

جامعة حسيبة بن بوعلي بالشلف - الجزائر -  
كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

أطروحة دكتوراه علوم في علوم التسيير

أهمية تطوير التعليم المحاسبي في ضوء مستجدات معايير  
الإبلاغ المالي الدولية ودورها في تحرير الخدمات  
المحاسبية في الدول العربية

إشراف:

أ.د. محمد راتول

إعداد الطالب:

عبد الله بن صالح

لجنة المناقشة

رئيسا	جامعة الشلف	أ.د. عاشور كتوش
مقررا	جامعة الشلف	أ.د. محمد راتول
ممتحنا	المدرسة العليا للتجارة	أ.د. محمد براق
ممتحنا	المدرسة العليا للتجارة	أ.د. عبد القادر بريش
ممتحنا	جامعة سيدي بلعباس	أ.د. رفيق باشوندة
ممتحنا	جامعة الشلف	د. محمد الأمين بربري

السنة الجامعية 2016 - 2017

بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ

## كلمة شكر وتقدير

الحمد لله على ما أنعم به علي من فضل وتوفيق فمنحني العلم والمعرفة والقدرة على إتمام هذا العمل.

كما أتقدم بجزيل الشكر والتقدير للأستاذ المشرف محمد راتول لقبوله الإشراف على هذا العمل ولنصائحه القيمة وتوجيهاته لإنجازه في أحسن الظروف.

كما يسرني أن أتقدم مسبقا بخالص شكري وتقديري لكافة أعضاء لجنة المناقشة على قبولهم مناقشة وإثراء هذا العمل وفقهم الله في خدمة العلم والمعرفة.

وإلى كل من ساهم من قريب أو بعيد في إنجاز هذا العمل.

## الإهداء

إلى من أعطتني الكثير ولم تنتظر الشكر .... فكان رضاها غايتي وطموحي

والدتي أطل الله في عمرها

إلى السند والقدوة .... والدي العزيز رحمه الله

إلى رفقاء البيت... كبرت فيهم وأسير على الدرب معهم

أشقائي وشقيقتي

إلى زوجتي وولدي تيم

إلى كل الأصدقاء وكل من قدم لي العون والمساهمة في إنجاز هذا العمل

## الملخص

يرتكز هذا البحث على وضع مقترح لتطبيق معايير التعليم المحاسبي الدولية، التي يتم تطويرها من طرف مجلس معايير التعليم المحاسبي الدولي، باعتبار هذه المعايير تؤثر في برامج التعليم المحاسبي والتدريب في جميع أنحاء العالم، ويساعد الاتحاد الدولي للمحاسبين والهيئات التابعة له والمنظمات المهنية على المستوى الدولي في توسيع الانتشار الدولي لمعايير التعليم المحاسبي الدولية بغرض زيادة الكفاءة المهنية للمحاسبين بغض النظر عن البلد الذي تلقى المحاسبين تعليمهم وتدريبهم.

إن اختلاف الثقافات والنظم الاجتماعية والتربوية والقانونية تشكل تحدياً لوضع وتطوير معايير تعليم محاسبي قابلة للتطبيق على الصعيد الدولي، وبالتالي فإنه يمكن الاسترشاد بمعايير التعليم المحاسبي الدولية وورقات العمل والإرشادات وغيرها من أوراق العمل في تطوير وتقييم برامج التعليم المحاسبي.

وبالتالي، يهدف هذا البحث إلى إلقاء الضوء على معايير التعليم المحاسبي الدولية، وكيف يمكن الاستفادة منها عند تصميم برامج التعليم المحاسبي بالجامعات في الدول العربية. وتشمل الأهداف الثانوية دراسة وتحليل معايير التعليم المحاسبي وكيف يمكن الاستفادة منها في تصميم برامج ومناهج التعليم المحاسبي، وكذلك وضع الإطار الذي يمكن أن من خلاله تصميم وتقييم هذه البرامج باستمرار.

وقد توصلت الدراسة إلى جملة من النتائج أهمها أن معايير التعليم المحاسبي الدولية تساعد في عملية تصميم برامج محاسبية وتطويرها باعتبارها توفر نتائج للتعلم قابلة للقياس والتحقق بالإضافة إلى أن معايير التعليم المحاسبي الدولية توفر المبادئ التوجيهية التي يمكن أن تساعد في تحديد مخرجات التعليم المتوقعة من البرامج المحاسبية.

كما توصلت الدراسة إلى العديد من التوصيات منها ضرورة اعتماد معايير التعليم المحاسبي الصادرة عن الاتحاد الدولي للمحاسبين وذلك من قبل لجنة التقييم والاعتماد الأكاديمي للجامعات في الدول العربية عند إعداد واعتماد البرامج المحاسبية لتسهيل عملية الاعتراف الدولي ببرامج التعليم المحاسبي على مستوى كل دولة، بالإضافة إلى تصميم برامج التعليم المحاسبي وتطويره بما يستجيب مع الظروف المتغيرة.

**الكلمات المفتاحية:** التعليم المحاسبي، معايير التعليم المحاسبي، مهنة المحاسبة

## Résumé

L'objectif de ce travail est d'élaborer une proposition d'application des normes internationales d'éducation comptable (IES), développés par l'International Accounting Education Standards Board (IAESB), en raison de leur impact sur les programmes d'enseignement et de formation comptable. Cela aide notamment les organismes de la Fédération Internationale des Comptables (IFAC) à étendre la diffusion internationale des normes IES et améliorer les compétences des comptables, sans considérer le pays dans lequel ils ont reçu leur enseignement et formation.

Notant que les différences culturelles, sociales, éducatives et juridiques, posent un défi majeur pour le développement et la mise en place de normes d'enseignement comptable applicables au niveau international. Pour cela, l'IAESB a lancé des exposés sondages auprès des différents formateurs et enseignants en la matière pour l'élaboration, l'évaluation et l'évolution des programmes d'enseignement comptable.

Dans ce contexte, cette étude a affirmé que les normes internationales d'éducation comptable permettent de développer et de concevoir des programmes comptables, tout en fournissant des résultats mesurables et vérifiables, ainsi que des lignes directrices qui aident à préciser les outputs éducatifs attendus par ces programmes.

Enfin, cette recherche a permis de formuler certaines recommandations, y compris la nécessité de l'adoption des normes IES par la commission d'évaluation et d'accréditation académique universitaire dans les pays arabes lors de l'élaboration des programmes de comptabilité, afin de faciliter leur reconnaissance internationale et concevoir des cours d'enseignement suivant une manière qui permet de répondre à l'évolution des circonstances.

**Mots-clés :** Éducation comptable, normes d'éducation comptable, profession comptable.

# فهرس المحتويات

## فهرس المحتويات

رقم الصفحة	فهرس المحتويات
	الشكر.....
	الإهداء.....
I	فهرس المحتويات.....
V	قائمة الجداول.....
VI	قائمة الأشكال.....
IX	قائمة الاختصارات.....
أ	مقدمة.....
	<b>الفصل الأول: الإطار النظري للممارسات المحاسبية المهنية.....</b>
01	تمهيد.....
02	المبحث الأول: تطور الفكر المحاسبي.....
02	المطلب الأول: أبعاد نظرية المحاسبة.....
07	المطلب الثاني: أبعاد وخصائص الفكر المحاسبي.....
11	المطلب الثالث: ركائز بناء نظرية المحاسبة.....
15	<b>المبحث الثاني: مداخل بناء نظرية المحاسبة.....</b>
15	المطلب الأول: دور المداخل المحاسبية في تطوير الفكر المحاسبي.....
16	المطلب الثاني: المداخل النظرية.....
22	المطلب الثالث: المداخل غير النظرية.....
23	<b>المبحث الثالث: نظرية المحاسبة وتطبيقاتها في الممارسة المهنية.....</b>
23	المطلب الأول: أسس تصنيف نظريات المحاسبة.....
25	المطلب الثاني: أنواع نظريات المحاسبة.....
29	<b>المبحث الرابع: دور المنظمات المهنية في تطوير نظرية المحاسبة.....</b>
30	المطلب الأول: المنظمات المحاسبية المهنية في الولايات المتحدة الأمريكية.....
36	المطلب الثاني: المنظمات المحاسبية المهنية في المملكة المتحدة.....
39	المطلب الثالث: المنظمات المحاسبية والمهنية في فرنسا.....
44	<b>خلاصة الفصل الأول.....</b>
46	<b>الفصل الثاني: أهمية تطوير مهنة المحاسبة لمواجهة تحديات تحرير تجارة الخدمات المحاسبية.....</b>
46	تمهيد.....
47	<b>المبحث الأول: بيئة المحاسبة المعاصرة وتطبيقاتها.....</b>
47	المطلب الأول: مداخل التنظيم المحاسبي.....
53	المطلب الثاني: العوامل المؤثرة على الممارسات المحاسبية المهنية.....
56	المطلب الثالث: النموذج المقترح لمتغيرات بيئة المحاسبة المعاصرة.....

## فهرس المحتويات

58	<b>المبحث الثاني:</b> أبعاد الثقافة المحاسبية ودورها في تطوير الممارسات المحاسبية.....
58	المطلب الأول: مفهوم وأبعاد الثقافة المحاسبية.....
60	المطلب الثاني: العلاقة بين الثقافة والممارسات المحاسبية.....
63	<b>المبحث الثالث:</b> أثر تحرير الخدمات المحاسبية على تطوير الممارسات المحاسبية.....
63	المطلب الأول: مضمون اتفاقية تحرير الخدمات.....
67	المطلب الثاني: مقومات تطوير مهنة المحاسبة في إطار تحرير الخدمات المحاسبية.....
74	المطلب الثالث: مستجدات تطبيق معايير الإبلاغ المالي الدولية في إطار تحرير الخدمات المحاسبية....
79	<b>المبحث الرابع:</b> دور الاتحاد الدولي للمحاسبين في تحرير الخدمات المحاسبية.....
79	المطلب الأول: الهيكل التنظيمي للاتحاد الدولي للمحاسبين.....
81	المطلب الثاني: الامتثال لعضوية الاتحاد الدولي للمحاسبين.....
82	المطلب الثالث: شروط والتزامات عضوية الاتحاد الدولي للمحاسبين.....
88	<b>خلاصة الفصل الثاني</b> .....
90	<b>الفصل الثالث:</b> الاتجاهات الحديثة للتعليم والتأهيل المحاسبي وفق معايير التعليم المحاسبي الدولية .....
90	<b>تمهيد</b> .....
91	<b>المبحث الأول:</b> دور المؤسسات الجامعية والمهنية في تطوير التعليم المحاسبي في ظل التوجهات المعاصرة لمهنة المحاسبة.....
91	المطلب الأول: متطلبات التأهيل العلمي والعملية للمحاسب القانوني.....
97	المطلب الثاني: مقومات التأهيل العملي للمحاسب القانوني.....
99	المطلب الثالث: التعليم المهني المستمر.....
101	<b>المبحث الثاني:</b> دور معايير التعليم المحاسبي الدولية في تطوير التأهيل العلمي والعملية للمحاسبين...
102	المطلب الأول: مجلس معايير التعليم المحاسبي الدولي.....
106	المطلب الثاني: العلاقة بين التعليم المحاسبي الأكاديمي والخبرات الميدانية.....
108	المطلب الثالث: دور معايير التعليم المحاسبي في تحرير الخدمات المحاسبية.....
112	<b>المبحث الثالث:</b> تنمية المهارات المهنية في التعليم المحاسبي.....
114	المطلب الأول: المهارات المعرفية والإدراكية.....
116	المطلب الثاني: المهارات السلوكية.....
118	المطلب الثالث: المهارات التنظيمية.....
119	<b>المبحث الرابع:</b> متطلبات التأهيل العلمي والعملية للمحاسبين في بعض الدول المتقدمة.....
119	المطلب الأول: الجهود الدولية لتحسين كفاءة المحاسبين وتطوير التعليم المحاسبي.....
122	المطلب الثاني: متطلبات التعليم والتأهيل المحاسبي في الولايات المتحدة الأمريكية.....
128	المطلب الثالث: متطلبات التعليم والتأهيل المحاسبي في المملكة المتحدة.....
131	<b>خلاصة الفصل الثالث</b> .....

133	<b>الفصل الرابع: واقع ومتطلبات التأهيل العلمي والعملي لمزاولة مهنة المحاسبة في الدول العربية.....</b>
133	<b>تمهيد</b> .....
134	<b>المبحث الأول:</b> واقع مهنة المحاسبة ومتطلبات التعليم والتأهيل المحاسبي في دول مجلس التعاون الخليجي.....
134	المطلب الأول: واقع مهنة المحاسبة ومتطلبات التعليم والتأهيل المحاسبي في المملكة العربية السعودية.....
142	المطلب الثاني: واقع مهنة المحاسبة ومتطلبات التعليم والتأهيل في دولة قطر.....
144	المطلب الثالث: دراسة مقارنة لمتطلبات التعليم والتأهيل المحاسبي في دول مجلس التعاون الخليجي.....
148	المطلب الرابع: دور هيئة المحاسبة والمراجعة في تطوير مهنة المحاسبة في دول مجلس التعاون الخليجي.....
151	<b>المبحث الثاني: واقع مهنة المحاسبة ومتطلبات التعليم والتأهيل المحاسبي في دول المغرب العربي</b>
151	المطلب الأول: واقع مهنة المحاسبة ومتطلبات التعليم والتأهيل المحاسبي في المملكة المغربية.....
158	المطلب الثاني: واقع مهنة المحاسبة ومتطلبات التعليم والتأهيل المحاسبي في تونس.....
171	المطلب الثالث: واقع مهنة المحاسبة ومتطلبات التعليم والتأهيل المحاسبي في ليبيا.....
173	المطلب الرابع: واقع مهنة المحاسبة ومتطلبات التعليم والتأهيل المحاسبي في موريتانيا.....
177	<b>المبحث الثالث:</b> واقع مهنة المحاسبة ومتطلبات التعليم والتأهيل المحاسبي في جمهورية مصر العربية.....
177	المطلب الأول: تطور مهنة المحاسبة في جمهورية مصر العربية.....
180	المطلب الثاني: تطبيق معايير الإبلاغ المالي الدولية في جمهورية مصر العربية.....
182	المطلب الثالث: واقع التعليم والتأهيل المحاسبي في جمهورية مصر العربية.....
185	<b>المبحث الرابع:</b> واقع مهنة المحاسبة ومتطلبات التعليم والتأهيل المحاسبي في الأردن.....
186	المطلب الأول: واقع مهنة المحاسبة في الأردن.....
188	المطلب الثاني: متطلبات التعليم والتأهيل المحاسبي في الأردن.....
192	<b>خلاصة الفصل الرابع</b> .....
194	<b>الفصل الخامس: واقع ومتطلبات تطوير التعليم المحاسبي بالجزائر في إطار تحرير الخدمات المحاسبية</b>
194	<b>تمهيد</b> .....
195	<b>المبحث الأول:</b> التنظيم المهني لمهنة المحاسبة في الجزائر.....
195	المطلب الأول: تطبيق النظام المحاسبي المالي.....
197	المطلب الثاني: القانون رقم 10-01 المؤرخ في 29/06/2010 المتعلق بمهن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد.....
208	المطلب الثالث: مزاولة مهنة المحاسبة في الجزائر.....
211	<b>المبحث الثاني:</b> دور الجامعات في تطوير التعليم المحاسبي بالجزائر.....
211	المطلب الأول: تحسين فاعلية التعليم المحاسبي.....
213	المطلب الثاني: محتوى البرامج المحاسبية حسب معايير التعليم المحاسبي الدولية.....
221	<b>المبحث الثالث:</b> واقع التأهيل المحاسبي في الجزائر.....

## فهرس المحتويات

221	المطلب الأول: معهد التعليم المتخصص للمحاسب.....
224	المطلب الثاني: التكوين النظري المتخصص للمحاسب.....
225	المطلب الثالث: التكوين التطبيقي المتخصص.....
228	المطلب الرابع: تنظيم الامتحان النهائي بصفة انتقالية للحصول على شهادة الخبير المحاسب.....
229	<b>المبحث الرابع: أهمية تطوير برامج التعليم المحاسبي في إطار تحرير الخدمات المحاسبية بالجزائر.....</b>
230	المطلب الأول: مقترح لتقييم جودة البرامج المحاسبية الجامعية في الجزائر.....
233	المطلب الثاني: مقترح إنشاء هيئة وطنية أكاديمية لتقييم برامج التعليم المحاسبي في الجزائر.....
234	المطلب الثالث: التعليم المحاسبي الأخلاقي.....
238	المطلب الرابع: تبني إستراتيجية التوفيق المحاسبي والاعتراف بالمؤهلات المحاسبية على المستوى العربي.....
239	<b>خلاصة الفصل الخامس.....</b>
241	<b>الخاتمة.....</b>
249	<b>قائمة المراجع.....</b>
I	<b>الملاحق.....</b>

# قائمة الجداول

## قائمة الجداول

رقم الصفحة	العنوان	رقم الجدول
61	العلاقة بين القيم الاجتماعية والمحاسبية وتأثيرها على الممارسات التطبيقية المحاسبية	1-2
62	العلاقة بين القيم المحاسبية والأبعاد الثقافية	2-2
77	مقارنة بين معيار المحاسبة الدولي للمؤسسات الصغيرة والمتوسطة ومعايير الإبلاغ المالي الدولية	3-2
83	شروط الانتساب لعضوية الاتحاد الدولي للمحاسبين	4-2
97	مقارنة بين المدخل التقليدي والمدخل الحديث في التعليم المحاسبي	1-3
105	معايير التعليم المحاسبي الدولية	2-3
105	معايير التعليم المحاسبي الدولية	3-3
106	إرشادات معايير التعليم المحاسبي الدولية	4-3
106	أوراق عمل معايير التعليم المحاسبي الدولية	5-3
106	دراسات وأوراق عمل مجلس معايير التعليم المحاسبي الدولي	6-3
107	العلاقة بين هيكل المعرفة المحاسبية ومصادرها	7-3
113	برنامج المهارات المطلوبة للتعليم المحاسبي وفق معايير التعليم المحاسبي الدولية	8-3
137	مقارنة بين معايير المحاسبة الدولية ومعايير المحاسبة السعودية	1-4
144	تطبيق معايير المحاسبة الدولية في دول الخليج العربية	2-4
145	شروط مزاوله المهنة للأشخاص في دول الخليج العربية	3-4
146	المؤهل العلمي المطلوب لممارسة المهنة في دول الخليج العربية	4-4
147	شرط الخبرة لممارسة المهنة في دول الخليج العربية	5-4
147	شروط العضوية لممارسة المهنة في دول الخليج العربية	6-4
148	اختبار التأهيل لمزاولة المهنة في دول الخليج العربية	7-4
154	مدونة الحسابات في المملكة المغربية	8-4
162	مستويات الإطار المفاهيمي للنظام المحاسبي التونسي	9-4
163	المعايير المحاسبية المطبقة في تونس	10-4
165	مدونة الحسابات في تونس	11-4
168	محتوى برامج التكوين لشهادة الدراسات العليا للمراجعة في المحاسبة	12-4
169	نظام الامتحانات للحصول على شهادة الدراسات العليا للمراجعة في المحاسبة	13-4
174	مدونة الحسابات في موريتانيا	14-4
181	معايير المحاسبة المصرية	15-4
197	مقارنة بين المعايير المطبقة في النظام المحاسبي المالي والمعايير المحاسبية الدولية	1-5

## قائمة الجداول

207	يوضح مدى امتثال منظومة التشريعات المهنية في الجزائر لالتزامات IFAC	2-5
214	محتوى برامج التعليم المحاسبي للاتحاد الدولي للمحاسبين	3-5
216	ملحق البرنامج القاعدي المشترك لشهادة الليسانس جذع مشترك علوم اقتصادية تسيير وعلوم تجارية لوزارة التعليم العالي والبحث العلمي	4-5
217	ملحق البرنامج القاعدي للسنة الثانية ليسانس ميدان لوم اقتصادية تسيير علوم تجارية فرع علوم مالية ومحاسبة	5-5
218	برنامج السنة الثالثة ليسانس محاسبة	6-5
229	الاختبارات الكتابية والشفوية للامتحان النهائي للخبير المحاسب	7-5
235	يوضح مدى إدراك المجتمع العالمي لقضايا الأخلاق	8-5
235	يوضح مدى فهم أعضاء المنظمات المهنية لعوامل الفشل الأخلاقي	9-5
235	مدى فهم الأفراد المهنيين لعوامل الفشل الأخلاقي	10-5
237	مراحل منهج التعليم المحاسبي الأخلاقي المقترح	11-5

# قائمة الأشكال

## قائمة الأشكال

رقم الصفحة	عنوان الشكل	الرقم
14	هيكل النظرية المحاسبية و مستوياتها	1-1
21	آلية تطبيق المدخل التنبؤي	2-1
29	نظرية الوكالة	3-1
33	هيكل مجلس معايير المحاسبة المالية الأمريكي	4-1
42	هيكلية العلاقة بين المنظمات المحاسبية والمهنية في فرنسا	5-1
57	نموذج بيئة المحاسبة المالية المعاصرة	1-2
72	هيكل مجلس معايير المحاسبة الدولية	2-2
73	كيفية إعداد ومراجعة المعايير	3-2
103	مواصفات المحاسب المؤهل حسب الاتحاد الدولي للمحاسبين	1-3
233	الإطار العام للنموذج المقترح لتقييم جودة البرامج المحاسبية	1-5

# قائمة المختصرات

## قائمة المختصرات

المختصرات	اللغة الأجنبية	باللغة العربية
AAA	American Accounting Association	جمعية المحاسبة الأمريكية
AACSB	Association to advance collegiate schools of business	جمعية كليات إدارة الأعمال
AAPA	Association of Authorized Public Accountants	جمعية المحاسبين القانونيين المعتمدين
AICPA	American Institute of Certified Public Accountants	المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين
ASEC	Assurance Services Executive Committee	اللجنة التنفيذية للمراجعة
CAP	The Committee on Accounting Procedure	لجنة الإجراءات المحاسبية
CNC	Conseil National de la comptabilité	المجلس الوطني للمحاسبة
CNCC	Compagnie Nationale des Commissaires aux Comptes	الاتحاد الوطني لمحافظي الحسابات
COB	Commission des Operations de Bourse	لجنة عمليات البورصة
CPA	Certified Public Accountant	شهادة محاسب معتمد
CRC	Comite` de la Réglementation Comptable	لجنة التنظيم المحاسبي
FAF	Financial Accounting Foundation	مؤسسة المحاسبة المالية
FASB	Financial Accounting Standards Board	مجلس معايير المحاسبة المالية
GAAP	Generally Accepted Accounting Principales	المبادئ المحاسبية المقبولة عموماً
GATS	General Agreement on Trade in Services	الاتفاقية العامة لتجارة الخدمات
IAASB	International Auditing and Assurance Standards Board	مجلس معايير التدقيق الدولي
IAESB	International Accounting Education Standards Board	مجلس معايير التعليم المحاسبي الدولي
IASB	International Accounting Standards Board	مجلس معايير المحاسبة الدولية
ICAEW	Institute of Chartered Accountants in England and Wales	معهد المحاسبين القانونيين بانكلترا وويلز
ICAI	The Institute of Chartered Accountants of Ireland	معهد المحاسبين القانونيين في ايرلندا
ICAS	Institute of Chartered Accountants of Scotland	معهد المحاسبين القانونيين في اسكتلندا
IFAC	International Federation of Accountants	الاتحاد الدولي للمحاسبين
NAA	National Accountants Association	جمعية المحاسبين القانونيين
OEC	Ordre des Experts Comptables	مصنف الخبراء المحاسبين
SEC	Securities and Exchange Commission	هيئة الأسواق المالية الأمريكية
SOCPA	Saudi Organization for Certified Public Accountants	الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين
XBRL	Extensible Business Reporting Language	لغة الافصاح المالي الموسعة

مقدمة

## توطئة

ترتبط أهمية مهنة المحاسبة لدى المستخدمين والمستثمرين بجودة مخرجاتها من التقارير المالية وأثرها على متخذي القرار، حيث تعد جزءاً لا يتجزأ من أنشطة المؤسسات الاقتصادية على اختلاف أنواعها. وترتبط كفاءة مخرجات النظام المحاسبي بقدرته على إصدار قوائم مالية ذات جودة على سلامة الإجراءات المحاسبية وكفاءة الإدارة وملاءمة سياساتها، ومدى تطبيقها للمعايير الدولية والقوانين المحلية وكفاءة أنظمة الرقابة الداخلية.

وتؤدي مهنة المحاسبة دوراً محورياً كونها لغة الأعمال ونظام للمعلومات يؤثر ويتأثر بالبيئة الداخلية والخارجية المحيطة به، والتي تشهد العديد من التغيرات السريعة والمستمرة التي أصبحت تشكل ضغوطاً تتطلب الاستجابة لها، فهي أداة فاعلة لاكتشاف وتصحيح الممارسات التنظيمية التي تتجاوز القوانين واللوائح التي تحكم إعداد القوائم المالية في المؤسسات، كما تشهد البيئة الخارجية للمحاسبة في مكوناتها الاقتصادية والتجارية وكذا التطورات الكبيرة في العديد من التغيرات المتسارعة والتي تمثل واقعا يتطلب من مهنة المحاسبة الاستجابة له، الأمر الذي يتطلب التركيز على تطوير وتنمية قدرات ومؤهلات المحاسبين في تطبيق المعايير المحاسبية الدولية ومعايير إعداد التقارير المالية الدولية الصادرة عن مجلس المعايير المحاسبية الدولي لتكون في مستوى التحدي الذي تفرضه الظروف المستجدة ولتعزيز الشفافية والإفصاح والمساءلة وضمان الجودة التي ينعكس أثرها على جودة القوائم المالية.

هذا ولا بد من الإشارة هنا إلى تعاظم دور تكنولوجيا المعلومات في كافة الأنشطة الاقتصادية والمالية والتنافس في مجال تطوير جودة الخدمات للوصول إلى مستويات عالية من الكفاءة وضرورة مواكبة العمل المحاسبي للدور المتنامي لسرعة تدفق هذه المعلومات وضرورة تعزيز مناهج ومخرجات التعليم المحاسبي لتتلاءم مع احتياجات السوق المتغيرة.

وتعد مؤسسات التعليم العالي في مقدمة الجهات المسؤولة عن إعداد محاسبين مؤهلين بالمهارات العلمية والعملية التي تمكنهم من موازاة المهنة، وذلك من خلال ما ينبغي أن تكون عليه في وضعها وتبنيها ومواكبتها لأساليب التعليم المبنية على الكفاءة في الإعداد المهني، وفي هذا الاتجاه أكد الاتحاد الدولي للمحاسبين على ضرورة التحرك لتطوير هذه المهارات التي يتم تطويرها خلال المراحل التعليمية المختلفة.

## إشكالية الدراسة

من خلال ما سبق، فإن الاهتمام بالمحاسب القانوني وتأهيله ورفع كفاءته من الأمور الأساسية اللازمة لتطوير أداء مهنة المحاسبة، لذلك طالبت الهيئات المهنية المحاسبية وكذا القوانين التي تنظم مهنة المحاسبة في الدول العربية والأجنبية بتوافر حد أدنى من التأهيل العلمي والعملية للمحاسب القانوني، فالمحاسب القانوني يجب أن يكون معداً الإعداد الكافي العلمي والعملية حتى يمكنه القيام بدوره وأداء عمله بطريقة فعالة.



وبناء على ما سبق تتبلور إشكالية الدراسة من خلال السؤال الرئيس الآتي:

ما هو واقع وأهمية التعليم والتأهيل المحاسبي ومتطلبات تطويره لتنمية المهارات العلمية والمهنية للمحاسبين ومواكبة مستجدات معايير الإبلاغ المالي الدولية في إطار تحرير الخدمات المحاسبية بالدول العربية؟

وتتفرع عن هذه الإشكالية الأسئلة الفرعية التي تمس مختلف جوانب الدراسة الآتية:

- فيما تتمثل خصائص الإطار العام لمزاولة مهنة المحاسبة في الدول العربية؟
- ما هو واقع مهنة المحاسبة في الدول العربية في ضوء تبني معايير الإبلاغ المالي الدولية؟
- ما مدى مساهمة مقومات المهنة والتشريعات القانونية لتحرير الخدمات المحاسبية في الدول العربية؟
- كيف تساهم الاتجاهات الحديثة للتعليم والتأهيل المحاسبي في تطوير المهنة وتنمية المحاسبين في الدول العربية؟
- فيما تتمثل آليات الارتقاء بمهنة المحاسبة في الجزائر لمواكبة المتغيرات الدولية وتحرير الخدمات المحاسبية؟

## الفرضيات

لتحقيق الهدف من إجراء البحث فإن الدراسة تسعى لاختبار صحة الفروض التالية يمكن وضع الفرضية العامة الآتية:

- لا تساير متطلبات التأهيل العلمي والعملية في الدول العربية مستجدات تطوير مناهج التعليم المحاسبي بما يتوافق مع المعايير الدولية، في إطار تحرير الخدمات المحاسبية.

ويمكن تقسيم الفرضية العامة إلى الفرضيات الجزئية الآتية:

- توجد اختلافات جوهرية بين معايير الإبلاغ المالي الدولية والممارسات المحاسبية في الدول العربية؛
- لا تتوافق بيئة المحاسبة الحالية من حيث التشريعات المنظمة لمهنة المحاسبة في الدول العربية مع متطلبات تحرير الخدمات المحاسبية؛
- لا تواكب مخرجات التعليم المحاسبي في الدول العربية الاتجاهات الحديثة للتعليم والتأهيل المحاسبي مما يؤثر في توسيع فجوة المهارات المحاسبية في هاته الدول؛
- لا تستجيب متطلبات التأهيل العلمي والعملية للمحاسبين في الدول العربية لتطوير المهنة لمتطلبات معايير التعليم المحاسبي الدولية؛
- لا يراعي الإطار العام لتنظيم المهنة في الجزائر من حيث التشريعات والقوانين لمتطلبات الاتجاهات الحديثة للتعليم والتأهيل المحاسبي.

## أهمية البحث

تكمن أهمية البحث في التأكيد على التكامل بين التعليم المحاسبي الأكاديمي والخبرات الميدانية ومتطلبات سوق العمل في الدول العربية في ظل المتغيرات والتطورات المستمرة في عالم تكنولوجيا المعلومات والاتصال وفقا لمعايير التعليم المحاسبي الدولي ومحاولة الربط بينها في تطوير المناهج التعليمية المحاسبية في الدول العربية.

## أهداف الدراسة

من خلال ما تقدم يكمن الهدف الأساسي للدراسة في بيان واقع تطبيق معايير المحاسبة والإبلاغ المالي الدولية في الوطن العربي والتحديات التي تواجهها في ظل المتطلبات الدولية، مما يستلزم تحديد المهارات والخبرات اللازمة وفق معايير التعليم المحاسبي الصادرة عن الاتحاد الدولي للمحاسبين لإكساب الممارس الخبرة اللازمة قبل قيامه بالممارسة العملية. ولذلك تشترط الجهات المسؤولة عن تنظيم مهنة المحاسبة والمراجعة ضرورة حصول طالبي مزاولة المهنة على تدريب مهني لمدة زمنية معينة لضمان اكتساب الخبرة التي تمكنهم من ممارسة المهنة على الوجه الملائم، وذلك قبل حصوله على الترخيص بمزاولة المهنة. ويهتم بهذا الموضوع المنظمات والهيئات المهنية التي تشرف على المهنة وذلك بتقديمها الدراسات والبرامج التدريبية والتوصيات الهادفة إلى تطوير الأداء المهني.

## المنهج المتبع

تركز الدراسة على مراجعة ومناقشة الأدب المحاسبي والبحث فيه من خلال الكتب والمنشورات العلمية والممارسات الميدانية مع تجميع المعلومات الضرورية وصياغتها بما يخدم الموضوع والتركيز على الدول العربية كدراسة حالة.

أما من حيث المناهج المتبعة، حسب طبيعة فروض البحث ومنهجيته، سيتم الاعتماد على المنهج الاستنباطي من خلال أدوات الوصف والتحليل، وذلك لدراسة تاريخ المحاسبة وتطورها وأيضاً دراسة جوانب تطوير المهنة في الدول العربية، وكذا دراسة الأساس النظري والقانوني للتشريعات المحاسبية وللعلم المحاسبي ومتطلبات التأهيل العلمي والعمل للمحاسبين واعتماد معايير الإبلاغ المالي الدولية في تطوير التعليم المحاسبي بالدول العربية.

## الدراسات السابقة

من خلال ما سبق يمكن استعراض أهم هذه الدراسات فيما يلي:

1- دراسة مقدار أحمد الجليلي وآلاء عبد الواحد ذنون، استخدام معايير التعليم الدولية للمحاسبين المهنيين في تطوير البرامج المحاسبية لمرحلة البكالوريوس في العراق (أنموذج لمنهج محاسبي مقترح لمرحلة البكالوريوس في العراق)، مقالة منشورة في مجلة تنمية الرافدين، كلية الإدارة والاقتصاد، الموصل، المجلد 32، العدد 99، 2010.

تناولت هذه الدراسة إمكانية تحسين المنهج المحاسبي في مرحلة البكالوريوس في العراق من خلال استخدام معايير التعليم المحاسبي الدولية عند إعداد البرامج المحاسبية، وقد خلصت هذه الدراسة إلى مجموعة من النتائج أهمها أن معايير التعليم المحاسبي تعد قاعدة أساسية يمكن الاستعانة بها في تحسين جودة المناهج في أقسام المحاسبة وخصوصاً بالنسبة لمرحلة البكالوريوس في الجامعات العراقية.

2- دراسة زياد هاشم السقا و خليل إبراهيم الحمداني، دور التعليم الإلكتروني في زيادة كفاءة وفاعلية التعليم المحاسبي، مقالة منشورة في مجلة أداء المؤسسات الجزائرية، جامعة ورقلة، العدد 02، 2012.

تناولت هذه الدراسة طبيعة التعليم المحاسبي والحاجة إلى التعليم الإلكتروني مع تحديد أهم مجالات الاستفادة من أساليب التعليم الإلكتروني في مجال التعليم المحاسبي وكذلك أهم المتطلبات اللازمة لزيادة كفاءته، وتوصلت هذه الدراسة أنه يمكن الاستفادة من تقنيات المعلومات وتطبيق أساليب التعليم الإلكتروني في التعليم المحاسبي.

3- دراسة دافيد ميكبك وبنكوس وسندام (2012) McPeak, Pincus, and Sundem

The International Accounting Education Standards Board: Influencing global accounting education. Issues in Accounting Education

استهدفت هذه الدراسة محتوى معايير التعليم الدولية الصادرة عن مجلس معايير التعليم المحاسبي (IAESB) وأهم التعديلات والتوصيات التي قدمت من طرف الاتحاد الدولي للمحاسبين بهدف تطوير مهنة المحاسبة على المستوى الدولي، كما أوصت الدراسة بضرورة تشجيع الممارسين للانخراط في تطوير معايير التعليم المحاسبية الدولية، مع التركيز بشكل خاص على الاختلافات الثقافية والقانونية الموجودة على المستوى المحلي لكل دولة.

4- دراسة علاء دين زهران وخالد عطية، التخطيط الاستراتيجي كمدخل لتطوير برامج التعليم المحاسبي، مقالة منشورة بالمجلة العربية للمحاسبة، جامعة البحرين، المجلد 16، العدد الثاني، 2013.

استهدفت هذه الدراسة دراسة العناصر الجديدة في البيئة الخارجية للتعليم المحاسبي خلال العقدين الأخيرين مثل التطورات التكنولوجية المتلاحقة والعولمة ومتطلبات الحصول على الاعتماد الأكاديمي المحاسبي إلى التأثير على واقع وجودة التعليم المحاسبي من خلال ظهور فجوة بين مخرجات التعليم المحاسبي ومتطلبات القطاعات المختلفة بسوق من خلال اقتراح آليات لتضييق تلك الفجوة من خلال التأكيد على ضرورة قيام البرامج المحاسبية باستخدام منهج

التخطيط الاستراتيجي، وذلك باعتباره منهج عمل طويل الأجل يمكنه إحداث التطوير المستهدف في التعليم المحاسبي، وبما يساعد تلك البرامج في ذات الوقت على الحصول على الاعتماد الأكاديمي محلياً ودولياً.

5- دراسة الفاتح الأمين عبد الرحيم الفكي بعنوان تصور مقترح لتطبيق معايير التعلم المحاسبي ودورها في ضبط جودة مناهج المحاسبة في المملكة العربية السعودية، مقالة منشورة في المجلة العربية لضمان جودة التعليم الجامعي، المجلد السابع، العدد 16، جامعة العلوم والتكنولوجيا، الأردن، 2014.

ركزت هذه الدراسة على دور معايير التعليم المحاسبي الدولية في تحسين جودة مناهج المحاسبة في أقسام المحاسبة بالمملكة العربية السعودية، حيث تمثلت مشكلة البحث في عدم مراعاة الجامعات لمعايير التعليم المحاسبي عند تصميم مناهج المحاسبة مما يؤثر سلباً على المهارات الحاسوبية للطلاب.

وقد توصلت هذه الدراسة إلى العديد من النتائج منها أن معايير التعليم المحاسبي الدولية توفر الإرشادات لكيفية تصميم مناهج محاسبي يواكب المتغيرات الدولية، كما تم التوصل إلى علاقة إيجابية بين معايير التعليم المحاسبي الدولية والهيئة الوطنية للتقويم والاعتماد الأكاديمي في المملكة العربية السعودية من ناحية تقييم جودة البرامج الحاسوبية.

## ما يميز هذه الدراسة

من خلال استطلاع الدراسات السابقة فإن ما يميز هذه الدراسة أنها تتناول أهمية تطوير ومواكبة الاتجاهات الحديثة للتعليم والتأهيل المحاسبي وتطبيقها في الدول العربية بهدف تحسين كفاءة مخرجات المحاسبة والارتقاء بها من خلال اقتراح آليات لمعالجة نقاط الضعف في مستوى التأهيل من خلال التركيز على جودة التعليم المحاسبي الجامعي من جهة ودور الهيئات المنظمة للمهنة في تحسين جودة التعليم المحاسبي المهني من جهة أخرى وذلك بالاعتماد على معايير التعليم المحاسبي الدولية.

## أقسام الدراسة

بغية الإجابة على الإشكالية وتحقيق أهداف الدراسة تم اقتراح خمسة فصول كالاتي:

يتناول الفصل الأول الإطار الفكري للممارسات الحاسوبية المهنية، وذلك من خلال ثلاثة مباحث، يتناول المبحث الأول التأصيل العلمي لمهنة المحاسبة وخصوصيات المعرفة الحاسوبية، أما المبحث الثاني فيركز على دراسة



مداخل النظرية المحاسبية أما المبحث الثالث يتناول مختلف النظريات المحاسبية وتطبيقاتها في الممارسة المهنية والمبحث الأخير سيركز على أهم المنظمات المهنية التي ساهمت في تطوير المهنة على المستوى الدولي.

في الفصل الثاني وذلك من خلال أربع مباحث حيث يتناول المبحث الأول بيئة المحاسبة المعاصرة وذلك من خلال التركيز على مداخل تنظيم المحاسبة المهنية وفي المبحث الثاني سيتم التركيز على دور الأبعاد الثقافية في تطوير مهنة المحاسبة، أما المبحث الثالث خصص لأثر تحرير الخدمات المحاسبية في تطوير الممارسات المهنية المحاسبية أما المبحث الرابع يتناول دور الاتحاد الدولي للمحاسبين وتوجهاته لتحرير الخدمات المحاسبية.

أما الفصل الثالث فقد خصص لدراسة الاتجاهات الحديثة للتعليم والتأهيل المحاسبي من خلال دور الجامعات والمؤسسات المهنية في ضوء بيئة المحاسبة المعاصرة في المبحث الأول، وفي المبحث الثاني سيتم دراسة معايير التعليم المحاسبي الدولية ودورها في تطوير التأهيل العلمي والعملية للمحاسبين، كما سيخصص المبحث الثالث على المهارات المحاسبية وتنميتها لإعداد محاسبين مؤهلين والمبحث الأخير سيتم فيه التركيز على متطلبات التأهيل العلمي والعملية في الدول المتقدمة.

وفي الفصل الرابع سيتم دراسة واقع التأهيل العلمي والعملية للمحاسبين في الدول العربية من خلال استقراء واقع المهنة الحالي من خلال أربعة مباحث حيث يتم تخصيص المبحث الأول لدراسة واقع مهنة المحاسبة في دول مجلس التعاون الخليجي واستقراء متطلبات التأهيل العلمي والعملية للمحاسبين وكذلك مدى توافق نظمها المحاسبية وتبنيها لمعايير الإبلاغ المالي الدولية. أما المبحث الثاني يتناول دراسة واقع مهنة المحاسبة في دول المغرب العربي من خلال دراسة الأنظمة المحاسبية ومتطلبات التأهيل العلمي والعملية للمحاسبين ومدى تبني معايير الإبلاغ المالي الدولية في هاته الدول، كما يخصص المبحث الثالث لدراسة واقع المهنة ومتطلبات التأهيل المحاسبي في جمهورية مصر العربية، والمبحث الأخير يتناول واقع التشريعات المحاسبية ومتطلبات التأهيل والتعليم المحاسبي في الأردن.

أما الفصل الخامس سيتناول التنظيم المهني للمحاسبة في الجزائر في إطار تحرير الخدمات المحاسبية وذلك من خلال دراسة مختلف الإصلاحات المحاسبية التي باشرتها الجزائر ومتطلبات التأهيل المحاسبي في إطار هذه الإصلاحات كما سيتم التركيز على دور الجامعات في تطوير التعليم المحاسبي من خلال مقارنة البرامج المحاسبية المعتمدة مع معايير التعليم المحاسبي الدولية واقتراح آليات للارتقاء بمستوى المهنة وتطوير التعليم المحاسبي في الجزائر.

## الفصل الأول

### الإطار الفكري للممارسات المحاسبية المهنية

### تمهيد

تعد المحاسبة وسيلة من وسائل الاتصال لمستخدمي القوائم المالية مع المؤسسات الاقتصادية، نظرا لكونها توفر معلومات مالية مفيدة وملائمة، فهي ترتبط ارتباطا وثيقا بالاقتصاد، فالمحاسبة تركز على الواقع العملي في حين الاقتصاد يركز على الواقع الفكري، لذلك فالمحاسبة تمثل مزج للتفاعلات بين النظرية والتطبيقات العملية عبر التاريخ المحاسبي.

لذلك كانت التطورات المحاسبية استقرائية نظرا للمشاكل المتجددة التي تواجه الممارسة العملية. ومن خلال هذه التفاعلات بين التأصيل النظري والميداني للممارسات المحاسبية وتطبيقاتها ظهرت الأولوية لوجود إطار نظري للممارسات المحاسبية لضمان توفير المبادئ والإجراءات المناسبة لإعداد مرجعية كافية للمحاسبين لمواجهة متطلبات الممارسات المحاسبية، وتوفير الحلول للمشاكل التي تواجه المحاسبين، وكذلك المساهمة في إيجاد أسس واحدة أو متشابهة للأنظمة المحاسبية حتى تسهل عملية فهم وقراءة مخرجات تلك الأنظمة وهو ما يعزز موضوعية المخرجات المحاسبية، فموضوعية القياس التي تتطلبها المحاسبة لا يمكن تحقيقها إلا بوجود إطار نظري متكامل يحكم عملية التطبيق.

وتم تقسيم هذا الفصل إلى أربعة مباحث كالآتي:

**المبحث الأول:** تطور الفكر المحاسبي؛

**المبحث الثاني:** مداخل بناء نظرية المحاسبة؛

**المبحث الثالث:** نظرية المحاسبة وتطبيقاتها في الممارسة المهنية؛

**المبحث الرابع:** دور المنظمات المحاسبية المهنية في تطوير نظرية المحاسبة.

## المبحث الأول: تطور الفكر المحاسبي

تعد المحاسبة أحد مجالات المعرفة المتخصصة، حيث تمثل المعارف المحاسبية أساس توفير المعلومات اللازمة لاتخاذ القرارات السليمة. فتراكم المعلومات هو تنمية للمعرفة، أي كشف لحقائق ترتبط بالمعلومات عن موارد المؤسسة، وبالآثار التي نتجت عن الأحداث والظروف المتعلقة بنتائج أعمالها أو مركزها المالي. تمكن مستخدمو القوائم المالية من اكتساب معرفة جديدة عند حصوله على المعلومات المفيدة لاتخاذ قراراته.

## المطلب الأول: أبعاد نظرية المحاسبة

يركز تطور الممارسة العملية في المحاسبة على الجانب التقني والفني، باعتبارها مهنة هدفها الأساسي تلبية حاجات مستخدمو القوائم المالية للمؤسسات الاقتصادية، وذلك من خلال تسجيل وتبويب جميع الأنشطة التي تقوم بها وترجمتها من خلال عمليتي القياس والافصاح المحاسبي، ونظرا لتنوع مستخدمو القوائم المالية وكذا التغيرات السريعة التي تميز بيئة المحاسبة بالإضافة إلى تعدد المفاهيم المحاسبية والفرضيات والمبادئ المحاسبية، أصبحت هناك ضرورة لبناء نظرية المحاسبة تحكم عملية التطبيق المحاسبي.

## أولا: تعاريف المحاسبة

يمكن تقديم بعض أهم تعاريف المحاسبة فيما يلي:

**1- تعريف جمعية المحاسبة الأمريكية:** المحاسبة هي فن تسجيل وتبويب وتلخيص العمليات والأحداث التي لها طبيعة مالية، وتفسير النتائج التي تسفر عنها هذه العمليات والأحداث. أما اللجنة الخاصة بالجمعية المحاسبة الأمريكية تعرف المحاسبة بأنها "عمليات تحديد وقياس وتوصيل المعلومات الاقتصادية للاستفادة منها في اتخاذ قرارات أفضل باستخدام تلك المعلومات".<sup>1</sup>

**2- تعريف محمد المحاسبيين القانونيين الأمريكيين:** المحاسبة على أنها "فن تسجيل وتبويب وتلخيص الأحداث والمعاملات المالية والتي يمكن التعبير عنها بوحدات نقدية وتتمتع بخصائص مالية بهدف تفسير النتائج الناجمة عن الأحداث والمعاملات المالية التي قامت بها الوحدة الاقتصادية".<sup>2</sup>

<sup>1</sup> وليد ناجي الحياي، نظرية المحاسبة، الأكاديمية العربية المفتوحة بالدنمارك، الجزء الأول، 2007، ص ص 17-18.

<sup>2</sup> كمال عبد العزيز النقيب، مقدمة في نظرية المحاسبة، دار وائل للنشر، عمان، 2004، ص ص 112-122.

**3- تعريفه مجلس مبادئ المحاسبة:** المحاسبة عبارة عن نشاط خدمي، هدفها تزويد المعلومات الكمية والتي تكون طبيعتها مالية أساسا في مؤسسة اقتصادية معينة، والتي يجب أن تكون مفيدة في اتخاذ القرارات الاقتصادية.<sup>1</sup>

من خلال التعاريف السابقة يمكن وضع تعريف شامل للمحاسبة على أنها مجموعة من الفرضيات والاتفاقيات المحاسبية والأعراف التي تنظم عمليات التسجيل للأحداث والأنشطة الاقتصادية وترجمتها من خلال قوائم مالية لتقييم نتيجة السنة المالية ووضع المركز المالي للمؤسسة الاقتصادية خلال فترة زمنية معينة تمكن مستخدميها من اتخاذ القرارات السليمة.

### ثانياً: المعرفة المحاسبية

تمثل المعرفة المحاسبية تراكم المعلومات المكتسبة من طرف الممارسين عبر الزمن لممارسة العمل المحاسبي. وتعتبر هذه المعلومات مصدراً أساسياً لتوفير المعلومات التي تستخدم في اتخاذ القرارات التي تتم في بيئة خاصة تتفاعل فيها المؤسسة ذات العلاقة مع نظام المعلومات المحاسبي، هذا الأخير يقوم باستخدام هذه المعارف في تزويد مستخدمي القوائم المالية في البيئة الخاصة.<sup>2</sup>

وتمثل المعارف المحاسبية الممارسات والمبادئ التي توظف العمل المحاسبي وتنظمه. وتشمل جميع المعلومات والممارسات التي تمكن الممارسين من تحسين مستوى العمل المحاسبي، وبذلك فهي تشكل المنهجية المحاسبية للممارسة العملية. من خلال توفير المفاهيم والفرضيات والأسس والمبادئ والمعايير وغيرها.

وبذلك فالمعارف المحاسبية غير متكاملة ولم تتأصل علمياً عبر التاريخ المحاسبي، فهي لم تصل لدرجة أن تكون معارف علمية. كونها لا تزال في مرحلة النمو في الممارسة العملية، وبالتالي فهي تتراكم بشكل مستمر وسريع، استجابة للتغيرات في البيئة الاقتصادية والاجتماعية وتكنولوجيا المعلومات. مما يتطلب تقييم هذه المعارف والتحقق من مدى موضوعيتها ومن عدم انعكاس عوامل الزمان والمكان للبيئة التي نشأت فيها وبالمستوى الثقافي للمتعاملين بها.

### ثالثاً: التأصيل النظري للمعارف المحاسبية

تمثل الأهمية المتزايدة والمستمرة للمعلومات المحاسبية والتي ساهمت في تنوع هذه المعلومات واتسعت باختلاف احتياجات المستخدمين منها وتوفير معلومات ذات موثوقية وقابلة للمقارنة التي كانت نتاج موضوعية المعارف المحاسبية

<sup>1</sup> Eric de la VILGUERIN Collection, **Dictionnaire de la comptabilité**, 2ème édition, Paris, 1984, p 201.

<sup>2</sup> إبراهيم بركات، دور معايير المحاسبة الدولية في تطوير إدارة المعرفة المحاسبية في العالم العربي، مجلة الدراسات المالية والتجارية، كلية التجارة جامعة بني سويف، العدد الثاني، مصر، 2004، ص 15.

وبمستوى تطورها واتساقها فيما بينها ومع البيئة التي تعمل فيها، من هنا برزت اجتهادات لوضع مبادئ تنظم هذه المعارف وصياغة نظرية المحاسبة.<sup>1</sup>

لذا فإن تطوير نظرية المحاسبة يحتاج وجود منهج علمي يقوم على الاستدلال المنطقي وغير متحيز وتجنب الذاتية والاجتهادات الشخصية، عند بلورة المفاهيم والمعارف المحاسبية والبحث عن ضوابط تحكم عملية القياس والإفصاح، بما يوفر موضوعية هذه المفاهيم وعدم تباينها، كما يضمن تأصيل مضامينها عبر الزمن، ويفعل مبدأ الثبات من الناحية العلمية، وبالتالي وحدة التطبيق العملي.

ومن خلال استقراء الواقع الحالي يتضح مدى أهمية وضرورة اعتماد هذه الأسس. نظرا لعدم وجود إطار علمي واضح في المحاسبة. وبالتالي تحديد مفهوم المحاسبة يحددها كل حسب وجهة نظره والزاوية أو المنظور الخاص حسب المعارف المكتسبة؛ فمن وجهة نظر البعض يعتبرها ضمن الأنشطة الخدمية، وآخرون كنظام للمعلومات، وآخرون تطور مراحل ممارسة محاسبية، كما أن البعض يرى أن المحاسبة علما قائم بحد ذاته والبعض الآخر يرى عكس ذلك. بالإضافة إلى المفاهيم الأخرى المتداولة في التطبيقات المحاسبية، غير محددة المضمون على أسس علمية كالفرضيات والمبادئ والقواعد.

ويعود السبب في اختلاف مفاهيم المحاسبة بالأساس لعدم وجود إطار علمي منهجي ومنطقي في تحديد موضوعيته، بعيدا عن قواعد وأسس مبنية على التقييم والأحكام والاجتهادات الشخصية، وعلى قدرات ومهارات المهتمين، وأصحاب المصالح المؤثرة في الممارسات المحاسبية.

كذلك يؤدي عدم استخدام الأسس العلمية أثناء تحديد مضمون المفاهيم، إلى عدم اتساق المفاهيم وتفتقد ثبات محتواها، رغم استخدامها في الأدبيات المحاسبية والتطبيق العملي. مما يشكل صعوبات كبيرة أمام تطور الممارسة المحاسبية.

### رابعاً: مراحل تأصيل المعرفة المحاسبية

تحتاج المحاسبة إلى بناء وتطوير معارفها على أساس منطقي، من خلال إعادة تنظيم وهيكلية المعارف العلمية وتأصيلها استكمالاً لتوحيدها. ويستلزم ذلك معرفة نشوء المعارف المحاسبية وكيف تطورت، مع دراسة العوامل المؤثرة التي ساهمت في تطورها. كما يجب تحديد ومعرفة المشاكل لتكامل هذه المعارف ضمن إطار علمي نظري يتميز بالمنطق السليم والمتكامل والمتسق، لصياغة منهجية معرفية واحدة تمثل المعرفة المحاسبية. وبالتالي يتحقق ما تسعى إليه البحوث المحاسبية التي تركز على صياغة نظرية المحاسبة.<sup>2</sup>

<sup>1</sup> ستوارت توماس، ثروة المعرفة، الدار الدولية للاستثمارات الثقافية، القاهرة، مصر، 2004، ص 23.

<sup>2</sup> الشيرازي عباس مهدي، نظرية المحاسبة؛ ذات السلاسل للطباعة والنشر، الكويت، 1990، ص 85-87.

إن الطبيعة والميزة الدورية التي تميز المعرفة المحاسبية جعلها دائما متجددة ومتطورة عبر الزمن من خلال مجموعة عمليات يرافق كل منها مجموعة أنشطة:<sup>1</sup>

1- **عملية توفير المعرفة المحاسبية:** تتم عبر عدة أنشطة، منها: توليد المعرفة، الحصول والحيازة عليها، مزجها وربطها مع المعارف الأخرى.

2- **عملية استدامة المعرفة المحاسبية:** تتم عبر عدة أنشطة: التعريف الدقيق لها، اتساق المحتوى، التخزين والتوثيق، التجميع، التحليل.

3- **عملية تقاسم المعرفة المحاسبية:** تتم عبر عدة أنشطة مثل: المشاركة بها، التواصل بها، التوزيع، التعليم والتلقين ونقلها. ويكون التقاسم عبر الندوات والملتقيات والمؤتمرات العلمية، التنسيق بين الجهات المهتمة، تعليمها في المؤسسات التعليمية، إعداد الكتب والمقالات العلمية ترجمتها إلى لغات أخرى.

4- **عملية تجديد المعرفة المحاسبية:** تتم عبر أنشطة مثل: التغيير المستمر، التحسين الدوري، التوسع، التعمق والتكيف.

هذه العمليات لا تكف أن تحدث وفق تصور آلي تلقائي، بالنظر لانعكاسات التغييرات في الأحداث والظروف المحيطة، وإنما تحتاج لتنظيمها وإدارتها بشكل سليم وعلى أساس علمي ومنهجي لتطويرها للوصول بها إلى درجة معارف موضوعية ذات أساس علمي ومنطقي سليم.

من خلال ما سبق يمكن القول أن البحث في مسألة إعداد نظرية المحاسبة وفق أساس علمي، ضمن إطار منهجي وعملي ضمن عمليات منظمة هدفها الارتقاء بمستوى المعارف المحاسبية لتكوين إطار فكري ونظري متسق ومتكامل يضمن استخدام معارف محاسبية صحيحة وصالحة للاستخدام في الممارسات المحاسبية.

### خامسا: تراكم المعرفة المحاسبية

يمثل تحديد المفاهيم المحاسبية نقطة الانطلاق لتطوير المعارف المحاسبية في إطار معرفي علمي متناسق، يحدد مضمون المعارف التي يحتويها، وتكاملها واتساقها ضمن إطار منطقي علمي، وتتسم بالموضوعية وتلتزم بمبدأ الثبات؛ من خلال تحديد مفهومها، الهدف منها ووظيفتها، وصلتها بالمفاهيم الأخرى. ليتم بعدها البحث عن المفاهيم المحاسبية الأخرى والجديدة وتحديد مضامينها داخل مجالات المعارف المحاسبية.<sup>2</sup>

وتمثل التطورات المتسارعة التي ميزت البيئة المحاسبية جعل من المحاسبة مواكبتها، من خلال جهود المحاسبين والجمعيات المحاسبية المهنية، لإيجاد حلول لمشاكل القياس والافصاح المحاسبي من جهة وتلبية احتياجات مستخدمي

<sup>1</sup> المصري تيسير، توحيد المعرفة المحاسبية، مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية، المجلد 23، العدد الأول، 2007، ص 9.

<sup>2</sup> القاضي حسين وحمدان مأمون، نظرية المحاسبة؛ جامعة دمشق، سوريا، 1995، ص ص 56-78.

القوائم المالية المتزايدة من جهة أخرى. فظهر مفهوم أكثر تطوراً يرى المحاسبة مهنة غايتها خدمة مستخدمي القوائم والمعلومات المحاسبية. ونظراً لكونها مجالاً مهنيًا فهي بحاجة إلى مجموعة من الضوابط الفكرية والعملية والتطبيقية والقانونية توفر الإلزام للمحاسبين عند عملية القياس والافصاح المحاسبي.

وباعتبار المحاسبة مهنة تراعي مختلف مصالح الفئات المستفيدة من المعلومات المحاسبية. يتطلب أن تتسم المعلومات المحاسبية بالملاءمة لمستخدميها وقابلة للمقارنة؛ الأمر الذي يتطلب بدوره الإلمام ببعض الجوانب الفكرية، مع ضرورة وجود قواعد قانونية ملزمة تحكم عملية القياس والافصاح. هذا المفهوم قائم على أساس وجود ترابط بين مكونات الإطار النظري الخاص بالتطبيقات المحاسبية بما يخدم عمليات القياس المحاسبي، مع ضرورة البحث عن العلاقات والترابط بين المفاهيم المحاسبية على أساس منطقي، وبهذا يكون هذا المفهوم قد وضع مكونات الإطار النظري كمتغير تابع والممارسة العملية كمتغير مستقل ما يجعل هناك إمكانية للتغذية العكسية لاحتمال تأثير الإطار النظري على الواقع والممارسة العملية.

### ماداماً: تطور الدور الوظيفي للمحاسبة

يشير التاريخ المحاسبي والواقع العملي أن المحاسبة هدفها الأساسي تلبية حاجات مستخدمي القوائم المالية ومساعدتهم في ترشيد قراراتهم الاستثمارية، وذلك من خلال تراكم المعارف المحاسبية والأسس والفرضيات والاتفاقيات المحاسبية من خلال مراحل وأنشطة يقوم نظام المعلومات المحاسبي تتمثل في الآتي:<sup>1</sup>

- القياس المحاسبي؛

- التوثيق والتخزين للمعلومات المحاسبية؛

- توصيل المعلومات المحاسبية إلى مستخدميها.

تعمل هذه الوظائف بشكل متناسق ومتكامل لتحقيق الهدف الرئيسي للمحاسبة، دون تمييز وظيفة معينة عن الأخرى في إطار تحقيق الهدف، القياس هو ترجمة الوقائع الاقتصادية للشركة وفق بيانات رقمية خلال فترة زمنية بالوحدة النقدية يتم معالجته ضمن نظام المعلومات المحاسبي للشركة، بهدف توفير المعلومات عن أثار الوقائع الاقتصادية للشركة على نتائج أعمالها ومركزها المالي والتدفقات النقدية المحققة، وتحليل كل حدث اقتصادي بمفرده، أو مجموعة أحداث متشابهة، ولنتائج هذه الأحداث خلال فترة زمنية محددة. ويتم إثبات تلك النتائج ضمن السجلات والدفاتر المحاسبية بهدف توثيق وتخزين. ليتم توصيل المعلومات عن عملية القياس المحاسبي على مختلف مستخدمي المعلومات المحاسبية وأصحاب المصالح بهدف تلبية احتياجات هؤلاء المستخدمين من المعلومات المحاسبية.

تنفذ هذه الوظائف أثناء الممارسة المحاسبية ويقوم نظام المعلومات المحاسبي للشركة تحت مسؤولية إدارة المؤسسة باعتباره وسيلة لتوفير معلومات محاسبية عن البيئة التي تعمل فيها المؤسسة.

<sup>1</sup> المصري تيسير، مرجع سبق ذكره، ص 09.

وبالتالي فدراسة مشاكل القياس المحاسبي وإيجاد الحلول المناسبة وبدائله يتم على مستوى إطار تطوير المعارف المحاسبية وليس ضمن مجال نظم المعلومات المحاسبية.

### المطلب الثاني: أبعاد وخصائص الفكر المحاسبي

يتحقق الهدف الرئيسي للمحاسبة بتكامل وظائفها. لذلك توفير المعلومات المحاسبية يتم عن طريق القياس وتخزين المعلومات وتوثيقها. مع مراعاة حاجات مستخدمي القوائم المالية. فهدف القياس هو تزويد المستخدمين بمعلومات تخدم الهدف الأساسي للمحاسبة، خاصة إذا كانت هذه المعلومات متعلقة بمعلومات عن فترات سابقة بما يحقق للمعلومات المنتجة خاصية الموثوقية.

