

المعايير الواجب توافرها في المحاسب القانوني لمراجعة تقارير الشركات المدرجة

دراسة مقارنة لعينة من الدول المختارة



د. عبدالعزيز بن عبدالله الزووم إدارة الأبحاث

“ هذا المستند وما يحتويه من معلومات ووجهات نظر يعبر عن وجهة نظر معده ولا يعبر بالضرورة عن وجهة نظر هيئة السوق المالية، لذا تخلي الهيئة مسئوليتها عن ما ورد فيه من معلومات و بيانات، ولا يمكن تحميل الهيئة أو منسوبيها المسؤولية عن أي خسائر أو أضرار تنشأ عن استخدام هذا المستند، مع الأخذ بالاعتبار أن المعلومات والبيانات ووجهات النظر الواردة فيه قابلة للتغيير دون إشعار مسبق.”

أكتوبر 2011م

مقدمة

ذلك ليتضمن تنسيقاً أشمل مع الهيئات التنظيمية الأخرى، وبعداً أعمق لتفعيل الرقابة وعملية التحكم في الأداء وجودة الأعمال لشركات المحاسبة والمراجعة. لقد بدأ الاتجاه العام للرقابة الحكومية الفاعلة على المهنة منذ عام 1990م عندما شكل المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين في أعقاب حادثة إنرون لجنة كوهين التي حاولت النظر في ما سمي في حينه "فجوة التوقعات لمهنة المراجعة" التي وجهت للبحث في مقدار التباين بين ما هو متوقع أن يحققه مراقبو الحسابات والأداء الفعلي لهم .

وحدت العديد من الدول حذو الولايات المتحدة الأمريكية في محاولاتها للتعرف على مكونات تلك الفجوة وتحديد المخاطر المحتملة في المهنة ووضع الحلول الهيكلية أو التنظيمية أو الرقابية أو التطويرية الضرورية للرفع من كفاءة أداء المحاسبين القانونيين، وبالطبع اختلفت سياسات الدول والحلول التي تبنتها، إلا أن المسارات العامة لأغلبها متشابهة .

وبناءً على ما سبق، تسعى الورقة البحثية التي ستُعرض في الصفحات القادمة إلى تحقيق أهداف أهمها :

1) استعراض تجارب عينة من الدول تجاه تنظيم مهنة المحاسبة والمراجعة بشكل عام، والمراجعة للشركات المدرجة في السوق المالية بشكل أكثر تخصيصاً، وتحديد مسؤوليات هيئات المحاسبين القانونيين وهيئات الأوراق المالية في دول العينة المختارة.

2) تحديد شروط قيد المحاسبين والمراجعين ومعايير الكفاءة المهنية الأخرى الملزمة، إضافة إلى الإجراءات الإصلاحية الحديثة التي طرأت على المهنة، ودور هيئات المحاسبين وهيئات الأوراق المالية في هذا الشأن.

لأسواق المال دور الصدارة في التنمية الاقتصادية للدول؛ فمن خلالها تحوّل المدخرات للاستثمار في الأوراق المالية المتاحة في هذه الأسواق. ويتعاطم الدور المهيمن للأسواق في التنمية بزيادة معايير المصداقية في مستوى المعلومات والإفصاح المتاحين في هذه الأسواق من جهة، وفي دقتها وجودتها وتوقيتها الملائم من جهة أخرى.

ويتجاذب المسؤولية عن مصداقية المعلومات في الأسواق المالية طرفان رئيسان هما: الجهات التنظيمية المسؤولة عن التنظيم والرقابة على الأسواق المالية، وتلك المسؤولة عن التنظيم والرقابة على مهنة المحاسبة والمراجعة.

وبرز دور وأهمية جودة المعلومات ومصداقيتها من خلال تأثيرها غير المحدود والمفصلي في قرارات المستثمرين في الأسواق المالية وما يترتب عليه من استقرار للأسواق المالية من عدمه، وكذلك مالها من دور حاسم في أوضاع الشركات المدرجة في هذه الأسواق من خلال أثرها في قرارات المقرضين والممولين، وقرارات الشركات نفسها المتعلقة بالاستحواذ والاندماج والتي لا تتمان بصورة صحيحة ما لم تبين على معلومات مالية محاسبية موثوقة.

وكان للأزمات المالية التي حدثت في الأسواق المالية وتحديدًا حادثة شركة "إنرون" في التسعينيات الميلادية دور فاعل في إعادة النظر في الدور الذي يمكن أن تؤديه مهنة المحاسبة والمراجعة في الاقتصاد الوطني، والذي على إثره تغيرت النظرة إلى المهنة، فصار دور هيئات المحاسبة المهنية لا يقتصر على وضع شروط الكفاءة للمحاسبين ومعايير المحاسبة والمراجعة وآداب المهنة التي تعتمد عليها وتعتقد كفاءتها، بل تعدى إلى أبعد من

حرصت الدراسة على أن تكون العينة ذات تنوع جغرافي وأن تشمل دولاً إقليمية، وناشئة، ومتقدمة، وأن تكون تجربتها في تنظيم مهنة المحاسبة والمراجعة مختلفة ولو اختلفاً يسيراً عن غيرها من الدول. وقد استقر الاختيار على تسع دول هي:

- مجموعة الدول المتقدمة: وتشمل الولايات المتحدة، والمملكة المتحدة، واليابان.
- مجموعة الدول الناشئة: وتشمل الهند، وهونج كونج، وماليزيا، وأستراليا.
- مجموعة الدول الإقليمية: وتشمل جمهورية مصر العربية، والمملكة العربية السعودية.

2) استقلالية هذه الكيانات في علاقاتها المهنية مع عملائها من الشركات المدرجة:

تركز هيئة الأوراق والأسواق المالية الأمريكية على الاستقلالية التامة للمراجع القانوني، ولا تعده مستقلاً إذا لم يكن في الواقع كذلك، وتنفي عنه الاستقلالية إذا كان أي من المستثمرين يملك من الحقائق والدلالات ما يشير إلى عدم قدرته على التعبير عن حكمه الموضوعي غير المتحيز بشأن جميع القضايا التي تحت نطاق مهامه .

الحالات التي تنافي استقلالية المراجع القانوني :

سردت لوائح هيئة الأوراق والأسواق المالية جملة من الحالات والأمثلة المفصلة تفصيلاً دقيقاً التي تنتفي بوجودها حالة الاستقلالية من قبل شركة المراجعة. وخصصت الهيئة لدواعي هذا التفصيل ما يزيد على 10 صفحات للحالات المباشرة وغير المباشرة التي قد تكون سبباً لوجود المصالح الشخصية المتبادلة بين المراجع أو أقرائه أو العاملين لديه أو الملاك أو حاملي أسهمه الكبار وبين الشركة محل المراجعة.

المملكة المتحدة (بريطانيا):

تتطلب هيئة الخدمات المالية البريطانية (FSA) توافر المهارات الضرورية والخبرة لدى شركة المراجعة في مجال أعمال الشركات الخاضعة لمراجعتها. ولا تقوم

أولاً: الدول المتقدمة

الولايات المتحدة الأمريكية:

تركز قوانين الولايات المتحدة الأمريكية فيما يخص القيام بأعمال المراجعة للشركات المدرجة في السوق الأمريكي على جانبين رئيسيين لابد من توافرهما في الأشخاص أو المؤسسات المخولة القيام بأعمال المراجعة وهما:

1) ترخيص الأشخاص أو المؤسسات:

لا تعترف هيئة الأوراق والأسواق المالية الأمريكية SEC بأي شخص أو مؤسسة للعمل مراجعاً قانونياً (CPA) إلا إذا كان حاملاً لترخيص من قبل الجهة أو الجمعية المهنية أو السلطة التشريعية التابع لها في الولاية أو الدولة التي يخضع لقوانينها رسمياً والتي يتمركز نشاطه المهني

الهيئة بالترخيص لشركات المراجعة أو وضع قيد بأسماء الأشخاص أو المؤسسات المسموح لها بالقيام بأعمال المراجعة.

ولقبول المؤسسات للقيام بأعمال المراجعة للشركات العامة المدرجة، تشترط الهيئة الوفاء بأحد الشرطين التاليين:

1) أن تكون المؤسسة المختارة للقيام بأعمال المراجعة لشركة عامة مدرجة، مؤهلة ومرخص لها (مقيدة في السجل) وفق قانون الشركات البريطاني الصادر عام 1989م أو المعدل الصادر عام 2006م.

