

معايير المراجعة الملائمة لتنظيم الممارسة المهنية بدولة الامارات العربية المتحدة

د. ابراهيم أحمد الصعيدي

مقدمة :

تهدف معايير المراجعة بصفة عامة الى تحديد الطريقة أو الأسلوب الذي تتم به الممارسة الوظيفية لمهنة المحاسبة والمراجعة ، أو بمعنى آخر فإن معايير المراجعة تعتبر بمثابة النموذج الذي يستخدم في الحكم على نوعية العمل الذي يقوم به مراجع الحسابات . ومن هنا فان تلك المعايير تحدد المسؤولية التي يتحملها المراجع نتيجة قيامه بالفحص . حيث من الضروري أن يتم الفحص وفق عدة معايير متعارف عليها بين المهتمين بمهنة المحاسبة والمراجعة لتكون هي الفصل في الحكم على مدى مسؤولية المراجع عما أشار إليه في تقريره . ومن هنا يمكن القول أن معايير المراجعة لها عدة وظائف أساسية يمكن إجمالها فيما يلي :

— تعتبر تلك المعايير النموذج الذي يقتدى به المراجع في قيامه بواجباته المهنية وممارسته العملية .

— تعتبر تلك المعايير أداة اتصال وتوضيح لطبيعة متطلبات عملية المراجعة لختلف الجهات المستفيدة من خدمات المراجعة .

— تعتبر تلك المعايير وسيلة لتقييم الأداء المهني للمراجع بعد القيام بعملية المراجعة وتقديم التقرير .

— تعتبر تلك المعايير ذات أهمية خاصة لمستخدمي وقارئ التقارير والبيانات المحاسبية كالبائعين والموردين والمستثمرين والحكومة وغيرها من الجهات ، لأنها توضح لهم الكيفية التي تم بها الفحص الذي قام به مراقب الحسابات والمسؤولية التي يتحملها ، ودرجة الاعتماد على

ما ورد بتلك القوائم المالية من بيانات^(١) .

وظهرت معايير المراجعة المقبولة أول ما ظهرت في الولايات المتحدة الأمريكية في الخمسينيات حيث شكل مجمع المحاسبين القانونيين الأمريكي American Institute of Public Accountants لجنة تسمى لجنة اجراءات المراجعة ، وذلك بهدف وضع وصياغة تلك المعايير وقد نشرت تلك اللجنة تقريرها في سنة ١٩٥٤^(٢) .

وقامت تلك اللجنة بخطوة هامة نحو التفرقة بين معايير المراجعة وإجراءات المراجعة ، وذلك على اعتبار أن الإجراءات ترتبط بالأعمال التي ينبغي أن يقوم بها مراجع الحسابات ، أما المعايير فتتعلق بقياس دقة هذه الأعمال ، والكيفية التي تتم بها ممارسة تلك الأعمال والأهداف الواجب تحقيقها باستخدام اجراءات المراجعة ، وترتبط معايير المراجعة ، تميزا لها عن اجراءات المراجعة ليس فقط بالصفات المهنية للمراجع وإنما أيضا ترتبط بكيفية أدائه لفحصه واعداد تقريره ، وبناء على ذلك قسمت لجنة اجراءات المراجعة المنثقة عن مجمع المحاسبين القانونيين الأمريكي معايير المراجعة إلى ثلاثة أقسام رئيسية هي : المعايير العامة للمراجعة ، ومعايير الفحص الميداني ، ومعايير اعداد تقرير المراجعة^(٣) .

ومن البديهي أنه لا يمكن التسليم بصفة مطلقة بأنه من الممكن تطبيق تلك المعايير على جميع المجتمعات ، لاختلاف الظروف الاقتصادية من ناحية ، والتقدم التكنولوجي من ناحية أخرى وهو ما يدفعنا الى البحث عن المعايير التي يمكن الاستفادة منها وتلك التي لا يمكن تطبيقها على المجتمعات النامية بصفة عامة ، وبدولة الامارات العربية المتحدة بصفة خاصة .

(١) لقد تطورت أهداف ممارسة وظيفة المراجعة من محاولة اكتشاف الأخطاء والتلاعب أو الغش في الماضي إلى تحديد صدق وسلامة القوائم المالية في الوقت الحاضر ، لمزيد من التفاصيل أنظر :

R.G. Brown, "Changing Audit Objective and Techniques"
The Accounting Review, Oct. 1962, pp. 696 - 703

(٢) لمزيد من التفاصيل أنظر :

American Institute of Certified Public Accountants, Committee on Auditing Procedures,
"Generally Accepted Auditing standards, New York, 1954.

(٣) لمزيد من التفاصيل أنظر :

American Institute of Certified Public Accountants, Committee on Auditing Procedures,
"Statement on Auditing Procedures". New York, 1963.

أوجه القصور في تنظيم مهنة المحاسبة والمراجعة بدولة الامارات العربية المتحدة :

يحتاج تنظيم مهنة المحاسبة والمراجعة بأي دولة الى تضافر مجموعة من الجهود المخلصة ، ويستند الى مجموعة من المبادئ والقواعد والقوانين واللوائح المحاسبية التي تنظم أوجه النشاط الاقتصادي بالدولة بجميع قطاعاته ، بمعنى أن هناك علاقة وثيقة بين نضوج النظام المحاسبي المطبق وتقدمه وبين القواعد المنظمة للمهنة بصفة عامة^(٤) .

وبالرغم من أن دولة الامارات العربية المتحدة من الدول العريقة في مجال التجارة الدولية بصفة عامة وتجارة الترانزيت بصفة خاصة تتميز موقعها الجغرافي وانتشار جميع إماراتها الاتحادية على امتداد شواطئ الخليج العربي ، وبالرغم من التقدم الحضاري المعاصر الذي تشهده هذه الدولة وظهور كثير من الشركات والبنوك الوطنية والأجنبية والمتعددة الجنسية بأشكالها القانونية المختلفة والتي تمارس أنشطتها داخل الدولة بصورة واضحة في جميع المجالات ، إلا أننا نلاحظ للوهلة الأولى أن مهنة المحاسبة والمراجعة لم تحظ بنصيب من هذا التطور الهائل ، ولم تساير حركة التقدم التجاري والمحاسبي المعاصر على المستويين المحلي أو الدولي .

ولعل تبرير هذا الجمود يكمن في الظروف العامة التي احاطت بمهنة المحاسبة والمراجعة بدولة الامارات العربية المتحدة والتي نذكر منها ما يلي :

١ — عدم وجود قوانين تحدد المبادئ والقواعد المحاسبية التي تلتزم بها الشركات الوطنية والأجنبية والمتعددة الجنسية وكذلك البنوك التجارية ، مما يخلق نوعا من التنافر في تطبيق القواعد المحاسبية المتعارف عليها .

٢ — عدم وجود اطار عام أو تشريع ينظم مهنة المحاسبة والمراجعة بصورة شاملة ، وبالتالي عدم وجود دستور لمهنة المحاسبة والمراجعة يعتبر بمثابة ميثاق يوضح آداب السلوك المهني حيث أصبح القانون رقم ٩ لسنة ١٩٧٥ في شأن تنظيم مهنة المحاسبة والمراجعة لا يفي بمتطلبات التقدم المعاصر بالدولة^(٥) .

(٤) حتى في الولايات المتحدة الأمريكية فقد أوصت لجنة التعليم المستمر التابعة لمجمع المحاسبين القانونيين الأمريكي بأنه على كل ولاية — كجزء من مسؤوليتها القانونية — منح ترخيص مزاولة المهنة حسب قوانينها وظروفها أنظر :

American Institute of Certified Public Accountants, Committee on Continuous Education, Report of the Committee on Education, New York,

(٥) لنا عودة لتقييم القانون رقم ٩ لسنة ١٩٧٥ في شأن تنظيم مهنة المحاسبة والمراجعة بالدولة .

٣ — غياب دور الجمعيات المهنية من الناحية التنظيمية للمهنة ومن الناحية الرقابية على أعمال المكاتب المهنية أو اقتراح التطوير المناسب^(٦) ، ومن هنا لم تجد مهنة المحاسبة والمراجعة من يحتضنها بالدولة ويرعى مصالح القائمين بها وينظم العلاقات بينهم ، ويكون الحكم فيما بينهم .

٤ — سيطرة مكاتب المحاسبة والمراجعة الأجنبية على سوق العمل المهني والمحاسبي بالدولة وبالتالي تعدد المراجعين العاملين بمزاولة المهنة وانتمائهم إلى عدة مدارس مهنية مختلفة ، مما خلق نوعاً من عدم الالتزام من قبل كثيرين منهم ، وتطبيقهم لمفاهيم محاسبية مختلفة ، مما يؤدي في كثير من الأحيان إلى الوقوع في أخطاء جوهرية من ناحية ، ويؤثر سلباً على استقلالية المهنة من ناحية أخرى .

٥ — عدم وجود قوانين ضريبية أو قوانين أخرى تلزم أصحاب المشروعات أو الشركات والهياكل الاقتصادية والبنوك بامساك السجلات والدفاتر المحاسبية المتعارف عليها ، وإعداد البيانات المحاسبية للوحدات العاملة في النشاط الاقتصادي في الدولة^(٧) .

٦ — ضعف الأنظمة المحاسبية المستخدمة في كثير من الشركات والمؤسسات العاملة بالدولة وعدم مسايرتها للتطورات الحديثة ، حيث يلاحظ قصور تلك الأنظمة في مجال إمداد الإدارة بالبيانات والمعلومات الدقيقة وبالسرعة الواجبة ، هذا بالإضافة إلى ندرة استخدام أساليب الرقابة المالية المتعارف عليها كالموازنات التخطيطية ، والتكاليف المعيارية ، وجداول التدفقات النقدية والمالية .

٧ — عدم الامام بالمبادئ المحاسبية المتعارف عليها بصفة عامة ، والتطورات المعاصرة في مبادئ المحاسبة والمراجعة الدولية بصفة خاصة لدى كثير من المحاسبين الممارسين لمهنة المحاسبة بالمؤسسات والشركات العاملة بالدولة ، وكذلك بعض العاملين بالمكاتب المهنية المزاوله للمهنة بالدولة ، وبصورة خاصة تلك القواعد المحاسبية المتخصصة في صناعات معينة كالبحث عن المعادن واستخراج البترول ، وصناعة التشييد والبناء .

(٦) أنشئت جمعية التجار والمحاسبين والاقتصاديين بدولة الامارات العربية المتحدة بتاريخ ١٩٨١/١٢/٢٢ .
(٧) بالرغم من أن صدور القانون الاتحادي رقم ٨ لسنة ١٩٨٤ قد أوجد بعض الضوابط في هذا الشأن إلا أنه لا يفي بمتطلبات التنظيم المحاسبي الجيد من حيث توافر عناصر النظام المحاسبي التي يمكن القبول بها للأغراض المحاسبية والرقابية المختلفة ، كما يجب أن ننوه إلى أن دولة الامارات العربية المتحدة لا تفرض ضرائب على الدخل ، وبالتالي لا تطبق بها القوانين الضريبية المتصلة بالدخل الناشئ عن رؤوس الأموال المنقولة أو الأرباح التجارية والصناعية ، أو المهن الحرة ، مما يستدعي إصدار تشريع لتنظيم السجلات والدفاتر المحاسبية بمختلف المؤسسات والشركات .

٨ — غياب الوعي العام بأهمية ممارسة مهنة المحاسبة والمراجعة ودورها في التنمية الاقتصادية والاجتماعية للدولة الاتحادية ، ويتمثل هذا الغياب في إحجام كثير من طلاب الجامعة على الالتحاق بتخصص المحاسبة والمراجعة بالدراسة الجامعية من ناحية وبالتالي إحجامهم عن ممارسة المهنة ، بالإضافة الى اتجاه معظم الشركات إلى الاستعانة بالمحاسبين والمراجعين الأجانب وإحجامهم عن الاستعانة بالمواطنين في هذا المجال ، مما يستدعي مراجعة هذا الوضع في ضوء التطورات المعاصرة .

تلك أهم المعوقات الأساسية التي حالت دون تنظيم مهنة المحاسبة والمراجعة بالدولة بصورة فعالة ، وإذا أضفنا إلى هذه المعوقات حادثة جامعة الامارات العربية المتحدة والتي تلعب دورا هاما في تخريج الكوادر الوطنية المدربة على النواحي المحاسبية والادارية لأدركنا على الفور الأسباب الكامنة وراء انخفاض نسبة المواطنين الممارسين لهذه المهنة بالدولة^(٨) .

تقييم القانون رقم (٩) لسنة ١٩٧٥ واقتراح لتعديله :

لقد كان صدور القانون رقم (٩) لسنة ١٩٧٥ في شأن تنظيم مهنة المحاسبة والمراجعة بدولة الامارات العربية المتحدة يمثل إيجابية ملموسة على طريق تنظيم مهنة المحاسبة والمراجعة في خلال تلك الفترة حيث مجالات النشاط الاقتصادي المحدودة وحيث لا توجد لوائح أو قوانين تنظم النواحي المالية والمحاسبية ، بالإضافة الى غياب الهيئات المهنية التي ترعى المهنة .

وبالرغم من أن القانون المذكور قد أدى دوره في خلال الفترة الماضية إلا أنه وفي ظل التطورات الاقتصادية والصناعية والتجارية والتكنولوجية المعاصرة لم يعد هو بالقانون الذي يصلح للتطبيق ويرعى مصالح المهنة ومصالح الدولة والمؤسسات والشركات الوطنية لمجموعة من الأسباب منها :

أولا : تبعية السجل الخاص للمحاسبين والمراجعين حتى الآن لوزارة الاقتصاد والتجارة

(٨) أثبتت إحدى الدراسات التي أجريت بجامعة الامارات العربية المتحدة أن الدولة بحاجة إلى أن يتجه حوالي ٦١٪ من طلاب كلية العلوم الادارية والسياسية الى تخصص المحاسبة — حتى يمكن تلبية احتياجات قطاعات النشاط الاقتصادي من المحاسبين حتى سنة ٢٠٠٠ علما بأن الامكانيات المتاحة للتنفيذ لتخرج العدد المطلوب غير متوفرة وبالرغم من ذلك يخطط المسؤولون بالكلية لتنفيذ البرنامج المقترح في ضوء الامكانيات المتاحة (تقدر الاحتياجات من طلبة قسم المحاسبة الى ٦٣٥٠ طالبا حتى سنة ٢٠٠٠) المصدر : محاضرة للسيد الاستاذ الدكتور مدير الجامعة بتاريخ ١٩٨٥/١٠/١٢ — بقاعة مسرح المعهد الاسلامي الدكتور مدير الجامعة جريدة الاتحاد ١٩٨٥/١٠/١٤ .