### أولاً: التطور الوظيفي لنظام المعلومات المحاسبي

إن غاية القياس المحاسبي هي تقديم معلومات ذات فائدة لمستخدميها. تتميز بالموثوقية صحيحة ومعبرة عن الواقع وخالية من الأخطاء، كما تتميز هذه المعلومات بالواقعية بمعنى أنها تعبر وترتبط بواقعها والبيئة التي نشأت فيها بهدف ضمان معلومات محاسبية ذات فاعلية.

ينظر الكثير من المنظرين في المجال المحاسبي أن المحاسبة تعتبر مراحل عمل بهدف توفير المعلومات المحاسبية، فمنهم من يعتبرها عمليات تسجيل، وتبويب وتصنيف المعلومات وتقديمها. من هنا تباينت الآراء بين مفهوم المحاسبة ومفهوم نظام المعلومات المحاسبية، وبالتالي عدم التحديد الواضح لمفهوم المحاسبة كإطار نظري نتيجة لتطور المعرفة المحاسبية من خلال نظم المعلومات المحاسبية، يشكل تحدياً كبيراً لتطور ونمو المعارف المحاسبية في إطار نظرية المحاسبة. بسبب تجاهل العلاقة بين الإطار النظري والممارسة العملية، ومدى تأثير الإطار الفكري على الممارسات والتطبيقات المحاسبية. وكذلك عن مدى حاجة النظام إلى تأطير معرفي فكري.<sup>1</sup>

وبالتالي تبرز أهم مكونات هذا الإطار في المفاهيم اللازمة لنجاح عمله وتحديد مضمونها بالإضافة إلى المبادئ والأسس والقواعد التي يتوجب الاسترشاد بها دون الاعتماد على مجموعة من الفروض والتنسيق بين المفاهيم بناء على أسس علمية منهجية.<sup>2</sup>

### 1- المحاسبة كنظام للمعلومات

يمثل النظام المحاسبي نتاج تفاعلات الممارسة العملية، وتشكل المحاسبة الإطار النظري الذي يستمد المعارف منه، لذا فلا بد من التفريق بين مفهوم نظام المعلومات والمحاسبة. باستخدام معايير مختلفة تخدم هذا الهدف كالوظائف والترابط بينهما، حتى تتضح ضرورة هذا الفرق لا بد من فصل متغيرات الإطار النظري عن الإطار العملي. ضمن إطار

<sup>1</sup> وليد ناجي الحياي، مرجع سبق ذكره، ص 19.

<sup>2</sup> انظر على سبيل المثال:

Williams, P.F. "The Logic of Positive Accounting Research", Organizations and Society", 1989, Vol. 14, S. 455-468.

- القاضي حسين وحمدان مأمون، نظرية المحاسبة، مرجع سبق ذكره، ص 108.

علمي منهجي متسق، يتم فيه عزل المتغيرات المتعلقة بالواقع العملي، الناتجة عن تغير الظروف البيئية عبر الزمان، عن المتغيرات المتعلقة بالجمال النظري واختبار مدى ثباتها عبر أزمنة مختلفة.

استناد لما سبق، يتمثل هدف نظام المعلومات المحاسبية بتوفير المعلومات المحاسبية وتولى الإدارة على مسؤوليتها بتقديمها إلى الجهات المستخدمة لها. في حين المحاسبة كونها أهد فروع المعرفة المهنية المتخصصة، فهدفها هو تلبية حاجات مستخدمي القوائم المالية دون عملية الانتاج. بمعنى أن المحاسبة لا تلي فقط حاجات مستخدمي محددين ضمن بيئات عمل معينة تعمل فيها الشركة وفي زمن محدد في حين أن نظام المعلومات المحاسبي يقوم بتوفير معلومات محاسبية بهدف تلبية حاجات مستخدمي للقوائم المالية محددين.

### 2- تكامل وظائف النظام المحاسبي

حتى يتحدد الهدف الرئيسي لنظام المعلومات المحاسبي النظام المحاسبي فلا بد من القيام بوظائف معينة لتوفير معلومات محاسبية محددة الاطار عبر الزمان والمكان وتلي حاجات مستخدمي محددين:<sup>1</sup>

- تجميع المعلومات من مصادرها المختلفة.
- معالجة هذه المعلومات.
- توفير أمن المعلومات.

ومن خلال القيام بهذه الوظائف فإنه يوفر للمحاسبة وظائف القياس والتسجيل والتبويب. لذا فهو يعتبر وسيلة لتحقيق الهدف الرئيسي للمحاسبة في البيئة العملية. حيث يتم قياس كل نشاط، ثم تسجيل آثار هذا القياس في دفاتر ومستندات المؤسسة. ليتم تسجيلها في دفتر اليومية. وعند إجراء عمليات التلخيص يتم قياس مجموعات الوقائع المتجانسة خلال فترة زمنية معينة. ويتم توثيق أحداث القياس في سجل خاص حسب نوعية الوقائع. ويتم قياس النتائج وآثار الوقائع والأحداث عند عملية اصدار القوائم المالية ويتم تسجيلها ضمن النتائج في القوائم المالية الختامية. يحقق نظام المعلومات المحاسبي الهدف الرئيسي للمحاسبة عند القوائم المالية من خلال توفير القياس والتسجيل وتخزين المعلومات المحاسبية. أما توصيل والافصاح عن المعلومات وتقديمها إلى مستخدميها الرئيسيين فتتولى إدارة المؤسسة إنجازها بعد المصادقة عليها من قبل الهيئة العامة للمساهمين للمصادقة عليها ثم نشرها عن وسائل الافصاح المحاسبي.<sup>2</sup>

وبهذا تقوم إدارة المؤسسة بمهمة وضع النظام المحاسبي وتطويره وتغييره وتحديثه، بناء على التغيرات في بيئة المحاسبية التي تنشط فيها المؤسسة. ولكنها لا تتحكم في عملية تطوير المعارف المحاسبية المستمرة عبر الزمان والتي

<sup>1</sup> مبارك صلاح الدين وفرج لظفي، نظم المعلومات المحاسبية: مدخل رقابي؛ إصدارات الجمعية السعودية للمحاسبة، الإصدار التاسع، 1996، ص 15-18.

<sup>2</sup> وليد ناجي الحيايلى، مرجع سبق ذكره، ص 21.

تشكل تراكم المعرفة المحاسبية وتحديثها. وبهذا فإن التغيرات التي تطرأ على النظام المحاسبي تكون مختلفة ومتسارعة؛ لذلك خاصيته أنه يتميز بالمرونة. أما توفير المعارف المحاسبية وتراكمها سيتطلب وقتاً زمنياً طويلاً.

ولكن تجدر الإشارة إلى أنه بالرغم من الاختلاف في المفهوم فدرجة ارتباطهما قوية جداً، فلا يتحقق هدف المحاسبة كونها تمثل إطاراً نظرياً ومعرفياً دون وجود نظام محاسبي لإنتاج المعرفة المحاسبية، كما أن وجود الأنظمة المحاسبية في غياب إطار نظري دقيق لا يحقق الهدف المنشود.

وبالتالي فالنظام هو تطبيق للإطار النظري في البيئة المحاسبية؛ والذي يضمن انسجام واتساق ودرجة موثوقية المفاهيم والمعارف المحاسبية السائدة في البيئة المحاسبية.

وبالتالي سيوفر التفريق بين مفهوم المحاسبة ومفهوم نظام المعلومات المحاسبي منافع كبيرة في إطار عملية تنمية المعارف المحاسبية نظراً لعاملين أساسيين هما:

- **تطور العوامل المؤثرة في المحاسبة:** نظراً للتغيرات السريعة وتنوع المكونات المؤثرة في التطبيق الميداني، كالتطورات الاقتصادية والتكنولوجية، وتنوع حاجات المستخدمين للقوائم المالية، دون إهمال تأثير هذه العوامل على النظم المحاسبية لإنتاج المعلومات. لذلك فإن الجانب التطبيقي الذي يعمل به النظام المحاسبي يتميز بالتغيير، على عكس التثبيت والتوحيد في المحاسبة الذي يعتمد على مبدأ الثبات ولو بشكل نسبي.

- **اجتهادات المحاسبين:** ترتبط عملية بناء نظم المعلومات المحاسبية على مجموعة الاجتهادات والأحكام التي يقدمها المحاسبون وإدارات الشركات، والتي تعتمد في غالب الأحيان على تقديرات تكون نسبية، تتماشى مع عملية التطوير. وهو ما يتعارض مع الإطار العلمي المنطقي الذي يتجنب التحيز لمختلف هذه الاجتهادات حتى لا يفقد الخاصية الأساسية وهي الموضوعية والمنطقية والتي بدورها تتأصل عبر الزمن وتصبح ثابتة.<sup>1</sup>

إن الفصل بين مفهوم المحاسبة ومفهوم النظام المحاسبي سيحدد كل المتغيرات المحددة وغير المحددة والتي تتغير مع التأثيرات في الممارسة العملية استكمالاً لمرحلة مهمة وهي مرحلة توحيد المضامين المعارف والمصطلحات ومفاهيمها ودراسة انعكاسها في البيئة المحاسبية العملية.

### ثانياً: خصائص تطور الفكر المحاسبي

يرى الكثير من المنظرين المهتمين بتطور تأصيل الفكر المحاسبي أنه يتميز بخاصيتين أساسيتين وهما: الاستمرارية والتغيير.

<sup>1</sup> المصري تيسير، توحيد المعرفة المحاسبية، مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية، المجلد 23، العدد الأول، 2007، ص 11.

## 1- الاستمرارية في تطور المعارف المحاسبية

تعني الاستمرارية في تطور الفكر المحاسبي التراكم المعرفي الذي نشأ نتيجة الخبرات والممارسات المحاسبية والأعراف والمبادئ المطبقة، والتي تم قبولها في التطبيق المحاسبي والتي تلي احتياجات مستخدمي القوائم المالية من شركات ومقرضين وموردين وغيرهم، تراكم الخبرات وتكوين الأعراف والتقاليد بمرور الزمن، ويكون قبولها بعد أن تثبت منفعتها وحاجة المستعملين لها، وبالتالي يتم اعتماد معيار المنفعة لتطبيقها في الواقع العملي حتى تصل إلى القبول والتأصيل الفكري لها.

وبناء على ما سبق تعبر الاستمرارية عن تراكم الخبرات المحاسبية التي تولدت عبر الزمن وهذا ما يعني ديمومة صلاحية بعض المبادئ والأفكار التي ظهرت في العصور القديمة والوسطى. وبالرغم أن الاستمرارية هذه حتى وإن كانت مرتبطة ومتلازمة مع تطور الفكر المحاسبي إلا أنها كغيرها من الخصائص لها إيجابياتها وسلبياتها.

فمن حيث الجوانب السلبية يلاحظ أن مسار التطور يتسم بعدم الديناميكية، حيث أن من مميزات المحاسبة الاستجابة لحاجات التطور الاقتصادي وبالتالي فهي مرتبطة به وهذا ما يفسر هذا التباطؤ.<sup>1</sup>

أما من الناحية الإيجابية فإن خاصية الاستمرارية هدفها المحافظة على المعارف المحققة والمتراكمة عبر الزمن، وبالتالي فإن المعرفة في مجال المحاسبة لها خاصية التطور المستمر عكس خاصية الديناميكية، ذلك لأن المحاسبة تعتبر فرع من العلوم الاجتماعية والتي تتسم بالمحافظة على الأعراف والمبادئ المحاسبية، في إطار تحقيق هدف متكامل.

لذا من الناحية التطبيقية فقد اختلفت آراء المنظرين حول فكرة خاصية الاستمرارية في كونها تتميز بعد الاستجابة والديناميكية السريعة وبالتالي ستعيق عملية تطوير المعارف المحاسبية، فإذا كانت خاصية الاستمرارية تعني الحفاظ على الخبرات والمعارف المتراكمة عبر الزمن وبالتالي تحقيق التنوع والتغير في الممارسات المحاسبية وتراكم الرصيد المعرفي للمحاسبين من أساليب وفنون التطبيق العملي وبما يمكن من اختيار ما يتلاءم وظروف الحال.<sup>2</sup>

## 2- التغيير في الممارسات المحاسبية

يعتبر التغيير خاصية إيجابية تعبر على سرعة ديناميكية المحاسبة وقدرتها على الاستجابة لمتطلبات العوامل المؤثرة في المجال الذي تولدت فيه المعارف المحاسبية وما مدى مساهمتها لاحتياجات البيئة التي تعمل فيها، ولكون خاصية الاستمرارية التي أبرز ميزات عدم الديناميكية في مجال تطور المعارف المحاسبية، حيث كثيرا ما يستغرق الوقت عقودا من الزمن من ظهور الحاجة إلى التغيير والاستجابة وحدث التغيير والاستجابة نفسها، وأحسن مثال عن ذلك البطء مسألة التكلفة التاريخية لدى المحاسبين رغم الوضعيات التضخمية التي تعيشها أغلب الاقتصاديات ومسألة التوحيد المحاسبي على مستوى الشركات داخل الدولة الواحدة أو على مستوى الشركات المتعددة العابرة للحدود.<sup>3</sup>

<sup>1</sup> مختار مسامح، توحيد أنظمة مراقبة حسابات الشركات التجارية في دول اتحاد المغرب العربي، ما بين الضرورة الاقتصادية وخصوصيات

التشريعات الوطنية والمحلية، أطروحة دكتوراه غير منشورة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة باتنة، 2010، ص 13

<sup>2</sup> مصطفى عقاري، مساهمة علمية لتحسين المخطط الوطني المحاسبي الجزائري، أطروحة دكتوراه غير منشورة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم

التسيير، جامعة سطيف، 2005، ص 7.

<sup>3</sup> مختار مسامح، مرجع سبق ذكره، ص 13.

## المطلب الثالث: ركائز بناء نظرية المحاسبة

يؤكد التنظير في المجال المحاسبي التأثير المتبادل ما بين الإطار النظري المنهجي المحاسبي والممارسات العملية في الميدان. ونتيجة لاختلاف الآراء والمفاهيم فقد تعددت المفاهيم والمعارف المحاسبية وبذلك تعددت المداخل والنظريات التي حاولت تفسير وصياغة نظرية المحاسبة.

### أولاً: مستويات المعرفة المحاسبية

يمكن تحديد مراحل تطور المعرفة المحاسبية المراحل الأربعة التالية:<sup>1</sup>

#### 1- مرحلة التوصيف والتحليل

خلال هذه المرحلة كان المفهوم المحاسبي يرتكز فقط على واقع الممارسة العملية من خلال ضمان الإجراءات التي تحكم التسجيل والقياس المحاسبي وإهمال الجانب المفاهيمي لمكونات الاطار النظري ، وهذا نظرا للافتقار إلى الكثير من البحوث والدراسات التي تفسر هذه الاجراءات. وقد عرفت هذه المرحلة تحولات كبيرة نظرا للانتقادات والنقائص، وبدأت معها محاولات جادة من أجل ضبط مضامين المفاهيم والمصطلحات المحاسبية بهدف إيجاد لغة محاسبية تشكل أساسا لنقل الأفكار دون الإساءة للفهم.

#### 2- مرحلة التفسير

تعتبر مرحلة التفسير من أهم مراحل تطور وتراكم المعارف المحاسبية، نظرا لتوفيرها إجابات عن الأسئلة أو التحري عن الأسباب، هذه المرحلة جاءت لتقدم تفسير لإثبات أو نفي وقوع حدث أو ظاهرة معينة في المجال المحاسبي، وتهدف بالأساس إلى تحديد نتيجة البحث العلمي في شكل رموز ودلالات رياضية، ويتم ذلك بوضع تفسير أولي للظاهرة موضوع البحث، وهذا يعد إضافة للمعرفة الإنسانية التي عن طريقها يبرر العلم نفسه، وإن الرغبة في التفسير هي التي تشتت العلم.

وإذا ما تم تطبيق هذه المرحلة في تطوير المعارف المحاسبية فنجد أن الطابع الشخصي للمحاسبين والاجتهادات والأحكام الذاتية للمحاسبين هي المحدد الأساسي لتفسير إتباعهم لإجراء محاسبي ما أو طريقة محاسبية معينة دون أخرى من أجل إعداد قراءة القوائم المالية، كما أجبرت التشريعات المحاسب على أن يضيف معلومات تفسيرية للقوائم المالية على شكل ملاحظات لإعطاء المزيد من المعلومات والوضوح لتلك القوائم.

<sup>1</sup> مختار مسامح، مرجع سبق ذكره، ص 18.

أما من الناحية النظرية فقد اتجه المنظرون في المجال المحاسبي إلى البحث عن تفسيرات تحكم إجراءات الممارسة المحاسبية في الميدان، من خلال الارتكاز على مجموعة من النظريات عديدة أهمها: نظرية الملكية المشتركة ونظرية الشخصية المعنوية ونظرية الأموال المخصصة في إطار دراسة سلوكيات الشركات الفردية والجماعية اتجاها تطبيقات الإجراءات والممارسات المحاسبية، لتتوصل في الأخير نحو صياغة مجموعة من الأسس والمبادئ والفرضيات تحكم عمليات القياس والافصاح المحاسبي أثناء إعداد القوائم المالية.

وبهذا تكون مرحلة التفسير قد ساهمت من خلال مجموع البحوث والدراسات المحاسبية في توفير حلول وإيجاد تفسيرات لمختلف المشاكل العملية ذات الأطر موضوعية التي تعترض الممارسين في الواقع العملي وذلك من خلال جهود المنظمات والجمعيات المهنية بتحديد تلك المشاكل ووضع المعالجات البديلة واقتراح الحلول المناسبة. وبالنظر لحاجات مستخدمي القوائم المالية باعتبارها الهدف الرئيسي للمحاسبة تم صياغة مجموعة من المبادئ والنظريات والأسس نظرا لتضارب المصالح واختلاف وجهة نظر المستخدمين فيما يستقونه من القوائم المالية، الأمر الذي استلزم التركيز على وضع مداخل محاسبية تستجيب لمستوى حاجات المستخدمين.<sup>1</sup>

### 3- مرحلة التنبؤ

ينتقد بعض المنظرين للتأصيل المحاسبي مبدأ الاعتماد على التقديرات والأحكام الشخصية للمحاسبين وإدارات الشركات وهذا نظرا لكون المحاسبة وفق هذا الرأي تقدم قياس تلخيص والافصاح عن الوقائع والأحداث الاقتصادية نتيجة لأحداث ماضية وبهذا فهي تفتقد خاصية التنبؤ.<sup>2</sup>

وبهذا يمكن القول أنه خلال مرحلة التنبؤ أن التطور في المعارف المحاسبية جعل القوائم المالية ينظر إليها من منظورين، وعلى أساس الأهداف المنتظرة منها وحاجات مستخدمي المعلومات منها، وبالتالي يمكن اعتبار الأحكام الشخصية والتقديرات من طرف الإدارة المسؤولة عن إعداد القوائم المالية لا توفر خاصية التنبؤ في هذه الحالة لأن الإجراءات المحاسبية تمت على أساس أحداث تاريخية، وبالنظر إلى الهدف الرئيسي للمحاسبة الذي هو تلبية حاجات المستخدمين غير المحددين بالزمان والمكان من خلال قوائم مالية ذات معلومات قابلة للمقارنة وتستخدم لاتخاذ قرارات رشيدة في المستقبل وهو أساس هذه المرحلة.

لكن مع التطورات المتسارعة تحول الاهتمام من توفير خاصية التنبؤ فقط لمستخدمي القوائم المالية، فإدارة الشركة أولت أهمية كذلك لعنصر التنبؤ باعتباره يوفر معطيات دقيقة ومستقبلية حول مدى التدفقات النقدية المتوقعة في إطار نظرية الوكالة، وكذا التطور الكبير الذي تشهده محاسبة التكاليف والاعتماد على فكرة التقديرات في حساب التكاليف خلال دورة نشاط معينة.

<sup>1</sup> محمد مطر، مبادئ المحاسبة المالية، الطبعة الرابعة، دار وائل للنشر، عمان، 2004، ص ص 40-43.

<sup>2</sup> رضوان حلوة حنان، النموذج المحاسبي المعاصر من المبادئ إلى المعايير، دار وائل للنشر، عمان، الأردن، 2006، ص 69.

ونظرا لتنوع مجالات التنبؤ في مجال التطبيقات والممارسة المحاسبية، فقد أصبحت إدارة المؤسسات مطالبة بإعداد وتوفير معلومات حول الوضع المستقبلي وقدرتها على الاستمرار في ظل بيئة تكنولوجية متسارعة تتسم بعدم اليقين، مثل عملية إعداد الموازنات التقديرية والتقارير التنبؤية الداخلية، كما أن المساهمون هدفهم الأساسي هو مدى تحقيق الشركة لأرباح إضافية مستقبلية، خاصة الشركات المقيدة في سوق الأوراق المالية نظرا لما تخضع من متطلبات إفصاح إضافية في مجال التنبؤ المستقبلي بالأرباح.<sup>1</sup>

ويتضح هنا أن تحقيق الهدف الرئيسي للمحاسبة المتمثل في توفير معلومات تلي حاجات مستخدميها بشكل مستمر في بيئات عمل مختلفة وعبر زمان ومكان غير محددتين فإن سمة التنبؤ تعتبر أحد دعائم الخصائص النوعية للمعلومات المالية الملائمة التي تركز على ما يلي:

- التنبؤ بالمعلومات؛

- التغذية العكسية؛

- التوقيت المناسب.

#### 4- مرحلة صياغة نظرية المحاسبة

من خلال المراحل السابقة تأتي المرحلة الأخيرة لبناء النظرية التي أساسها التراكم المعرفي من خلال المزج بين الإطار النظري ومكوناته ودراسة تأثيراته على الممارسة العملية، لضبط التفسيرات والأحكام في هيكل متسق مبني على أسس وضوابط موضوعية دقيقة.

وبالنظر لمكونات الإطار النظري والمنهجي الذي يؤثر مختلف مضامين المفاهيم المحاسبية بالإضافة إلى المبادئ والفرضيات والاتفاقيات المحاسبية والأعراف مثل مبدأ التكلفة التاريخية ومبدأ الثبات وفرضية الاستمرارية في النشاط ومحاسبة الالتزام واتفاقية الوحدة المحاسبية وغيرها...

ونظرا لأن المعارف المحاسبية لم ترق لدرجة معارف علمية بالنظر لاعتمادها في غالب الأحيان على التقديرات والأحكام الشخصية التي تخرج عن الإطار الموضوعي، نشأ عنه اختلاف متباين في تحديد المصطلحات بدقة على أساس تمييز دقيق للمبادئ والفرضيات والاتفاقيات وغيرها.<sup>2</sup>

وبناء على ما سبق يمكن القول أن عدم تحديد دقيق للمفاهيم الأساسية اللازمة في التطبيق المحاسبي نتج عنه تطبيقات محاسبية في بيئات مختلفة، الأمر الذي تطلب من الهيئات المحاسبية الدولية نحو العمل لتوافق الممارسات المحاسبية ووضع إطار فكري يشمل تحديد جميع المصطلحات ومضامينها بهدف إعداد قوائم مالية تسهل عملية المقارنة على المستوى الدولي.

<sup>1</sup> مختار مسامح، مرجع سبق ذكره، ص 20.

<sup>2</sup> أمين السيد لطفي، نظرية المحاسبة - منظور التوافق الدولي - الدار الجامعية، الإسكندرية، 2005، ص 54.

## الفصل الأول: الإطار الفكري للممارسات المحاسبية المهنية

وبهذا فقد ساهمت الهيئات المحاسبية الدولية من خلال تطوير الممارسات المحاسبية في تطوير النظرية المحاسبية من خلال دراسة الانعكاس من الممارسة العملية على الإطار النظري، نظرا لكون العوامل المؤثرة في البيئة المحاسبية تختلف من بيئة لأخرى.

وبالتالي فالتغيرات المتسارعة في بيئة الأعمال، تقتضي على المحاسب أن يتميز بمهارة إيجاد الحلول لمختلف المشاكل التي تواجهه ويعتمد هذا بالأساس على ما تم تحصيله من الممارسات وعلى التأهيل العلمي والعملية الجيد، بما يضمن له احترام التشريعات القانونية المعمول بها في البيئة المحاسبية وضمن إطار منظم يؤطر الحلول لمختلف المشاكل المحاسبية واختيار الأنسب مع دراسة آثارها وانعكاسها على جودة المعلومات المحاسبية.

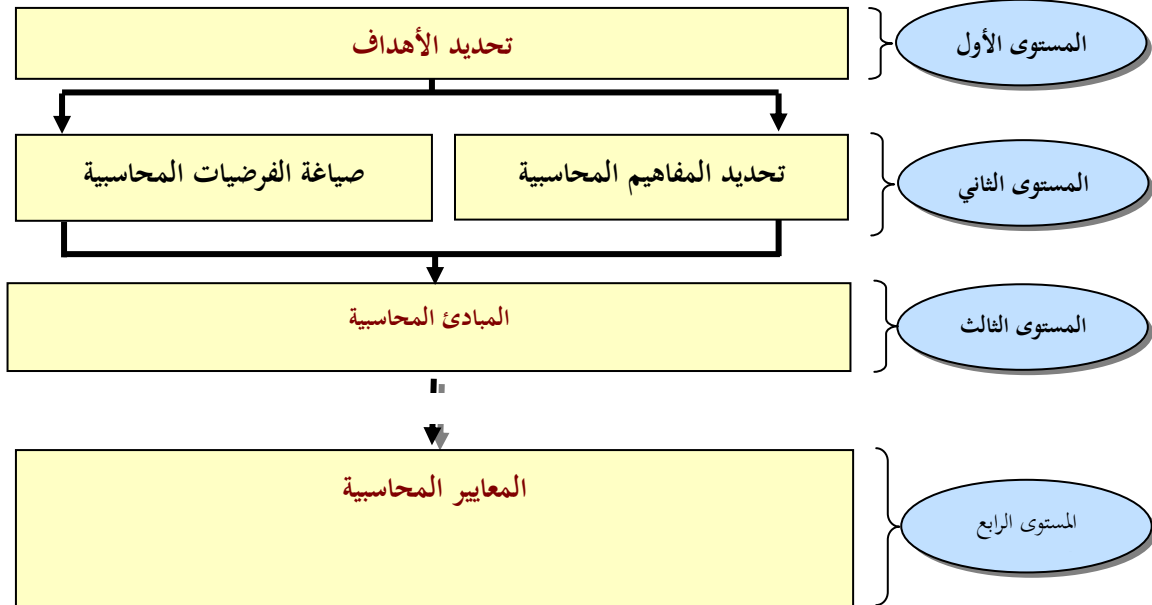
ووفق هذا الأساس فإن مرحلة وضع نظرية المحاسبة تتبع منهجية وإطار لبناء أي نظرية تقوم أساسا على:

- تسجيل الأحداث والظواهر والتعبير عنها.
- تحويل الظواهر والأحداث المدروسة وترجمتها من خلال نظام المعلومات المحاسبي لإنتاج معلومات محاسبية تحقق الهدف الرئيسي للمحاسبة.
- دراسة انعكاس تحويل وترجمة الظواهر والأحداث في الممارسة والتطبيق العملي.

### ثانياً: مستويات الإطار الفكري لنظرية المحاسبة

يقوم البنيان الأساسي النظري لنظرية المحاسبة على أربعة ركائز أساسية على النحو الموضح في الشكل الآتي:

الشكل رقم (1-1): هيكل نظرية المحاسبة ومستوياتها



**المصدر:** رضوان حلوة حنان، النموذج المحاسبي المعاصر من المبادئ إلى المعايير، دار وائل للنشر، عمان، الأردن، 2006.

من خلال الشكل السابق يمكن توضيح مستويات صياغة نظرية المحاسبة كما يلي:

**1- المستوى الأول:** يتم في هذا المستوى تحديد الأهداف والتي على ضوئها يتم تحديد الفرضيات والمبادئ.

**2- المستوى الثاني:** تعد المفاهيم المحاسبية بمثابة المنبع الأساسي الذي نشأت عنه الفروض والمبادئ المحاسبية والمفهوم من الزاوية النظرية هو النتاج الذي ينشأ خلال عملية تعريف وتصنيف ثم تفسير الظواهر المختلفة. وهي مسلمات تشكل مع الفروض والمبادئ والتعاريف المحاسبية، ما يطلق عليه الإطار المفاهيمي لإعداد القوائم المالية. ولا يقلل من أهميتها كإحدى مكونات هذا الإطار ما يثار من خلط الفكر المحاسبي بين كثير من المصطلحات المحاسبية، كان نتيجة الخلاف القائم حول شرح وتفسير مصطلحات المفاهيم والأعراف وكذلك الافتراضات والمبادئ المحاسبية، فبعض الكتاب مثل مونيتز Moonitz يرى أن الإفصاح من الأعراف المحاسبية في حين أن الإجماع السائد هو اعتباره مبدأ محاسبي.<sup>1</sup>

أما الفرضيات المحاسبية فهي تمثل مجموعة من المسلمات المقبولة قبولاً عاماً، وهي تضع الأساس للعملية المحاسبية وتتميز بامتثالها لأغراض المحاسبة بصفاتها مستخلصة من البيئة المحيطة بالمؤسسات الاقتصادية بجوانبها المختلفة الاقتصادية والاجتماعية والسياسية.

**3- المستوى الثالث:** يمثل وضع المبادئ المحاسبية التي تحكم عملية تطوير الطرق المحاسبية وتنظم إجراءات إثبات وقياس الأحداث المالية للمؤسسات الاقتصادية والتقرير عنها.

**4- المستوى الرابع:** يتم في هذا المستوى تحديد الطرق والسياسات والإجراءات المحاسبية التي تمثل أسس إعداد القوائم المالية وكذلك الإجراءات التي تحكم المهنيين في ممارساتهم المهنية وقد عرف المعيار المحاسبي الدولي الثامن السياسات المحاسبية بأنها عبارة عن المبادئ المحددة والقواعد والأعراف والأحكام والممارسات المتبعة من قبل المؤسسة في إعداد وعرض البيانات المالية، وتعد المحصلة النهائية للمستويات الثلاثة المشار إليها والموضحة في الشكل السابق.

### المبحث الثاني: مداخل بناء نظرية المحاسبة

يرجع اختلاف مناهج بناء النظرية المحاسبية في بعض جوانبه إلى عدم الاتفاق حول تحديد ماهية المحاسبة من حيث أنها علم له أصوله وقواعده، أم أنها تعد فناً تجذر بالإجراءات التطبيقية والممارسات العملية.

### المطلب الأول: دور المداخل المحاسبية في تطوير الفكر المحاسبي

تتمتع مرحلة وضع وتحديد المفاهيم والفرضيات على مداخل عديدة وفق مناهج مضبوطة باعتبار المنهج يعبر عن نقطة البداية في التفكير المنطقي العلمي لمعالجة المشاكل المحاسبية المطروحة والذي كانت أساسه المعارف المحاسبية المتراكمة، وبناء على ذلك يتم تجميع هذه المفاهيم والتراكم المعرفي بناء على اختلاف في وجهة المداخل

<sup>1</sup>Wolk, H.I, Tearney, M, and Dodd, L, J, **Accounting theory Conceptual and Institutional Approach**, South-Western Publishing, 2001, p137.

المحاسبية المعتمدة في بناء النظرية المحاسبية التي توفر توقعات أو تنبؤات معينة بخصوص الظاهرة، وعندما تحدث تلك التوقعات ذاتها يقال عليه بأنها تثبت أو تؤكد النظرية، أما عندما تحدث نتائج غير متوقعة فإنها تعتبر أمورا شاذة خارجة عن القياس والتي قد تتطلب بشكل فعلي تعديل النظرية أو بناء نظرية جديدة لها.<sup>1</sup>

وبهذا الأساس تعتبر نظرية المحاسبة نتاج لدراسة الظواهر والأحداث وتقييم نتائجها مع دراسة آثارها في الممارسة العملية. وبهذا لم ترق النظرية المحاسبية لمستوى النظريات الأخرى نظرا لتغليب الحكم والتقدير الشخصي للمحاسبين ووجود منهجيات محاسبية مختلفة وتعدد حاجات مستخدمي القوائم المالية، وبالتالي تعددت الكثير من النظريات والمداخل المحاسبية، وسيتم دراسة مختلف هذه المداخل والمناهج التي ساهمت إلى حد في بعيد في تطوير النظرية المحاسبية.

### المطلب الثاني: المداخل النظرية

إن بناء نظرية المحاسبة ينبع من الاحتياجات الخاصة بتوفير منطق لما يطبقه المحاسبون أو لما يتوقع أن يفعلوه، ولذلك فإن عملية بناء نظرية المحاسبة يجب أن يتم عن طريق التحقق من النظرية أو من صحة النظرية ويمكن تبيان مداخل بناء النظرية المحاسبية من خلال الشكل الموالي.

### أولا: المداخل الأساسية

ويمكن ذكر أهم هذه المداخل كما يلي:

**1- المدخل العلمي:** ينطلق هذا المدخل من الواقع ويهتم بما يقوم به المحاسبون في التطبيق العملي وتحديد ما هو كائن فعلا وليس ما يجب أن يكون، ويقدم شرحا للتطبيقات المحاسبية السائدة دون التنبؤ بما يجب أن تكون عليه الممارسات الأفضل ويعتمد بصور أساسية على الأسلوب الاستقرائي والبحوث التجريبية ويتسم بالموضوعية والحياد في التقرير عن الأحداث الاقتصادية المختلفة وأساليب معالجتها عمليا.

المدخل العلمي هو مدخل للعلوم الطبيعية والتطبيقية التي تعتمد على الاستدلال المنطقي المعتمد على الاستدلال الاستنباطي والاستقرائي و الذي حاول المحاسبون الاعتماد عليه على اعتبار أن المحاسبة فن وعلم اجتماعي حسب بعض المنظرين مثل ستارلنج Stearling يقولون أن المحاسبة لو كانت علم لتوصلنا إلى نتيجة واحدة ولكن المحاسبة تتبع طرق مختلفة و بالتالي النتائج وخاصة بالربح مختلفة مما يدل على أن المحاسبة معرفه وفهم وليست علم ويرتكز هذا المدخل على الأسس الآتية:

<sup>1</sup> أمين السيد لطفي، مرجع سبق ذكره، ص 60.

- المدخل العلمي يرى أن المداخل متداخلة مع بعضها البعض فمن الصعوبة بمكان وجود مدخل استنباطي كامل أو استقرائي كامل لنظرية المحاسبة وعليه يقوم بالمزاوجة والجمع بين المدخلين فهو يبدأ بالمدخل الاستنباطي وإعطاء النتائج المؤقتة ومع بداية إخضاعها للاختبار (جمع البيانات والتحليل) يبدأ بالتحول إلى الاستقراء للوصول إلى النتائج النهائية فالمدخل العلمي يمكن الوصول إليه بالمنطق والاختبار.<sup>1</sup>

**2- المدخل الاستنباطي:** يقوم هذا المدخل على العقل والتفكير والاستنباط المنطقي والقياس ويتم فيه الانتقال من العام إلى الخاص، فينطلق من قضايا عامة مسلم بها إلى قضايا أخرى، وهو لا يظهر دليلاً مادياً ملموساً على دقة النتائج بل تعتمد نتائجه على صحة المقدمات من فروض ومسلمات. وفي مجال بناء نظرية المحاسبة يتم التدرج من العام إلى الخاص انطلاقاً من تحديد الفروض المحاسبية لئتم بعد ذلك الاعتماد على التحليل المنطقي وسلامة أسلوب القياس وصولاً إلى المبادئ المحاسبية التي يمكن الاسترشاد بها لتطوير الطرق والأساليب والإجراءات المحاسبية المطبقة في الممارسات المهنية.

**3- المدخل الاستقرائي:** يعتمد هذا المدخل على الملاحظة والتجربة والاختبار، فيبدأ بتسجيل المشاهدات وتصنيفها وتحليلها والتدرج من الخاص إلى العام، ويقوم على تحليل وفحص الظواهر المشاهدة بعد ملاحظة عدد كافٍ منها بهدف تشخيص الممارسات ومحاولة تطويرها وترشيدها، لذلك فغن هذا المنهج يتطلب القيام بدراسة المشاهدات الواقعية أو العملية لاستخلاص الملاحظات ليتم تحليلها وتصنيفها للكشف عما يوجد بينها من علاقات ومن خلال تلك العلاقات يتم استنتاج المبادئ لئتم تعميم النتائج المستخلصة بعد أن يتم إخضاعها للاختبار.

ومن أهم منظري هذا المنهج كل من لتليتون واريجي وغيلمان وبيрман وباتون BEIRMANA, GILMAN, PATON AND IRIJI LITTLETON وقد ركزوا على استخلاص الأسس وركائز النظرية المحاسبية من خلال حصر جميع ما يساهم في ترشيد وتحسين الممارسات المهنية.

يركز هذا المدخل على المحاسبة كما هي عليه، حيث يقوم باستقراء واقع الحال من خلال المشاهدات للبيئات المختلفة التي يتم تجميع البيانات عنها لتأكيد واقعه أو فرضيه معينه وتحليلها وتبويبها وتقييمها للخروج باستنتاجات (فرضيات) وبعد الفحص والاختبارات للفرضيات (تكون الاختبارات للفرضيات بالإجابة على السؤال التالي هل هذه الفرضية والمبدأ تخطى بالقبول العام؟) وبعد نجاح الاختبارات يتم التطبيق للاستنتاج. وفي هذا المجال يقول ميلر Miller أنه لا يوجد محاسبة من الواقع النظري والنظرية المحاسبية يجب أن تخرج من الواقع العملي بحيث لا توجد نظرية محاسبية إذا لم يكن لها تطبيق أو إمكانية للتطبيق.

وبالمقارنة بين المدخل الاستقرائي والمدخل الاستنباطي في التطبيق المحاسبي يمكن استنتاج ما يلي:

- المدخل الاستقرائي يتأثر بوجهة نظر الباحث (وجود تحيز) وذلك بعكس المدخل الاستنباطي الذي لا يتأثر بالحكم الشخصي وبالتالي فإن المدخل الاستنباطي أكثر موضوعية من المدخل الاستقرائي.

<sup>1</sup> محمد مطر وآخرون، التأصيل النظري للممارسات المهنية المحاسبية في مجالات القياس- العرض- الإفصاح، دار وائل للنشر، الطبعة الثالثة، عمان، 2012، ص 78.

- لا يمكن تطوير المحاسبة بالاعتماد على الواقع العملي فقط في ظل التغيرات في البيئة التي تعمل فيها أن المدخل الاستقرائي بإجرائه للاختبارات فإنه يتحدى المنطق إلا أنه لا يقدم البديل.

## ثانياً: المداخل الجامعة

ويمكن ذكر أهم هذه المداخل كما يلي:

**1- المدخل الأخلاقي:** يتمحور هذا المدخل حول البحث عن الإجابة حول التساؤل بشأن ما يتوجب على المحاسب عمله، كما يجيب عما إذا كانت القوائم المالية معبرة عن الوضع الحقيقي للمنشأة، وما إذا التزمت الإدارة في إعداد تلك القوائم بالمبادئ المحاسبية المقبولة قبولا عاما أو المعايير المحاسبية المعتمدة، ويعد مفهوم التمثيل العادل أو عدم التحيز أو مفهوم المركز المالي الحقيقي من أفضل الأمثلة على المصطلحات التي يتم تداولها في هذا المجال. وينبغي لتحقيق سمة العدالة في القوائم المالية بناء على هذا المدخل أن تتسم تلك القوائم بالموثوقية مما يتطلب من معديها التحلي بالمصداقية والاستقامة. وسبق أن وضع باتيلو Patillo سمة العدالة على رأس القائمة في تقييم المعايير التي تحكم إعداد هذه القوائم.

**2- المدخل الاجتماعي:** ينظر إلى الفرضيات و المبادئ و المعايير المحاسبية من منظور أثرها الاجتماعي المدخل الاجتماعي له علاقة بالمدخل الأخلاقي الذي ينظر إلى الفرضيات و المبادئ و المعايير المحاسبية من أثرها الاجتماعي على المجتمع حيث أنه من المدخل الأخلاقي عدم إظهار الربح أكثر من اللازم و العدل و العدالة تؤدي إلى النتائج الصحيحة في الاستغلال الأمثل للطاقات البشرية و المادية للمجتمع الذي بدوره يعكس على المجتمع نتيجة خروج الشركات الخاسرة من السوق و انتقال المساهمين الذين هم من المجتمع إلى دعم الشركات الناجحة الذي يزيد أرباحهم و يزيد التشغيل للأيدي العاملة في المجتمع.

كما أن المدخل الاجتماعي يأخذ بعين الاعتبار الضرائب المترتبة على الأرباح التي تظهرها القوائم المالية و التي تتأثر بالفرضيات و المبادئ و المعايير المحاسبية و الذي بناء عليه تؤثر على الضرائب التي تستخدم كوسيلة لإعادة توزيع جزئي للدخل ينعكس على المجتمع من خلال ما تقدمه الحكومة للمجتمع من خدمات و مرافق عامه و غيره.

**3- المدخل الاقتصادي:** يسعى المدخل الاقتصادي إلى تحقيق نظرة اقتصادية متكاملة تخدم المصلحة العامة وتعزيز دور المحاسبة في التنمية من المنظور الاقتصادي، من خلال وصف الاجراءات و المبادئ و الأسس وتأثيرها على الأنشطة الاقتصادية، كما يركز على التوجيه السليم لأهداف المحاسبة ودراسة سلوك ودوافع الأفراد والشركات ومستخدمي القوائم المالية لاختيار سياسات محاسبية وقياس أثرها على النشاط الاقتصادي.

وبناء على ما سبق يركز المدخل الاقتصادي على المنظور الاقتصادي للشركة وقياس أثرها على توجيه السياسة الاقتصادية على المستوى الكلي، وبالتالي يقيس الأداء الاقتصادي للشركات، وقد ظهر هذا المدخل نتيجة ظهور مجموعة من المشاكل المحاسبية أثناء أزمة الكساد الكبير نظرا لما عرفتته الشركات من انهيارات وكساد في المخزون وارتفاع

مستويات التضخم وبهذا يكون المدخل الاقتصادي قد أسس فرضياته بناء على النظرة المتكاملة بين اختيار السياسات المناسبة من طرف الشركات والسياسة الاقتصادية الكلية.<sup>1</sup>

**4- مدخل الحدث:** يركز مدخل الأحداث على تفسير الوقائع والأحداث وملاحظتها ومحاولة إيجاد تفسيرات لهذه الأحداث وترجمتها.

إن الأساس الذي يعتمد عليه مدخل الحدث يركز على ضرورة تحديد حاجات مختلف مستخدمي المعلومات المحاسبية على أسس منطقية مدروسة لتحديد الفرضيات والمبادئ لصياغة نظرية محاسبية، وبذلك يمثل تحديد الحاجات مدخلات أساسية لتفسير الظواهر والأحداث.

لذلك فمدخل الحدث هدفه الأساسي إيجاد تفسيرات انطلاقاً من منظور تلبية حاجات مستخدمي المعلومات المحاسبية، من خلال العمل على توفير المعلومات بشأن الأحداث الاقتصادية التي تم تحديدها مسبقاً بناء على نماذج متعددة تخدم اتخاذ القرارات السليمة، باعتبار أن المحاسبة هدفها الرئيسي تحديد حاجات مستخدمي القوائم المالية من خلال التعبير عن الأحداث والوقائع الاقتصادية التي حدثت ودراسة أثر قياس هذه الأحداث على سلوك مستخدمي القوائم المالية في تحديد قرارته التي تعظم منفعتها وبهذا يكون المستخدمون للمعلومات المحاسبية دور فعال في تفسير الأحداث الاقتصادية.<sup>2</sup>

وانطلاقاً من هذا المدخل فإن أهم المشاكل التي واجهت تطبيقه هي صعوبة تحديد كافة المستخدمين للمعلومات المحاسبية بالنظر لكون المحاسبة هدفها الأساسي هو تلبية حاجات المستخدمين من المعلومات المحاسبية دون تحديد سواء بالزمن أو المكان، بالإضافة إلى ذلك فتتعدد المستخدمين يعني تنوع الأحداث مما يؤدي على صعوبة حصرهم ما ينعكس سلباً على قدرة هذه الأحداث في اتخاذ القرارات المناسبة وكذا في توليد القدرة التنبؤية بالمستقبل، كما أن هذا المدخل لم يركز دراسة مدى قدرة هؤلاء المستخدمين في استخدام تلك المعلومات لأغراض التنبؤ.

وبالنظر إلى الصعوبات التي تواجه هذا المدخل في التطبيق فإن المحاسبة وفقاً لهذا المدخل تهدف إلى توفير معلومات عن الوقائع والأحداث والأنشطة تساعد المستخدمين من ترشيد القرارات وفقاً لنماذج قرارات مناسبة تسهل عمليات التنبؤ.

وبالتالي فتتعدد مستخدمي القوائم المالية التي تعبر عن معالجة الأحداث والوقائع والأنشطة التي يفسرها هذا المدخل، ينتج عنها اختلاف الأهمية النسبية لهذه الأحداث بين المستخدمين، فالقوائم المالية تتضمن جميع المعلومات المهمة لجميع المستخدمين الرئيسيين دون استثناء، هنا تظهر أهمية القوائم المختصة للأحداث والأنشطة التي حدثت ويمكن تبويبها بناء على مدى تجانسها واتساقها تساعد مستخدمي القوائم المالية في بناء قرارات سليمة.

<sup>1</sup> محمد مطر، التأصيل النظري للممارسات المهنية المحاسبية، دار وائل للنشر، عمان، 2004، ص 70.

<sup>2</sup>Richard MATTESSICH; **La diversité des courants de recherche en comptabilité; Evaluation Et représentation**, Cahiers de recherches IAE Bordeaux N° 17/2006 pp.19-20.

ونتيجة لما سبق تتباين وجهات نظر المداخل الأخرى مع مدخل الأحداث حول مدى الأهمية النسبية للمعلومات التي يجب أن تتضمنها القوائم المالية.

وبناء على ذلك تعد قائمة حساب النتيجة من منظور المداخل التقليدية أنها تدفقات نقدية ناتجة عن أحداث وأنشطة حدثت خلال فترة زمنية محددة تم جمعها ومعالجتها في نظام المعلومات المحاسبي، أما من منظور مدخل الأحداث فيعتبرها أداة لتوصيل المعلومات التي تعبر عن الأحداث والأنشطة التي حصلت خلال تلك الدورة.

وبالنسبة لقائمة المركز المالي فتعتبر من وجهة نظر المداخل التقليدية عن صورة للمركز المالي من خلال الأحداث والأنشطة التي حدثت خلال فترة معينة والتغيرات التي طرأت على الوضعية المالية، في حين وجهة نظر مدخل الأحداث تعتبر أداة لتوصيل المعلومات التي تفسر الأحداث التي حدثت خلال فترة معينة.

أما بالنسبة لقائمة التغيرات في حقوق الملكية فتعتبر بالنسبة للمداخل التقليدية عبارة عن تلخيص لوضعية حقوق الملكية نتيجة الأحداث التي تؤثر عليها، غير أن مدخل الأحداث ينظر إلى هذ القائمة على أنها تفسير للأحداث وتوصيلها إلى المستخدمين.<sup>1</sup>

### 5- المدخل التنبؤي

هو مدخل استقرائي يعتمد على جمع البيانات الملائمة و تفسيرها ليتنبأ بالمستقبل وكل البحوث بهذا المجال هي بحوث إيجابية توزعت ما بين الحوادث الاقتصادية (الريح والإفلاس) والسوق وكل من دخل المدخل التنبؤي يحاول أن يثبت وجهة نظره من خلال التطبيق للنظرية.

أهمية المدخل التنبؤي تأتي من كون المحاسبة عبارة عن عملية تنبؤ حيث أن ما حصل تاريخيا يعتبر بمثابة تغذية عكسية لعملية التنبؤ وعليه فإن المعلومات المالية التاريخية والحالية لا يمكن أن تغيّر أي منها ولكن بالتنبؤ يمكن تغيير النتائج المستقبلية باتخاذ القرارات والقرارات دائما تكون مرتبطة بالمستقبل ومعتمدة على المعلومات التاريخية الملائمة والموفرة بالوقت المناسب.

أهم أهداف التنبؤ تكون حول التالي: هل سيأتي المستثمر نقد أم لا ؟ وما هي المخاطر المترتبة على الاستثمار؟ والإجابة على ذلك السؤال تأتي من خلال التنبؤ بالأحداث الاقتصادية (التنبؤ بالريح و الإفلاس) والتنبؤ بردود فعل السوق ( التي تحدد ما سيكون عليه أسعار الأسهم ).<sup>2</sup>

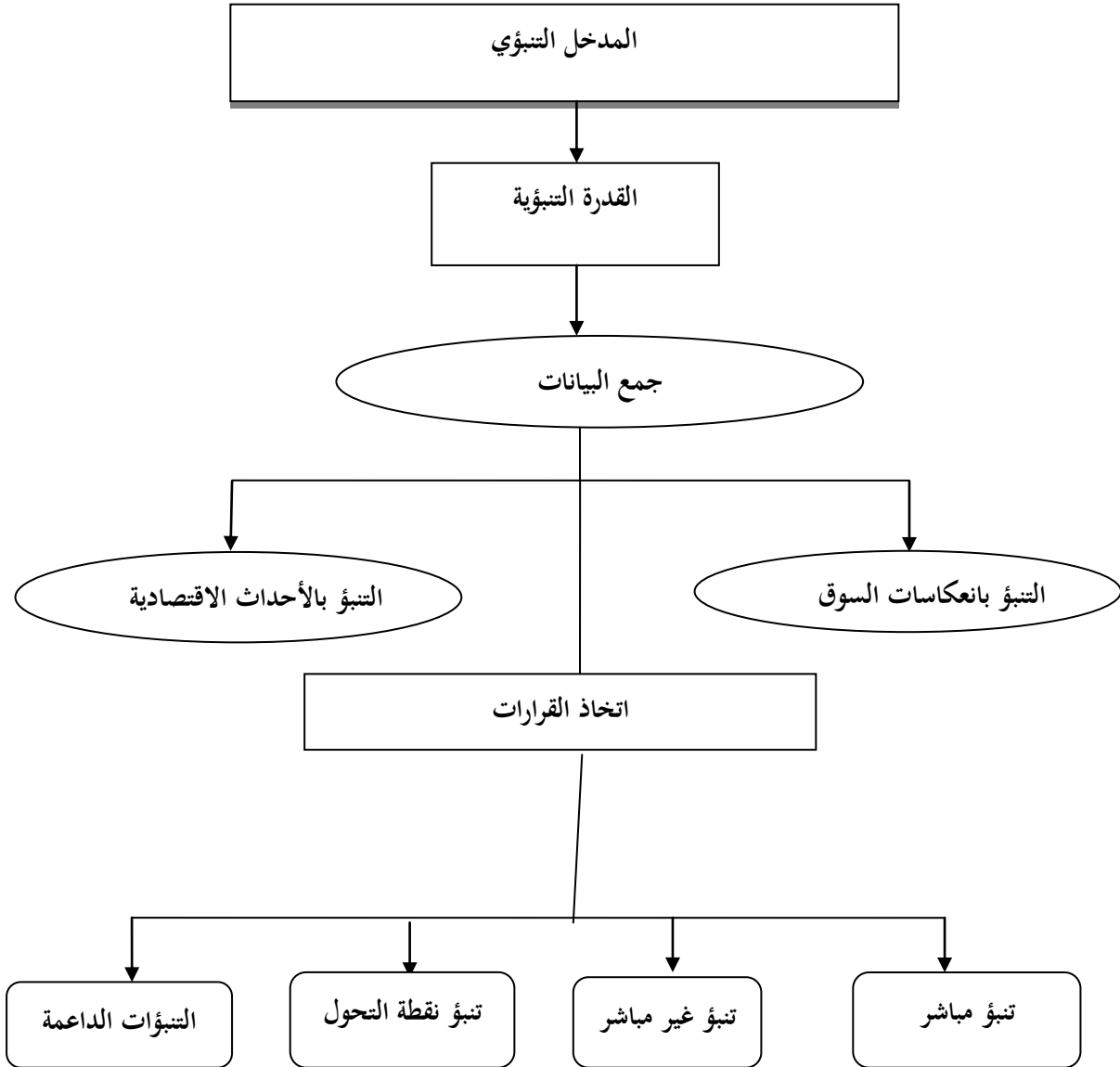
التنبؤ لا يمكن أن يتم دون توفر بيانات ومعلومات قادرة على التفسير والتنبؤ ومن هنا فإن المدخل التنبؤي يعتمد على جمع البيانات والتي يجب أن تكون ملائمة في مقدرتها على التفسير و التنبؤ.

التنبؤ يكون مدخلا لاتخاذ القرار حيث إنه يمكن التنبؤ دون اتخاذ قرار ولكن لا يمكن أن يتخذ قرار دون تنبؤ. والشكل الموالي يوضح آلية تطبيق المدخل التنبؤي:

<sup>1</sup> عثمان الأميرة إبراهيم، تقييم المنهجية العلمية للإطار الفكري لنظرية المحاسبة الإيجابية، مجلة الإدارة العامة، الرياض، المجلد 39، العدد الرابع، يناير 2000، ص ص 744 – 745.

<sup>2</sup> Aline GERARD: **Le rapport annuel aux actionnaires**, documents des travaux du 27<sup>ème</sup> Congrès de l'AFC (Association Francophone de Comptabilité), Lille, 2005, p.2

الشكل (1-2): آلية تطبيق المدخل التنبؤي



المصدر: محمد مطر وآخرون، التأصيل النظري للممارسات المهنية المحاسبية في مجالات القياس- العرض- الإفصاح، دار وائل للنشر،

الطبعة الثالثة، عمان، 2012.

من خلال الشكل السابق يتضح أن المدخل التنبؤي يعتمد على البيانات التي يتم جمعها من القوائم المالية والسوق المالي والاستبيانات ولنقوم بالاستنتاج (مدخل استقرائي) من خلال إيجاد العلاقات فيما بين البيانات التي تم جمعها في بناء الاستنتاجات والتفسير للأحداث الاقتصادية والتنبؤ وهذه العلاقات التي يتم بنائها تدعى بالنموذج الرياضي والذي عادة لا يعبر بواقعيه عن وضع الشركة وعليه فإنها لا تعتبر مقبولة قبلا عاما.

## المطلب الثالث: المدخل غير النظرية

يتناول هذا المطلب المدخل غير النظرية لبناء نظرية المحاسبة كما يلي:

### أولاً: المدخل العملي

وفقاً لهذا المدخل فإنه يتم الوصول إلى اعتماد المبادئ من خلال ما يحدث من تأثيرات في الممارسة العملية. وبناء على ذلك يتم اختيار مجموعة من التطبيقات المحاسبية في الواقع العملي التي تحقق أعظم منفعة، وبهذا تشكل النظرية انطلاقاً من هذا المدخل على تحديد الأعراف والممارسات السائدة التطبيق في الواقع العملي معتمدة في ذلك على تحقيق هدف الوصف للممارسات والأحداث دون تحقيق الأهداف الأخرى مثل التفسير والتنبؤ.

ويتم بناء على هذا المدخل في الممارسات المحاسبية تطبيق بعض الخيارات المحاسبية، فقد يتم استخدام مبدأ التكلفة أو السوق أيهما أقل لتقييم المخزون وذلك لتحقيق منفعة تتمثل في تطبيق الحيلة و الحذر، **ومن أهم الانتقادات الموجهة للمنهج العملي ما يلي:**

- يقتصر المدخل العملي على تحقيق هدف الوصف دون الأهداف الأخرى.
- صعوبة تحديد المنفعة المتوقعة نظراً لاختلاف احتياجات مستخدمي القوائم المالية، وتضارب المصالح بين إدارة الشركة المتمثل هدفهم في تعظيم المنافع الشخصية والمساهمين المتمثل هدفهم في تعظيم الأرباح.
- تعدد المفاهيم وعدم توحيدها لا يخدم كثيراً هذا المدخل.
- لا يتلاءم مع الخاصية الأساسية لتطور الفكر المحاسبي التي تتسم بالديناميكية المستمرة.

### ثانياً: المدخل السلطوي

أول ظهور لمفهوم هذا المدخل كان في الولايات المتحدة الأمريكية وذلك من خلال الدور الذي ساهم به مجلس معايير المحاسبة المالية، وعلى الصعيد الدولي من خلال الدور الذي يقوم به مجلس معايير المحاسبة الدولية لدراسة المبادئ الموجودة من خلال التطبيق ووضع ما يجب أن يستجد من مبادئ لتطوير المحاسبة. وعليه فإن هذا المدخل قائم على مفهوم السلطة المخولة لجهات مسؤولة عن المحاسبة تفرض المعايير التي يجب إتباعها من قبل المحاسبين. المدخل السلطوي أخذ بالاعتبار كل من المحاسبة كما هي عليه (المقبولة قبولاً عاماً) وكذلك ما يجب أن تكون عليه المحاسبة فدمج بينهم. حيث قامت الهيئات المسؤولة عن المحاسبة بدراسة التطبيقات ورأوا ما يجب أن تكون عليه المحاسبة ومن خلال سلطتهم أصبح كل ما أستجد على ما هو مطبق مقبولاً قبولاً عاماً.

### المبحث الثالث: نظرية المحاسبة وتطبيقاتها في الممارسة المهنية

إن الغرض الأساسي لنظرية المحاسبة هو وضع الأساس للتنبؤ بالأحداث المحاسبية وتفسيرها وكذلك تفسير السلوك المحاسبي، ويمكن القول أن نظرية المحاسبة الجيدة هي التي تستطيع حل المشاكل المحاسبية العملية التي تواجه المحاسب سيما وأن المدخل الرئيسية لبناء نظرية المحاسبة هو مدخل المشاكل المحاسبية.

#### المطلب الأول: أسس تصنيف نظريات المحاسبة

تواجه الممارسات المحاسبية مشكل اختيار المدخل المناسب لحل هذه المشاكل، وبغض النظر عن المدخل الذي يسلكه المحاسب فالأهم هو التأكد من الحل الصحيح للمشكلة واستيعاب كيفية التيقن من الحكم على صحة الحل في إطار المدخل المتبع ومن هنا يمكن تصنيف نظرية المحاسبة من خلال ثلاث زوايا:

- الزاوية الأولى: نظرية المحاسبة ك لغة لتفسير الممارسات المحاسبية؛
- الزاوية الثانية: نظرية المحاسبة كتعليل للممارسات المحاسبية؛
- الزاوية الثالثة: نظرية المحاسبة كإطار فكري للممارسات المحاسبية؛

#### أولاً: نظرية المحاسبة ك لغة لتفسير الممارسات المحاسبية

يقوم هذا التصنيف على أساس أن المحاسبة هي لغة المال والأعمال وهي وسيلة إيصال المعلومات عن المشروع الاقتصادي للأطراف الأخرى. كما أن هذه اللغة نقلت الألفاظ اللغوية على المعاني التي صيغت من أجلها المفاهيم المحاسبية، مثل الموجودات والالتزامات وحقوق الملكية والإيرادات والمصاريف وأصبح لهذه التعابير عندما ترد في سياقات معينة ك لغة للمحاسبة مدلولات خاصة تختلف عن المدلول الأصلي للكلمة في اللغة العادية.

ويثير المنظرون في هذا الصدد بعض التساؤلات حول لغة المحاسبة والمصطلحات التي تتشكل منها ومن بين هذه التساؤلات ما يثار حول طبيعة الأثر الذي تحدثه الكلمة على المستمع ومدلول معنى هذه الكلمة وما إذا كانت كل منها تتضمن معنى أو مدلولاً منطقياً.

وللإجابة على هذه التساؤلات فإنه لا بد من استخدام كل من معايير الواقعية العملية التي تتطلب دراسة أثر اللغة على المستمع ومعايير علم المعاني الذي يتطلب دراسة المدلولات ومعاني هذه اللغة وأخيراً معايير المنطق النحوي التي تتطلب دراسة القواعد والتراكيب التي تحكم اللغة.<sup>1</sup>

<sup>1</sup> محمد مطر وآخرون، مرجع سبق ذكره، ص ص 69-97.

## ثانياً: نظرية المحاسبة كتعليل للممارسات المحاسبية

ويتمحور هذا التصنيف حول طبيعة الطريقة المتبعة في تعليل المقومات النظرية لمدخل بناء نظرية المحاسبة ويوجد في هذا الصدد طريقتان متعارف عليهما في التعليل هما:

**1- الطريقة الاستنباطية في التعليل:** تبدأ بالعموميات لتنتهي فيما بعد بالخصوصيات وتقوم هذه الطريقة على وضع النظرية بالسير من أعلى إلى أسفل وبالتالي تنمية إطار نظري منطقي ووضع المقدمات أو المسلمات التي تعد جزءاً من بناء النظرية وتتضمن الطريقة الاستنباطية أربع خطوات تتمثل فيما يلي:

- تحديد أهداف البيانات المالية.

- اختيار الفروض والأعراف والمسلمات المحاسبية.

- اشتقاق المبادئ المحاسبية.

- تطوير الطرق والأساليب المحاسبية.

وتستنبط النتائج باستخدام التحليل والتفكير المنطقي والانطلاق من قضايا مسلم بها إلى نتائج حتمية والتي تكون مبنية على تعميمات ومسلمات أو افتراضات مسلم بها مسبقاً ويتم من خلالها استنتاج المبادئ التي تحكم الممارسات المهنية للمحاسبين. وبناء على ذلك فإن الممارسات المهنية المطبقة في الواقع العملي وكذلك المبادئ التي تحكمها تتم صياغتها وفق المنهج الاستنباطي من خلال الافتراضات أو المسلمات التي ليست مثارا للخلاف.