2) في حال كون مؤسسة المراجعة أجنبية، لا بد أن تكون مؤهلة ومرخص لها وفق قانون شركات أو نظام تأهيل مهني للمراجعين مناظر للقانون البريطاني.

وشروط استحقاقات التأهيل والتسجيل في القيد بحسب قانون الشركات البريطاني هي:

أ- أن يكون الشخص أو المؤسسة عضواً في أحد الكيانات الإشرافية المعروفة لمهنة المراجعة. ويُشترط في هذا الكيان الإشرافي أن يكون في المملكة المتحدة، وأن يكون شركة أو جمعية مهنية، وأن يكون لها اشتراطات وضوابط واضحة للتأهيل للقيام بمهنة المراجعة للشركات، إضافة إلى مقدرة هذا الكيان الإشرافي على تطبيق أنظمتها وفرضها على سلوك أعضائه المنتمين له. متضمناً ذلك قواعد للعضوية وانتفائها في حال مخالفة ضوابطها.

ب- أن يكون مؤهلاً للعضوية والقيام بأعمال المراجعة وفق اشتراطات ذلك الكيان الإشرافي المهني.

ج- أن يكون حاملاً لتأهيل أكاديمي معروف حصل عليه من المملكة المتحدة.

د- أو أن يكون حاملاً لتأهيل أكاديمي أجنبي معتمد، ومستوفٍ لأي متطلبات تعليمية إضافية تُطلب منه عند الضرورة.

وتلزم هيئة الخدمات المالية البريطانية الشركات المدرجة الراغبة في تعيين مراجع لحساباتها، والشخص أو المؤسسة المختارة للقيام بأعمال المراجعة، بشروط محددة هي :

أ) التزامات الشركة المدرجة

‘تلتزم الشركة المدرجة قبل تعيين مراجع لحساباتها بأن تثبت من خلال خطاب للهيئة أن المؤسسة المختارة للمراجعة تتوافر فيها متطلبات المهارة والموارد وكذا الخبرة بمجال المحاسبة وطبيعة عمل الشركة بما يكفل القيام بأعمال المراجعة بشكل كافٍ، وعليها توفير المعلومات المشار إليها كافة للهيئة بما في ذلك إقرار من الشركة باستقلالية شركة المراجعة عن أي مصالح تربطها بالشركة كما تقرر ذلك لوائح الهيئة.

ب) التزامات مؤسسة المراجعة المختارة

‘تلتزم الهيئة مؤسسة المراجعة المختارة بتوفير أي معلومات تطلبها ذات علاقة بالاستيضاح عن توافر اشتراطات التأهيل والخبرة والمهنية المطلوبة، وخاصة إذا كانت المؤسسة لم تقم في السابق بأعمال المراجعة لشركات مدرجة. كذلك ‘تلتزم المؤسسة بتقديم أي معلومات تطلبها الهيئة وفق اشتراطات الالتزامات المستمرة بتقديم المعلومات التي تفرضها لوائح الهيئة.

اشتراطات الاستقلالية لمؤسسات المراجعة:

تتشرط لوائح الهيئة ضرورة قيام الشركة المدرجة بالخطوات الضرورية للتأكد من أن مؤسسة المراجعة

والتسجيل من خلاله شرطاً لممارسة المهنة. وتُعدّ أهم مهام المعهد تقييد المحاسبين القانونيين المرخص لهم وتسجيلهم، ووضع الشروط الواجب توافرها كافة والتأكد من اجتيازها من قبل المتقدم للحصول على الترخيص. كذلك من أدواره إلغاء الترخيص والتسجيل عند توافر الأسباب. ويؤدي المعهد أيضاً أدواراً أخرى مهمة هي وضع اللوائح والقواعد ومراقبة الالتزام بفحواها

للجوانب المهنية الآتية:

- قواعد أخلاقيات المهنة
- معايير وقواعد مهنة المراجعة
- معايير التحكم في الجودة
- معايير وقواعد لجان المراجعة

ويقوم المعهد بجولات تفتيش دورية على المحاسبين القانونيين المرخص لهم وعلى شركات المراجعة التي تضطلع بأعمال مراجعة لشركات مدرجة في السوق المالية وذلك فيما يتعلق بالتزامهم بمعايير التحكم في الجودة. ويشار هنا إلى أن هيئة الخدمات المالية (FSA) هي الهيئة المرجعية للمعهد الياباني للمحاسبين القانونيين؛ فتعديل أي من أنظمتهم أو إلغائها لا بد له من إقرار من قبل الهيئة .

(ب) شركات المراجعة Audit Corporations

هناك 147 شركة مراجعة كبرى من بين 13721 محاسباً قانونياً مرخصاً له في اليابان. وقد أدخل نظام شركات المراجعة الكبرى في اليابان عام 1966م في تعديل لقانون المحاسبين القانونيين؛ لأجل إتاحة الفرصة لكيانات محاسبية مهنية كبيرة تقوم بمهام المراجعة المتعددة والمعقدة لكبرى الشركات اليابانية المدرجة في البورصة

المختارة مستقلة تماماً عن أي مصالح تربطها بالشركة، وإذا كانت الشركة المدرجة تشعر في أي وقت بأن مؤسسة المراجعة لم تعد مستقلة، فعليها القيام بما يكفل العودة لاستقلالية مؤسسة المراجعة. وفي حال تعذر ذلك في وقت معقول، فعلى الشركة المدرجة في الحال إخطار الهيئة بذلك .

مؤسسات المراجعة غير المؤهلة :

لا تسجل هيئة الخدمات المالية البريطانية أو تضع قيوداً بالأشخاص المرخص لهم في القيام بأعمال المراجعة، إلا أنها في المقابل تضع قائمة لمؤسسات المراجعة المخالفة والتي أصبحت بهذا الوصف عرضة للعقوبة أو عدم التأهيل للقيام بنشاط المراجعة للشركات التي تقع تحت سلطة هيئة الخدمات المالية القانونية، وتُعرض قائمة لأسماء هؤلاء بحسب قانون الهيئة وتُنشر على موقعها الإلكتروني.

اليابان:

يتميز الهيكل التنظيمي لمهنة المحاسبة والمراجعة في اليابان بنظام فريد يختلف عن غيره في الدول المتقدمة، وتنفرد فيه هيئة الخدمات المالية اليابانية المنظمة لأسواق المال (FSA) بدور محوري. ولفهم هذا الدور، لابد من التعريف بالجهات الأخرى ذات العلاقة.

أ- المعهد الياباني للمحاسبين القانونيين المعتمدين (JICPA)

أنشئ المعهد بموجب قانون المحاسبين القانونيين الصادر عام 1949م (CPA law)، وكان جمعية مهنية غير حكومية إلى أن أصبح في عام 1966م جهازاً حكومياً وألزم جميع المحاسبين القانونيين الممارسين للمهنة بالتسجيل

. ولا توظف هذه الشركات إلا من يحمل شهادة CPA. وإلى جانب المراجعة، تقوم هذه الشركات بأعمال الخدمات البحثية والاستشارية. وفي تعديل طرأ على قانون المحاسبين القانونيين CPA law عام 2004م بعد استحداث الولايات المتحدة لقانون Sarbanes-Oxly Act 2002، مُنعت هذه الشركات من أداء الأدوار التالية:

- الحسابات، تصميم البرامج المحاسبية الإلكترونية، خدمات التثمين، خدمات التأمين، خدمات المراجعة الداخلية، خدمات الاستشارات الاستثمارية، خدمات وساطة الأوراق المالية، أي خدمات مشابهة تشمل قرارات إدارية.

(ج) المحاسبون القانونيون المرخص لهم والقانون المنظم لنشاطهم CPA law

'ينظّم قانون المحاسبين القانونيين هيكل نشاط مهنة المحاسبة والمراجعة في اليابان؛ فيحدد طبيعة نشاطهم، والاختبارات المهنية المقدمة إليهم، وماهية هذه الاختبارات، والشروط الواجب توافرها للترخيص، ومهام المرخص لهم ومسؤولياتهم. كذلك يحدد الأدوار التي تناط بهيئة الخدمات المالية FSA، والأدوار المنوطة بالمعهد الياباني للمحاسبين القانونيين المرخص لهم، وتلك المطلوبة من شركات المراجعة الكبرى.