بحيث إن ترخيص مزاوله المهنة يصدر من البلدية كأى نشاط تجاري آخر^(٩) وهذا أمر غير مقبول .

ثانيا : وجود بعض النصوص التي تحتاج الى تعديل ولا سيما المادة الثانية من القانون المذكور التي تحدد الجداول المهنية بمجولين فقط ، وكذلك المادة الثالثة التي تحتاج الى تعديل يحمي أصحاب الشركات وكافة الأطراف التي يهمها سلامة التقرير المقدم من مراقب الحسابات .

ثالثا : كما أن هناك بعض المواد الاجرائية الأخرى التي تحتاج الى تعديل كالمادة رقم (٤) التي توضح شروط العقد ، والمادتين ٦ ، ورقم ٧ اللتان توضحان النواحي الاجرائية المتصلة باثبات التمرين وجديته وانتظام المحاسب تحت التمرين وضرورة حصوله على مؤهل عال في المحاسبة والمراجعة من جامعة معترف بها^(١٠) . والمواد (من ١٠ الى ١٧) المتصلة بتشكيل لجنة القيد وتوضيح اجراءاته ، والمواد (من ١٨ الى ٢٧) والخاصة باجراءات التأديب وقواعده — كلها تحتاج الى كثير من التعديلات بما يساير القواعد واللوائح والقوانين التي صدرت بالدولة .

رابعا : كذلك لم يتعرض القانون رقم (٩) لسنة ١٩٧٥ بصفة أصلية الى حقوق المحاسبين والمراجعين المزاولين للمهنة وواجباتهم ، وهو أمر لا يمكن التغاضي عنه ومن الضروري أخذه في الاعتبار .^(١١)

خامسا : يلاحظ أن القانون المذكور لم يلحق به ميثاق لآداب وسلوك المهنة بحيث يهدف إلى رفع مستوى المهنة بالدولة والمحافظة على كرامة أعضائها ، وتنمية روح التعاون بين المحاسبين والمراجعين ، وتدعيم الثقة في نفوس الجماهير المتعاملين معهم ، وهو أمر ضروري لرفع كفاءة وفعالية تنظيم المهنة بالدولة .

(٩) يبدو أن المسؤولين عن إعداد القانون قد تأثروا بالقانون رقم ١٣٣ لسنة ١٩٥١ والخاص بتنظيم مزاوله المهنة في مصر حيث كانت تبعية السجل لوزارة الاقتصاد في ذلك الحين .

(١٠) أظهرت إحدى الدراسات الأمريكية أهمية تعليم المحاسبة والمراجعة في الجامعات كأساس للتأهيل المهني للمحاسبين والمراجعين — أنظر :

W.H. Griber and L.L. Logan, "The Education of Professional Accountants," The Journal of Accountancy, May 1961, pp. 85 - 88.

(١١) بالرغم من أن اللائحة التنفيذية للقانون رقم (٩) والصادرة بالقرار الوزاري رقم (٣٥) لسنة ١٩٧٦ قد تعرضت لحقوق المحاسبين والمراجعين في المواد من (١١) الى (١٤) إلا أنها لم تكن بالوضع اللازم لتحديد تلك الحقوق والواجبات .

وسوف نتعرض في النقطة التالية لكثير من التعديلات التي لحقت بهذا القانون ولائحته التنفيذية في محاولة لعلاج الثغرات الناشئة عنه .

التطورات المعاصرة بشأن تنظيم المهنة بدولة الامارات العربية المتحدة :

يمكن القول أن التطورات المعاصرة بشأن تنظيم مهنة المحاسبة والمراجعة بدولة الامارات العربية المتحدة تأخذ اتجاهاين ؛ أولهما اتجاه مهني ، والآخر اتجاه تشريعي .

وبخصوص الاتجاه الأول نجد أنه يتمثل في إنشاء جمعية التجار والالاقتصاديين (المحاسبين والاقتصاديين فيما بعد) بتاريخ ١٩٨١/١٢/٢٢ لتحقيق مجموعة أهداف منها :

— رفع المستوى العلمي والمهني والأدبي والثقافي لأعضائها ، والحفاظ على كرامة المهنة ، تنمية روح التعاون بينهم .

— الارتقاء بمهنة المحاسبة والمراجعة وكفالة حقوق أعضائها ، والعمل على تنمية وإعداد ونشر البحوث العلمية في مجال المهنة .

— المساهمة في تخطيط برامج التعليم التجاري ، وفتح مجالات التعاون مع الجمعيات والهيئات المهنية والعلمية الأخرى محليا وعربيا .

— قيام الجمعية بعقد الندوات والمحاضرات ودعوة المؤهلين من أصحاب الخبرة والاختصاص لنشر الوعي العلمي بين أعضائها .

— المساهمة في النهضة الاقتصادية بالدولة والتعاون في التخطيط لمشروعاتها مع الجهات المختصة .

ولا شك أن تحقيق مثل هذه الأهداف يعتبر تطورا إيجابيا في تنظيم مهنة المحاسبة والمراجعة وخطوة جيدة نحو ممارسة السلوك المهني السليم ، والارتقاء بأداء المهنة ، وهو أمر يجب تشجيعه والمضي فيه ، ومن هنا يجب على جميع المسؤولين بالدولة تقديم العون لجمعية التجار والاقتصاديين لتحقيق تلك الأهداف .

أما الاتجاه الآخر في مجال التطورات المعاصرة لمهنة المحاسبة والمراجعة فهو اتجاه تشريعي ، وقد بدأ هذا الاتجاه مع تطور مواز للقانون رقم (٩) لسنة ١٩٧٥ ومكمل له بشأن تنظيم مهنة المحاسبة والمراجعة بدولة الامارات ، وذلك بصدر القانون الاتحادي رقم (٧) لسنة ١٩٧٦ بإنشاء ديوان المحاسبة ، حيث الحق هذا الديوان بالمجلس الوطني

الاتحادي للقيام بهمة الرقابة المالية على أموال الدولة ، وإن كانت ممارسة المهنة في ظل ديوان المحاسبة ترتبط بالرقابة المالية على الوزارات والدوائر الاتحادية ، والمجلس الوطني الاتحادي والمؤسسات والهيئات العامة التابعة للدولة (م ٤ ق ٧ لسنة ١٩٧٦) إلا أنه أيضا وتطبيقا لنص نفس المادة يمارس الرقابة المالية على الشركات والهيئات التي يكون للدولة أو لأحد الأشخاص المعنوية العامة حصة في رأسمالها لا تقل عن ٢٥٪ أو التي تضمن الدولة لها حد أدنى من الربح أو تقدم لها إعانة مالية ، كما أن للديوان حق الرقابة المالية على أية جهة أخرى يعهد المجلس الأعلى للاتحاد أو رئيس الدولة أو مجلس الوزراء الى الديوان بمراقبتها .

« وللديوان بناء على طلب خطي من حاكم الامارة ، أن يمارس الرقابة المالية على الدوائر الحكومية في الامارة وكذلك مالية الهيئات والمؤسسات التابعة لها وجميع الشركات التي يكون للامارة حصة لا تقل عن ٢٥٪ من رأسمالها ، أو التي تضمن حكومة الامارة لها حدا أدنى من الربح أو تقدم لها إعانة مالية^(١٢) » .

ومن خلال استقراء المادة رقم (٧) نلاحظ أن للديوان سلطة الرقابة المالية على الأشخاص المعنوية العامة (كالوزارات والهيئات والدوائر الحكومية والاتحادية ، وكذلك المؤسسات والهيئات العامة) ويمارس الديوان عليها رقابته السابقة واللاحقة ، أما الأشخاص المعنوية الخاصة فتشمل الشركات التي لا تقل حصة الدولة فيها عن ٢٥٪ أو تضمن الدولة لها حد أدنى من الربح أو تقدم لها إعانة كذلك الجمعيات والهيئات التي لا تهدف الى الربح مثل الهيئات المهنية والنقابات والهيئات الدينية والطائفية والنوادي وتطبق على هذه الهيئات الرقابة اللاحقة ولا تخضع لرقابة الديوان السابقة ، وهذا يعني أن ديوان المحاسبة يمارس سلطته الرقابية على هذه المجموعة بصفته مراقبا خارجيا وهو ما يدخل تحت الاختصاص المهني للمحاسبين والمراجعين الخارجيين ، ويدعم الممارسة المهنية لموظفي الديوان لاختلاف طبيعة النشاط في الشركات والهيئات الخاصة عن قطاعات النشاط الاقتصادي الحكومي . وهو ما يعد إيجابية يمكن تسجيلها في ظل قصور القانون رقم (٩) لسنة ١٩٧٥ .

وفي تطور معاصر آخر صدر القانون الاتحادي رقم (٨) لسنة ١٩٨٤ في شأن الشركات التجارية^(١٣) ، وفي محاولة لمعالجة بعض أوجه القصور في القانون رقم (٩) لسنة

(١٢) مادة (٤) من القانون رقم (٧) بتاريخ ٦ نوفمبر ١٩٧٦ .
(١٣) صدر القانون بتاريخ ١٧ جمادى الآخر ١٤٠٤ هـ الموافق ٢٠ مارس ١٩٨٤ م .

١٩٧٥ والخاص بتنظيم مهنة المحاسبة والمراجعة بالدولة ، حيث تناول الفرع الرابع من الفصل الثالث في المواد من ١٤٤ الى ١٥١ التفاصيل الخاصة بتعيين مراجعي الحسابات وشروط تعيينهم وحقوقهم وواجباتهم .

وبالرغم من أن المشرع بدولة الامارات العربية المتحدة في صياغته لنصوص القانون رقم (٨) لسنة ١٩٨٤ فيما يتصل بتعيين المراجعين وحقوقهم وواجباتهم قد تأثر بالمشرع المصري في هذا الشأن — حيث وردت نفس النصوص بقانون الشركات المصري رقم ٢٦ لسنة ١٩٥٤ وكذلك وردت بقانون الشركات الجديد لمصر رقم ١٥٩ لسنة ١٩٨١ ، ومع اعتقادنا التام بأن ظروف النشاط الاقتصادي تختلف ، وكذلك ظروف الممارسة المهنية — فقد كان الأحرى بالمشرع بدولة الامارات العربية المتحدة أن يأخذ هذا في اعتباره عند صياغة مواد القانون إلا أننا مع ذلك نسجل لهذا القانون كثيرا من الإيجابيات التي تم وضعها بشأن تنظيم الممارسة المهنية ومن تلك الايجابيات :

أولا : ما نصت عليه المادة (١٤٤) من القانون من أنه يجب أن يكون لكل شركة مساهمة مراجع حسابات أو أكثر تعينه الجمعية العمومية لمدة سنة قابلة للتجديد وتتولى تقدير أتعابه ، ولا يجوز تفويض مجلس الادارة في هذا الشأن ، كما أن النص على جواز أن يكون لمؤسسي الشركة تعيين مراجع حسابات يتولى مهمته إلى حين انعقاد أول جمعية عمومية — وهذا أمر لا غبار عليه لصعوبة دعوة الجمعية العمومية كما أن التعيين يكون مؤقتا .

ثانيا : ما نصت عليه المادة (١٤٥) من شروط بشأن تعيين مراجعي الحسابات بالشركات المساهمة ، في عدم الجمع بين عمل مراجع الحسابات والاشتراك في تأسيس الشركة أو عضوية مجلس الادارة أو الاشتغال بأي عمل فني أو اداري أو استشاري فيها ، والا يكون شريكا أو كيلا لأحد مؤسسي الشركة أو لأحد أعضاء مجلس إدارتها أو قريبا له إلى الدرجة الرابعة ، أما بخصوص الفقرة (١) من نفس المادة فقد سبق أن أبدينا عنها ملاحظات عند تقييمنا للقانون رقم (٩) لسنة ١٩٧٥ .

ثالثا : ما نصت عليه المادة (١٤٧) من حقوق لمراقب الحسابات منها :

(١) حق الاطلاع في كل وقت على جميع دفاتر الشركة وسجلاتها ومستنداتها وغير ذلك من وثائق .

(٢) حق طلب أي بيانات أو ايضاحات يراها ضرورية لازمة لأداء مهمته .

رابعا : ما تعرضت له مواد القانون المختلفة لتحديد واجبات مراقب الحسابات ومنها :

(١) مراجعة حسابات الشركة وفحص الميزانية وحساب الأرباح والخسائر وملاحظة تطبيق القانون ونظام الشركة ، وتقديم تقريره بنتيجة هذا الفحص الى الجمعية العمومية وإرسال صورة منه الى الوزارة (م ١٤٦) .

(٢) التحقق من موجودات الشركة والتزاماتها (م ١٤٧) .

(٣) توجيه الدعوة لعقد الجمعية العمومية إذا أغفل مجلس الادارة ذلك ، أو كلما دعت الضرورة ذلك ، وعليه في هذه الحالة وضع جدول الأعمال ونشره (م ١٤٨) .

(٤) المحافظة على أسرار الشركة بحيث لا يجوز أن يدلي بأي شيء إلا في الجمعية العمومية والا حق عزله ومطالبته بالتعويض (م ١٤٩) .

(٥) ضرورة حضور المراجع اجتماع الجمعية العمومية للمساهمين والادلاء برأيه في كل ما يتعلق بعمله ، وبوجه خاص ميزانية الشركة وحساباتها الختامية (م ١٥٠) .