## 2- الطريقة الاستقرائية

وهي على عكس الطريقة السابقة، حيث يبدأ الباحث من أسفل لأعلى ببيانات يقوم بجمعها أو تكون متوفرة لديه ينمي منها فروضاً ثم نظريات، وتبدأ بالخصوصيات لتنتهي بعد ذلك بالتعميمات بمعنى أن يتم جمع البيانات المطلوبة من مجتمع إحصائي محدد وتسجيل المشاهدات يلي ذلك وضع مجموعة من الفرضيات ذات علاقة بالظاهرة محل الدراسة تتمثل في توقعات معقولة وتصاغ بعبارات قابلة للاختبار ثم تحليل وتصنيف هذه المشاهدات لاكتشاف ما بينها من علاقات من أجل اشتقاق واستقراء المبادئ المحاسبية وتعميم النتائج على المجتمع الإحصائي.

## ثالثاً: نظرية المحاسبة كإطار فكري للممارسات المحاسبية

يتمحور هذا التصنيف حول طبيعة المعلومات التي يوفرها النظام المحاسبي لمستخدمي المعلومات المحاسبية وحول أسس عرضها ومن ثم إيصالها إليهم ويمكن تصنيف نظريات المحاسبة في هذا الصدد في فئتين هما:

**1- نظريات وصفية أو إيجابية:** وهي النظريات التي تسعى على تحديد طبيعة المعلومات المحاسبية الفعلية وكذلك أفضل السبل لعرضها وإيصالها للمستخدمين بما يتماشى مع المبادئ المحاسبية المتعارف عليها.

**2- نظريات نمطية أو معيارية:** وهي النظريات التي تبحث في تحديد طبيعة وخواص المعلومات المحاسبية التي يتوجب إيصالها للمستخدمين، وكيفية عرض هذه المعلومات وطرق إيصالها إليهم. ولذلك فإن هذه النظريات تركز على نمط المعلومات التي يجب أن تقدم للمستخدمين أكثر من تركيزها على المعلومات التي تقدم إليهم فعلاً.

## المطلب الثاني: أنواع نظرية المحاسبة

كان لتطور أغراض المحاسبة وما رافق ذلك من تنوع المشاكل المحاسبية التي يصادفها المهنيون في الواقع العملي، أثر واضح في تعدد نظريات المحاسبة المتداولة في الفكر المحاسبي، وذلك تبعاً لتعدد الإجراءات والمفاهيم والمبادئ المحاسبية التي يتم الاسترشاد بها في تطوير الحلول المناسبة لهذه المشاكل. وفيما يلي حصر لهذه النظريات وتطبيقاتها العملية.

### أولاً: نظرية الملكية

ترتكز هذه النظرية حول فرضية أساسية مفادها أن جميع الإجراءات والمفاهيم والمبادئ التي تحكم النظام المحاسبي يجب أن توضع لتحقيق مصلحة الملاك، كما تفترض هذه النظرية أنه لا فرق بين المؤسسة ومالكها والهدف الرئيسي هو تحقيق أكبر قدر ممكن من الأرباح.

ويعد مفهوم الربح الاقتصادي من الركائز الأساسية التي تقوم عليها هذه النظرية لذا يرى مؤيدوها ضرورة تعديل مراعاة اختيار الحادث في المستوى العام للأسعار بفعل معدلات التضخم المرتفعة ويطالبون بتعديل القوائم المالية المعدة وفقاً لمبدأ التكلفة التاريخية ومن أهم تطبيقات هذه النظرية في الممارسات المهنية:

- التفرقة في المعالجة المحاسبية بين توزيعات الأرباح للمساهمين من جهة والفوائد المدفوعة عن القروض والمدفوعات لضريبة الدخل من جهة أخرى إذ بينما تعالج الأولى باعتبارها توزيعاً للربح تعالج الفوائد والضريبة كمصاريف.
- اعتبار الرواتب المدفوعة للشركاء في المؤسسة مقابل عملهم توزيعاً للربح وليس عبئاً عليه نظراً لأن النظرية لا تفصل بين المالك والمؤسسة.
- استخدام طريقة توحيد المصالح في إثبات عمليات دمج المؤسسات وكذلك معالجة حقوق الأقلية كمطلوبات على المؤسسة ما يتناقض مع المفهوم المتعارف عليه للمطلوبات بصفتها التزامات الدائنين وليس لمن لهم حقوق في رأس المال.
- تتبع هذه النظرية مدخل القيمة الجارية في القياس المحاسبي وتقوم بترجيح مفهوم رأس المال المادي في إطار المحافظة على استثمارات الملاك في المؤسسة.

### ثانياً: نظرية الشخصية المعنوية

تقوم هذه النظرية على فرضية أن المؤسسة شخصية معنوية مستقلة من الناحية القانونية عن شخصية الملاك، وعلى هذا الأساس، فإن الموجودات تنتمي إلى المؤسسة وليس إلى ملاكها، وجاءت هذه النظرية رداً على سابقتها نظرية الملكية.

وتنعكس الفروقات بين النظريتين على قياس الدخل، ففي حين فرقت نظرية الملكية المشتركة بين المعالجة المحاسبية لتوزيعات الأرباح والمعالجة المحاسبية للفوائد المدفوعة عن القروض، فنظرية الملكية اعتبرت المعالجة الأولى توزيعاً للربح والثانية عبئاً عليه، بينما نظرية الشخصية المعنوية تساوي بينهما من حيث المعالجة، إذ تعاملهما بمثابة أعباء تتحملها

الشركة تدفع لفتي مموليها من الملاك والدائنين، وأنه يجب معالجة توزيعات الأرباح والفوائد على القروض كمصاريف على اعتبار أن الملاك والدائنين أطراف خارجية عن المؤسسة.

ومن أوجه الاختلاف بين النظريتين هو أن نظرية الشخصية المعنوية تربط مفهوم الإيراد والمصرف بمقدار التغيير الحادث في الموجودات على اعتبار أن الإيراد يؤدي إلى حصول المنشأة على أصول جديدة، في حين يؤدي المصرف على فقدان بعض الموجودات. وهذا على عكس نظرية الملكية التي تربط المفهومين بحقوق الملكية، بمعنى أن الإيراد يؤدي إلى زيادة حقوق الملكية، في حين يؤدي المصرف إلى نقصانها.

وفيما يلي أهم تطبيقات هذه النظرية في الممارسات المحاسبية:

- تؤيد النظرية تعديل البيانات المالية التاريخية المعدة خلال فترات التضخم الاقتصادي لمعالجة آثار التغيير في القوة الشرائية لوحدة النقد وذلك مثلها مثل النظرية السابقة ولكنها تختلف عنها في أنها ترى استخدام الرقم القياسي الخاص بالمستهلك بدلا من الرقم القياسي العام الذي تدعو إليه نظرية الملكية.

- في حال إعداد البيانات المالية خلال فترات التضخم وفقا لأساس القيمة الجارية فإن هذه الطريقة لا تعترف بمكاسب أو خسائر الحيازة التي تنشأ عن التغيير الحادث في قيم المطلوبات وإنما تعترف فقط بتلك التي تنشأ عن التغيير الحادث في قيم الموجودات، ذلك لأن النظرية تعتبر المطلوبات جزء من حقوق الملكية، لذا فإن أي تغيير يحدث في قيمها لا يؤثر على التدفق النقدي للمؤسسة.

- إعداد القوائم المالية الموحدة للمجمع في حال دمج المؤسسات واستخدام أسلوب مراكز التكلفة ومراكز الربحية داخل المؤسسة لأغراض الرقابة وتقييم الأداء.

### ثالثا: النظرية الإيجابية

تعتبر الدراسة التي أعدها كل من واتر وزيمرمان (Watts and Zimmerman, 1978) من أبرز البحوث المحاسبية التي حاولت إيجاد مفهوم شامل ذو أساس علمي موضوعي للنظرية الإيجابية في المحاسبة في بناء نظرية المحاسبة والتأصيل النظري للمعارف المحاسبية من دراسة الظواهر والأحداث التي تؤدي إلى وصف شامل للسمات الأساسية لتطور الممارسات المحاسبية وتطبيقاتها في الواقع العملي.<sup>1</sup>

وبالتالي ظهرت النظرية الإيجابية لتحقيق الهدف الأساسي لها وهو توسيع نطاق الإفصاح المحاسبي عن التقارير المالية ضمن مجال المحاسبة، من خلال تفسير الأسباب الرئيسية للتوجه نحو الاختيار من بين السياسات والطرق المحاسبية البديلة ومن ثم قياس آثار تلك السياسات المحاسبية على أهداف الشركة.<sup>2</sup>

وبناء على ما سبق فإن النظرية الإيجابية ساهمت في إيجاد حلول للمشاكل التي تظهر من خلال الممارسات المحاسبية وتطبيقاتها في الواقع العملي والتي يمكن حصرها في ما يلي:

<sup>1</sup> محمد عبد الله المومني و حسين القاضي، دور الفكر المحاسبي في الاعصار المالي، المؤتمر الثاني لكلية الأعمال القضايا الملحة للاقتصاديات الناشئة في بيئة الأعمال الحديثة، الجامعة الأردنية، الأردن، 2008.

<sup>2</sup> مذكور جمال عبد الغني، " المحددات الاقتصادية والسلوكية للاختيار من بين الطرق المحاسبية البديلة كأساس للقياس المحاسبي مع التطبيق على عينة من الشركات العاملة بجمهورية مصر العربية "، أطروحة دكتوراه غير منشورة، كلية التجارة، جامعة الإسكندرية، 2008، ص 55 .

- دوافع الإدارة في اختيار سياسات محاسبية معينة في إعداد التقارير المالية.
- دوافع الإدارة في اختيار سياسة التكلفة التاريخية في ظل التضخم.
- دوافع الإدارة في اختيار سياسة التنبؤ بتقديرات الأرباح.

وقد ركز المدخل المعياري على هذه الدوافع بناء على نظرة تقوم على تعظيم المنفعة من خلال مقارنة بين تعظيم الأرباح وترشيد النفقات، على عكس النظرية الإيجابية التي حاولت إيجاد تفسيرات أساسية وسلوكية للتوجه نحو تطبيق سياسات وخيارات محاسبية والتنبؤ بها وقياس أثرها في الواقع العملي وليس من منظور المنفعة. وهناك ثلاث فرضيات تعتمد عليها النظرية الإيجابية كما يلي:

#### - فرضية المكافأة

تقوم على مفهوم أن الإدارة والمالكين هم عقلانيون حيث يمنح المالكون مكافأة على صافي الربح بنسبه معينة إلى الإدارة. وعليه تلجأ الإدارة إلى:

- تقليل المصاريف من خلال تحويل المصاريف الحالية إلى الفترات اللاحقة.
- زيادة الأرباح من خلال الاعتراف بالإيرادات المستقبلية في الفترة الحالية.

#### - فرضية اتفاقية الائتمان

تقوم هذه الفرضية على أساس أن نسبة المديونية إذا ما وصلت إلى نسبه معينة فإنها قد تؤدي إلى الإفلاس القانوني للمؤسسة وعليه تلجأ الإدارة إلى اتباع الطرق المحاسبية لحماية المؤسسة من الإفلاس من خلال:<sup>1</sup>

- زيادة الأرباح المحتجزة وبالتالي زيادة حقوق الملكية ويكون ذلك من خلال:
- رسملة بعض المصاريف وفق ما تسمح به المعايير المحاسبية المطبقة.
- تخفيض قيمة الالتزامات من خلال تسديدها أو تحويل الدائنين إلى مساهمين؛
- زيادة استثمارات المساهمين.

#### - فرضية التكلفة السياسية

تقوم هذه الفرضية على مفهوم أنه في حال تحقيق المؤسسة لأرباح أعلى فإن ذلك يترتب على المؤسسة كلفة سياسية متمثلة في الدخول في الشرائح الضريبية مما يعني زيادة الضرائب الحكومية على المؤسسة، كما أن نجاح المؤسسة بتحقيق الأرباح العالية سيستقطب منافسين لها في مجال عملها وبالتالي فإن المؤسسة لن تستطيع المحافظة على الأرباح العالية في السنوات اللاحقة في ظل وجود المنافسين الجدد، وعليه فإن المؤسسة تتبع السياسات والطرق المحاسبية التي تقلل الأرباح إلى الحد الذي لا يوصلها للوصول إلى شريحة الربح التي تدخلها في شريحة الأرباح المنافسة والشرائح الضريبية الأعلى.

### رابعاً: النظرية المعيارية

تعتمد هذه النظرية على فرضية البحث من خلال دراسة البدائل المتاحة واختيار الأمثل منها، وبالتالي فهي تركز على ما يجب أن يكون دون دراسة المعيار الذي يتم من خلاله اختيار سياسات وبدائل معينة، وتستند هذه النظرية على المنهج الاستنباطي في البحث من خلال وضع الفرضيات للوصول إلى الأهداف المعينة انطلاقاً من العام إلى الخاص وبذلك فهي تتميز بما يلي:

- عدم وجود دراسات تطبيقية لهاته النظرية تؤكد الواقع العملي لها.

- تهتم هذه النظرية بأمثلة المحاسبة.

ويختلف المنظرون للأدبيات المحاسبية حول مداخل البحث في النظرية المعيارية فمنهم من يعتبر معظم بحوثها استقرائية، نظراً لكونها تصف الواقع ودراسته ثم تعمل على اختيار الأفضل منه، وبالتالي لا يمكن الحكم على الدراسات وفق النظرية المعيارية مبنية كلها على أساس استنباطي.<sup>1</sup>

### خامساً: نظرية الوكالة

ظهرت نظرية الوكالة في ظل توسع حجم الشركات وتوسع أنشطتها، ما نتج عنه انفصال بين من ملاك المؤسسة ومن يقوم بتسييرها وقد استمدت هذه النظرية من افتراضات يمكن تحديدها في ما يلي:

- يتصف كل من الأصل والوكيل بالعقلانية والرشادة الاقتصادية.

- اختلاف دوال الهدف وتعظيم المنافع بين الأصل والوكيل.

- عدم تماثل المعلومات بين الأصل والوكيل، حيث الأخير يمتلك الخبرة العملية والسيطرة على المعلومات المحاسبية ولديه خبرة في الاختيار من بين السياسات والتقديرات المحاسبية مما يعظم دالة منفعته على حساب الأصل.

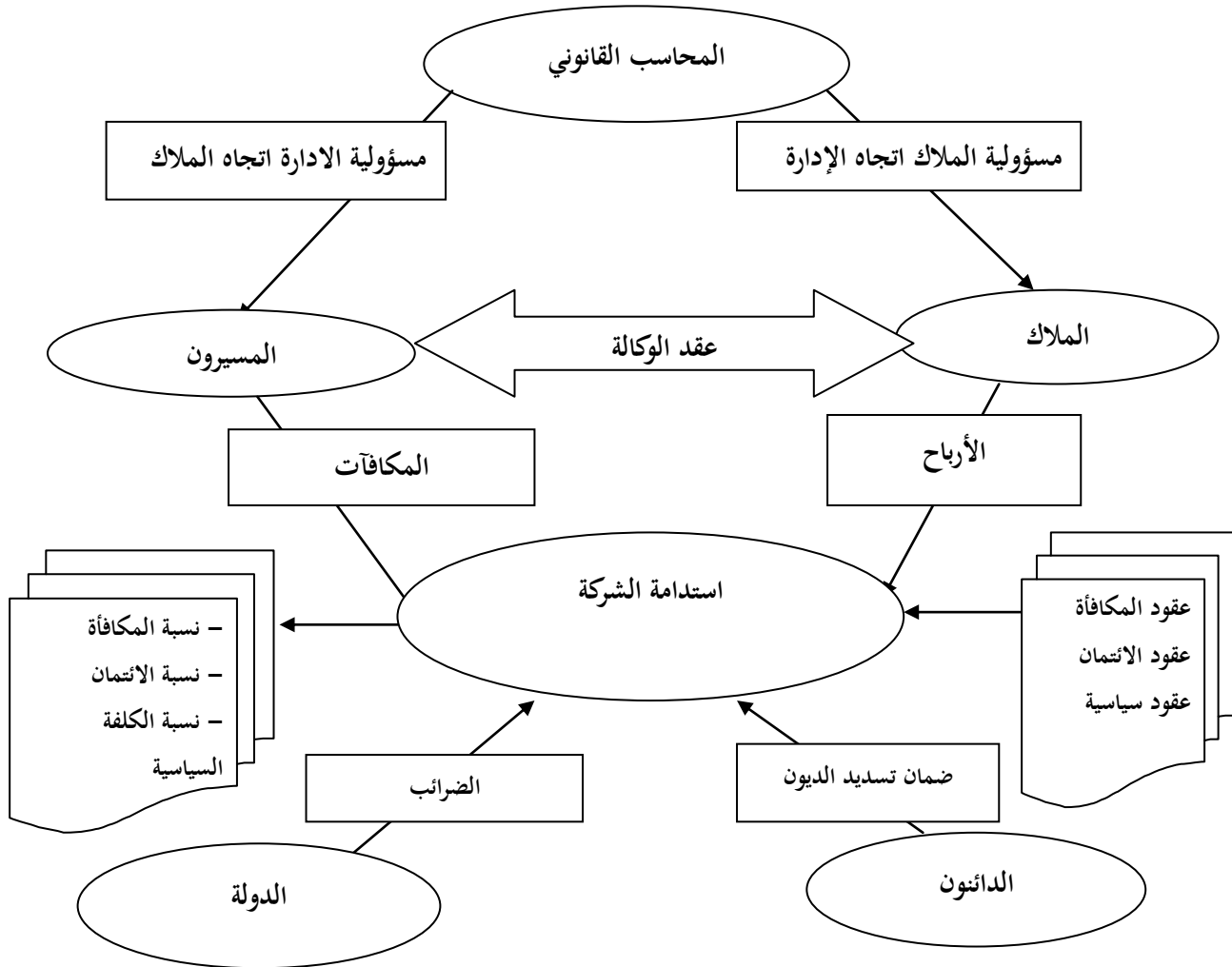
وبناء على ما سبق تعتبر المؤسسة عبارة عن عقود بين مختلف أصحاب الحقوق فيها، وأن الأهداف الشخصية لكل طرف تختلف عن الآخر، فهدف المالكين هو تعظيم الأرباح في حين هدف المسيرين هو تعظيم المكافآت والحوافز، ما يبرر تعارض المصالح بين هذه الأطراف.<sup>2</sup>

ويوضح الشكل الموالي الفرضيات التي تم بناء النظرية عليها كالاتي:

<sup>1</sup> هندريكسون الدون، "نظرية المحاسبة"، ترجمة وتعريب - كمال خليفة أبو زيد، مصر، الطبعة الرابعة، 2008، ص 28.

<sup>2</sup> هندي منير إبراهيم، "الفكر الحديث في مجال الاستثمار"، كلية التجارة، جامعة طنطا، دار المعارف، مصر، 1999، ص 46.

الشكل رقم (1-3): نظرية الوكالة



المصدر: تم إعداد الشكل بالاستناد إلى المرجع محمد عبد الله المومني و حسين القاضي، دور الفكر المحاسبي في الاعصار المالي، المؤتمر الثاني لكلية الأعمال القضايا الملحة للاقتصاديات الناشئة في بيئة الأعمال الحديثة، الجامعة الأردنية، الأردن، 2008.

من خلال الشكل السابق يتضح أن نظرية الوكالة كانت نتاج البحوث والدراسات المحاسبية وفق النظرية الايجابية، وبالتالي فاختيار الادارة لسياسات معينة يتأثر فقط بمبدأ مقدار الأرباح التي ستحققها المؤسسة، بما يعظم مصالحها على حساب باقي أصحاب المصلحة.

### المبحث الرابع: دور المنظمات المهنية في تطوير نظرية المحاسبة

يعد التطور الكبير الذي تعرفه مهنة المحاسبة والطلب المتزايد على خدماتها نتاج تكوين واجتهاد المنظمات المهنية المحاسبية التي توفر الالتزام بما يكفل سلامة الاجراءات المحاسبية، من خلال الاشراف على تنظيم محكم لتحسين جودة الخدمات المهنية المحاسبية ورفع مستوى التأهيل للمحاسبين، لإعداد كوادر محاسبية مؤهلة تأهيلا علميا جيدا بما يضمن الارتقاء بمستوى المهنة وإعداد تقارير وقوائم مالية عالية الجودة تلي احتياجات مختلف مستخدميها وفق

ضوابط وأسس وقواعد متعارف عليها. وسيتم التركيز في هذا المبحث على المنظمات المحاسبية في الولايات المتحدة الأمريكية والمملكة المتحدة وفرنسا نظرا لاختلاف منظور التطبيقات المحاسبية التي ساهمت في إثراء الفكر المحاسبي وتطويره.

### المطلب الأول: المنظمات المحاسبية المهنية في الولايات المتحدة الأمريكية

تعتبر التجربة الأمريكية من التجارب الرائدة في مجال المحاسبة بجميع فروعها وتمثل نموذج واضح من حيث التصورات والخصائص التي تميز النموذج الأنكلوساكسوني والذي يعود في الأساس إلى تبني الحرية في الاجتهادات المحاسبية وتطبيقها في الواقع العملي. والذي نشأ في متغيرات بيئية تتسم بهيمنة القطاع الخاص على النشاط الاقتصادي، والاعتماد على الاجتهادات المحاسبية المهنية، بالإضافة إلى مساهمة الأسواق المالية كأحد مصادر التمويل، مما أدى إلى التركيز على إعداد القوائم المالية تخدم بالدرجة الأولى المستثمرين، دون التركيز على نموذج إعادة توزيع الدخل وبهذا تطورت المحاسبة في ظل اجتهادات محاسبية وكمهج معرفي شامل يتميز بالاستقلالية ويواكب المتغيرات المحاسبية المعاصرة، ويمكن تقسيم تطور التجربة الأمريكية إلى مرحلتين هما:

#### أولاً: المرحلة الأولى

ويمكن حصر هذه المرحلة خلال الفترة من سنة 1929 إلى غاية 1972 وتميزت بأنها كانت نقطة الانطلاق للاتجاه الحديث الذي عرفته مهنة المحاسبة في الولايات المتحدة الأمريكية. نظرا لما عرفته المرحلة من حدوث الانهيارات في أسواق الأوراق المالية الأمريكية سنة 1929 وتأثرها المباشر على مختلف الأسواق الأخرى على المستوى الدولي، ما أدى إلى الاتجاه نحو سن قوانين لحماية المستثمرين ومستخدمي القوائم والتقارير المالية في المجتمع. هذه الأوضاع تطلبت التعامل الفعال مع مفهومين يمثلان الأساس في بروز نظرية المؤسسة وهما: المسؤولية المحدودة للملاك ومبدأ استمرارية المؤسسة.<sup>1</sup>

و ظهرت الحاجة إلى تعاون ثلاثة أطراف مهمة في مجال الفكر والعمل المحاسبي، وبالتحديد الدولة والمنظمات المحاسبية المهنية والأكاديميين في المجال المحاسبي. وفيما يلي طرح لأهم مساهمات هذه الأطراف في مجال الأطر القانونية والمؤسسات التنظيمية الممثلة لهذه الأطراف خلال هذه المرحلة.

#### 1- التشريعات المحاسبية في الولايات المتحدة الأمريكية

تميزت هذه المرحلة بصدور العديد من التشريعات وتدخل الدولة في تنظيم الممارسة المحاسبية المهنية وذلك من خلال إصدار ما يلي:<sup>2</sup>

<sup>1</sup> الحصادي سالم إسماعيل، اتجاهات المحاسبة المالية المعاصرة وانعكاساتها على البيئة الليبية، المؤتمر الوطني الأول للسياسات العامة في ليبيا، جامعة قارون، 2007

<sup>2</sup> Françoise VERDIER: comptabilité aux États-Unis, in Encyclopédie CCA, Economica, paris 2000, PP 141-143.

- قانون الأوراق المالية الذي صدر سنة 1933 والذي كان الهدف منه هو حماية المستثمرين وتوفير سلطة الالتزام من طرف هيئات أسواق المال على الشركات بالتوسع في الإفصاح عن المعلومات المالية وغير المالية بهدف منع كل التجاوزات والاحتياالات المحاسبية.

- قانون تداول الأوراق المالية الذي صدر سنة 1934 والذي كان الهدف منه الاتجاه نحو مفهوم الإفصاح الكامل الذي يضمن عدالة القوائم المالية وذلك من خلال تقديم تقارير دورية من طرف كل الشركات المقيدة في أسواق رأس المال، وبهذا تم إنشاء هيئة الأسواق المالية الأمريكية (SEC) للسهر على تنفيذ هذه التشريعات. وبهذا شكل إصدار هذه التشريعات قفزة نوعية في الولايات المتحدة الأمريكية بشأن إدارة البورصات بناء على الصلاحيات الواسعة التي منحت لهيئة الأسواق المالية الأمريكية في تحديد نماذج الإفصاح والتقارير الواجب تقديمها من طرف الشركات المقيدة في البورصة.

وابتداء من سنة 1938 أصدرت هيئة الأسواق المالية الأمريكية (SEC) من خلال مجموعة من الإصدارات تتعلق بالتنظيم المحاسبي الإصدار الرابع ينص على أهمية تأسيس هيئة وطنية تتولى مسؤولية تطوير المعايير المحاسبية، مع التأكيد من خلال هذا الإصدار على وجوب المصادقة على التقارير المالية المقدمة لهيئة تداول الأوراق المالية من طرف مدقق حسابات مستقل، مما ساهم كثيرا في دعم المهنة نحو تطويره وذلك بإعطاء جانب كبير لحرية الاجتهادات الشخصية والبحوث المحاسبية وتجميعها وإصدارها في شكل معايير محاسبية قابلة للتطبيق، مع مراعاة الدور التنظيمي والتوجيهي لهيئة الأسواق المالية الأمريكية في توجيه المهنة والتي ساهمت كثيرا في توفير ضوابط وإرشادات لتنظيم المحاسبة المهنية في الولايات المتحدة.

ومن الجانب التنظيمي، تعتبر هيئة الأسواق المالية الأمريكية (SEC) وفقا لقانون 1933 و1934 تنظيم عام مستقل لا يخضع لسلطة الحكومة الأمريكية كما أنها لا تتأثر بشكل مباشر في سياساتها من طرف مجلس النواب الأمريكي وتتكون من خمسة أعضاء متفرغين، يتم اقتراحهم من طرف الرئيس الأمريكي لمدة خمس سنوات ويقوم باعتمادهم مجلس النواب الأمريكي لضمان الاستقلالية، ونتيجة جهود هذه الهيئة في تنظيم المحاسبة تم تتويج أحد أهم إنجازاتها من خلال عملية اندماج مهمة في عام 1936 بين جمعية المحاسبة الأمريكية وجمعيات المحاسبين المعتمدين الأمريكية على مستوى الولايات نتج عنها تشكيل تنظيم جديد أكبر حجما تحت اسم جمعية المحاسبين العموميين الأمريكية (AAPA) والتي تغيرت لتصبح جمعية المحاسبين المعتمدين الأمريكية (AICPA) عام 1957.<sup>1</sup>

كما قامت لجنة الأسواق المالية خلال الفترة بجهود كبيرة على مستوى مهنة المراجعة والتي تجسدت تأسيس لجنة إجراءات المراجعة خلال سنة 1939 وتم الاعتماد من خلالها للمبادئ المحاسبية المقبولة عموما (GAAP) خلال سنة 1947 بالإضافة على جهود أخرى خلال الفترة من 1993 إلى 1972 بإصدار مجموعة من المنشورات قارت 51 منشور وتم استبدال لجنة إجراءات المراجعة (CAP) بلجنة إدارة معايير المراجعة (ASEC).

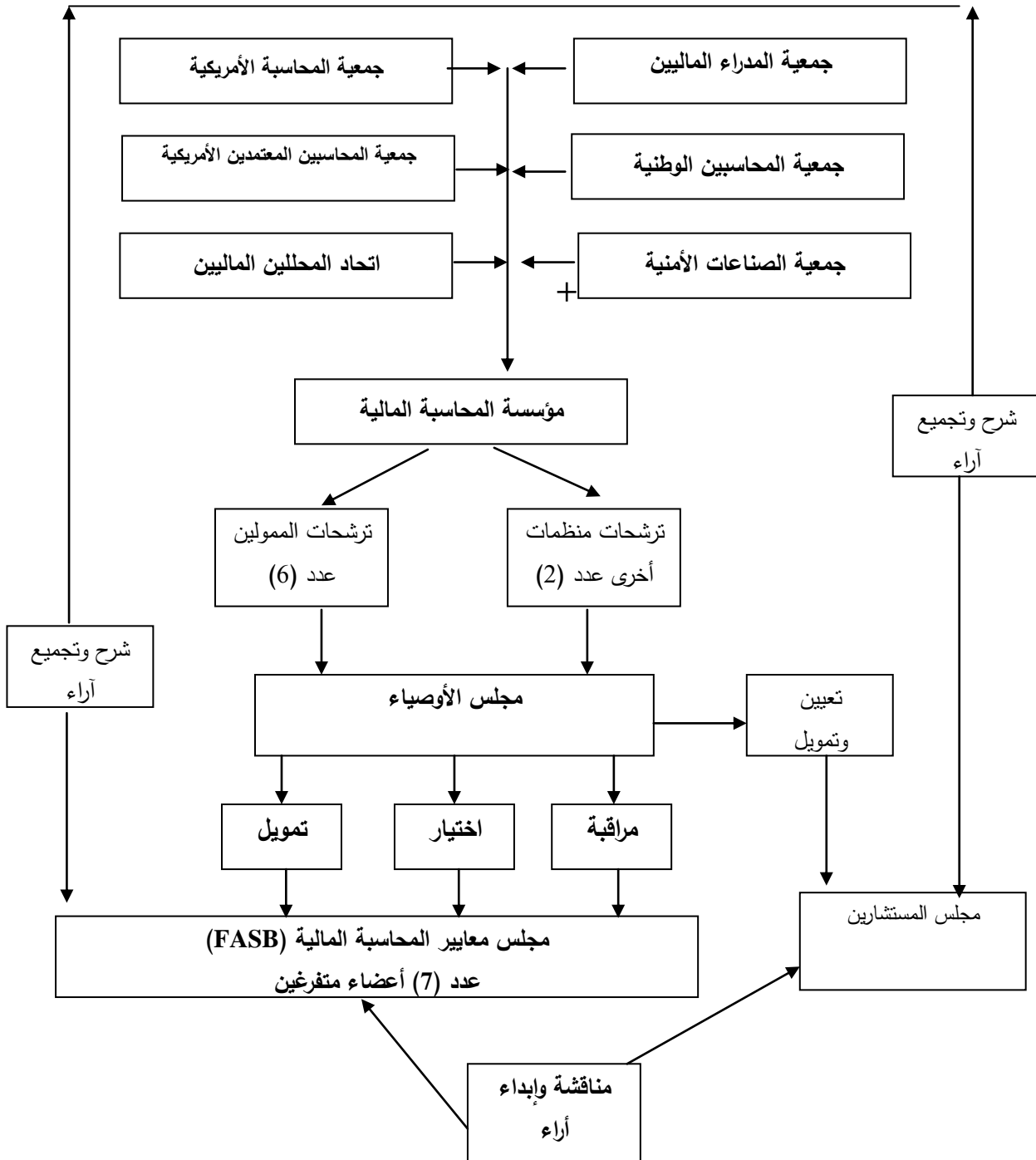
<sup>1</sup> الحصادي سالم إسماعيل، مرجع سبق ذكره.

## ثانياً: المرحلة الثانية

تميزت هذه المرحلة بظهور متغيرات أثرت على المحاسبة المهنية وتعرض العديد من الهيئات المحاسبية لانتقادات كثيرة ومن بين هذه الهيئات مجلس مبادئ المحاسبة، نظراً لعدم تقديم اسهامات كثيرة خاصة فيما يتعلق بالاستقلالية وكذلك عدم الاستجابة وتقديم الحلول للتعامل مع المشاكل المحاسبية التي ظهرت خلال هذه المرحلة، وبناء على ذلك تبنى المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين (AICPA) معظم النتائج التي توصل إليها تقرير Wheat Report الذي صدر سنة 1973 وتضمن عدة توصيات أهمها ضرورة إنشاء مؤسسة المحاسبة المالية تكون كهيئة مساعدة واستشارية لمجلس معايير المحاسبة المالية الأمريكي FASB في بناء المعايير محاسبية. وقد عرفت هذه المرحلة كذلك في سنة 1977 تبنى مؤسسة المحاسبة المالية (FAF) نموذج جديد في هيكل علاقات التوافق بين مختلف المنظمات المحاسبية وتعلق بمجلس معايير المحاسبة المالية الأمريكي (FASB) وباقي الهيئات الاخرى في مجال المحاسبة بالولايات المتحدة، بهدف توسيع الاجتهادات والمشاركات والبحوث المحاسبية من قبل هذه المنظمات وكذلك بهدف تعزيز الاستقلالية لمؤسسة المحاسبة المالية (FAF) فيما يخص عملية بناء وإصدار المعايير المحاسبية الأمريكية التي كانت تحت مسؤولية الاتحاد الأمريكي للمحاسبين القانونيين (AICPA) مع توسيع صلاحيات هذا الأخير فيما يخص الاشراف وإصدار معايير التدقيق والمراجعة، وبذلك فقد عرفت هذه المرحلة تحولاً جذرياً في انتقال مسؤولية إعداد المعايير المحاسبية في الولايات المتحدة إلى مجلس معايير المحاسبة المالية الأمريكي<sup>1</sup> (FASB).

<sup>1</sup> الحصادي سالم إسماعيل، مرجع سبق ذكره.

الشكل رقم (1-4): هيكل مجلس معايير المحاسبة المالية الأمريكي



المصدر: الحصادي سالم إسماعيل، اتجاهات المحاسبة المالية المعاصرة وانعكاساتها على البيئة الليبية، المؤتمر الوطني الأول للسياسات العامة في ليبيا، جامعة قارون، 2007.

ويتضح من خلال ما سبق أن تطور المحاسبة المهنية في التجربة الأمريكية كان نتاج للدور المهم الذي تقوم به المنظمات المحاسبية من خلال توفير حلول عملية وتشجيع البحوث المحاسبية ويمكن استنتاج أهم أساسيات تطور المهنة من خلال استقراء القوانين والتشريعات التي تنظم المحاسبة في الآتي:<sup>1</sup>

- يمثل التطور الذي عرفته المحاسبة في الولايات المتحدة الأمريكية نتيجة الاعتماد على المدخل الذاتي في تنظيم المهنة وتشجيع الممارسات المحاسبية الفردية ساهم كثيرا في تسهيل عملية تطوير المعرف المحاسبية بالإضافة إلى لوجود تشريعات وقوانين.

- تنامي الفكر في المجتمع بأهمية المحاسبة، نتيجة التغيرات الكبيرة التي تشهدها بيئة المحاسبة وتأثير العوامل الاقتصادية والسياسية والثقافية، ساهم كثيرا في تدعيم التراكم المعرفي في التطبيقات المحاسبية من طرف المحاسبين والجمعيات المحاسبية المهنية والمحللين الماليين وغيرهم.

- تميزت مهنة المحاسبة في الولايات المتحدة الأمريكية باعتبارها منهجا معرفيا مستقل الأمر الذي شجع من تطوير النظريات والبحوث المحاسبية.

- اتسمت تجربة الولايات المتحدة الأمريكية بالتنظيم المهني المحاسبي القوي ووجود إطار فكري صياغته يتم من طرف الممارسين، مع الاعتماد على الأسواق المالية كمصدر للتمويل، جعلت مهنة المحاسبة تحقق هدف أساسي وهو تحقيق منفعة المستثمرين بالدرجة الأولى لتقدم قوائم مالية تستند إلى مبادئ محاسبية ذات جودة عالية.

### ثالثا: أهم المنظمات المحاسبية المهنية في الولايات المتحدة الأمريكية

تتوفر الولايات المتحدة الأمريكية على العديد من المنظمات المحاسبية المهنية التي ساهمت بشكل كبير في تطوير مهنة المحاسبة وبناء المعايير المحاسبية وتوفير التعليم المناسب ويمكن ذكر أهم هذه المنظمات فيما يلي:

#### 1- المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين AICPA

يعد المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين من أكبر التنظيمات المهنية المحاسبية في الولايات المتحدة الأمريكية، ويعتبر من المنظمات الرائدة التي ساهمت في تطوير المهنة، نظرا لما يوفره من إرشادات محاسبية لتوجيه المحاسبين في الممارسة العملية لتطوير كفاءاتهم وخبراتهم في المهنة. كما يقوم بتوفير متطلبات التأهيل والتعليم للمحاسبين وتشجيع القيام بالبحوث المحاسبية ونشر الإرشادات التي تساعد في توجيه الممارسين للمهنة لتحسين جودة الخدمات في مجالات متنوعة تتعلق بالممارسات المحاسبية والجبائية وتقديم الخدمات الاستشارية للشركات.<sup>2</sup>

<sup>1</sup> الحصادي سالم إسماعيل، مرجع سبق ذكره.

<sup>2</sup> حسين القاضي ومأمون حمدان، المحاسبة الدولية ومعاييرها، دار الثقافة للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، عمان، 2008، ص ص 90-91.

وتم تأسيس هذا المجمع في سنة 1887 وكان يسمى الجمعية الأمريكية للمحاسبين القانونيين وتم تغيير اسمه إلى معهد المحاسبين الأمريكي سنة 1916، وعرف كذلك تعديل في مسمى هذا المعهد خلال سنة 1917 ليصبح المعهد الأمريكي للمحاسبين. وابتداء من سنة 1957 أخذ المسمى المجمع الأمريكي للمحاسبين القانونيين.

ويضم المجمع الأمريكي للمحاسبين مجموعة من النشاطات تؤطرها مجموعة أقسام رئيسية يمكن ذكرها فيما يلي:<sup>1</sup>

- قسم شركات ومكاتب المحاسبة.
- قسم شركات ومكاتب المراجعة.
- قسم آداب وسلوك المهنة.
- قسم الرقابة على جودة الأداء.

### 2- جمعية المحاسبة الأمريكية

تعتبر هذه الجمعية تنظيم علمي أكاديمي تتكون عضويتها من الأساتذة المدرسين للمحاسبة والمراجعة في الجامعات الأمريكية بالإضافة إلى أساتذة ومهنيين والممارسين من جميع أنحاء العام وكذا الأفراد المهتمين بالتعليم المحاسبي والبحوث المحاسبية، ويتمثل الهدف الرئيسي لهذا الجمعية في التطوير الأكاديمي لمهنة المحاسبة والمراجعة من خلال تشجيع القيام بالأبحاث المحاسبية في هذا المجال التقييم لبرامج التعليم والتأهيل المحاسبي على مستوى الجامعات وتقديم اقتراحات وتوصيات لتطويره.<sup>2</sup>

وقد تأسست جمعية المحاسبة الأمريكية سنة 1916 وتعد من أبرز التنظيمات المهنية شكلت مرجعا أساسيا عريقا في توفير معارف محاسبية في مجال تطوير الفكر المحاسبي، من خلال الدراسات والأبحاث في مجال المحاسبة والمراجعة التي ساهم بها الكثير من الباحثين في مجال التنظير المحاسبي والجمعيات المحاسبية المهنية والجميع المهتمين بالعمل والتأطير المحاسبي من خلال إصدار العديد من التقارير فيما يتعلق بالمبادئ المحاسبية ونظرية المحاسبة كما قامت هذه الجمعية بإصدار مجلة عريقة في التنظير المحاسبي تصدر بصفة دورية تسمى دورية المحاسبة تتولى نشر الأبحاث المتميزة في مجالات التعليم المحاسبي وتطوير مهنة المحاسبة ونظرية المحاسبة.

<sup>1</sup> علي عمر أحمد السويسي، معايير مراجعة الحسابات في اللجنة الشعبية العامة لجهاز المراجعة المالية في ليبيا، أطروحة دكتوراه غير منشورة، كلية العلوم الاقتصادية التجارية وعلوم التسيير، جامعة باتنة، ص ص 13-14.

<sup>2</sup> ريتشارد شرويدنر وآخرون: نظرية المحاسبة، تعريب خالد علي أحمد كاجيجي وآخرون، دار المريخ للنشر، السعودية 2006، ص ص 28-29.

### 3- المنظمات الولائية للمحاسبين القانونيين

تضم عضوية كل مكاتب المحاسبة وشركات المحاسبة المتواجد مقرها داخل كل ولاية أمريكية في شكل تنظيم مهني أو مجمع ولا تتمتع بالصفة الإجبارية لعضويتها مهمتها الأساسية التثيق بين الشركات المحاسبية على مستوى الولاية بغرض تعزيز جودة الاداء المهني.<sup>1</sup>

كما لا تتمتع هذه المنظمات بالسلطة الرسمية في منح شهادات المحاسب القانوني أو سلطة الترخيص بمزاولة المهنة، وإنما دورها الأساسي يتمثل في تطوير برامج إضافية توفر التعليم المهني المستمر وقواعد مزاولة المهنة.

### 4- مجالس المحاسبة بالولايات

تحدد مهمة هذه المجالس في سن القوانين الملزمة للقيام بمهنة المحاسبة داخل كل ولاية أمريكية في شكل تصريحات وإرشادات للتعليم والتأهيل المحاسبي والتعليم المهني المستمر. وتعتبر هذه المجالس مستقلة تماما عن المجمع الأمريكي للمحاسبين فإنها تساهم كثيرا في ضبط ممارسات العمل المحاسبي على مستوى كل ولاية وتخضع هذه المجالس لإشراف الرابطة الوطنية لمجالس المحاسبة وبذلك تقوم بدور مهم في مجالات كثيرة أهمها:<sup>2</sup>

- العمل على التنسيق والتعاون الفعال بين مختلف المجالس على مستوى الولايات.
- تشجيع التعاون البحثي بين مختلف هذه المجالس.
- توفير توجيهات فيما يخص إرشادات لممارسة المهنة.
- تشجيع الاعتراف بالمؤهلات المحاسبية بين المجالس.
- تنظيم المؤتمرات والاجتماعات لمناقشة مستجدات تتعلق بمهنة المحاسبة.
- تقديم استشارات للمجمع الأمريكي للمحاسبين القانونيين.
- تقديم نتائج الأعمال هذه المجالس وعرضها على مجلس النواب الأمريكي.

### المطلب الثاني: المنظمات المحاسبية المهنية في المملكة المتحدة

ساهمت الهيئات المحاسبية والمهنية في بريطانيا في تعزيز دور المحاسبة في مجال توفير المعلومات الاقتصادية ذات الخصائص النوعية التي تساعد في ترشيد القرارات الاقتصادية، وذلك من خلال تعليم وتدريب المحاسبين لتقديم

<sup>1</sup> نصر محمد صالح، نحو إطار نظري عام للمراجعة وأثرها على معاييرها، منشورات أكاديمية الدراسات العليا، طرابلس، 2004، ص 50.

<sup>2</sup> علي عمر أحمد السويسي، مرجع سبق ذكره، ص 17.

خدمات محاسبية ذات جودة عالية، بتوفير معايير محاسبية توجه العمل المحاسبي ومن أهم هذه المنظمات المحاسبية يمكن ذكر ما يلي:

### أولاً: معهد المحاسبين القانونيين في انكلترا وويلز

عرفت مهنة المحاسبة تطورات كبيرة في المملكة المتحدة ابتداء من سنة 1870 أين تأسس أول رابطة وطنية للمحاسبين في انكلترا، لتتوسع إلى تكوين هيئات أخرى ضمن المملكة المتحدة، وفي إطار التنسيق بين عمل الهيئات التي تم تأسيسها تم إنشاء معهد المحاسبين القانونيين في انكلترا وويلز سنة 1880 وقد ساهم هذا المعهد باعتباره أكبر تجمع للمحاسبين في المملكة المتحدة باعتباره يشرف على جميع الهيئات الخمسة في تطوير المهنة.<sup>1</sup>

### ثانياً: معهد المحاسبين القانونيين في اسكتلندا

يعود تأسيس هذا المعهد إلى سنة 1853 والذي كان يسمى آنذاك رابطة المحاسبين وبداية من سنة 1854 تم إصدار مرسوم ملكي لتعديله وتحول بذلك إلى جمعية المحاسبين، وقد عرف تغييرات واسعة في نظام هذا المعهد من خلال دمج بعض المنظمات المحاسبية الأخرى ابتداء من سنة 1951 وإلى غاية 1867 وبذلك أصبح يسمى معهد المحاسبين القانونيين في اسكتلندا ويضم هذا التنظيم المحاسبي مجموعة واسعة لعضوية المحاسبين القانونيين ويعتبر من المنظمات المحاسبية التي ساهمت كثيراً في تطوير مهنة المحاسبة في المملكة المتحدة من خلال تقديم الاقتراحات والاستشارات وإيجاد الحلول للمشاكل المحاسبية وذلك بناء على اجتهادات والبحوث المحاسبية التي قام بها أعضاء هذا المعهد ممثلة في المحاسبين والجمعيات المحاسبية المهنية بهدف تلبية حاجات مستخدمي القوائم المالية.<sup>2</sup>

### ثالثاً: المعهد القانوني للمحاسبة والتمويل العام

يعود تأسيس المعهد القانوني للمحاسبة والتمويل إلى سنة 1885 ويضم في عضويته الأعضاء المختصين في مجالات التجارة والمحاسبة والتمويل مثل المدراء الماليين للشركات سواء في القطاع الخاص أو العام ويقوم بتقديم الاستشارات المالية لمختلف الشركات. ومن خلال ما سبق يمكن القول أن الهيئات المحاسبية في المملكة المتحدة كان لها اسهامات كبيرة في تطوير المهنة من خلال ما يلي:<sup>3</sup>

- بناء إطار نظري ومهني للمحاسبة.
- التعليم والتأهيل الجيد للمحاسبين.
- وضع معايير للاستقلالية أثناء تأدية المحاسبين لمهامهم.

<sup>1</sup> علي عمر أحمد السويسي، مرجع سبق ذكره، ص 20.

<sup>2</sup> إبراهيم عثمان شاهين، أصول المراجعة، مكتبة جامعة عين شمس، مصر، 1992، ص 51.

<sup>3</sup> علي عمر أحمد السويسي، مرجع سبق ذكره، ص 21.

- توفير قواعد السلوك المهني.
- مسؤولية حماية المصلحة العامة والمستثمرين.
- المحافظة على القيم المهنية المحاسبية والعمل على ترميمها.
- المساهمة في تطوير المحاسبة على النطاق الدولي.
- التعاون والتنسيق بين مختلف المنظمات المحاسبية المهنية.

### رابعاً: أهم جهود المنظمات المحاسبية المهنية في المملكة المتحدة

توجت أعمال هذه المنظمات المهنية بالعديد من الانجازات يمكن اختصارها في ما يلي:<sup>1</sup>

#### 1- في مجال البحوث المحاسبية

- تم إنشاء العديد من المجالات المحاسبية لنشر مختلف الأبحاث التي يقوم بإنجازها المحاسبون حول القضايا والمشاكل التي تواجهها المهنة ومن بين أهم المجالات يمكن ذكر ما يلي:
- مجلة المحاسبة تصدر عن معهد المحاسبين القانونيين في انكلترا وويلز سنة 1889.
  - مجلة البحوث المالية والمحاسبية سنة 1970.
  - مجلة المحاسبون تصدر عن معهد المحاسبين القانونيين في اسكتلندا.
  - مجلة المحاسبة تصدر عن معهد المحاسبين القانونيين في ايرلندا سنة 1969 .
  - مجلة المحاسب القانوني تصدر عن الجمعية القانونية للمحاسبين المعتمدين.

#### 2- في مجال بناء معايير المحاسبة والمراجعة في المملكة المتحدة

- ساهمت المنظمات المحاسبية المهنية في المملكة المتحدة بتشكيل لجان فنية لدراسة مختلف مشاريع المعايير في مجال المحاسبة والمراجعة وقد تمثلت نتائج أعمالها فيما يلي:
- قامت لجنة المعايير المحاسبية بإصدار 24 معياراً محاسبياً، ونظراً لوجود عدة نقائص في عملية استكمال المعايير المحاسبية فقد تعرضت هذه اللجنة للعديد من الانتقادات من طرف الأسواق المالية والمستثمرين والممارسين المهنيين والباحثين الأكاديميين في المجال المحاسبي فيما يتعلق بمدى كفاية الافصاح والقياس للقوائم المالية ومدى حاجة المستخدمين منها وكذا عدم الاتساق بين هذه المعايير. ولمعالجة هذه القضايا المطروحة اقترحت المنظمات المحاسبية المهنية في المملكة المتحدة من خلال توصيات اللجنة الاستشارية بإعادة النظر من جديد في هيكل بناء المعايير المحاسبية من خلال تأسيس مجلس المعايير المحاسبية البريطانية ومجلس التقارير المالية وهيئة مراقبة التقارير المالية.

<sup>1</sup> علي عمر أحمد السويسي، مرجع سبق ذكره، ص ص 21-23.

- وبخصوص معايير المراجعة البريطانية فقد تم إصدار العديد من المعايير تحت إشراف لجنة المراجعة تمثلت في ثلاث معايير مراجعة ومجموعة من الارشادات والتوجيهات وقد اتسمت هذه المعايير بالصفة الاختيارية أثناء التطبيق مع تقديم تبرير كاف في حالة عدم الاسترشاد بها، وقد ساهمت هذه المعايير كثيرا في توجيه الممارسة العملية لعمليات المراجعة وتوفير ارشادات تحكم الأداء المهني والجودة.

### 3- في مجال تشجيع المؤهلات المحاسبية

وتتمثل أهم جهود هذه المنظمات المحاسبية في ما يلي:<sup>1</sup>

- التنسيق مع مختلف الجامعات ومراكز البحث العلمي لتعزيز أطر التعاون البحثي في مجالات المحاسبة والمراجعة، وهذا نظرا لدور الجامعات الكبير في إعداد كفاءات محاسبية لضمان مدخلات ذات فاعلية في تطوير المهنة باعتبار أن المهنيين هم في الأساس مخرجات الجامعة ومراكز البحث العلمي، وقد توجت نتائج هذا التعاون من خلال انشاء مجلس استشاري متخصص لتقييم برامج التعليم المحاسبي وتدعيم الجامعة بمختلف الممارسات المحاسبية المهنية الميدانية وذلك للقضاء على جوانب النقص وتغطية ما يدرس نظريا فقط وكذا تشجيع البحوث والدراسات المحاسبية الخاصة بتطوير الأطر النظرية والفلسفية في مجالات المعايير المحاسبية ومعايير المراجعة.

من خلال ما سبق يتضح مدى مساهمة المنظمات المحاسبية في المملكة المتحدة في تطوير مهنة المحاسبة والارتقاء بها على مستوى اقليمي ذو أبعاد دولية من خلال جهود المنظمات المحاسبية الأساسية المتمثلة في مجمع المحاسبين القانونيين في انكلترا وويلز ومجمع المحاسبين القانونيين في اسكتلندا ومجمع المحاسبين القانونيين في ايرلندا وجمعية المحاسبين القانونيين.

وتتميز هذه المنظمات المحاسبية بسهولة التبادل في العضوية والاعتراف المتبادل بالمؤهلات المحاسبية في ما بين أعضاء هذه المنظمات بالرغم من اختلاف اللوائح والأنظمة التي تحدد شروط العضوية والانتساب لهذه المنظمات وهذا خدمة للمصلحة العامة وتطوير المهنة.

### المطلب الثالث : المنظمات المحاسبية والمهنية في فرنسا

تختلف الفلسفة المحاسبية في المدرسة الفرنسية عن الفلسفة الأنكلوساكسونية فيما يتعلق بصياغة المبادئ والتطبيقات في المحاسبة، حيث يستمد التنظيم المهني للمحاسبة في فرنسا على النظام القانوني من خلال التشريعات المحاسبية التي تصدرها الدولة.<sup>2</sup>

وبناء على هذا المدخل الذي كان له تأثير هام وذلك من خلال إصدار العديد من القوانين في فرنسا التي تنظم مهنة المحاسبة منها المخطط العام المحاسبي الفرنسي الذي صدر في سنة 1947 وطرأت عليه الكثير من التعديلات

<sup>1</sup> علي عمر أحمد السويسي، المرجع السابق، ص 23.

<sup>2</sup> Robert OBERT, Pratique internationale de la comptabilité et de l'audit, Dunod, paris 1994, p 05.

إلى غاية سنة 2005 ليعكس الاتجاه الفرنسي نحو التنسيق مع الاتحاد الأوروبي في مجال المحاسبة بناء على التوجيهات الصادرة من طرفه ويضم المخطط العام الفرنسي دليل يحتوي على ما يلي:<sup>1</sup>

- مدونة حسابات.
  - إطار تصوري لشرح المصطلحات والمفاهيم.
  - المعالجات المحاسبية للأحداث.
  - نماذج القوائم المالية
  - متطلبات المحاسبة الإدارية.
- وبهذا تتميز التجربة الفرنسية في مجال تطوير مهنة المحاسبة بقوة الالتزام من خلال القوانين والتشريعات التي صدرت، كما أنها توفر جانب من الحرية للممارسين والمهتمين بالمجال المحاسبي بدراسة مشاريع القوانين وابداء الرأي فيها قبل مرحلة إصدارها، فنظرة المحاسبة تختلف في التجربة الفرنسية عن كونها معايير مطلقة وإنما هي قابلة للتعديلات المستمرة بناء على ما يحدث في بيئة المحاسبة، مع الأخذ بعين الاعتبار مختلف آراء ودراسات المختصين في المجال المحاسبي لتأييد الموافقة على التعديلات.<sup>2</sup>

ومن خلال ما سبق فقد قامت التجربة الفرنسية بتجميع كل التشريعات والتعديلات التي طرأت في القانون التجاري الفرنسي سنة 2000، وهذا في إطار بناء قاعدة محاسبية تعبر عن قوة إلزامها من طرف الدولة الفرنسية في وضع الارشادات والسياسات المحاسبية المناسبة، وتعتبر هذه التشريعات والقوانين بمثابة مبادئ محاسبية متعارف عليها بناء على آراء ودراسات ومقترحات المهتمين في المجال المحاسبي وذلك من خلال اسهام الكثير من المنظمات المحاسبية المهنية في فرنسا وهي:<sup>3</sup>

### أولاً: المجلس الوطني للمحاسبة

يخضع هذا المجلس لسلطة وزير المالية يضم في عضويته 58 عضواً من المحاسبين ومحافظي الحسابات والخبراء المحاسبين والمحاسبين المعتمدين، وكذا ممثلين عن الأجهزة الحكومية والشركات والاتحادات التجارية مهمته الأساسية المحافظة على تطبيق السياسات المحاسبية ضمن الأهداف المسطرة للدولة وكذا تقديم الاقتراحات والآراء ورفعها لوزارة المالية من أجل الدراسة وإصدارها في شكل قوانين.<sup>4</sup>

### ثانياً: لجنة تنظيم المحاسبة

تأسست هذه اللجنة سنة 1998 وتخضع للسلطة المباشرة من طرف وزارة المالية وتمثل هيئة محاسبية مكلفة بإصدار مراسيم لتفسير القوانين المحاسبية التي تصدر عن البرلمان الفرنسي. وتضم عضوية هذه اللجنة 15 عضواً

<sup>1</sup> Christian HOARAU: place et rôle de la normalisation comptable en France, in revue française de gestion, 2003/6, N°147, France, pp 38-37.

<sup>2</sup> Christine COLLETTE, Jaques RICHRD, comptabilité générale: les systèmes français et anglo-saxons; Dunod, paris 2000, p 29.

<sup>3</sup> الحصادي سالم إسماعيل، مرجع سبق ذكره.

<sup>4</sup> Stephan BRUN : L'essentiel des normes comptables internationales IAS/IFRS, édition Gualino EJA, paris 2004, P 29.

يتراسها الوزير المكلف بالمالية بالإضافة إلى عضوية كل من وزير العدل الفرنسي ووزير الميزانية أو من ينوب عنهما، وكذا مختلف رؤساء اللجان المحاسبية والمحاسبون وكذا عضوية لجنة المعاملات المالية وثلاثة ممثلين عن الشركات التجارية ورجال الأعمال وممثلين عن الاتحادات العمالية وممثل عن محكمة الادعاء.<sup>1</sup>

### ثالثا: لجنة معاملات البورصة

تأسست هذه اللجنة سنة 2003 بموجب قرار حكومي وتخضع هذه اللجنة للسلطة المباشرة من طرف رئيس الجمهورية وقد تعزز دورها من خلال صدور العديد من القوانين والتشريعات التي تضمن استقلالية عمل هذه الهيئة، وتمتع هذه الهيئة بالاستقلالية التامة عن الحكومة في إصدار القوانين والتنظيمات التي تهدف إلى ضمان إطار عمل البورصة وتنظيمها فيما يتعلق بنشر قواعد الافصاح وتنظيم المعاملات المالية ومتابعة مدى التطبيق السليم من طرف كل الفاعلين في البورصة بهدف حماية الاقتصاد الوطنية والمستثمرين، وتعتبر كنموذج مشابه لهيئة الاسواق المالية الأمريكية، وقد ساهمت هذه الهيئة في تنسيق الجهود في مجال تنظيم الأسواق المالية على الصعيدين المحلي والأوروبي.<sup>2</sup> بالإضافة إلى ذلك فإنه على مستوى تنظيم مهنة المحاسبة فإنه يوجد ما يلي:<sup>3</sup>

### رابعا: منظمة خبراء المحاسبة

تأسست هذه المنظمة سنة 1945 بقرار حكومي تضم قاعدة واسعة من الخبراء المحاسبين المعتمدين هدفها هو الحفاظ الاستقلالية للأعضاء والدفاع عنهم وقد عرفت هذه المنظمة عدة تعديلات على نظامها وهيكلها القانوني، وتخضع لإشراف وزارة المالية، وتتم بمراقبة أعضائها ومدى التزامهم بالجوانب المهنية والأخلاقية. وتعتبر هذه الهيئة من ابرز المساهمين في مجال تطوير مهنة المحاسبة في فرنسا من خلال عضويتها الواسعة في المجلس الوطني الفرنسي وكذا عضويتها في لجنة التنظيم المحاسبي.

### خامسا: الاتحاد الوطني لمحافظي الحسابات

تأسس الاتحاد الوطني لمحافظي الحسابات بموجب مرسوم تنفيذي سنة 1969، تحت إشراف وزير العدل ويضم في عضويته جميع محافظي الحسابات الفرنسيين المعتمدين، ويقوم هذا الاتحاد بمهام عديدة لتنظيم مهنة المحاسبة من خلال إصدار معايير المراجعة وكذا دليل المهنة لمساعدة محافظي الحسابات في أداء مهامهم، بالإضافة إلى توفير معايير الاستقلالية والنزاهة الأخلاقية. وقد ساهم هذا الاتحاد في تطوير مهنة المحاسبة في فرنسا من خلال المشاركة في عضوية المجلس الوطني للمحاسبة الفرنسي ولجنة التنظيم المحاسبي، كما يوفر القانون التجاري لهذا الاتحاد الاستقلالية التامة

<sup>1</sup> Pierre DUFLIS, Claude LOPATER, Emmanuelle GUYGMARD (membres de Price Waters house Coopers), en collaboration avec Marie-Jeanne MORVAN: comptabilité 2004, memento pratique, édition Francis Lefebvre 2003, France, pp 34-35..