(د) هيئة الخدمات المالية FSA منح قانون المحاسبين القانونيين CPA law هيئة الخدمات المالية كامل الصلاحيات التنفيذية لتنظيم مهنة المحاسبة والمراجعة، بما في ذلك الإشراف على اختبارات الزمالة، وعلى المعهد الياباني للمحاسبين القانونيين، إضافة إلى شركات المراجعة الكبرى.

وتمارس الهيئة نشاطها الإشرافي من خلال تشكيل لجان مشتركة أو إدارات لأداء المهام مع الجهات ذات العلاقة ومنها:

(1) لجنة Auditing Oversight Board لأجل الإشراف على اختبارات الزمالة.

(2) لجنة Business Accounting Council لأجل الإشراف على وضع معايير المراجعة وتطويرها، بالاشتراك مع معهد المحاسبين القانونيين.

(3) The Office of the Director of Corporate Accounting and Disclosure: هو المكتب المسؤول عن الإشراف على أعمال المحاسبين القانونيين المرخص لهم وكذلك شركات المراجعة الكبرى التي تؤدي أعمال مراجعة للشركات المدرجة. ولا بد من موافقة المكتب على إنشاء أي شركة مراجعة كبرى جديدة أو اندماجها أو استحواذها على شركة أخرى.

(4) لجنة Audit Practice Monitoring Board: هدفها الإشراف على كفاءة أداء الأعمال المنوطة بالمعهد الياباني للمحاسبين القانونيين المعتمدين، **وذلك تجاه أدائه في المجالات التالية:**

- التزام المرخص لهم بقواعد المهنة وآدابها.
- التزام المرخص لهم بالتحكم بجودة أداء الأعمال.
- التزام المرخص لهم بقواعد عمل لجنة المراجعة.
- التأكد من القيام بأعمال الفحص الدوري وتطبيق العقوبات على المخالفين.

معايير المراجعة ومعايير التحلي بآداب المهنة

تتبنى اليابان كغيرها من الدول المتقدمة الأصول والقواعد الدولية العامة المقررة من قبل الهيئات المهنية الدولية المنظمة لمهنة المحاسبة والمراجعة. ففي مجال معايير التحلي بآداب المهنة، تتبنى اليابان المعايير الصادرة في هذا الشأن من قبل "International Federation of Accountants (IFAC) مع بعض التعديلات الصغيرة. كذلك اليابان نسخة معدلة بشكل يسير من المعيار الدولي

العلاقة بين قوانين أسواق المال وقانون الشركات الياباني:

يلحظ الباحث في لوائح الإدراج في السوق الياباني أن موادها المتعلقة بأعمال المراجعة أكثر تشدداً منها في قانون الشركات الياباني. فعلى سبيل المثال نجد أن ضوابط استقلالية المراجع تشمل الأقرباء من الدرجة الأولى في قانون الشركات، في حين أنها تشمل حتى الأقرباء من الدرجة الثانية في لوائح الإدراج. أيضاً تفرض لوائح الإدراج تبديل المراجع الخارجي كل سبع سنوات، مع فترة انقطاع لا تقل عن ثلاث سنوات حتى يُسمح بعودته لنفس الشركة، وهذا لا يجب في قانون الشركات.

للمراجعة "International Standards on Auditing ISA" والجوانب التي طرأ عليها التعديل هي تلك المتعلقة بجوانب الاستقلالية الخاصة بالمراجعين وذلك في ضوء التغييرات القانونية التي أُدخلت بعد حادثة "إنرون" وتبني قانون "يسارين أوكسلي" في الولايات المتحدة. اشتراطات الاستقلالية لشركات المراجعة الكبرى:

لا يجوز لشركات المراجعة القيام بأعمال المراجعة للقوائم المالية لشركات مدرجة إذا تحقق وجود أي من الآتي:

(1) تملك شركة المراجعة لأدوات مالية تخص الشركة المدرجة أو لاي استثمارات في الشركة محل المراجعة.
(2) وجود أي "رغبات أو طموحات من نوع ما" توصف بأنها كبيرة" من قبل شركة المراجعة في الشركة محل

المراجعة ويشمل ذلك أيضاً ما يلي:

- إذا كانت شركة المراجعة مدينة أو دائنة للشركة التي تنوي القيام بمراجعتها بأي قيمة كانت.
- إذا كان لدى شركة المراجعة فوائد اقتصادية مرجوة في الشركة التي تنوي مراجعتها مثل استئجار عقار أو اقتراض بفوائد متدنية أو نحو ذلك.
- إذا مُنحت شركة المراجعة فوائد مشابهة لما ذكر من قبل أحد مديري الشركة محل المراجعة.
- إذا كان أحد الشركاء التنفيذيين لشركة المراجعة مديراً أو مستشاراً أو موظفاً في الشركة محل المراجعة أو أحد كياناتها التابعة.
- إذا كان أي من الشركاء التنفيذيين لشركة المراجعة يؤدي مهام إعداد قوائم الضرائب للشركة محل المراجعة.
- إذا كان أي من أقرباء الشركاء التنفيذيين من الدرجة الثانية في شركة المراجعة لديه أي مصالح في الشركة محل المراجعة.

ثانياً:الدول الناشئة

الهند:

يُعدّ المعهد الهندي للمحاسبين القانونيين (ICAI) الجهة الوحيدة المسؤولة في الهند عن الترخيص للمحاسبين والمراجعين القانونيين وقيدهم وقد أنشئ عام 1949م. ويقترح المعهد قواعد ومعايير المحاسبة وقواعد آداب المهنة التي يجب اتباعها من قبل شركات المحاسبة والمراجعة وذلك عبر لجان مشتركة مع قطاعات الدولة كافة بما فيها هيئة الأوراق المالية، والبنك المركزي، وهيئة التأمين، وغيرها، ويقوم بإجازتها من عدمه اللجنة الاستشارية الوطنية لمعايير المحاسبة (NACAS). وفي حال إقرارها، تلتزم بها أجهزة الدولة جميعاً. ولا بد من الحصول على الترخيص من المعهد لممارسة مهنة المحاسبة والمراجعة على القطاعات والشركات العامة وذلك بحسب قانون الشركات الصادر عام 1956م. وبجانب تجاوز الاختبارات المعتادة، يُشترط للحصول على الترخيص ثبوت خبرة المتقدم للتخخيص لمدة ثلاث سنوات في ممارسة المهنة.

في عام 2002م، وعلى إثر حادثة "إنرون" المعروفة، راجعت الهند القطاع المالي مراجعة شاملة. وكان من ضمن التقييم الشامل للقطاع تقييم معايير المراجعة، وكُلفت لجنة مشكلة من القطاعات التنظيمية ذات العلاقة (وهي هيئة الأوراق المالية، والبنك المركزي، وهيئة التأمين، والغرف الصناعية والتجارية، وغيرها) بصياغة قواعد المراجعة المقترحة وسميت Auditing Practice (APC) Commettee). واقترحت اللجنة بعد المراجعة أن تمثل الهيئات التنظيمية الـ 34 في الدولة في مجلس

إدارة المعهد الهندي للمحاسبين القانونيين، والتي يكون إحدى مهامها إجازة معايير المحاسبة والمراجعة، وهو ما أصبح قانوناً عام 2009م.