وبالرغم من هذه الايجابيات التي وردت بالقانون رقم ٨ لسنة ١٩٨٤ إلا أن مواد القانون أغفلت ذكر كثير من الأمور ولم تحاول الدخول في تفاصيلها منها على سبيل المثال القصور في تحديد مسئولية مراقب الحسابات القانونية والمهنية في حالة ارتكابه عملا مخالفا بالأمانة المهنية أو الادلاء بمعلومات خاطئة في تقريره ، فنص المادة رقم (١٥١) من القانون المذكور يعد قاصرا في هذا الشأن لأن مسئولية المراجع القانونية هنا تقوم على أساس أنه وكيل بأجر ، وبالتالي يجب أن تتحدد مساءلته في ضوء هذا الوضع القانوني^(١٤) .

كذلك باستقراء المادة (١٥٠) والخاصة بالإيضاحات المرتبطة بتقرير مراجع الحسابات نجد أن هناك أمورا كثيرة ما كان للمشرع أن يتدخل فيها وكان ينبغي تركها لمهنة المحاسبة والمراجعة ولكن المشرع بدولة الامارات وقع في نفس الخطأ الذي وقع فيه المشرع المصري في هذا الشأن^(١٥) ومن تلك الامور :

(١) الفقرة الأولى التي تقتضي بالزام مراجع الحسابات بالاشارة الى حصوله على المعلومات

(١٤) لمزيد من التفاصيل حول هذا الموضوع انظر :

R.K., Mautz and H.A. Sharaf, "The Philosophy of Auditing". American Accounting Association, 1961.

(١٥) وردت نفس الشروط والإيضاحات بالمادة الثانية من القانون ٤٤ لسنة ١٩٦٥ والمادة رقم ١٩ من لائحته التنفيذية ، وأخيرا تكررت بالمادة رقم ١٠٦ من القانون رقم ١٥٩ لسنة ١٩٨١ وهو آخر تعديل لقانون الشركات المصري .

والإيضاحات التي يرى ضرورتها لأداء عملية على وجه مرضي . فمثل هذه الفقره تعتبر غير ضرورية على الاطلاق » لأن عملية المراجعة هي في الحقيقة عملية تجميع وتقييم مختلف أنواع الأدلة ، وما البيانات والإيضاحات الا نوع واحد أو أكثر من أنواع الأدلة التي يحاول المراجع الحصول عليها^(١٦) .

(٢) الفقرة الثالثة والتي تقضى بإبداء الرأي فيما اذا كانت الشركة تمسك بحسابات منتظمة ، لأن هذا يدخل ضمن اجراءات المراجعة التي يلزم المراجع القيام بها وبالتالي كان الأحرى بالمشرع أن يترك هذا الأمر لتحكمه عملية تنظيم المهنة بما تضعه من معايير .

(٣) الفقرة الرابعة الخاصة بالإشارة الى طريقة الجرد ، ما كان هناك ضرورة لها لان الجرد يعتبر من الأدلة التي يسعى المراجع الى الحصول عليها .

لقد كان الأحرى بالمشرع في هذه المادة أن يتطلب ضرورة اشارة مراجع الحسابات في تقريره الى أن حسابات الشركة قد أعدت وفقا للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها والتي تستخدمها الشركة باستمرار لان ذلك من الأمور الهامة للحكم على سلامة المركز المالي ، ولاغراض تحقيق القابلية للمقارنة بين نتائج الاعمال والميزانية من سنة لآخرى . وهذه ايضا مسئولية العاملين بالمهنة حيث يجب سرعة الانتهاء من وضع معايير يلتزم بها الجميع .

معايير المراجعة المقترحة للتطبيق بدولة الامارات العربية المتحدة :

لا يمكن الجزم بعمومية معايير المراجعة وملاءمتها لكل زمان ومكان ، لاختلاف الظروف الثقافية الاجتماعية ، والاقتصادية السائدة من مجتمع لآخر ، وبالرغم من أن معظم الكتاب العرب قد أدرك أهمية معايير المراجعة في قياس الاداء المهني ودرء المسئولية عن مراجع الحسابات في حالة القيام بعملية الفحص طبقا لتلك المعايير ، بالإضافة الى كونها تعتبر اداة لترشيد التقدير الشخصي للمراجع في هذا المجال ، الا أن الكثيرين منهم قد تأثروا بالمعايير العشرة التي أصدرتها لجنة معايير المراجعة التابعة لمجمع المحاسبين الأمريكيين^(١٧) على اعتبار أنها تصلح لكل زمان ومكان ، الا أننا نرى أن ذلك ليس صحيحا على اطلاقه .

(١٦) انظر د. أحمد نور — مراجعة الحسابات من الناحيتين النظرية والعملية — الدار الجامعية للطباعة والنشر — بيروت ، ١٩٨٤ ، ص ٦٢٥ .

(١٧) أنظر لمزيد من التفاصيل :

American Institute of Certified Public Accountants, Committee of Auditing Procedure,
«Generally Accepted Auditing Standards,» New York, 1951.

حقيقة يمكن الاستفادة من تلك المعايير وتطويرها بما يلائم احتياجات وظروف المجتمع المحلية ، أو بمعنى آخر لابد لنا ونحن بصدد صياغة معايير المراجعة الملائمة للممارسة المهنية في دولة الامارات العربية المتحدة أن ننظر الى خبرة الدول التي سبقتنا في هذا المجال ، وأخذ الملائم منها للظروف المحلية بالدولة وتطويره حتى يكون متفقا مع تلك الظروف ، بل ويجب الاضافة اليه طبقا لمتطلبات البيئة المحلية والنظام الاقتصادي بالدولة ، وهذا ليس بغريب ، لأن معايير المراجعة الخاصة بالشركات الامريكية ذاتها قد تعرضت لضغوط وانتقادات من جانب الكتاب الامريكيين انفسهم ^(١٨) بقصد تطويرها وتوسيع نطاق الفحص الذي يقوم به مراجع الحسابات ليشمل مجالات جديدة بغية الوصول الى الكفاءة الاقتصادية .

ومن المفيد هنا أن ننوه أن الاستفادة من خبرات الغير في هذا الشأن لا يعنى المحاكاة والتقليد لان ذلك يقيد المهنة ولا يفيدھا ^(١٩) وتطبيقا لهذه القاعدة من الضروري أن نعرض لمجموعة المعايير الصادرة عن لجنة معايير المراجعة المنشقة عن مجمع المحاسبين القانونيين الامريكيين ، حيث قسمت تلك اللجنة هذه المعايير الى ثلاثة اقسام رئيسية (انظر الشكل الايضاحي رقم (١) .

القسم الأول : ويختص بالمعايير العامة وهي تتكون من ثلاثة معايير : المعيار الأول هو التعليم والتدريب والخبرة — أي عملية الاعداد العلمي للقائم بالفحص ، ويختص المعيار الثاني بايضاح مدى الاستقلال في ممارسة المهنة ، أما المعيار الثالث والأخير من هذا القسم فيختص ببذل العناية المهنية الملائمة .

القسم الثاني : ويتعلق بمعايير الفحص الميداني للمراجعة وايضا يتكون من ثلاثة معايير تبدأ من المعيار الرابع وحتى السادس وهي متعلقة بالتخطيط السليم والاشراف الملائم على

(١٨) انظر :

A- E.L. Hicks, «Standards for the Attest Function», «The Journal of Accountancy», August 1974, PP. 39-45.

B- J.R. Wilkenson and L.D. Doney, «Extending Audit and Reporting Boundaries», «the Accounting Review», Oct. 1965, PP. 733-750.

(١٩) لقد كان من الاسباب الرئيسية لعدم صياغة معايير للأداء في مصر أن المهنة كانت تحذو في تنظيمها حذو مهنة المحاسبة والمراجعة في بريطانيا ، وقد ظلت الأخيرة مترددة في صياغة معايير قومية للأداء المهني (فيما عدا معيار الاستقلال والكفاءة وبذل العناية المهنية الملائمة التي ينظمها القانون حتى عام ١٩٧٨) .

انظر : (أ) د. أحمد نور ، مراجعة الحسابات ، مرجع سابق ، ص ٦٣٣

كذلك : (ب) E. Woolf, «Auditing Today» Prentice Hall, 1978

المساعدين ، وتقييم مدى امكانية الاعتماد على نظام المراقبة الداخلية ، وضرورة حصول المراجع على الأدلة الكافية والملائمة .

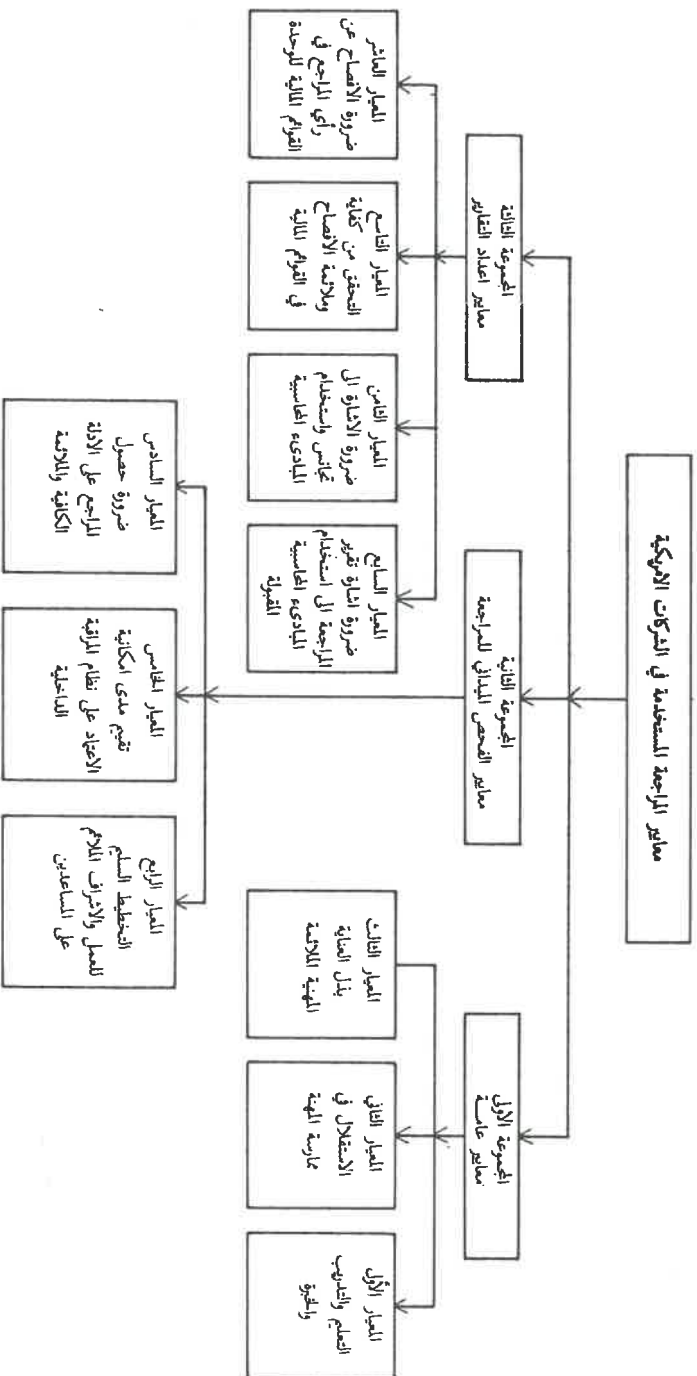
القسم الثالث : ويتعلق بمعايير اعداد التقارير ويتكون من اربعة معايير تبدأ من المعيار السابع وحتى العاشر وتختص بضرورة اشارة تقرير المراجعة الى استخدام المبادئ المحاسبية المقبولة ، وضرورة الاشارة الى تجانس واستخدام تلك المبادئ ، والتحقق من كفاية وملاءمة الافصاح بالقوائم المالية ، وضرورة الافصاح عن رأي المراجع في القوائم المالية الموحدة .

وبدراسة تلك المعايير يمكن القول أن معظمها يمكن تطبيقه بعد تطويره بما يتلائم وظروف دولة الامارات العربية المتحدة وطبقا لدرجة الوعي المحاسبي الموجود ، ودرجة النمو المهني ، ومن هنا فأننا نرى أن هيكل معايير المراجعة الملائم لظروف مجتمع دولة الامارات العربية المتحدة وأوضاعها السياسية والاجتماعية والاقتصادية ينبغي أن يشتمل على خمس مجموعات رئيسية (انظر الشكل الايضاحي رقم ٢) ثلاث مجموعات منها تتفق مع المجموعات الرئيسية لمعايير المراجعة المطبقة في الولايات المتحدة الامريكية مع تطويرها لخدمة الظروف السائدة بالدولة كما سيتضح فيما بعد ، واثنان يقترح اضافتهما لملاءمتها لدولة الامارات العربية المتحدة ولمسايرة التطورات المعاصرة في هذا المجال^(٢٠) وهما معايير الكفاءة المهنية ، ومعايير الفعالية كما يوضحها الشكل التالي :

(٢٠) أصدرت لجنة قواعد المراجعة الدولية التابعة لاتحاد المحاسبين الدولي مجموعة من ادلة المراجعة الدولية بلغت حتى عام ١٩٨٤ عشرة أدلة هي : هدف ومدى مراجعة البيانات المالية ، كتيب التعمين في المراجعة ، المبادئ الاساسية المتحركة في المراجعة ، التخطيط ، الاستفادة من عمل مراجع آخر ، تقييم النظام المحاسبي والضوابط الداخلية ، ضبط النوعية في عمل المراجعة ، البيئة في المراجعة ، التوثيق ، الاستفادة من عمل المراجع الداخلي — لمزيد من التفاصيل راجع :

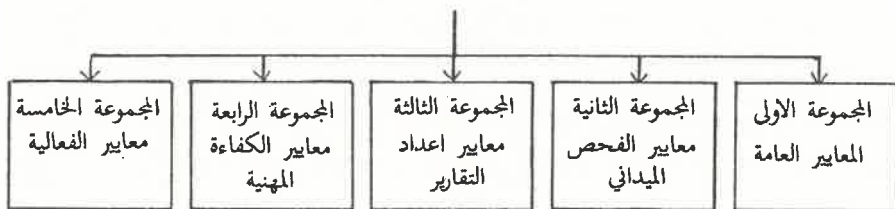
International Auditing Guidelines of the International federation of Accountants, 1983.