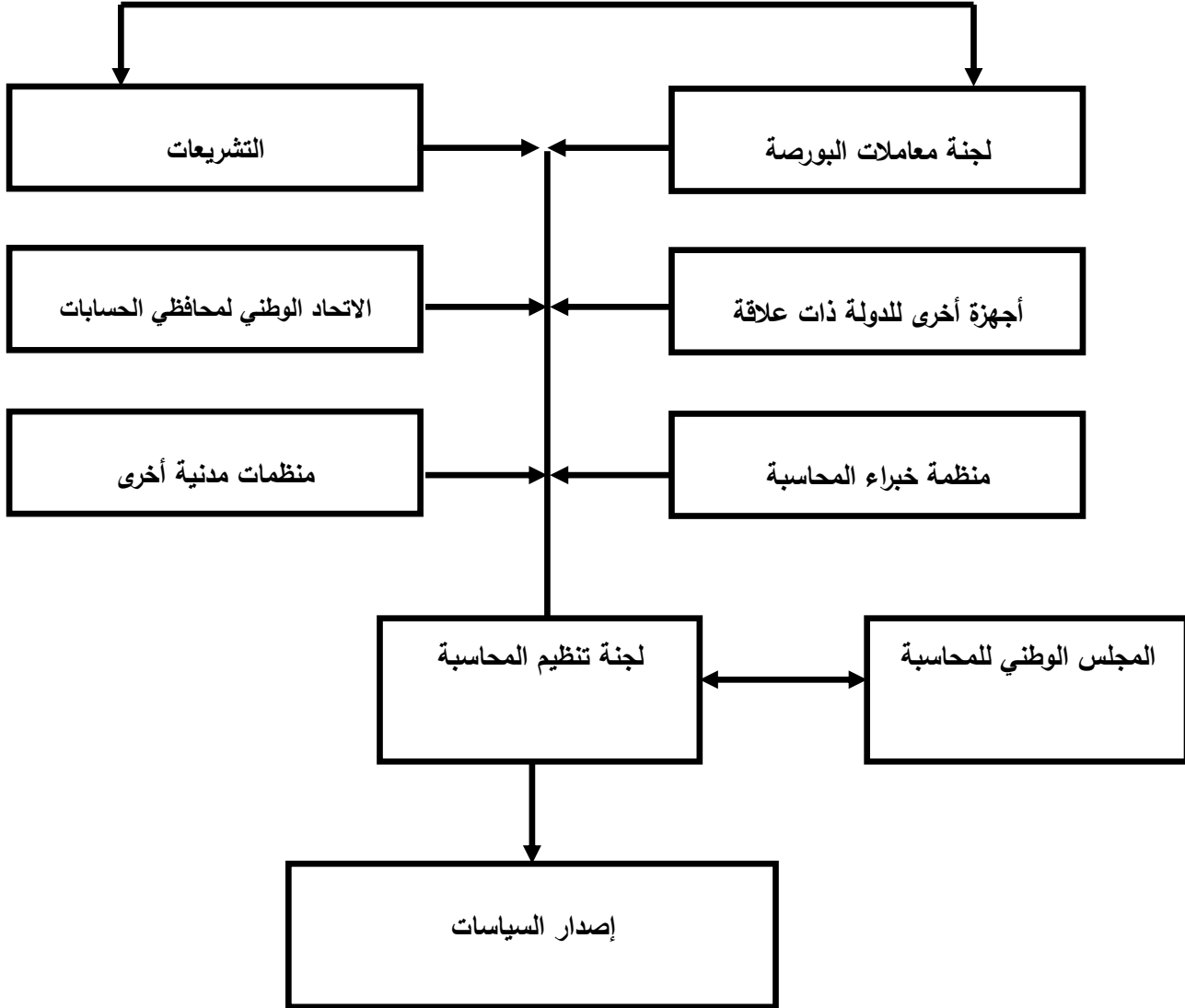
<sup>2</sup> [http://www.cob.fr/affiche\\_page.asp?urldoc=lesmissionsamf.htm&lang=fr&Id\\_Tab=0](http://www.cob.fr/affiche_page.asp?urldoc=lesmissionsamf.htm&lang=fr&Id_Tab=0)(consulté le 09/07/2013)

<sup>3</sup> Robert OBERT: la structuration juridique des textes comptables français, in revue française de comptabilité n°404, novembre 2007, p 06.

لأعضائه عند أداء المهام خاصة في حالة التجاوزات المرتكبة من طرف الشركات من خلال تقديم تقرير إلى النائب العام لتوضيح رأيه عن أي مشاكل في حالة عدم القيام بالإجراءات لتصحيح الوضع في الشركة.

ومن خلال ما سبق يمكن توضيح علاقة المنظمات المحاسبية المهنية في فرنسا من خلال الشكل الموالي:

شكل رقم (1-5): هيكلية العلاقة بين المنظمات المحاسبية والمهنية في فرنسا



المصدر: الحصادي سالم إسماعيل، اتجاهات المحاسبة المالية المعاصرة وانعكاساتها على البيئة الليبية، المؤتمر الوطني الأول للسياسات العامة في ليبيا، جامعة قارون، 2007.

ومن خلال ما سبق، يمكن القول أن التجربة الفرنسية في مجال تطوير مهنة المحاسبة اعتمدت بالأساس من خلال جهود المنظمات المحاسبية المهنية من خلال الاجتهادات والاقتراحات التي تدعمت بها كثيرا التشريعات والقوانين في فرنسا في مجال التنظيم المحاسبي والتي يمكن ذكر بعضها في الآتي:

- على الرغم من أن المدخل القانوني هو السائد في التجربة الفرنسية في مجال التنظيم المحاسبي إلا أنها تميزت بتدعيمها للبحوث والاجتهادات المحاسبية من مختلف الأطراف الفاعلين في الميدان المحاسبي وإبداء الرأي في مجال وضع الممارسات المحاسبية الملائمة للبيئة الفرنسية.

- تميزت التجربة الفرنسية في مجال تطوير مهنة المحاسبة باعتماد القانون ذو أبعاد اجتماعية في تشريع الممارسات المحاسبية باعتبار أن هذه الممارسات المحاسبية تخدم بالضرورة المستخدمين الرئيسيين للقوائم المالية من مساهمين ومصالح الضرائب والمقرضين....

- ركزت التجربة الفرنسية من خلال المدخل القانوني في التأطير المحاسبي على وجهة التمويل من البنوك وكذا انفصال الإدارة عن المالكين، ما يفسر ارتباط المحاسبة بالجباية واعتماد مبدأ الحيطة والحذر بهدف ضمن توزيع عادل للدخل وحماية أصحاب المصالح.

## خلاصة الفصل الأول

من خلال ما سبق يتضح أن المؤسسات ملزمة باتباع ممارسات محاسبية تحكمها معايير محاسبية معينة في إطار إعداد قوائم مالية ذات جودة تلي احتياجات مستخدميها ومساعدتهم في اتخاذ القرارات السليمة، وبالنظر لكون المعايير المحاسبية المطبقة مرنة في اختيار السياسات المحاسبية الملائمة من قبل المؤسسات وتطبيق البدائل المناسبة في مجالات القياس والافصاح المحاسبي للمعلومات المحاسبية ما يفسر حرية الإدارة في اختيار ما يناسبها من أجل تعظيم عوائد المنفعة وهو ما يفسر استخدام المدخل الايجابي في تطور نظرية المحاسبة الذي يختص في دراسة سلوك الادارة في اختيار سياسات محاسبية معينة وقياس أثرها.

ونظرا لاهتمام المنظمات المحاسبية المهنية بتطوير المدخل المعياري من خلال العمل والتنسيق على بناء معايير تنظم الممارسات المحاسبية للمؤسسات لتحقيق المنفعة العامة من خلال توفير الأداة المناسبة لقياس الأنشطة الاقتصادية وترجمتها في شكل قوائم تتضمن معلومات محاسبية مفيدة، وبالتالي فقد شكل صياغة معايير محاسبية وفق المدخل المعياري أهمية كبيرة في المجتمع وفي خدمة الهدف الأساسي للمحاسبة وتنظيم العمل الحاسبي نظرا لارتباطه بالعديد من القرارات الاستثمارية والتخطيط واستخدامات الموارد في المؤسسة.

## الفصل الثاني

أهمية تطوير مهنة المحاسبة لمواجهة تحديات

تحرير تجارة الخدمات المحاسبية

## تمهيد

تزامن إنشاء منظمة التجارة العالمية ودخولها حيز التنفيذ نتيجة لمشاورات ومفاوضات تم التوصل خلالها إلى جملة من الاتفاقيات التجارية الدولية في مجالات التجارة في السلع و الخدمات، وقد أخذت العديد من الدول على عاتقها الانضمام إلى هذه المنظمة من أجل الاستفادة من المزايا التي يتيحها ذلك الانضمام، إضافة إلى أن تطبيق بنود هذه المنظمة سيزيد من مستوى المنافسة بين المؤسسات الاقتصادية، الأمر الذي ينعكس على مهنة المحاسبة من خلال تأثيرها على تطوير أنظمتها وأجهزتها وإجراءاتها لمسايرة تلك التطورات المتلاحقة.

وتعد الخدمات المحاسبية من أهم بنود اتفاقية تحرير تجارة الخدمات، الأمر الذي يتطلب البحث عن الآليات التي تكفل جودة الخدمات المحاسبية بين الدول وانتقالها عبر الحدود من خلال وضع معايير محاسبة دولية ومعايير تدقيق موحدة مع توفر شرط التأهيل اللازم لكيفية تطبيقها بهدف تقديم قوائم مالية ذات جودة عالية.

ومن خلال ما سبق تم تقسيم هذا الفصل إلى المباحث الآتية:

**المبحث الأول:** بيئة المحاسبة المعاصرة وتطبيقاتها؛

**المبحث الثاني:** أبعاد الثقافة المحاسبية ودورها في تطوير الممارسات المحاسبية؛

**المبحث الثالث:** أثر تحرير الخدمات المحاسبية على تطوير الممارسات المحاسبية؛

**المبحث الرابع:** دور الاتحاد الدولي للمحاسبين في تحرير الخدمات المحاسبية.

## المبحث الأول: بيئة المحاسبة المعاصرة وتطبيقاتها

يظهر تطور التاريخ المحاسبي وجود اختلافات جوهرية في الأنظمة المحاسبية، وهي نتاج لتأثير المتغيرات والعوامل في البيئة السائدة، وهو ما يفسر وجود العديد من الأنظمة المحاسبية المتباينة تستخدم معايير محاسبية مختلفة في التطبيق العملي.

## المطلب الأول: مداخل التنظيم المحاسبي

تحدد كفاءة الأنظمة المحاسبية أساسا على قدرة هذه الأنظمة على توفير المعلومات التي تلي حاجات مختلف مستخدميها. كما أن منفعة هذه المعلومات على مستوى المؤسسات أو على مستوى الكلي مرتبطة بتوفير أسس وقواعد محاسبية متعارف عليها تمثل إطارا أو مرجعية معتمدة للمحاسبين.

## أولاً: تعريف التنظيم المحاسبي

يعرف التنظيم المحاسبي بأنه "محاولة وضع إطار عام للممارسات المحاسبية وذلك بتنظيم هذه الممارسات ووضع ضوابط وحلول للمشاكل التي قد تواجه التطبيق العملي لها".<sup>1</sup> وبذلك يعمل التنظيم المحاسبي على تخفيض التباين في الممارسات المحاسبية، والعمل على التنسيق من أجل توافق العمل المحاسبي، من خلال ضوابط وأسس تحكم وتنظم العمل المحاسبي بما يضمن سلامة وموضوعية المخرجات المحاسبية وكفاءتها.

## ثانياً: تطور التنظيم المحاسبي

يشير الأدب المحاسبي أن عمليات التأطير المحاسبي كانت نتيجة الأزمات الاقتصادية والتجارب المتراكمة والتي أثرت على الممارسات المحاسبية ومستخدمي القوائم المالية. حيث ساهم غياب التنظيم المحاسبي في حدوث العديد من التجاوزات والاحتيايل المحاسبي من طرف المؤسسات من خلال اختيار سياسات محاسبية غير ملائمة تؤثر على فعالية المعلومات المحاسبية في تلبية حاجات مستخدميها.<sup>2</sup>

<sup>1</sup> محمد المبروك أبو زيد، المحاسبة الدولية وانعكاساتها على الدول العربية، إيتراك للطباعة والنشر والتوزيع، القاهرة، 2005، ص 57

<sup>2</sup> محمد المبروك أبو زيد، المدخل القانوني للتنظيم المحاسبي وتطوير المحاسبة في ليبيا، ورقة بحثية مقدمة في المؤتمر الوطني الأول للمحاسبة، غرفة التجارة والصناعة، طرابلس، 2006/06/12

وتبرز أهم الأزمات الاقتصادية التي حدثت ضعف التنظيم المحاسبي بالرغم من الجهود والمحاولات لتنظيم الأسس والمبادئ التي تحكم الممارسات المحاسبية، إن ما حدث بالولايات المتحدة من التلاعب المحاسبي كان أحد أبرز الأسباب التي أدت إلى انهيار العديد من الشركات الأمريكية الكبرى بعد عام 2001 مثل شركة إنرون Enron العملاقة للطاقة وشركة ووردكوم World.Com للاتصالات وشركة زيروكس Zerox لصناعة الأجهزة المكتبية وغيرها. الأمر الذي شكل خطوة أساسية للتوجه نحو تنظيم العمل المحاسبي في الولايات المتحدة الأمريكية.<sup>1</sup>

### ثالثاً: مدخل التنظيم المحاسبي

نظراً لأهمية التنظيم المحاسبي في تطوير الأنظمة المحاسبية وزيادة كفاءتها، فقد حظي باهتمام كبير على المستوى الدولي، ونظراً لاختلاف الأنظمة المحاسبية نتيجة اختلاف العوامل البيئية المؤثرة في مهنة المحاسبة، فقد تباينت المداخل المحاسبية التي تحكم عملية التنظيم المحاسبي، حيث يشير الأدب المحاسبي الوصفي لتاريخ المحاسبة إلى استخدام مداخل مختلفة من قبل الدول لتحقيق التنظيم المحاسبي.

#### 1 - مدخل التنظيم الذاتي للمحاسبة

يرتكز هذا المدخل على عملية وضع المبادئ والقواعد والإجراءات المحاسبية وكذلك تطوير هذه المبادئ والمعايير من طرف الممارسين لمهنة المحاسبة والمنظمات المحاسبية المهنية، وبالتالي يكون وضع المبادئ مبنيًا على الاستقلالية عن إشراف الدولة من خلال القوانين، وبهذا تتولى المنظمات المحاسبية والممارسون عملية وضع الأسس والمعايير المحاسبية التي تحكم الممارسة العملية.

وبذلك يرتبط تبني أي مدخل بالعوامل السائدة التي تحكم الأنظمة المحاسبية، وبهذا يتم تبني مدخل التنظيم الذاتي من طرف المجتمعات ذات التوجه الفردي والتي تتسم بالنظام الاقتصادي الحر الذي يركز أساساً على التمويل من الأسواق المالية، وتتبنى هذا المدخل معظم الدول الأنكلوساكسونية مثل الولايات المتحدة الأمريكية والمملكة المتحدة وكندا، ويرتكز تبني مدخل التنظيم المحاسبي في هذه الدول على توفير معلومات محاسبية تمثل مصدراً مهماً للمستثمرين في الأسواق المالية.<sup>2</sup>

<sup>1</sup> - محمد أبو زيد "المعايير المحاسبية المقبولة قبلاً عاماً مقبولة من قبل من؟" مجلة الدراسات العليا - أكاديمية الدراسات العليا طرابلس العدد 15 (2004).

<sup>2</sup> محمد المبروك أبو زيد، مرجع سبق ذكره، ص ص 62-72.

## 1-1 - مميزات المدخل الذاتي للمحاسبة

يمكن تلخيص أهم مميزات هذا المدخل في النقاط الآتية:<sup>1</sup>

- يتم وضع المعايير المحاسبية وفق هذا المدخل على أساس استقرائي، ويركز على تأثير تفاعل مهنة المحاسبة في البيئة مع العوامل والمتغيرات الأخرى، ونظرا لاعتماد هذا المدخل على التمويل من الأسواق المالية فقد أثر بشكل واضح على تطور الممارسات والمعايير المحاسبية، وبهذا أصبح تأثير السوق على تطور المعايير والإجراءات المحاسبية واضحا بشكل كبير من خلال الاهتمام بالإفصاح المحاسبي عن المعلومات التي تخدم بالدرجة الأولى المستثمرين ومتطلبات القيد في الأسواق المالية، وبذلك فقد ساهمت الأسواق المالية في تطوير الممارسات المحاسبية من خلال تشجيع الإفصاح المحاسبي.

- تعارض مصالح مستخدمي التقارير والقوائم المالية وفق هذا المدخل، ما ينتج عنه محاولة كل طرف مستخدم إلى التأثير على المعايير والممارسات المحاسبية بما يخدم احتياجاته ويعظم منفعة من المعلومات المحاسبية، وبهذا ظهرت التكتلات المحاسبية المهنية من طرف المستخدمين والذي ساهم كثيرا وفق هذا المدخل في التأثير الكبير على عمليات تطوير الممارسات والمعايير المحاسبية، من خلال التركيز على حاجات مستخدمي التقارير والقوائم المالية وظهور الأولويات في مصالح المستخدمين.

- تتبنى المنظمات المحاسبية المهنية غير الحكومية وفق هذا المدخل مسؤولية التنظيم المحاسبي للممارسات والمعايير المحاسبية بناء على أولويات حاجات مستخدمي التقارير والقوائم المالية، من خلال استخدام نفوذها.

- تتميز الممارسات والمعايير المحاسبية وفق هذا المدخل كونها تمثل عملية سياسية أكثر منها عملية منطقية، وهذا نتيجة سيطرة المنظمات المحاسبية المهنية لخدمة حاجات مستخدمي محددتين، وهو ما يفسر قيام المنظمات المحاسبية المهنية في المملكة المتحدة سنة 1969 بتأسيس لجنة معايير المحاسبة، بهدف توحيد المفاهيم والمصطلحات المحاسبية التي تؤدي إلى تخفيض التباين في إعداد القوائم المالية، وكذا من خلال إصدار المبادئ المحاسبية المقبولة، وبالتالي فقد تم توجيه انتقادات كثيرة لهذه اللجنة نظرا لسيطرة المنظمات المحاسبية المهنية المعروفة عليها من جهة، وخدمة مصالح مستخدمي محددتين للتقارير والقوائم المالية.

## 1-2 - عيوب المدخل الذاتي للمحاسبة

هناك مجموعة من الانتقادات والعيوب التي وجهت لهذا المدخل يمكن حصرها فيما يلي:<sup>2</sup>

<sup>1</sup> محمد المبروك أبو زيد، المدخل القانوني للتنظيم المحاسبي وتطوير المحاسبة في ليبيا، مرجع سبق ذكره.

<sup>2</sup> محمد المبروك أبو زيد، "التنظيم المحاسبي وكفاءة تشغيل سوق الأوراق المالية في ليبيا"، ورقة مقدمة في "ندوة سوق الأوراق المالية-طرابلس"، اللجنة الشعبية العامة للاقتصاد والتجارة، 2005.

- تكتل المنظمات المحاسبية المهنية المسؤولة عن التنظيم المحاسبي وفق مدخل التنظيم الذاتي، أدى إلى استغلال نفوذها وسيطرة الإدارة من خلال الضغوطات السياسية على مؤسسات وضع المعايير المحاسبية. وهذه الضغوطات تؤكد القوائم والتقارير المالية التي توجه لخدمة مستخدميها في اتخاذ القرار المناسب، إلا أنه يبدو أن هناك تركيزاً أقل على هذا الهدف فالمؤسسات المهنية المحاسبية الآن غالباً ما تظهر اهتماماً أكثر بتلبية رغبات الأطراف التي تقدم المعلومات بدلاً من الأطراف التي توجه لها تلك المعلومات، ولهذا يمكن القول أن الخطر الكبير من وراء المنظمات المحاسبية المهنية هو أن تستحوذ عليها الأطراف التي لها مصالح خاصة.

- تؤكد القوائم والتقارير المالية في ظل تبني مدخل التنظيم المحاسبي الذاتي، مثل الولايات المتحدة الأمريكية والمملكة المتحدة التي تتبينان هذا المدخل أنها موجهة أساساً لخدمة أطراف ومصالح مستخدمين معينين خاصة المستثمرين والمقرضين على حساب مصالح الأطراف الأخرى. ويتضح ذلك من خلال معايير المحاسبة والمراجعة فهي تركز فقط على المشاكل المتعلقة بالتقارير المالية ومستوى الإفصاح بما يخدم المستثمرين بالدرجة الأولى.

- مصالح بعض المستخدمين وفق مدخل التنظيم المحاسبي الذاتي مفترض أنها أكثر أهمية من مصالح البعض الآخر من المستخدمين وذلك عندما تكون الواجهة الأساسية للمعلومات المحاسبية المالية هي تلبية احتياجات المستوى الجزئي مع إعطاء أهمية قليلة للمحاسبة الإدارية واحتياجات المستويات الكلية.

- يعتمد هذا المدخل على الاجتهادات من طرف المنظمات المحاسبية المهنية غير حكومية تقوم من خلالها بوضع ومتابعة التنفيذ للتشريعات المحاسبية، وبالتالي يفقد هذا المدخل لحجة الإلزام القانوني وضعف متابعة وإشراف الدولة في هذا الجانب. وبهذا فإن المنظمات المحاسبية المهنية غير الحكومية تفتقد للقوة الإلزامية وهو ما يفسر وجود العديد من الاختلالات وانتشار الاحتيال المحاسبي من قبل الشركات خاصة من قبل المراجعين. ويمكن الإشارة مرة أخرى إلى قصة انهيار شركة إنرون Enron في ديسمبر 2001 وهي إحدى الشركات الدولية العملاقة للطاقة ومقرها الرئيسي بأمريكا، وذلك على الرغم من أن هذه الشركة تم تأهيل قوائمها المالية من قبل أحد الشركات العالمية للمراجعة وهي شركة أندرسون Andersen قبل إفلاسها بوقت قريب، وقد تبين لاحقاً أن هذه الشركة قامت بالعديد من المخالفات الإدارية والقانونية وتزوير معدلات الأرباح وإخفاء مبالغ كبيرة من الديون، الأمر الذي يصعب معه قبول فكرة أن هذه التجاوزات تم إخفاؤها عن المراجعين. وفي هذا يرى منظرو المحاسبة بأن المعايير المحاسبية يجب أن تكون بعيدة عن التعقيد ويجب أن تكتسب السلطة وحجة الإلزام على العملاء، وذلك من خلال الدعم الحكومي والسلطوي، كما أشار إلى أن المعايير المحاسبية تحتاج إلى إعادة بناء وتطوير وتوحيد من أجل الاحتفاظ بثقة المستثمرين والمستخدمين بشكل عام. هذا بالإضافة إلى قيام الكونكرس الأمريكي بإعادة النظر في القواعد والمعايير المحاسبية التي تحكم الممارسات والنظم المحاسبية لتلك الشركات.

## 2- مدخل التنظيم المحاسبي القانوني

يختلف مدخل التنظيم المحاسبي الذاتي عن مدخل التنظيم المحاسبي القانوني، كون هذا الأخير يعتبر المبادئ والمعايير المحاسبية جزءاً من الإطار القانوني للدولة، حيث تقوم الحكومة بدور فعال في الرقابة على الأنشطة الاقتصادية ووضع المعايير المحاسبية. وبذلك تتميز المحاسبة المالية وفق مدخل التنظيم المحاسبي القانوني بالصفة الإلزامية والقانونية في التطبيق العملي.

### 2-1: مزايا مدخل التنظيم المحاسبي القانوني

يمكن ذكر أهم مزايا هذا المدخل في النقاط الآتية:<sup>1</sup>

- مدخل التنظيم المحاسبي القانوني معتمد أكثر من طرف الدول ذات التوجه الجماعي وتتميز بنظام اقتصادي مركزي. من خلال وجود مصالح للتخطيط تعمل على دراسة ووضع السياسات المحاسبية والمعايير وكذا متابعة تنفيذها من خلال هيكل قانوني شامل ينظمها، كذلك الجهات الحكومية هي التي تقيم وتقرر السياسات المحاسبية وتأثيراتها الاقتصادية والاجتماعية وذلك في ظل الأهداف القومية للدولة. وكنتيجة لذلك، فإن شكل ومحتويات القوائم المالية تكون محددة بالقوانين ذات العلاقة مما يؤدي إلى توحيد الممارسات المحاسبية.
- يعتبر النظام المحاسبي الموحد نموذجاً لمدخل التنظيم المحاسبي القانوني. حيث الهدف الأساسي لهذا النظام هو تقديم إطار محدد لمرجعية الممارسات المحاسبية والتي من خلالها يمكن الحكم على كفاءة أي طريقة من الطرق المحاسبية المتبعة، وكذلك فهي تشكل إطاراً محاسبياً مترابطاً يمكن المحاسبين من تحسين جودة التقارير المالية. كما أنه تحت هذا النظام فإنه يجب أن تكون هناك معالجة محاسبية واحدة فقط لأي نوع من العمليات.
- تمثل كل من فرنسا وألمانيا من أبرز الدول التي تنتهج مدخل التنظيم المحاسبي القانوني، من خلال التدخل المباشر لتنظيم السياسات المحاسبية وتوجيه السياسة الاقتصادية، ولهذا فإن دور المحاسبة بهذه الدول هو تقديم المعلومات الضرورية للتخطيط على كل المستويات وكذلك لربط المحاسبة على المستوى الجزئي بالمحاسبة على المستوى الكلي، وأيضاً للمساعدة في الرقابة على الأنشطة الاقتصادية.<sup>2</sup>
- تعتبر المحاسبة وفق مدخل التنظيم المحاسبي القانوني غير موجهة أساساً لخدمة متخذي القرارات من المستثمرين والمقرضين، فهي مصممة كذلك لتلبية متطلبات الحكومة في تقدير الضرائب وتوجيه السياسة الاقتصادية والتأكد من مدى الامتثال للخطة القومية الحكومية. وعلى خلاف مدخل التنظيم المحاسبي الذاتي فإن التقارير المحاسبية على الرغم

<sup>1</sup> Christian HOARAU: **place et rôle de la normalisation comptable en France**, in revue française de gestion, 2003/6, N°147, France, page 34.

<sup>2</sup> Robert OBERT : **Pratique internationale de la comptabilité et de l'audit**, Dunod, paris 1994, page 05.

من أمثا معدة تحت مدخل التأطير القانوني والتي هي موجهة أساسا لخدمة المستخدمين على المستوى الكلي للدولة إلا أن المعلومات المفصح عنها بالتقارير المالية تعكس بوضوح اهتمامات العديد من المجموعات المختلفة مثل العمال والسلطات الإدارية والمجتمع ككل.

- يسمح هذا المدخل بتسهيل عمل التشريعات الحكومية من خلال توقع التأثيرات الناتجة عن تنفيذ السياسات المحاسبية على التنمية الاقتصادية للمجتمع، فعلى سبيل المثال إذا كان وضع معيار محاسبي جديد يؤدي بالأرباح المسجلة إلى الانخفاض فإن المشرع يستطيع تعديل النتيجة وتجاوزها من خلال تعديل قانون الضرائب أو أي تشريعات أخرى ذات علاقة والتي تكون خارج سلطات المحاسبين المهنيين.

- وتبرز فاعلية النظام المحاسبي الموحد في دراسة بدائل عديدة ومتنوعة للطرق الخاصة بقياس نشاط اقتصادي معين، فإنه من المهم استخدام أفضل البدائل بشكل موحد داخل المؤسسة وبين المؤسسات المنافسة بما يسهل عملية المقارنة بين الصناعات المختلفة. وهذا التوحيد يشير إلى ثبات في التصنيف والمصطلحات وكذلك ثبات في القياس والذي يتطلب مفاهيم محددة. وهذا الدليل مفيد لتلبية الاحتياجات الضرورية للمديرين والمستخدمين والدائنين لغرض مقارنة كل من النتائج والوضع المالي لمختلف القطاعات ومختلف الشركات ومختلف الصناعات.<sup>1</sup>

## 2-2- محو به مدخل التنظيم المحاسبي القانوني

يمكن تلخيص أهم الانتقادات الموجهة لهذا المدخل من خلال الآتي:

- يمثل توحيد طرق عرض ومعالجة العمليات المحاسبية أحد الميزات الأساسية للأنظمة المحاسبية وفق مدخل التنظيم المحاسبي القانوني، وبذلك كان هذا المدخل محلاً للعديد من الانتقادات من طرف بعض المنظرين كون بيئة المحاسبة تتميز بالتعقيد والتغير المستمر، وبالتالي فالمحاسبة يجب أن تكون مرنة تتنوع فيها الممارسات المحاسبية وتساير مستجدات بيئتها، وكرد على هذا الانتقاد للتوحيد فإن البعض يرى أنه على الرغم من أن بيئة الأعمال معقدة فإن إنتاج تقارير مالية غير قابلة للمقارنة لن يقدم أي شيء أكثر من زيادة تعقيد عملية اتخاذ القرارات من قبل المستخدمين.

- يفتقر النظام المحاسبي الموحد إلى التطوير والتحسين الذاتي للقوائم المالية. لذلك فإن معايرة هيكل الحسابات قد تعطي صورة قانونية وحقائقية لنشاطات المؤسسة الاقتصادية ولكن قد لا تعطي بالضرورة صورة عادلة عن المؤسسة الاقتصادية للمستخدمين الخارجيين، نظرا لعدم مرونة النظام المحاسبي الموحد على أساس أن الممارسات المحاسبية لا تتفق في مجملها مع المعايير المحاسبية الدولية.

أخيرا فإنه من المهم الإشارة إلى أن نتائج تطبيقات النظام المحاسبي الموحد بالعديد من الدول ذات طبيعة الاقتصاد المركزي المخطط ساهم بشكل كبير في تخطيط فعال للسياسات المحاسبية لخدمة المجتمع.

<sup>1</sup> محمد المبروك أبو زيد: مرجع سبق ذكره، ص 58.

## المطلب الثاني: العوامل المؤثرة على الممارسات المحاسبية المهنية

تباين الاختلافات في الممارسات والمعايير المحاسبية بين الدول هي نتاج تفاعل مجموعة العوامل في البيئة المحاسبية التي تؤثر على شكل وتطور النظم المحاسبية في أي دولة.

### أولاً: العامل الاقتصادي

يشمل العامل الاقتصادي مجموعة من العوامل الفرعية الأخرى منها:<sup>1</sup>

#### 1 - طبيعة ونوع النظام الاقتصادي

تعتبر درجة التطور الاقتصادي وطبيعة النظام الاقتصادي السائد من العوامل التي لها تأثيرات مباشرة وغير مباشرة على الدول، نظراً لارتباط كل منهما بالتنمية الاقتصادية، فإذا كانت التنمية الاقتصادية لدولة ما متدنية فإن الأنشطة الاقتصادية والصناعية والتجارية وغيرها غالباً ما تكون محدودة وبسيطة.<sup>2</sup>

وبذلك فإن طبيعة النظام الاقتصادي السائد في الدولة سيؤثر بشكل كبير على الأنظمة والسياسات المحاسبية بها. وبهذا يمكن التمييز بين النظام الاقتصادي الرأسمالي ونظام الاقتصاد المخطط وهما أكثر الأنظمة شيوعاً، في حين هناك دول تعتمد مزيجاً بين هذين النظامين.

ويتميز النظام الاقتصادي الرأسمالي بتوزيع الموارد الاقتصادية توزيعاً وفقاً لآلية العرض والطلب وتعظيم الأرباح للشركات ومنفعة المستهلكين، من خلال سيطرة القطاع الخاص على النشاط الاقتصادي، وكما تتميز الدول التي تتبنى هذا النظام على أسواق مالية نشطة لها تأثير كبير على الممارسات المحاسبية ونوعية الإفصاح المحاسبي للتقارير والقوائم المالية.

بينما يتميز النظام الاقتصادي المخطط بمركزية اتخاذ القرار، ويكون اتخاذ القرار من خلال هيئات التخطيط والاستشراف التابعة للحكومة، وبذلك تكون جميع المعلومات والمعطيات الخاصة بالنشاط الاقتصادي للدولة متمركزة ومتجمعة على مستوى هذه الهيئات، وبناءً على ذلك فإن دور المحاسبة في النظام الاقتصادي المخطط يكون محورياً نظراً لأهمية المعلومات المحاسبية المتعلقة بنظام التسعير والتكاليف التي تساعد في إعداد مؤشرات عن وضعية الاقتصاد

<sup>1</sup> محمد أبو زيد المبروك، المحاسبة في ليبيا وعلاقتها بالبيئة المحلية، المؤتمر الوطني الأول حول المحاسبة، غرفة التجارة والصناعة طرابلس، ليبيا، 12-06-2006.

<sup>2</sup> ريتشارد شرويدر وآخرون، نظرية المحاسبة، تعريب خالد علي أحمد كاجيجي وآخرون، دار المريخ للنشر، السعودية، 2006، ص 110.

بشكل عام، وكذا كوسيلة للرقابة والتخطيط في المستقبل، وبذلك تعتمد الدول التي تعتمد هذا النظام على النظام المحاسبي الموحد اعتماداً تنميط القواعد والممارسات والمعايير المحاسبية.<sup>1</sup>

### 2- مصادر التمويل

يعتبر تنوع مصادر التمويل من أهم العوامل المؤثرة على الممارسات والمعايير المحاسبية للمؤسسات الاقتصادية وكذا التوسع في النشاط الاقتصادي، وبذلك تسعى المؤسسات للبحث عن أهم مصادر التمويل والأقل تكلفة من خلال طرح أسهم للاكتتاب أو اللجوء للاقتراض، وبالتالي فاختيار نوع مصدر التمويل له تأثير مباشر في توجيه الممارسات المحاسبية، فإذا كان مصدر التمويل في معظمه عن طريق طرح الأسهم فإن الممارسات والمعايير سيكون لها توجه لتلبية احتياجات المستثمرين من المعلومات والتي غالباً ما تتعلق بربحية السهم في حالة نظام اقتصادي يتميز بأسواق مالية نشطة، بينما في اقتصاديات التمويل بالمدىونية والتي تعتمد على تمويل البنوك أو الوسطاء الماليين فإن الممارسات والمعايير المحاسبية تكون أكثر تحفظاً والاتجاه نحو تلبية حاجات جميع الأطراف المستخدمة للقوائم المالية، وينعكس هذا على تقييم الأصول بالتكلفة التاريخية والمبالغة في حجز المخصصات بهدف تخفيض الأرباح.<sup>2</sup>

ففي دول مثل ألمانيا واليابان والقوائم المالية يكون دورها محدوداً بالنسبة للمستخدمين الرئيسيين وهم المقرضون طالما أن معظم التمويل عن طريق الاقتراض، وتقدم كل من فرنسا والسويد نموذجاً آخر لتوجه القوائم المالية حيث تؤدي الحكومات دوراً قوياً في إدارة موارد الدولة، ويتوقع أن تنفذ المؤسسات خطط الحكومة وخطط الاقتصاد الكلي، والحكومة تعمل على التأكد من أن المؤسسات لها رؤوس أموال كافية، وسوف تقرض أو تساهم في التمويل إذا كان ذلك ضرورياً، وبالتالي فإن القوائم المالية موجهة إلى حد كبير لمتخذي القرار بالحكومة لتلبية احتياجات التخطيط. وبالذات التي يوجد بها أسواق مالية نشطة تلعب هذه الأسواق دوراً مهماً وملحوظاً في التأثير على توجه النظام المحاسبي، وتتجه المعايير المحاسبية بتلك الدول نحو تلبية احتياجات المستثمرين الحاليين والمتوقعين.<sup>3</sup>

### 3- الروابط والعلاقات السياسية والاقتصادية

تؤثر الروابط والعلاقات الاقتصادية على الممارسات والمعايير المحاسبية، فمعظم الدول التي تعرضت للاستعمار تتأثر بالنظام المحاسبي للمستعمر، حتى وإن كانت غير ملائمة لمستوى نموها الاقتصادي والعوامل البيئية الأخرى بها.

<sup>1</sup> عبد الحي مرعي ومحمد سمير الصبان، التطور المحاسبي والمشاكل المحاسبية المعاصرة، دار النهضة العربية للطباعة والنشر، بيروت 1988، ص 53-52.

<sup>2</sup> ليلى ناجي مجيد الفتلاوي، بيئة المحاسبة ومؤشرات تكيفها لتكنولوجيا المعلومات، مجلة كلية بغداد للعلوم الاقتصادية، العدد الخاص بمؤتمر الكلية، 2013، ص 288.

<sup>3</sup> محمد أبو زيد المبروك، المحاسبة في ليبيا وعلاقتها بالبيئة المحلية، مرجع سبق ذكره.

كما تعتبر الاتحادات أو التكتلات الاقتصادية الدولية والإقليمية من العوامل المؤثرة على الأنظمة المحاسبية، ويعتبر الاتحاد الأوروبي من أكبر الأمثلة على هذه التجمعات الاقتصادية، والتي لها تأثيرات على الأنظمة المحاسبية لأعضاء تلك المجموعات، والتي تختلف باختلاف المجموعة التي تنتمي لها كل دولة.

### ثانياً: النظام السياسي

تبنى دول العالم مجموعة متنوعة من الأنظمة السياسية التي تتباين بين نظام ديمقراطي يتمتع فيه الشعب بالحرية السياسية وبكل حقوقه المدنية، ونظام سياسي دكتاتوري لا يتمتع فيه الشعب بالحرية والمشاركة في اتخاذ القرار ويفقد فيها معظم حقوقه المدنية، وبالتالي اعتماد أي نوع من هذه الأنظمة سيكون له أثر على الممارسات المحاسبية، فعندما يكون النظام السياسي نظاماً دكتاتورياً لا توجد حرية سياسية ولا يستطيع الشعب اختيار أعضاء الحكومة أو التأثير على سياستها، فسيؤثر على مستوى الإفصاح المحاسبي للتقارير والقوائم المالية وبالتالي سيحد من تطوير الممارسات المحاسبية.

ويبرز تأثير النظام السياسي على المحاسبة والممارسات المحاسبية كذلك من خلال عملية استيراد وتبني الأنظمة المحاسبية من دولة إلى أخرى، نظراً للروابط السياسية القوية التي تجمع تلك الدول. فبدلاً من أثر الاستعمار المباشر ودوره في نقل الأنظمة المحاسبية من دولة لأخرى كما هو الحال بالنسبة للمستعمرات البريطانية والفرنسية والإسبانية حلت الروابط والعلاقات السياسية محل الاستعمار المباشر وأثرت بشكل كبير على الأنظمة المحاسبية بها.<sup>1</sup> وبهذا تنعكس الآثار المترتبة عن هذه العلاقات على الأنظمة المحاسبية للدول، حيث تسعى إلى توحيد وتوافق التقارير والممارسات المحاسبية فيما بينها.

### ثالثاً: النظام القانوني

ترتبط الممارسات المحاسبية بقوة تأثير النظام القانوني على المحاسبة، وتتباين درجة التأثير من دولة لأخرى، وبهذا يعتبر مثلاً القانون الجبائي في العديد من الدول من أهم القوانين المؤثرة على مهنة المحاسبة خاصة في الدول التي ترتبط فيها المحاسبة بالحماية، حيث تلزم القوانين بهذه الدول المؤسسات بالامتثال لممارسات وطرق وتقارير محاسبية معينة عند إعدادها لقوائمها المالية، بينما دول أخرى يكون فيها دور القوانين ذو تأثير محدود، فالمؤسسات بهذه الدول غير ملزمة بالامتثال للقوانين بمقدار ما هي حريصة على إيجاد حلول عادلة وصادقة للقوائم المالية، وبما يتماشى مع المبادئ المحاسبية للدولة.<sup>2</sup>

<sup>1</sup> محمد المبروك أبو زيد، مرجع سبق ذكره، ص 161.

<sup>2</sup> Elena BARBU, Harmonisation Comptable internationale et environnement comptable, de l'influence à l'interaction, Laboratoire Orléanais de Gestion, cahier de recherche n° 07/2005, page 04.

وبالتالي يؤثر تباين الأنظمة القانونية بين الدول على وجود اختلافات في الأنظمة والممارسات المحاسبية بين تلك الدول.<sup>1</sup>

### **رابعاً: الممارسة المهنية**

يمثل تطور الممارسة المهنية من العوامل المؤثرة التي تظهر تباين في الممارسات والمعايير المحاسبية المطبقة بين الدول بالإضافة إلى التأثير القوي للمنظمات المحاسبية المهنية بالدولة، وترتبط هذه الممارسات المحاسبية وهيكل هذه المنظمات بمجموعة من العوامل الاقتصادية والاجتماعية والقانونية السائدة.<sup>2</sup>

### **المطلب الثالث: النموذج المقترح لمتغيرات بيئة المحاسبة المعاصرة**

تتميز بيئة المحاسبة بالكثير من المتغيرات المؤثرة التي تتسم بالكثير من التعقيد، وبالتالي يمكن تصور منظور شامل للمحاسبة يعتبرها نظام محاسبي متكامل يتميز بمدخلات كفؤة تعالج وفق ممارسات ومعايير محاسبية سليمة توفر تقارير وقوائم مالية ملائمة تمثل مخرجات هذا النظام من خلال توفر الشروط الآتية:<sup>3</sup>

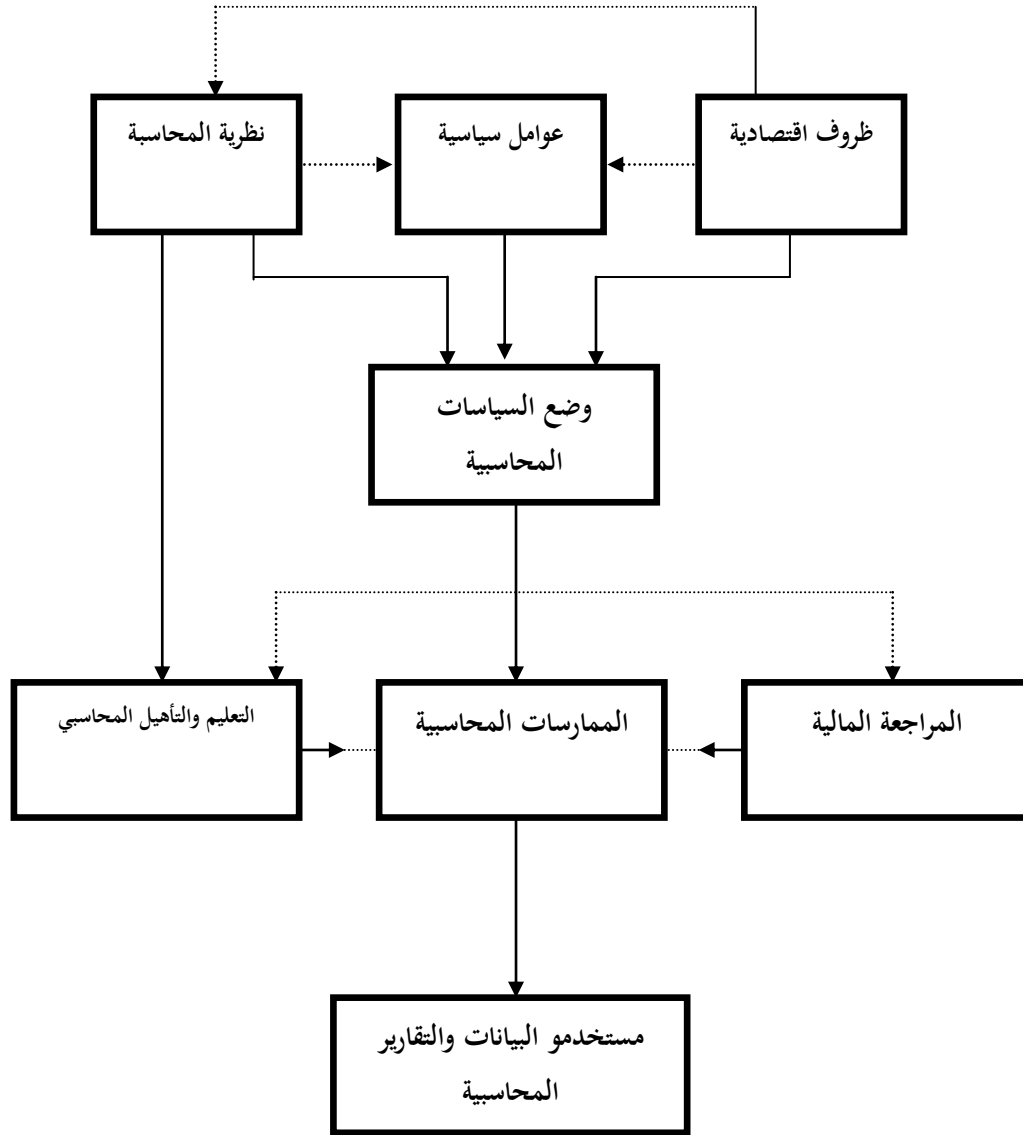
- يتم صياغة هذا النظام على أساس موضوعي ومنطقي.
- يتسم هذا النظام بالسهولة من حيث العرض والشمولية.
- يكون هذا النظام قابلاً للانعكاس في قدرته على التحليل.
- ويمكن تلخيص ما سبق من خلال الشكل الموالي:

<sup>1</sup> Bernard RAFFOURNIER, **Comptabilité internationale : Encyclopédie de comptabilité**, contrôle de gestion et audit Economica, paris 2000, page 374.

<sup>2</sup> محمد المبروك أبو زيد، مرجع سبق ذكره، ص 165.

<sup>3</sup> الحصادي سالم إسماعيل، مرجع سبق ذكره.

الشكل رقم (1-2): نموذج بيئة المحاسبة المالية المعاصرة



← تدفق رئيسي

←..... تدفق فرعي

المصدر: الخصادي سالم إسماعيل، اتجاهات المحاسبة المالية المعاصرة وانعكاساتها على البيئة الليبية، المؤتمر الوطني الأول للسياسات العامة في ليبيا، جامعة قاربونس، 2007

يوضح الشكل السابق تصور بيئة المحاسبة المالية من خلال انعكاس مجموعة الاجتهادات والآراء والمفاهيم المحاسبية التي توفر سياسات محاسبية تمثل مبادئ ومعايير محاسبية تحكم عمل المحاسبين وإعداد التقارير والقوائم المالية، وبالتالي جودة العمل المحاسبي والمخرجات المحاسبية لا ترتبط فقط بالممارسات والمعايير المحاسبية، فهي كذلك ترتبط بمستوى التعليم والتأهيل المحاسبي وكذا تأثير العوامل السياسية والقانونية.

كذلك يمكن القول أن تطور الممارسات المحاسبية سيكون لها أثر إيجابي على جودة القوائم والتقارير المالية التي يوفرها النظام المحاسبي، والذي يرتبط بمتغيرات أخرى تشكل همزة وصل لتكامل عمله من خلال توفر مجموعة من المبادئ المحاسبية تمثل الإطار الذي يحدد المفاهيم والمصطلحات للممارسة العملية بالإضافة إلى توفر إطار مؤسسي متكامل يضم المنظمات المحاسبية المهنية والقوانين المحاسبية.

### المبحث الثاني: أبعاد الثقافة المحاسبية ودورها في تطوير الممارسات المحاسبية

يعكس المستوى المهني للمحاسبة بأي مجتمع مستواه الثقافي والاقتصادي، وبالتالي فهنة المحاسبة تؤثر وتتأثر بالبيئة الثقافية للمجتمع، وقد ظهرت أهمية الثقافة كعامل مهم من العوامل البيئية المؤثرة على المحاسبة في تشكيل وتطوير الأنظمة المحاسبية للدول.

#### المطلب الأول: مفهوم وأبعاد الثقافة المحاسبية

تعرف الثقافة على أنها البرمجة الجماعية الذهنية التي تميّز مجموعة إنسانية معينة عن الأخرى. أوضح هوفستد Hofstede أن كفاءة أيّ نظام تعتمد إلى حد كبير على مدى قبولها للبرمجة الذهنية الجماعية المهيمنة في تلك الدولة، إن التضارب بين توجه البرمجة الذهنية الجماعية والنظام محل التطوير يتوقع أن يعيق تطبيق النظام. بالتالي فاستمرارية الأداء المنخفض لنظام المحاسبة، على الرغم من تغييرات هامة في بعض العوامل البيئية، ومثال على ذلك العوامل السياسية والاقتصادية، والتعليم المحاسبي تؤكد التأثير المحدود لهذه العوامل على المحاسبة. وفي محاولة لدراسة القيم الثقافية على مستوى دولي أجرى هوفستد\* Hofstede (1980) دراسة ميدانية تشتمل على أكثر من 117000 استبيان وزعت داخل أكثر من 67 دولة، وبناء على هذه الدراسة تم تصنيف القيم الوطنية National Values على أنها محتويات البرمجة الذهنية متمثلة في أربعة أبعاد رئيسية هي:<sup>1</sup>

- الفردية مقابل الجماعية؛

- فروقات السلطة؛

- درجة تجنب عدم التأكد بين مستوياتها العالية والمنخفضة،

\* هوفستد عالم إداري هولندي أعطى مهمة تطوير الوضع الإداري فعن طريق تحسين أداء العاملين في الشركة حيث قام بتوزيع حوالي (100000) استبانة على العاملين وتبين له من خلال هذه الدراسة 4 أبعاد ساعدت فيما بعد على تشخيص وتفسير أسباب وجود الاختلافات الظاهرة والمنتشرة في كافة المكاتب العاملة لشركات IBM وكانت تلك الأبعاد الاكتشاف الأساسي الذي استطاع هوفستد من خلاله تفسير أسباب وجود الاختلافات الثقافية وفسر من خلالها مسألة تعدد الثقافات واختلافاتها وقدم هوفستد نظريته وبين أهمية الأخذ بالاعتبار الاختلافات الثقافية في فهم سلوكيات وانطباعات الأفراد داخل التنظيمات وبناءً على دراسات أخرى تم إضافة بعد خامس وهو النظرة طويلة الأجل للمستقبل. للمزيد انظر المرجع

- يوسف عبد عطية بجر، سمات الإدارة والتنظيم في البيئة الفلسطينية اعتماداً على أبعاد هوفستد الثقافية - دراسة ميدانية على المصارف العاملة في فلسطين، -، 2010

<sup>1</sup> محمد أبو زيد المزوك، المحاسبة في ليبيا وعلاقتها بالبيئة المحلية، ورقة بحثية مقدمة في المؤتمر الوطني الأول في المحاسبة، طرابلس، 2006.

- بعد قيم المجتمع بين الذكورة والأنوثة.  
وقد فسرت هذه الأبعاد ما يقرب من 50% من الاختلافات حول المواضيع محل الدراسة بالدول الخاضعة للدراسة.  
وفيما يلي شرح لهذه الأبعاد الثقافية:<sup>1</sup>

### **أولاً: الفردية مقابل الجماعية**

يقصد بها إلى أي مدى يعمل الأفراد داخل التنظيم بشكل جماعي أو بشكل فردي؟ وهذا يرجع إلى الثقافة العامة لكل دولة. حيث وفق مفهوم الفردية يكون وجود ترابط اجتماعي ضعيف، في حين بالمجتمعات الجماعية توجد علاقات اجتماعية قوية بين أعضائها، كما أن درجة الاهتمام ببعض تكون عالية بحيث تعطى أولوية كبيرة للمصالح والأهداف الجماعية.

### **ثانياً: بعد فروقات السلطة**

يشير هذا البعد الثقافي إلى الشكل أو الطريقة التي يتعامل بها أفراد المجتمع مع الفروقات الموجودة بينهم فيما يتعلق بعدم المساواة في السلطة أو القوة الموزعة بينهم. فالأفراد في المجتمعات ذات التوجه القوي لبعده فروقات السلطة سوف يقبلون التدرج الهرمي للسلطة، بينما الأفراد في المجتمعات ذات الاتجاه الضعيف لبعده فروقات السلطة يعملون من أجل تقليص الفجوة في مستويات القوة أو السلطة بينهم.

### **ثالثاً: درجة تجنب عدم التأكد**

ويقصد به إلى أي مدى يتعامل الأفراد في مواجهة المستقبل والمجهول، بمعنى هل يميل الأفراد نحو المخاطرة والمغامرة واتخاذ القرارات في حالات عدم التأكد؟ وقد وجد هوفستد Hofstede أن في المجتمعات ذات التوجه الضعيف لبعده تجنب عدم التأكد أن الأفراد يركزون على الممارسات أكثر من المبادئ في حين إنه في المجتمعات ذات التوجه القوي على بعد تجنب عدم التأكد فإن الأفراد يحاولون إدارة والسيطرة على المستقبل.

<sup>1</sup> المرش نافذ فايز، سمات الإدارة والتنظيم في البيئة الأردنية اعتماد على أبعاد هوفستد الثقافية، دراسة ميدانية في المصارف التجارية الأردنية، المجلة الأردنية في إدارة الأعمال، مجلد 4، العدد 3، 2008، ص ص 333-334.

## رابعاً: الذكورة مقابل الأنوثة

ويظهر هنا ما إذا كان التنظيم يمنح النساء أدواراً أكبر في مجالات السيطرة والقيادة العليا، فذلك يمثل أنثوية "ليوننة" أما إذا لم يمنح النساء الأدوار اللازمة فذلك يمثل الذكورية "الصرامة"، وقد وجد هوفستد Hofstede أنه لا يوجد نموذج محدد بين الدول فيما يتعلق بهذا البعد.

## المطلب الثاني: العلاقة بين الثقافة والممارسات المحاسبية

في إطار تفسير وشرح العلاقة بين الثقافة والممارسات المحاسبية اقترح غراي Gray إطاراً نظرياً يربط بين الثقافة وتطور الأنظمة المحاسبية على المستوى الدولي. ومن خلال هذا الإطار قام بإضافة القيم والممارسات المحاسبية كفرع من القيم الاجتماعية. وعرف هذا النموذج الكيفية التي يتم من خلالها ربط القيم الثقافية على المستوى الاجتماعي مع القيم المحاسبية والتي تؤثر بشكل مباشر على الممارسات المحاسبية، ومن خلال استعراضه للأدب المحاسبي والممارسات المحاسبية استخلص القيم المحاسبية الأربع التالية:<sup>1</sup>

## أولاً: المهنية مقابل الرقابة القانونية

تشير المهنية إلى منح حرية للمنظمات المحاسبية المهنية وتعزيز دورها في صياغة المبادئ وبناء المعايير المحاسبية التي تحكم الممارسة العملية، بينما تعكس الرقابة القانونية إشراف السلطات الوصية على الممارسات المحاسبية من خلال إصدار التشريعات التي تنظم مهنة المحاسبة.

وبالتالي في الأنظمة المحاسبية التي تتبنى منظور المهنية تتميز بالمرونة في وضع سياساتها المحاسبية من خلال بناء معايير محاسبية توفر قواعد للقياس والافصاح للعمليات الاقتصادية، على عكس الأنظمة المحاسبية التي تتبنى منظور الرقابة القانونية من خلال إصدار تشريعات محاسبية إلزامية في شكل معايير محاسبية تنظم الممارسات المحاسبية في الممارسة العملية.

## ثانياً: التوحيد مقابل المرونة

يشير التوحيد إلى تطبيق نظم وممارسات محاسبية موحدة والالتزام بها، بينما تعني المرونة التنوع في الممارسات المحاسبية نظراً لتباين المتغيرات المحيطة بالمؤسسة، وبالتالي فالمجتمعات المحاسبية التي يسود فيها التوحيد يفرض على

<sup>1</sup> محمد حويش علاوي الشجيري، دور الأبعاد الثقافية للمجتمع في تشكيل ملامح التطبيقات المحاسبية - دراسة ميدانية لأراء عينة من المحاسبين والمدققين العاملين بالبيئة العراقية، مجلة جامعة القدس المفتوحة للأبحاث والدراسات، العدد 23، المجلد 2، جوان 2011، ص ص 293-294.

المحاسبين قواعد وقوانين محده يتم الالتزام بها، بينما المجتمعات المحاسبية التي تتبنى المرونة يتم فيه إصدار المعايير المحاسبية متضمنة مبادئ القياس والتقدير المحاسبي للعمليات الاقتصادية.

### ثالثاً: التحفظ مقابل التفاؤل

ويشير هذا البعد إلى أن الأنظمة المحاسبية التي تتبنى مبدأ التحفظ المحاسبي تلتزم بإصدار التشريعات المحاسبية الملزمة في صورة معايير محاسبية تحكم الممارسة العملية، بينما الأنظمة المحاسبية التي تتبنى مبدأ التفاؤل في وضع السياسات المحاسبية والتي تتميز بالمخاطرة وعدم التحفظ تعمل على بناء معايير محاسبية تتضمن قواعد للقياس والافصاح المحاسبي لمختلف العمليات الاقتصادية.

### رابعاً: السرية مقابل الشفافية

تعني السرية وفق هذا البعد التوجه إلى وضع ضوابط وقيود على المعلومات المحاسبية التي يتم توصيلها لمستخدميها الخارجيين، بينما تعني الشفافية التوجه نحو التوسع في الإفصاح المحاسبي بما يخدم حاجة جميع المستخدمين للمعلومات المحاسبية، وبالتالي في الأنظمة المحاسبية التي تتبنى مبدأ السرية تعمل على صياغة المعايير المحاسبية في شكل قواعد ملزمة التطبيق في الواقع العملي. أما الأنظمة المحاسبية التي تتبنى مبدأ الشفافية يفضل صياغة المعايير المحاسبية تتضمن مبادئ القياس والافصاح المحاسبي لمختلف العمليات الاقتصادية. ويمكن توضيح العلاقة بين القيم المحاسبية والاجتماعية على الممارسات المحاسبية من خلال الجدول الآتي:

جدول رقم (1-2): العلاقة بين القيم الاجتماعية والمحاسبية وتأثيرها على الممارسات المحاسبية

القيم الاجتماعية	← القيم المحاسبية	← الممارسات والتطبيقات المحاسبية
الفردية مقابل الجماعية	المهنية مقابل الرقابة القانونية	السلطة والإلزام
فروقات السلطة	التوحيد مقابل المرونة	التطبيق المحاسبي
درجة تجنب عدم التأكد	التحفظ مقابل التفاؤل	القياس المحاسبي
الذكورة مقابل الأنوثة	- السرية مقابل الشفافية	الإفصاح المحاسبي

المصدر: نصيف جاسم الجبوري ونضال عبد الله ياسين المالكي، تقييم أثر الثقافة المحاسبية في تعزيز قيمة الوحدة الاقتصادية دراسة ميدانية على عينة من المصارف العراقية، مجلة جامعة كربلاء، العدد الرابع، المجلد السابع، 2009، ص 51.

من خلال الجدول السابق يمكن القول أن المهنة قد تؤثر في طبيعة سلطة النظام المحاسبي وتمثل في الجهة التي تصدر القوانين واللوائح التي تنظم المهنة كالمؤسسات المحاسبية المهنية أو الدولة أو المنظمة نفسها، أما درجة التوحيد

أو الثبات فهي تمثل درجة التأثير في طرق تطبيق النظام المحاسبي، ومقدار التحفظ يمثل درجة التأثير في ممارسات القياس ضمن النظام المحاسبي، في حين درجة السرية تمثل مدى التأثير في الإفصاح في النظام المحاسبي.<sup>1</sup> وبناء على ما سبق ساق غراي Gray مجموعة من الافتراضات للتحقق من مدى ملائمة النظام المحاسبي للثقافة، تمثلت هذه الافتراضات فيما يلي:<sup>2</sup>

- الدول التي تحظى بتصنيف عال، فيما يتعلق ببعدي عدم التأكد وبعدها السلطة وتصنيف منخفض على بعد الفردية، من المتوقع أن تبدي تصنيفاً عالياً فيما يتعلق ببعدها التوحيد، وتصنيفاً منخفضاً على بعد المهنية.
- الدول التي تحظى بتصنيف عال على بعد عدم التأكد وتصنيف منخفض على بعد الفردية والذكورية، من المتوقع أن تعكس مستوى عالياً من التحفظ بأنظمتها المحاسبية.
- الأفراد في المجتمعات ذات المستوى العالي لبعدي الفردية والذكورية ستظهر مستوى منخفضاً على بعد المحافظة لأنهم يميلون إلى الاهتمام بالإنجاز والأداء الفردي الذي سيؤدّي إلى تبني مدخلاً أقل تحفظاً.
- الدول ذات التصنيف العالي لبعدها تجنب الشك والغموض وبعدها فروقات السلطة والتصنيف منخفض على بعدي الفردية والذكورية، من المتوقع أن تظهر مستوى عالياً من السرية ضمن نظامها المحاسبي.
- ومن خلال الفرضيات السابقة تم استنتاج أن تأثير القيم المحاسبية على تطوير الممارسات المحاسبية تتمثل في القياس والإفصاح المحاسبي والسلطة والالتزام، فبينما يرتبط القياس والإفصاح المحاسبي ارتباطاً مباشراً بالأبعاد المحاسبية فيما يتعلق بالسرية والتحفظ، ترتبط السلطة والالتزام ببعدي المهنية والتوحيد،<sup>3</sup> ويوضح الجدول الآتي العلاقة بين القيم الاجتماعية والقيم المحاسبية والممارسات المحاسبية.

الجدول رقم (2-2): العلاقة بين القيم المحاسبية والأبعاد الثقافية

القيم المحاسبية				الأبعاد الثقافية
المهنية	التوحيد	التحفظ	السرية	
+	-	-	-	الفردية
-	+	?	+	فروقات السلطة
-	+	+	+	عدم التأكد
?	?	-	-	الذكورية

المصدر: محمد أبو زيد المبروك، المحاسبة في ليبيا وعلاقتها بالبيئة المحلية، ورقة بحثية مقدمة في المؤتمر الوطني الأول في المحاسبة، طرابلس، 2006.

<sup>1</sup> نصيف جاسم الجبوري ونضال عبد الله ياسين المالكي، تقييم أثر الثقافة المحاسبية في تعزيز قيمة الوحدة الاقتصادية - دراسة ميدانية على عينة من المصارف العراقية-، مجلة جامعة كربلاء، العدد الرابع، المجلد السابع، 2009، ص 51.

<sup>2</sup> محمد أبو زيد المبروك، المحاسبة في ليبيا وعلاقتها بالبيئة المحلية، ورقة بحثية مقدمة في المؤتمر الوطني الأول في المحاسبة، طرابلس، 2006.

<sup>3</sup> برنس ميخائيل غطاس، دور المتغيرات البيئية في تطوير الأبعاد المحاسبية المؤثرة في جذب الاستثمار الأجنبي، ورقة بحثية مقدمة في المؤتمر الدولي بتجاهات اقتصادية عالمية، كلية الاقتصاد والعلوم الإدارية، جامعة الكويت، 16-17/12/2008.

من خلال الجدول السابق وبالاعتماد على الفرضيات السابقة تم تفسير التباين في الممارسات المحاسبية بين الدول الأنكلوساكسونية ودول أوروبا اللاتينية نتيجة تباين بيئة الثقافة المحاسبية بين هذه الدول، وتم التوصل إلى كل من الولايات المتحدة والمملكة المتحدة تحظيان بترتيب عال على بعد الفردية وترتيب منخفض على بعد تجنب عدم التأكد والغموض، وفي نفس الوقت تتمتع هذه الدول بمواقف إيجابية تجاه المهنة ومواقف سلبية اتجاه التوحيد والسرية والتحفظ، وعلى عكس ذلك الدول اللاتينية خاصة فرنسا وألمانيا، حيث تتبنى هذه الدول نماذج مختلفة للسياسة الاقتصادية مع تدخل تقليدي للحكومة في الشؤون الاقتصادية.