وتجدر الإشارة إلى أن الشركات المدرجة تتفاوت متطلبات إفصاحها ومراجعة بياناتها بحسب القطاع المدرجة فيه والجهة التنظيمية المسؤولة عن القطاع؛ فالقطاع البنكي مثلا تكون معايير مراجعته مقره من البنك المركزي، وشركات قطاع التأمين من هيئة التأمين، والشركات المدرجة في السوق المالية من قبل هيئة الأوراق المالية. وكل متطلبات هذه الجهات واشتراطاتها مقرة ضمن قانون الشركات العام الذي يشمل جميع مناحي الدولة. وكما رافق التعديل الذي طرأ على مهنة المراجعة في الولايات المتحدة بدخول "قانون سيربن اوكسلي" إنشاء لجنة مراقبة على شركات المراجعة للشركات العامة باسم "Public Companies Accounting Oversight Board"، فقد استحدثت الهند أمراً مشابهاً هو لجنة مستقلة لمراجعة جودة أعمال شركات المراجعة يطلق عليها "Quality Re-view Board" QRB وهي تقوم بعمل التفتيش الدوري على شركات المراجعة، وكذلك البحث الميداني في الشكاوى المتلقاة ضد أي من شركات المراجعة العاملة. ولأن جميع متطلبات هيئة الأوراق والأسواق المالية "SEBI" واشتراطاتها فيما يخص أعمال المراجعة العامة متوافرة في قانون الشركات الذي أُعدّ من خلال لجان شاركت فيها كما سبق الإشارة إليه، انصرف تركيز الهيئة إلى جوانب محدودة فيما يخص أعمال المراجعة وتحديداً التأكيد على مفهوم استقلالية المراجع الخارجي، وبالتالي

ركزت على لائحة حوكمة الشركات لفرض مواد ملزمة للشركات تضمن استقلالية المراجع الخارجي للشركة، ومن هذه المواد التالي:

- المادة 49 من لائحة حوكمة الشركات، التي تنص على إلزام جميع الشركات المدرجة بأن يكون لديها لجنة مراجعة تتكون مما لا يقل عن ثلاثة مديرين، ثلثاهم مستقلون، وأن عليهم أن يجتمعوا أربع مرات في العام، مع عدم الانقطاع بين أي اجتماعين مدة تزيد على أربعة أشهر. كذلك تشترط في أعضاء اللجنة أن يكونوا ذوي خلفية مالية، مع كون واحد على الأقل ذا خلفية محاسبية.

هونج كونج:

يشابه النظام في هونج كونج إلى حد ما النظام القائم في الهند، حيث توجد مرجعية حكومية ذات سيادة تنظيمية وإشرافية قوية مسؤولة عن وضع معايير المحاسبة والمراجعة ومعايير آداب المهنة، إضافة إلى تسجيل المحاسبين المجتازين لامتحانات الزمالة المهنية وقيدهم، وكذلك وضع قواعد التحكم بالجودة ومراقبتها على أرض الواقع. وهذه الجهة هي معهد هونج كونج للمحاسبين القانونيين (HKICPA).

وفي عام 2001م قرر المعهد التحول إلى معايير المراجعة الدولية (ISA) الصادرة عن المجلس العالمي لمعايير جودة المراجعة (IAASB) مما يعني ضمن أمور كثيرة ضرورة تبني معايير صارمة للتحكم بالجودة في شركات المراجعة. وتم تبني المعايير بالكامل عام 2009م.

وقد أدى تبني معايير المراجعة الدولية إلى تزايد متطلبات الإفصاح بالنسبة إلى الشركات المدرجة بالسوق المالية، ونتج عنه إلى إجراء تعديلات في لوائح إدراج الشركات في السوق لاستيعاب متطلبات الإفصاح الجديدة. وكما هي الحالة في الهند، تتعدد في هونج كونج معايير

الإفصاح والمراجعة وكذلك مرجعية الشركات في هذه المعايير بحسب القطاع الذي تدرج فيه الشركات. فمثلاً متطلبات الإفصاح والمراجعة في القطاع البنكي يحددها البنك المركزي (HKMA)، وفي قطاع التأمين يحددها مكتب هيئة التأمين (OCI)، وفي بقية القطاعات تحدد المتطلبات هيئة السوق المالية (SFC)، مع بقاء مرجعية المراقبة ووضع المعايير في يد معهد هونج كونج للمحاسبين القانونيين.

وتفرّع كذلك من تبني المعايير الدولية للمراجعة تعزيز الجوانب المتعلقة باستقلالية المراجع الخارجي وجعل موادها المرتبطة بها في لائحة حوكمة الشركات مواداً ملزمة. أيضاً أصبحت معايير عملية التحكم بالجودة في أعمال المراجعة أكثر صرامة سواء بالنسبة إلى الشركات المدرجة فيما يخصها من لائحة حوكمة الشركات أو شركات المراجعة نفسها في علاقتها بالجهة المنظمة لأعمالها (HKICPA).

شروط كفاءة المحاسبين والمراجعين القانونيين بحسب لائحة إدراج الشركات:

أولاً: اشتراطات المراجعين القانونيين

- أن يكون المراجع مرخصاً له وذو سمعة جيدة.
- أن يكون مستقلاً كما حدده قانون الشركات، و بما يتلاءم مع معايير الاستقلالية المقررة في قواعد الفدرالية الدولية للمحاسبين (IFA).

ثانياً: اشتراطات شركات المحاسبة

- أن يكون كفؤاً ومرخصاً له بحسب متطلبات قانون الشركات.
- أن يكون مقبولاً من الشركة المشغلة للسوق (Ex-change)، وأن يكون لديه اسم وسمعة دولية معروفان، وأن يكون عضواً مرخصاً له من هيئة مهنية معروفة.

ماليزيا:

صدر قانون نظام السوق المالية Securities Commission Act في ماليزيا عام 1993م. وكانت هيئة الأوراق المالية الماليزية تقوم بالتريخيص للمحاسبين والمراجعين القانونيين بحسب القانون، بالرغم من وجود هيئة مهنية خاصة تعنى بالتريخيص والمتابعة المهنية لأعضائها وتدعى Malaysian Institute of Accountants. لكن تحسناً أُدخِل على نظام السوق المالية عام 2010م تم بموجبه تعديل بيئة عمل المحاسبين والمراجعين القانونيين، وتنظيم إصدار المعايير المنظمة لعملهم وأساليب التريخيص لهم وكذلك مراقبة أدائهم. ونص التعديل الجديد على إنشاء هيئة إشرافية تابعة قانونياً لهيئة الأوراق المالية الماليزية تتكون من "لجنة للإشراف" على أعمال المحاسبة القانونية "Audit Oversight Board". وحدد القانون أعمال اللجنة في السعي إلى تحقيق الأهداف التالية:

- تشجيع وتطوير إطار فاعل ومرن للإشراف على أعمال مهنة المراجعة في ماليزيا.
- تعزيز الثقة بجودة ومصداقية أعمال مراجعة القوائم المحاسبية في ماليزيا.
- وضع الأطر القانونية لتنظيم عمل المراجعين للشركات العامة المدرجة.

وتتكون اللجنة من رئيس تنفيذي متفرغ، وستة أعضاء. ويُشترط في الأعضاء المعرفة والخبرة في العلوم المالية أو أحد المجالات القريبة من هذا التخصص، وأن يكونوا من المعروفين بالمصداقية والنزاهة، وكذلك من المدركين لأهمية الإفصاح للشركات العامة. وينص القانون على أن يكون اثنان من الأعضاء غير التنفيذيين في اللجنة من ممثلي الشركات المنتمية لهيئة المحاسبين الوطنية "Malaysian Institute of Accountant".

مهام لجنة الإشراف:

- تطبيق سياسات وبرامج تضمن وجود نظام إشرافي فاعل لمهنة المراجعة في دولة ماليزيا.
 - تسجيل شركات المراجعة الراغبة في مراجعة الشركات العامة المدرجة وفقاً للقانون الصادر.
 - توجيه هيئة المحاسبين القانونيين الماليزية لوضع أو تبني معايير أخلاقيات المهنة للأعضاء المنتمين لها.
 - الإشراف والمتابعة لشركات المراجعة لتقييم مدى التزامهم بمعايير وأخلاقيات مهنة المراجعة.
 - فرض المتطلبات والعقوبات اللازمة على شركات المراجعة التي عجزت عن الوفاء بمعايير وأخلاقيات مهنة المراجعة.
 - التعاون مع الهيئات المشابهة لوضع أو تطبيق الاستراتيجيات المؤدية لتعزيز معايير الإفصاح للشركات العامة المدرجة.
 - التعاون مع هيئات ومنظمات الإشراف المماثلة خارج دولة ماليزيا لتعزيز مهنية أعمال المراجعة سواء في ماليزيا أو على المستوى الدولي.
 - تبني أي من الأعمال أو المهام التي تراها ضرورية أو مناسبة للرفع من مهنية أعمال المراجعة أو تعزيز جودة الخدمات المقدمة من شركات القطاع.
- ولأجل ضمان قيام هيئة الإشراف على المراجعين بمهامها التي نص عليها القانون وما يستدعيه ذلك من توافر النفقات المالية اللازمة لدعم نشاطاتها، نص قانون إنشائها على تأسيس محفظة مالية توفر الدعم المالي اللازم لاستمرار عملها.

