظمة لمهنة المحاسبة والمراجعة

في ليبيا في ظل الانضمام إلى منظمة التجارة العالمية.

$$H_1: \mu < 3$$

ومن نتائج الجدول رقم (10) ونتائج الجدول رقم (11) اتضح لنا أن هناك اختلاف

معنوي جداً في متوسط تعديلات القوانين المنظمة للمهنة في ليبيا عن المتوسط الافتراضي

(3) حيث كانت (P-value) أقل من مستوى المعنوية 5%، و المتوسط المرجح هو

3.8912 مما يعني قبول الفرضية الصفرية (H_0) أي أن المبحوثين موافقون على ضرورة

وجود تعديلات في القوانين المنظمة للمهنة في ليبيا.

2-5-7-5 اختبار الفرضية الفرعية الثانية:

لاختبار هذه الفرضية تم التعبير عنها إحصائياً على النحو التالي:

الفرضية الصفرية H_0 : " لا يوجد للمنظمات المهنية في ليبيا دور في الإشراف والرقابة على

مهنة المحاسبة والمراجعة "

$$H_0: \mu < 3$$

الفرضية البديلة H_1 : يوجد للمنظمات المهنية في ليبيا دور في الإشراف والرقابة على مهنة

المحاسبة والمراجعة.

$$H_1: \mu \geq 3$$

ولاختبار هذه الفرضية قامت الباحثة باستخدام اختبار t لعينة واحدة ومن الجدول رقم (10) والجدول رقم (11) اتضح أن هناك اختلاف معنوي جدا في متوسط وجود دور للمنظمات المهنية في ليبيا، في الإشراف والرقابة على مهنة المحاسبة والمراجعة عن المتوسط الافتراضي (3) حيث كانت (P-value) أقل من مستوى المعنوية 5% وكان المتوسط المرجح 3.1752 مما يعني رفض الفرضية الصفرية H_0 وقبول الفرضية البديلة H_1 أي أن المشاركين موافقون على أن للمنظمات المهنية في ليبيا دور في الإشراف والرقابة على مهنة المحاسبة والمراجعة في ليبيا.

3-5-7-5 اختبار الفرضية الفرعية الثالثة:

لاختبار هذه الفرضية تم التعبير عنها إحصائياً على النحو التالي:

الفرضية الصفرية H_0 : " لا توجد علاقة بين تطور التعليم المحاسبي ومهنة المحاسبة والمراجعة في ليبيا "

$$H_0: \mu < 3$$

الفرضية البديلة H_1 : توجد علاقة بين تطور التعليم المحاسبي ومهنة المحاسبة والمراجعة في ليبيا

$$H_1: \mu \geq 3$$

من الجداول يتضح أنه لا يوجد اختلاف معنوي في المتوسط عن المتوسط الافتراضي (3) حيث كانت (P-value) أكبر من مستوى المعنوية 5% وكان المتوسط المرجح هو 2.9034 مما يعني قبول الفرضية الصفرية H_0 ، أي أن المشاركون غير موافقون على أن هناك علاقة بين تطور التعليم المحاسبي ومهنة المحاسبة والمراجعة في ليبيا.

4-5-7-5 اختبار الفرضية الفرعية الرابعة:

لاختبار هذه الفرضية تم التعبير عنها إحصائياً على النحو التالي:

الفرضية الصفرية H_0 : " يؤثر دخول المكاتب الأجنبية على مكاتب المحاسبة والمراجعة المحلية في ليبيا "

$$H_0: \mu \geq 3$$

الفرضية البديلة H_1 : لا يؤثر دخول المكاتب الأجنبية على مكاتب المحاسبة والمراجعة المحلية في ليبيا

$$H_1: \mu < 3$$

يتضح من الجداول أن هناك اختلاف معنوي جداً في متوسط دخول المكاتب الأجنبية وتأثيرها على مكاتب المحاسبة والمراجعة المحلية، عن المتوسط الافتراضي (3) حيث كانت (P-value) أقل من 1% والمتوسط المرجح هو 3.4381 مما يعني قبول الفرضية الصفرية H_0 ، أي أن المشاركون يرون أنه هناك تأثير لمكاتب المحاسبة الأجنبية على أداء مكاتب المحاسبة والمراجعة المحلية.