وبذلك فقد تم التوصل إلى أن الدول الأوروبية تحظى بترتيب عال على بعد عدم التأكد وترتيب منخفض على بعد الفردية التي لها تأثير سلبي على درجة المهنة وتأثير إيجابي على درجة التوحيد والتحفظ والسرية.<sup>1</sup>

### المبحث الثالث: أثر تحرير الخدمات المحاسبية على تطوير الممارسات المحاسبية

تعتبر اتفاقية التجارة العامة في الخدمات (GATS) أول اتفاقية متعددة الأطراف تضم جميع قطاعات الخدمات سواء المالية مثل الأسواق المالية والبنوك ومؤسسات التأمين وخدمات الاتصالات والسياحة، كما تضم الخدمات المهنية مثل مهنة المحاسبة ومهنة المحاماة وكذا مكاتب الاستشارات؛ خدمات المقاولات.

### المطلب الأول: مضمون اتفاقية تحرير الخدمات

يتمثل النشاط الخدمي في إنتاج الخدمة وتوزيعها وبيعها وتقديمها، وفقاً لما يلي:

- عبورها للحدود الدولية.
- السياحة.
- عبور موردو الخدمات الأجانب.
- تنقل الأشخاص الطبيعيين موردو الخدمات عبر حدود الدول الأعضاء.
- وقد بررت أهداف الاتفاقية بخصوص تحرير تجارة الخدمات فيما يلي:<sup>2</sup>
- مكانة وأهمية التجارة في الخدمات في هيكل الاقتصاد الدولي.
- صياغة نظام لتجارة الخدمات يضمن مصالح جميع الأطراف، بما يخدم توسيع التجارة في إطار ضمان الشفافية وتحفيز النمو الاقتصادي الدولي.

<sup>1</sup> محمد أبو زيد المبروك، المحاسبة في ليبيا وعلاقتها بالبيئة المحلية، مرجع سبق ذكره.

<sup>2</sup> المطيري عبيد سعد، مستقبل مهنة المحاسبة والمراجعة: تحديات وقضايا معاصرة، دار المريخ، الرياض، 2004، ص 82.

- السعي إلى تحقيق المزيد من التقدم في تحرير تجارة الخدمات، وذلك عبر المفاوضات من خلال العديد من الجولات متعددة الاطراف تضمن مصالح جميع الأعضاء.
- الاعتراف بحقوق جميع الأطراف في مجال التنظيم الداخلي للخدمات ضمن حدودها، وذلك في إطار تحقيق أهداف السياسات الخاصة بكل عضو.
- العمل على تشجيع الدول النامية في مجال تجارة الخدمات، من خلال توريد الصادرات، وكذا تطوير قدراتها في مجال تصدير الخدمات وتعزيز قدرتها التنافسية.
- العمل على إيجاد حلول للمشاكل التي تعيق تحرير تجارة الخدمات في الدول النامية. وبذلك تركز اتفاقية تحرير تجارة الخدمات على ثلاث ركائز أساسية:<sup>1</sup>
- الأحكام والمبادئ.
- تحديد قطاع الخدمات الرئيسية.
- التزامات قطاعات الخدمات.

### أولاً: التزامات إتفاقية تحرير تجارة الخدمات

تنقسم الالتزامات فيما يتعلق بتحرير تجارة الخدمات إلى نوعين التزامات عامة والتزامات محددة:<sup>2</sup>

#### 1- الالتزامات العامة

تطبق هذه الالتزامات بصفة عامة على جميع الدول الأعضاء باستثناء منح بعض المرونة لبعض الدول النامية، نظراً لخصوصيتها ولتشجيع تنمية صادراتها الخدمية. وتعتبر هذه الالتزامات بمثابة قواعد تنظم تحرير تجارة الخدمات بين الدول الأعضاء وإطار مرجعياً لتسهيل عمل المنظمة العالمية للتجارة الذي يسعى إلى تحرير للسلع والخدمات ضمن إطار من الشفافية وعدم التمييز ويمكن ذكر أهم هذه الالتزامات فيما يلي:

- مبدأ الدولة ذات الأولوية بالرعاية: هذا الالتزام تم تأجيل العمل به، حيث سيتم تطبيقه تدريجياً في تحرير تجارة الخدمات، وبذلك تم منح الحرية للدول الأعضاء بتطبيق استثناءات بما يناسب خصوصيات كل طرف، على أن يتم مراجعة هذه الاستثناءات كل خمسة سنوات في إطار فترة زمنية لا تتجاوز مدة تطبيقها عشر سنوات.

<sup>1</sup> جربوع يوسف محمود، نظرية المحاسبة، مؤسسة الوراق للنشر والطباعة، عمان، 2004، ص 50

<sup>2</sup> قرطام وائل عبد الرازق، "تقييم جودة العملية التعليمية في كلية التجارة جامعة القاهرة: دراسة مقارنة للنظم التعليمية المختلفة بالكلية"، مجلة الدراسات المالية والتجارية (العلوم الإدارية)، كلية التجارة - بني سويف، جامعة القاهرة، السنة الثامنة، العدد الثاني، أكتوبر 1998، ص 203.

- شفافية المعلومات: تلتزم جميع الدول الأطراف بضمان الشفافية في نشر كل القوانين والقرارات والسياسات التي تبناها في إطار تنفيذ الاتفاقية وتوفير جميع المعلومات عبر كافة الوسائل المتاحة.
- المساواة: تلتزم جميع الدول الأعضاء بضمان عدم التمييز في المعاملة بين موردي الخدمات الذين ينتمون إليها وبين موردي الخدمات في باقي الدول الأعضاء الأخرى.
- سهولة الولوج إلى الأسواق: تلتزم جميع الدول الأعضاء بمعاملة موردي الخدمات، الذين ينتمون إلى أي دولة عضو أخرى معاملة لا تقل رعاية وفق ما تنص عليه اتفاقية تحرير تجارة الخدمات بخصوص الحدود.
- تشجيع الدول النامية في مجال توسيع تجارة الخدمات وتنمية حصتها في السوق الدولية.

## 2- الالتزامات المحددة

- وتمثل جميع الالتزامات التي تعبر عن التنازلات التي تقدمها كل دولة عضو والتي يتوجب الالتزام بها في إطار تحرير قطاعات خدمية محددة، من خلال تحديد مستوى التحرير والمعايير المعتمدة وما يجب استيفاؤه لضمان معاملة وعدم التمييز بين موردي الخدمات في تلك الدولة وموردي الخدمات الأجانب، وبالتالي تمثل هذه الالتزامات غير قابلة للتعديل غلا بعد الحصول على موافقة جميع الدول الأعضاء.
- وقد تضمنت اتفاقية تحرير تجارة الخدمات خمسة ملاحق تعتبر مكملة للاتفاقية والتي يجب على جميع الدول الأعضاء الالتزام بها وتمثل هذه الخدمات فيما يلي:
- الخدمات المالية.
  - خدمات النقل البحري.
  - خدمات النقل الجوي.
  - خدمات الاتصالات الأساسية.
  - حرية تنقل موردي الخدمات عبر الحدود.
- ومن خلال ما سبق تبرز أهم الاختلافات بين اتفاقية تحرير الخدمات والتجارة في السلع فيما يلي:<sup>1</sup>
- آليات انتقال الخدمات عبر الحدود.
  - الالتزامات المحددة متضمنة في لائحة، بمعنى أن جميع القطاعات الأساسية أو الفرعية التي تحتويها اللائحة، هي المسموح بها فقط للولوج إلى السوق الوطنية؛ مع الالتزام العام بمبدأ أولوية الدولة في الرعاية.

<sup>1</sup> أبو زيد كمال خليفة، مدخل محاسبي مقترح لتقييم شركات قطاع الأعمال العام لأغراض الخصخصة بجمهورية مصر العربية، المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة، المجلد الثاني، العدد الأول، 2007، ص ص 128-129.

- تحديد المبادئ الخاصة بالنفاذ إلى السوق، والمعاملة الوطنية، مع ضرورة إدراجها ضمن اللائحة، بمعنى أن عدم إدراج أي مبدأ يعني أن النفاذ إلى السوق أو المعاملة الوطنية مفتوحان في القطاع الخدمي، المحدد في جداول التزامات الخدمات.

- تعامل السلع بمجرد عبورها الحدود الوطنية المعاملة الوطنية، بينما عبور الخدمات عبر الحدود ونفاذها إلى الأسواق فيعتمد على المفاوضات حتى تضمن معاملتها مثل باقي الخدمات الوطنية، وبذلك يعتبر إطار التفاوض في عبور الخدمات مكسب للدول النامية والذي تم طرحه في جولة أوروغواي.

وتسمح المادة 21 من اتفاقية تحرير تجارة الخدمات، بتعديل الالتزامات، وذلك بعد ثلاث سنوات من الالتزام بالشروط، مع اتباع نفس المبادئ في مجال تجارة السلع والمتضمن التفاوض مع باقي الدول الأعضاء الأخرى مع الالتزام بالتعويض.

وبهذا فقد تم اطلاق مفاوضات سنة 2000 تتعلق بالآتي:

- الخدمات المحاسبية.
- خدمات النقل الجوي.
- خدمات النقل البحري.
- خدمات الاتصالات السلكية واللاسلكية.

## **ثانياً: قطاعات الخدمات**

صنفت الأمانة العامة لمنظمة التجارة العالمية الأنشطة الخدمية المختلفة في القطاعات الآتية:

- الخدمات التجارية وتتضمن الخدمات المهنية والاعلام الآلي والخدمات العقارية.
- الخدمات الهندسية والمقاولات.
- خدمات التوزيع
- خدمات التعليم.
- البيئة.
- الخدمات المالية.
- الخدمات الصحية.
- الخدمات السياحية.
- الخدمات الثقافية والرياضية.
- الخدمات الاستشارية.
- خدمات الاتصالات.
- الخدمات الأخرى.

## المطلب الثاني: مقومات تطوير مهنة المحاسبة في إطار تحرير الخدمات المحاسبية

سيتم توضيح أهم مقومات مهنة المحاسبة والتي تؤثر بشكل مباشر على المحاسبين وكفاءتهم وتشمل كل من الإطار التصوري للمحاسبة وكذا معايير المحاسبة والتدقيق وقواعد آداب المهنة وأخلاقياتها بالإضافة إلى التعليم المحاسبي، وذلك من خلال التعرف على دور المنظمات المهنية والتعليمية في تأهيل المحاسبين ومسؤوليتها في تنظيم وتطوير المهنة بهدف تحسين مستوى كفاءة المحاسبين وتوفير معلومات ملائمة وموثوقة تؤدي إلى إعطاء رؤية واضحة للمستفيدين تساعد في ترشيد قراراتهم.

### أولاً: الإطار التصوري للمحاسبة

ينظر إلى الإطار التصوري للمحاسبة بأنه يمثل نظاماً متكاملًا من الأهداف والمبادئ المتسقة والتي يتم بموجبها إعداد معايير متناسقة لوصف طبيعة ومهام ومحددات المحاسبة. فضلا عن ذلك فإن إعدادها يتم في شكل مجموعة من الافتراضات والمفاهيم والمبادئ التي تمثل إطاراً تصوريا مرجعياً يمكن من خلاله تقييم الممارسة المحاسبية، وكذا استخدامه كدليل في تطوير الممارسات المحاسبية، من خلال تحديد السياسات والطرق المحاسبية الواجبة التطبيق للقياس والإفصاح عن بنود القوائم المالية. وتتلخص أهمية وجود تصوري للمحاسبة للاعتبارات الآتية:<sup>1</sup>

- يمثل وجود هيكل من الأهداف والمفاهيم المحاسبية من إعداد معايير وإجراءات محاسبية متناسقة.
  - يساعد على إيجاد الحلول العملية للمشاكل المحاسبية التي تواجه المحاسب.
  - يؤدي إلى زيادة ثقة مستخدمي القوائم المالية في موضوعية المعلومات الواردة بالقوائم المالية، وزيادة القدرة على تفسيرها وتحليلها.
  - يؤدي إلى إمكانية المقارنة بين القوائم المالية للمؤسسات المختلفة، ما دامت تعد وفقاً لمعايير وأسس متماثلة متعارف عليها.
- ويتفق معظم المنظرين في نظرية المحاسبة أن الإطار التصوري للمحاسبة يتكون من ثلاث مستويات تتمثل فيما يلي:

- المستوى الأول: يمثل الأهداف الأساسية للمحاسبة، ويختص بتحديد ماهية وأهداف وأغراض المحاسبة.
- المستوى الثاني: يحدد المفاهيم الأساسية للمحاسبة، ويهتم بتحديد خصائص المعلومات المحاسبية، والتعاريف لاسيما بعناصر القوائم المالية.

<sup>1</sup> جابر حسين المنصوري وعماد عبد الستار المشكور، مدى مساهمة مقومات مهنة المحاسبة في رفع كفاءة المحاسبين لترشيد القرارات الاستثمارية، مجلة الإدارة والاقتصاد، كربلاء، العدد الثالث، المجلد الأول، 2012، العراق، ص 51.

المستوى الثالث: يحدد مفاهيم القياس والتحقق، وتشمل كل من الفروض والمبادئ المحاسبية، وكذلك القيود المفروضة على الممارسة المحاسبية.

## ثانياً: معايير التدقيق

نظراً لأهمية القوائم المالية كونها إحدى المصادر الرئيسية للمستخدمين التي تساعدهم في عملية اتخاذ القرارات الاستثمارية، يتوجب إعداد هذه القوائم على أسس تتفق مع متطلبات الإفصاح عن المعلومات المحاسبية ذات التأثير النسبي المهم في عملية اتخاذ القرار إذ أن أي تضليل في المعلومات المتضمنة في هذه القوائم من شأنه أن يفقدها أهميتها وبالتالي التأثير في قرار الاستثمار الذي يعّد من القرارات المهمة، مما يستلزم توافر معلومات على درجة كبيرة من الدقة والموضوعية، لذا فإن الأمر يستوجب أن تكون القوائم المالية قد تم إعدادها وفقاً لمعايير محاسبية إما محلية أو دولية، ولكي يتم إضفاء درجة من الثقة على هذه المعلومات يتوجب مراجعتها من طرف مدقق مستقل من خلال التقرير المرفق مع القوائم المالية، ولكي يتأكد المدقق بأن مستوى الأداء المهني يتفق مع مستويات الأداء المقبولة فلا بد من الاسترشاد بمجموعة من المعايير التي تعد بمثابة المفاهيم الأساسية للتدقيق. وتبرز أهمية معايير التدقيق من خلال تبنيتها للأهداف العامة لكل مدقق مستقل وتعد بمثابة مقاييس للحكم على جودة أدائه، ولكي لا يكون هناك تفاوت في تقارير المدققين فقد وضعت المنظمات المهنية معايير محددة لمهنة التدقيق تعبر عن درجة الجودة المطلوبة من المدقق في أداءه لمختلف أعماله قبل إقدامه على إبداء الرأي.<sup>1</sup>

وفي هذا المجال فقد تم تأسيس سنة المجلس الدولي لمعايير التدقيق والتأكيد الدولية في سنة 2002، والذي حل مكان لجنة معايير التدقيق والتأكيد. وبهذا تتبنى أكثر من 125 دولة بأشكال مختلفة المعايير الدولية للتدقيق الصادرة عن المجلس الدولي لمعايير التدقيق والتأكيد الدولية. وتطبق 29 دولة منها المعايير الدولية للتدقيق كأساس لتدقيق الحسابات. كما انتهى المجلس الدولي لمعايير التدقيق والتأكيد في فيفري 2009 من طرح ما يعرف مشروع الوضوح الذي تم من خلاله تعديل وإعادة صياغة 36 معياراً من المعايير الدولية للتدقيق والتأكيد وكذلك المعيار الدولي لرقابة الجودة بغية تفصيل المتطلبات المحددة في المعايير تفصيلاً واضحاً.<sup>2</sup>

<sup>1</sup> جابر حسين المنصوري وعماد عبد الستار المشكور، مرجع سبق ذكره، ص 52.

<sup>2</sup> الموقع الرسمي للهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين تاريخ المطالعة 14-03-2013 <http://www.socpa.org.sa>

### ثالثاً: قواعد سلوك وأداب المهنة

تمثل قواعد سلوك وآداب المهنة مجموعة من المبادئ التي تمثل أخلاقيات المهنة والتي تعتبر بمثابة مقاييس مثالية للسلوك المهني، ومجموعة قواعد تمثل الصفات السلوكية التي يتعين على العضو التحلي بها عند ممارسة أعماله وعند تعامله مع زملاء المهنة والعملاء. وعليه فإن قواعد السلوك المهني تنقسم إلى مجموعتين هما المبادئ والقواعد وتمثل المبادئ الإطار العام الذي يحكم القواعد، وترتكز هذه المبادئ والقواعد السلوكية على مجموعة من القيم الأخلاقية مثل النزاهة والموضوعية والاستقلالية والتفاني في أداء العمل وعدم كتمان الحق أو تحريف من أجل منافع شخصية. ويعد الالتزام بهذه القواعد اعتراف مهنة المحاسبة بمسئولياتها اتجاه المجتمع ومختلف مستخدمي المعلومات والزملاء، وقبولهم بهذه القواعد من شأنه رفع مستوى المهنة واكتساب ثقة المجتمع.<sup>1</sup> وترتبط قواعد السلوك المهني بعلاقة ارتباط مع معايير التدقيق المهنية ويكمل أحدهما الآخر، فما يرد إجمالاً في معايير التدقيق مثل موضوع الاستقلال تضع له قواعد وسلوك وآداب المهنة أحكاماً تفصيلية.<sup>2</sup>

### رابعاً: المعايير المحاسبية

عرفت الأدبيات المحاسبية المعيار المحاسبي بأنه "مقياس أو نموذج ومبدأ أساسي يهدف إلى تحديد أساس الطريقة السليمة لتحديد وقياس وعرض والإفصاح عن عناصر القوائم المالية وتأثير العمليات والأحداث والظروف في المركز المالي للمؤسسة ونتائج أعمالها"، ويرتبط المعيار المحاسبي عادة بعنصر محدد من عناصر القوائم المالية مثل معيار الأصول الثابتة أو نتائج أعمالها مثل معيار الإيرادات بنوع معين من أنواع العمليات مثل معيار الاستثمار في الأدوات المالية أو الأحداث أو الظروف التي تؤثر على المركز المالي للمؤسسة.

ويقوم مجلس معايير المحاسبة الدولية على تطوير معايير محاسبة دولية قابلة للتطبيق في أغلب دول العالم لغرض تحقيق الأهداف التالية:<sup>3</sup>

- إعداد معايير تتمتع بجودة عالية وقابلة للفهم والتطبيق لإعداد قوائم مالية بشكل يساعد متبنيها في أسواق رأس المال العالمية.
- إعداد معايير محاسبية تصلح للتطبيق في أغلب دول العالم والتي من خلالها يتم إعداد قوائم مالية تتمتع بشفافية عالية يمكن الوثوق بها وتكون ملائمة لمستخدميها.

<sup>1</sup> الرحيلي عوض سلامة، إطار مقترح لتطوير المحاسبة في دول مجلس التعاون لدول الخليج العربية من منظور شامل، المجلة العربية للمحاسبة، المجلد الأول، نوفمبر 1997.

<sup>2</sup> جابر حسين المنصوري وعماد عبد الستار المشكور، مرجع سبق ذكره، ص 52.

<sup>3</sup> الألويسي حازم هاشم، الطرق إلى علم المراجعة والتدقيق، الجامعة المفتوحة، طرابلس، ليبيا، 2003، ص 94.

نظراً للزيادة الكبيرة في حجم التبادل التجاري الدولي وانتشار الشركات العابرة للحدود الوطنية، ظهرت الحاجة إلى وجود أسس ومبادئ ومعايير محاسبية وتدقيق دولية. وقد ظهرت فكرة تنسيق المبادئ المحاسبية لأول مرة في المؤتمر الأول للمحاسبين في سانت لويس بالولايات المتحدة سنة 1904، كما ساهمت العديد من المؤتمرات الأخرى والهيئات المنظمة للمهنة في دول متعددة بجهود قيمة في هذا الموضوع منها المؤتمر الأول لمحاسبي دول آسيا والباسفيك المنعقد في مانيلا سنة 1957، والمؤتمر الدولي للمحاسبين في سيدني سنة 1972.

وقد أنشأت اللجنة الدولية لمعايير المحاسبة ( IASC ) International Accounting Standards Committee سنة 1973، وتختص هذه اللجنة بإصدار معايير المحاسبة الدولية كما تأسس في نفس السنة الاتحاد الدولي للمحاسبين، ( IFAC ) International Federation of Accountants والذي يختص بوضع معايير المراجعة وما يتعلق بأخلاقيات المهنة والتعليم المحاسبي والمحاسبة الإدارية، وقد شكلت لجنة سنة 1978 للتنسيق بين ال IFAC وال IAS. وفي سنة 2001 تم استبدال اللجنة الدولية لمعايير المحاسبة<sup>1</sup> IASC بمجلس معايير المحاسبة الدولية<sup>2</sup>، ( IASB ) International Accounting Standards Board وقد اهتمت كل من منظمة التجارة العالمية World Trade Organization (WTO) والاتحاد الدولي للمحاسبين IFAC ومؤتمر الأمم المتحدة للتجارة والتنمية United Nations Conference on Trade and Development (UNCTAD) بموضوع تنسيق المبادئ والمعايير المحاسبية دولياً.

فقد خصصت المادتان السادسة والسابعة من الاتفاقية العامة لتجارة الخدمات GATT لمهن المحاسبة والمراجعة، ركزت المادة السادسة على القوانين والتعليمات المحلية، والتأهيل المهني ومتطلبات الترخيص بحيث لا تشكل عائقاً أما التجارة والخدمات بين الدول الأعضاء، في حين ركزت المادة السابعة على الاعتراف المتبادل بالمؤهلات عن طريق عقد الاتفاقيات الفردية أو المتبادلة أو طرق تتفق عليها دولياً مع الثبات عليها ووضع وتطبيق قواعد ومعايير دولية وقد تبنت منظمة التجارة العالمية إرشادات الاعتراف المتبادل للمؤهلات المهنية في المحاسبة سنة 1997، والتي وضعت بواسطة فريق العمل للخدمات المهنية.

إن تبني معايير المحاسبة الدولية من خلال التبنّي الكامل أو الجزئي يؤدي إلى رفع مصداقية القوائم المالية المعدة بناءً عليها ورفع درجة قبولها العام، وكذلك إمكانية مقارنتها، وهذا يشجع على تدفق الاستثمارات الأجنبية المباشرة بسبب الثقة في هذه المعلومات في الأسواق المالية، كذلك تسهيل الأعمال المتعلقة بالضرائب بالدول التي تتبنى نفس المبادئ، كذلك توفر على الدول النامية تكاليف وجهد ووقت كبير في وضع معايير محلية.

ويلاحظ أن نجاح الاتحاد الأوروبي اعتمد إلى حد كبير على التنسيق والتوحيد في مختلف المجالات بين الدول الأوروبية ومن أهمها تبني معايير المحاسبة الدولية. وقد أصبح لزاماً على كل الشركات المتعاملة مع الاتحاد الأوروبي أن

<sup>1</sup> أصدرت اللجنة عدد 41 معياراً حتى تاريخ استبدالها ويمكن الإطلاع عليها في الموقع: [www.iasplus.com](http://www.iasplus.com) تاريخ المطالعة 12-03-2013.

<sup>2</sup> أصدر المجلس حتى 2013/12/31 13 معيار وقد سميت بـ (IFRS) International Financial Reporting Standards

تستخدم المعايير الدولية للمحاسبة بداية من سنة 2005.<sup>1</sup> أيضاً هناك اتجاه من كل من اليابان والولايات المتحدة وهيئة سوق المال الأمريكي Securities Exchange Commission (SEC) حالياً للتنسيق وإزالة أي خلاف بين معاييرها المحلية والمعايير الدولية للمحاسبة.<sup>2</sup>

أما على المستوى العربي، فقد أنشأت هيئة المحاسبة والمراجعة لدول مجلس التعاون لدول الخليج العربية،<sup>3</sup> بهدف التنسيق والتوحيد للمعايير المحاسبية والمراجعة بين دول المجلس، وقد أصدرت الهيئة عدد 13 معياراً حتى شهر 2006/05 وقد استرشد في إعداد هذه المعايير بمعايير المحاسبة الدولية مع الأخذ في الاعتبار البيئة المحلية للدول الأعضاء.<sup>4</sup>

ونظراً لأن من ضمن شروط الانضمام إلى منظمة التجارة العالمية التوقيع على الاتفاقية العامة لتجارة الخدمات مما يترتب عليه تبني معايير المحاسبة الدولية وتبادل الاعتراف بالتأهيل المهني للمحاسبين والسماح للمحاسبين غير الوطنيين بالعمل في البلاد مما يصعد المنافسة بين خدمات المحاسبين المحليين والأجانب فإن هذا يحتم على مهنة المحاسبة في الدول المعنية اتخاذ الوسائل اللازمة للرفع من القدرة التنافسية، ومن هذه الوسائل تطوير التعليم والتدريب ومواكبة التطور التقني وإنشاء شركات محاسبة كبيرة عن طريق تشجيع دمج مكاتب المحاسبة والمراجعة الصغيرة، وذلك لتحسين القدرة التنافسية عن طريق خفض التكاليف ورفع كفاءة وفعالية العمل المحاسبي.

لقد أصدرت لجنة معايير المحاسبة الدولية ما عرف بمعايير المحاسبة الدولية خلال الفترة من 1973 حتى 2001، وبعد ذلك تم استبدال مسمى لجنة معايير المحاسبة الدولية بمجلس معايير المحاسبة الدولية، حيث أخذ على عاتقه تعديل وتطوير كافة معايير المحاسبة الدولية، والتي عرفت في هذه الآونة بمعايير الإبلاغ المالي الدولية، بالإضافة إلى تبني معايير جديدة لم تكن ضمن قائمة معايير المحاسبة الدولية فيما مضى. ولا بد من الإشارة إلى قيام كل من لجنة معايير المحاسبة الدولية و مجلس معايير المحاسبة الدولية بإصدار تفسيرات لهذه المعايير سابقاً، حيث يعتبر الالتزام بها مؤشراً إيجابياً على مدى التزام وتوافق البيانات المالية الصادرة بمعايير الإبلاغ المالي الدولية.<sup>5</sup>

معايير التقارير المالية الدولية International Financial Accounting Standards ويرمز لها اختصاراً ب (IFRSs) وقد صدر منها 16 معياراً لغاية 2016/1/1 وينصرف المعنى الضيق لمعايير التقارير المالية الدولية IFRSs إلى هذه المعايير وهذه المعايير كلها سارية المفعول في 2016/01/01 باستثناء المعيار 9 IFRS المتعلق بالأدوات المالية، حيث تم

<sup>1</sup> يسمح للشركات التي تتداول أسهمها بالأسواق المالية بالولايات المتحدة والتي تستخدم المعايير المحاسبية الأمريكية بتأجيل استخدام المعايير الدولية حتى سنة 2007.

<sup>2</sup> يمكن الرجوع لموقع المجلس [www.fasb.org](http://www.fasb.org). تاريخ المراجعة 2014-05-21

<sup>3</sup> الدول الأعضاء هي: السعودية، الإمارات، قطر، البحرين، سلطنة عمان، الكويت.

<sup>4</sup> للاطلاع على هذه المعايير يمكن الرجوع لموقع الهيئة على شبكة المعلومات: [www.gccao.org](http://www.gccao.org). تاريخ المراجعة 2014-06-20.

<sup>5</sup> معتز أمين السعيد ومحمد سليم العيسى، انعكاسات تطبيق معايير الإبلاغ المالي الدولية على جودة المعلومات المحاسبية الواردة في القوائم المالية للشركات الاستثمارية المدرجة في سوق عمان المالي، بالمؤتمر الثاني لكلية الأعمال بالجامعة الأردنية تحت عنوان القضايا الملحة للاقتصاديات الناشئة في بيئة الأعمال الحديثة، 14-15 أبريل 2009.

## الفصل الثاني: أهمية تطوير مهنة المحاسبة لمواجهة تحديات تحرير تجارة الخدمات المحاسبية

تأجيله عدة مرات ليبدأ سريانه اعتباراً من 2018/01/01 والمعياري IFRS15 المتعلق بالإيراد من العقود مع العملاء حيث سيبدأ سريان تطبيقه ابتداءً من 2017/01/01 الذي سيحل محل المعيار المحاسبي الدولي رقم 11 المتعلق بعقود البناء، والمعياري المحاسبي الدولي رقم 18 المتعلق بالإيراد (الملحق رقم 02).

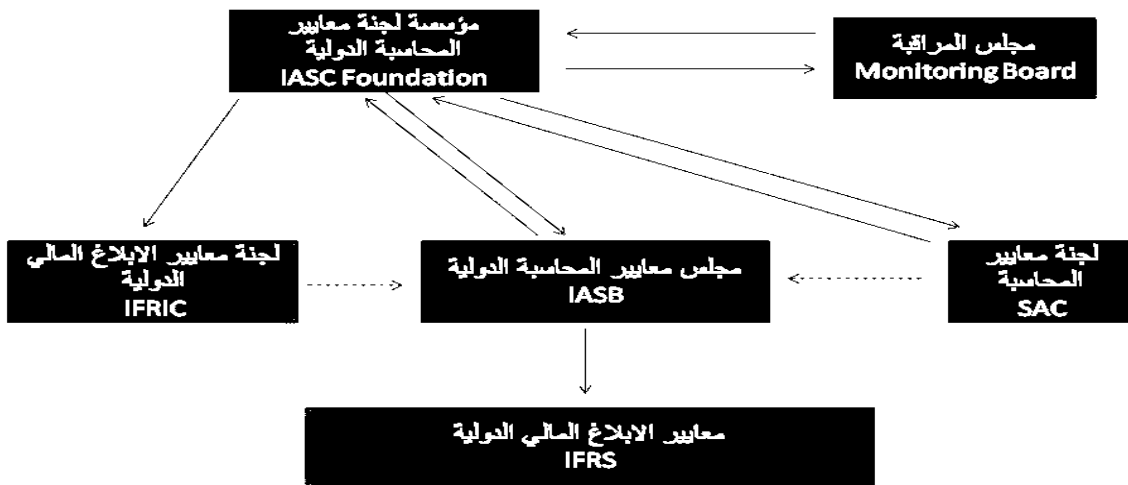
- معايير المحاسبة الدولية International Accounting Standards ويرمز لها اختصاراً ب (IASs) وكانت تتولى إصدارها لجنة معايير المحاسبة الدولية International Accounting Standards Committee ويرمز لها اختصاراً ب (IASC) قبل أن يتم استبدالها بمجلس معايير المحاسبة الدولية IASB حيث أصدرت اللجنة 41 معياراً لغاية نهاية عام 2000 ثم تم دمج بعض المعايير في معايير أخرى وإلغاء أخرى فانخفض عددها إلى 25 معياراً سار لغاية 01/01/2016 (انظر الملحق رقم 01).

- التفسيرات التي تصدر عن لجنة تفسيرات معايير التقارير الدولية International Financial Reporting Standards Interpretation Committee ويرمز لها اختصاراً ب IFRSIC وقد صدر منها 13 تفسيراً إلى غاية 2016/01/01. (انظر الملحق رقم 03)

- التفسيرات التي صدرت عن لجنة تفسيرات معايير المحاسبة الدولية Standing Interpretation Committee ويرمز لها اختصاراً ب (SIC) وقد صدر منها 34 تفسيراً لغاية نهاية عام 2000 تم دمج المعايير ذات العلاقة ولا تزال 05 تفسيرات سارية المفعول حتى 2016/01/01. (انظر الملحق رقم 04)

ويتضح أن أحد أهم أهداف مجلس معايير المحاسبة الدولية هو العمل على تحسين مستوى الشفافية في عملية الإفصاح المالي حتى تعكس الحقائق والاحداث الاقتصادية المعقولة للمؤسسة؛ بما يجعل المؤسسات بشتى أنواعها وأنشطتها أكثر فهما وقرباً من السوق العالمية، ويساعدها في دخول السوق العالمية وتخفيض تكلفة نقل رؤوس الأموال عبر الحدود ويوضح الشكل الآتي هيكل مجلس معايير المحاسبة الدولية.<sup>1</sup>

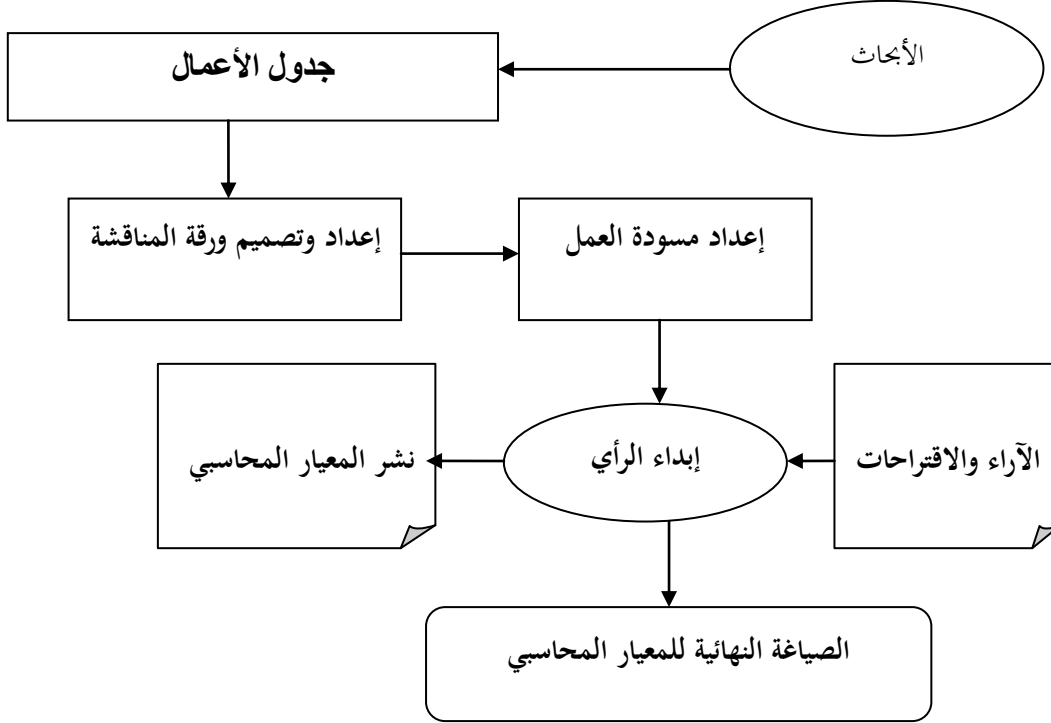
الشكل رقم (2-2): هيكل مجلس معايير المحاسبة الدولية



المصدر: الموقع الإلكتروني لمجلس معايير المحاسبة الدولية <http://www.ifrs.org>

<sup>1</sup> معتر أمين السعيد ومحمد سليم العيسى، مرجع سبق ذكره.

أما عن الآلية إصدار المعايير المحاسبية الدولية يمكن توضيحها وفق الشكل الموالي:  
شكل رقم (2-3): كيفية إعداد ومراجعة المعايير



المصدر: الموقع الإلكتروني لمجلس معايير المحاسبة الدولية <http://www.ifrs.org>

ويبيّن التحليل الذي أجراه الأونكتاد أنه من أصل 5000 مؤسسة من أكبر مؤسسات الأعمال (من حيث مجموع الأصول) على المستوى الدولي، أعدت نسبة 35 في المائة قوائمها المالية لسنة 2010 وفقاً للمعايير الدولية للإبلاغ المالي، وطبقت نسبة 38 في المائة منها معايير وطنية، بينما طبقت نسبة 27 في المائة المبادئ المحاسبية المقبولة عمومًا في الولايات المتحدة الأمريكية. وارتفع عدد المؤسسات التي تطبق المعايير الدولية للإبلاغ المالي بأكثر من 11 في المائة من عام 2009 إلى عام 2010. وتنتمي أغلبية المؤسسات التي اعتمدت هذه المعايير الدولية في عام 2010 إلى البرازيل، تليها شيلي.<sup>1</sup>

<sup>1</sup> تقرير مؤتمر الأمم المتحدة للتجارة والتنمية، الأسس الجوهريّة للإبلاغ العالمي الجوده من قبل الشركات - تحديات تنمية الموارد البشرية، نوفمبر

## المطلب الثالث: مستجدات تطبيق معايير الإبلاغ المالي الدولية في إطار تحرير الخدمات المحاسبية

تزايدت أهمية المعايير الدولية للمحاسبة والإبلاغ المالي باعتبارها أداة تمكن من تسهيل قراءة القوائم المالية على مستوى دولي، ونظرا للبيئة المحاسبية التي تتميز بالتعقيد فقد عرفت معايير الإبلاغ المالي الدولية العديد من التطورات التي تساهم في إيجاد حلول لها خاصة في ظل التوجه نحو الإفصاح الإلكتروني للقوائم المالية. ومن خلال ما سبق سيتم التطرق في هذا المطلب لمختلف المستجدات التي يساهم بها مجلس معايير المحاسبة الدولية لتطوير المحاسبة.

### أولا: المبادرة الثنائية وتطبيق لغة الإفصاح المالي المشتركة

صدرت أول لغة تقارير أعمال تجارية موسعة سنة 1998 من طرف أحد المحاسبين الأذكياء، صاحب الفكرة، حيث كان يحاول إيجاد أحسن لغة محاسبية تساعد على خلق وتقسيم وتوزيع المعلومات المالية بين أصحاب المصلحة على مستوى العالم. وتهدف هذه اللغة إلى إصدار تقارير مالية موحدة يمكن مقارنة محتوياتها على مستوى العالم بالإضافة إلى تحقيق التوصل بين مستخدمي التقارير المالية ذوي لغات مختلفة، فهي نظام يركز على توحيد المصطلحات المتعلقة بالتقارير المالية.<sup>1</sup>

#### 1 - مفهوم لغة تقارير الأعمال الموسعة

تعد لغة الإبلاغ المالي الموسعة (Extensive Business Reporting Language) أهم لغة للبرمجة في المجال المحاسبي والتي تعتمد أساسا على لغة الترجمة Extensible Markup Language [XML]، وتعمل هذه اللغة على نظام معلومات محاسبي هدفة تحويل الملفات والمعلومات المحاسبية عبر الإنترنت إلى المستخدمين، ويتم ذلك من خلال إعادة ترجمة البيانات المحاسبية بالشكل الذي يسهل قراءتها من طرف الحاسوب، وتعتمد هذه اللغة على مجموعة تصنيفات تميز مجالات محاسبية وبذلك تشكل هذه اللغة فقرات التي تمثل أحداث ومعلومات محاسبية قامت بها المؤسسة بينما التصنيفات تمثل تصنيف الفقرات السابقة ضمن لغة الإفصاح المالي المشتركة.<sup>2</sup> وبذلك تعمل التصنيفات التي توفرها هذه اللغة على ما يلي:<sup>3</sup>

- تحديد طبيعة الفقرة.

- تمييز الفقرة؛

<sup>1</sup> عواطف محسن وأمال مهاوة، التطورات الأخيرة لهيئة معايير المحاسبة الدولية: واقع وتحدي، المؤتمر العلمي الدولي للإصلاح المحاسبي في الجزائر، 29 - 30 نوفمبر 2011.

<sup>2</sup> سلمان حسين عبد الله، نحو اعتماد اقليمي عربي للغة XBRL في إعداد الكشوفات المالية الختامية للشركات دراسة تطبيقية باستعمال معايير الإبلاغ المالي الدولية، مجلة التقني، المجلد 24، العدد 09، 2011، ص 03.

<sup>3</sup> ناظم حسن رشيد، دور مراقب الحسابات في إضفاء الثقة بالبيانات المحاسبية المنشورة على الإنترنت في بيئة التجارة الإلكترونية، مجلة تكريت للعلوم الإدارية والاقتصادية، كلية الإدارة والاقتصاد، جامعة تكريت، المجلد 7، العدد 23، 2011، ص 185.

- تحليل علاقتها بالفقرات الأخرى.

وقد تم اعتماد هذه اللغة من طرف مجلس معايير المحاسبة الدولية لتسهيل عملية إعداد قوائم مالية وتوحيد قراءتها على المستوى الدولي، من خلال تفعيل التعاون بين لغة الإفصاح المالي الموسعة والمجلس والذي تجسد في لغة الإفصاح المالي الموسعة لمعايير الإبلاغ المالي الدولية (IFRS Taxonomy)، وتتوفر على العديد من اللغات العالمية بهدف تسهيل عملية قراءة القوائم المالية وتشجيع المؤسسات وأصحاب الحقوق لتطبيق هذه اللغة.<sup>1</sup>

## **2- مزايا لغة تقارير الأعمال الموسعة**

بهدف تدعيم الإفصاح الإلكتروني على المستوى الدولي للتقارير المالية توفر هذه اللغة مزايا عديدة للشركات ومستخدمي المعلومات المالية كما يلي:<sup>2</sup>

### **2-1- بالنسبة للشركات:** يمكن تلخيص مزايا استخدام لغة تقارير الأعمال الموسعة للشركات فيما يلي:

- تحقق لغة تقارير الأعمال الموسعة تخفيض في تكاليف إعداد ونشر وتبادل واستخدام التقارير المالية فضلا أنها تساعدها في إجراء المقارنات للمعلومات المحاسبية؛
- تساهم لغة تقارير الأعمال الموسعة تطبيق التجارة الإلكترونية، والتعامل المباشر على الأوراق المالية؛
- تعمل لغة تقارير الأعمال الموسعة على ربط مجموعات البيانات والمعلومات وبالتالي زيادة كفاءة وفعالية التقارير المالية للمنظمة؛
- تعمل لغة تقارير الأعمال الموسعة بطريقة منتظمة لتبادل البيانات بشكل قابل للتوسع وإمكانية الوصول لأكثر قاعدة من المستثمرين والعملاء على مستوى العالم.

### **2-2- بالنسبة لمستخدمي المعلومات المالية والمحاسبية:** يساهم تطبيق لغة تقارير الأعمال الموسعة بالنسبة

لمستخدمي المعلومات المحاسبية والمالية ما يلي:

- تساعد لغة تقارير الأعمال الموسعة مستخدمي البيانات المحاسبية في الحصول على البيانات المحاسبية في الوقت المحدد وبتكلفة مناسبة وسهولة إجراء المقارنات والتحليلات مع انخفاض احتمالات الأخطاء وبالتالي الوصول إلى قرارات رشيدة.

هذا وقد اعتبر معهد المحاسبين القانونيين الأمريكي (AICPA) أن لغة التقرير المالي ستصبح اللغة الرقمية للأعمال، فهي تمثل إطارا عاما يمكن الاعتماد عليه في إعداد ونشر التقارير المالية في صيغ متنوعة تمكن من تبادل

<sup>1</sup> عواطف محسن وأمال مهاوة، مرجع سبق ذكره.

<sup>2</sup> ناظم حسن رشيد، مرجع سبق ذكره، ص 186.

وتحليل البيانات التي تتضمنها، وبذلك تسمح بوصول المعلومات إلى أكبر قاعدة من المستثمرين والعملاء في وقت ملائم، كما تساعد هذه اللغة أيضا في تصنيف البيانات المالية بشكل يسمح بإمكانية إجراء المقارنات عموديا وأفقيا، بالإضافة إلى تخفيض تكاليف نشر التقارير المالية.<sup>1</sup>

### ثانيا: المعيار الدولي للتقارير المالية للمؤسسات الصغيرة والمتوسطة الحجم

تشكل المؤسسات الصغيرة والمتوسطة حسب تقرير منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية 95% من النسيج المؤسساتي على المستوى الدولي، وبناء على ذلك فقد أصدر مجلس معايير المحاسبة الدولية معيار الإبلاغ المالي الدولي الخاص بالمؤسسات الصغيرة والمتوسطة بهدف تحقيق المزيد من التقارب الدولي في مجال تطبيق معايير المحاسبة وتوافق الممارسات المحاسبية، وقد سهل هذا المعيار الكثير من المشاكل التي واجهت تطبيق معايير الإبلاغ المالي الدولية في المؤسسات الصغيرة والمتوسطة وذلك بالنظر لحجم هذه المؤسسات وإمكانياتها.<sup>2</sup>

وبذلك صدر معيار الإبلاغ المالي الدولي للمؤسسات الصغيرة والمتوسطة في إطار تلبية حاجات المؤسسات الصغيرة والمتوسطة، وتم تدعيم هذا المعيار بدليل يوضح آلية التطبيق بهدف بيان أهداف هذا المعيار ونطاق تطبيقه والمؤسسات الملزمة به والمستخدمين الأساسيين للتقارير المالية للمؤسسات الصغيرة والمتوسطة، بالإضافة إلى بيان كيفية إعداد وعرض القوائم والملاحق، وبهذا فقد سهل هذا المعيار في معالجة الأحداث الاقتصادية وفقا لخصوصية هذا النوع من المؤسسات، وكذا التقليل من الصعوبات المحاسبية بالمقارنة مع تطبيق المعايير الدولية للمحاسبة والإبلاغ المالي بشكلها الحالي خاصة في مجال متطلبات الإفصاح المحاسبي. ويتميز هذا المعيار المحاسبي بالعديد من المميزات التي تجعله سهلا للتطبيق من طرف المؤسسات الصغيرة والمتوسطة منها:<sup>3</sup>

- يتميز معيار الإبلاغ المالي الدولي للمؤسسات الصغيرة والمتوسطة بسهولة استعماله نظرا لخصوصيته في المعالجة المحاسبية وإعداد القوائم المالية وكذا الإفصاح عنها في المؤسسات الصغيرة والمتوسطة.
  - يتميز معيار الإبلاغ المالي الدولي للمؤسسات الصغيرة والمتوسطة بسهولة اللغة وتبسيط المعالجة المحاسبية.
- ومن خلال ما سبق يمكن مقارنة معيار الإبلاغ المالي للمؤسسات الصغيرة والمتوسطة مع باقي المعايير من خلال الجدول الآتي:

<sup>1</sup> ناظم حسن رشيد، مرجع سبق ذكره، ص 185.

<sup>2</sup> عمر عزوي، آمال مهاوة، المعيار الدولي للتقارير المالية للمؤسسات الصغيرة والمتوسطة فرصة وتحدي للدول النامية مع الإشارة لتجربة الجزائر، مجلة الباحث، العدد 11، 2012، ص 95.

<sup>3</sup> عواطف محسن وأمال مهاوة، مرجع سبق ذكره.

الجدول رقم (2-3): مقارنة بين معيار المحاسبة الدولي للمؤسسات الصغيرة والمتوسطة ومعايير الإبلاغ المالي الدولية

المعايير المحاسبية الدولية	المعيار المحاسبي الدولي للمؤسسات الصغيرة والمتوسطة	
عدد الصفحات	230 صفحة	2800 صفحة
آلية العرض	عامة	تقنية
الإفصاح في الملاحق	تصل إلى 300	تصل إلى 3000
التحيين	كل 3 سنوات	عدة مرات في السنة

المصدر: عواطف محسن وأمال مهاوة، التطورات الأخيرة لهيئة معايير المحاسبة الدولية: واقع وتحدي، المؤتمر العلمي الدولي للإصلاح

الحاسبي في الجزائر، 29 - 30 نوفمبر 2011.

من خلال الجدول السابق يتضح أن معيار الإبلاغ المالي الدولي للمؤسسات الصغيرة والمتوسطة يتميز بالسهولة والتبسيط في المعالجة المحاسبية التي تراعي خصوصية هذا النوع من المؤسسات، بالإضافة إلى صدوره في شكل مستقل عن المعايير المحاسبية الأخرى.

وبالتالي لم يكتف مجلس معايير المحاسبة الدولية بمعيار الحجم كأساس لتصنيف المؤسسات إلى مؤسسات صغيرة ومتوسطة الحجم، فقد أضاف المجلس معيار المسؤولية المحاسبية تجاه المستخدمين، بحيث تلزم المؤسسات التي ينطبق عليها المعيار بتطبيق المعايير المحاسبية الدولية كاملة.

وبذلك فقد حدد مجلس معايير المحاسبة الدولية شروط المسؤولية المحاسبية تجاه المستخدمين كما يلي:<sup>1</sup>

- تقديم تقارير بهدف إصدار الأدوات المالية.
- تسيير مخاطر الائتمان؛
- تحتل مكانة ذات أهمية اقتصادية بناء على مجموع الأصول، عدد المستخدمين، الإيرادات المحققة، الحصة السوقية، الجدارة الائتمانية.

وفي إطار السعي لتحقيق الأهداف المسطرة لمعيار الإبلاغ المالي للمؤسسات الصغيرة والمتوسطة، تم تأسيس لجنة توجيه المؤسسات الصغيرة والمتوسطة وذلك لتحسين المعيار وإدخال تحسينات مستمرة عليه لتسهيل المعالجات المحاسبية للمؤسسات الصغيرة والمتوسطة كلما دعت الضرورة إلى ذلك، وبالتالي تتولى هذه اللجنة إحصاء جميع المشاكل والقضايا التي تواجه المؤسسات الصغيرة والمتوسطة في التطبيق العملي بالإضافة إلى دراسة هذه المشاكل ومحاولة إيجاد حلول عملية تبسط المعيار مع تقديم الاستشارات الضرورية عند القيام بتعديل المعيار.<sup>2</sup>

ومن خلال ما سبق يمكن تلخيص أهم دواعي مجلس معايير المحاسبة الدولية في إصدار معيار الإبلاغ المالي الدولي للمؤسسات الصغيرة والمتوسطة يراعي خصوصيات إعداد القوائم المالية ومتطلبات الإفصاح في هذه المؤسسات كما يلي:<sup>3</sup>

<sup>1</sup> Gilbert Gelard et François Meunier, IFRS pour PME, editions francis lefebvre, paris,2009, p269.

<sup>2</sup> عواطف محسن وأمال مهاوة، مرجع سبق ذكره.

<sup>3</sup> International Accounting Standards Board, basis for conclusions, IFRSS for SMES, London, 2009.p 20.

- تبسيط الممارسات المحاسبية حسب خصوصية المؤسسات الصغيرة والمتوسطة؛
- التقليل من الخيارات المحاسبية التي تنص عليها المعايير المحاسبية الدولية.
- تقليص شروط الاعتراف والقياس.
- تحديد طرق إفصاح معينة؛
- اعتماد لغة مبسطة في صياغة المعيار.

### ثالثاً: مشروع إعادة هيكلة عمل المجلس

يحاول مجلس معايير المحاسبة الدولية في إطار المستجدات التي طرأت إلى مواصلة تحسين استراتيجيته في مجال تطوير الممارسات المحاسبية، وذلك من خلال العمل على جعلها مرنة أكثر في التعامل مع المتغيرات الجديدة وتحديد الأولويات فيها لمجالات محاسبية معينة، وبهذا فقد طرح المجلس خطة العمل الاستراتيجية أمام جميع مستخدمي القوائم المالية والممارسين بالإضافة على الباحثين الأكاديميين للمساهمة في وضع وبناء جدول أعمال مستقبلي لعمل المجلس خلال السنوات الثلاث المقبلة.

وقد بدأ العمل في المشروع من خلال اجتماع المجلس الاستشاري للمجلس والذي خرجت أهم توصياته في فيفري 2011 بإعداد استبيان لدراسة آراء ووجهات نظر المهتمين حول الاستراتيجية الجديدة للمجلس من خلال موقعه الإلكتروني وقد حدد تاريخ 30 نوفمبر 2011 لتلقي أجوبة الاستبيان، وبذلك ساهمت في الحصول على معظم التعليقات والآراء لتقييم الخطة الاستراتيجية. وبالتالي هذا المشروع يساهم في الاستجابة أكثر لتطلعات المستخدمين للقوائم المالية مثل آراء المستخدمين عن تأثير الأزمة المالية على القوائم المالية، وإبداء الرأي بخصوص تطبيق المعايير المحاسبية الدولية والصعوبات التي تواجه المستخدمين، وكذا تطبيق المعيار المحاسبي الدولي للمؤسسات المتوسطة وصغيرة الحجم.<sup>1</sup>

وبناء على ما سبق تم وضع برنامج محدد لتنفيذ هذا المشروع يتمثل فيما يلي:

- فيفري 2011: اجتماع المجلس الاستشاري للمجلس.
  - جويلية 2011: إعداد الاستبيان لدراسة آراء المستخدمين.
  - نوفمبر 2011: استلام نتائج الاستبيان.
- وانطلاقاً من بداية 2012 تم الشروع في دراسة كافة الآراء التي جمعها من خلال الاستبيان بهدف صياغتها في الخطة الاستراتيجية لعمل المجلس.

<sup>1</sup> عواطف محسن وأمال مهاوة، مرجع سبق ذكره.

## المبحث الرابع: دور الاتحاد الدولي للمحاسبين في تحرير الخدمات المحاسبية

تبلورت أهم الجهود على المستوى الدولي والإقليمي بهدف تطوير جودة المعلومات المحاسبية والإفصاح المحاسبي، والتي تجسدت في تأسيس أهم هيئة محاسبية دولية تقوم بالإشراف على مهنة المحاسبة على المستوى الدولي وبذلك ظهر الاتحاد الدولي للمحاسبين الذي تم تأسيسه سنة 1977.

تعتبر العضوية في الاتحاد مفتوحة أمام جميع المنظمات المحاسبية المهنية المعترف بها في الدول التي تنشط فيها نتيجة مساهمتها في تطوير المهنة، ويضم الاتحاد الدولي للمحاسبين قاعدة واسعة تضم حوالي 2 مليون محاسب في مختلف الميادين العامة والخاصة والتعليم.

## المطلب الأول: الميكل التنظيمي للاتحاد الدولي للمحاسبين

من أجل الارتقاء بمستوى مهنة المحاسبة والتدقيق على المستوى الدولي أنشأ الاتحاد الدولي للمحاسبين منذ تأسيسه أربع مجالس كالاتي:<sup>1</sup>

- مجلس معايير التدقيق والتأكيد الدولي IAASB؛
- مجلس معايير التعليم المحاسبي الدولي IAESB؛
- مجلس معايير السلوك الأخلاقي الدولي للمحاسبين IESBA؛
- مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام IPSASB.

وتدعم هذه المجالس وضع معايير عالية الجودة للمصلحة العامة بطريقة شفافة وكفؤة ويوجد لدى الهيئات المستقلة لجان استشارية تقدم آراء ووجهات وتصدر هذه المجالس البيانات الآتية:

- قواعد السلوك الأخلاقي للمحاسبين المهنيين.
- إصدارات المعايير الدولية للتدقيق ورقابة الجودة والمراجعة وعمليات التأكيد الأخرى والخدمات ذات العلاقة.
- المعايير الدولية لرقابة الجودة.

<sup>1</sup> لمزيد من التفاصيل يرجى الرجوع إلى:

- الاتحاد الدولي للمحاسبين، إصدارات المعايير الدولية لرقابة الجودة والتدقيق والمراجعة وعمليات التأكيد الأخرى والخدمات ذات العلاقة، ترجمة جمعية المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، عمان، الأردن، 2010، ص 03.

- الاتحاد الدولي للمحاسبين، معايير المحاسبة الدولية، ترجمة: جمعية المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، عمان، الأردن، 2003، ص 1-5.

- الاتحاد الدولي للمحاسبين، إصدارات المراجعة والسلوك الأخلاقي، ترجمة: جمعية المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، عمان، الأردن، 2003، ص 1-5.

- الاتحاد الدولي للمحاسبين، المعايير المحاسبية الدولية في القطاع العام، ترجمة: جمعية المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، عمان، الأردن، 2003، ص 1-5.

- معايير التعليم المحاسبي الدولية.

- معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام.

وفي هذا الاتجاه وضع الاتحاد الدولي للمحاسبين أهداف استراتيجية لتطوير مهنة المحاسبة تتمثل فيما يلي:<sup>1</sup>

- تطوير معايير مهنة المحاسبة والتدقيق على المستوى الدولي وتعزيز أخلاقيات المهنة بوضع دليل لقواعد لسلوك وآداب المهنة.

- تعزيز الثقة في المعلومات المالية وغير المالية للشركات في إطار الاستدامة.

- المحافظة على القيم المهنية المحاسبية.

وبناء على الأهداف التي تم وضعها أنشأ المجلس الاستشاري للاتحاد الدولي للمحاسبين في 06-06-2003

مجموعة لمراجعة وتعديل شروط الامتثال والخروج بتوصيات أهمها:

- إعداد بيانات الالتزام والموافقة على تطبيقها من طرف الدول الأعضاء.

- إعداد خطة استراتيجية للتطبيق من خلال تقسيم الدول الأعضاء إلى مجموعتين:

المجموعة الأولى: تضم 34 دولة عضو والتي تسيطر على 98% من حصة السوق.

المجموعة الثانية: تضم باقي الدول الاعضاء.

- تقييم مدى الالتزام بشروط العضوية وفق برنامج زمني يتضمن مرحلتين تبدأ الأولى في جويلية 2003 إلى غاية ديسمبر 2004 وتتضمن:<sup>2</sup>

- إصدارات لجنة التزامات الأعضاء.

- تقييم المعايير التشريعية.

- تقييم كل دولة عضو في إطار تنفيذ الخطة الاستراتيجية للقوانين التي تنظم المهنة وذلك من خلال العمل وفق الارشادات التي وضعتها لجنة الالتزامات.

- تقييم ومراجعة المعايير عند الضرورة بمساعدة جميع الدول الأعضاء الفاعلين مع مختلف الهيئات المحاسبية والمهنية لضمان نجاح خطة العمل.

- المراقبة الدورية والمستمرة لخطة العمل ومدى تطورها.

أما بخصوص المرحلة الثانية والتي تم تحديدها ابتداء من جانفي 2005 والتي تتضمن ما يلي:<sup>1</sup>

<sup>1</sup> أحمد حلمي جمعة، التدقيق والتأكيد المتقدم، الطبعة الأولى، دار صفاء للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2011، ص ص 116-117.

• تضم المجموعة الأولى الدول الآتية: أستراليا، النمسا، بلجيكا، البرازيل، كندا، تشيلي، الصين، الدانمارك، فنلندا، فرنسا، ألمانيا، اليونان، هونج كونج، الهند، إيطاليا، اليابان، كوريا، لوكسمبورج، ماليزيا، المكسيك، هولندا، النرويج، البرتغال، سنغافورة، جنوب أفريقيا، إسبانيا، السويد، تايوان، المملكة المتحدة، الولايات المتحدة.

<sup>2</sup> أحمد حلمي جمعة ومحمد جمال هاللي، دور هيكل المعرفة المهنية المتخصصة في تطوير منظومة مهنة المحاسبة في المملكة الأردنية الهاشمية، المؤتمر العلمي السنوي الثالث إدارة المعرفة في العالم العربي، كلية الاقتصاد والعلوم الإدارية، جامعة الزيتونة، الأردن، 26-28/04/2004.

- الاستمرار في تحديث القوانين والمعايير.
- دراسة مقترحات الدول الأعضاء.
- ومن خلال الاعتماد على نتائج التقييم الذاتي، فإن الاتحاد الدولي للمحاسبين يستخدم عامل المخاطر بحيث يوصي بما يلي:
- ضرورة تعاون الدول الأعضاء والتنسيق مع مختلف المنظمات الدولية والاقليمية بهدف مراقبة نوعية التقارير ومدى مساهمتها للمعايير.
- ضرورة التزام الأعضاء بالمراقبة الدورية من قبل الاتحاد الدولي للمحاسبين أو أي منظمة أخرى.
- وبناء على ذلك فقد أشارت مجموعة العمل أن الدول الأعضاء ملتزمة بشكل كبير في تطبيق المعايير المحاسبية لضمان جودة المعلومات المالية، ويمكن للاتحاد الدولي للمحاسبين أن يؤدي دورا محوريا من خلال ما يلي:
- إصدار إرشادات تسهل عملية فهم المستثمرين لمعايير إعداد البيانات المالية على المستوى الدولي. وقدرة الجهات المالية على اتباع وتطبيق هذه المعايير.
- قيام الاتحاد الدولي للمحاسبين بتوفير المعلومات للدول الأعضاء من حيث درجة التزامها بالمتطلبات والشروط للتوافق مع المعايير الدولية.

### **المطلب الثاني: الامتثال لعضوية الاتحاد الدولي للمحاسبين**

أكدت لجنة العمل من خلال التقرير الذي أصدرته أن هناك العديد من المنافع لتطبيق مقررات الامتثال لعضوية الاتحاد الدولي للمحاسبين تتمثل في ما يلي:

#### **أولا: بالنسبة للاتحاد الدولي للمحاسبين**

- وذلك من خلال إلزام الدول المنتسبة لعضوية الاتحاد الدولي للمحاسبين على ما يلي:
- التطبيق المباشر أو غير المباشر للمعايير الصادرة من طرف الاتحاد الدولي للمحاسبين.
- ضمان إنشاء الأطر والهياكل المناسبة التي تسهل عملية مراقبة الدول الأعضاء ومدى التزامهم بالمعايير الصادرة عن الاتحاد الدولي للمحاسبين وكذا الشروط التأديبية.
- تحديد المشاكل والمعوقات التي تواجه عملية التطبيق للمعايير الصادرة.
- ضمان الدور الريادي للاتحاد الدولي للمحاسبين في تطوير المهنة.
- تعزيز مكانة الاتحاد الدولي للمحاسبين على المستوى الدولي.
- تحفيز الدول الأعضاء على دعم الاتحاد الدولي لتحقيق أهدافه المنشودة والتحول النشط لتطبيق المعايير وتحقيق الجودة العالية للخدمات.