وتتشكل مكونات المحفظة من الآتي:

- 1) الأموال التي تخصصها الدولة لهيئة الإشراف.
- 2) مخصصات أتعاب الترخيص التي تُفرض على شركات المراجعة الراغبة في الترخيص.
- 3) أموال الغرامات التي تُفرض على المخالفين.
- 4) العوائد التي تجنى من استثمار محفظة الهيئة.
- 5) أي مخصصات أو مستحقات أتعاب أخرى تفرضها اللجنة ضمن نطاق أعمالها التي قررها القانون.

اشتراطات تسجيل شركات المراجعة:

هناك العديد من الاشتراطات الخاصة بتسجيل شركات المراجعة أهمها الآتي:

أ) الاشتراطات العامة المتعلقة بالمقدرة والإمكانات Fit and Proper التي لابد من توافرها لدي شركة المراجعة، وقد حُدثت بحسب قانون نظام الأوراق المالية الماليزي بالآتي:

- حالة الشركة: يجب أن تكون شركة مراجعة مسجلة بحسب المادة 8 من قانون الشركات الماليزي.
- الوضع المالي: أن لا تكون الشركة تحت طائلة قانون الإفلاس في ماليزيا أو خارجها.
- الوضع القانوني: أن لا تكون الشركة مدانة بأي عمل غير شرعي يتعلق بالاحتيال أو عدم الأمانة.
- السلوك المهني: أن لا تكون مشاركة في أي أعمال تنال من قدرة الشركة على الوفاء بالمهنية التامة لأعمال المراجعة.

وتقوم هيئة الإشراف بالتأكد من توافر الاشتراطات العامة في طالب الترخيص المتعلقة بالمقدرة والإمكانات التي قررتها لوائح نظام الأوراق المالية، لكنها تتعمق في التدقيق في البنود السابقة من خلال إضافة نقاط أخرى عليها هي:

حالة الشركة: تضيف هيئة الإشراف الملاك أو الشركاء

التنفيذيين للشركة إلى عملية الفحص. كذلك تضيف

شروط تدقيق أخرى على الشركة وعليهم وهي:

- أن لا تكون الشركة أو أحد ملاكها أو مديرها التنفيذيين قد رُفضت أو عُلقت عضويته من قائمة شركات المراجعة المقررة بحسب قانون الشركات الماليزي.
 - أن لا تكون الشركة أو أحد ملاكها أو مديرها التنفيذيين قد رُفضت أو عُلقت عضويته من قائمة شركات المراجعة المقررة في أي من الجمعيات المهنية داخل ماليزيا أو خارجها.
 - أن لا تكون الشركة أو أحد ملاكها أو مديرها التنفيذيين قد أبعد من القيام بأعمال المراجعة في أي منشأة عامة.
 - أن لا تكون الشركة أو أحد ملاكها أو مديرها التنفيذيين قد سُطب وفق البند 130 من قانون الشركات الماليزي.
- الوضع المالي:** تضيف الهيئة الملاك الآخرين ومديري شركة المراجعة التنفيذيين إلى عملية الفحص، وتبقي نفس الشرط المشار إليه سابقاً في لوائح نظام الأوراق المالية.
- الوضع القانوني:** تضيف الهيئة الملاك الآخرين ومديري شركة المراجعة التنفيذيين إلى عملية الفحص، وتضيف الشرطين التاليين:
- أن لا تكون الشركة أو أحد ملاكها أو مديرها التنفيذيين قد قاموا أو شاركوا في أي أعمال مراجعة تنبئ عن الشك في قدراتهم أو مستوى مهنتهم.
 - أن لا تكون الشركة أو أحد ملاكها أو مديرها التنفيذيين قد حُكم أو نُفذ عليه حكم تأديبي يتعلق بإعداد قوائم مالية لشركة عامة داخل ماليزيا أو خارجها.

السلوك المهني: تضيف هيئة الإشراف الشروط التالية

لما سبق في لوائح نظام الأوراق المالية:

- على الشركات الالتزام الكامل بجميع معايير وأخلاقيات مهنة المراجعة المقررة في ماليزيا عند أدائهم أعمال المراجعة للقوائم الشركات المالية.
- يراجع مستوى الالتزام بهذه المعايير عند عملية التقديم للترخيص أو تجديده.
- تلزم الشركات الراغبة في الترخيص بتبني نظام "تحكم في الجودة" "quality Control" لتنظيم جميع مراحل إعداد القوائم المالية. ويشمل ذلك وضع سياسات وإجراءات تحكم الأعمال التالية:
 - مهام ومسؤوليات الوظائف القيادية.
 - مهام ومسؤوليات متطلبات أخلاقيات المهنة.
 - مهام ومسؤوليات العلاقة مع العملاء.
 - مهام ومسؤوليات إدارة الموارد البشرية.
 - مهام ومسؤوليات مراجعة ومراقبة الأداء وجودة الأعمال في الشركة.

وفيما يختص بوضع معايير وأخلاقيات مهنة المراجعة للشركات المدرجة، منح القانون الصادر بتأسيس هيئة الإشراف على مهنة المراجعة الهيئة الخيار إما أن تشكل لجاناً استشارية لهذا الخصوص أو أن تكلف هيئة المحاسبين الوطنية بهذا العمل.

أستراليا:

وضعت هيئة الأوراق المالية والاستثمار الأسترالية تنظيماً للمحاسبين القانونيين يشترط ضرورة التسجيل والترخيص من قبل الهيئة للأعمال التي يقومون بها وفق فئتين من التصنيف هما:

(1) التسجيل للمحاسب القانوني لمراجعة شركة مدرجة Regestered Company Auditor - RCA (للأفراد عادةً)

(2) الترخيص للمحاسب القانوني كشركة تزاوّل أعمال المراجعة للشركات المدرجة Authorized Auditor Company AAC - (للشركات عادةً)

أولاً: شروط تسجيل المحاسب القانوني لمراجعة شركة مدرجة:

تضع الهيئة اشتراطات للتسجيل تتعلق بالتأهيل، والمهارات، والمقدرة والإمكانات الصحيحة والملائمة لمزاولة المهنة.

اشتراطات التأهيل:

1- أن يكون لدى طالب التسجيل التأهيل الأكاديمي المشترك، وأن يكون قد أنهى مقرر دورة المراجعة المنصوص عليها. ويشمل التأهيل الأكاديمي حصول طالب التسجيل على شهادة جامعية تشتمل على مقررات في مجال المحاسبة والمراجعة لمدة لا تقل عن ثلاث سنوات، ومقررات عن القانون التجاري (تتضمن مقررات عن قانون الشركات ولوائحها) لمدة لا تقل عن سنتين دراسيتين، وأن تكون الشهادة قد نيلت من جامعة استرالية أو من دولة أخرى معتمدة.

2- أن يكون طالب التسجيل قد حصل على شهادة إنهاء مقرر المراجعة الذي حددته هيئة الأوراق المالية والاستثمار الأسترالية.

أو

3- أن يكون حاصلًا على تأهيل أكاديمي آخر غير المشترك وخبرة تكونان في نظر هيئة الأوراق المالية والاستثمار الأسترالية متماشية ومتكافئة مع الاشتراطات التي وضعتها.

اشتراطات المهارات:

1- توافر جميع معايير الكفاءة المقررة من قبل الهيئة والموضحة في لوائحها.

2- أن يكون لدى المتقدم للتسجيل الخبرة العملية الكافية

المنصوص عليها في لوائح الهيئة والتي لا تقل عن ثلاث سنوات، أو ما يعادل ذلك من الخبرات الأخرى التي ترى الهيئة أنها كافية ومعادلة للشروط التي وضعتها. وعلى المتقدم أن يوثق خبراته وشهاداته من قبل جهة العضوية أو الجمعية المهنية التي ينتمي لها.

اشتراطات المقدرة والإمكانات الملائمة لمزاولة المهنة:

1- لا بد أن يكون المتقدم قادراً على القيام بأعمال المراجعة للشركات المدرجة (أن يتحلى بالاهتمام الكافي بأداء المهنة وأن يخلو سلوكه المهني مما ينافي ذلك).
2- لا بد أن يكون لدى المتقدم الإمكانيات الكافية للقيام بأعمال المراجعة للشركات المدرجة (توافر الشواهد على تحليه بالأمانة، والمصادقية، والسيرة الحسنة).

ويجب أن يقر بالإفصاح عن البيانات التالية:

- قضايا الشطب أو الإلغاء من مزاولة مهنة المحاسبة إن وُجدت .
- القضايا التأديبية التي صدرت بحق المتقدم في الماضي.
- أي تهم أو جنح طالت المتقدم في الماضي.