6-7-5 اختبار الفرضية الرئيسية:

تنص الفرضية الرئيسية على :

" لا تتوافر في مهنة المحاسبة والمراجعة المتطلبات الأساسية لمنظمة التجارة العالمية "

ولاختبار الفرضية تم التعبير عنها إحصائياً على النحو التالي:

الفرضية الصفرية H_0 : " لا تتوافر في مهنة المحاسبة والمراجعة المتطلبات الأساسية لمنظمة التجارة العالمية"

$$H_0: \mu < 3$$

الفرضية البديلة H_1 : تتوافر في مهنة المحاسبة والمراجعة المتطلبات الأساسية لمنظمة التجارة العالمية

$$H_1: \mu \geq 3$$

ولقبول أو رفض الفرضية الرئيسية للبحث تم صياغة الفرضيات الفرعية الأربعة، وتم اختبارها إحصائياً باستخدام اختبار t والجدول رقم (12) يوضح نتائج اختبار الفرضيات الأربعة:

جدول رقم (5-12)

ملخص نتائج اختبار الفرضيات الأربعة

الرقم	الفرضية الصفرية (H_0) للفرضية الفرعية	القرار المتخذ
1	يوجد ضرورة لتعديل القوانين المنظمة لمهنة المحاسبة والمراجعة في ليبيا في ظل الانضمام إلى منظمة التجارة العالمية	قبول H_0
2	لا يوجد للمنظمات المهنية في ليبيا دور في الإشراف والرقابة على مهنة المحاسبة والمراجعة	قبول H_1
3	لا توجد علاقة بين تطور التعليم المحاسبي ومهنة المحاسبة والمراجعة في ليبيا	قبول H_0
4	يؤثر دخول المكاتب الأجنبية على مكاتب المحاسبة والمراجعة المحلية في ليبيا	قبول H_0

من الجدول السابق يتضح بأنه تم قبول جميع الفرضيات الصفرية (H_0) للبحث ماعدا الفرضية الثالثة، مما يعني قبول الفرضية الصفرية للفرضية الرئيسية ورفض الفرضية البديلة لهذه الدراسة والتي تنص على:

" لا تتوافر في مهنة المحاسبة والمراجعة في ليبيا المتطلبات الأساسية لمنظمة التجارة العالمية".

قائمة المراجع

أولاً: المراجع العربية:

(أ) الكتب:

1. أمين السيد أحمد لطفي، إعادة تنظيم مهنة المحاسبة والمراجعة في مصر في ضوء الأوضاع الراهنة وآفاق المستقبل، دار النهضة العربية، القاهرة، 1996.
2. إبراهيم العيسوي، الجات وأخواتها: النظام الجديد للتجار العالمية ومستقبل التنمية العربية، الطبعة الثالثة، بيروت : مركز دراسات الوحدة العربية، 2001.
3. إبراهيم محمد الفار، اتفاقيات منظمة التجارة العالمية ومدى تأثيرها على اقتصاديات الدول العربية، القاهرة : دار النهضة العربية، 1999 .
4. بهاجيرات لال داس، اتفاقيات منظمة التجارة العالمية - المثالب والاختلالات والتغيرات اللازمة، تعريب د.رضا عبد السلام، الرياض : دار المريخ، 2005.
5. سمير اللقمانى، منظمة التجارة العالمية : آثارها السلبية والايجابية على أعمالنا الحالية والمستقبلية، الطبعة الأولى، دائرة حامد، 2004.
6. عبد الفتاح الصحن، وآخرون، أصول المراجعة، الاسكندرية: الدار الجامعية، 2000.
7. عبد المطلب عبد الحميد، الجات وآليات منظمة التجارة العالمية، الإسكندرية : الدار الجامعية، 2005.
8. عبيد بن سعد المطيري، مستقبل مهنة المحاسبة والمراجعة : تحديات وقضايا معاصرة، الرياض: دار المريخ، 2004.

9. عبد السلام علي كبلان، إمرأع غيث سليمان، " المحاسبة المتوسطة"، دار الكتب الوطنية، الطبعة الأولى:2009،

10. فضل علي مثنى، الآثار المحتملة لمنظمة التجارة العالمية على التجارة الخارجية والدول النامية، الطبعة الأولى، القاهرة : مكتبة مدبولي، 2000.