<sup>1</sup> أحمد حلمي جمعة، الريادية في المحاسبة والتدقيق، دار صفاء للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، 2011، ص ص 252 - 253.

- العمل على تزويد الأعضاء بآخر إصدارات مجلس التدقيق والضمان الدولي، ومجلس معايير المحاسبة الدولية.

### **ثانياً: بالنسبة لأعضاء الاتحاد الدولي للمحاسبين**

تساعد متطلبات العضوية للاتحاد الدولي للمحاسبين الدول المنتسبة على ما يلي:<sup>1</sup>

- توفير قاعدة للاتحاد الدولي للمحاسبين لتسهيل عمل الدول الأعضاء من خلال التوجيه والمساعدة على تذليل الصعوبات التي تواجه تطبيق متطلبات العضوية.

- إعداد مرجعية تسهل عملية تقييم قواعد البيانات الدولية.

- توفير الدعم والمصدقية للتشريعات المحلية لكافة الدول الأعضاء.

- العمل على دعم مرجعية تضمن تطبيق المعايير الدولية في الدول الاعضاء وكذا تسهل عملية التقييم للتشريعات والأنظمة.

- تحديد المعوقات التي تواجه تطبيق المعايير والالتزامات العضوية.

### **ثالثاً: بالنسبة لأصحاب الحقوق ومستخدمو البيانات المالية**

توفر متطلبات العضوية للاتحاد الدولي للمحاسبين في إطار تعزيز الثقة في البيانات المالية ما يلي:

- توفير الشفافية وضمان التنسيق للاتحاد الدولي للمحاسبين مع معايير التقارير المالية الدولية.

- ضمان حرية تدفق رؤوس الأموال ومصدقية المعلومات المالية.

- التزام الاتحاد الدولي للمحاسبين بضمان المصلحة العامة.

### **المطلب الثالث: شروط والتزامات عضوية الاتحاد الدولي للمحاسبين**

وضعت مجموعة العمل للاتحاد الدولي للمحاسبين مجموعة من الالتزامات للانتساب لعضوية الاتحاد الدولي

للمحاسبين يوضحها الجدول الآتي:<sup>2</sup>

<sup>1</sup> أحمد حلمي جمعة ومحمد جمال هلال، مرجع سبق ذكره.

<sup>2</sup> الاتحاد الدولي للمحاسبين، تأسيس وتطوير هيئة محاسبية مهنية، الجزء الأول، ترجمة الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين، جانفي 2011، ص ص16-

جدول رقم (2-4): شروط الانتساب لعضوية الاتحاد الدولي للمحاسبين

الرقم	البيان	تاريخ السريان
01	ضمان الجودة	2005/01/01
02	معايير التعليم المحاسبي الدولية الصادرة عن مجلس معايير التعليم المحاسبي	2005/01/01
03	معايير التدقيق الدولية الصادرة عن مجلس معايير التدقيق والتأكد الدولي	2004/03/31
04	قواعد وسلوك آداب المهنة	2004/03/31
05	معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام	2004/03/31
06	الانضباط والتفتيش لمكاتب المحاسبة	2005/12/31
07	معايير الإبلاغ المالي الدولية	2004/03/31

المصدر: أحمد حلمي جمعة، الريادية في المحاسبة والتدقيق، دار صفاء للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، 2011، ص 256.

ومن خلال الجدول السابق فقد قام الاتحاد الدولي للمحاسبين بإصدار مذكرة تفسيرية لبيانات التزامات العضوية، وضمان رقابة دورية لمدى التزام الدول الاعضاء بهذه الالتزامات وسيتم عرض ومناقشة بيانات شروط العضوية للاتحاد الدولي للمحاسبين في النقاط الآتية:

### أولاً: ضمان الجودة

يوضح بيان ضمان الجودة أهداف ومصطلحات ومعايير رقابة الجودة، وكيفية تصميم برامج فحص رقابة الجودة، دورة مراجعة برنامج فحص ضمان الجودة، إجراءات فريق فحص ضمان الجودة، التوثيق، وصفات فريق فحص ضمان الجودة، وكيفية إعداد التقارير، وإجراءات التصحيح والانضباط، ومن أهم ما تضمنه بيان ضمان الجودة ما يلي:<sup>1</sup>

1- يشير البيان رقم 1 إلى أن مجلس معايير التدقيق والتأكد الدولي قد وضع الإرشاد رقم ISA 220 لسياسات وإجراءات الرقابة على الجودة لمؤسسات التدقيق، بالإضافة إلى المعيار الدولي للرقابة على جودة التدقيق والضمان والخدمات ذات العلاقة، أما هذا البيان يؤسس التزامات أعضاء IFAC المرتبطة ببرامج فحص ضمان الجودة لأداء الأعضاء مهمة التدقيق للبيانات المالية.

2- كما تشير الفقرتين 7-8 إلى أنه يجب وضع معايير ضبط الجودة من خلال دليل يفرض على الشركات تنفيذ نظام ضبط الجودة وفقاً للمبادئ الأساسية والإجراءات الضرورية المثبتة في المعيار الدولي لضمان الجودة رقم (1) وذلك من خلال ما يلي:

- الفهم الجيد لأهداف رقابة الجودة؛

<sup>1</sup> أحمد حلمي جمعة ومحمد جمال هلال، مرجع سبق ذكره.

- العمل على تطبيق الأنظمة الملائمة لرقابة الجودة؛
  - تصميم برامج التعليم المهني المستمر؛
  - توفير برامج التطوير المهني المستمر للمؤسسات التي لا تمتلك مصادر تطوير برامجها الداخلية، موجهة على وجه التحديد إلى الآتي:
  - المساعدة في إعداد دليل لسياسات رقابة الجودة.
  - المساعدة على تطبيق برامج التفتيش الداخلية.
  - تصميم برامج تطوعية تمكن المؤسسات من الحصول على الاستقلالية في وضع إجراءات وسياسات رقابة الجودة.
- 3- بخصوص تصميم برنامج فحص ضمان الجودة فإنه يتم وضع دليل إرشادي لفحص ضمان بحيث يشمل الإجراءات التالية:
- أهمية التدريب لفريق فحص ضمان الجودة.
  - تقييم استقلالية أعضاء فريق فحص ضمان الجودة.
  - ضرورة امتلاك فريق فحص ضمان الجودة المهارات التقنية والمعرفة، الخبرة المتخصصة والتفويض لأداء فحوصات ضمان الجودة مع الكفاءة المهنية.
  - التوثيق لكافة الإجراءات فحص ضمان الجودة المتبعة وعلى أسس موضوعية وتقييم مدى إنجازها بعناية وتوافقها مع المعايير اللازمة.
  - ضرورة تحرير تقرير يتضمن نتائج فحص ضمان الجودة وذلك من أجل مساعدة فريق ضمان الجودة في تحديد وتصحيح أي إجراءات لرقابة الجودة.
- 4- تتضمن دورات فحص برنامج فحص ضمان الجودة حسب الفقرتين 16-17 إلى أنه يجب اختيار المؤسسات أو الشركاء للمراجعة بالاعتماد على تصميم برنامج مراجعة ضمان الجودة، ويكون بناء على معايير وأسس موضوعية. كما أن دورة الفحص تحدد خلال مدة ثلاث سنوات كأقصى مدة زمنية بالنسبة للمؤسسات التي تنجز تدقيق بيانات مالية للمؤسسات مسجلة.
- 5- تتكون الإجراءات المطبقة عند تطبيق فحص ضمان الجودة ما يلي:
- تقييم نظام رقابة الجودة من أجل الممارسة المرتبطة بتدقيق البيانات المالية للمؤسسات المسجلة.
  - العمل على فحص كافة السياسات والاحرازات لرقابة الجودة وكذا أوراق العمل للمهمة لتقييم ما يلي:
  - تقييم عمل نظام رقابة الجودة؛
  - مدى التوافق مع المعايير المهنية والقوانين والأنظمة فيما يتعلق بتدقيق القوائم المالية.
  - وبخصوص فحص أوراق عمل المهمة يتم العمل على تقييم ما يلي:
  - مدى فعالية نظام رقابة الجودة المطبق.
  - مدى توافقه مع المعايير المهنية والقوانين والأنظمة في التطبيق.

- تقييم دليل أوراق عمل المهمة.
- 6- يتضمن التوثيق لنتائج فحص برامج ضمان الجودة حسب ما أشارت إليه الفقرات 17-24 إلى أنه يعمل فريق ضمان الجودة على ما يلي:
  - توثيق عمليات تخطيط المراجعة والأعمال التي تم تنفيذها وكذا النتائج التي تم الوصول إليها.
  - التقييم المستمر لبرامج ضمان الجودة وتحديد طبيعة نقاط الضعف ومسبباتها مع دراسة أثرها على نظام ضبط الجودة في المؤسسة.
  - التقييم المستمر لبرامج أداء الالتزام واستخلاص النتائج.
- 7- يتمتع الفريق المكلف بفحص ضمان الجودة حسب ما أشارت إليه بيانات الالتزام بالمهارات اللازمة والكفاءة المعنية والخبرة في المجال بالإضافة إلى ضرورة توافر المتطلبات الأخلاقية والحفاظة على سر المهنة وتشمل هذه المتطلبات ما يلي:
  - التأهيل العملي المناسب؛
  - الخبرة العملية في المجال؛
  - التدريب الخاص في مجال فحص رقابة الجودة.
  - الامام بالمعايير المهنية والقوانين والأنظمة في مجال رقابة الجودة.
  - الفهم الجيد للإرشادات في إطار مهام فحص رقابة الجودة.
  - التدريب المناسب في مجال أداء التدقيق ومهمة فحص رقابة الجودة.
  - المعرفة والتحكم الجيد في تكنولوجيا المعلومات.
  - يمتلك مهارة إصدار الحكم الشخصي المهني.
- 8- يتضمن التقرير لفحص ضمان الجودة ما يلي:
  - تقييم امتثال نظام رقابة الجودة وملاءمته في المؤسسة للمتطلبات القانونية ومعايير الرقابة للجودة والمعايير المهنية في التطبيق.
  - تحديد أهم النقاط الأساسية لعدم الامتثال مع المتطلبات القانونية ومعايير رقابة الجودة والعمل على اقتراح حلول لمعالجتها.

### **ثانياً: معايير التعليم المحاسبي الدولية**

تناولت الفقرات 1-3 من شروط العضوية وبيان الالتزامات الثاني الخاص بتطبيق بيان معايير التعليم المحاسبي الدولية وإصدارات مجلس معايير التعليم المحاسبي الدولي ما يلي:<sup>1</sup>

<sup>1</sup> أحمد حلمي جمعة ومحمد جمال هلال، مرجع سبق ذكره.

- في إطار الانتساب لعضوية الاتحاد الدولي للمحاسبين فإنه يجب على الدولة المنتسبة الالتزام بمعايير التعليم الدولية والإصدارات الأخرى المطورة بواسطة لجنة التعليم المحاسبي الدولية. وذلك من خلال دمج العناصر الأساسية لمحتوى المتطلبات التدريبية والتعليمية الوطنية لمهنة المحاسبة التي بنيت عليها معايير التعليم الدولية في عملية التعليم والتطوير.

### **ثالثاً: معايير التدقيق والتأكد الدولية**

في إطار الانضمام لعضوية الاتحاد الدولي للمحاسبين وتنفيذ بيان التزامات الأعضاء الثالث معايير التدقيق الدولية وإصدارات مجلس معايير التدقيق ما يلي:

- العمل على تطبيق معايير التدقيق الدولية وإصدارات الأخرى المطورة بواسطة مجلس معايير التدقيق والضمان الدولي من خلال تبني معايير التدقيق الوطنية المبادئ الأساسية والإجراءات الضرورية التي بنيت عليها معايير التدقيق الدولية، أو عمل تقارب بين المعايير الوطنية ومعايير التدقيق الدولية والامتثال الكامل لجميع إصدارات مجلس معايير التدقيق الدولي في تشريعات الدول الأعضاء.<sup>1</sup>

### **رابعاً: دليل أخلاقيات المهنة للمحاسبين المهنيين**

لقد تضمنت الفقرات 1-11 من بيان التزامات العضوية للاتحاد الدولي للمحاسبين رقم (4) دليل أخلاقيات الاتحاد الدولي للمحاسبين المهنيين ما يلي:

- الامتثال لمستجدات معايير الأخلاق والسلوك المهني للمحاسبين الصادر عن مجلس أخلاقيات المهنة التابع للاتحاد الدولي للمحاسبين من خلال الاسترشاد به كدليل يؤسس عليه دليل الأخلاق على مستوى كل دولة، حيث أنه يتضمن معايير السلوك ويحدد المبادئ الأساسية التي يجب أن تلاحظ من قبل المحاسبين المهنيين، مع مراعاة البيئة الثقافية والمتطلبات التنظيمية المختلفة. أو من عمل تقارب بين الدليل الوطني مع مبادئ دليل الاتحاد الدولي للمحاسبين والإصدارات الأخرى للجنة الأخلاقيات في تشريعات كل دولة.

### **خامساً: معايير المحاسبة في القطاع العام الدولية**

لقد تضمنت الفقرات 1-3 من بيان التزامات الأعضاء رقم (5) معايير المحاسبة في القطاع العام الدولية IPSASs وإصدارات لجنة القطاع العام PSC الأخرى ما يلي:<sup>2</sup>

<sup>1</sup> أحمد حلمي جمعة ومحمد جمال هلال، مرجع سبق ذكره.

<sup>2</sup> أحمد حلمي جمعة، التدقيق والتأكد المتقدم، مرجع سبق ذكره، ص 135.

- العمل على تنفيذ كل معايير المحاسبة في القطاع العام الدولية IPSASs والإرشادات وأفضل الممارسات المحددة، والإصدارات الأخرى المطورة بواسطة لجنة القطاع العام PSC؛ وذلك من خلال تبني متطلبات معايير المحاسبة في القطاع العام الدولية IPSASs ضمن متطلبات محاسبة القطاع العام الوطنية الوطنية.
- مراقبة الامتثال لمعايير المحاسبة في القطاع العام الدولية من خلال فحص البيانات المالية والإفصاح عن مدى التطبيق لمعايير المحاسبة في القطاع العام الدولية.

### **سادساً: الانضباط**

- لقد تضمنت الفقرات (1-35) من بيان التزامات الأعضاء رقم (6) العقوبات والاتصال مع الأعضاء وإجراءات وعمليات التفتيش والانضباط والعمليات الإدارية ولعل أهم ما تضمنه البيان ما يلي:
- العمل على اقتراح آلية انضباطية فعالة ودقيقة مع مراعاة تشريعات وقوانين كل دولة.
  - يجب أن تحافظ الدول الأعضاء على تسهيلات سرية وآمنة من أجل حفظ أوراق القضية وأدلة أخرى تحمي مصالح جميع الأطراف في العمليات الانضباطية.<sup>1</sup>

### **سابعاً: بيان التزامات الأعضاء رقم (7) معايير التقارير المالية الدولية**

- لقد تضمنت الفقرات (1-2) من بيان التزامات الأعضاء رقم (7) معايير التقارير المالية الدولية الصادرة بواسطة مجلس معايير المحاسبة الدولية IASB ما يلي:<sup>2</sup>
- العمل والتنسيق مع مجلس معايير المحاسبة الدولية لتشجيع تبني معايير التقارير المالية الدولية من خلال دراسة مختلف الصعوبات التي تعيق عملية التطبيق لها واقتراح توصيات لتذليل هذه الصعوبات.
  - تكييف التشريعات الوطنية لكل دولة بهدف الامتثال لتطبيق معايير التقارير المالية الدولية.
  - مراقبة الامتثال لمعايير التقارير المالية الدولية من خلال فحص البيانات المالية والإفصاح عن مدى الالتزام بمعايير التقارير المالية.

<sup>1</sup> أحمد حلمي جمعة ومحمد جمال هلال، مرجع سبق ذكره.

<sup>2</sup> أحمد حلمي جمعة، الريادية في المحاسبة والتدقيق، ص ص 273-274.

## خلاصة الفصل الثاني

من خلال ما سبق يمكن القول أن تحرير تجارة الخدمات المحاسبية أدى إلى العمل على صياغة قواعد ومبادئ ومعايير محاسبية متعارف عليها دولياً لتسهيل عملية التطبيق المحاسبي وتوحيد الممارسات المحاسبية، والتي أثرت بدورها على مهنة التدقيق للمعلومات. وفي هذا المجال فقد مجلس معايير المحاسبة الدولية بدور كبير في مجال تطوير الممارسات المحاسبية من خلال توفير معايير محاسبية دولية قابلة للتطبيق ومراعاة المؤسسات الصغيرة والمتوسطة من خلال إصدار المعيار المحاسبي للمؤسسات الصغيرة ومتوسطة الحجم، كما تم وضع خطة استراتيجية تضمن عملية التطوير المستمر للمعايير من خلال طرح الخطة الاستراتيجية لعمل المجلس لتقديم الآراء ومعرفة توجه المستخدمين للقوائم المالية والباحثين، كما يمكن الإشارة إلى الدور الكبير للاتحاد الدولي للمحاسبين من خلال توفير شروط العضوية للدول الأعضاء والعمل على المراقبة المستمرة لها بهدف ضمان تطبيق سليم لمختلف الشروط وتطوير الممارسة المحاسبية على المستوى الدولي.

كما يمكن الإشارة إلى أن تحرير الخدمات المحاسبية ستساهم في تطوير المحاسبة من خلال وضع قواعد ومبادئ وسياسات محاسبية، لخدمة أهداف الخدمات المحاسبية بمختلف أنواعها واتجاهاتها، مع دراسة المتغيرات المحيطة بالبيئة المحاسبية خاصة تكنولوجيا المعلومات. وهذا بدوره سوف يؤدي إلى زيادة الطلب على الخدمات المحاسبية بصفة عامة الأمر الذي يتطلب ضرورة توسيع مؤهلات ومعارف ومهارات المحاسبين لفهم البيئة المحاسبية والاقتصادية والاجتماعية التي ستعمل فيها المؤسسات المختلفة.

## الفصل الثالث

الاتجاهات الحديثة للتعليم والتأهيل المهاسري

وفق معايير التعليم المهاسري الدولية

## تمهيد

تسعى المؤسسات الجامعية لتطوير برامجها التعليمية لمسايرة متطلبات السوق وكذا العمل على تأهيل مخرجات محاسبية تتمتع بمهارات وخبرات تتوافق مع سوق العمل. فالتلازم بين التعليم والممارسة المهنية أمر في غاية الأهمية لتقدم مهنة المحاسبة، ومن هنا فإن النظم التعليمية ستكون مطالبة بأن تُلبي حاجات السوق بكفاءة أعلى وبفاعلية تتحارب مع حركة السوق المتحركة وهذا الأمر يفرض نفسه على طبيعة البرامج والأساليب التعليمية لتساير الركب في تأهيل خريجها لما هو متوقع وما هو قائم من حاجات القطاعات التنموية والخدمية، من أجل هذا تحرص مهنة المحاسبة على مستويات مختلفة من المهارات والسلوكيات التي ينبغي على مزاولي المهنة أن يتصفوا بها.

مما سبق يتضح أهمية التعليم المحاسبي والمؤسسات الجامعية والمهنية في إعداد محاسبين مؤهلين بما يكفل نجاحهم وتقدمهم المهني، ورغم أهمية التعليم المحاسبي في هذا المجال من خلال خدمة أهداف وغايات المجتمع فهو يتوقف على مدى جودة الخدمة التعليمية اللازمة.

وبالتالي فرضت ثورة تقنية المعلومات التي يشهدها العالم على المؤسسات المعنية بالتعليم المحاسبي ضرورة تطوير برامج التعليم المحاسبي التقليدية والارتقاء بها إلى مستوى يتعامل مع التكنولوجيا الحديثة بكفاءة عالية من أجل تنمية مهارات الطلاب الدارسين لهذا الفرع من فروع المعرفة والرفع من مستوى أداء الخريجين.

ومن خلال ما سبق تم تقسيم هذا الفصل إلى المباحث الآتية:

**المبحث الأول:** دور المؤسسات الجامعية والمهنية في تطوير التعليم المحاسبي في ظل التوجهات المعاصرة لمهنة المحاسبة؛

**المبحث الثاني:** دور معايير التعليم المحاسبي الدولية في تطوير التأهيل العلمي والعملية للمحاسبين؛

**المبحث الثالث:** تنمية المهارات المهنية في التعليم المحاسبي؛

**المبحث الرابع:** واقع التعليم والتأهيل المحاسبي في بعض الدول المتقدمة.

## المبحث الأول: دور المؤسسات الجامعية والمهنية في تطوير التعليم المحاسبي في ظل التوجهات المعاصرة لمهنة المحاسبة

تعد عملية تطوير مناهج التعليم المحاسبي مهمة أساسية تتطلب التنسيق بين العديد من الهيئات، ويمكن أن تؤدي الجامعات وبمساهمة الباحثين والأساتذة دوراً مهماً في عملية التطوير باعتبارها الركيزة الأساسية في تخريج كوادر مؤهلة للعمل المحاسبي، حيث أن الأكاديميين المتخصصين في المعرفة المحاسبية باعتبارهم مدرسين وباحثين في نفس الوقت يمكن أن يؤدي دوراً هاماً و متميزاً في تطوير أسلوب التعليم المحاسبي وإحداث تغييرات جذرية في برامجه، الأمر الذي سيؤدي إلى مخرجات محاسبية مؤهلة بهدف تحسين مستوى الخدمات المحاسبية.

### المطلب الأول: متطلبات التأهيل العلمي والعملية للمحاسب

يزخر الأدب المحاسبي بالعديد من الدراسات التي تناولت موضوع تطوير مهنة المحاسبة، وقد اتبعت هذه الدراسات اتجاهات عديدة للوصول إلى مخرجات مؤهلة مهنية ترتقي بالأداء المحاسبي نحو المستويات الأعلى، فالبعض ركز على تطوير المهنة من خلال استخدام المعايير المحاسبية والرقابية الدولية بغية رفع كفاءة أداء المحاسبين، والبعض الآخر اعتقدوا أن التطوير يتم من خلال نقل التقنيات المحاسبية عبر قنوات ووكالات مثل الشركات المتعددة الجنسية والوكالات الدولية. وبالتالي زيادة خبرة المحاسبين، في حين يرى آخرون أن تطوير مهنة المحاسبة يتم من خلال مؤسسات التعليم المحاسبي وباتجاهين. الأول لتطوير مهنة المحاسبة يتم من العملية التعليمية ووضع معايير لقبول الطلبة في أقسام المحاسبة بالجامعة ويصاحب ذلك تطوير مناهج التعليم المحاسبي، وينظر أصحاب هذا الرأي إلى أن تطوير العملية التعليمية ووسائلها ينتج عنه الحصول على مخرجات مؤهلة علمياً وعملياً. أما الرأي الآخر فقد جاء لتفسير دور المحاسب في النشاط الاقتصادي ودوره في المجتمع، وبالتالي فإن أصحاب هذا الرأي يرون أنه لا بد من عملية إعادة تقييم لهذه المهنة والبحث في مقوماتها، وقد نشطت الجمعيات والاتحادات المهنية المحاسبية في هذا المجال لإبراز أهمية مقومات المهنة في رفع كفاءة أداء المحاسبين.<sup>1</sup>

### أولاً: أهمية التعليم المحاسبي

يمثل التعليم المحاسبي الخطوة الأساسية لإعداد المحاسب تأهيلاً علمياً وعملياً للمحاسب في إطار تطوير مهنة المحاسبة، من خلال ضمان استمرارية التكوين وتعزيز كفاءته لمسايرة مختلف المتغيرات الاقتصادية والاجتماعية

<sup>1</sup> جابر حسين المنصوري وعماد عبد الستار المشكور، مرجع سبق ذكره، ص 53.

وكذا تكنولوجيا المعلومات، لذا فأهمية التعليم المحاسبي تقوم أساسا على نظرة متوازنة بين مختلف المتغيرات والمكونات العلمية والممارسات العملية في البرنامج المحاسبي خدمة للمحاسب ولتطوير المهنة.<sup>1</sup> وبالتالي يتضح أن هناك ترابط كبير بين أهمية التعليم المحاسبي وتطوير مهنة المحاسبة نظرا لما توفره من فوائد خدمة للمجتمع، وعليه فإن ممارسة مهنة المحاسبة تقتضي وجود مخرجات محاسبية مؤهلة تأهيلا مناسباً، بالإضافة إلى ضرورة توافر القدرة الشخصية في الحكم على الكثير من المشاكل المحاسبية التي تهتم بها المهنة وتقع ضمن عمل المحاسب، وعليه أصبح الاهتمام بالتعليم المحاسبي يمثل ضرورة بالغة، ويمكن أن يتحقق هذا الاهتمام من خلال ضرورة توافر الأسس العلمية التي يمكن من خلالها تحقيق الهدف من التعليم المحاسبي.

### ثانياً: أهداف التعليم المحاسبي

أوصت معظم المنظمات المحاسبية المهنية بضرورة العمل والحفاظة على الكفاءة المهنية للمحاسبين وتطويرها وذلك لضمان تادية مسؤولياته القانونية والمهنية، من خلال عملية الاهتمام بالتأهيل العلمي المناسب للمحاسب، والتي من خلالها يتم العمل على تحديد المواصفات الأساسية لعملية التعليم المحاسبي، وكذا معرفة الأصول والضوابط وتحديد المناهج العلمية لتطوير المهنة، وغرس روح الالتزام بقواعد آداب وسلوك المهنة للمحاسبين، والعمل على تزويد المحاسبين وتشجيعهم للبحث في مختلف التطورات التي أثرت في المهنة، وتدريب وتنمية قدرات المحاسبين في التواصل والاتصال وكذا توصيل المعلومات، من خلال الربط بين مفهوم نظرية الاتصال ومكوناتها وبين تقارير المحاسبة والعمل على تقليص الفجوة بين الدراسة النظرية والممارسة العملية.<sup>2</sup>

وبهذا تتباين الآراء بين الممارسين في المهنة والأكاديميين في المؤسسات الجامعية حول أهداف التعليم المحاسبي خاصة على مستوى حصول الطالب على شهادة الليسانس، فينظر الممارسين إلى أن مستوى الخريج يعكس هدف التعليم المحاسبي الجامعي من خلال حصوله على مستوى معقول من المعرفة المحاسبية والمهارة اللازمة، بينما يركز الأكاديميون على معرفة الطالب الأهداف الأساسية للمحاسبة التي تمكن الطالب من التأهيل المحاسبي اللازم. وبناء على ذلك تشير العديد من الدراسات إلى أن فجوة المهارات المحاسبية التي تنشأ بين ما يتم تدريسه أكاديمياً وبين الممارسة العملية في مجال المحاسبة ترجع أساساً إلى دراسة الطلبة على مستوى الليسانس مناهج محاسبية تفتقر إلى استيعاب الواقع العملي.

<sup>1</sup> عبید عبد العزيز عبید أبو بكر، تعليم المقرر الأول في المحاسبة "رؤية الطلبة" وتأثير ذلك على قرار التخصص، المؤتمر العلمي الثاني حول التعليم المحاسبي في ليبيا واقعه وإمكانية تطويره، أكاديمية الدراسات العليا، طرابلس، ليبيا، 2007، ص 05.

<sup>2</sup> علي عمر أحمد السويسي، مرجع سبق ذكره، ص ص 187-188.

- وتجدر الإشارة هنا أن أساس تطبيق كافة إجراءات المحاسبة يتمثل في استخدام الأحكام الشخصية للمحاسب، ومهما حصل على تعليم رسمي، فإن التعليم وحده لا يكفي لتحقيق هذا المعيار، ومن ثم فإن التعليم الرسمي يجب تدعيمه بخبرة شاملة تمكن المحاسب من التوصل للأحكام المهنية السليمة.
- ومن خلال ما سبق يمكن تحديد أهداف التعليم المحاسبي من خلال قياس العوائد المتوقعة والتي يمكن تقسيمها إلى عوائد مرتبطة بالمعرفة وعوائد مرتبطة بالسلوك، مع ضرورة التقييم المستمر لتلك العوائد للتحقق من مدى مساهمتها لأهداف التعليم المحاسبي، وذلك من خلال هيكل لمنظومة التعليم المحاسبي تشمل جملة من الخطوات الآتية:<sup>1</sup>
- تحديد الأهداف الأساسية من التعليم المحاسبي.
  - تصميم المناهج والمقررات المحاسبية الدراسية لتحقيق الأهداف المسطرة.
  - اختيار المدخلات المحاسبية والمتمثلة في الطلبة القادرين على استيعاب تلك المناهج والمقررات.
  - ضمان الاستمرارية في تطبيق المناهج المقررة عن طريق عمليات التدريس والتفاعل والتقييم المستمر للطلبة خلال الدراسة.
  - تقييم نتائج البرنامج والمناهج ودراسة مدى تحقيق الأهداف المسطرة من البرنامج عن طريق قياس عوائد التعلم على الطلبة.
- ومن خلال ما سبق يتضح أن المؤسسات الجامعية تقوم بتصميم المناهج والمقررات المحاسبية واختيار المدخلات المحاسبية الممثلة في الطلبة الذين يدرسون تخصصات المحاسبة مع ضمان استمرارية المناهج والتدريس والتقييم المستمر للطلبة في حين أنها لا تركز على تحديد الأهداف الأساسية من البرنامج التعليمي وكذا تقييم نتائجه وقياس عوائد التعلم.
- وتبين إحدى الدراسات الأهداف الرئيسية من عملية التعليم المحاسبي والتي ينبغي إعدادها بناء على حاجات الطلبة والمنظمات المحاسبية المهنية والتي تتمثل فيما يلي:<sup>2</sup>
- تشجيع الطلبة من خلال العملية التعليمية على اكتساب المهارات اللازمة لجعلهم محاسبين مؤهلين واحترام قواعد وسلوك المهنة والنزاهة، والتعريف بالدور الكبير لمهنة المحاسبة.
  - تنمية الفكر التحليلي في التعليم المحاسبي لدى الطلاب والعمل على الدراسة والبحث في مختلف المشاكل المحاسب التي تساعدهم في الواقع العملي.
  - تهيئة الطلاب وتعريفهم للبيئة المحاسبية من خلال التعرف على الظروف والأحداث والقضايا والتحديات المستجدة التي فرضت نفسها على مزاولي المهنة، وكيفية التعامل مع المواقف بأسلوب واقعي، وفهم العمليات المعقدة، والنظر إليها بمفهوم واسع.

<sup>1</sup> علي عمر أحمد السويسي، مرجع سبق ذكره، ص 187.

<sup>2</sup> محمد عطية مطر، التعليم المحاسبي وتحديات المستقبل، مجلة الإدارة العامة، معهد الإدارة العامة، الرياض، المجلد 38، العدد الرابع، جانفي 1999، ص ص 731-732.

- تنمية مهارات التواصل والاتصال لدى المتعلمين من خلال تشجيعهم على الاجتهاد الشخصي والتعبير عن آرائهم وأفكارهم وكذا القدرة على فهم الآخرين.

ولضمان تحقيق الأهداف السابقة وصولاً إلى الهدف الرئيسي والمتمثل في توفير طلبة وخريجي محاسبة على درجة عالية من التأهيل العلمي والعملي، ينبغي أن تتفاعل وتتضافر مقومات وعناصر النظام المحاسبي كنظام علمي وتعليمي في آن واحد، لتحقيق الهدف المرجو منه، وإذا طرأ تغير في أي عنصر من عناصر النظام فإن ذلك سوف يؤثر على العناصر الأخرى، وبالتالي سوف يؤثر على النظام التعليمي ككل. أما العناصر أو المقومات فهي الطلاب، الأستاذ الجامعي، المستلزمات الأساسية والمادية للعملية التعليمية، الأنظمة الرقابية على جودة العملية التعليمية.<sup>1</sup>

### ثالثاً: مرتكزات تطوير التعليم المحاسبي

يحتل التعليم المحاسبي أهمية بارزة بالنظر إلى مختلف التخصصات الأخرى، وتنبع هذه الأهمية من الدور الكبير الذي تقوم به مهنة المحاسبة في تطوير الممارسات المحاسبية في المجتمع.

وبالتالي ترتبط أهمية التعليم المحاسبي بقدرة مهنة المحاسبة على تقديم فوائد للمستخدمين في البيئة التي تعمل فيها. فالمحاسبة هي مهنة منظمة تختص بتسجيل وتبويب وتلخيص الأحداث الاقتصادية بصورة يمكن أن تستفيد منها الجهات التي لها علاقة مباشرة أو غير مباشرة بالمؤسسة الاقتصادية. وبناء على ذلك يحتاج تطوير الممارسات المحاسبية إلى مؤهلات محاسبية ذات كفاءة توفر من خلالها القدرة على إصدار الأحكام الشخصية والاجتهادات اللازمة لحل مختلف المشاكل المحاسبية التي تواجه المحاسب أثناء التطبيق العملي.

وبذلك يعتبر الاهتمام بالتعليم المحاسبي ضرورة متواصلة، ويمكن أن يتحقق من خلال ضرورة توافر الأسس العلمية الصحيحة التي يمكن بواسطتها تحقيق الهدف من التعليم المحاسبي، وبناء على ذلك يمكن النظر إلى التعليم المحاسبي كنظام متكامل يشمل مجموعة من العناصر المترابطة لتحقيق أهدافه، وهي تضم كلاً من:<sup>2</sup>

**1- المدخلات المحاسبية:** وتمثل الأشخاص الذين يمكن تكوينهم لممارسة مهنة المحاسبة من خلال مختلف التطبيقات المحاسبية.

**2- العمليات التشغيلية:** المتمثلة بالوسائل التعليمية التي تساعد في اكتساب مختلف المهارات المحاسبية.

**3- المخرجات المحاسبية:** وتمثل الأشخاص الذين يتصفون بالكفاءة اللازمة للممارسة المحاسبية المهنية بما يحقق الهدف من نظام التعليم المحاسبي بصورة عامة.

<sup>1</sup> علي عمر أحمد السويسي، مرجع سبق ذكره، ص 188.

<sup>2</sup> خالد قطناني وخالد عويس، مدى ملائمة مناهج التعليم المحاسبي في الجامعات المهنية لمتطلبات سوق العمل في ظل تداعيات الأزمة المالية، كلية الزهراء، جامعة مسقط، سلطنة عمان، 2009.

4- التغذية العكسية: وتتم هذه العملية من خلال الرقابة على المكونات السابقة وذلك بالتقييم المستمر لها ودراسة الانحرافات الناتجة ومعالجتها.

وبناء على ما سبق يمكن دراسة العلاقة بين مختلف العمليات في نظام التعليم المحاسبي وتقييم مدى كفاءته عن طريق قياس مدخلات ومخرجات هذا النظام والتي تأتي من خلال مدى توافر العمليات التشغيلية المتمثلة بوسائل التعليم المختلفة من مناهج دراسية ومحاسبية وتطبيقات ميدانية إضافة إلى توافر الإطار العلمي المؤهل للقيام بذلك، كما يمكن تقييم فاعلية النظام عن طريق قياس مخرجاته بناء على الأهداف المسطرة التي ينبغي النظام تحقيقها من خلال توفير المؤهلات المحاسبية (الأكاديمية والمهنية) ومدى قدرتها على تحقيق أهداف النظام.<sup>1</sup>

### رابعاً: دور التعليم المحاسبي في تأهيل المحاسبين في ظل الاتجاهات المعاصرة لمهنة المحاسبة

تؤدي المؤسسات الجامعية دوراً مهماً في إعداد كفاءات محاسبية مؤهلة تمتلك المهارات العلمية والتطبيقية التي تمكنهم من مزاولة مهنة المحاسبة، وذلك من خلال ما ينبغي أن تكون عليه في وضعها وتبنيها ومواكبتها لأساليب التعليم المبنية على الكفاءة في الإعداد المهني، أي تلك التي تركز على إكساب المتعلم القدرات والمهارات المهنية. كما يتطلب الأمر من هذه المؤسسات الانتقال من الأسلوب التقليدي في التعليم إلى أسلوب نقل المهارات والتي دعت المنظمات المهنية وأبرزها الاتحاد الدولي للمحاسبين إلى ضرورة التحرك ضمن هذا الاتجاه بمعنى أن المهارات التي يتم تطويرها خلال المراحل التعليمية المختلفة، يمكن أن تفيد مكتسبها عند انتقاله إلى مرحلة العمل، وبالتالي فإن هذا المفهوم يمكن من معرفة المهارات المطلوبة في العمل، ثم يصر إلى دمجها في البرامج التعليمية، فضلاً عن أن هذه المهارات المطورة بعد ذلك عملياً يمكن أن ينقلها المحاسب عند انتقاله بين بيئات العمل المختلفة.

وضمن هذا المنظور فقد تعددت الآراء حول كيفية تطوير مهنة المحاسبة، فمن وجهة نظر سكوت (Scoot1970) يتطلب تطوير المعلومات المحاسبية لكي تلبى متطلبات مستخدمي التقارير المحاسبية الداخليين والخارجيين للمؤسسات من جهة، أما الجهة الأخرى فإنها تتمثل في مجموعة التشريعات والقوانين التي تنظم عمل المحاسبة، ويأتي من خلال وجود منهج مدروس مبني على معايير للتعليم المحاسبي. فيما ذهب آخرون إلى أن تطوير مهنة المحاسبة باعتماد منهج النظم يتم من خلال تغيير مناهج التعليم المحاسبي على أن يتم تقسيم المحاسبة وفقاً للعناصر التالية (وظيفة المحاسبة في القطاع الخاص، مهنة المحاسبة المحلية، وظيفة المحاسبة في المؤسسات التعليمية، والمحاسبة في القطاع الحكومي).<sup>2</sup>

<sup>1</sup> خالد قطناني وخالد عويس، مرجع سبق ذكره.

<sup>2</sup> جابر حسين المنصوري وعماد عبد الستار المشكور، مرجع سبق ذكره، ص 57.

وعليه يتطلب تطوير مهنة المحاسبة إبراز أهمية المحاسبة في تخطيط التنمية الاقتصادية والاجتماعية ووضع إطار عام لتطوير المحاسبة بما يتلاءم ومتطلبات ظروف البيئة الاقتصادية والاجتماعية، كذلك يتطلب الأمر تطوراً متزامناً لعناصر النظام المحاسبي كافة، وأن تكون خطة التطوير مبنية على مدخل النظم.

### خامساً: محاذل التعليم المعاصر

تزايد باستمرار الأهمية الملحة لتطوير التعليم المحاسبي الذي أصبح ضرورة أساسية في تطوير مهنة المحاسبة من خلال العمل على ضمان مخرجات محاسبية ذات مؤهلات كافية لأداء المهنة، وقد ظهرت هذه الأهمية من خلال جوانب الضعف التي تميز العديد من العوامل التعليمية وتوابعها والتي بقيت من دون تغيير لمدة طويلة ولم تعد قادرة على إعداد مخرجات ذات تأهيل قادر على استيعاب النماذج العملية والتحليلية والفنية في المحاسبة والتدقيق. وبالنظر إلى الطريقة التقليدية في تدريس المحاسبة والمتمثلة في تدريس المحاسبة بكافة فروعها من دون ترابط فيما بينها، وأصبحت تلك الطريقة لا تسائر المتطلبات المهنية أو الاحتياجات التطبيقية في الواقع. لذلك أصبحت هناك ضرورة للاهتمام بمكونات العملية التعليمية المحاسبية والتركيز على تكنولوجيا المعلومات والعمل على تنمية المهارات التحليلية للمحاسبين.

كذلك أصبحت درجة التعقيد التي تميز بيئة المحاسبة وظهور العديد من التحديات التي تواجه المحاسبين وتطوير مهنة المحاسبة، من المتغيرات الأساسية التي تستوجب إعادة النظر في مناهج التعليم المحاسبي التقليدية وتحديثها من خلال الجدول الآتي:<sup>1</sup>

<sup>1</sup> جبار جاسم الربيعي، عوامل بناء المهارات المحاسبية التقنية لطلبة هيئة التعليم التقني، مجلة التقني، المجلد 20، العدد الثاني، بغداد، 2007، ص

جدول رقم (3-1): مقارنة بين المدخل التقليدي والمدخل الحديث في التعليم المحاسبي

المدخل التقليدي للتعليم المحاسبي	المدخل الحديث للتعليم المحاسبي
التأكيد على المسائل الفنية المحاسبية	تناول قضايا عامة في التعليم المحاسبي وبيئة الأعمال والمعارف الفنية
تكامل محدود بين فروع ومعارف المحاسبة في المفردات التعليمية	تكامل كبير بين المقررات المحاسبية كالمضرائب والمحاسبة الإدارية ونظم المعلومات والتدقيق
التأكيد على العمليات الحسابية للوصول إلى إجابة وحيدة	زيادة الاهتمام في حل المسائل المعقدة التي تتطلب عمقا في التحليل كالحالات العملية
التأكيد على قواعد التعليم (التلقين)	الاهتمام بالتعليم وبالتعلم (التعليم الذاتي)
التعليم المهني لأجل اجتياز الاختبارات	الاعتراف بأهداف أكثر للتعليم المحاسبي منها التعلم للغرض المهني
عدم الاهتمام بمسائل الاتصالات والعلاقات والمهارات الفردية	زيادة الاهتمام بالشخصية والمهارات والسلوكيات من خلال التقدم والعروض الجماعية
تلقي الطلاب مجرد للفنون المحاسبية	مشاركة الطلاب في التعلم من خلال الإبداع والتعلم الذاتي
عرض الوسائل التقنية نظريا بما فيها نظم المعلومات	إدخال الوسائل التقنية ونظم المعلومات في المناهج التعليمية المحاسبية
تركيز المقررات الابتدائية المحاسبية على الدورة المحاسبية	تناول المقررات الابتدائية للمحاسبة التنموية ودورها في عملية اتخاذ القرارات علاوة على تناول الجوانب المالية والدورة المحاسبية.

المصدر: جبار جاسم الربيعي، عوامل بناء المهارات المحاسبية التقنية لطلبة هيئة التعليم التقني، مجلة التقني، المجلد 20، العدد الثاني، بغداد، 2007، ص 82.

من خلال الجدول السابق يتضح أن المدخل الحديث للتعليم المحاسبي سيساعد على إعداد مخرجات محاسبية مؤهلة بحيث يزود المحاسب المتعلم المهارات والمؤهلات اللازمة التي تساعد في التطبيق والممارسة العملية وكذا تنمية مهاراته التحليلية والانتقادية وتطويرها.

### المطلب الثاني: مقومات التأهيل العملي للمحاسب القانوني

نظرا لأهمية التدريب والخبرة في إحداث تغييرات في سلوك المحاسبين وتنمية مهاراتهم وقدراتهم ورفع كفاءة مهنة المحاسبة من خلال زيادة المعرفة وتطوير المهارات وزيادة مخزون المعلومات وسد الفجوة بين متطلبات سوق العمل وإمكانيات وقدرات المحاسبين. فقد نادى معظم المنظمات المهنية في أغلب دول العالم بضرورة أن يستكمل الراغب في الحصول على شهادة محاسب قانوني متطلبات التدريب والخبرة.

## أولاً: تعريف الخبرة العملية

يمكن تعريف الخبرة المهنية بالمهارات والقدرات التي يتم اكتسابها أثناء الممارسة، والتي تؤدي إلى إنجاز المهمة بجودة عالية. أما الخبرة المهنية في مهنة المحاسبة فتعرف على أنها المعرفة المتعلقة بمشاكل محاسبية معينة، مع القدرة على حل هذه المشاكل بطريقة متميزة ناتجة عن التنظيم الجيد للمعرفة داخل هيكل الذاكرة، بما يسمح باستدعاء المعرفة وقت الحاجة إليها.<sup>1</sup>

## ثانياً: محددات اكتساب الخبرة المهنية للمحاسب

لقد توصلت العديد من الدراسات التي تناولت مفهوم الخبرات وعلاقتها بالأداء المهني مضامين ومستوى المعارف من خلال دراسة العلاقة بين متغيرات المعرفة الفكرية والعلمية التي يتم تنظيمها ضمن إطار يحدد الخصائص الإدراكية النظرية في مجال محدد، وبين متغير الأداء الذي يستند إلى تصورات عقلية وفكرية مرتبطة بممارسة المهمة ممارسة عامة.<sup>2</sup>

وبالتالي ترتبط الخبرة العملية بالعديد من المتغيرات التي تؤثر فيها مثل العوامل التكنولوجية والمشاكل المحاسبية التي تواجه الممارسة العملية وهي بذلك تكون نتيجة المعارف المتراكمة والخبرات التي يتم اكتسابها بالممارسة العملية، كما توجد العديد من المحددات التي تؤثر على الخبرة المحاسبية منها:<sup>3</sup>

- الخصائص الإدراكية التي تكون قاعدة المعرفة التي يكتسبها المحاسب، من خلال برامج التعليم المختلفة التي يتم ربط الخبرة من خلالها بالمهارات والمعلومات المكتسبة.
- الممارسة العملية المهنية علاوة على المقدرة الفطرية الذاتية للمحاسب والتي تنعكس جميعها على الأداء الناجح والتميز للمهام التي توكل إليه.
- اعتماد الكثير من أحكام مهنة المحاسبة على الأحكام الشخصية للمحاسب.
- تحسين جودة القرارات من خلال الخبرة التي تكتسب نتيجة تطور المعارف، مما يقلل من الجهود اللازم لاتخاذ قرارات سليمة وهذا ينعكس في النهاية على كفاءة وفعالية المهنة.

وهناك العديد من الطرق المستخدمة لقياس الخبرة المحاسبية في هذا المجال كطريقة تقدير النظر وتعني مقارنة النظر أو الند لقياس الخبرة، وعادة لا يفضل استخدام هذه الطريقة نظراً لتأثرها بعوامل مختلفة عند قياس الخبرة، مثل الشخصية والذكاء. وطريقة جودة القرار على الرغم من أنها قد تكون الطريقة الأكثر دقة لقياس الخبرة لأن جودة

<sup>1</sup> علي عمر أحمد السويسي، مرجع سبق ذكره، ص 189.

<sup>2</sup> الأميرة إبراهيم عثمان، نحو إطار نظري لأبعاد الخبرة المؤثرة في كفاءة وفعالية الأداء المحاسبي، مجلة الإدارة العامة، المجلد 38، العدد الأول، 1998، ص ص 129-130.

<sup>3</sup> علي عمر أحمد السويسي، مرجع سبق ذكره، ص 190.

القرار في المحاسبة من الصعب قياسها لعدم وجود معايير موضوعية لتقييمها، ويفضل استخدام هذه الطريقة في قياس الخبرة في مجالات أخرى بخلاف المحاسبة والمراجعة. كما يتم قياس الخبرة على أساس عدد السنوات التي يقضيها المحاسب في تنفيذ مهام معينة وتلقى هذه الطريقة قبولاً عاماً نظراً لسهولة تنفيذها وتفترض ثبات العوامل الأخرى المؤثرة في مستوى الخبرة المهنية منها:<sup>1</sup>

- المعرفة العامة بالمحاسبة كتشابه المؤهل العلمي وطرق اكتساب المعرفة.
- ظروف مكاتب المحاسبة، من حيث التقارب في الحجم وعدد العملاء، أنشطة العملاء.
- المقدرة على التعامل مع مشاكل المهمة.

### المطلب الثالث: التعليم المهني المستمر

تتسم بيئة المحاسبة بالتعقيد نظراً للتطورات المتسارعة في مختلف المجالات الاقتصادية والاجتماعية والسياسية والقانونية، هذه التطورات أثرت بشكل كبير على مهنة المحاسبة من خلال دورها في توفير معلومات للمستخدمين تمثل نتائج هذه التطورات، كما أن التطورات الكبيرة في تكنولوجيا المعلومات والاتجاه الدولي نحو تحرير الخدمات المحاسبية وتنوع الأنظمة المحاسبية في العديد من الدول أدى إلى ضرورة مسايرة المحاسب لهذه المتغيرات من خلال تحسين مستوى التعليم والتأهيل المهني، ويعد التعليم المهني المستمر ضرورة أساسية لاستمرارية التعليم للمحاسب والمحافظة على مهاراته وكفاءته بهدف تطوير أداءه وتوفير خدمات محاسبية ذات كفاءة وبالتالي العمل على تطوير الممارسات المحاسبية المهنية.

### أولاً: مفهوم التعليم المهني المستمر

تم إصدار معيار التعليم المحاسبي الدولي السابع التعليم المهني المستمر، والذي نص على ضرورة مطابقة المنظمات المحاسبية المهنية بإلزام المحاسبين بضرورة التعليم المستمر في إطار تطوير المهنة، على أن يخضع هذا التطوير لهذه السلطات حيث نظمت فقرات هذا المعيار ماهية هذا الإخضاع والذي يتمثل في قيام السلطات المهنية بتوفير برامج التطوير المهني المستمر، وتشجيع وتسهيل عملية الدخول في البرامج المعروضة من قبل الآخرين، وتقييم مدى ملاءمة هذه البرامج، وقياسها، والتحقق منها، والرقابة على جودتها، وتوفير الردع المناسب للمحاسبين الذين لا يلبون

<sup>1</sup> علي عمر أحمد السويسي، مرجع سبق ذكره، ص 191.

متطلبات هذا المعيار أو الذين يفشلون في تطوير قدراتهم والمحافظة على كفاءتهم خصوصا أولئك الذين يشغلون أعمالا ذات مخاطر عالية.<sup>1</sup>

ومن خلال ما سبق يمكن تقديم بعض التعاريف للتعليم المهني المستمر كالاتي:

- **التعريف الأول:** حسب معيار التعليم المحاسبي السابع يعني الأنشطة التي يطور بها الأفراد قدراتهم ومهاراتهم، من خلال مختلف طرق التعلم: كالتعليم النظامي، والتعلم عن بعد، والتدريب، وغيرها،<sup>2</sup> ويمكن تلخيصها في ما يلي:

- المشاركة في الندوات الدراسية والمؤتمرات وغيرها.

- الاعتماد على التعلم الذاتي كالخبرة، والانعكاس، وإرجاع الأثر، والملاحظة وغيرها، بالإضافة إلى التدريب المنظم أثناء العمل، وخارج العمل على برنامج جديد، أو التدرج على أنظمة جديدة، أو على إجراءات وتقنيات جديدة تستخدم لأداء الدور المهني.<sup>3</sup>
- الأبحاث المحاسبية المهنية.

- تعليم مقرر دراسي أو تعليم دورة تعليمية للتطوير المهني المستمر في مجال مرتبط بالمسؤوليات المهنية أي من خلال أنشطة التدريس، ونقل المعرفة للآخرين.

- الدراسة الرسمية المرتبطة بالمسؤوليات المهنية.

- تفعيل المشاركات في المؤتمرات ومناقشة الأفكار ضمن حلقات نقاش.

- تشجيع البحوث المحاسبية التي تتضمن مشاكل محاسبية معينة.

- المطالعة وتفعيل البحوث وتطبيقها في الواقع العملي.

- إجراء امتحانات التأهيل المحاسبي.

- **التعريف الثاني:** التعليم المستمر يمثل ذلك النوع من التعليم قصير المدى نسبيا والذي يهدف إلى تحديث الأطر الوظيفية مع وضعية مستجدة أو تقنية حديثة.<sup>4</sup>

- **التعريف الثالث:** هو عملية التدريب التي تساعد المحاسبين على تحسين أدائهم المحاسبي، من خلال توفير القدرة على مساهمة التغييرات التي تطرأ على تلك الأعمال.<sup>5</sup>

<sup>1</sup> عبد السلام علي العربي ورندة عطية بوفارس، المهارات الواجب توافرها في المحاسب ومجهوداته لتطويرها، المؤتمر الوطني الأول حول المحاسبة، طرابلس 12-06-2006.

<sup>2</sup> جل بروكس، قدرات التدريب والتطوير: دليل عملي، ترجمة عبد الإله إسماعيل كتي، الرياض، معهد الإدارة العامة: مركز البحوث، 2001، ص 103-107.

<sup>3</sup> Education Committee of IFAC, IES 7: Continuing professional development : A program of lifelong Learning and continuing development of professional competence", ( www.IFAC .org, May 2004), Para 2.

<sup>4</sup> عوض أحمد الروباني، فريحة الحراري، مدى اهتمام الجامعات والمعاهد الليبية بالتعليم المحاسبي المستمر ودوره في تضييق الفجوة بين التعليم المنهجي النظامي والواقع العملي، المؤتمر العلمي الثاني حول التعليم المحاسبي في ليبيا واقعه وإمكانية تطويره، أكاديمية الدراسات العليا، طرابلس، ليبيا، 2007، ص 05.

<sup>5</sup> حنان الصادق بيزان، التعليم المستمر وتحديث المعلومات والتعليم، مجلة البحوث الإنسانية والاجتماعية، السنة الثانية، العدد الثامن 2002، ص

### ثانياً: أهداف التعليم المهني المستمر

يؤدي التعليم المهني المستمر إلى تحسين كفاءة المحاسبين والحفاظ على أداؤهم لتوفير خدمات محاسبية ذات كفاءة، ويمثل مجموعة برامج محاسبية تتضمن أساليب للتعليم والتعلم الذاتي.<sup>1</sup> ولضمان نجاح هذه البرامج يقتضي التنسيق الفعال بين مختلف المنظمات المحاسبية المهنية والجامعات لإعداد برامج تعليم محاسبي فعالة وتقييمها بشكل مستمر استجابة للمتغيرات والعوامل التي تؤثر فيها وخدمة لأهدافه والتي تشمل ما يلي:<sup>2</sup>

**1- أهداف تعليمية:** يتم من خلالها إعداد وتصميم برامج التعليم المهني المستمر في مجالات محاسبية مهنية وفق خطة تمكن المحاسبين من خلالها من اكتساب خبرات جديدة وربطها بالخبرات السابقة، ثم قياس أثر تلك البرامج على كفاءة المحاسبين بهدف تقييم مدى ملاءمة البرنامج من حيث الكم والكيف.

**2- أهداف ثقافية:** تعمل برامج التعليم المهني المستمر بناء على هذه الأهداف على تزويد المحاسبين بمختلف التغيرات والمستجدات في مجال المعارف المحاسبية من خلال استخدام العديد من الوسائل التعليمية الملائمة لتسهيل عملية الفهم والتطبيق لها وتحقيق أهداف البرنامج.

**3- أهداف تطبيقية:** من خلالها يتم تجميع مختلف المعارف المكتسبة والعمل على تطبيقها في الممارسة العملية. وبهذا فقد قامت جمعية المحاسبة الأمريكية باقتراح برامج تدريبية من خلال المستويات الآتية:<sup>3</sup>

- برامج التدريب الأولية.
- برامج التحديث للمعلومات.
- برامج التعليم المهني المستمر للحصول على العضوية.
- برامج التعليم المهني المستمر للمحاسبين والمكاتب المحاسبية.
- برامج التعليم المهني المتعلقة بمستجدات المهنة.
- برامج التعليم المهني المستمر في مجال الخدمات الاستشارية.
- برامج تعليم مهني مستمر لمجالات مختلفة.

### المبحث الثاني: دور معايير التعليم المعاصر الدولية في تطوير التأهيل العلمي والعمل للمحاسبين

توفر معايير التعليم المحاسبي توجيهات عامة تؤدي إلى تطوير الكفاءات المهنية للمحاسبين من خلال العناية ببرامج التعليم المحاسبي، ويتمثل الدور الذي يقوم به مجلس معايير التعليم المحاسبي الدولي International

<sup>1</sup> سعد بن صالح الرويتع، أهمية التعليم المهني المستمر للمحاسبين القانونيين، مجلة الإدارة العامة، معهد الإدارة العامة، الرياض، المملكة العربية السعودية، المجلد 41، العدد الرابع، 2002، ص 660.

<sup>2</sup> علي عمر أحمد السويسي، مرجع سبق ذكره، ص 193.

<sup>3</sup> نفس المرجع السابق، ص 193.

Accounting Education Standards Board (IAESB) في إعداد وتصميم هذه المعايير وغيرها من الارشادات التي تساعد على تحسين مناهج وأساليب التعليم المحاسبي على المستوى الدولي.

### المطلب الأول: مجلس معايير التعليم المحاسبي الدولي

يعتبر هذا المجلس أحد المجالس الأربعة للاتحاد الدولي للمحاسبين وكان في السابق عبارة عن لجنة تعنى بمعايير التعليم المحاسبي، وتكمن أهمية معايير التعليم المحاسبي الدولية في تطوير كفاءة البرامج التعليمية لإعداد محاسبين مؤهلين تأهيلاً علمياً وعملياً على المستوى الدولي وتحقيق الدور الأساسي للاتحاد الدولي للمحاسبين المتمثل في تطوير مهنة المحاسبة وتحقيق المصلحة العامة لجميع الدول الأعضاء من خلال التركيز على تنمية المهارات المعرفية والتدريب العملي للمحاسبين، وفق خطة استراتيجية تتضمن العمل على تخفيض مستوى التباين في مناهج التعليم والتدريب المهني للمحاسب على المستوى الدولي وتطوير مخرجات تعليمية محاسبية قادرة على مسايرة التطورات التي تشهدها مهنة المحاسبة في المجال الاقتصادي وتكنولوجيا المعلومات، وبالتالي يؤدي مجلس معايير التعليم المحاسبي الدولي دوراً كبيراً في تحقيق رسالة الاتحاد الدولي للمحاسبين في مساعدة الأعضاء على تطوير كفاءة المحاسبين وتنميتها في إطار تحسين الخدمات المحاسبية بهذه الدول وكذا الاستعداد لتحريرها من خلال المساهمة في تحقيق الهدف الأساسي للمنظمة العالمية للتجارة ضمن اتفاقية تحرير تجارة الخدمات.<sup>1</sup>

### أولاً: أهمية معايير التعليم المحاسبي الدولية

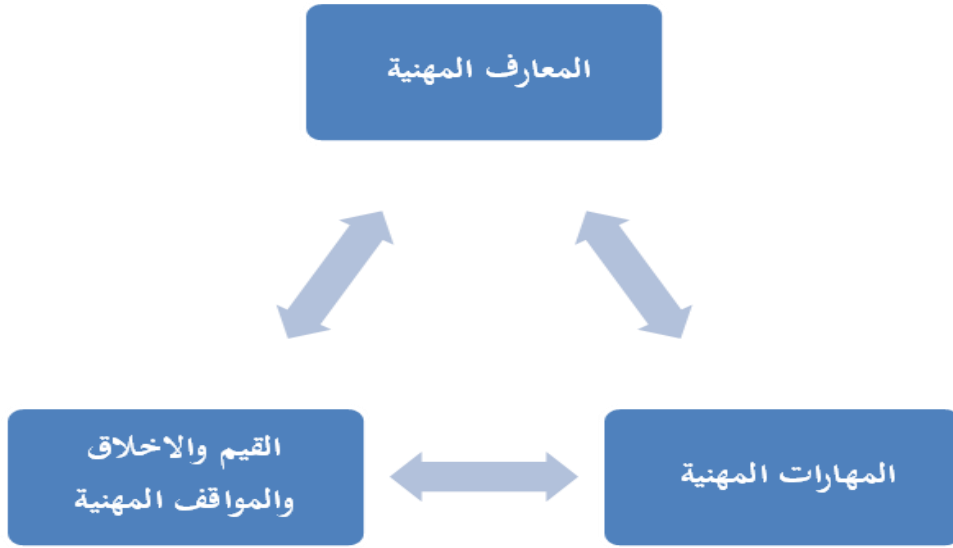
يمكن تلخيص أهمية وجود معايير التعليم المحاسبي من خلال الآتي:

- تخفيض التباين واختلاف المناهج الدولية المحاسبية.
- تسهيل حرية انتقال المحاسبين المؤهلين على المستوى الدولي؛
- توفير معايير دولية تمثل مرجعية أساسية لقياس درجة التزام بمتطلبات التعليم والتأهيل المحاسبي وتسهيل قياس كفاءة مخرجاتها.

ومن خلال ما سبق يتضح أن مجلس معايير التعليم المحاسبي الدولي يعمل على تحقيق أهداف برنامج الاتحاد الدولي للمحاسبين وذلك بتوفير معايير تمثل مرجعية أساسية لتكوين محاسب مؤهل على مستوى دولي من خلال الخطة التي يوضحها الشكل الآتي:

<sup>1</sup> الفاتح الأمين عبد الرحيم الفكي، تصور مقترح لتطبيق معايير التعلم المحاسبي الدولية ودورها في ضبط جودة مناهج المحاسبة في الجامعات السعودية، المجلة العربية لضمان جودة التعليم الجامعي، المجلد السابع، العدد 16، 2014، ص 118.

الشكل رقم (3-1): مواصفات المحاسب المؤهل حسب الاتحاد الدولي للمحاسبين



المصدر: تم إعداد الشكل بالاستناد إلى المرجع:

الفتاح الأمين عبد الرحيم الفكي، تصور مقترح لتطبيق معايير التعلم المحاسبي الدولية ودورها في ضبط جودة مناهج المحاسبة في الجامعات السعودية، المجلة العربية لضمان جودة التعليم الجامعي، المجلد السابع، العدد 16، 2014، ص 118.