وتعتمد الهيئة رأي الجمعية المهنية التي ينتمي لها طالب التسجيل أو الترخيص فيما يتعلق بإمكاناته وقدراته ونزاهته وتراجع معها عبر اتفاقات ثنائية أي تهم أو جنح أو شطب أو إلغاء طرأت على أعمال المتقدم وذلك خلال عشر سنوات من حياته العملية.

وفي حالة كون المتقدم للترخيص قد نال مؤهلاته وخبراته من دول أجنبية، تشترط الهيئة التالي:

- وجود إثبات لتوافر شهادات وخبرة في المراجعة القانونية معتمدة لدى المتقدم، وأن لا تقل خبرته عن ثلاث سنوات في مراجعة الشركات وذلك في الدول التي ترى الهيئة أن معايير المراجعة لديها متماثلة مع معايير المراجعة الأسترالية. وتعترف أستراليا بمعايير

المراجعة لدى الولايات المتحدة الأمريكية، وكذلك الدول التي تكون جمعيات المحاسبة المهنية لديها منتمية أو عضواً في (IFAC)

International Federation of Accountants

وملتزمة بالمعايير المحاسبية المنبثقة عن هذه الجمعية.

ثانياً: شروط الترخيص للمحاسب القانوني كشركة تزاوُل أعمال المراجعة للشركات المدرجة.

يتطلب الترخيص للمحاسب القانوني اشتراطات أخرى تضاف إلى الاشتراطات السابقة المتعلقة بتسجيل المحاسب القانوني. وتتعلق هذه الاشتراطات بالطبيعة القانونية للشركة والعاملين لديها وملكيته.

اشتراطات خاصة بالمديرين:

- يجب أن يكون المدير المرخص له قد سبق تسجيله لدى الهيئة لمراجعة إحدى الشركات المدرجة .
- أن لا يكون المدير قد سبق طرده أو منعه قانونياً من إدارة شركة من الشركات.
- اشتراطات خاصة بهيكل الملكية وحقوق التصويت .
- أن تكون جميع أسهم الشركة الراغبة في الترخيص مملوكة لأفراد أو لأشخاص اعتباريين، وتكون غالبية الأسهم المانحة حق التصويت في الجمعية العامة للشركة مملوكة من قبل شخص مسجّل مسبقاً في الهيئة

اشتراطات تخص الكفاية المهنية والمالية :

تنص شروط الهيئة على وجوب توافر الحد المقبول الذي تراه الهيئة مناسباً- في المرخص له بخصوص ضمانات الكفاية المالية والمهنية .

اشتراطات إدارة الشركة :

تشترط الهيئة في طالب الترخيص أن تكون شركته تدار داخل حدود الدولة، وأن لا تكون إدارتها خارجية، أي أن تكون مسجلة كشركة محلية.

وضع معايير المراجعة وإجازتها

تضع هيئة الأوراق المالية والاستثمار الأسترالية معايير المراجعة التي ترضيها وتفرضها على جميع الأشخاص الراغبين في التسجيل أو الترخيص لديها. ويوجد لدى الهيئة لجنة تقوم بوضع معايير المراجعة وإجازتها، وتشترط قواعد عمل لجنة المراجعة في إجازة هذه المعايير الشروط التالية:

- أن يكون أداء المسجلين والمرخص لهم من الأشخاص أو الشركات قابلاً للقياس مقابل بنود هذه المعايير المجازة، وأن يكون باستطاعة أي مقيم للأداء من الأشخاص المسجلين أو المرخص لهم السابقين استخدامها لتقييم أداء راغبٍ جديد في التسجيل أو الترخيص.
- أن لا تتعارض المعايير مع أي من القواعد أو اللوائح التي تقرها هيئة الأوراق المالية والاستثمار الأسترالية.
- أن تنص المعايير بشكل واضح وكافي على متطلبات المهارات المهنية الواجب توافرها لدى طالبي التسجيل أو الترخيص.
- أن تكون المعايير متناغمة ومنسجمة harmonized إلى أبعد حد مع معايير المراجعة المقررة الأخرى. وتنص قواعد الهيئة على أن على المحاسب القانوني المرخص له والمسجل أن يُمددًا الهيئة بعد سنة من إجازتها بمشروع حساب ختامي لإحدى الشركات التي يقومان بمراجعتها لأجل مراقبة جودة عملهما بعد التسجيل أو الترخيص.

ثالثاً: الدول الإقليمية

جمهورية مصر العربية

نص قانون رأس المال المصري الصادر عام 1992م على إنشاء ما يسمى " سجل قيد مراقبي الحسابات لدى الهيئة العامة لسوق المال"، واستمر العمل بهذا الإجراء ووضعت هيئة سوق المال شروط وأحكام القيد في السجل لمراقبي الحسابات وقامت بالترخيص لهم وفق هذه القواعد.

وفي عام 2009م قرر مجلس إدارة الهيئة العامة للرقابة المالية تعديل قانون رأس المال المصري السابق بما يفيد تغيير اسم "سجل قيد مراقبي الحسابات لدى الهيئة العامة لسوق المال" ليصبح "سجل قيد مراقبي الحسابات لدى الهيئة العامة للرقابة المالية" ونقل بذلك سجل القيد والشطب من الهيئة العامة لسوق المال إلى هيئة الرقابة المالية، وصار وضع شروط وأحكام الترخيص والشطب من صلاحياتها.

وأنشأت الهيئة العامة لسوق المال عطفاً على هذا القرار "وحدة الرقابة على جودة أعمال مراقبي الحسابات المقيدين بسجل مراقبي الحسابات بالهيئة العامة للرقابة المالية. ويتخذ مجلس إدارة الوحدة قرارات تنظيمية ورقابية ينظر فيها ويعتمدها مجلس إدارة الهيئة العامة للرقابة المالية.

اختصاصات وحدة الرقابة على جودة الأعمال:

- اقتراح قواعد لقيد مراقبي الحسابات، وكذلك قواعد لإجراءات إيقاف أو شطب القيد من السجل واعتماد هذه القواعد من الهيئة العامة للرقابة المالية.
- صياغة آلية للفحص الدوري لجودة أعمال مراقبي الحسابات المقيدين ووضع الإجراءات التنفيذية والتدابير لتنفيذ ذلك.

- التعاون مع المنظمات المهنية على اقتراح معايير للمراجعة وقواعد للسلوك المهني والاستقلالية.
- الاحتفاظ بسجل عن البيانات الكافية عن مراقبي الحسابات وتحديث السجل بنتائج الفحص الدوري.
- اقتراح مذكرات للتعاون مع الجهات المنظمة للمهنة والجهات الرقابية الأخرى لتبادل المعلومات عن مراقبي الحسابات.
- اقتراح الإجراءات التي يمكن اتخاذها في مواجهة مراقبي الحسابات الذين لا يلتزمون بالمعايير.
- اقتراح آليات التطوير المهني المستمر بما يتفق مع القواعد الدولية لاستمرار القيد بالسجل.
- تنظيم ورش عمل ودورات تدريبية بالتعاون مع المنظمات المهنية الدولية والمحلية.
- اقتراح بدل الخدمات الخاص بالقيد في السجل.