11. مدحت أبو نصر، " قواعد ومراحل البحث العلمي: دليل إرشادي في كتابة البحوث وإعداد رسائل الماجستير والدكتوراة، القاهرة، مجموعة النيل العربية،2004.

12. محمد صبحي أبو صالح ، عدنان محمد عوض، "مقدمة في الإحصاء" ، مركز الكتب الأردني، 1990.

13. محمود السيد الناغي، "دراسات في نظرية المحاسبة"، مكتبة الجلاء الجديدة، المنصورة، 1992.

(ب) الدوريات:

1. جميل طاهر، مظفر البرازي،"الاتجاه نحو تحرير التجارة الدولية وانعكاسات منظمة التجارة العالمية على الأقطار الخارجية:وجهة نظر الدول النفطية" النفط والتعاون العربي، المجلد32، العدد116،2006.

2. خالد بن ناصر الخاطر، " التعليم المحاسبي وممارسة مهنة المحاسبة في دولة قطر"، أبحاث اليرموك، المجلد 21، العدد 21، 2005.

3. سالم إسماعيل الحصادي، " تسخير المحاسبة الحديثة لخدمة غايات التنمية في البيئة الليبية"،
دراسات في الاقتصاد والتجارة، المجلد الثاني والعشرون، 2003 – 2004.

4. سالم محمد بن غربية، أهمية التكامل بين البحث العلمي والمهنة والتعليم المحاسبي ، مجلة
البحوث الاقتصادية، المجلد 2، العدد2، 1990 .

5. صالح عبد الرحمن المحمود، "انعكاسات التطورات الاقتصادية الحديثة على الإطار
العلمي للنظرية المحاسبية، بالتركيز على معايير المحاسبة الدولية"، مجلة جامعة الملك
عبد العزيز: الاقتصاد والإدارة، المجلد18، العدد2، 2004.

6. طلال أبو غزالة، " اتفاقية الجاتس ومهنة المحاسبة العربية" المحاسب القانوني العربي،
العدد88، (1995).

7. طلال أبو غزالة، " آثار الاتفاقية العامة للتجارة في الخدمات على مهنة المحاسبة
والمراجعة"، مجلة المحاسب العربي القانوني، العدد98، 1996.

8. عبد الفتاح السيد النعماني، خالد مصطفى قاسم،"صناعة الخدمات العربية كمدخل لتحقيق
التكامل العربي: دراسة تطبيقية على قطاع المصارف" المجلة المصرية للتنمية والتخطيط،
معهد التخطيط القومي، المجلد الخامس عشر، العدد الأول، يونيو 2007.

9. عبد الكريم جابر شنجار، "اتفاقيات منظمة التجارة العالمية وسبل تعزيز التجارة العربية في
الخدمات"، مجلة الوحدة الاقتصادية العربية، العدد 22، مجلس الوحدة العربية، 2001.

10. عبيد بن سعد المطيري، "التحديات التي تواجه مهنة المحاسبة والمراجعة"، المجلة العلمية لكلية التجارة، جامعة الأزهر، 2003.
11. عبيد بن سعد المطيري، حسام العنقري، الدور المستقبلي لمهنة المحاسبة والمراجعة السعودية في ضوء اتفاقيات منظمة التجارة العالمية، مجلة الإدارة العامة، السعودية، العدد الثالث، المجلد 42، 2002.
12. عصمت عبد الكريم خليفة، "منظمة التجارة العالمية وإجراءات الاستثمار المتصلة بالتجارة"، مجلة الوحدة الاقتصادية العربية، العدد 22، مجلس الوحدة العربية، 2002.
13. عصمت عبد الكريم خليفة، "تجارة الخدمات في إطار منظمة التجارة العالمية"، مجلة الوحدة الاقتصادية العربية، العدد 24، مجلس الوحدة العربية، 2002.
14. فهد بن خلف البادي، "أثار انضمام المملكة العربية السعودية إلى منظمة التجارة العالمية (WTO) على القطاع المصرفي السعودي"، دورية الإدارة العامة، المجلد 47، العدد الأول، يناير، 2007.
15. الكيلاني عبد الكريم الكيلاني، التعليم المحاسبي ودوره في التنمية الاقتصادية والاجتماعية في ليبيا، مجلة البحوث الاقتصادية، المجلد (11)، العدد (1)، 2000.
16. محمد جلال صالح السيد، "تأثير اتفاقية الجات على نظم المعلومات المحاسبية"، المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة، العدد الثاني، 1995 .