## ثانياً: استراتيجية المجلس لتطوير التعليم المحاسبي

لقد أشار مجلس معايير التعليم المحاسبي الدولي في مقدمة معايير التعليم المحاسبي فقرة 11 إلى أن معايير التعليم المحاسبي الدولية بنيت على تحديث إرشادات التعليم الدولية السابق إصدارها بواسطة الاتحاد الدولي للمحاسبين وخاصة الإرشاد رقم 9 بعنوان التعليم قبل التأهيل، وتقييم الكفاءة المهنية ومتطلبات الخبرة للمحاسبين المهنيين والإرشاد رقم 10 الموسوم الأخلاق المهنية للمحاسبين: التحديات التعليمية والممارسة لعملية ولعل أهم ما تم الإشارة إليه في مقدمة معايير التعليم الدولية ما يلي:<sup>1</sup>

### 1 - أهمية التعليم المحاسبي

لقد أشار مجلس معايير التعليم المحاسبي الدولية في الفقرات (13-21) بشأن أهمية التعليم المحاسبي إلى أن كافة الثقافات تتواجد في بيئة تتسم بالتغير الجوهري والمحاسبون المهنيون في عالم اليوم بحاجة أكثر من أي وقت مضى لاكتساب المعارف والمهارات الحاسوبية، حيث أن هؤلاء المحاسبون بحاجة لاكتساب المهارات التي تمكنهم عند العمل كشركاء أعمال ومحللين ماليين وكمندوبي مبيعات وكمفاوضين متميزين.

<sup>1</sup> أحمد حلمي جمعة، الريادية في المحاسبة والتدقيق، الطبعة 1، دار صفاء للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، ص 236.

لذلك ينبغي أن يمضي التعليم المحاسبي إلى أبعد من الأسلوب التقليدي الذي كان يركز على نقل المعرفة حيث كان يتم تعريف وقياس التعلم في صورة مجموعة من المعارف والمبادئ والمعايير والمفاهيم والحقائق يتم نقلها في لحظة زمنية معينة كما ينبغي اليوم التركيز على مجموعة من المعارف والمهارات والقيم المهنية التي تسم بالاتساع بما يكفي لمواجهة التغير المستمر وأن تكون لدى الأفراد الذين يوظفون بلقب المحاسب المهني أن تكون لديهم الرغبة في التعلم وفي تطبيق المعارف الجديدة.

## 2- تطوير معايير التعليم المحاسبي

مجلس معايير التعليم المحاسبي الدولي مستقل في وضع وتصميم المعايير تحت رعاية الاتحاد الدولي للمحاسبين وتتلخص رؤيته في خدمة المصلحة العامة وتعزيز مهنة المحاسبة على نطاق عالمي من خلال تطوير وتحسين التعليم كما يهدف مجلس معايير التعليم المحاسبي الدولي وفقا للمصلحة العامة إلى ما يلي:<sup>1</sup>

- إصدار وتطوير المعايير وإرشادات وأوراق المعلومات للتعليم قبل التأهيل وتدريب المحاسبين المهنيين فضلا عن تطوير التعليم المهني المستمر لأعضاء مهنة المحاسبة.
- التحضير للعمل المشترك للاقتصاديات المتقدمة والنامية للمساعدة في تقديم برامج تعليم المحاسبة على نطاق عالمي.
- كما يسعى المجلس إلى تنمية التعليم المحاسبي على نطاق عالمي من خلال:
- تركيز الجهود على تحسين المهارات والقيم والمعرفة المهنية والأخلاق لطلاب المحاسبة المهنيين.
- العمل على تحسين معايير تعليم المحاسبة حول العالم من خلال:
- تطوير ودعم المحافظة على المعايير والإرشادات والنماذج الأخرى من الاستشارات والمساعدات.
- توقع الاحتياجات المستقبلية للمستخدمين ونتائج التعليم المحاسبي.
- الحصول على الموافقة من المنظمين الرئيسيين على معايير التعليم المحاسبي للمحاسبين المهنيين.

ومن أجل تحقيق هدف المصلحة العامة يقوم المجلس بالتعاون مع مجلس إشراف المصلحة العامة ومجموعة الهيئة الاستشارية بإعداد إصدارات تخص معايير التعليم المحاسبي الدولية، إرشادات معايير التعليم المحاسبي الدولية، أوراق التعليم الدولية للمحاسبين المهنيين.

## ثالثا: إصدارات معايير التعليم المحاسبي الدولية

مع الأخذ بعين الاعتبار أن هذه الإصدارات مرت بالعديد من التطورات ففي عام 1982 أصدر المجلس (لجنة المعايير سابقا) إرشاد التعليم الدولي رقم 2: التعليم المهني المستمر وفي عام 1987 أصدر الإرشاد رقم 07: متطلبات والتدريب للمحاسبة التطبيقية.

<sup>1</sup> أحمد حلمي جمعة، مرجع سبق ذكره، ص 235-236.

## الفصل الثالث: الاتجاهات الحديثة للتعليم والتأهيل المحاسبي وفق معايير التعليم المحاسبي الدولية

وفي عام 1991 أصدر الإرشاد رقم 9 ثم تم تعديله في عام 1996 بعد دمج الإرشادات (1-3-4-5-6) بعنوان التعليم قبل التأهيل ومتطلبات تقييم الخبرة والكفاءة المهنية للمحاسبين المهنيين وفي عام 1992 أصدر الإرشاد 10 بعنوان: الأخلاق المهنية للمحاسبين: التحدي التعليمي والتطبيق العملي وفي عام 1995 اصدر الإرشاد رقم 11 الموسوم: تكنولوجيا المعلومات في منهج المحاسبة.

وذلك بالإضافة إلى مجموعة من الأوراق التي طرحت للمناقشة أهمها عام 1992 ورقة بشأن التخصص في مهنة المحاسبة وفي عام 1993 ورقة بشأن المستويات الأدنى لمهارة تكنولوجيا المعلومات للمحاسبين المهنيين وعموما أصدر عام 2003 مجلس معايير التعليم الدولي ستة معايير تعليم محاسبي دولية بالإضافة إلى المقدمة تضمنت ما يلي:<sup>1</sup>

### جدول رقم (3-2): معايير التعليم المحاسبي الدولية

رقم المعيار	موضوع المعيار	تاريخ التطبيق
01	متطلبات الدخول لبرامج التعليم المحاسبي المهني	2005/1
02	محتوى برامج التعليم المحاسبي المهني	2005/1
03	المهارات المهنية والتعليم العام	2005/1
04	القيم المهنية والأخلاق والمواقف	2005/1
05	متطلبات الخبرة العملية	2005/1
06	تقييم القدرة والكفاءة المهنية	2005/1

**المصدر:** أحمد حلمي جمعة، الريادية في المحاسبة والتدقيق، الطبعة 1، دار صفاء للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، ص 237.

وفي عام 2004 أصدر مجلس معايير التعليم المحاسبي الدولي للمحاسبين المهنيين المعيار السابع وفي عام 2006 أصدر معيار التعليم الدولي رقم 08 وتضمنت هذه المعايير المواضيع الآتية:

### جدول رقم (3-3): معايير التعليم المحاسبي الدولية

رقم المعيار	موضوع المعيار	تاريخ التطبيق
07	التطوير المهني المستمر: برنامج التعليم مدى الحياة والتطوير المستمر للكفاءة المهنية	2006/1
08	الكفاءات المطلوبة للمحاسب المهني	2008/7

**المصدر:** أحمد حلمي جمعة، الريادية في المحاسبة والتدقيق، الطبعة 1، دار صفاء للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، ص 238.

وتجدر الإشارة أنه قد تم تعديل معايير التعليم المحاسبي السابقة في 2008/08 وتم نشرها في 2009/01 بالإضافة إلى ما تقدم فقد أصدر المجلس في عام 2007 بيانات ممارسات التعليم الدولية وتضمنت هذه البيانات المواضيع الآتية:

<sup>1</sup> أحمد حلمي جمعة، مرجع سبق ذكره، ص ص 237-239.

جدول رقم (3-4): إرشادات معايير التعليم المحاسبي الدولية

البيان	موضوع البيان	تاريخ الإصدار
1	مداخل تطوير والمحافظة على القيم المهنية، الأخلاق والمواقف	2007/10
2	تكنولوجيا المعلومات للمحاسبين المهنيين	2007/10
3	متطلبات الخبرة العملية- التطوير المهني الأولي للمحاسبين المهنيين	2007/12

**المصدر:** أحمد حلمي جمعة، الريادية في المحاسبة والتدقيق، الطبعة 1، دار صفاء للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، ص 238.  
فضلا عن ما تقدم فقد أصدر المجلس في 2003/01 إرشاد التعليم الدولي والموسوم تكنولوجيا المعلومات للمحاسبين المهنيين كما أصدر المجلس أوراق التعليم الدولية وتضمنت هذه الأوراق المواضيع الآتية:

جدول رقم (3-5): أوراق عمل معايير التعليم المحاسبي الدولية

البيان	موضوع البيان	تاريخ الإصدار
1	الاعتراف بالشهادات التعليمية قبل التأهيل من قبل أعضاء الاتحاد الدولي للمحاسبين	2002/12
2	نحو محاسبين مهنيين مؤهلين	2003/4
3	أساليب التقييم	2004/12

**المصدر:** أحمد حلمي جمعة، الريادية في المحاسبة والتدقيق، الطبعة 1، دار صفاء للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، ص 239.  
بالإضافة إلى ما تقدم فقد نشر مجلس معايير التعليم المحاسبي الدولي العديد من الأوراق للمناقشة والدراسات من أهمها أوراق العمل وقد تضمنت المواضيع الآتية:

جدول رقم (3-6): دراسات وأوراق عمل مجلس معايير التعليم المحاسبي الدولي

البيان	موضوع البيان	تاريخ الإصدار
1	مداخل قياس التطوير المهني المستمر	2002/12
2	مداخل تطوير والمحافظة على القيم المهنية والأخلاق والمواقف في برامج التعليم المحاسبي	2003/4

**المصدر:** أحمد حلمي جمعة، الريادية في المحاسبة والتدقيق، الطبعة 1، دار صفاء للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، ص 239.

**المطلب الثاني: العلاقة بين التعليم المحاسبي الأكاديمي والخبرات الميدانية**

أشار مجلس معايير التعليم المحاسبي الدولي في مقدمة معايير التعليم الدولي للمحاسبين المهنيين في الفقرة التاسعة إلى أن التعليم والخبرة للمحاسبين المهنيين يوفران أساس للمعرفة والمهارة والأخلاق المهنية التي تمكنهم من الاستمرار في التعلم والتكيف مع التغيرات على مسار حياتهم المهنية.

## أولاً: هيكل المعرفة المحاسبية

أشار مجلس معايير التعليم المحاسبي الدولية أن هيكل المعرفة المحاسبية يتكون من الآتي:<sup>1</sup>

- المعرفة العامة؛
- المعرفة المتخصصة؛
- المعرفة الإجرائية؛
- المعرفة بالتكرار؛
- المعرفة بالنشاط.

كما يكتسب هذا الهيكل من التعليم والتدريب والممارسة، وكذا القوانين والمراسيم والقرارات والتعليمات، والمعايير والإرشادات والتفسيرات، والتغذية العكسية والاطلاع الحر، ويمكن بيان العلاقة بين هيكل المعرفة ومصادرها كما يلي:

جدول رقم (3-7): العلاقة بين هيكل المعرفة المحاسبية ومصادرها

الاطلاع الحر	التغذية العكسية	المعايير والإرشادات	التشريعات والأنظمة	الممارسة	التدريب	التعليم	الهيكل/مصدر المعرفة
*		*	*	*	*	*	العامة
*				*			المتخصصة
	*	*	*	*			الإجرائية
				*			بالتكرار
			*	*			بالنشاط

**المصدر:** أحمد حلمي جمعة، مدخل مقترح لتطوير العلاقة بين التعليم الأكاديمي والخبرات الميدانية في برامج التعليم المحاسبي، مجلة الدراسات المالية والتجارية، جامعة بني سويف، كلية التجارة، مصر، ص 359.

## ثانياً: العلاقة بين التعليم المحاسبي والخبرة المهنية

يعرف مجلس معايير التعليم المحاسبي الدولي IAESB التعليم بأنه "عملية منظمة تهدف إلى تطوير المعرفة والمهارات والقدرات الأخرى داخل الأفراد وتشمل التدريب".

أما الخبرة فتعرف بأنها "المشاركة في الأنشطة العملية في بيئة مناسبة لتطبيق المعرفة والمهارات، والقيم والأخلاق والمواقف المهنية".<sup>2</sup>

<sup>1</sup> نور عبد الناصر إبراهيم والسبي علاء، علاقة الأداء المهني المحاسبي بمعايير القبول ومناهج التعليم: دراسة ميدانية، المؤتمر العلمي المهني الرابع، جمعية المحاسبين القانونيين الأردنيين، عمان، الأردن.

<sup>2</sup> أحمد حلمي جمعة، مدخل مقترح لتطوير العلاقة بين التعليم الأكاديمي والخبرات الميدانية في برامج التعليم المحاسبي، مجلة الدراسات المالية والتجارية، جامعة بني سويف، كلية التجارة، مصر، ص 359.

وبناء على ما سبق فقد أشار إرشاد التعليم المحاسبي الدولي رقم 09 فقرة 6 بشأن العلاقة بين التعليم المحاسبي والخبرة إلى ما يلي:<sup>1</sup>

- أن هدف التعليم المحاسبي والخبرة تحقيق الكفاءة المهنية للمحاسبين.
- أن المهارات والمعرفة والقيم الأخلاقية ضرورية لإنجاز هذا الهدف وتشمل ما يلي:
- المهارات وتشمل: المعرفة العامة، - المعرفة بالتنظيم والأعمال، - المعرفة بتكنولوجيا المعلومات، -المعرفة المحاسبية ذات العلاقة.
- القيم المهنية: وتشمل القيم والأخلاق المهنية مع الأخذ بعين الاعتبار أن عناصر التعليم والخبرة للمحاسبين تشمل متطلبات الدخول والتعليم العام والتعليم المهني ثم تقييم الكفاءة المكتسبة.
- لذلك أشار مجلس المعايير الدولية للسلوك الأخلاقي التابع لمجلس الاتحاد الدولي للمحاسبين إلى أن ما يميز مهنة المحاسبة هو قبولها لمسؤولية العمل بما يصب في المصلحة العامة لذلك فإن مسؤولية المحاسب المهني لا تنحصر فقط في تلبية احتياجات العميل الفرد أو صاحب العمل إنما يجب عليه أثناء عمله في سبيل المصلحة العامة أن يراعي ويمتثل للمتطلبات الأخلاقية.
- كما أشارت الفقرة 6 من قواعد السلوك الأخلاقي للمحاسبين المهنيين إلى أن مهنة المحاسبة تتميز بخصائص معينة تتضمن:

- إتقان مهارة عقلية خاصة مكتسبة بالتعلم والممارسة.
- التزام الأعضاء بالقواعد العامة للقيم والسلوك وتتضمن نظرة موضوعية.
- تقبل أداء الواجب نحو المجتمع بكافة فئاته مقابل القيود على استعمال لقب أو منح المؤهلات.
- كما تشير الفقرة 14 إلى أن معايير السلوك الأخلاقي تعترف بأن أهداف مهنة المحاسبة يجب أن تسعى نحو تحقيق أعلى المعايير المهنية للوصول إلى أعلى مستويات الأداء.

### المطلب الثالث: دور معايير التعليم المحاسبي في تحرير الخدمات المحاسبية

ليبيان دور مجلس معايير التعليم المحاسبي الدولي فقد أصدر مجلس الاتحاد الدولي للمحاسبين في جوان 1995 بيان بشأن توافق عملية الاعتراف بمؤهلات المحاسبة المهنية على مستوى العالم، ومن أجل العمل على تقديم برامج تعليم المحاسبة في جميع أنحاء العالم عمل مجلس معايير التعليم المحاسبي الدولي التابع للاتحاد الدولي للمحاسبين على تطوير معايير التعليم المحاسبي الدولية والإرشادات فضلا عند تقديم العديد من الدراسات، ليضع بذلك مرجعية لتعليم أعضاء مهنة المحاسبة ويتوقع من كافة الهيئات الأعضاء في الاتحاد الدولي للمحاسبين الامتثال لتلك المعايير التي تتناول عملية التعليم المؤهلة للمحاسب المهني بالإضافة إلى التطوير المهني الحالي المستمر لأعضاء المهنة كما طور المجلس

<sup>1</sup> أحمد حلمي جمعة، مرجع سبق ذكره، ص 360.

إرشادا آخر لمساعدة الهيئات الأعضاء ومعلمي المحاسبة على تطبيق وتحقيق أفضل الممارسات في تعليم المحاسبة وبناء على ذلك تم التركيز على النقاط الآتية:<sup>1</sup>

### أولا: مبادئ الاعتراف بالمؤهلات المحاسبية

لقد تضمن بيان سياسة المجلس الصادر في جوان 1995 بشأن الاعتراف بالمبادئ والمؤهلات المحاسبية الإشارة إلى متطلبات الاتفاقية العامة لتجارة الخدمات GATS التي تتطلب أن لا تتعدى معايير الاعتراف بالمؤهلات ما هو ضروري لضمان نوعية الخدمة، ويتوقع المجلس أن يكون لكل بلد منهجية لمقارنة المؤهلات المهنية والتي يجب تطبيقها بطريقة عادلة وثابتة على جميع المتقدمين بطلبات، ويوصي المجلس أن تستند عملية التقييم على الأجزاء الأساسية لمؤهل مهني يقع ضمن المناطق الثلاثة الآتية:<sup>2</sup>

#### 1 - التعليم

لقد أشار بيان المجلس من حيث المبدأ في الفقرات من (15-18) إلى أنه يجب مقارنة المواضيع والمهارات التي تتناولها المؤسسة التعليمية، ويجب أن تشمل المعرفة النظرية التي يحتويها هيكل معرفة المحاسبين المتقدمين بطلب الاعتراف على الأقل المواضيع التالية وهي: التحليل والتقييم الإئتقادي للبيانات المالية، الحسابات الموحدة، محاسبة التكاليف والإدارة، المحاسبة العامة، أنظمة الضبط الداخلي، الشروط القانونية والمهنية المتعلقة بممارسة المهنة، المعايير ذات العلاقة بالبيانات المالية.

كما يجب أن تغطي المؤسسة التعليمية على الأقل المجالات الآتية: المبادئ الأساسية للإدارة المالية، التجارة، الاقتصاديات العامة والمالية، القانون المدني والقانون التجاري، تقنية المعلومات والأنظمة، قانون الإفلاس والتسوية القضائية، الرياضيات والإحصاء، أحكام الخدمات المالية والاستشارات وغيرها، السلوك المهني والأخلاقيات، قانون التأمينات وقانون العمل، القانون الجبائي مع مراعاة ما يلي:

- يتعين على المحاسبين المتقدمين بطلب الاعتراف أن يكونوا على اطلاع بهذه المواضيع بشكل واسع وعميق في إطار أداء المهمة ذات العلاقة وفق المعايير المتوقعة ولضمان أن تكون الحال كذلك يجب عمل مراجعة تفصيلية للبرامج التعليمية الخاصة بذلك ومضمونها.

- يجب تحديد مجالات الاختلاف الجوهرية بشكل واسع وعميق في المواضيع التي تعتبر أساسية لممارسة المهنة في البلدان ذات العلاقة، وسيوافق المتقدمون بالطلبات الذين يسعون للاعتراف على أنه قد يطلب منهم أخذ مساقات إضافية وأن يحصلوا على خبرة محلية أو يجتازوا تقييما آخر في مجال أو مجالات الموضوع الرئيسية.

<sup>1</sup> مجاهد سمير مرتضى، إطار مقترح لتطوير مداخل ترشيد الحكم المهني للمراجع بغرض زيادة عالية أعمال المراجعة في ضوء المتغيرات الاقتصادية الدولية، مجلة الفكر المحاسبي، كلية التجارة، جامعة عين شمس، العدد الثاني، 2002، ص 209.

<sup>2</sup> أحمد حلمي جمعة، مدخل مقترح لتطوير العلاقة بين التعليم الأكاديمي والخبرات الميدانية في برامج التعليم المحاسبي، مرجع سبق ذكره، ص 360-361.

- تتباين الفروقات الدولية في الخلفيات التعليمية للمحاسبين المهنيين وأحياناً قد تكون تلك الفروقات في نوعية التعليم نفسها، وبشكل خاص تطلب العديد من شهادة الليسانس في تخصص المحاسبة بينما تقبل دولاً أخرى تعليماً مختلفاً أو تقبل الخبرة بدلاً من التعليم الرسمي، ويجب أن ينظر إلى معايير التعليم المحاسبي الدولية على أنها موجودة ضمن المحتوى الكلي للخبرة المطلوبة للاعتراف ومن تقييم الامتحانات المهنية التي اجتازها المتقدم بالطلب تعبر عن خلفيته المهنية.

## 2- الامتحانات

لقد أشار بيان المجلس في الفقرات (19-21) إلى أنه يجب أن يثبت المترشحين للاعتراف بالمؤهلات المهنية أنهم اجتازوا امتحان الكفاءة المهنية وأن يقيم هذا الامتحان بالإضافة إلى امتلاك المستوى الضروري من المعرفة النظرية والقدرة على تطبيق تلك المعرفة بكفاءة في ظروف عملية وبذلك يصبح التقييم الموضوعي للفحوص المهنية عنصراً رئيسياً من عملية الاعتراف مع مراعاة ما يأتي:<sup>1</sup>

- يجب أن يقتنع أعضاء المؤسسات أن التقييمات التي اجتازها المتقدمون بالطلبات بالمعارف اللازمة والقدرة على تطبيقها بالإضافة إلى أن الإجراءات والسياسات لبناء تلك التقييمات تأمينها وتسويقها هي ملائمة لضمان نزاهة عملية التقييم كما يجب التوصل إلى اتفاق على الحاجة للمراجعة الدورية لعملية التعليم والتقييم للمؤهلات التي يجري الاعتراف بها من أجل التأكد أن شروط الاعتراف لا تزال مطبقة.

- يتباين مضمون وصرامة ونطاق مدة الامتحانات المهنية التي تجريها المؤسسات المحاسبية المهنية حيث يكون بعضها على أساس دراسة الحالة وبعضها الآخر على أساس الامتحان الموضوعي بشكل شامل وبعضها يعتمد على التخمين بدرجة عالية وذلك من أجل التأكد أنه تم تقييم المتقدمين بطلبات بطريقة مناسبة في مجالات تتعلق بمدى ضرورة تمكينهم من العمل بكفاءة في أداء مهامهم.

## 3- الخبرة

لقد أكد بيان المجلس في الفقرات (22-25) على أهمية الخبرة العملية في مهنة المحاسبة لدعم المعرفة النظرية الصحيحة والقدرة على تطبيق تلك المعرفة بكفاءة في سوق العمل وقبل الاعتراف لأغراض تأدية المهام المتحفظة يقترح أن يكمل المحاسب على الأقل ثلاث سنوات من الخبرة العملية المقبولة والمشرف عليها بطريقة مناسبة خصوصاً في مجال المهمة وفي بيئة مناسبة، كما يجب على أعضاء المؤسسات التي تنظر إلى الاعتراف بالمؤهلات الأخرى أن يقوموا بتقييم شروط الخبرة ذات العلاقة، من خلال العمل على تحديد كفاءات معالجة أي اختلافات تطرأ وتكون هذه الاختلافات عادة لها علاقة بما يلي:

<sup>1</sup> أحمد حلمي جمعة، المرجع السابق، ص 361.

- طبيعة ومدة الخبرة المطلوبة (على سبيل المثال في بعض البلدان لا ينظر إلى الخبرة في مجال خارج نطاق المحاسبة العامة على أنها مقبولة لأغراض الاعتراف بالممارسة).
- طول مدة الخبرة المكتسبة.
- الإجراءات المطلوبة للاعتراف بشهادة الخبرة التي تم الحصول عليها على سبيل المثال تطلب بعض الدول مصادقة مسؤول الترخيص في حين تعتمد أخرى على التقارير الدورية لهؤلاء الذين يحصلون على الخبرة.
- مع مراعاة أن أي تقييم سوف يحتاج إلى الأخذ بالاعتبار مدى الخبرة ذات العلاقة بالمهمة المتحفظة التي تم الحصول عليها بواسطة مقدم الطلب وقد تكون نتيجة التحليل الاشتراط قبل الاعتراف في المنطقة القضائية للمؤسسة المضيفة قد يطلب من المتقدم بطلب أن يحصل على خبرات أكثر، حيث قد يسعى البلد المضيف إلى فرض فترة من الخبرة العملية في نفس البلد المضيف لإثبات الكفاءة في قوانين وممارسات وأنظمة البلد المضيف في هذه الحالات يجب أن يكون مثل هذا الشرط لتحقيق هذا الهدف فقط ويجب أن لا تكون الفترة طويلة بشكل غير منطقي بالنسبة للمحاسب الذي يلي شروط الخبرة العملية الأساسية.
- كما أوضح بيان سياسة المجلس في الفقرات (26-27) إلى أنه وعلى الرغم من أن العناصر الأساسية في التعليم، الامتحان، والخبرة هي الأساس لأي ترتيبات بخصوص الاعتراف إلا أن هناك عدة عوامل مهمة يجب مراعاتها:
- تختلف الممارسات الأخلاقية من دولة لأخرى وعندما يتم الاعتراف بمحاسب مهني في بلد مضيف فمن الطبيعي أن يخضع الشخص لأخلاقيات البلد المضيف وفي المكان الذي تبدو فيه الاختلافات مهمة قد يحجم البلد المضيف عن قبول المحاسبين الأجانب ولذلك يمكن الرجوع إلى القواعد الأخلاقية للمحاسبين يمكن أن تساعد في تقييم أهمية الاختلافات.
- تصبح متطلبات متابعة التعليم المهني مقابل التعليم الذي يسبق التأهيل أكثر شيوعاً في المهنة كشرط لحق الممارسة ويجب تناول الشرط الإجمالي في هذا المجال حيث تكون شهادة متابعة التعليم المهني CPA في معظم الدول طوعية وتنشأ الصعوبات في المؤسسات التي لديها سياسة إلزامية بخصوص متابعة التعليم المهني في الوقت الذي لا تكون فيه الحال كذلك في المنطقة القضائية للمتقدم بالطلب في مثل هذه الحالات يمكن طلب مزيد من المؤهلات للأشخاص الذين يسعون للاعتراف من قبل المؤسسة التي تكون لديها متطلبات متابعة للتعليم المهني ولذلك يجب أن تكون أية ترتيبات يتم عملها معقولة ومصممة.
- وعموماً أكد بيان المجلس على أن اتفاقية الغاتس تتناول الاعتراف المتبادل بالمؤهلات المحاسبية المهنية لكنها لا تتناول تبادل العضوية في المؤسسات المهنية وهذا سيكون هاماً بدرجة خاصة في الدول التي تكون فيها مهام سلطة الترخيص أو الممارسة منفصلة عن مؤسسة المحاسبة المهنية.

### ثانياً: آلية الاعتراف بالمؤهلات المحاسبية

- بخصوص آلية الاعتراف بالمؤهلات المحاسبية فقد أشار بيان المجلس في الفقرات (28-30) إلى ما يلي:<sup>1</sup>
- لدى محاولة تأسيس إجراءات الاعتراف بالمؤهلات المحاسبية الأجنبية يجب الانتباه لمخاطبة الهيكل التنظيمي للمهنة وفي الدول التي لا تكون فيها عملية الترخيص مركزية قد تكون هناك حاجة للتفاوض بالنيابة عن أعضائها على مستوى المقاطعة أو الولاية مع سلطات الترخيص المحلية التي قد يكون لديها متطلبات تختلف بشكل واسع وفي بعض البلدان يتطلب الاعتراف لأغراض الممارسة العضوية في هيئات محاسبية معترف بها محلياً بينما يتم الحصول على الاعتراف من خلال الانضمام إلى مثل تلك الهيئة أو من خلال سلطة ترخيص حكومية.
  - تتطلب اتفاقية الجاتس تأسيس كل دولة آلية لتوفير الاعتراف بالمؤهلات الأجنبية، وعلاوة على ذلك يجب أن تكون الآلية شفافة وعادلة لجميع الأفراد الذين يسعون إلى المؤهلات وقد يكون لدى بعض الدول والهيئات الأعضاء مثل تلك الآليات في الوقت الذي لا توجد فيه مثل تلك الآليات لدى بلدان وهيئات أخرى ويتطلب ذلك مراعاة ما يلي:
  - الاتصال الوثيق مع المنظمات المحاسبية المهنية في بلدان أخرى لتقييم المعايير المختلفة.
  - وضع آلية يمكن من خلالها تقييم النظام التعليمي، المناهج، وبرامج الحصول على الشهادة الجامعية في الدول الأجنبية مقارنة بالمتطلبات المحلية وهذا يكون مهماً بشكل خاص في الحالات التي لا يعتمد فيها دائماً التعليم الذي يسبق التأهيل على النظام الجامعي.
  - تقييم نظام الامتحانات في الدول الأجنبية.
  - تقييم متطلبات الخبرة والطريقة التي تتم بها مراقبة وضبط تلك الخبرة.
  - تأسيس مجلس وكالة للمراجعة أو هيكل مشابه يقوم على تحليل نتائج العمليات السابقة لتسهيل الاعتراف بالمؤهلات الأجنبية مثل تلك الوكالة تستخدم نقاط مرجعية دولية على سبيل المثال تلك التي تخص الاتحاد الدولي للمحاسبين أو إرشادات التعليم الدولية.

### المبحث الثالث: تنمية المهارات المهنية في التعليم المحاسبي

تعد عملية التدريب ونقل الخبرة عملية شاقة وطويلة وهي في الأصل مسؤولية مهنية تقوم على نقل الخبرة بالتدرج من جيل إلى آخر بطريقة علمية منظمة تضمن المحافظة على المهنة وتقدمها بشكل مستمر وتؤدي الدراسات التدريبية دوراً مهماً في اكتساب المهارة المطلوبة لمن يمارسون المهن المختلفة. وتتضاعف حاجة مهنة المحاسبة

<sup>1</sup> أحمد حلمي جمعة، مرجع سبق ذكره، ص ص 362-363.

والمراجعة إلى دراسة وتطوير برامج التدريب، بشكل أكبر من سواها من المهن ويعود السبب في ذلك إلى تنوع الخدمات التي تقدمها المهنة لفئات عديدة من المجتمع.<sup>1</sup>

من خلال ما سبق يتم تصنيف المهارات المحاسبية إلى الأصناف الآتية:<sup>2</sup>

- مهارات المعرفة؛

- مهارات السلوك؛

- مهارات التنظيم.

وبناء على ذلك فقد أصدر مجلس معايير التعليم المحاسبي الدولي استراتيجية التعليم للتأهيل المهني التي تركز على إدخال مفهوم التعلم الذاتي من خلال العمل على تطوير المهارات ومعارف وأساسيات مهنية تمكن طالب المحاسبة من الإلمام بمتطلبات المهنة كما في الجدول الآتي:

جدول رقم (3-8): برنامج المهارات المطلوبة للتعليم المحاسبي وفق معايير التعليم المحاسبي الدولية

المحتويات	البرنامج
المفاهيم المحاسبية والمبادئ الأساسية والإجراءات الفنية والبديهيات المحاسبية وأخلاقيات مزاوله المهنة	<b>المعارف</b> يهدف إلى تناول الإجراءات الفنية وأساسيات المحاسبة وأخلاقيات المهنة والتعريف بالمعلومات المحاسبية وقياسها وإيصالها إلى المستخدمين.
دور نظم المعلومات المحاسبية الضرائب أخلاقيات المهنة وتنظيمها محاسبة مالية متقدمة المحاسبة الاجتماعية والمتخصصة	<b>المعارف المتخصصة:</b> بعد التعريف بالمبادئ المحاسبية تأتي مرحلة تقديم المعارف المتخصصة في الفروع المحاسبية والتي تؤهل المتعلم لفهم أعمق في المحاسبة وتمكينه من دخول مجال المهنة
تدقيق المعلومات وثقافة في الحضارة والمدنية أساسيات الفنون والآداب استخدام التقدير وتحكيم العقل في الأمور	<b>الثقافة العامة:</b> توسيع مدارك المتعلم نحو الثقافة العامة والتفكير المنطقي وإثارة التساؤلات والتحليل الذهني
أساسيات الإدارة العامة والتمويل والتسويق والاقتصاد مداخل بيئة التنظيم الإداري والاتصالات.	<b>معلومات عن بيئة الأعمال:</b> تأهيل المحاسب بأساسيات بيئة الأعمال التي يزاول عمله فيها
وهي مهارات تطبيق المعارف المحاسبية في حل المشاكل العملية والقدرات على التعايش مع البيئات المختلفة التدريب على الأساسيات المناسبة في علم الاتصال تخطيط عمليات التعامل مع كافة أشكال الاتصال نقل المعارف في مختلف الظروف والبيئات مهارات التفاوض	<b>المهارات:</b> وهي مهارات عديدة أبرزها: -مهارات التكيف والتفهم: وهي مهارات للتعامل مع البيئات المختلفة ب -مهارات الاتصالات: وهي مهارات للاتصال مع المعلومات استقبالا وإيصالا للغير مع القدرة على بيان الآراء وتحليلها ج -مهارات ذهنية: وهي مهارات لشحذ القدرات العقلية والتفكير المنطقي للمساعدة في عملية

<sup>1</sup> أحمد محمد نور، مراجعة الحسابات، مؤسسة شباب الجامعة، الإسكندرية، 1987، ص 37.

<sup>2</sup> عبد السلام علي العربي وزندة عطية بوفارس، مرجع سبق ذكره.

اتخاذ القرارات	القدرة على التركيز وإيجاد الحلول المفيدة التدريب على تفعيل التفكير العقلاني والترجيح التأهيل على التحليل والبحث عن الحقائق التفكير في المسائل الأساسية والأخلاقية والتمييز بين البديهيات والأمور القابلة للجدل التعامل مع الضغوط المختلفة وتحديد الأولويات
د -مهارات ذاتية:	الصفات الذاتية كالتفهم والتعاون والاحترام التفاعل والايجابية والثقة والعمل الجماعي تقبل الآراء وتفهم الشخصيات
مهارات شخصية:	التفكير الإبداعي والرؤية الإستراتيجية البحث والتمحيص القيادة والدافعية الإصرار وتوجيه الإدارة الإحساس بالمسؤولية الاجتماعية الالتزام بأهمية التعلم المستمر الالتزام بالممارسات الأخلاقية

المصدر: جبار جاسم الربيعي، عوامل بناء المهارات المحاسبية التقنية لطلبة هيئة التعليم التقني، مجلة التقني، المجلد 20، العدد الثاني، بغداد، 2007، ص 83.

### المطلب الأول: الممارسات المعرفية والإدراكية

تتكون مهارات المعرفة والإدراك من مختلف المهارات الذهنية والمهارات الفنية متعلقة بالوظيفة ويمكن تلخيصها في ما يلي:

#### أولاً: الممارسات الذهنية

تمثل المهارات الذهنية المهارات التي تمكن الفرد من استخدام أنشطته الذهنية، من فهم ، وتفكير، وتذكر، وذكاء الاستخدام الأمثل. ويمكن إعادة تصنيف هذه المهارات في ستة مستويات؛ على أساس تعقد العمليات العقلية، حيث تبدأ من البسيط إلى المركب؛ لتأخذ الترتيب التصاعدي الآتي:<sup>1</sup>

**1 - المعرفة:** تمثل مجموع العمليات التي يقوم بها العقل تتعلق بذاكرة الانسان من الحصول على المعلومة وتخزينها والقدرة على تذكرها واستدعائها.

<sup>1</sup> صلاح أحمد مراد وأمين علي سليمان، الاختبارات والمقاييس في العلوم النفسية والتربوية: خطوات إعدادها وخصائصها، الكويت، دار الكتاب الحديث، 2002، ص ص 104-112.

- 2- **الفهم:** يمثل القدرة على استيعاب المعرفة من خلال عملية التذكر، ويستطيع الحاسب من خلاله على اختيار المعلومات الملائمة التي تساعد في حل مشكلة ما.
- 3- **التطبيق:** ويعني القدرة على تطبيق ما تم إدراكه وفهمه، من خلال ترجمة المسائل إلى أرقام وبيانات أو جداول ومنحنيات بيانية وغيرها.
- 4- **التحليل:** يمثل قدرة الحاسب على تحليل المسائل وتجزئتها إلى عناصر للوصول إلى حلول مناسبة وتمييزها وكذا استنتاج العلاقة بين مختلف الأجزاء.
- ويتم التمييز بين تحليل المكونات من خلال تحليل وجهات النظر المختلفة، وتحليل العلاقة من خلال اختبار الفرضيات والنتائج وتحليل المبادئ من خلال دراسة عدم تحيز المتغيرات المدروسة.
- 5- **التركيب:** يؤدي التركيب إلى العمل على تفسير المتغيرات واستنتاج العلاقة بينها، وبالتالي العمل على إيجاد حلول للمشاكل الحاسوبية، من خلال تطوير قدرات الحاسب على إنتاج معلومات متسقة مع المعلومات التي قام بتحليلها.
- 6- **التقويم:** تمثل هذه المهارة قدرة الحاسب على استنتاج الأحكام وتطبيقها سواء كمية أو كيفية على المتغيرات التي قام بتحليلها مثل تقويم درجة التناسق أو دراسة مقارنة للمتغيرات المدروسة.<sup>1</sup>
- ومن خلال ما سبق يمكن القول أن المهارات الذهنية تختلف من محاسب إلى آخر، من حيث قدرته على استيعابها ويمكن للمحاسب أن يكتسبها من خلال العمليات الآتية:<sup>2</sup>
- تحديد مصادر المعلومات الملائمة وذلك من خلال المطالعة لمختلف المصادر والمنشورات والعمل على تنظيمها وفهمها واستخدامها في التطبيق المناسب.
- تنمية الفكر التحليلي لدى المحاسب من خلال البحث واستخدام المنطق التفسيري والقدرة على إقناع الآخرين باستخدام البراهين.<sup>3</sup>
- معرفة مختلف المشاكل الحاسوبية التي تظهر في ظروف غير متوقعة والعمل على إيجاد حلول مبكرة لها عن طريق قدرته على الربط بين مختلف الخبرات السابقة من خلال قدرته على الفهم.<sup>4</sup>

<sup>1</sup> المرجع السابق، ص 112.

<sup>2</sup> فيصل محمد خير الزراد، الذاكرة: قياسها، اضطراباتها، علاجها، الرياض، دار المريخ للنشر، 2002، ص 30.

<sup>3</sup> Susan L.Gabriel, Maurice L.Hirsch, "Critical Thinking and Communication Skills: Integration and Implementation Issues", Journal of Accounting Education Pergamon Press, James Madison University: The School of Accounting, Vol.10, No2, Fall 1992, pp 243-264.

<sup>4</sup> أرزوف ويبيج، ملخصات شوم: نظريات ومشكلات في: سيكولوجية التعلم، ترجمة: عادل عز الدين الأشول وآخرين، ط 2، مصر، الدار الدولية للاستشارات الثقافية، 2000، ص 304.

## ثانياً: مهارات فنية ووظيفية

- تهدف هذه المهارات إلى تمكين المحاسب من التعرف على أصول ومبادئ المحاسبة، لرفع أدائه المهني من خلال قدرته على التمتع بالموصفات الآتية:<sup>1</sup>
- القدرة على ترجمة التطبيقات إلى بيانات رقمية والاستخدام الأمثل لها في القياس المحاسبي أو التحليل المالي لاتخاذ القرارات المناسبة. وكذا ما تتضمنه من اختيار للبدايل المتنوعة وتقويمها، واختيار الأنسب منها للوصول إلى تحليل المخاطرة واتخاذ القرارات، وكذلك معرفة المحاسب وتمكنه من استخدام تكنولوجيا المعلومات في التطبيق العددي مثل برامج الإكسل لمساعدته في حل المشاكل المحاسبية المتنوعة.
  - القدرة على استعمال أنظمة تكنولوجيا المعلومات في حل المشاكل المحاسبية، من خلال فهم كيفية عملها ومدى دقتها، وكذا العمل ضمن المجموعات والفرق التي تقوم بتصميم وإنجاز هذه الأنظمة بهدف اكتساب مهارة لتقويم أداء عملها.
  - كيفية كتابة التقارير المحاسبية بالموصفات الشكلية والمهنية.
  - المعرفة بمختلف التشريعات القانونية والعمل على الالتزام بها، نظراً للعلاقة الوثيقة بين القوانين والأنظمة ومهنة المحاسبة، باعتبارها تؤثر بشكل مباشر في مختلف الممارسات والمعايير المحاسبية السائدة على مستوى جميع الدول.

## المطلب الثاني: المهارات السلوكية

ترتبط المهارات السلوكية للمحاسب بمدى قدرته على التحكم وضبط النفس في التعامل مع الغير والتواصل معهم وبالتالي فهي تضم مهارات مرتبطة بشخصية المحاسب ومهارات الاتصال والتواصل معهم.

## أولاً: المهارات الشخصية

تهدف هذه المهارات إلى معرفة سلوك المحاسبين واتجاهاتها التي تساعد المحاسب في التحكم في سلوكه ويمكن اعتباره مكتسباً لهذه المهارة إذا استطاع عمل ما يلي:

- القدرة على التحكم في نفسه من خلال التعرف على سلوكياته في التعامل مع الآخرين والمشاكل المحاسبية والتنظيمية، وكذا التعامل مع المواقف الشخصية التي تواجهه.

<sup>1</sup> رندة عطية بوفارس، المهارات الواجب توافرها في المحاسب ومجهوداته لتطويرها، مذكرة ماجستير غير منشورة، أكاديمية الدراسات العليا، مدرسة العلوم الإدارية والمالية، قسم المحاسبة، ليبيا، 2006، ص 20.

- يمتلك مهارة التأثير الشخصي والتعلم الذاتي لحل مختلف المشاكل الحاسوبية التي تواجه المحاسب أثناء تأدية أعماله اليومية.
- ترتيب الأولويات ضمن حدود الامكانيات المتوفرة، مع القدرة على تنظيم أعماله الحاسوبية وإنجازها في مواعيدها المحددة.
- القدرة على التعامل مع التغيير.
- الالتزام بالقيم والأخلاقيات والمواقف أثناء تأدية المهام، والعمل على ضمان جودة مهامه من خلال التزامه بالأمانة والسرية مع العملاء.
- توفر الحذر المطلوب أثناء تأدية المهام والذي يتطلب أن يكون المحاسب ذكياً لمواجهة مختلف المشاكل الحاسوبية والتعامل معها.

### ثانياً: مهارات التعامل والتواصل

- تمكن هذه المهارات الحاسبين من التواصل مع الغير لتحقيق المصلحة المشتركة، من خلال اكتساب المعلومات والعمل على نقلها وتوصيلها بكفاءة وفعالية والتوصل إلى أحكام تتميز بالعقلانية واتخاذ القرارات المناسبة، وبالتالي يتمتع المحاسب بهذه المهارة من خلال ما يأتي:<sup>1</sup>
- امتلاكه تقنيات التفاوض مع الغير والتشاور معهم لمواجهة تعارض الآراء ونبذ الخلافات، وكذا قدرته على العمل ضمن فريق العمل، نظراً لأهميتها في توفير خيارات وحلول متعددة للمشاكل الحاسوبية بما يسهل اتخاذ القرار الأنسب ضمن المواقف المهنية.<sup>2</sup>
  - القدرة على التعامل مع مختلف الفروقات الذهنية والثقافية للغير وتفهم شخصياتهم وآرائهم.
  - تنمية قدرته على إيجاد حلول مبتكرة، وبهذا فقد أشارت بعض الدراسات لعلاقة سلوك الفرد الاجتماعية بالتفكير الابتكاري لكون التراكم الثقافي والمعرفي للفرد يدفعه دائماً لابتكار حلول لمشاكل معينة بالإضافة إلى التدريب والخبرة العملية.
  - العمل على إيجاد حلول للمواقف والآراء المتعارضة، من خلال عرضها ومناقشتها بالشكل الإيجابي الذي يضمن توافقها.
  - القدرة على الدفاع عن موقفه وآرائه من خلال تحرير التقارير وتفعيل اتصالاته سواء كانت رسمية أو غير رسمية والتي تحتاج إلى عملية تخطيط للتعامل معها.

<sup>1</sup> رندة عطية بوفارس، مرجع سبق ذكره، ص 22.

<sup>2</sup> جمال عبد الرسول غانم الدباغ، "ظاهرة تحول الجماعة نحو المخاطرة"، مجلة الرائد العربي، دمشق، العدد 69، السنة 17، الربع الرابع، 2000، ص 8-14.

- توسيع قدرته على الفهم والتمعن لما يقوم به، من خلال فهمه لمختلف اللغات والتمييز بين مختلف الأفكار وتنظيمها في شكل معلومات يمكن تذكرها واسترجاعها.  
وتجدر الإشارة إلى أن ترابط مهارات الاتصال بالمهارات الشخصية يؤكد أهمية هذه المهارات في توفير محاسبين مؤهلين يتمتعون بالقدرة على التعامل مع الغير والتواصل معهم بشكل فعال.

### المطلب الثالث: المهارات التنظيمية

وتمثل المهارات الإدارية المرتبطة بالأعمال وتتكون من إدارة الأعمال وكيفية تنظيمها، ويمكن ذكر أهم هذه المهارات من خلال ما يأتي:<sup>1</sup>

### أولاً: مهارات تنظيمية ومهارات إحصائية

تتعلق هذه المهارات بتمكين المحاسبين من القدرة على فهم الأمور التنظيمية المتعلقة بالعمل ، لذا يجب أن يتسم بها المحاسب نظراً لدوره في عملية اتخاذ القرار، وعليه فهو يؤدي دوراً أكثر فعالية في إدارة المؤسسات، من خلال تطوير النظرة والتوقعات المستقبلية في عالم الأعمال والعمل على تنمية الوعي السياسي والثقافي.  
ويمكن اعتبار المحاسب أنه يتمتع بهذه المهارات إذا كان يستطيع القيام بما يلي:<sup>2</sup>  
- القدرة على التخطيط الاستراتيجي، وتسيير المشاريع والأفراد والموارد، وكذا اتخاذ القرار المناسب في ظل توفر المعطيات الخاصة بالتكلفة والربحية.  
- التنظيم الجيد للعمل وتوزيع مناسب للمهام ضمن فرق العمل بما يحفز أداء الأفراد وتطويره.<sup>3</sup>  
- القدرة على قيادة وتوجيه الأطراف الأخرى من أجل تحقيق أهداف معينة ضمن فرق العمل، بحيث تتوفر فيه خصائص القائد المناسب ويمتلك مهارات تؤدي إلى تطوير عمل هذه الفرق وتبلي تطوعاتها.  
- يمتلك الآراء المناسبة في المهنة.

ومن خلال ما سبق يمكن للمحاسب تطوير مهاراته اللازمة من خلال ما يأتي:

- القيام بالأعمال الحاسوبية المختلفة في البيئة التي يعمل فيها، أي أنه يتم اكتساب الخبرة بناء على تنوع الأعمال وليس المدة الزمنية، ويتم من خلال ذلك تطبيق الانعكاس عن طريق تكرار إنجاز الأعمال السابقة كأداة للتعلم، وتعتبر هذه الطريقة مناسبة جداً للمتعلمين في حصولهم على قدر كاف من الخبرة الميدانية خلال التدريب. وبالتالي

<sup>1</sup> عبد السلام علي العربي وزندة عطية بوفارس، مرجع سبق ذكره.

<sup>2</sup> زندة عطية بوفارس، مرجع سبق ذكره، ص 24.

<sup>3</sup> رونالد .ى. ريجيو، المدخل إلى علم النفس الصناعي والتنظيمي، ترجمة: فارس حلمي، الأردن، دار الشروق للنشر والتوزيع، 1999، ص 419.

يعتبر تصميم برنامج التدريب الجيد أداة مهمة لتحقيق الخبرة العملية في الممارسة العملية، ويحتاج الأمر للوصول إلى تصميمه الحصول على تدريب فعال لضمان تخطيط متميز لبرامج التدريب في الممارسة العملية من طرف المشرفين والقائمين على عملية التدريب.

- يمكن للمحاسبين من خلال العمل ضمن فرق العمل الاستفادة من الخبرات المحاسبية المتبادلة، أو من خلال العمل في بيئات مختلفة، أو التدريب من خلال المحاسبين الذين يتمتعون بالخبرة خاصة في ظل وجود نظم خبيرة ومبرجة لمعرفة الأعضاء المهنيين الآخرين، وتساعد هذه النظم في المحافظة على الخبرات المتراكمة التي تمكن المحاسبين من التدريب الجيد، وكذا مساعدة وتوجيه المحاسبين والمتعلمين المتربصين على فهم بيئة المحاسبة والمشاكل المحاسبية وطرق حلها.<sup>1</sup>

### المبحث الرابع: واقع التعليم والتأهيل المحاسبي في بعض الدول المتقدمة

سيتم التعرض في هذا المبحث إلى خصوصيات التعليم المحاسبي في بعض الدول المتقدمة واستعراض بعض التجارب الدولية التي تساهم في تطوير التعليم المحاسبي، وتم اختيار الولايات المتحدة الأمريكية وبريطانيا نظرا لأهمية المجالس المحلية في هذه الدول في تطوير المهنة على المستوى العالمي، كما تعد من أبرز المؤثرين على صياغة المعايير المحاسبية.

### المطلب الأول: الجهود الدولية لتمكين كفاءة المحاسبين وتطوير التعليم المحاسبي

يُعترف على نطاق واسع بفوائد معايير الإبلاغ من قبل الشركات والمعترف بها عالميًا، مثل المعايير الدولية للإبلاغ المالي، والمعايير الدولية للمحاسبة، ومدونات القواعد المختلفة المتعلقة بالقضايا البيئية والاجتماعية وقضايا حوكمة المؤسسات والرامية إلى تعزيز موثوقية تقارير الشركات وقابليتها للمقارنة في جميع أنحاء العالم. ومع ذلك، فإنه لا يمكن تحقيق الفوائد التي تتيحها معايير الإبلاغ من قبل المؤسسات إلا إذا تم تطبيق هذه المعايير بشكل ملائم وبراغي التنفيذ المتسق إلى حد كبير على توافر الموارد البشرية المدربة تدريبًا مناسبًا ومن أبرز هذه الجهود ما يلي:

### أولاً: مبادرة التعليم لمؤسسة معايير الإبلاغ المالي الدولية

ساهمت مبادرة التعليم التي قامت بها مؤسسة المعايير الدولية للإبلاغ المالي في اعتماد المعايير الدولية للإبلاغ المالي وتطبيقها بشكل متسق، من خلال تنظيم سلسلة من حلقات العمل التدريسية الإقليمية فيما يتعلق بتطبيق

<sup>1</sup> عبد السلام علي العربي ورندة عطية بوفارس، مرجع سبق ذكره.

المعايير الدولية للإبلاغ المالي بهدف مساعدة المدرسين والمدرين في مجال هذه المعايير على تعريف المحاسبين بشأن المعايير الدولية للإبلاغ المالي على نحو أكثر فعالية. ويتمثل أحد المكونات الرئيسية لحلقات العمل في تشجيع ودعم المناهج في تدريس المعايير الدولية للإبلاغ المالي. والقصد من ذلك هو تنمية القدرة لدى الطلاب على إصدار أحكام مهنية عند تطبيق المعايير المحاسبية القائمة على المبادئ وإعداد الطلاب للتعلم مدى الحياة. وقد نظمت مبادرة التعليم أيضاً أحداثاً لتدريب المدرين بشأن المعايير الدولية للإبلاغ المالي بالنسبة إلى مؤسسات الأعمال الصغيرة والمتوسطة الحجم.

### ثانياً: مساهمات هيئات المحاسبة الدولية

أشار تقرير الأونكتاد إلى هيئات المحاسبة القانونية الست<sup>\*</sup> في أيرلندا والمملكة المتحدة، وكذلك رابطة المحاسبين الدوليين، تشهد تزايداً في أعداد الأعضاء المهنيين والطلاب على الصعيد المحلي والدولي على السواء وازداد العدد الكلي لأعضاء هذه الهيئات الست بنسبة 19.7 في المائة من عام 2006 إلى عام 2011 ليصل إلى ما مجموعه 437146 عضواً وخلال الفترة الزمنية نفسها، ازداد عدد أعضاء هذه الهيئات المهنية خارج إيرلندا والمملكة المتحدة بنسبة 28.8 في المائة ليصل إلى ما مجموعه 452119 طالباً ومن المهم الإشارة أيضاً إلى أن النسبة المئوية للمحاسبين المهنيين العاملين في القطاع العام، من مجموع الأعضاء في هيئات المحاسبة المهنية الست، هي نسبة منخفضة للغاية تبلغ أقل من 10 في المائة وذلك في معظم منظمات المحاسبة المهنية الستة، باستثناء المعهد القانوني للمالية العامة والمحاسبة 60 في المائة.<sup>1</sup>

وكذلك الأمر في الولايات المتحدة الأمريكية، فقد ارتفع عدد الطلاب المسجلين في برامج المحاسبة للمرحلة الجامعية والدراسات العليا إلى 225000 طالب وازداد عدد المسجلين في برامج شهادة الماجستير في المحاسبة بنسبة 30 في المائة من عام 2009 إلى عام 2011 وفي عام 2010، شكل الحائزون على شهادة البكالوريوس في المحاسبة 43 في المائة من الخريجين الجدد الذين عينتهم شركات المحاسبة في الولايات المتحدة، في حين شكل الحائزون على درجة الماجستير في المحاسبة 37 في المائة من هؤلاء الخريجين الجدد المعيّنين، وكان بقية المعيّنين من الحاصلين على شهادات في اختصاصات أخرى من غير المحاسبة. وأشارت دراسة استقصائية أجريت لأقسام المحاسبة التي شاركت في الدراسة إلى أن 70 في المائة منها قد أدرجت بالفعل مادة المعايير الدولية للإبلاغ المالي في المقررات التي تقدمها لطلابها. وأجابت جميع الكليات التي شملتها الدراسة أيضاً بأنها ستدرج بعض جوانب موضوع المعايير الدولية للإبلاغ المالي في مناهجها

<sup>\*</sup> هيئات المحاسبة القانونية الست في المملكة المتحدة هي رابطة المحاسبين القانونيين المعتمدين، ورابطة المحاسبين القانونيين في إيرلندا، والمعهد القانوني لمحاسبي الإدارة، والمعهد القانوني للمالية العامة والمحاسبة، ومعهد المحاسبين القانونيين في إنكلترا وويلز، ومعهد المحاسبين القانونيين في اسكتلندا.  
<sup>1</sup> مؤتمر الأمم المتحدة للتجارة والتنمية (الأونكتاد)، الأسس الجوهرية للإبلاغ العالمي الجودة من قبل الشركات - تحديات تنمية الموارد البشرية-، تقرير فريق العمل الحكومي الدولي الخاص بالمعايير الدولية للمحاسبة والإبلاغ، جنيف، سويسرا، 6-8/11/2013، ص 10.

الدراسية بحلول عام 2013. وقد تسنى اعتباراً من جانفي 2011 مراجعة الامتحان الموحد لشهادة المحاسب العمومي القانوني في الولايات المتحدة ليشمل المعايير الدولية للإبلاغ المالي.<sup>1</sup>

### ثالثاً: اتفاقيات الاعتراف بالمؤهلات المحاسبية

اعتباراً من أوت 2011، شرع المعهد الأمريكي للمحاسبين المعتمدين والرابطة الوطنية لمحاسب المحاسبة في الولايات في إتاحة الامتحان الموحد لشهادة المحاسب العام المعتمد خارج الولايات المتحدة، وذلك في الإمارات العربية المتحدة، والبحرين، والبرازيل، والكويت، ولبنان، واليابان. وأشارت الرابطة الوطنية لمحاسب المحاسبة في الولايات إلى أن إجراء هذا الامتحان الموحد على الصعيد الدولي يأتي استجابة لطلب دولي متزايد بسرعة على الحصول على ترخيص الولايات المتحدة الأمريكية لممارسة مهنة المحاسب العام المعتمد.

واستجابة للتوجيه الصادر في عام 2002 عن الاتحاد الأوروبي بشأن معايير المحاسبة الدولية، أطلقت سبع منظمات أوروبية للمحاسبة المهنية مشروع المحتوى الموحد بغية الموازنة بين متطلبات التأهيل المهني لكل منها بحلول عام 2007 ومع مرور الوقت، ارتفع عدد الأعضاء في المشروع إلى تسع منظمات محاسبة مهنية تنتمي إلى ست دول أعضاء في الاتحاد الأوروبي. ومن المفيد أيضاً ملاحظة أن العضوية في هذا المشروع مفتوحة أمام جميع منظمات المحاسبة المهنية في جميع أنحاء العالم. وقد أعدّ المشروع متطلبات التأهيل في المحتوى الموحد، والتي تفصل الاحتياجات التي يتعين أن يلبها أي برنامج من برامج تأهيل المحاسبين المهنيين المبتدئين.

وبالنظر إلى الاتجاه نحو اعتماد معايير دولية وتنفيذها، فقد أصبحت الحاجة إلى تحقيق الاتساق في التعليم والتأهيل على نحو مقبول دولياً للعمل كمحاسبين. ويبرر ذلك تزايد الالتزام بمعايير التعليم الدولية على أثر إيجابي في تحسين قابلية المؤهلات للمقارنة. وقد ازداد حالياً تنقل المهنيين عبر الحدود، ولا سيما فيما بين البلدان المتقدمة. وكمثال على ذلك، فقد سهل اتفاق التجارة الحرة لأمريكا الشمالية ظهور اتفاق اعتراف متبادل بين كندا والمكسيك والولايات المتحدة وهذا الاتفاق الذي تم توقيعه سنة 2002 وتم تجديده العمل به لمدة خمس سنوات سنة 2008، يسمح لمهنيي المحاسبة أن يمارسوا مهنتهم عبر الحدود بعد اجتياز الامتحان المطلوب (امتحان التبادل في المحاسبة القانونية في كندا في الولايات المتحدة وامتحان Mexquex في المكسيك، وامتحان Iquex في الولايات المتحدة واستيفاء متطلبات الخبرة التي يحددها البلد الذي يطلب الحصول على الاعتراف المتبادل.

ومنذ بدء سريان اتفاق الاعتراف المتبادل، شكل طلاب المحاسبة في كندا الراغبون في ممارسة مهنة المحاسبة في الولايات المتحدة 90 في المائة من مجموع مقدمي الطلبات، يليهم مقدمو الطلبات من الولايات المتحدة الذين يرغبون في ممارسة المهنة في كندا ونسبتهم 7 في المائة، ثم المكسيكيون الذين يرغبون في ممارسة المهنة في الولايات المتحدة أو في كندا ونسبتهم 3 في المائة.

<sup>1</sup> مؤتمر الأمم المتحدة للتجارة والتنمية (الأونكتاد)، مرجع سبق ذكره، ص 10.

وفي مارس 2008، أبرمت رابطة المحاسبين العاميين المعتمدين بكندا ورابطة المحاسبين القانونيين في أستراليا اتفاق اعتراف متبادل لمدة خمس سنوات وفي مارس 2013، جمع اجتماع المائدة المستديرة الثانية بين كندا وأستراليا بشأن الاعتراف بالمؤهلات الأجنبية ممثلين عن الحكومتين، والسلطات التنظيمية المهنية، وأرباب العمل، والأوساط الأكاديمية، والمنظمات المعنية بخدمة مصالح المهاجرين، لمناقشة القضايا الراهنة المتعلقة بالاعتراف بالمؤهلات، وتقاسم أفضل الممارسات، وتعزيز الروابط المهنية، والعمل من أجل تدعيم تنقل اليد العاملة. ونتيجة لذلك، فقد تم التوقيع من جديد على اتفاق الاعتراف المتبادل بين المؤسسات المحاسبية أسترالية والكندية.<sup>1</sup>

واقترحت المفوضية الأوروبية في الورقة الخضراء التي أعدها بشأن سياسة مراجعة الحسابات إصدار جواز سفر أوروبي لمراجعي الحسابات، وهو ما من شأنه أن يتيح للمسجلين منهم في إحدى الدول الأعضاء في الاتحاد الأوروبي إمكانية تقديم خدمات مراجعة الحسابات في الدول الأخرى دون الحاجة إلى الحصول على ترخيص آخر.

### المطلب الثاني: متطلبات التعليم والتأهيل المحاسبي في الولايات المتحدة الأمريكية

أولت المنظمات المحاسبية المهنية في الولايات المتحدة الأمريكية بالإضافة على التشريعات التي تنظم مهنة المحاسبة أهمية بالغة للتعليم والتأهيل المحاسبي للمحاسبين، وسيتم تناول مختلف متطلبات التعليم والتأهيل المحاسبي في الولايات المتحدة من خلال مناقشة وتحليل المتطلبات المتعلقة بالتعليم والخبرة، والتدريب، والامتحان، والترخيص، والتعليم المهني المستمر.