شكل ايضا حي رقم (١)



المصدر : American Institute of Certified Public Accountants, Committee on Auditing : Procedure. «Generally Accepted Auditing Standards», New York, 1951.

شكل ايضاحي رقم (٢)
معايير المراجعة الملائمة للتطبيق بدولة الامارات العربية المتحدة
(اطار مقترح)



وفيما يلي شرح لها :

أولا : المجموعة الاولى — المعايير العامة (من ١ إلى ٥)
وتتكون هذه المجموعة من خمسة معايير أساسية هي :

المعيار الأول : التأهيل العلمي والتدريب والخبرة

جاء بدليل المراجعة الدولي الثالث — المبادئ الاساسية المتحركة بالمراجعة فقرة (٨) : تلزم للمراجع مهارات متخصصة وكفاءة تكتسب من خلال مزيج من تربية عامة ومعرفة فنية يمكن تحصيلها بالدراسة والمواد النظامية وتنتهي بامتحان مؤهل ، وخبرة عملية تحت اشراف صحيح ، وبالإضافة الى ذلك ، يلزم للمراجع وعي مستمر على التطورات المهنية التي تشمل البيانات الدولية والمحلية المعنية في امور المحاسبة والمراجعة وكذلك المتطلبات المعنية من القوانين والانظمة .

ومن هنا يعني هذا المعيار بضرورة الاهتمام بالتأهيل العلمي للملائم للراغبين في ممارسة مهنة المحاسبة والمراجعة ، والعمل على توافر الاجراءات الملائمة لنقل الخبرة من جيل الى آخر ، مع ضمان استمرار عملية التعليم والتدريب للممارسين للمهنة بما يضمن مستوى مرتفعاً للاداء المهني ، ويمكن أن يتحقق هذا المعيار بدولة الامارات بتضافر مجموعة من الجهود تتمثل فيما يلي :

— الاهتمام بعملية التعليم المحاسبي والتجاري بالدولة ، ويقع العبء الاكبر هنا على جامعة الامارات العربية المتحدة متمثلة في قسم المحاسبة بكلية العلوم الادارية والسياسية لتطوير

منهاجها والارتقاء بأساليب تعليم المحاسبة ، ومسايرة اتجاهات العصر ، وادخال المواد الرياضية والاحصاء ودراسة الحاسب الآلي في مناهج الدراسة — وهو ما بدأت تأخذ به فعلا كلية العلوم الادارية والسياسية اعتبارا من العام الجامعي ٨٤/٨٥^(٢١) .

— يقع العبء الاكبر في عملية التدريب واكتساب الخبرات على المكاتب المهنية المتخصصة بالدولة والتي تمارس العمل ، حيث يجب أن توضع شروط معينة ، وامتحانات تعقد لاجتياز مرحلة معينة ، ويمكن أن يتم ذلك بالتعاون مع جمعية التجار والاقتصاديين والتي يجب أن تأخذ دورها في هذا المجال — ويمكن أن تعد الجمعية بالاشتراك مع المكاتب المهنية أو مع المعهد العربي للمحاسبة والتدقيق التابع لاتحاد المحاسبين والمراجعين العرب برنامجا سنويا للتدريب على أن يعتبر حضور تلك البرامج والمشاركة فيها شرطا أساسيا لاستمرار التسجيل للشخص كمحاسب قانوني . (راجع مقترحات الباحث عند تقييمه للقانون رقم ١٩٧٥/٩) .

المعيار الثاني : الحياد في ممارسة المهنة

لاشك في أن حياد مراجع الحسابات أمر ضروري وحيوي لجميع الأطراف التي تهمها عملية المراجعة — وذلك على اعتبار أن مراقب الحسابات يجب ألا يكون تابعا لهذا أو ذاك باعتباره حكما عادلا بين جميع الأطراف ، ولقد واجهت كثير من الدول مشكلة الاستقلال لمهنة المحاسبة والمراجعة حتى أواخر الخمسينات^(٢٢) بل مازالت تناقش حتى الآن في المحافل المحاسبية الدولية نظرا لاهميتها وضرورة توافرها باستمرار حتى أن لجنة قواعد المراجعة الدولية التابعة لاتحاد المحاسبين الدولي أوردت بدليل المراجعة الدولي الثالث فقره عن الاستقامة والموضوعية التي يجب أن تتوفر في مراجع الحسابات ورد فيها :

(٢١) على الرغم من ارتفاع مستوى التعليم التجاري والمحاسبي في الولايات المتحدة الأمريكية فان بعض الكتاب الأمريكيين يرون أن استمرار تطوير التعليم التجاري الأمريكي على مستوى البكالوريوس يعتبر من أهم التحديات التي تواجه المحاسبة هناك — أنظر :

A) R.K., Mautz, «Specialization in the Accounting profession,» The Accounting Review, April 1965, PP. 299-311.

B) M.L. Stone, «Specialization in the Accounting Profession» The Journal of Accountancy, February 1968, pp. 25-29.

R.K. Mautz and H.A. Sharaf, «The Philosophy of Auditing» American Accounting Association, 1961.

« على المراجع أن يكون مستقيماً ، نزيهاً ، مخلصاً في ممارسة لعمله المهني ويجب أن يكون عادلاً وألا يسمح لآرائه التي كونها من قبل ، أو انحيازه السابق ان يتغلبا على موضوعيته ، كما يجب أن يحتفظ بتوجه خال من الهوى وان يكون حراً ، وان يظهر بأنه حر ، من أي مصلحة يمكن أن ينظر إليها ، بغض النظر عن اثرها الفعلي ، على انها غير متفقة مع استقامته وموضوعيته»^(٢٣) .

ويرى بعض الكتاب « انه اذا كان لمهنة المراجعة ان تحتفظ باحترام من يعتمدون على خدماتها ، فانها ينبغي أن تكون مستقلة ، وينبغي ان تظهر لهم على هذه الصورة»^(٢٤) .

وتحدد ضوابط معيار الحياد في أن تعيين مراقب الحسابات يجب أن يكون من قبل الجمعية العمومية للمساهمين ، وكذلك تحديد اتعابه وحقوق فصله ، أو بمعنى آخر يجب ألا يكون لإدارة الشركة أي دخل أو علاقة بتعيين المراقب أو تحديد اتعابه أو فصله ، كذلك يجب ألا يكون للمراقب أي مصلحة مادية أو شخصية بالشركة التي راجع حساباتها كأن يكون شريكاً في تأسيسها ، أو عضو في مجلس إدارتها ، أو له صلة قرابة بأحد أعضاء مجلس الإدارة حتى الدرجة الرابعة ، كما عليه أن يبدى رأيه في صراحة تامة أمام الجمعية العمومية للمساهمين ، ولاشك أن القانون الاتحادي رقم (٨) لسنة ١٩٨٤ في شأن الشركات التجارية اشار الى هذه الضوابط التي توفر لمراقب الحسابات الاستقلال المهني في المواد من ١٤٤ ، ١٤٥ .

المعيار الثالث : بذل العناية المهنية المناسبة

لقد تعرضت فكرة بذل العناية المهنية المناسبة للدراسة والتحليل النظري في الولايات المتحدة الأمريكية في بداية الستينات^(٢٥) وذلك لتحديد المسؤولية التي تتحملها المهنة ليس في مجال اكتشاف الأخطاء وأوجه التلاعب فحسب ، ولكن بالنسبة للإداء المهني بصفة عامة ، ومن هنا فان معيار بذل العناية المهنية الملائمة يفيد أطرافاً عديدة منها مراقب

International Auditing Guidelines of the International Federation of Accountants, Op.cit., (٢٣) 1984.

A.A., Schulte Jr. «Compatibility of Auditing and Management Services», The Journal of (٢٤) Accountancy, Dec. 1967, pp. 29-32.

R.K. and H.A. Sharaf, «Op.cit.» 1961

الحسابات نفسه ، حيث إن مسؤوليته تنعدم عند اكتشاف اي أخطاء بشرط أن يكون قد قام باداء عمله كما يقوم به الرجل العادي أو المعتاد ، كذلك فان بذل العناية المهنية تفيد المستثمرين واصحاب رأس المال ، والادارة ايضا ، وتفيد كذلك المستثمرين المرتقبين لما توفره من بيانات ومعلومات صحيحة تمكن لاي طرف منهم الاسترشاد بها أو بمعنى آخر فان هذا المعيار يحدد المسؤولية والمساءلة ، سواء اكانت مهنية أو قانونية — ومن هنا تركز معظم القوانين على تحديد واجبات وحقوق مراقب الحسابات وبالتالي مسؤوليته القانونية تجاه مختلف الاطراف وان كانت النصوص الواردة بالقانون رقم (٩) الخاص بمزاولة المهنة بدولة الامارات العربية المتحدة وكذلك قانون الشركات رقم (٨) لسنة ١٩٨٤ قاصرة في ذلك كما أوضحنا في حينه ، ومن هنا فاننا نطالب بتحديد دقيق لهذه المسؤولية في التشريعات السارية بدولة الامارات ، وفي هذا الصدد نرى ضرورة تحديد أهم مظاهر الاخطاء وأوجه التلاعب والتزوير وتحديد المسؤولية عن كل منها سواء كان ذلك تجاه المنشأة الخاصة للمراجعة ، أو تجاه طرف ثالث ممن يستخدمون القوائم المالية ، ويتبقى أن يكون واضحا في هذا الصدد انه من المتفق عليه عالميا أن مراجع الحسابات ليس مسؤولا عن الكشف عن جميع أنواع الغش والتلاعب ، وأن عملية المراجعة ليست تأمينا ضد عدم وجود أي من تلك الأمور في القوائم المالية . « فاختفاق مراجع الحسابات في الكشف عن الوقائع لن يضر المساهمين في تصور بعض الكتاب الأمريكيين^(٢٦) » .

ولقد جاء أيضا بدليل المراجعة الدول الثالث — المبادئ الأساسية المتحكمة في المراجعة ، فقره (٧) انه « يجب أن تتم المراجعة وأن يجهز التقرير بالعناية المهنية اللازمة من قبل اشخاص عندهم ما يكفي من التدريب والخبرة والكفاءة في المراجعة » .

ومن هنا نكرر مرة أخرى أن العناية الملائمة المناسبة لابد أن تستند الى خبرة وحنكة مراقب الحسابات وثقافته وكفاءته . وهو ما يجب أخذه بعين الاعتبار عند وضع الضوابط المرتبطة بهذا المعيار .

المعيار الرابع : تخصيص الاعمال بين المراجعين الممارسين للمهنة

وهذا المعيار من المعايير المقترح تطبيقها بدولة الامارات العربية المتحدة نظرا للوضع السائد والعلاقات الاجتماعية المتشابكة وهذه المشكلة تعتبر من المشاكل التي يمكن أن

J.A. Anderson, «The Potential Impact of Knowledge of Market Efficiency on the Legal Liability of Auditors», The Accounting Review, April, 1977, PP. 417-426.

تواجهها المهنة في مرحلة الممارسة المهنية الخاصة ألا وهي مشكلة تكدر الشركات والعملاء في مكتب أو مجموعة مكاتب واحدة لأسباب عديدة من بينها العلاقات الشخصية التي تربط هذه المكاتب بالمسؤولين عن تلك المنشآت أو بأجهزة الدولة أو لأي سبب من الاسباب ، ويؤدي هذا الوضع الى نوع من أنواع الاقطاع المهني غير المرغوب فيه ، « لأنه يمنع وجود جو من العلاقات المهنية التي ينبغي أن تسود بين أفراد المهنة الواحدة ، ومن ناحية أخرى فإن هذا التكدر قد يؤثر على نوعية المراجعة ، وعلى السرعة والكفاءة التي تتم بها نظرا لأن معظم المشروعات تكون ميزانياتها في تواريخ متقاربة أو ربما واحدة ، وينبغي الانتهاء منها جميعاً في وقت واحد تقريباً^(٢٧) » .

ولا شك أن تركيز أعمال المراجعة وتكدرها في عدد محدود من المكاتب له بعض المساوئ ، منها : صعوبة توافر العدد الكافي من المحاسبين المؤهلين لعملية المراجعة والاعتماد كلياً على مساعدى المراجعين — كذلك التأخر في عملية المراجعة وتقديم التقارير عنها ، بالإضافة الى عدم تحرى الدقة في عملية المراجعة نفسها مما يوقع تلك المكاتب في بغض الأخطاء المهنية ويعرضها للمسئولية والمساءلة المهنية والمحاسبية .

وقد يكون من المناسب بدولة الامارات العربية المتحدة أن يتم تحديد عدد معين من الشركات والهيئات والمؤسسات التي يسمح للمكتب بمراجعتها مع ملاحظة أن القصد من هذا الاقتراح لا يهدف الى توزيع الدخل لأعضاء المهنة ، ولكن القصد هو حماية المهنة من مظاهر كفيلة بتقويضها والحاق اكبر الاضرار باقتصاديات البلاد ، ولا شك أن تنفيذ هذا الاقتراح يستلزم وضع ضوابط معينة فيما يتصل بتحديد حجم العمالة في مكتب المراجعة وبين عدد الشركات التي يقوم بمراجعتها ، وكذلك فيما يتصل بتحديد اتعاب عملية المراجعة .

المعيار الخامس : اجراءات قبول العملاء والاحتفاظ بهم

يعتبر هذا المعيار أيضاً من المعايير المقترح اضافتها للتطبيق بدولة الامارات العربية المتحدة — حيث يكون من الضروري صياغة بعض الاجراءات المتعلقة بقبول العملاء ، والابقاء عليهم كعملاء بواسطة اعضاء المهنة ، وذلك بما يتضمن تخفيض احتمال القبول لعميل أو الاحتفاظ بعميل تكون ادارته غير أمينة في امداده بالبيانات والمعلومات الصحيحة والصادقة

(٢٧) د. أحمد نور ، مراجعة الحسابات ، مرجع سابق ، ص ٦٦٣ .