17. محمد مطر، الالتزام بمعايير المحاسبة والتدقيق الدولية كشرط لانضمام الدول إلى منظمة التجارة العالمية، مركز الإمارات للدراسات والبحوث الإستراتيجية، أبو ظبي: الإمارات العربية المتحدة، العدد18، 1998.

18. وليد زكريا صيام، "إيجابيات ومعوقات تطبيق معايير المحاسبة الدولية في الأردن"، المجلة الأردنية في إدارة الأعمال، المجلد1، العدد2، 2005.

ج) الندوات والمؤتمرات:

1. أحمد زكريا زكي، " أثر تحرير التجارة في الخدمات على مهنة المحاسبة والمراجعة ومزاولها في مصر"، المؤتمر العلمي لكلية التجارة – جامعة حلوان، 2006.

2. إدريس عبد الحميد الشريف، "متطلبات تطوير مهنة المحاسبة في ليبيا"، المؤتمر الوطني الأول حول المحاسبة، طرابلس: 2006.

3. إسماعيل عبد المجيد المحيشي، "تأثير منظمة التجارة العالمية على الخدمات المحاسبية في الجماهيرية"، المؤتمر الوطني الأول حول المحاسبة، طرابلس: 2006.

4. امراجع غيث سليمان، فرج عبد الرحمن بومطاري، " مهنة المحاسبة والمراجعة في ليبيا ومنظمة التجارة العالمية "الواقع والتحديات"، ندوة الاقتصاد الليبي ومنظمة التجارة العالمية الفرص والتحديات، طرابلس: 2007.

5. بشير محمد عاشور الدرويش، عبد المولى علي محمد الغالي، "العوامل المؤثرة في تطوير

مهنة المحاسبة في ليبيا"، المؤتمر الوطني الأول حول المحاسبة، طرابلس: 2006.

6. بشير محمد عاشور، مدى مواكبة مهنة المحاسبة والمراجعة في ليبيا لمتطلبات إعادة هيكلة

الاقتصاد، ورقة مقدمة في مؤتمر الخصخصة في الاقتصاد الليبي، بنغازي 19_20/6/2004.

7. جمعة مسعود، عائشة أحمد البصير، " دور الجامعات ومؤسسات التعليم في تطوير

المهنة"، المؤتمر الوطني الأول حول المحاسبة، (طرابلس: 2006).

8. خالد أحمد الفخراني، دور جمعية المحاسبين والمراجعين المصرية ومزاوولي مهنة المحاسبة

والمراجعة في الدراسة والإعداد لمفاوضات التجارة في الخدمات، ندوة مصر ومفاوضات التجارة

في الخدمات بمنظمة التجارة العالمية، (القاهرة : 2002).

9. سالم إسماعيل الحصادي، " اتجاهات المحاسبة المالية المعاصرة وانعكاساتها على البيئة الليبية

"، المؤتمر الوطني الليبي للسياسات المالية في ليبيا، مركز البحوث والاستشارات، (بنغازي:

2007).

10. عبد السلام علي العربي، رندة عطية بوفارس، " المهارات الواجب توافرها في المحاسب

ومجهوداته لتطويرها"، المؤتمر الوطني الأول حول المحاسبة، (طرابلس: 2006).

11. عبد العزيز حجازي، " تحديات مهنة المحاسبة والمراجعة: الواقع والتطلعات " ، المؤتمر الثاني لمهنة المحاسبة والمراجعة وتحديات تطبيق الجاتس، شعبة مزاوله المهنة الحرة للمحاسبة والمراجعة، 2004.

12. علي محمد موسى ونادية ميلاد الماقوري ، " واقع التعليم المحاسبي وأثره على التأهيل المهني لخريجي الجامعات "، المؤتمر العلمي الثاني حول التعليم المحاسبي في ليبيا— واقعه وإمكانيات تطوره، 26 – 2007/3/27.

13. ماجدة شاهين، "تنظيم مهنة المحاسبة"، مؤتمر مهنة المحاسبة والمراجعة وتحديات تطبيق الجات، جامعة الدول العربية؛ مصر، 1998/7/5.