ضوابط القيد واستمرار القيد والشطب في سجل مراقبي الحسابات:

- يُشترط للقيد في السجل استيفاء الشروط التالية:
- 1- مرور 5 سنوات على الأقل على قيد مراقب الحسابات بالسجل العام للمحاسبين والمراجعين بوزارة المالية.
 - 2- تقديم أصل وصورة بطاقة عضوية مراقب الحسابات بشعبة مزاولي مهنة المحاسبة بنقابة التجاريين.
 - 3- مرور خمس سنوات على قيام مراقب الحسابات بمراجعة ما لا يقل عن خمس شركات مساهمة على الأقل لكل سنة، وبما يتفق مع معايير المحاسبة المصرية.
 - 4- أن يتحقق في طالب القيد واحد فقط مما يلي:
 - عضوية جمعية المحاسبين المصريين، أو شهادة أجنبية معادلة، أو شهادة الدكتوراه في المحاسبة من جامعة مصرية.
 - القيد في سجل مراقبي حسابات البنوك، أو شركات التمويل العقاري، أو شركات التأمين التعاوني ومرور

- عامين على قيده في السجل والقيام بأعمال المراجعة أثناءها.
- 5- عدم صدور أي أحكام جنائية نهائية ضد مراقب الحسابات أو أي من شركائه التنفيذيين.
 - 6- تقديم شهادة من النقابة المهنية بعدم صدور أحكام تأديبية بشأن طالب القيد.
 - 7- استيفاء شروط القدرة والملاءة المهنية، وتقديم ما يفيد بوجود ما يلي:
 - فريق عمل لا يقل عن ثلاثة من ذوي الخبرة في مجال المحاسبة والمراجعة لشركات المساهمة لمدة لا تقل عن 5 سنوات.
 - نظام مطبق للرقابة على الجودة والتحقق من الاستقلالية المهنية.
 - نظام مطبق بالمنشأة يُعنى بالتعليم المهني المستمر للتوعية بالتطورات الجديدة بمعايير المحاسبة والمراجعة المصرية لجميع القطاعات والأدوات المالية المستحدثة.
- ويُشترط على المقيد بالسجل الالتزام بمعايير المراجعة المصرية والضوابط التي تضعها الهيئة العامة لسوق المال، كذلك يُحظر على مراقب الحسابات وأعضاء فريق العمل أن يكون لهم مصلحة مباشرة أو غير مباشرة في الشركات أو الصناديق التي يتولون مراجعتها، ويُمنعون من الاشتراك في إدارة هذه الشركات أو الاستثمار فيها أو امتلاك وثائق في الصناديق.

المملكة العربية السعودية:

الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين

تمت الموافقة على نظام المحاسبين القانونيين بصدور المرسوم الملكي الكريمة رقم م/12 وتاريخ 13/5/1412 هـ الذي أقر بموجب المادة التاسعة عشرة اعتماد إنشاء الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين، وهي هيئة تعمل تحت إشراف وزارة التجارة وتسعى إلى النهوض بمهنة المحاسبة والمراجعة وكل ما من شأنه تطوير هذه المهنة والارتقاء بمستواها.

أغراض الهيئة :

- مراجعة وتطوير واعتماد معايير المحاسبة.
- مراجعة وتطوير واعتماد معايير المراجعة.
- وضع القواعد اللازمة للاختبار الحصول على شهادة الزمالة.
- تنظيم برنامج التعليم المستمر.
- وضع التنظيم المناسب للرقابة الميدانية للتأكد من قيام المحاسب القانوني بتطبيق المعايير المهنية والتقييد بأحكام نظام المحاسبين ولوائحه.
- إعداد البحوث والدراسات الخاصة بالمحاسبة والمراجعة وما يتصل فيهما.
- إصدار الدوريات والكتب والنشرات في موضوعات المحاسبة والمراجعة.
- المشاركة في الندوات واللجان المحلية والدولية المتعلقة بمهنة المحاسبة والمراجعة.

إدارة الهيئة :

- يدير الهيئة مجلس إدارة مكون من ثلاثة عشر عضواً مشكل من وزير التجارة رئيساً وعضوية كل من :
- وكيل وزارة التجارة للتجارة.
 - وكيل وزارة المالية للشئون المالية والحسابات.
 - نائب رئيس ديوان المراقبة العامة المساعد.

- عضوين سعوديين من هيئة التدريس بقسم المحاسبة في جامعات المملكة يعينهما وزير التجارة بناءً على ترشيح وزير التعليم العالي.
 - ممثل لمجلس الغرف التجارية والصناعية يعينه وزير التجارة بترشيح من مجلس الغرف.
 - ستة أعضاء من المحاسبين القانونيين السعوديين الممارسين للمهنة تنتخبهم الجمعية العمومية للهيئة لمدة ثلاث سنوات قابلة للتجديد مرة واحدة.
- ويقوم الأمين العام للهيئة بتنفيذ قرارات مجلس الإدارة ومتابعتها وممارسة صلاحيات الإدارة التنفيذية، وتُعدّ اللجان الفنية بالهيئة المعايير والقواعد العامة التي تنظم المهنة بما في ذلك وضع وتطوير معايير المحاسبة والمراجعة وقواعد سلوك وآداب المهنة وتنظيم برنامج الزمالة ومراقبة الأداء. وتضم هذه اللجان عدداً من ذوي الاختصاص والاهتمام من منسوبي الجامعات والمكاتب المهنية والشركات والإدارات الحكومية ذات الصلة بمهنة المحاسبة والمراجعة.

برنامج مراقبة جودة الأداء المهني:

- قامت الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين بتطوير وتنفيذ برنامج مراقبة أداء المحاسبين القانونيين بغرض التأكد من التزامهم بالمعايير والتعليمات المهنية الصادرة عن الهيئة والجهات المختصة، ويهدف البرنامج إلى:
- تحسين مستوى الأداء المهني للمحاسب القانوني.
 - استمرارية الأداء المهني الجيد.
 - زيادة فعالية الخدمات المهنية.
 - زيادة الثقة بالخدمات المهنية.
- وتشمل معايير مراقبة الجودة العناصر التالية: (الاستقلال، وتخصيص المساعدين للعمليات، والمشورة، والإشراف، والتوظيف، والتطور المهني والتدريب للكوادر، وتقويم أداء الموظفين وترقيتهم، وقبول العملاء واستمرارية

العلاقة بهم، والالتزام بأحكام النظام ولوائحه، والفحص الداخلي الدوري).

اشتراطات الاستقلالية في معايير المراجعة:

تشتري معايير المراجعة بشأن الاستقلالية النقاط التالية:

- يجب على المراجع أن يكون مستقلاً استقلالاً تاماً في جميع ما يتعلق بالمراجعة، ويجب عليه كذلك الالتزام بالحياد والموضوعية عند تقديم أدلة وقرائن المراجعة وعند الوصول إلى رأي في القوائم المالية.
 - يجب على المراجع أن يتجنب ما يحمل الآخريين على الشك في استقلاله وحيادته وموضوعيته.
 - يجب على المراجع أن يتأكد من استقلال وحياد وموضوعية فريق المراجعة المكلف بمراجعة القوائم المالية للمنشأة.
 - يجب على المراجع الامتناع من إبداء الرأي في القوائم المالية للمنشأة إذا تبين له بعد تعيينه لمراجعة تلك القوائم المالية عدم استقلاله أو عدم استقلال فريق المراجعة عن المنشأة.
- ويُلاحظ على هذه الاشتراطات عموميته وعدم تحديدها لما ينافي استقلالية المراجع المالي للشركات.
- وتقوم هيئة المحاسبين القانونيين ببرامج فحص دورية على مكاتب المحاسبة المرخصين للتأكد من تطبيق برامج جودة الأداء المهني، ويتكون الفحص من نوعين:
- 1- فحص البيانات الدورية السنوية التي يقدمها مكتب المحاسبة للهيئة.
 - 2- فحص الرقابة النوعية لمكتب المحاسبة (الفحص الدوري)، وينقذ كما يلي:
- مرة كل 3 سنوات للشركات التي تراجع شركات المساهمة والبنوك والمؤسسات العامة.
 - مرة كل 5 سنوات للشركات التي تراجع الشركات والمؤسسات الأخرى.
- وفي تقرير بمناسبة مرور خمسة عشر عاماً على إنشاء

الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين، أشير إلى أن المخالفات التي ارتكبتها المحاسبون القانونيون المرخص لهم منذ عام 1415 هـ وحتى عام 1428 هـ قد نجم عنها حالة واحدة استوجبت شطب الترخيص، و20 حالة استوجبت الإيقاف، فيما اكتفي باللوم والإنذار للبقية، وذلك بعد النظر في 240 مخالفة.

أما الفحوص الدورية فقد أشار التقرير إلى أنه تم فحص 120 شركة خلال الأعوام 1412-1428 هـ.