واللازمة لعملية المراجعة وتأكيدا لهذا المعيار فلقد ورد بدليل المراجعة الدولي السابع « ضبط النوعية في عمل المراجعة » وتحت عنوان الضوابط العامة النوعية^(٢٨) وفي البند رقم ١٥ — أنه يجب أن تبني مؤسسة المراجعة سياسة عامة لضبط النوعية تتضمن أهداف معينة — ويجب ان تنفذ اجراءات مناسبة توفر ضمانا معقولا لتحقيق تلك الاهداف وذكر الدليل من هذه الاهداف في فقره (هـ) قبول العملاء واستمرارهم كعملاء حيث أوضح الدليل بهذه الفقره أنه يجب على مؤسسة المراجعة أن تقوم بتقييم العميل قبل قبوله ، ويجب أن تراجع على اساس مستمر ، علاقتها بالعملاء الحاليين ، وعند اتخاذ قرارها بقبول عميل أو الاستمرار بعلاقة معه ، على مؤسسة المراجعة أن تنظر في استقلاليتها هي وفي قدرتها على خدمة العميل بوجه صحيح ، وفي استقامة ادارة العميل^(٢٩) .

ولا شك أن تلك تعتبر اضافة اتحاد المحاسبين الدولي عن طريق لجنة قواعد المراجعة الدولية لما لها من أهمية ، وقد أوضحت اللجنة بعض الاجراءات اللازمة لتطبيق هذا المعيار كالحصول على معلومات عن العميل من المراجع السابق أو اطراف آخرين ، وضرورة تقييم العملاء عند نهاية فترات معينة أو عند احداث معينة كتغيير الادارة ، وكذلك ضرورة اجراء دراسة تقييمية لبعض المسؤولين الاداريين بالشركة .

ولا شك أن هذا المعيار بتلك الصورة يحمي المراجع نفسه ويجعله حريصا على سمعة مكتبه المهنية ، فليس من المفيد للمراجع أو لمهنة المحاسبة التعامل مع عملاء لا تتوفر فيهم مصداقية المعلومات المقدمة ، كما أن التمسك بهذا المعيار ووضع اجراءات تنظيمية له سيمنع مشاكل مهنية كثيرة ، وسيتضمن تنظيما مهنيا قويا . ويقلل إلى حد كبير من المنافسة بين أعضاء المهنة ، كذلك فإن هذا المعيار سيدفع ادارة الشركات والمشاروعات المختلفة إلى الحرص في اعطاء بيانات صحيحة ودقيقة حتى لا يرفضها المراجعون ، ومن هنا يحقق هذا المعيار ثقة الرأي العام وثقة الحكومة في مهنة المحاسبة والمراجعة .

ثانيا . المجموعة الثانية : معايير الفحص الميداني (من ٦ الى ١٢)

وتتكون معايير الفحص الميداني المقترحة للممارسة المهنية بدولة الامارات العربية المتحدة من سبعة معايير — الثلاثة الأولى منها مقبولة دوليا — وهي معايير التخطيط ، وتقييم نظام

International Auditing Guidelines of the International Federation of Accountants, op.cit., (٢٨) 1983.

Ibid.

(٢٩)

المراقبة الداخلية ، وتقييم وتجميع الأدلة الكافية ، أما المعايير الأربعة الأخرى فهي معايير فرضتها ظروف ومتطلبات البيئة الاجتماعية والاقتصادية وفيما يلي التفصيل .

المعيار السادس : تخطيط أعمال المراجعة

فمن المعلوم أن جميع جوانب عملية المراجعة لأبد وأن تخضع للتخطيط الدقيق وفي كل حالة على حدة ، كما يجب في نفس الوقت ان تخضع خطة المراجعة (برنامج المراجعة) للتقييم والمراجعة بصفة مستمرة .

ويحتاج تخطيط جميع جوانب عملية المراجعة الى عمالة مدربة وعلى درجة معينة من الكفاءة ، وقد أفردت لهذه العملية مجموعة من الدراسات واقتُرحت لها مجموعة من النماذج التي تستخدم بصورة عملية في مجال تخصيص المهام^(٣٠) .
وبصفة عامة فإنه يجب على المراجع أن يخطط عمله ليتمكن من اجراء مراجعة فعالة تكون اقتصادية ويتم انجازها في حينها ، كما يجب أن تبني الخطط على معرفة بأعمال العميل ، وتوضع لتغطي الجوانب التالية^(٣١) :

- معرفة النظام المحاسبي للعميل ، وسياساته في الضبط الداخلي ، والاجراءات المتعلقة بذلك .
- تحديد درجة الاعتماد المتوقعة على الضبط الداخلي .
- تحديد ووضع برنامج لطبيعة وتوقيت ومدى اجراءات المراجعة التي سيقام عليها .
- تنسيق العمل الذي سوف يتم تنفيذه .
- ضرورة استمرار تطوير الخطط وتعديلها أن لزم الامر اثناء اجراء عملية المراجعة .

(٣٠) لمزيد من التفاصيل عن تلك النماذج راجع :

A- A.D. Balilay Jr. W.J. Boe and T. Schuack, «The Audit Staff Assignment Problem: A Comment,» «The Accounting Review, July 1974, PP. 752-754.

B- E.L. Sammers, «The Audit Staff Assignment Problem: A Linear Programming Analysis:» «The Accounting Review, July, 1972, PP. 443-453.

(٣١) لمزيد من التفاصيل راجع :

دليل المراجعة الدولي الثالث والرابع .

المعيار السابع : تقييم مدى إمكانية الاعتماد على نظام الرقابة الداخلية

يعتمد مراجع الحسابات على نظام الرقابة الداخلية عند قيامه بعملية المراجعة ، حيث يجب عليه بداية أن يقوم بفحص نظام الرقابة الداخلية للتأكد من سلامته وصحته وسلامة ما به من اجراءات ، وذلك حتى يمكن اكتشاف الثغرات بالنظام ونقاط الضعف والقوة فيه لتحديد مدى وحدود اعتماده على هذا النظام ، ويستخدم في تحقق نظام الرقابة الداخلية أحد أسلوبين الأول هو أعداد قائمة استقصاء نموذجية ، والثاني الملاحظة والتتبع والاطلاع وتنطوى عملية تقييم نظام الرقابة الداخلية على ضرورة الاثام بالنظام القائم ، ومقارنته بالنظام الأمثل ، وبحث الكيفية التي يعمل بها النظام في الواقع ، ويتحقق ذلك عن طريق تصميم برنامج مراجعة مبدئي يتعرض للتغير المستمر نتيجة عمليات التقييم المستمر لنظام الرقابة ، وبحيث يكون هذا البرنامج المبدئي هو المحور الذي تتركز حوله اعمال المراجعة بتوفير الادلة اللازمة للتحقق من صحة وصدق القوائم المالية والتحقق من فعالية نظام الرقابة الداخلية^(٣٢) .

وقد ورد بدليل المراجعة الدولي الثالث « المبادئ الأساسية المتحكممة في المراجعة »^(٣٣) وكذلك بدليل المراجعة الدولي السادس « النظام المحاسبي والضوابط الداخلية المتصلة به - دراستها وتقييمها عند القيام بالمراجعة »^(٣٤) ما يفيد هذا المعنى - حيث ورد بهذا الدليل ما يلي :

— ان ادارة العميل مسئولة عن الحفاظ على نظام محاسبي واف يشتمل على مختلف الضوابط الداخلية للمدى المتناسب مع حجم وطبيعة الأعمال ، والمراجع يحتاج لضمان معقول بأن النظام المحاسبي واف وان جميع المعلومات المحاسبية التي يجب أن تسجل قد جرى تسجيلها فعلا ، والضوابط الداخلية تساهم عادة بتوفير مثل هذا الضمان .

— يجب على المراجع أن يكتسب فهما لنظام المحاسبة والضوابط الداخلية المتعلقة به ، وأن يدرس ويقيم عمل تلك الضوابط الداخلية التي يرغب بالاعتماد عليها في تحديد طبيعة وتوقيت ومدى اجراءات المراجعة الأخرى .

J.H. Terrell., «A Conceptual Auditing Methodology Interrelationships Between the (٣٢) Financial Statements, Internal Controls and the Audit Program, The Accounting Review, January 1974, pp. 176-180.

(٣٣) فقره ١٨ ، ١٩ ، ٢٠ .

(٣٤) الفقرات من ١ إلى ٢٨ .

المعيار الثامن : ضرورة حصول المراجع على أدلة الاثبات الكافية .

يعتبر موضوع الاثبات في المراجعة من الموضوعات التي حظيت بعدة دراسات عملية في الخارج في محاولة لصياغة نظرية عامة للاثبات على غرار نظرية الاثبات في القانون^(٣٥) ، وإن لم يكن قد حظى بنفس الأهمية بالدول العربية . وبصفة عامة يتعلق هذا المعيار بضرورة حصول مراجع الحسابات على الأدلة الكافية من حيث النوع والكم من خلال اجراءات المراجعة المختلفة . وذلك حتى يستطيع المراجع ابداء الرأي على القوائم المالية ، ولأشك ان هذا المعيار يكمل معايير الفحص الميداني الأخرى المتعلقة بتخطيط اعمال المراجعة ، وفحص وتقييم نظام الرقابة الداخلية .

وقد قام بعض المراجعين بتقسيم أدلة المراجعة الى تسعة اقسام هي : الأدلة الطبيعية أو الحقيقية (مثل الجرد) ، والافقرات من الغير (شفهية أو تحريرية) ، والمستندات الرسمية (الداخلية والخارجية) ، والشهادات والافقرات من العاملين (رسمية أو غير رسمية) ، والعمليات الحسابية التي يقوم بها المراجع ، وفحص نظام الرقابة الداخلية ، وفحص الأحداث والتصرفات اللاحقة بواسطة المنشأة والغير ، ودراسة السجلات الفرعية التي لا تشير الى اي احتمال لعدم الانتظام^(٣٦) ، ولا شك أن تطبيق تلك الأدلة يمكن الأخذ به بدولة الامارات العربية المتحدة لشموليتها وسهولة تطبيقها .

كما قامت لجنة أدلة المراجعة الدولية المنبثقة عن اتحاد المحاسبين الدولي بالاهتمام بموضوع البيئة في المراجعة^(٣٧) حيث أوضحت تلك اللجنة انه : « يجب على المراجع أن يحصل

(٣٥) انظر على سبيل المثال :

- T. E., Gibbs, «A General Theory of Evidence as the Conceptual foundation in Auditing Theory; A Comment», The Accounting Review, July 1977, PP. 751-755.

- Y. Toba, «A General Theory of Evidence as the conceptual foundation in Auditing Theory: a Reply,» The Accounting Some comments and Extensions», The Accounting Review, July 1977, pp. 756-758.

J.N. Kissinger, «A General Theory of Evidence as the Conceptual Foundation in Auditing Theory: Some Comments and Extensions», The Accounting Review, April, 1977, PP. 327-339.

(٣٦) انظر على سبيل المثال :

J.G. Ray, «Classification of Audit Evidence», The Journal of Accountancy, March 1974, pp. 42-17.

(٣٧) انظر الفقرات ١٥ ، ١٦ ، ١٧ من دليل المراجعة الدولي الثالث — المبادئ الأساسية المتحركة في المراجعة ، مرجع سابق . كذلك راجع تفاصيل هذا الدليل بدليل المراجعة الدولي الثامن — البيئة في المراجعة .

على ما يكفي من البيانات المناسبة في المراجعة من خلال قيامه بإجراءات الأذعان والإجراءات الجوهرية ليتمكن من استخلاص النتائج المعقولة منها وليبني عليها رأيه حول المعلومات المالية » .

ويقصد بإجراءات الأذعان تلك الاختبارات التي تصمم للحصول على ضمان معقول بأن تلك الضوابط الداخلية التي سيعتمد عليها المراجع في عملية المراجعة قائمة بالفعل ، أما الإجراءات الجوهرية فتصمم للحصول على بيئة حول مدى دقة وشمولية وصحة المعلومات التي تنتج عن النظام المحاسبي ، وتنقسم هذه الإجراءات الى نوعين هما :

- اختبارات تفاصيل المعاملات والأرصدة .
- وتحليل المعدلات والاتجاهات المهمة بما في ذلك ما ينتج عن تحقيق في التقلبات والبنود غير العادية .

وقد تعرضت اللجنة المشار إليها الى طرق الحصول على بيانات المراجعة^(٣٨) ووضحت انه يمكن للمراجع أن يحصل على البيانات عند قيامه بإجراءات الأذعان والإجراءات الجوهرية بطريقة أو أكثر منها : الفحص ، والاستفسار وطلب التأييد الداخلي والخارجي ، والمعاينة ، والتحقق من الدقة الحسائية في المستندات والسجلات ، والمراجعة التحليلية (اي دراسة النسب والاتجاهات والتحقق في التغيرات والبنود غير العادية) ولا شك ان هذا تأييد لما سبق أن افترضناه للتطبيق بدولة الامارات العربية المتحدة .

المعيار التاسع : التحقق من مدى التزام الوحدة بالقوانين والتعليمات السارية

وهذا المعيار أحد المعايير المقترح تطبيقها بدولة الامارات العربية المتحدة نظرا للظروف الاقتصادية السائدة وطبيعة النشاط التجاري والاقتصادي والذي يتميز بحرية مطلقة ، فلا شك أن هناك الكثير من القوانين التي تنظم العلاقات داخل هذا النشاط ، بين الشركات والجهات والمؤسسات الحكومية وبينها وبين العاملين لديها وهم من جنسيات متعددة ومختلفة ، وكذلك بين تلك الشركات وبين المستثمرين ، فهناك قوانين العمل ، والنقد ، والاستيراد والتصدير ، والجمارك ، وقانون الشركات ، والخدمة المدنية ، وغيرها من القوانين المحلية والاتحادية والتي يهتم المجتمع بالتحقق من مدى التزام الوحدات العاملة فيه ، ويستطيع مراجع الحسابات ان يقوم بدور كبير في هذا المجال ، خاصة بالنسبة للجوانب المالية

(٣٨) لمزيد من التفاصيل : أنظر دليل المراجعة الدولي الثامن — البيئة في المراجعة .