14. محمد ابوزيد المبروك، " المحاسبة في ليبيا وعلاقتها بالبيئة المحلية"، المؤتمر الوطني الأول حول المحاسبة، طرابلس، 2006.

15. _____ " المدخل القانوني للتنظيم المحاسبي وتطوير المحاسبة في ليبيا "، المؤتمر الوطني حول المحاسبة، طرابلس. 2006.

16. محمد المبروك أبو زيد، "منظمة التجارة العالمية وانعكاساتها على المحاسبة في ليبيا"، ندوة الاقتصاد الليبي ومنظمة التجارة العالمية— الفرص والتحديات، طرابلس 30 — 2007/7/31، ص13.

17. محمود قاسم تنتوش، طارق محمود تنتوش، " متطلبات مهنة المحاسبة والحاجة إلى تعليم حاسبي ثنائي التركيب"، المؤتمر الثاني حول التعليم المحاسبي في ليبيا واقعه وإمكانية تطويره، أكاديمية الدراسات العليا — طرابلس 26 – 2007/3/27، ص6.

18. مصطفى بكار محمود، النظام المحاسبي ورأس المال المعرفي ودورهما في تحقيق التنمية الاقتصادية، ورقة مقدمة في المؤتمر الثاني حول التعليم المحاسبي في ليبيا واقعه وإمكانية تطويره، طرابلس، 26- 2007/3/27.

د) رسائل الماجستير:

1. حسن سيد عويس، " إطار مقترح لمهنة المحاسبة والمراجعة في مصر في ضوء اتفاقية منظمة التجارة العالمية"، رسالة ماجستير غير منشورة، جامعة الأزهر، 2001.
2. سليمة محمد علي العمامي، " فجوة التوقعات بين احتياجات الواقع العملي لمهنة المحاسبة والمراجعة والتأهيل الجامعي للمحاسبين في ليبيا"، رسالة ماجستير غير منشورة، كلية الاقتصاد، جامعة قاريونس، خريف 2004.
3. عبد السلام محمد الدراجي، " تقييم جودة خدمات مكاتب المراجعة في ليبيا"، رسالة ماجستير غير منشورة، بنغازي، كلية الاقتصاد: جامعة قاريونس 1998.
4. فرج عبد الرحمن بومطاري، دور الجامعات في توفير متطلبات التوافق مع معايير المحاسبة الدولية، رسالة ماجستير غير منشورة، بنغازي، كلية الاقتصاد: جامعة قاريونس، 2008 .

هـ) اللوائح والقوانين:

1. القانون التجاري الليبي الصادر في نوفمبر 1953.
2. قانون ديوان المحاسبة (31) لسنة 1956.

3. القانون رقم (64) لسنة 1973، بشأن ضرائب الخل.
4. القانون رقم (116) لسنة 1973، بشأن تنظيم مزاولة مهنة المحاسبة والمراجعة.
5. اللائحة التنفيذية للقانون رقم (116) لسنة 1973 بشأن تنظيم مهنة المحاسبة والمراجعة.
6. القانون رقم (9) لسنة 1992، بشأن مزاولة الانشطة الإقتصادية.
7. القانون رقم (1) لسنة 1993، قانون النقد والائتمان.
8. القانون رقم (15) لسنة 1993، بتقرير بعض الأحكام المتعلقة بالشركات المساهمة.
9. القانون رقم (21) لسنة 2001 ولائحته التنفيذية لإقامة سوق الأوراق المالية في ليبيا.
10. القانون رقم (1) لسنة 2005 بشأن المصارف.
11. القانون رقم (7) لسنة 2010، بشأن ضرائب الدخل.
12. القانون رقم (23) لسنة 2010، بشأن النشاط التجاري.

ثانياً. المراجع الأجنبية:

1. Carol A. Frost , Kurt P. Ramin , " International Auditing" Journal of Accountancy, January,1992
2. David Cairns, " UN,s Lofty Accounting Ambitions ", Accountancy, (vol 112, No123,Augast, 1996), p17.
3. Parveen P. Gupta, " International Reciprocity in Accounting", Journal of Accountancy, January 1992.