شروط القيد في سجل المحاسبين القانونيين في المملكة:

يُشترط في من يقيد في سجل المحاسبين القانونيين أن يكون:

- 1- سعودي الجنسية
- 2- كامل الأهلية
- 3- حسن السيرة والسلوك، وغير محكوم عليه بحد شرعي، أو جريمة مخلة بالشرف أو الأمانة ما لم يكن رُذ إليه اعتباره، وأن لا يكون قد صدر ضده قرار بالفصل من الخدمة الحكومية ما لم يكن قد مضى على صدور القرار ثلاث سنوات.
- 4- حاصل على درجة البكالوريوس (محاسبة) من المملكة أو أي جهة أخرى تراها الجهة المختصة بمعادلة الشهادات معادلة لها.
- 5- لديه خبرة عملية عند أحد المحاسبين القانونيين المرخص لهم من الهيئة أو الجهات الحكومية أو الشركات أو المؤسسات الفردية لمدة 3 سنوات لحاملي البكالوريوس أو سنتين لحاملي الماجستير أو سنة واحدة لحاملي الدكتوراه.
- 6- عضواً أساسياً بالهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين
- 7- متفرغاً لمزاولة المهنة، ويجوز الجمع مع مهنة إذا لم تتعارض مع سلوك المهنة وآدابها طبقاً لضوابط اللائحة التنفيذية.

المحاسبون المصرح لهم في لوائح هيئة السوق المالية

نص الملحق 6 من لائحة قواعد التسجيل والإدراج على أنه " يجب أن يتم إعداد تقرير المحاسب القانوني بواسطة محاسب مستقل من الأعضاء الحاليين المعتمدين من الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين".

أما المعايير التي تُعدّ وفقها القوائم المالية للشركات المدرجة في السوق المالية فقد نصت اللائحة نفسها في المادة السادسة والعشرين على أنه: " يجب على المصدر أن يزود الهيئة ويعلن للمساهمين عن قوائمه المالية التي يجب إعدادها وفحصها وفقاً لمعايير المحاسبة الصادرة عن الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين".

بنود لجنة المراجعة في لائحة حوكمة الشركات

ألزمت الهيئة شركات المساهمة المدرجة في السوق المالية بالمادة الرابعة عشرة من لائحة حوكمة الشركات، التي تنص على البنود التالية:

1- يشكل مجلس الإدارة لجنة من غير أعضاء مجلس الإدارة التنفيذيين تسمى لجنة المراجعة، ولا يقل عدد أعضائها عن ثلاثة، يكون من بينهم مختص بالشؤون المالية والمحاسبية.

2- تصدر الجمعية العامة للشركة بناءً على اقتراح من مجلس الإدارة قواعد اختيار أعضاء لجنة المراجعة ومدة عضويتهم وأسلوب عمل اللجنة.

3- تشمل مهمات لجنة المراجعة ومسؤولياتها ما يلي:

- الإشراف على إدارة المراجعة الداخلية في الشركة من أجل التحقق من مدى فاعليتها في تنفيذ الأعمال والمهمات التي حددها لها مجلس الإدارة.
- دراسة نظام الرقابة الداخلية ووضع تقرير مكتوب عن رأيها وتوصياتها في شأنه.
- دراسة تقارير المراجعة الداخلية ومتابعة تنفيذ الإجراءات التصحيحية للملاحظات الواردة فيها.
- التوصية لمجلس الإدارة بتعيين المحاسبين القانونيين

وفصلهم وتحديد أتعابهم، ويراعى عند التوصية بالتعيين التأكد من استقلاليتهم.

متابعة أعمال المحاسبين القانونيين، واعتماد أي عمل خارج نطاق أعمال المراجعة التي يكلفون فيها أثناء أدائهم أعمال المراجعة.

دراسة خطة المراجعة مع المحاسب القانوني وإبداء ملحوظاتها عليها.

دراسة ملحوظات المحاسب القانوني على القوائم المالية ومتابعة ما تم في شأنها.

دراسة القوائم المالية الأولية والسنوية قبل عرضها على مجلس الإدارة وإبداء الرأي والتوصية في شأنها.

دراسة السياسات المحاسبية المتبعة وإبداء الرأي والتوصية لمجلس الإدارة في شأنها".

تُظهر الدراسة تفاوتاً ملحوظاً في مناهج الدول تجاه تنظيم مهنة المحاسبة بشكل عام ومهنة المراجعة بشكل خاص. وفي الإطار التاريخي، شكلت حادثة إنرون في التسعينيات الميلادية المنعطف الأهم الذي فتح أعين الدول على أهمية إدخال إصلاحات تنظيمية وتشريعية ورقابية على مهنة المراجعة وخاصة على شركات المراجعة التي تراجع الشركات العامة المدرجة في الأسواق المالية. ورصدت الدراسة وجود علاقة وثيقة بين تطور الأسواق المالية وانفتاحها على الاستثمار الأجنبي وتطور مستويات الإفصاح والشفافية وتبني المعايير الدولية في هذا الخصوص، وبالتالي تطور مستوى البنية التنظيمية والتشريعية والرقابية المفروضة على شركات المراجعة. ولجأت هيئات الأوراق المالية في غالبية الدول المتقدمة والناشئة التي غطتها الدراسة والتي لم تغطيها كذلك - وكان بالإمكان الإطلاع عليها- إلى تقليل تدخلها المباشر في الترخيص والتسجيل واختبارات الزمالة للمحاسبين، وكذلك في وضع معايير المحاسبة ومعايير أخلاقيات المهنة، وترك صلاحيات مثل هذه الأعمال للجمعيات المهنية أو الهيئات الحكومية المنشأة بغرض تنظيم مهنة المحاسبة. وفي المقابل، تُوجّه الهيئات جهودها من خلال التمثيل المباشر في مجلس إدارة الجمعيات المهنية أو هيئات المحاسبة الحكومية أو من خلال لجان مشتركة، إلى التدخل في صياغة معايير المراجعة وكذلك الدفع بإنشاء وحدات مسؤولة عن مراقبة جودة أعمال شركات المراجعة للشركات المنوط بها مراجعة الشركات العامة المدرجة في السوق المالية. وفي أحيان أخرى، لجأت هيئات أوراق مالية في بعض الدول إلى تأسيس وحدات مراقبة لجودة أعمال شركات المراجعة وذلك داخل أروقتها وتحت

مظلتها. كذلك عززت التنظيمات والاشتراطات الملزمة للشركات ضمن بنود لوائح حوكمة الشركات الصادرة من هذه الهيئات التنظيمية وخاصة فيما يتعلق باستقلالية لجان المراجعة في الشركات واستقلالية شركات المراجعة ذاتها.

ويمكن تلخيص دور هيئات الأوراق المالية في تنظيم مهنة المحاسبة والمراجعة بين دول عينة الدراسة في التالي:

- 1- هيئات ذات نفوذ واسع تسيطر هيئات الأوراق المالية في هذه الدول على الترخيص والتسجيل ووضع المعايير التنظيمية والرقابة على جودة أعمال شركات المراجعة المالية، ويدخل ضمن هذه الدول اليابان وأستراليا.
- 2- هيئات ذات نفوذ متوسط يتركز نشاط هذه الدول ضمن أعمال أخرى في وجود جهاز فاعل لديها للمراقبة والتحكم في جودة أعمال شركات المراجعة المالية، ويدخل ضمن هذه الدول ماليزيا ومصر.
- 3- هيئات ذات نفوذ ضعيف وتتميز هذه الدول بوجود جمعيات أو هيئات محاسبة ومراجعة حكومية ذات مهنية واستقلالية عالية وتقوم بجميع الأدوار المنوطة بها بما في ذلك المراقبة والتحكم في جودة أعمال شركات المراجعة، ومن ثم يتركز دور هيئات الأوراق المالية في التعاون معها عبر لجان مشتركة لتنظيم المهنة. وتتركز بالتالي هيئات الأوراق المالية على تعزيز التنظيمات المتعلقة باستقلالية المراجع القانوني عبر بنود تنظيمية ملزمة في لوائح حوكمة الشركات، وتشمل هذه الدول الهند، وهونج كونج، والولايات المتحدة الأمريكية، والمملكة المتحدة.

- 1- [هيئة الأوراق والأسواق المالية الأمريكية \(SEC\).](#)
- 2- [هيئة الخدمات المالية البريطانية \(FSA\).](#)
- 3- [هيئة الخدمات المالية اليابانية المنظمة لأسواق المال \(FSA\).](#)
- 4- [المعهد الهندي للمحاسبين القانونيين \(ICAI\).](#)
- 5- [معهد هونج كونج للمحاسبين القانونيين \(HKICPA\).](#)
- 6- [هيئة الأوراق المالية الماليزية.](#)
- 7- [هيئة الأوراق المالية والاستثمار الاسترالية \(ASIC\).](#)
- 8- [الهيئة العامة للرقابة المالية بمصر.](#)
- 9- [الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين.](#)