المتعلقة بتلك القوانين والتعليمات ، ومن هنا فإن الممارسة المهنية تتطلب تحديد القوانين المطلوب التحقق من الالتزام بها ، وكذلك التعليمات المختلفة ، وتحديد أهداف الفحص ، والعوامل التي ينبغي التركيز عليها عند القيام به ، لأنه « إذا لم تكن تلك المقاييس محددة بدقة فسيكون من الصعب على أي مراجع خارجي مستقل ان يحدد مدى التمشي مع القوانين والتعليمات^(٣٩) » .

المعيار العاشر : التحقق من نتائج تنفيذ البرامج والخطط الموضوعية

ويعتبر هذا المعيار من المعايير التي تفرضها البيئة بدولة الامارات العربية المتحدة باعتبارها دولة نامية مازالت تبني الهياكل الأساسية اللازمة للانطلاق نحو التنمية الشاملة ، ومن هنا فانه يكون من الضروري جعل مراقب الحسابات مسؤولا عن التحقق من تنفيذ خطة المشروع ، والاشارة الى ذلك صراحة في التقرير الذي يعده عن الفحص الذي يقوم به ، وهذا أمر ليس بمجدي فقد طالبت بعض الاءاء في الولايات المتحدة الأمريكية^(٤٠) بضرورة قيام مراجع الحسابات بمراجعة توقعات الادارة وخططها المستقبلية حتى تكون الخطة التي يبحث مراجع الحسابات مدى تنفيذها أو عدم تنفيذها معبرة عن ارقام موثوق بها .

ولعل وجود هذا المعيار وتطبيقه يفتح مجالا جديدا لعمليات مراجعة لم يكن المراجعون يمارسونها ، وهي المراجعة الاقتصادية أو مراجعة البرامج والعمليات ، وتهدف أساسا الى مراجعة خطط المشروعات المختلفة قبل اعتمادها والبدء في تنفيذها ، على أن يتحقق مراجع العمليات من صحة وملائمة الخطة ، ومن دقة البيانات المستخدمة في الوصول اليها . وفي الجانب الآخر يقع على عاتق المهتمين بالمهنة وضع مجموعة من المعايير الأساسية الواجب توافرها في مثل هؤلاء المراجعين وهي الاستقلال والحياد والخبرة والاعداد المهني وبذل العناية المهنية للملائمة ، وغيرها من المعايير الخاصة كما عليهم تطوير تقرير المراجع بما يتلاءم وهذا الوضع بحيث يعد المراجع تقريراً بنتائج فحصه يشهد فيه بأن الخطة سليمة وتستند الى بيانات دقيقة ، كما أن الاسلوب المستخدم في اعدادها ملائم ، وتتمشى مع السياسات القومية المعلنة للدولة ، كما يجب على المراجع ان يبين في تقريره ما تم انجازه من الخطة

G. Simonetti Jr. (ed), «Auditing Standards Established by the GAD, Their Meaning and (٣٩) significance for CPA's,» The Journal of Accountancy, January 1974, pp. 33-39.

J.R. Wilkinson and L.D. Doney, «Extending Audit and Reporting Boundaries,» The (٤٠) Accounting Review, October, 1965, pp. 753-756.

المعتمدة ، وما لم يتم تنفيذه واسباب عدم التنفيذ والمتسبب في ذلك وآثار ذلك على المشروع ومن هنا يجب عليه التفرقة بين الانحرافات التي تخضع لرقابة المشروع وتلك التي لا تخضع لرقابته^(٤١) .

ولا شك أن تلك أمور حيوية لدولة كدولة الامارات العربية المتحدة حتى لا تضيع اموال الدولة نتيجة ممارسات خاطئة لبعض الشركات .

المعيار الحادي عشر : التحقق من الاقتصاد والكفاءة في استغلال الموارد المتاحة للوحدة

وهذا المعيار أيضا من المعايير التي يفرضها واقع النشاط الاقتصادي بالدولة ، فبالرغم من توافر الأموال اللازمة لعملية التنمية الاقتصادية والاجتماعية إلا أن هناك ندرة في عوامل الانتاج الأخرى ، مما يستتبع بالضرورة أن يتحقق مراجع الحسابات من مدى الكفاءة والاقتصاد في استغلال الموارد المتاحة للمنشأة التي يقوم بمراجعتها — لأن ندرة تلك الموارد تدفعنا إلى استغلالها استغلالا أمثل لاسيما في ظل انخفاض أسعار البترول في السوق العالمية ونقص الدخل الناشئ عنه ، وهو ما يؤثر بلا شك على عمليات تمويل عملية التنمية من وجهة نظر الاقتصاد القومي ، ومن هنا فان مراجع الحسابات يمكنه أن يلعب دورا هاما في التحقق من الاقتصاد والكفاءة في استغلال الموارد المتاحة للوحدة ، ويقصد بالكفاءة هنا كفاءة المدخلات ، والكفاءة المختلطة ، والكفاءة المثالية^(٤٢) .

ويمكن لمراجع الحسابات أن يتحقق من الكفاءة والاقتصاد في استغلال الموارد عن طريق البحث عما إذا كانت الوحدة قد حصلت على أفضل النتائج من الموارد المستخدمة أم لا ، ففي مجال شراء مستلزمات الانتاج مثلا لن يقتصر الفحص على ما إذا كانت الوحدة قد

(٤١) د. أحمد نور ، مراجعة الحسابات ، مرجع سابق ، ص ٦٩٦ .

(٤٢) يقصد بكفاءة الانتاج ، الحصول على كمية أكبر من الانتاج من نفس كمية المدخلات أما كفاءة المدخلات فتعني الحصول على نفس كمية الانتاج من كمية أقل من المدخلات في حين تمثل الكفاءة المختلطة العلاقة المثلى بين المدخلات والمخرجات ، فتكون كفاءة الوحدة الاقتصادية مرتفعة إذا حققت أقصى انتاج من كل وحدة من وحدات المدخلات بصرف النظر عن عدد وحدات المدخلات . أما الكفاءة المثالية فهي تعبر عن المستوى المرغوب من الكفاءة في برنامج معين أو مشروع معين — لمزيد من التفاصيل أنظر : .

American Accounting Association, Committee on Concepts of Accounting Applicable to Public Sector 1970-71, Report of the Committee on Concepts of Accounting Applicable to public Sector 1970-1971.

حصلت عليها وسددت قيمتها بالسعر المتفق عليه ، وانما ينبغي أن يمتد الفحص إلى التحقق من وجود حاجة إلى تلك المستلزمات ، ومن عدم تراكم المخزون وما يترتب على ذلك من تكاليف فرص ضائعة لا تظهرها الدفاتر المحاسبية ، بالإضافة إلى التحقق من عمليات الشراء التي تمت طبقاً لأفضل الأسعار وهكذا بالنسبة لباقي العناصر . ولا شك أن هذا الأمر يستدعي وضع معايير يتم على أساسها قياس الكفاءة وتحديد إجراءات المراجعة بالنسبة للعناصر المختلفة بقصد التحقق من الكفاءة .

المعيار الثاني عشر : مراجعة التكاليف والمنافع الاجتماعية للوحدة محل المراجعة

تعتبر عملية المقابلة بين التكاليف والمنافع الاجتماعية من الأمور التي حظيت بدراسات عديدة خلال الفترة السابقة^(٤٣) ، فمن المعروف أن الرقم الذي يظهره حساب الأرباح والخسائر لا يعكس كل الأعباء أو المنافع الاجتماعية للوحدة ، بالرغم من حاجة مجتمع كـمجتمع دولة الامارات العربية المتحدة إلى إظهار مثل هذه العلاقات في القوائم التي تعدها المشروعات حيث يوجد بالدولة كثير من شركات الاستثمار الاسلامية ، والمصارف الاسلامية ، وشركات التكافل الاجتماعي الاسلامي ، وصيغ أخرى كثيرة من الشركات التنموية والاستثمارية التي يهتم المجتمع أن يعلم مدى ما تساهم به من خدمات ومنافع اجتماعية قد لا تظهرها قوائم النشاط العادية لأنها غير ملموسة ، ومن هنا ينبغي على الشركات العاملة في هذه المجالات أن تعمل على اعداد قائمة دخل اجتماعية توضح فيها عناصر التكاليف والأعباء الاجتماعية التي تتحملها نتيجة وجودها في المجتمع وكذلك المنافع الاجتماعية التي تضيفها لهذا المجتمع ، وبالتالي ينبغي أن يكون لمهنة المحاسبة والمراجعة دور في هذا المجال ، عن طريق وضع مجموعة من القواعد والأسس التي يتم بموجبها اجراء عملية المراجعة الاجتماعية ، ومن هنا تستطيع المهنة المساهمة في حماية موارد المجتمع ، وتحقيق الاستغلال الأمثل ، وترشيد القرارات الاقتصادية بصفة عامة ، وطبقاً لتلك المفاهيم فإن مراجع الحسابات يكون مطالباً أن يشير في تقريره إلى مدى مساهمة الوحدة في تحمل أعبائها الاجتماعية ، وما تقدمه للمجتمع من منافع اجتماعية .

(٤٣) لمزيد من التفاصيل راجع :

د. ابراهيم أحمد الصعيدي ، نموذج مقترح لقياس تكاليف الأعباء الاجتماعية لخدمة الأهداف القومية ، رسالة دكتوراه غير منشورة ، كلية التجارة ، جامعة عين شمس ، ١٩٧٨ . كذلك :
Ralph W. Estes, «Corporate Social Accounting», NewYork: John Wiley and Sons, Inc. 1976.

المجموعة الثالثة : معايير اعداد التقارير (من ١٣-١٦)

وتتفق المعايير المقترحة هنا مع معايير اعداد التقارير المطبقة على الشركات الأمريكية والصادرة عن لجنة معايير المراجعة التابعة لمجمع المحاسبين الأمريكيين كالآتي :

المعيار الثالث عشر : الاشارة إلى تمثي المبادئ المحاسبية المستخدمة مع المبادئ المحاسبية المقبولة

حيث ينبغي أن يشير مراجع الحسابات إلى أن الحسابات والقوائم قد أعدت وفق مبادئ المحاسبة المقبولة بدولة الامارات العربية المتحدة والتي يقع عبء اعدادها على الجمعيات المهنية ، أو بمعنى اخر لابد من وجود سلطة مهنية مسئولة عن الوصول إلى المبادئ والاجراءات والطرق المقبولة ، وتطويرها باستمرار واخطار أعضاء المهنة بها^(٤٤) . ولأن دولة الامارات العربية المتحدة تفتقر حتى الآن إلى وجود مثل هذا التنظيم فمن الطبيعي ألا يكون هناك مثل هذه المبادئ المحاسبية المتعارف عليها بل نجد كل مكتب من المكاتب المهنية الموجودة بالدولة — وأغلبها مكاتب أجنبية — يطبق معايير ومبادئ مختلفة عند مراجعتها للشركات والمؤسسات التي تعهد إليها بعملية المراجعة ، وبالتالي تفتقر الحسابات والقوائم المنشورة بالدولة إلى أسس موحدة وبالتالي تفقد دلالتها عند استخدامها في عمليات التحليل والمقارنة — ولذلك من الضروري أن تعمل جمعية التجارين والاقتصاديين على وضع مجموعة من المبادئ والأسس المحاسبية المقبولة التي يلتزم بها جميع المراجعين والمكاتب المهنية بالدولة حتى يمكن لمراقب الحسابات أن يشير إليها في تقريره وقد أشارت لذلك لجنة قواعد المراجعة الدولية التابعة لاتحاد المحاسبين الدولي وذلك في دليل المراجعة الدولي الثالث السابق الاشارة إليه في الفقرة رقم (٢١) — حيث جاء بها :

« يجب أن ينظر المراجع في بيانات المراجعة المحصلة ويقيم الاستنتاجات المستخلصة منها كأساس للتعبير عن رأيه في المعلومات المالية وهذا النظر والتقييم غرضه تكوين استنتاج كلي عن :

(أ) أن المعلومات المالية قد جهزت استنادا لسياسات محاسبية مقبولة طبقت باستقامة .

(٤٤) راجع على أساس المثال :

P.H. Rosenfield and R.K., Storey, "The Accounting Principles Board-A Correction", The Accounting Review, July, 1973, pp. 327-330.

- (ب) أن المعلومات المالية الواردة بالقوائم تتفق مع متطلبات الأنظمة والقوانين المعنية .
- (ج) أن الصورة التي تعرضها المعلومات المالية متفقة مع ما يعلمه المراجع عن أعمال المؤسسة.
- (د) أن هنالك تصريحاً وافياً عن جميع الأمور المادية اللازمة لعرض صحيح للمعلومات المالية .

ان التزام المراجع بقواعد محددة أمر ضروري في تقييم عرض القوائم المالية^(٤٥) » .

المعيار الرابع عشر : الاشارة إلى تجانس تطبيق واستخدام المبادئ المحاسبية

لاشك أن التجانس في تطبيق واستخدام المبادئ المحاسبية أمر ضروري هام لأغراض التحليل واجراء المقارنات السنوية ، كما أن الثبات في استخدام تلك المبادئ يؤدي إلى صدق دلالة القوائم المالية الختامية وقائمة المركز المالي لأن تغيير تلك الأسس من سنة لأخرى يفقد تلك القوائم دلالتها الصحيحة ويكون مضللاً لمستخدميها ومن هنا لابد للمراجع أن يشر في تقريره صراحة إلى استمرار الوحدة الاقتصادية في استخدام المبادئ المحاسبية من فترة لأخرى ، وبيان طبيعة التغيرات التي طرأت على تلك المبادئ وأثرها على القوائم المالية » وطبقاً لذلك فإن مراجع الحسابات يكون مسؤولاً عن الافصاح عن أي تغيرات هامة أخرى ، حتى ولو لم تكن مرتبطة مباشرة بالمبادئ المحاسبية ، إذا أدت تلك التغيرات إلى اثار هامة على المركز المالي وعلى نتيجة العمليات ، كما يجب أن يكون المراجع مسؤولاً على تحديد قيمة ذلك التأثير على الدخل وعلى عناصر الميزانية ، ومقارنة ذلك بالسنوات السابقة^(٤٦) » .