4. Peter Wallton , "Accountancy Professionals in the Global Classroom" Accountancy [December 1996], P54.
5. Thornberg, Christopher F and Edwards, Frances L, 2001. Determinants of Trade Liberalization: A Study of the GATS Negotiation [ONLINE]. Available from: www.anderson.ucla.edu[Accessed 13.12.2007] .
6. WTO adopts disciplines on domestic regulation for the accountancy sector, [http:// www.wto.org/english](http://www.wto.org/english).[Accessed 18.04.2009].
7. WPPS Jop No.1270 . "Creation of International Technical standards In the Accountancy Sectors", 27 June 1995.
8. WPPS job No.1239 ."Treatment of Barriers to International Trade in Accountancy Services ", 24 January 1996.
9. WPPS No.2017 , "Disciplines on Domestic Regulation in the Accountancy Sector", 8 April 1998.
10. [http:// www.wto.org/english](http://www.wto.org/english).[Accessed 04.11.2007] .
11. International Federation of Accountants, <http://accountant-jo.blogspot.com/2011/>[Accessed 15/12/2009].

الملاحق

Garyounis University
Faculty of Economic
Accounting Department

The Range of Response of the Accounting and Auditing
Profession in Libya to the Basic Requirements of The
World Trade Organization

Prepared by:

Zainab Abdulmajeed Alsadeeq Bin Ismail

Supervised by:

Dr. Kasim Sharah Albal Saleh Azouz

Autumn 2011

Abstract

Libya was admitted as a supervising member in World Trade Organization on 24/7/2004. It is, at the present time, in the stage of preparing the protocol of final admission for the organization and its agreements, especially as regards at the accounting services (GATS), which will lead to two types of challenges: the first is, its entry under the umbrella of the organization's systems, laws and legislations, which will lead to creating core impacts on the nature, constituents and mechanism of organizing the accounting and auditing profession in Libya, the thing that will create fundamental changes which must begin to introduce plans and ways to treat them. As to the second, it will create core impacts and qualitative move in the nature and requirements of exercising the necessity of standing against these challenges and trying to keep pace with rather than confront them. The researcher aims, through this study, at realizing the range of availability of the main supports for the accounting and auditing profession's reality in order to face the challenges of the admission to the world trade organization.

To achieving these two goals, the researcher relied on the deductive and inductive methods, where the deductive method has been used for phrasing the study's hypotheses, whereas the inductive method has been used in the practical side of this study. Therefore, a null hypothesis and four alternative hypotheses were phrased as follows:

The study's null hypothesis:

H0: "The basic requirements for the world trade organization are not available in the accounting and auditing profession in Libya".

The first alternative hypothesis:

H01: " There is no necessity for amending the laws organizing the accounting and auditing profession in Libya light of its admission to the world trade organization".

The second alternative hypothesis:

H02: "There is no role for the vocational organizations in Libya, in supervising and controlling the world trade organization".

The third alternative hypothesis:

H03: "There is no relationship between the development of the accounting education and the accounting and auditing profession in Libya ".

The fourth alternative hypothesis:

H04: "The entry of foreign accounting and auditing offices does not effect on the local accounting and auditing offices in Libya".

The alternative hypotheses were tested by using (t-test), and according to the statistical result for the hypotheses of the study, the following conclusions have been achieved:

1. It was shown from the statistical test for the first alternative hypothesis that there is a necessity for amending the laws

organizing the accounting and auditing profession in Libya in the light of its admission to the world trade organization.

2. The result of the statistical test for the second alternative hypothesis has shown that there is role for the vocational organization in Libya, in supervising and controlling the accounting and auditing profession.
3. The result of the statistical test for the third alternative hypothesis has shown that there is no relationship between the development of the accounting education and the accounting and auditing profession in Libya.
4. The result of the statistical test for the fourth alternative hypothesis has shown that the entry of foreign accounting and auditing offices effect on the local accounting and auditing offices in Libya.

From these results, we could conclude that the basic requirements for the world trade organization are available in the accounting and auditing profession in Libya, therefore the researcher suggests the following recommendations:

1. Establish a national council for accounting and auditing profession in Libya.
2. Reorganize the syndicate of Libyan accountants and auditors activate its role.
3. Rephrase law No (116) of the year 1973.
4. The Libyan accountants and auditors should self-qualify themselves in order to enhance their experiences for confronting the challenge of foreign offices.

5. Develop accounting curriculums and their contents for updating them and for their coverage of the latest developments and review of university teaching methods.