المعيار الخامس عشر : التحقق من كفاية وملائمة الافصاح في القوائم المالية

ويتعلق هذا المعيار بمسؤولية مراجع الحسابات الخاصة بالتحقق من مدى ملائمة الافصاح عن المركز المالي ونتيجة الأعمال ، وهل تتضمن القوائم المالية كل ما ينبغي أن

(٤٥) P.H. Rosefield and Corensen, "Auditor's Responsibility and the Audit Report," "The Journal of Accountancy, Sept., 1974, pp. 13-83.

(٤٦) د. أحمد نور ، مراجعة الحسابات ، مرجع سابق ، ص ٧١٠ .

تشتمل عليه من بيانات ومعلومات ، كما يرتبط هذا المعيار بالعرض السليم للقوائم المالية ، ويتطلب التطبيق السليم لهذا المعيار بدولة الامارات العربية المتحدة الاتفاق المهني على حجم ونوعية البيانات المطلوبة في التقارير المحاسبية لمختلف أنواع المشروعات ، كذلك ينبغي أن يلعب مفهوم الأهمية دورا كبيرا في مجال الإفصاح ، كما ينبغي أن تكون هناك بعض المؤشرات المهنية التي تؤدي إلى تحسين الحكم الشخصي للمراجع في هذا المجال ، ويقع على عاتق المهنة ضرورة تطوير وتحسين الإفصاح من سنة لأخرى وفقا للحاجات المتطورة للمجتمع ، ووفقا لأهمية العناصر المختلفة بالنسبة للجهات المختلفة التي تستخدم القوائم المالية^(٤٧) ، وترتبط عملية الإفصاح بكون المحاسبة لها وظيفة اعلامية واخبارية حيث يعتمد الغير على القوائم الختامية والميزانية المنشورة في كثير من الأمور ، ومن أجل ذلك أوضحت لجنة قواعد المراجعة الدولية بالدليل الدولي الثالث السابق الاشارة إليه فقرة (٢٢) أنه « يجب أن يحتوي تقرير المراجعة على تعبير كتابي واضح عن الرأي حول البيانات المالية ، وأن الرأي الذي لا تحفظ فيه يدل على رضى المراجع عن جميع النواحي المادية » .

المعيار السادس عشر : ضرورة افصاح المراجع عن رأيه في القوائم المالية كوحدة واحدة

ويقضي هذا المعيار بأنه ينبغي على مراجع الحسابات أن يبدى رأيه في القوائم المالية كوحدة واحدة ، وإذا كان هناك من الأسباب ما يجعله يمتنع عن ابداء رأيه في أمور معينة فعليه توضيح تلك الأسباب بشكل محدد وقاطع وقد ورد ذلك أيضا بدليل المراجعة الدولي الثالث بالفقرة (٢٣) أنه « إذا قام المراجع بابداء رأي بتحفظ ، أو رأي مضاد ، أو حجب رأيه ، فإنه يكون من الواجب أن ينص تقرير المراجعة بشكل واضح وصريح ومفيد على جميع الأسباب الموجبة لذلك » وينبغي أن تحدد تلك الفقرة بشكل واضح درجة المسؤولية التي يتحملها المراجع الذي وقع على تقرير المراجعة^(٤٨) وذلك منعا لأي تحريف أو تميع للمسؤولية في هذا المجال ، ومن المتفق عليه مهنيا بالنسبة لهذا المعيار أن مراجع الحسابات يمارس حكمه الشخصي المبني على التعليم والخبرة وفحص الأدلة الكافية لتوفير الأسس الملائمة للتعبير عن هذا الرأي ، كما أنه من المتفق عليه أيضا أن عبارة « تعبر

S. Chan, "Materiality" A Paper in: Independent Auditing Standard, J.C. Ray (ed.) Halt (٤٧) Rinehart I Winston, New York, 1969.

D.R. Carmichael, "Auditor's Reports, A Search for Criteria", The Journal Accountancy, (٤٨) Sept. 1972, pp. 67-74.

بصدق » التي تعتبر الأساس في فقرة الرأي في تقرير المراجعة ، تعني خلو القوائم المالية من سوء العرض أو التشويه الجوهري لتلك القوائم ، بصرف النظر عن مصدر هذا التشويه أو سوء العرض ، سواء كان للخطأ أو التلاعب^(٤٩) .

ولا شك أن معايير اعداد التقارير قد تختلف من دولة لأخرى^(٥٠) حسب اختلاف المبادئ المحاسبية المتعارف عليها لأن معايير إعداد التقارير ترتبط كما سبق أن أسلفنا بوجود تلك المبادئ ، وإن كان هذا مطلوباً بالنسبة للوحدات الاقتصادية الخاصة فإنه مطلوب أيضاً في الوحدات الادارية الحكومية^(٥١) للمحافظة على المال العام ، مما يستدعي ضرورة اجراء بعض التغيرات والتحديث في مفاهيم وأساليب ومعايير واجراءات المراجعة على الوحدات الحكومية والقطاع العام والعمل على توفير المعلومات التي تساعد في التأكد من أن الأموال العامة قد استخدمت في الأغراض المخصصة لها بطريقة فعالة واقتصادية^(٥٢) . وهذا الأمر ينطبق على الوضع في دولة الامارات العربية المتحدة لأنه وفقاً لقانون انشاء ديوان المحاسبة تنصرف رقابة الديوان على الهيئات والمؤسسات والشركات التي للحكومة حصة في رأسمالها ٢٥٪^(٥٣) ، ومن هنا فإن أخذ رأي مزاجع الحسابات في القوائم المالية والافصاح عما بها يؤدي إلى المحافظة على مصالح الافراد والمؤسسات والأموال العامة للدولة .

المجموعة الرابعة : مجموعة معايير الكفاءة (١٧-١٨)

إن الممارسة المهنية تقتضي ضرورة الاعتماد على مساعدين اكفاء والعمل باستمرار على تدريبهم وتعليمهم ونقل الخبرة إليهم ، وذلك لأن عملية نقل الخبرة وتدريب المساعدين

(٤٩) د. أحمد نور ، مراجعة الحسابات ، مرجع سابق ، ص ٧١٦ .

(٥٠) Stamp E., Mooltz, M. "International Auditing Standards", Prentice Hall International Inc., London, 1978, pp. 119-129.

(٥١) شهدت السنوات الماضية اتجاهاً متزايد نحو المطالبة بتحسين المحاسبة عن الأموال العامة التي تستخدمها الحكومة في مشروعاتها سواء في الجهاز الحكومي أو في قطاع الأعمال العام — انظر :

Edward M. Klasny and James M. Williams, "Tracking Current Governmental Standards", The Journal of Accountancy, July 1982, pp. 60-72.

(٥٢) لمزيد من التفاصيل أنظر :

Naim H. Dahmash, "Public Auditing Developments in the Arab States, A Comparative Study", The International Journal of Accounting, Vol. 18, No. 1, Fall 1982, pp. 89-114.

(٥٣) أنظر المادة رقم (٤) من القانون رقم (٧) لسنة ١٩٧٦ .

ضرورة للحفاظ على مستوى الأداء المهني وحتى تتمكن المهنة من القيام بدورها باستمرار ، وبالطبع « لا يمكن أن تترك هذه الأمور لكل مراجع ينظمها بالشكل والطريقة التي تلائمها ، وإنما ينبغي أن تتدخل المهنة لتنظيمها ، وتضع المعايير الملائمة لذلك^(٥٤) » وهناك من ينادي بوضع مثل هذه المعايير في المجتمع الأمريكي^(٥٥) .

ولا شك أن المشاكل التي تواجهها مهنة المحاسبة والمراجعة بدولة الامارات الاعتماد على مجموعة من مساعدي المحاسبين وعدم إتاحة الفرصة لهم للتدريب والاعداد بالشكل اللازم .

ويقصد بالكفاءة كما عرضتها إحدى الهيئات الدولية^(٥٦) ، أنها انجاز الأهداف المخصصة أو أهداف أخرى محددة للبرنامج بطريقة منتظمة بحيث تساهم في تخفيض تكاليف العمليات دون أن يؤثر ذلك على مستوى الجودة ، أو الوقت الذي يجب أن تؤدي فيه الخدمة . وتشمل اختيارات المراجع لكفاءة تنفيذ البرامج والمشروعات مدى ملاءمة التخطيط والتنظيم ، واستخدام الموارد والإشراف والمراقبة .

أما الاستاذين برستون ورسل^(٥٧) فقد أوضحا أن هناك ثلاثة مظاهر للكفاءة Efficiency ، أولها الاحساس العام للمقدرة على تحقيق ما هو مخطط ، وثانيهما الاحساس الفني بالمقدرة على ربط المدخلات إلى المخرجات بطريقة محددة وقابلة للقياس ، وثالثها الاحساس اليومي بالمقدرة على عمل الأشياء بمقدرة ومهارة .

ومن هذا المفهوم فمن الضروري وضع مجموعة من المعايير تعمل على تحديد مستوى الكفاءة في مجال اختيار وتعيين وتدريب وترقية العاملين في مكاتب المراجعة ، وبحيث تكون تلك المعايير واجبة التطبيق بواسطة كل مؤسسة مهنية تزاوّل مهنة المحاسبة والمراجعة ، أما إجراءات تنفيذها فتختلف من مؤسسة لأخرى وتلك المعايير المقترحة هي :

(٥٤) د. أحمد نور ، المرجع السابق ، ص ٧٠٢ .

(٥٥) E.L., Hicks, "Standards for the Attest Function", op.cit., pp. 39-45.

(٥٦) أنظر على سبيل المثال :

United Nations, "Public Auditing Techniques for Performance Improvement", Report of the United Nations INTOSAI Seminar of Government Auditing Vienna, 14-25 May 1979, U.N., N.Y. 1980.

(٥٧) R.J. Briston and P.O. Russell, "Accounting Information and the Evaluation of Performance in the Public Sector" A paper presented at the First International Conference of Accounting in Kuwait, December 1984, pp. 18-20.

المعيار السابع عشر : تحري الدقة في تعيين وتدريب وترقية العاملين بالمكتب

فينبغي أن تكون هناك اجراءات محددة لتعيين المحاسبين بالمكتب وتحري الدقة في اختيارهم ، بحيث يتوافر فيهم يتم تعينة واختياره الشروط الموضوعية والشكلية فيمن يعين مراجعا للحسابات لأن ذلك يؤثر على سمعة المكتب ومركزه في الأوساط المهنية .

كذلك يجب أن تكون هناك اجراءات لتدريب جميع العاملين بالمكتب في كل المستويات بشكل يضمن حصولهم على المعلومات المطلوبة ، وإطلاعهم على التطورات الحديثة أولاً بأول وبالتالي تحديد كفاءتهم في تأدية الأعمال ، ولا شك أن التركيز على جوانب العلاقات الانسانية في مجال التدريب للمراجعين يؤدي إلى نتائج طيبة واكتساب الخبرات ويدعم العلاقات الاجتماعية والانسانية للعاملين داخل المكتب^(٥٨) .

كذلك من الضروري وضع ضوابط واجراءات معينة لاختيار الأفراد للترقية داخل مكتب المحاسبة والمراجعة ، وذلك بشكل يضمن أن من يختارون للترقية تتوافر لديهم المواصفات المطلوبة فيما يتعلق بالأخلاق والذكاء والمعلومات والحكم السليم والحافز لأن هذه الأمور من المتطلبات للنهوض بالمسؤوليات الجديدة أو القيادية التي ستوكل اليهم .

المعيار الثامن عشر : توفير الاستقلال وبث روح التعاون بين الأفراد العاملين بالمكتب

حيث ينبغي أن تكون هناك اجراءات تضمن استقلال العاملين في جميع المستويات بالمكتب للتحقق من توافر المتطلبات التي تؤدي إلى الاستقلال الفني ، والذهني وعدم الدخول في علاقات ممنوعة .

كذلك ينبغي بث روح التعاون بين الأفراد العاملين بالمكتب وتدعيم علاقتهم بعضهم البعض ، ومن هنا ينبغي أن تكون هناك اجراءات تضمن التشاور بين العاملين في المستويات المختلفة داخل المكتب ، وبحيث لا يتم حجب أي معلومات من ذوي الخبرة بالمكتب عن المساعدين أو المحاسبين تحت التدريب .

(٥٨) أنظر على سبيل المثال :

R.N. Blakeney, W.E. Holland, and M.T. Matteson, "The Audit - Audites Relationship: Some Behavioral Considerations and Implications for Audit Education, The Accounting Review, Oct. 1976, pp. 899-906.

ويقصد بالفعالية كما عرفتھا الأمم المتحدة^(٥٩) اختيار وسائل التنفيذ التي تعمل على تحقيق الخطط ، والأهداف (الفوائد) للمشروعات بأقل تكلفة ممكنة وبطريقة عملية وفي حدود وإطار الوقت المتفق عليه .

أما الفعالية التنظيمية Organizational Effectiveness فقد أوضح الاستاذان برستون ورسل^(٦٠) أنه يمكن النظر إليها على أنها معيار خارجي للأداء حيث يكون الاهتمام الأساسي هو البحث عن المدى الذي قامت به المنشأة في مقابلة التزاماتها تجاه المجموعات والمؤسسات الخارجية المختلفة ، أو بعبارة أخرى هو تأثيرها على المجتمع الخارجي الذي تعمل فيه المؤسسة .

ولا شك أن معايير الفعالية ليست قابلة للتطبيق التلقائي ، ولهذا ينبغي أن يضع المسؤولون عن المهنة بعض الضوابط التي تضمن النجاح لتطبيقها والتحقق من الالتزام بها في الحياة العملية ، ولا شك أن هناك وسائل كثيرة يمكن باستخدامها تدعيم الفعالية في عملية المراجعة منها النشرات والمطبوعات التي تفسر معايير المراجعة ، وكتيبات المراجعة التي تعدها المكاتب المهنية الكبيرة ، وكذلك البحوث والمقالات التي تنشر بالمجلات العلمية والدوريات المتخصصة وبصفة عامة يمكن أن تشمل معايير الفعالية معيارين أساسيين هما :

المعيار التاسع عشر : الالتزام القانوني بمعايير المراجعة المتفق عليها

ينبغي أن يشير قانون الشركات بدولة الامارات العربية المتحدة رقم (٨) لسنة ١٩٨٤ ، وكذلك قانون تنظيم مهنة المحاسبة والمراجعة بالدولة (عند تعديله) إلى ضرورة القيام بأعمال المراجعة وفق المعايير المهنية المتفق عليها ، كما ينبغي أن يحدد قانون مزاوله المهنة (عند تعديله) عقوبات عدم الالتزام بتلك المعايير كالمساءلة المهنية ، أو اتخاذ اجراءات علاجية كحضور برامج تعليمية معنية ، وفي حالات المخالفة الجسيمة قد تصل العقوبة إلى المنع من مزاوله المهنة ، وشطب الاسم من سجل العضوية ، والغرامات المالية بجانب العقوبات الجنائية التي ينص عليها القانون الجنائي .

United Nations, op.cit., 1980.

(٥٩)

R.J. Briston and P. O. Russell, op. cit., 1984

(٦٠)

ولا شك أن وجود مثل هذا المعيار سيرفع من الكفاءة المهنية للعاملين ، وسيجعلهم أكثر فعالية في الحكم على الأمور .

المعيار العشرون : التحقق من مدى الالتزام بمعايير المراجعة المتفق عليها

بالإضافة إلى المعيار السابق والذي يقضي بضرورة التدخل التشريعي للإشارة إلى معايير المراجعة والزام أعضاء المهنة بمراجعتها ، فإن مهنة المحاسبة والمراجعة بدولة الامارات في حاجة إلى جهاز خاص يكون من اختصاصه التحقق من مدى الالتزام بالمعايير المتفق عليها للممارسة المهنية ، ويكون لأي جهة أن تخطر هذا الجهاز بما تعتقد أنه خروج عن المعايير المتعارف عليها للمراجعة بدولة الامارات العربية المتحدة ، على أن يقوم هذا الجهاز عن طريق خبرائه بالتحقق من ذلك واعداد تقرير ، وينبغي الاتفاق المهني على الاجراءات التي تتبع في مثل هذه الحالات ، وبالتالي تتحدد مسؤولية أعضاء المهنة على ضوء القرار الذي سيصل إليه هذا الجهاز .

نتائج البحث والتوصيات

أولا : النتائج

من العرض السابق يمكن أن نخلص إلى النتائج التالية :

- (١) مهنة المحاسبة والمراجعة بدولة الامارات مثقلة بالمشاكل والتحديات والمعوقات التي تحد من انطلاقتها لتساير مثيلتها بالدول عامة والدول المجاورة خاصة .
- (٢) تشخيص هذه المشاكل وبصورة جدية هو الحل الوحيد لوضع اليد على الداء ومحاولة إيجاد وسائل العلاج الناجحة لتنهض المهنة من كبوتها .
- (٣) اتضح أن كثيرا من المشاكل التي تعانيها المهنة بعضها يرجع إلى قصور في القوانين التشريعية ، وبعضها يرجع إلى غياب دور الجمعيات المهنية عن الساحة ، وكثير منها يرجع إلى سيطرة المكاتب المهنية الأجنبية على سوق العمل المهني والمحاسبي ، وأما غياب الوعي بأهمية ممارسة المهنة فهذا هو لب المشاكل وإن لم يكن ظاهرا لأحد .

(٤) اتضح من الدراسة أن القانون رقم (٩) لسنة ١٩٧٥ في شأن تنظيم مهنة المحاسبة والمراجعة أصبح لا يفي بمتطلبات التقدم المعاصر واتساع حجم النشاط .

(٥) كذلك اتضح أن هناك قصورا في القانون رقم (٨) لسنة ١٩٨٤ وهو قانون الشركات بدولة الامارات العربية المتحدة ويتمثل هذا القصور في عدم تغطية الجوانب المهنية بمسؤوليات مراقبي الحسابات المعيّنين بتلك الشركات وتحديد الضوابط الخاصة بتعيينهم وحقوقهم وواجباتهم .

(٦) أثبتت هذه الدراسة أنه لا توجد أي معايير محددة ومتعارف عليها للمراجعة بالدولة ، بحيث يلتزم بها المهتمون بمهنة المحاسبة والمراجعة ، والتي يمكن على أساسها تحديد مسؤولياتهم ومسؤولاتهم .

(٧) كما أثبتت هذه الدراسة أنه لا توجد قواعد أو مبادئ محاسبية متعارف عليها بحيث يمكن أن تلتزم بتطبيقها الشركات الوطنية والأجنبية والمتعددة الجنسية مما يخلق نوعا من التنافر في القواعد المحاسبية المتعارف عليها .

(٨) كما أثبتت تلك الدراسة أخيرا ضآلة الدور الذي يلعبه ديوان المحاسبة في إيجاد صيغة ملائمة لاقتراح معايير مراجعة ، وقواعد محاسبية يلتزم بها الجميع .

(٩) كما أثبتت تلك الدراسة أنه بالرغم من مرور أربع سنوات على تأسيس جمعية التجار والاقصاديين بالدولة فإنها لم تتخذ خطوات ايجابية في سبيل تنظيم المهنة ، وقواعد السلوك المهني بما يحفظ للمهنة مكانتها وسمعتها .

(١٠) أخيرا أثبتت هذه الدراسة أن مهنة المحاسبة والمراجعة بدولة الامارات العربية المتحدة في حاجة إلى وضع مجموعة من معايير المراجعة التي تلائم ظروف المجتمع وتتفق مع قوانينه ونظمه وعاداته وعلى أن يتم ذلك بأسرع وقت .

ثانيا : التوصيات

يمكن أن تتعدد التوصيات للجهات المختلفة كما يلي :

(أ) توصيات خاصة بالجهات الرسمية بالدولة :

(١) يجب العمل على تعديل القانون رقم (٩) لسنة ١٩٧٥ في شأن تنظيم مهنة المحاسبة والمراجعة بالدولة ، بما يساير ظروف العصر ويساير حركة التطور الاقتصادي

والاجتماعي التي تشهدها دولة الامارات العربية المتحدة مع أخذ توصيات الباحث في الاعتبار عند تعديل هذا القانون .

(٢ .) كذلك يجب استكمال نصوص قانون الشركات رقم (٨) لسنة ١٩٨٤ في ضوء ما ورد بالبحث من انتقادات ولا سيما فيما يتعلق بتحديد مسؤولية مراقب الحسابات في المجالات المختلفة ، وفي عدم الافصاح عما بالوحدة من أمور في تقريره الذي يرفعه إلى الجمعية العمومية للمساهمين .

(٣) نوصي المسئولين بديوان المحاسبة بالدولة أن يقوموا بدورهم في مجال وضع القواعد والمبادئ المحاسبية التي يجب أن تلتزم بها المؤسسات وكذلك في وضع معايير مراجعة متعارف عليها وذلك بالاشتراك مع الجمعيات المهنية بالدولة وكذلك المكاتب المهنية .

(ب) توصيات لجمعية التجار والالاقتصاديين :

(١) يجب العمل بأقصى سرعة على دعوة المهتمين بمهنة المحاسبة والمراجعة والعاملين بهذا المجال في مختلف الوزارات والمؤسسات والمصالح والمكاتب المهنية وديوان المحاسبة لوضع واقتراح مشروع قانون لتنظيم مهنة المحاسبة والمراجعة بالدولة وعرضه على الجهات المسؤولة لاقراءه .

(٢) يجب أن تعمل الجمعية بالاشتراك مع المكاتب المهنية الموجودة بالدولة لاسيما المكاتب الوطنية على وضع دستور للسلوك المهني يلتزم به الجميع ، ووضع الضوابط الكفيلة بتنفيذه واحترامه . (أنظر مقترح الباحث في هذا الشأن) .

(٣) يجب أن تعمل الجمعية بالاشتراك مع المهتمين بشئون المهنة وبالتعاون مع الجامعة في اقتراح معايير مراجعة تلائم مجتمع دولة الامارات ، ويجب على الجمعية أن تأخذ على محمل الجد اقتراحات الباحث في هذا البحث والاسترشاد بها ، وتطبيقها أو تطويرها بما يلائم حاجات المجتمع ، وهنا نؤكد على ضرورة عدم استيراد معايير مطبقة في دول متقدمة قد لا تتناسب مع طبيعة وظروف الاقتصاد القومي بدولة الامارات .

(ج) توصيات إلى المكاتب المهنية بالدولة :

(١) يجب ألا تأخذ المكاتب المهنية لاسيما المكاتب غير الوطنية موضوع تنظيم المهنة بدولة الامارات بحساسية خوفا من توطين المهنة بالدولة لأن ذلك سيحدث ان عاجلا

أو اجلا ومن هنا يجب على المسؤولين بتلك المكاتب مد يد العون والمساعدة والمساهمة باخلاص في بناء صرح مهنة المحاسبة والمراجعة بالدولة يذكر لهم بالخير .

(٢) من التوصية السابقة نوصي تلك المكاتب والمسؤولين عنها بالمشاركة الجادة والفعالة مع جمعية التجارين والاقتصاديين ، وديوان المحاسبة ، والجامعة في اقتراح المعايير والمبادئ المحاسبية ومعايير المراجعة الملائمة التطبيق بالدولة ، وكذلك في وضع مشروع تنظيم المهنة ، ودستور السلوك المهني لأنهم أكثر خبرة بالأمر الفني بدولة الامارات العربية المتحدة نتيجة ممارستهم السابقة .

(٣) نوصي تلك المكاتب بالاهتمام بعمليات التدريب ، لاسيما للمواطنين المؤهلين لذلك وخريجي جامعة الامارات أو الجامعات الأخرى ، وكذلك اتباع وسائل المراجعة الحديثة باستخدام الحاسبات الالية، والاهتمام ببرامج التدريب المستمرة للعاملين لديها ، ونقل أحدث المعارف إليهم في هذا الشأن .

(٥) توصيات عامة :

(١) نوصي جميع الجهات والمؤسسات الحكومية والشركات والهيئات المختلفة بالدولة بتقديم الدعم المادي والأدبي لجمعية التجارين والاقتصاديين بالدولة حتى يمكنها القيام بأداء دورها بكفاءة وفعالية .

(٢) نوصي جميع العاملين ممن ينطبق عليهم شروط الالتحاق بجمعية التجارين والاقتصاديين الانضمام اليها لتكون ذا ثقل يدافع عن مصالحهم ويحفظ لهم كرامة المهنة .

(٣) يجب أن يكون هناك تعاون وثيق بين الجهات المعنية بمهنة المحاسبة والمراجعة بالدولة — وجامعة الامارات العربية المتحدة باعتبارها منبر الفكر الأكاديمي الذي يستطيع أن يساهم في تحديث وتنظيم ومعالجة مختلف المشاكل المحاسبية بقطاعات الدولة .

مراجع أخرى حول موضوعات البحث خلاف ما ورد بالهوامش :

- Emile Woolf., "Auditing Today", principles Hall International Inc., London, 1979.
- F.C. de Paula, Frank A. Attwod, "Auditing Principles and Practice", Pitman Publishing Ltd., London 1981.
- Howard F. Stettler, "Auditing Principle, A System Based Approach", Prentice-Hall, Inc. Englewood Cliffs., N.J., 1982.
- L.R. Howard, "Principles of Auditing", Macdonald Evans Ltd., London 1981.
- Richard J. Briston, "Introduction to Accounting and Finance," The Macmillan Press Ltd., 1982.

حَوَالِيَاتُ كَلِيَّةِ الْأَدَابِ

تصدر عن كَلِيَّةِ الْأَدَابِ - جَامِعَةِ الْكُوَيْتِ

رَبِيعُ الثَّوَرِ

د. عَبْدِ الْمُحْسِنِ مَدْعَجُ الْمَدْعَجِ

دَوْرِيَّةٌ عِلْمِيَّةٌ عَمَّاكُمُ تَضُمُّنَ مَجْمُوعَةً مِنَ الرِّسَالَاتِ وَتَعْتَنِي بِنَشْرِ
الْمَوْضُوعَاتِ الَّتِي تَمُتُّ فِي بَحَاثَاتِ اِهْتِمَامِ الْأَقْسَامِ الْعِلْمِيَّةِ
لِكَلِيَّةِ الْأَدَابِ

- تقبل الأبحاث باللغتين العربية والانجليزية شرط أن لا يتعد حجم
البحث عن (٤٠) صفحة مطبوعة من ثلاث نسخ.
- لا يقتصر النشر في الحوالات على أعضاء هيئة التدريس بجهة الأداب
فقط بل لغيرهم من المعاهد والجامعات الأخرى.
- يرفق بكل بحث ملخصه باللغة العربية وآخر بالانجليزية
لا يتجاوز ٢٠٠ كلمة.
- يمنح المؤلف (٣٠) نسخة مجانية.

الإشتراكات :

داخل الكويت

للأفراد : ٤ د.ك. - للأساتذة والطلاب : ٢ د.ك. ٣ دولاراً أمريكياً - ١١ دولاراً أمريكياً
للمؤسسات : ١١ د.ك.

شحن الرسالة : للأفراد : ٥٠٠ فلس للأساتذة والطلاب : ٢٥٠ فلس
شحن المجلد السنوي : للأفراد : ٦ د.ك. للأساتذة والطلاب : ٣ د.ك.

تسوية المراسلات الى : رئيس هيئة تحرير حوالات كلية الأداب

ص.ب ١٧٣٧٠ - الخالدية

الكويت - 72454