#### أولاً: التأهيل العلمي

يتفق المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين ومعظم المنظمات المحاسبية المهنية في الولايات المتحدة الأمريكية أن يكون شرط التأهيل العلمي على مستوى الليسانس أو شهادة الدراسات العليا في المحاسبة كحد أدنى لقبول من يرغب بالحصول على شهادة المحاسب القانوني \* CPA وخوض الامتحان اللازم لذلك.

وقد أولت المنظمات المحاسبية المهنية في الولايات المتحدة الأمريكية أهمية كبيرة للتأهيل العلمي والعملية للمحاسبين، باعتباره أساس تطوير الكفاءات المهنية للمحاسبين وتطوير مهنة المحاسبة في المستقبل من خلال التنسيق مع الجامعات لتصميم وإعداد برامج محاسبية مهنية تتوافق مع متطلبات سوق العمل، وذلك بتشكيل لجان من طرف المجتمع الأمريكي للمحاسبين القانونيين بهدف تقييم واعتماد البرامج والمناهج التعليمية وقياسها مع التوجهات

<sup>1</sup> مؤتمر الأمم المتحدة للتجارة والتنمية (الأونكتاد)، مرجع سبق ذكره، ص 12.

\* شهادة المحاسب القانوني المعتمد (بالإنجليزية: Certified Public Accountant/CPA) هي شهادة تم تصميمها من قبل معهد المحاسبين القانونيين المعتمدين بالولايات المتحدة (AICPA) والذي يعمل على تحديد المحتوى العلمي الخاص بمناهج الشهادة كما يقر ويعتمد مختلف المناهج الصادرة عن الناشرين وينظم وينسق الامتحانات مع مراكز الاختبار في جميع أنحاء الولايات المتحدة الأمريكية، لإضفاء صفة الاعتماد المهني العالمي للعاملين بالمجال.

الجديدة، وكذا ربط هذه البرامج مع مختلف التخصصات الأخرى التي لها علاقة بالمهنة بما يضمن استمرار تراكم المعرفة الحاسوبية تتلاءم مع التطورات السريعة التي تشهدها بيئة المحاسبة، وفيما يلي بعض الدراسات التي تناولت أهمية تطوير برامج التعليم الحاسبي في الولايات المتحدة الأمريكية:<sup>1</sup>

### 1 - دراسة المجمع الأمريكي للمحاسبين القانونيين

يعتبر المجمع الأمريكي للمحاسبين القانونيين من أهم المنظمات الحاسوبية التي اهتمت بموضوع التعليم والتأهيل الحاسبي حيث قام خلال سنة 1967 بتشكيل لجنة متطلبات التعليم والخبرة، وقد قامت هذه اللجنة بإعداد دراستين خلال السنوات 1968-1969 وتم التوصل فيها إلى جملة من الاقتراحات أهمها:

- ضرورة توفير الارشادات والتوضيحات للقائمين على تدريس المحاسبة خاصة فيما يتعلق بالمناهج المقررة وكذا محتوى المقاييس التي يتم تدريسها.
- إعداد برامج دراسية لاكتساب المعارف الحاسوبية تتضمن التركيز على التعليم العام والتجارة والمحاسبة على مدى خمس أو أربع سنوات.

### 2 - دراسة لجنة بدفورد "committee Bedford"

توصلت هذه اللجنة التابعة للجمعية الأمريكية للمحاسبة في دراسة قامت بها سنة 1988 إلى أهمية تطوير التعليم الحاسبي نظرا لعدم جدوى مناهج التعليم واعتماد الطرق التقليدية في التدريس في تطوير مهارات المحاسبين، مما نتج عنها ظهور فجوة مهارات بين ما يتم تدريسه أكاديميا وبين الممارسة العملية، وأوصت هذه الدراسة بإعادة النظر في مختلف المناهج الحاسوبية والخطط والبرامج زيادة الحجم الساعي للتدريس إلى 150 ساعة لضمان تدريس محاسبي كافي لمتطلبات الممارسة العملية، مع ضرورة تزويد الطلاب المحاسبين بمختلف المهارات وتطويرها خاصة مهارات الاتصال والتواصل ومهارات إدارة الاعمال وعد الاكتفاء على الخبرات التقليدية. من خلال إعادة تطوير البرامج الحاسوبية يضمن تعليم محاسبي مؤهل متسق يركز على جوانب أساسية من التعليم العام والتعليم الحاسبي المهني والمتخصص.

### 3 - الجمعية الأمريكية لكليات ومدارس الأعمال

توجت توصيات لجنة إصلاح التعليم الحاسبي في الولايات المتحدة الأمريكية بتأسيس الجمعية الأمريكية لكليات ومدارس الأعمال Association to advance collegiate schools of business والتي بدأت في خطوات

<sup>1</sup> علي عمر أحمد السويسي، مرجع سبق ذكره، ص 194.

الاعتماد الأكاديمي للبرامج المحاسبية في عام 1981 كنتيجة للجهود المبذولة المشتركة مع المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين AICPA وجمعية المحاسبة الأمريكية AAA وجمعية المحاسبين القوميين NAA ومعهد التنفيذيين الماليين FEI بالإضافة إلى الاستشارات من كليات المحاسبة ومكاتب المحاسبة الحكومية وممثلين لمكاتب المراجعة الوطنية.<sup>1</sup> وفي عام 1982 منحت الجمعية الأمريكية لكليات ومدارس الأعمال AACSB الاعتراف الأكاديمي لـ 18 برنامجا محاسبيا، وبحلول عام 1989 ارتفع العدد إلى 72 برنامجا هذا وقد وصل العدد في عام 2004 إلى 165 برنامج.<sup>2</sup> وبناء على الدليل الصادر عن الجمعية الأمريكية الدولية لكليات ومدارس الأعمال تتأسس جودة البرامج المحاسبية على مجموعة من المعايير تتعلق بمؤهلات أعضاء هيئة التدريس وتطويرهم وتفعيل دورهم، والتصميم الجيد للخطة الدراسية مع التأكيد على فعاليتها، وطبيعة وفعالية الموارد المستخدمة والمطلوبة للأغراض التنظيمية والتعليمية، والإعداد الأكاديمي للطلبة، وتخطيط عمليات ضمان الجودة، والمساهمات الفكرية لأعضاء هيئة التدريس.<sup>3</sup>

#### 4- دراسة البرهوس وسالك Albert and Sack

أنجزت هاته الدراسة سنة 2000 وقام الباحثان بدراسة تهدف لتطوير التعليم المحاسبي من خلال دراسة المتغيرات التي أصبحت تواجه عملية تطوير التعليم المحاسبي خاصة في ظل التطورات في تكنولوجيا المعلومات،<sup>4</sup> وتوصلت هذه الدراسة إلى مجموعة من النتائج أبرزها أن مناهج المحاسبة في الولايات المتحدة أصبحت لا تساير التطورات الحاصلة خاصة التطور التكنولوجي، كما أن البرامج المحاسبية رغم أنها تشمل الكثير من الأمور المحاسبية إلا أنها ما زالت نعرف قصورا في إدراك تأثير العوامل والمتغيرات، وقد توصيات بضرورة إعادة النظر في البرامج المحاسبية ومناهج التدريس في الجامعات بما يتوافق مع متطلبات البيئة الحالية.<sup>5</sup>

<sup>1</sup> خالد عبد العزيز عطية وعلاء الدين محمود زهران، نموذج مقترح لتقييم جودة البرامج المحاسبية من منظور الاعتماد الأكاديمي، المجلة العربية لضمان جودة التعليم الجامعي، المجلد الأول، العدد الثاني، 2008، ص 11.

<sup>2</sup> سوسن شاكر مجيد، الجمعية العالمية لاعتماد برامج الإدارة AACSB، مجلة الحوار المتمدن، العدد 3675، 2012/03/22. على الموقع الإلكتروني:

<http://www.ahewar.org/debat/show.art.asp?aid=300157> تاريخ المطالعة 15-04-2014.

<sup>3</sup> عوض أحمد الروباني، مدى توافر متطلبات جودة التعليم المحاسبي في الجامعات الليبية، المؤتمر العلمي الثاني حول التعليم المحاسبي في ليبيا، واقعه وإمكانية تطويره، أكاديمية الدراسات العليا، طرابلس، ليبيا، 2007، ص 13.

<sup>4</sup> عبيد سعد المطيري، مستقبل مهنة المحاسبة والمراجعة تحديات وقضايا معاصرة، دار المريخ، الرياض، 2004، ص ص 22-23.

<sup>5</sup> عبيد سعد المطيري وخالد حمد التركي، استطلاع منهجيات التعليم المحاسبي في الجامعات السعودية في ضوء متطلبات معايير التقارير المالية الدولية: وجهة نظر أكاديمية، مجلة العلوم والاقتصادية، المجلد الخامس، العدد الثاني، جامعة القصيم، السعودية، ص 101.

### ثانياً: الخبرة العملية

لم يشترط المجمع الأمريكي للمحاسبين القانونيين الخبرة العملية للحصول على ترخيص مزاولة المهنة. ويكفي حصول المترشح على درجة الليسانس، وهذا نظراً لاختلاف المعايير التي تحدد الخبرة العملية والحكم على كفاءتها وهذا نظراً للأسباب الآتية:<sup>1</sup>

- يعتبر المجمع الأمريكي للمحاسبين القانونيين أن برنامج التدريس في الجامعات والمحدد بحجم ساعي قدره 150 ساعة بالإضافة إلى التدريب العملي لمدة أربع سنوات يسمح باكتساب المترشح لمزاولة المهنة باكتساب الخبرة الكافية لممارسة المهنة.

- عدم وجود أدلة لحصول المحاسبين على ترخيص مزاولة المهنة دون استيفاء متطلبات الخبرة العملية بالإخلال بقواعد المهنة بالمقارنة مع المنظمات التي تشترط ضرورة توفر الخبرة العملية في المحاسبين، كما أن معظم المحاسبين الذي يتطلعون لممارسة مهنة المحاسبة يعملون ويتدربون ضمن مكاتب محاسبة معتمدة، ولذلك يعتبر المجمع الأمريكي للمحاسبين القانونيين أن الفترة التي يقضيها المترشح لاجتياز الامتحان النهائي تمثل خبرة عملية.

أما من وجهة نظر الجمعية القومية للمجالس المحاسبية بالولايات المتحدة الأمريكية فهو مختلف عن موقف المجمع الأمريكي للمحاسبين القانونيين حيث تشترط ضرورة حصول المترشح لخبرة لمدة سنتين مع مؤهل الليسانس يتضمن دراسة 150 ساعة.

### ثالثاً: الامتحان النهائي

يعد الامتحان النهائي لمزاولة مهنة المحاسبة الذي ينظمه المجمع الأمريكي للمحاسبين القانونيين من بين الشروط الأساسية للقيود في سجل المحاسبين المعتمدين، ويهدف هذا الامتحان إلى اختبار المحاسبين المترشحين ومدى معرفتهم بالمبادئ المحاسبية المقبولة عموماً مع أبرز المستجدات والتطورات التي حصلت في البيئة المحاسبية، ويتم تنظيم هذا الامتحان من طرف لجنة الامتحانات والاعتماد التابعة للمجمع الأمريكي للمحاسبين القانونيين والتي تشكل عضويتها من تسعة أعضاء يمثلون محاسبين متفرغين، وتتولى الاشراف على تنظيم الامتحانات وتوزيعها على مختلف الولايات الأمريكية، وبالتالي للحصول على مزاولة مهنة المحاسبة وفق المجمع الأمريكي للمحاسبين القانونيين يتطلب مجموعة من الشروط الأساسية والتي يمكن تلخيصها فيما يلي:

- يتم تنظيم الامتحان النهائي للحصول على ترخيص مزاولة مهنة المحاسبة مرتين في السنة.

- تشمل مواضيع الامتحان النهائي جانب نظري وجانب عملي تغطي مقاييس نظرية المحاسبة والمحاسبة المالية والمراجعة والقانون التجاري.

<sup>1</sup> علي عمر أحمد السويسي، مرجع سبق ذكره، ص ص 201-202.

- تكون طبيعة أسئلة الامتحان في معظمها أسئلة اختيارية تتضمن العديد من الاجابات، أما باقي الأسئلة فتكون في صورة تحليلية ومواضيع قصيرة.

- يسمح نظام الامتحانات للمحاسبين المترشحين باجتياز الامتحان النهائي على مراحل، أي أنه يمكن للمرشح للحصول على شهادة الزمالة خلال أربع مرات على مدى سنتين، بحيث يدخل في كل دورة في مادة واحدة فقط، فإذا اجتازها لا يمتحن فيها في الدورة التالية؛

- حسب نظام الامتحانات للمجمع الأمريكي للمحاسبين القانونيين يعتبر المحاسب المترشح ناجحاً بصفة نهائية إذا حصل على مجموع 75% في مجمل مواد الامتحان الأساسية، بينما يعتبر ناجحاً بصفة مؤقتة كل محاسب مترشح حصل على مجموع 75% في مقياسين على الأكثر، مع حصوله على مجموع 50% على الأقل في المواد التي لم يتحصل عليها.

### رابعاً: الترخيص لمزاولة المهنة

يتم منح ترخيص مزاولة مهنة المحاسبة لكل محاسب تتوفر فيه شرط التأهيل العلمي وهو حصوله على شهادة الليسانس، كما أن هناك بض الولايات الأمريكية تشترط الخبرة العملية بالإضافة إلى النجاح في الامتحان النهائي للحصول على ترخيص مزاولة المهنة، وإذا توفرت هذه الشروط يتم منح الترخيص لمزاولة المهنة من قبل مجالس المحاسبة في الولايات الأمريكية، وتعتبر هذه الأخيرة هي الهيئة المخولة بمنح تراخيص مزاولة مهنة المحاسبة أو تجديدها أو حتى إلغائها، ويسمح للمحاسب الذي حصل على ترخيص مزاولة المهنة أن يزاوّل مهامه على مستوى جميع الولايات، ويتطلب المجمع الأمريكي للمحاسبين القانونيين لضمان استمرار الترخيص من المحاسبين الاهتمام بالتعليم المهني المستمر.<sup>1</sup>

### خامساً: التعليم المهني المستمر

أولت المنظمات المحاسبية المهنية في الولايات المتحدة الأمريكية أهمية كبيرة بموضوع التعليم المهني المستمر وذلك لضمان استمرارية كفاءة المحاسبين، بإلزامية اجتياز المحاسبين المرخصين بمزاولة المهنة كأساس لضمان استمرارية الترخيص وذلك في إطار إمام المحاسبين بمختلف المستجدات التي تواجه مهنة المحاسبة والعمل على تطويرها. ووفقاً لمتطلبات المجمع الأمريكي للمحاسبين القانونيين، يتعين على الأعضاء الممارسين وغير الممارسين الالتزام بقواعد التعليم المهني، وبذلك يتطلب من الأعضاء الممارسين دراسة 120 ساعة من التعليم المهني المستمر خلال كل ثلاث سنوات وبمعدل متوسط 40 ساعة سنوياً وحد أدنى 20 ساعة سنوياً. وبخصوص الأعضاء غير الممارسين يتوجب عليهم دراسة 90 ساعة خلال كل ثلاث سنوات بمعدل سنوي قدره 30 ساعة مع ضمان حد أدنى 15 ساعة سنوياً.

<sup>1</sup> علي عمر أحمد السويسي، مرجع سبق ذكره، ص 203.

ويتكون برنامج التعليم المهني المستمر من نوعين من الأنشطة التعليمية تمثل نشاط تعليمي رسمي ونشاط تعليمي غير رسمي، فهما يعتبران ضرورة لزيادة الكفاءة المهنية، غير أن المجمع الأمريكي للمحاسبين القانونيين لا يعتمد إلا على ساعات التعليم المهني المستمر الرسمية والتي يقصد بها البرامج التعليمية التي يتم تصميمها تكون نشاط تعليمي إلا أن المعهد لا يعتمد إلا على برامج التعليم الرسمية والتي تصمم أساساً لتكون نشاطاً تعليمياً بحيث تتفق مع قواعد المعهد الذي يشترط أن يتميز بالخصائص الآتية:<sup>1</sup>

- أن يكون البرنامج في الأساس نشاطاً تعليمياً مصمماً لهذا الغرض.
- يتم تطوير هذا البرنامج من طرف أفراد مؤهلين على دراية بأسس تصميم وإعداد البرامج والخطط التعليمية.
- أن يكون البرنامج مبنياً على أسس تعليمية ومحددا لمستوى المعلومات التي يحتويها.
- يتميز برنامج التعليم المستمر بالدقة والحداثة والكفاية بحيث يحقق أهداف العملية التعليمية.
- يتم مراجعة البرنامج من طرف أفراد مؤهلين غير الأفراد الذين قاموا بتطويره.
- تقييم البرنامج للتحقق من مدى تحقق الأهداف التعليمية من خلال تقييم جميع المكونات الأساسية لهذا البرنامج وملاءمته.
- أن يوفر البرنامج دليلاً لإثبات استكمال متطلباته، وأن يتم اختياره لتحديد متوسط زمن الاستكمال اللازم بهذه المتطلبات.

وبالإضافة إلى برنامج التعليم المهني المستمر يعتمد المجمع الأمريكي للمحاسبين القانونيين على بعض الأنشطة التي يتم احتسابها كساعات تعليم مهني مستمر منها ما يلي:<sup>2</sup>

- العمل على تأليف الكتب والمقالات أو إعداد برامج التعليم المهني، ويشترط المجمع الأمريكي للمحاسبين القانونيين، أن يتم تقييمها ومراجعتها من طرف آخر مستقل، بحيث لا تتجاوز ساعات المشاركة التي يتم اعتمادها لأغراض التعليم المهني المستمر من هذا النشاط 25% من إجمالي ساعات التعليم المهني المستمر عن الفترة التي يعد عنها التقرير.
- يتم احتساب مواد ومناهج الجامعات التي تتفق مع معايير التعليم المستمر على أساس أن أي وحدة من وحدات الاعتماد يتم معادلتها 15 ساعة من ساعات المشاركة في برنامج التعليم المهني المستمر وذلك بالنسبة للجامعات التي تطبق النظام نصف السنوي أما الجامعات التي تطبق ربع السنوي فيتم معادلة أي وحدة من وحدات الاعتماد ب 10 ساعة من ساعات المشاركة في برنامج التعليم المهني المستمر.

<sup>1</sup> سعد بن صالح الرويتع، مرجع سبق ذكره، ص 662.

<sup>2</sup> علي عمر أحمد السويسي، مرجع سبق ذكره، ص ص 205-206.

## المطلب الثالث: متطلبات التعليم والتأهيل المحاسبي في المملكة المتحدة

تم التعرض لمتطلبات التعليم والتأهيل المحاسبي في المملكة المتحدة ضمن قانون الشركات البريطاني طبقاً للمادة 25 من قانون الشركات، حيث لا يصبح الشخص مؤهلاً للتعين كمحاسب قانوني إلا إذا كان:

- عضواً في منظمة محاسبية معترف بها.
- الترخيص بمزاولة المهنة.

### أولاً: التعليم المحاسبي

يشترط معهد المحاسبين القانونيين بانكلترا وويلز تأهيلاً علمياً لحصول المحاسب على ترخيص بمزاولة المهنة وقد حدد ضرورة أن يكون المترشح متحصلاً على شهادة الدراسة الثانوية بمجموع مقبول مع مستوى جيد ومجموع مقبول في اللغة الانكليزية والرياضيات، أو أي شهادة أخرى معترف من طرف مجلس التعليم، مع ضرورة اجتياز المترشح لمجموعة امتحانات وفق ما يلي:<sup>1</sup>

- الالتحاق بالجامعة لمواصلة الدراسة والحصول على شهادة جامعية معترف بها في تخصص المحاسبة من قبل المجلس الوطني للاعتماد.

- الالتحاق للجامعة للدراسة والحصول على شهادة جامعية معترف بها في تخصصات غير تخصص المحاسبة، حيث تسمح قوانين مزاولة مهنة المحاسبة في المملكة المتحدة للطلبة الجامعيين الحاملين لشهادات جامعية من أي اختصاص من الالتحاق والتدريب في مكاتب المحاسبة المعتمدة، وفي هذه الحالة يتطلب معهد المحاسبين القانونيين بانكلترا وويلز ضرورة حصول المترشح على مؤهل علمي من طرف أحد المعاهد المحاسبية المتخصصة، من خلال معرفة ودراسة المحاسبة والقانون والإحصاء لمدة لا تقل عن ثلاثة أشهر.

- التحاق الطالب مباشرة بعد إتمام الدراسة الثانوية بالجامعة وحضور مجموعة دراسات لمدة لا تقل عن تسعة أشهر أو أحد المنظمات المحاسبية المتخصصة أو مؤسسات التكوين الخاصة في المجال المحاسبي المعتمدة من قبل الجمع الانجليزي للتعليم، مع ضرورة نجاح المترشح في الامتحان التأهيلي النهائي الذي يتم تنظيمه بعد انتهاء الدراسات واختباره في مختلف المواضيع المحاسبية مثل المحاسبة المالية والمحاسبة الإدارية والاقتصاد والقانون والاعلام الآلي.

### ثانياً: التدريب والامتحان

يشترط معهد المحاسبين القانونيين بانكلترا وويلز للحصول على ترخيص بمزاولة مهنة المحاسبة، ضرورة قيام المترشح بتربص مهني لمدة ثلاث سنوية لدى أحد المكاتب المحاسبية المعتمدة من قبل معهد المحاسبين القانونيين

<sup>1</sup> علي عمر أحمد سويسبي، مرجع سبق ذكره، ص ص 207-208.

بانكلترا وويلز وذلك لفئة المترشحين الحاملين لشهادة جامعية، وبخصوص المترشحين غير الجامعيين فيشترط معهد المحاسبين القانونيين ضرورة قيام المترشحين بتربص مهني لمدة لا تقل عن أربع سنوات، كما يشترط المعهد اجتياز جميع المترشحين للامتحانات الرسمية المقررة من طرفه وهي<sup>1</sup>:

- **الامتحان الأول:** ويتم تنظيمه بعد مرور سنة من بداية التربص المهني ويشمل مقاييس المراجعة، المحاسبة المالية، القانون والضرائب، المحاسبة الإدارية والإدارة العامة.

- **الامتحان الثاني:** يتم تنظيمه بعد مرور سنة من اجتياز الامتحان الأول ويشتمل على أسئلة لتعميق الفهم في مختلف المقاييس السابقة.

ويتم تقييم التربص المهني الذي يقوم به المترشحون بصفة مستمرة ويتم تسجيل مختلف أنواع الأعمال التي قام بها خلال التربص في سجلات رسمية خلال كل ستة أشهر، وعند نهاية مدة التربص المهني يتم إرسال هذه السجلات إلى معهد المحاسبين القانونيين بانكلترا وويلز لتقييمها وإبداء الرأي بخصوص ترشيحه للحصول على ترخيص مزاولة المهنة.

### ثالثاً: الترخيص بمزاولة المهنة

يعد قيام المترشح بإتمام التربص المهني بنجاح، يتم الحصول على العضوية في معهد المحاسبين القانونيين بانكلترا وويلز، ويشترط المعهد للحصول على ترخيص مزاولة مهنة المحاسبة أن يقوم بتربص آخر لدى أحد المكاتب المحاسبية المعتمدة لمدة سنتين، يتم من خلالها الحصول على شهادة ترخيص مزاولة مهنة المحاسبة، ويتم حصول العضو المحاسب في معهد المحاسبين القانونيين بانكلترا وويلز على لقب زميل بعد ممارسة عملية لمدة عشر سنوات من تاريخ الحصول على ترخيص مزاولة المهنة.

### رابعاً: التعليم المهني المستمر

طبقاً لمتطلبات معهد المحاسبين القانونيين بانكلترا وويلز فإن التعليم المهني المستمر ضروري في ظل البيئة التي يعمل فيها المحاسب للمحافظة على كفاءته المهنية، وتلزم سياسات التعليم المهني المستمر العديد من الفئات المهنية مصنفة على أربع فئات تمثل الفئة الأولى الأعضاء المقبولون ابتداء من جويلية 1978 أو بعده إذ يجب عليهم لتجديد ترخيص مزاولة المهنة إرفاق سجل لإثبات التعليم المهني المستمر، أما الفئة الثانية تمثل الأعضاء المتقدمين بطلبات الحصول على شهادة زميل إذ لا بد من إثبات شرط التعليم المهني المستمر والفئة الثالثة تشمل المؤسسات المشرفة على التدريب والفئة الرابعة تخص الأعضاء وغير الاعضاء بغض النظر عن تأهيلهم.<sup>2</sup>

<sup>1</sup> على عمر أحمد السويسي، المرجع السابق، ص 208.

<sup>2</sup> سعد بن صالح الروتيق، مرجع سبق ذكره، ص ص 668-666.

وبذلك يلزم معهد المحاسبين القانونيين بانكلترا وويلز جميع الأعضاء الملزمين بالتعليم المهني المستمر أن يستكملوا الحصول على 150 نقطة سنويا، يتم احتساب ثلاث نقاط لكل ساعة تعليم مهني مستمر إذا كان نوعه نظاميا، أما إذا كان تعليم مهني مستمر غير نظامي فيتم احتساب نقطة لكل ساعة من التعليم غير النظامي، وبالتالي يشترط المعهد أن يكون الحد الأدنى لمجموع نقاط التعليم المهني المستمر 60%.

ووفقا لسياسات معهد المحاسبين القانونيين بانكلترا وويلز يتم تحقيق التعليم المهني المستمر النظامي من خلال التفاعل مع الآخرين وتشمل أنشطة متنوعة مثل الاجتماعات والندوات والملتقيات وكذا الدورات التدريبية بالإضافة إلى البحوث والدراسات التي يتم القيام بها، أما التعليم المهني المستمر غير النظامي فيشمل أنشطة الدراسة الفردية في المنزل والمشاركة في البرامج الحاسوبية بالحاسوب وغيرها من الأنشطة التي لا تتطلب التفاعل مع الآخرين.

وبخصوص مجالات التعليم المهني المستمر، لم يحدد معهد المحاسبين القانونيين بانكلترا وويلز هذه المجالات، نظرا لتنوع الأنشطة المختلفة للأعضاء، وبالتالي فقد ترك المجال لمكاتب المحاسبة في تحديد نوعية برامج التعليم المهني المستمر ومدى ملاءمتها.

كما تتطلب سياسات معهد المحاسبين القانونيين بانكلترا وويلز من جميع الأعضاء ضرورة تسجيل مختلف برامج التعليم المهني المستمر في سجلات خاصة وذلك لإثباتها عند الطلب، كما يستوجب على جميع الأعضاء توضيح مدى ملاءمة برامج التعليم المهني المستمر التي تم إثباتها في تطوير كفاءتهم الحاسوبية، كما تلزم سياسات المعهد ضرورة المحافظة على هذه السجلات الخاصة بالتعليم المهني المستمر لمدة لا تقل عن 10 سنوات.<sup>1</sup>

وطبقا لسياسات معهد المحاسبين القانونيين بانكلترا وويلز فإنها لا تستثني أي عضو كان من برامج التعليم المهني المستمر وبذلك لا يحق للعضو مزاوله المهنة إلا بعد الوفاء بمتطلبات التعليم المهني المستمر المحددة في فترة التبرص بسنتين، كما لا يمكن الحصول على شهادة الزمالة في المعهد إلا بعد إثبات مختلف أنشطة التعليم المهني المستمر وكذلك الأمر بالنسبة للمؤسسات والمكاتب الحاسوبية التي تشرف على عمليات التبرص المهني.

<sup>1</sup> علي عمر أحمد السويسي، مرجع سبق ذكره، ص 209.

### خلاصة الفصل الثالث

من خلال ما سبق يتضح أن عملية التطوير الأهداف والمناهج والأساليب في التعليم المحاسبي ومواكبتها لمعايير التعليم المحاسبي الدولية تقع بالدرجة الأولى على عاتق أعضاء هيئة التدريس بالجامعات والكليات وذلك بالإضافة إلى عملهم الأساسي المتمثل في التدريس والبحث العلمي ووضع المقررات وتأليف الكتب الدراسية للمحاسبة، وبالتالي يجب أن يكونوا على قدر كبير من التأهيل العلمي والعملية بما في ذلك مواكبة تقنية المعلومات، وبالإضافة إلى الإلمام بالأساليب والطرق الحديثة للتدريس. كما يجب أن يتصفوا بالمرونة والاستعداد المتواصل، وحتى يمكن لأعضاء هيئة التدريس القيام بكل ذلك يجب أن يتوافر لهم الجو المناسب والظروف الملائمة والإمكانيات والوسائل اللازمة للبحث العلمي والابتكار، بالإضافة إلى التشجيع المادي والمعنوي حتى يمكنهم المساهمة بجدية في تطوير التعليم المحاسبي وبالتالي المشاركة في إعداد محاسبين مؤهلين. وذلك من خلال تشجيع البحوث العلمية في المحاسبة التي تعتبر من الأسس الهامة والضرورية لتطوير كل من التعليم المحاسبي ومهنة المحاسبة. ويعد التنسيق بين المقومات الأساسية لأداء وظائف المحاسبة والمتمثلة في التعليم والتأهيل المحاسبي، وأسس وقواعد ممارسة مهنة المحاسبة، والبحث العلمي في مجال المعرفة المحاسبية أمر ضروري وبالغ الأهمية لما له من تأثير مباشر على نجاح كل من تلك المقومات في أداء الدور المنوط به، فتلك المقومات تكمل بعضها البعض وتؤثر في بعضها البعض، كما أنها جميعاً تتأثر بالعوامل الاقتصادية والسياسية والاجتماعية السائدة.

## الفصل الرابع

واقع ومتطلبات التأهيل العلمي والعملية لمزاولة

مهن المحاسبة في الدول العربية

## تمهيد

تعرف مهنة المحاسبة العديد من التطورات المتلاحقة على المستوى الدولي، هذه التطورات أثرت بشكل كبير على تباين الممارسات المحاسبية، وبذلك ظهرت الحاجة إلى معايير محاسبية وقواعد تحكم الممارسات المحاسبية وذلك لتوفير الأساس المقبول للتعامل مع متطلبات المهنة فضلا عن توفير لغة مشتركة وقاعدة عمل بين المحاسبين على نطاق دولي، ونظرا لزيادة حجم التبادلات التجارية على المستوى الدولي تزايد نشاط الشركات العابرة للحدود الوطنية والاتجاه الدولي نحو تشجيع الاستثمارات الأجنبية دفع بمختلف المنظمات المحاسبية المهنية والتعليمية إلى تنسيق جهودها لإعداد معايير تعليم محاسبي دولية وإصدار مناهج محاسبية شاملة تحظى بقبول عالمي تساهم في تطوير مهنة المحاسبة وتكوين محاسبين أكفاء قادرين على العمل المحاسبي في ظل التطورات التي تشهدها تكنولوجيا المعلومات والاتصالات. ومن خلال ما سبق يمكن القول أن التعليم المحاسبي الأكاديمي أو المهني هدف الأساسي هو تطوير مهنة المحاسبة، لذا فإن تطوير التعليم المحاسبي يتطلب مواكبته للتغيرات المستمرة في سوق العمل ولذلك يوصي الاتحاد الدولي للمحاسبين بتطوير برامج التعليم المحاسبي بأهمية تحديد برامج تدريس المحاسبة على أساس احتياجات ممارسي المهنة.

وبناء على ما تقدم يهدف هذا الفصل لدراسة واقع مهنة المحاسبة في الدول العربية ومتطلبات التأهيل والتعليم المحاسبي من خلال المباحث الآتية:

**المبحث الأول:** واقع مهنة المحاسبة ومتطلبات التعليم والتأهيل المحاسبي في دول مجلس التعاون الخليجي؛

**المبحث الثاني:** واقع مهنة المحاسبة ومتطلبات التعليم والتأهيل المحاسبي في دول المغرب العربي؛

**المبحث الثالث:** واقع مهنة المحاسبة ومتطلبات التعليم والتأهيل المحاسبي في جمهورية مصر العربية؛

**المبحث الرابع:** واقع مهنة المحاسبة ومتطلبات التعليم والتأهيل المحاسبي في الأردن.

## المبحث الأول: واقع مهنة المحاسبة ومتطلبات التعليم والتأهيل المحاسبي في دول مجلس التعاون الخليجي

ساهمت المنظمات المحاسبية المهنية والمراكز البحثية والجامعات في تطوير مجال المحاسبة في دول مجلس التعاون الخليجي من خلال العمل على تدعيم مقومات مهنة المحاسبة، والتي تبلورت في إصدار مجموعة من المفاهيم والمعايير والقواعد التي تنظم مهنة المحاسبة والقيام بتنظيم الأمور الداخلية من خلال الأنظمة واللوائح الذي يضمن لها الالتزام بالمعايير والقواعد التي يتم إصدارها.

## المطلب الأول: واقع مهنة المحاسبة ومتطلبات التعليم والتأهيل المحاسبي في المملكة العربية السعودية

تتولى وزارة التجارة في المملكة العربية السعودية مهمة الإشراف على مهنة المحاسبة وتطويرها، وقد ساهمت هذه الأخيرة في دراسة مختلف المتغيرات التي تؤدي إلى تطوير المهنة، وتوجت هذه الجهود بإعداد الإطار الفكري للمحاسبة المالية لتحديد مختلف المفاهيم والمصطلحات المحاسبية بالإضافة إلى إصدار معيار الإفصاح العام والنظام الداخلي للمهنة.

### أولاً: الهيئات المحاسبية والمهنية في المملكة العربية السعودية

لقد تم إنشاء مجموعة من الهيئات في المملكة العربية السعودية، وذلك بهدف الارتقاء بمهنة المحاسبة ومواكبتها للتطورات الدولية ومن هذه الهيئات ما يلي<sup>1</sup>:

- الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين (SOCPA)؛
- هيئة سوق رأس المال السعودي.

<sup>1</sup> ياسر أحمد السيد محمد الجرف، أهمية تطوير معايير المحاسبة في المملكة العربية السعودية لتحقيق التوافق مع معايير المحاسبة الدولية، الندوة الثانية عشر لسبل تطوير المهنة بالمملكة، الرياض، 2010، ص 5.

## 1- جهود الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين (SOCPA) في تطوير مهنة المحاسبة

أنشأت هذه الهيئة بموجب المادة 19 من المرسوم الملكي رقم م/12 المؤرخ في 13/05/1412 هيئة تعمل تحت إشراف وزارة التجارة للنهوض بمهنة المحاسبة والمراجعة وكل ما من شأنه تطوير هذه المهنة والارتقاء بمستواها وبالتحديد ما يلي:<sup>1</sup>

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

## 2- هيئة السوق المالية السعودية

تم تأسيس هيئة السوق المالية السعودية (Capital Market Authority (CMA بمقتضى نظام السوق المالية الصادر بالمرسوم الملكي رقم ( م/30) في 31/7/2003م، وتمثل هيئة حكومية ذات تمتع بالاستقلال المالي والإداري وتحت إشراف مباشر من طرف رئيس مجلس الوزراء.

## ثانياً: تحول المملكة العربية السعودية لتطبيق معايير المحاسبة الدولية

نظراً لتزايد وتيرة الأعمال الدولية واتساع نطاق تطبيق المعايير الدولية للمحاسبة باعتبارها مجموعة عالية الجودة من المعايير، قامت الهيئة بإعداد خطة استراتيجية تتضمن أهم أهدافها ضرورة تقويم ومراجعة المعايير المهنية التي قامت بإصدارها الهيئة في ظل التطورات الدولية، وذلك من خلال القيام بدراسة لتقويم مدى ملاءمة تطبيق معايير المحاسبة والإبلاغ المالي الدولية ومعايير التدقيق والتأكيد الدولية يتم من خلالها تبني سياسة محددة حول العلاقة بين المعايير السعودية والمعايير الدولية. وذلك بالاستناد إلى تقرير قد تم نشره على موقع مجلس معايير المحاسبة الدولية والذي

<sup>1</sup> الموقع الإلكتروني لهيئة المحاسبين القانونيين السعوديين <http://www.socpa.org.sa> تاريخ المطالعة 13-05-2014.

تضمن في هذا الصدد أن المملكة العربية السعودية تعتبر الدولة الوحيدة ضمن مجموعة العشرين التي لم تتبن المعايير الدولية للمحاسبة وليس لديها خطة طريق لتطبيقها في المستقبل.

وفي إطار تنفيذ الخطة الاستراتيجية وتبني توصيات مجموعة العشرين المتمثلة في ضرورة تنسيق الجهود والعمل على تحسين جودة التقارير المالية، وذلك من خلال توسيع نطاق تطبيق المعايير الدولية للمحاسبة على المستوى الدولي باعتبارها مجموعة واحدة من معايير المحاسبة ذات الجودة العالية، قدمت اللجان الفنية التابعة لهيئة المحاسبين القانونيين السعودية دراسة لإمكانية تبني معايير المحاسبة الدولية، وتوصلت من خلالها إلى ضرورة تبني معايير المحاسبة الدولية من خلال العمل على توافق المعايير المحاسبية الدولية وفق ما يتناسب مع البيئة السعودية فيما يتعلق بالمعايير المحاسبية الإسلامية والأنظمة الداخلية المعتمدة مع الاعتماد التدريجي لها بما يضمن مستوى الإعداد الكافي للجهات المتأثرة بعملية التوافق.<sup>1</sup>

وفي إطار تعزيز الجهود السابقة وضمان عمل ومشاركة جميع الجهات الفاعلة، قام مجلس إدارة الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين بتكوين لجنة التوجيه تتكون من عضوية الفاعلين في وزارة المالية ومؤسسة النقد العربي السعودي وهيئة السوق المالية وممثلين عن لجنة المحاسبة ولجنة المراجعة للهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين لمتابعة التنفيذ، والخروج بتوصيات تقدم لمجلس الإدارة للعمل بها لعملية التوافق مع معايير المحاسبة الدولية وكذا معايير التدقيق الدولية، وتم اعتماد المشروع بقرار مجلس الهيئة في اجتماعه العاشر للدورة السادسة بتاريخ 2012/02/18.

### ثالثاً: دراسة مقارنة لمعايير المحاسبة المالية السعودية مع المعايير المحاسبية الدولية

يلاحظ أن عدد معايير المحاسبة الدولية IAS 28 معيار و 13 معيار إعداد التقارير المالية الدولية IFRS في حين أن معايير المحاسبة الصادرة عن الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين هي 20 معياراً هناك معياران لا يوجد ما يقابلها في مسمى المعايير الدولية للمحاسبة وهما معيار رقم 06 المصرفيات والإدارية والتسويقية ومعيار 09 المحاسبة عن الاستثمار في الأوراق المالية، ويوجد مشروعان لمعيارين جديدين الأول يمثل معيار المحاسبة عن جميع المؤسسات والمشروع الثاني معيار مسؤولية المدقق تجاه الغش عند تدقيق القوائم المالية، وهذا يبين أن هناك أحداث مالية واقتصادية لم ترد لها معالجات في معايير المحاسبة السعودية الصادرة عن الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين، ورغم التطور الملحوظ لجهود الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين في إصدار معايير المحاسبة إلا أنه هناك الكثير من النقائص الأمر الذي يفرض ضرورة العمل على توافق المعايير المحاسبية السعودية وتبني المعايير المحاسبية الدولية لتوحيد الممارسات المحاسبية وإعداد التقارير المالية للشركات لتسهيل المقارنة وهذا يتضح من خلال الجدول الموالي.

<sup>1</sup> الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين، مشروع التحول إلى معايير المحاسبة والمراجعة الدولية: انظر الموقع الإلكتروني

<http://www.socpa.org.sa/Home/Special-Pages/Did-you-know> تاريخ المطالعة 20-06-2014.

## الفصل الرابع: واقع ومتطلبات التأهيل العلمي والعملية لمزاولة مهنة المحاسبة في الدول العربية

جدول رقم (4-1): مقارنة بين معايير المحاسبة الدولية ومعايير المحاسبة السعودية

- معايير المحاسبة الدولية (IAS)

رقم المعيار الدولي	اسم المعيار الدولي	سنة إصدار المعيار	رقم المعيار السعودي المقابل	اسم المعيار السعودي المقابل	سنة إصدار المعيار
IAS 01	عرض القوائم المالية	أوت 1997 16 أبريل 2009	01	معيير العرض والإفصاح العام	مارس 1997
IAS 02	المخزون	ديسمبر 1995 18 ديسمبر 2003	03	المخزون السلعي	مارس 1997
IAS 07	قوائم التدفقات النقدية	ديسمبر 1992 16 أبريل 2009	-----	لا يوجد معيار مقابل	-----
IAS 08	السياسات المحاسبية التغيرات في التقديرات المحاسبية والأخطاء	ديسمبر 1993 16 أبريل 2009	-----	لا يوجد معيار مقابل	-----
IAS 10	الأحداث اللاحقة لتاريخ الميزانية	ماي 1999 18 ديسمبر 2003	-----	لا يوجد معيار مقابل	-----
IAS 11	عقود الإنشاء	مارس 1979 ديسمبر 1993	21	محاسبة عقود الإنشاءات والخدمات	جانفي 2010
IAS 12	ضرائب الدخل	جويلية 1977 أكتوبر 2000	11	الزكاة وضريبة الدخل	ديسمبر 1999
IAS 14	التقارير القطاعية	أوت 1981 أوت 1997	15	التقارير القطاعية	مارس 2002
IAS 16	الممتلكات والمعدات والآلات	مارس 1982 22 ماي 2008	13	الأصول الثابتة	2001
IAS 17	القواعد والمعايير المتعلقة بعقود الإيجار التمويلي	سبتمبر 1982	14	الحاسبة عن عقود الإيجار	2001
IAS 18	الإيراد	ديسمبر 1982 16 أبريل 2009	5	الإيرادات	ديسمبر 1998
IAS 19	مزايا العاملين	يناير 1983		لا يوجد معيار مقابل	
IAS 20	الحاسبة عن المنح الحكومية والإفصاح عن المساعدات الحكومية	أفريل 1983 10 جانفي 2008	18	الحاسبة عن الإعانات والمنح الحكومية	نوفمبر 2005
IAS 21	آثار التغيرات في أسعار صرف العملات الأجنبية	جويلية 1983 10 جانفي 2008	2	العملات الأجنبية	مارس 1997

## الفصل الرابع: واقع ومتطلبات التأهيل العلمي والعملية لمزاولة مهنة المحاسبة في الدول العربية

-----	لا يوجد معيار مقابل	-----	مارس 1984 12 ماي 2008	تكاليف الاقتراض	IAS 23
مارس 1997	الإفصاح عن العمليات مع دوي العلاقة	4	جويلية 1984 4 نوفمبر 2009	الإفصاح عن الأطراف ذوي العلاقة	IAS 24
نوفمبر 2005	المحاسبة عن الإعانات والمنح الحكومية	18	جانفي 1984 1994	عن والتقرير المحاسبة التقاعد مزايا نظم	IAS 26
1998	توحيد القوائم المالية	8	أفريل 1999 22 ماي 2008	القوائم المالية المجمعة والمستقلة	IAS 27
ديسمبر 2002	المحاسبة عن الاستثمار وفق طريقة حقوق الملكية	16	افريل 1999 22 ماي 2008	الاستثمارات في شركات زميلة	IAS 28
-----	لا يوجد معيار مقابل	-----	جولية 1999 22 ماي 2008	التقارير المالية في اقتصاديات التضخم المفرط	IAS 29
-----	لا يوجد معيار مقابل	-----	أوت 1990 22 ماي 2008	الأفصاح غي القوائم المالية للبنوك والؤسسات المشابهة	IAS 30
-----	لا يوجد معيار مقابل	-----	ديسمبر 1990 22 ماي 2008	حصص الملكية في المشروعات المشتركة	IAS 31
-----	لا يوجد معيار مقابل	-----	جوان 1995 08 أكتوبر 2008	الأدوات المالية الإفصاح والعرض	IAS 32
جوان 2007	ربحية السهم	20	فيفري 1997 7 أوت 2008	نصيب السهم من الأرباح	IAS 33
1999	التقارير المالية الأولية	10	جوان 1998 1 جانفي 2009	القوائم المالية المرحلية	IAS 34
أفريل 2007	محاسبة الهبوط في قيمة الأصول غير المتداولة	19	جوان 1998 18 أفريل 2009	تناقص قيمة الأصول	IAS 36
-----	لا يوجد معيار مقابل	-----	سبتمبر 1998	المخصصات والأصول والالتزامات المحتملة	IAS 37
ديسمبر 1998	تكاليف البحث والتطوير	7	سبتمبر 1998 16 أفريل 2009	الأول غير الملموسة	IAS 38
-----	لا يوجد معيار مقابل	-----	ديسمبر 1998 5 نوفمبر 2009	الأدوات المالية الاعتراف والقياس	IAS 39
-----	لا يوجد معيار مقابل	-----	أفريل 2000 22 ماي 2008	الاستثمارات العقارية	IAS 40
-----	لا يوجد معيار مقابل	-----	ديسمبر 2000 22 ماي 2008	الزراعة	IAS 41

- معايير التقارير المالية الدولية (IFRS)

## الفصل الرابع: واقع ومتطلبات التأهيل العلمي والعملية لمزاولة مهنة المحاسبة في الدول العربية

-----	لا يوجد معيار مقابل	-----	جوان 2003 نوفمبر 2009	تبنى معايير التقارير المالية الدولية لأول مرة	IFRS 01
-----	لا يوجد معيار مقابل	-----	فيفري 2004 18 جوان 2009	مدفوعات الأسهم	IFRS 02
-----	المحاسبة عن عمليات تجميع المنشآت	مشروع معيار	31 مارس 2003 10 جانفي 2008	تجميع الأعمال	IFRS 03
-----	لا يوجد معيار مقابل	-----	30 مارس 2004	عقود التأمين	IFRS 04
-----	لا يوجد معيار مقابل	-----	31 مارس 2004 16 أبريل 2009	الأصول غير المتداولة المحتفظ بها بغرض البيع والعمليات المستمرة	IFRS 05
-----	لا يوجد معيار مقابل	-----	10 ديسمبر 2004	البحث والتنقيب عن الأصول التعدينية	IFRS 06
-----	لا يوجد معيار مقابل	-----	18 أوت 2005 5 مارس 2009	الأدوات المالية الإفصاح	IFRS 07
-----	لا يوجد معيار مقابل	-----	30 نوفمبر 2006 16 أبريل 2009	القطاعات التشغيلية	IFRS 08
-----	لا يوجد معيار مقابل	-----	21 نوفمبر 2009	الأدوات المالية	IFRS 09
-----	لا يوجد معيار مقابل	-----	ماي 2011	القوائم المالية الموحدة	IFRS 10
-----	لا يوجد معيار مقابل	-----	2013/01/01	الترتيبات المشتركة	IFRS 11
-----	لا يوجد معيار مقابل	-----	ماي 2011	الإفصاح عن المصالح في المنشآت الأخرى	IFRS 12
-----	لا يوجد معيار مقابل	-----	2013/01/01	قياس القيمة العادلة	IFRS 13

المصدر: تم إعداد هذا الجدول بالاعتماد على ما يلي:

<http://www.iasplus.com/standard/standard.htm>

- الموقع الرسمي لمجلس معايير المحاسبة الدولية

<http://www.socpa.org.sa/>

- الموقع الرسمي لهيئة المحاسبين القانونيين السعودية

## رابعاً: متطلبات التعليم والتأهيل المحاسبي في المملكة العربية السعودية

يمكن استعراض متطلبات التأهيل العلمي والمهني في المملكة العربية السعودية في مجال التعليم، والتدريب،

الاختبار، الترخيص، والتعليم المهني المستمر، وذلك على النحو التالي:

## 1 - التعليم المحاسبي

- يشترط نظام المحاسبين القانونيين الصادر في سنة 1991 لمزاولة مهنة المحاسبة والقيود في سجل المحاسبين القانونيين أن يكون مستوفيا للشروط الآتية:
- أن يكون من جنسية سعودية وكامل الأهلية حسن السيرة والسلوك.
  - أن يكون متحصلا على شهادة الليسانس تخصص محاسبة أو أي شهادة أخرى معادلة معترف بها من قبل الهيئة المكلفة بمعادلة الشهادات.<sup>1</sup>

## 2 - الخبرة العملية

- تشرط الفقرة الخامسة من المادة الثانية لنظام المحاسبين القانونيين حتى يتم القيد في سجل المحاسبين القانونيين أن يكتسب المترشح خبرة عملية بعد حصوله على المؤهل المطلوب لدى إحدى الهيئات الآتية:<sup>2</sup>
- لدى مكاتب المحاسبة الخاصة المعتمدة من قبل الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين المنصوص عليها في هذا النظام وذلك وفقا للضوابط المحددة في اللائحة التنفيذية لمدة لا تقل عن ثلاث سنوات يتم تخفيضها إلى سنتين إذا كان المترشح حاصلًا على درجة الماجستير في المحاسبة أو ما يعادلها وإلى سنة واحدة إذا كان حاصلًا على الدكتوراه في المحاسبة أو ما يعادلها.
  - الجهات الحكومية والشركات المساهمة لمدة لا تقل عن أربع سنوات إذا كان طالب القيد متحصلا على شهادة الليسانس في المحاسبة أو ما يعادلها يتم تخفيضها إلى سنتين إذا كان المترشح متحصلا على الماجستير في المحاسبة أو ما يعادلها وإلى سنة إذا كان متحصلا على الدكتوراه في المحاسبة أو ما يعادلها.<sup>3</sup>
  - الشركات الأخرى والمؤسسات الفردية والافراد لمدة لا تقل عن خمس سنوات إذا كان المترشح متحصلا على شهادة الليسانس في المحاسبة أو ما يعادلها يتم تخفيضها إلى سنتين إذا كان متحصلا على الماجستير في المحاسبة أو ما يعادلها وإلى سنة إذا كان متحصلا على الدكتوراه في المحاسبة أو ما يعادلها.<sup>4</sup>

<sup>1</sup> الفقرة الرابعة من المادة الثانية من نظام المحاسبين القانونيين بالمملكة العربية السعودية الصادر بالمرسوم الملكي في 13/5/1412هـ الموافق لسنة 1991.

<sup>2</sup> الفقرة الخامسة من المادة الثانية من نظام المحاسبين القانونيين لسنة 1991.

<sup>3</sup> المادة الثالثة من اللائحة التنفيذية لنظام المحاسبين القانونيين، القرار الوزاري رقم 993 المؤرخ في سنة 1993.

<sup>4</sup> المادة الثالثة من اللائحة التنفيذية لنظام المحاسبين القانونيين.

### 3- الاختبار

تنص الفقرة السادسة من المادة الثانية لنظام المحاسبين القانونيين لسنة 1991 للقيود في سجل المحاسبين القانونيين أن يكون عضواً أساسياً بالهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين، وللحصول على العضوية يجب على المترشح الحصول على شهادة الزمالة باستثناء المحاسبين القانونيين المرخص لهم بمزاولة المهنة في المملكة وقت العمل بهذا النظام.<sup>1</sup>

ويتطلب الحصول على شهادة الزمالة في الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين اجتياز الامتحانات التي تنظمها لجنة الامتحانات، وذلك لمعرفة كفاءة الأفراد المترشحين من حيث المعرفة النظرية والقدرة على تطبيقها، ويتكون الامتحان من خمس مقاييس تشمل المحاسبة والمراجعة، الزكاة والضريبة، فقه المعاملات، الأنظمة التجارية، ويتم تنظيم الامتحان مرتين سنوياً ويشترط لنجاح المترشح حصوله على 60% من مجموع كل مقياس.

### 4- الترخيص

يسمح لكل من تتوفر فيه شروط متطلبات التعليم والخبرة والنجاح في امتحان الزمالة أن يتقدم بطلب القيد في سجل المحاسبين القانونيين ومزاولة المهنة.

### 5- التعليم المهني المستمر

تنص القواعد المنظمة لبرنامج التعليم المهني المستمر أن هدف البرنامج يتمثل في تحديث المعلومات والمهارات المهنية في تخصصات المحاسبة بغرض زيادة الكفاءة المحاسبية المهنية، وبذلك يلتزم كل عضو من أعضاء الهيئة الأساسية المرخص لهم بمزاولة المهنة أو تقديم خدمات الزكاة والضريبة باستكمال 300 نقطة تعليم مهني مستمر لآخر ثلاث سنوات متتالية بمتوسط سنوي لا يقل عن 65 نقطة، وعلى الأعضاء غير المرخص لهم بمزاولة المهنة وكل من اجتاز زمالة الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين ولم ينتسب إليها وكذا كل موظف يعمل في مكتب المحاسبة استكمال 180 نقطة تعليم مهني مستمر لآخر ثلاث سنوات متتالية بمتوسط سنوي لا يقل عن 50 نقطة.

ويتعين اتباع نظام النقاط عند حساب ساعات التعليم المهني المستمر وحسب قواعد البرنامج يتم حساب ثلاث نقاط لكل ساعة من التعليم المهني المستمر الرسمي ونقطة واحدة لكل ساعة تعليم مهني مستمر غير الرسمي.

<sup>1</sup> الفقرة السادسة من المادة الثانية من نظام المحاسبين القانونيين لسنة 1991.

ويمثل التعليم المهني المستمر الرسمي الدورات المتخصصة التي تنظمها الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين، وحضور المؤتمرات والندوات والمشاركة في الجان الفنية والبحوث المحاسبية.<sup>1</sup>

كما يعتبر تعليم مهني مستمر غير رسمي الدراسة الذاتية والمطالعة ومشاهدة أشرطة الفيديو المتعلقة بالمحاسبة وأي شكل آخر من التعليم لا يوجد فيه تفاعل مع الآخرين ولا يتضمن عملية تقوم.

وتسمح القواعد المنظمة لبرامج التعليم المهني المستمر باستثناء مبرر من متطلبات التعليم المهني المستمر إذا توفرت أسباب معقولة لعدم الالتزام، ما عدا ذلك فإن عدم الالتزام بقواعد التعليم المهني المستمر قد يؤدي إلغاء العضوية من الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين.

### المطلب الثاني: واقع مهنة المحاسبة ومتطلبات التعليم والتأهيل في دولة قطر

يعود تنظيم مهنة المحاسبة في دولة قطر إلى سنة 1974 حيث تم صدور أول قانون ينظم مزاولة المهنة، الذي عوض الفراغ القانوني للتنظيم المحاسبي الذي كان يعتمد أساساً على الاجتهادات المحاسبية من طرف المزاولين ويمكن ذكر أهم مراحل تطور تنظيم مهنة المحاسبة في دولة قطر فيما يلي:

- صدور أول قانون ينظم المهنة سنة 1974 ودخل حيز التطبيق فعلياً سنة 1975.
- إنشاء سجل مزاولو المهنة تحت إشراف قسم مراقبة الشركات بوزارة التجارة والاقتصاد وذلك بموجب القرار الصادر عن وزير الاقتصاد رقم 25 لسنة 1979، وذلك لقيود مزاولو مهنة المحاسبة الحاملين لترخيص المزاولة من طرف الوزارة وقد بين معظم الأحكام لتنظيم المهنة ومسؤوليات وواجبات مزاول المهنة.
- ومن خلال ما سبق يمكن القول أن تنظيم مهنة المحاسبة في قطر يتضمن القوانين الآتية:
- القانون 30 لسنة 2004 المتعلق بتنظيم مراقبة الحسابات.
- قانون الشركات التجارية رقم 11 لسنة 2015.

### أولاً: قانون الشركات رقم 11 لسنة 2015

يمكن تلخيص أهم النقاط الأساسية لهذا القانون والمتعلقة بممارسة المهنة في قطر كالاتي:

- طبقاً للمادة 141 من قانون الشركات رقم 11 لسنة 2015 فإنه تلتزم شركات المساهمة العامة بتعيين محافظ حسابات لمراجعة القوائم المالية وإبداء الرأي ويتم تعيينه من طرف الجمعية العامة لمدة سنة، ويجوز لها إعادة تعيينه على ألا تكون مدة التعيين خمس سنوات متتالية.<sup>2</sup>

<sup>1</sup> الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين، القواعد المنظمة لبرنامج التعليم المهني المستمر [www.socpa.org.sa](http://www.socpa.org.sa) تاريخ المطالعة 12-05-2014.

<sup>2</sup> المادة 141 من قانون الشركات القطري رقم 11 لسنة 2015.

- لم تبين مواد القانون على تطبيق معايير المحاسبة والإبلاغ المالي الدولية، حيث تضمنت الفقرة الثانية من المادة 146 من قانون الشركات رقم 11 لسنة 2015 على أن الشركات تملك حسابات وسجلات منتظمة وفقا لقواعد المحاسبة المتعارف عليها دوليا.<sup>1</sup>

### **ثانياً: تطبيق المعايير المحاسبية الدولية في قطر**

من خلال استقراء معظم القوانين الصادرة في دولة قطر والمنظمة لمهنة المحاسبة يتضح ما يلي:

- طبقا للقوانين المنظمة لمهنة المحاسبة في قطر لم يتم صراحة الافصاح عن تطبيق معايير المحاسبة الدولية في إعداد التقارير المالية.

- المادة رقم 105 من قانون سوق الدوحة للأوراق المالية أشارت إلى أنه يجب إعداد هذه التقارير وغيرها من القوائم المالية للشركة طبقا للمعايير المحاسبية وقواعد المراجعة المعمول بها.

- تضمنت المادة 24 من قانون 30 لسنة 2004 المتعلق بمهنة محافظ الحسابات إلى ضرورة تقييد مزاولو المهنة بسلوك وتقاليده وآداب المهنة ومعايير المحاسبة والمراجعة المتعارف عليها.

- نصت المادة 15 من قانون رقم 07 لسنة 2005 المتضمن قانون مركز قطر المالي أن الشركات تلتزم بإعداد القوائم المالية وفقا للمبادئ المحاسبية المقبولة دوليا.

### **ثالثاً: القانون رقم 30 لسنة 2004 بتنظيم مهنة مراجعة الحسابات**

يمكن تلخيص أهم ما جاء في هذا القانون كما يلي:

#### **1- التأهيل العلمي**

حسب المادة من 04 من القانون رقم 30 لسنة 2004 يشترط التأهيل العلمي ما يلي:<sup>2</sup>

- أن يكون قطري الجنسية.

- أن يكون حاصلًا على مؤهل جامعي في مجال المحاسبة من إحدى الجامعات أو المعاهد المعترف بها.

- أن يكون متفرغًا لممارسة المهنة، ومع ذلك يجوز للمحاسب القانوني القيام بالأعمال التي لا تتعارض مع قواعد وسلوك وآداب المهنة، وذلك طبقا لما تحدده اللائحة التنفيذية لهذا القانون.

<sup>1</sup> المادة 146 من قانون الشركات القطري رقم 11 لسنة 2015 .

<sup>2</sup> المادة 04 من القانون رقم 30 لسنة 2004 المنظم لمهنة مراقبة الحسابات في دولة قطر

كما نصت المادة 27 من نفس القانون يحظر على المحاسب القانوني الآتي:<sup>1</sup>

- الاشتغال بالتجارة.
- مباشرة أي عمل يتعارض مع السلوك المهني أو يخل بكرامة المهنة.
- تدقيق حسابات الشركة التي عمل بها كموظف، ما لم يمض على تركه العمل مدة سنتين على الأقل.

### المطلب الثالث: دراسة مقارنة لمتطلبات التعليم والتأهيل المحاسبي في دول مجلس التعاون الخليجي

فيما يلي عرض لأهم متطلبات التأهيل المهني لمزاولة مهنة المحاسبة في دول الخليج وذلك في ضوء التشريعات المعمول بها في تلك الدول مع التركيز على أوجه القصور في التشريعات من ناحية التأهيل المهني.

### أولاً: تطبيق معايير المحاسبة والإبلاغ المالي الدولية في دول الخليج العربية

من خلال استقراء قوانين تنظيم مهنة المحاسبة في كل من دول الخليج العربية تبين أن معظمها قد نصت صراحة على استخدام معايير المحاسبة والإبلاغ المالي الدولية في إعداد القوائم المالية للشركات والإفصاح عنها كما يوضح الجدول الآتي:

جدول رقم (4-2): تطبيق معايير المحاسبة الدولية في دول الخليج العربية

قطر	الإمارات	البحرين	سلطنة عمان	السعودية	الكويت
المعايير المحاسبية المتعارف عليها حسب المادة 24 من قانون تنظيم المهنة	تطبيق المعايير المحاسبية الدولية وضوابط الحوكمة المؤسسية حسب المادة 24 من قانون تنظيم المهنة	تطبيق المعايير المحاسبية الدولية المادة 14 من قانون تنظيم المهنة	تطبيق المعايير المحاسبية الدولية حسب المادة 30 من قانون تنظيم المهنة	مشروع التحول نحو معايير الإبلاغ المالي الدولية ابتداء من سنة 2012 في إطار خطة مدروسة تمتد ل 05 سنوات	القواعد المحاسبية المتعارف عليها حسب المادة 12 من قانون تنظيم المهنة

المصدر: قوانين تنظيم المهنة المحاسبية في دول مجلس التعاون الخليجي.

يلاحظ من خلال الجدول أن دولة قطر والكويت لم تحدد قوانين المهنة فيها صراحة نوع المعايير المحاسبية المطبقة، في حين تبنت المملكة العربية السعودية مشروع التحول نحو معايير الإبلاغ المالي الدولية ابتداء من سنة 2012

<sup>1</sup> المادة 27 من القانون رقم 30 لسنة 2004 المنظم لمهنة مراقبة الحسابات في دولة قطر.

من خلال خطة استراتيجية للتبني تأخذ بمتطلبات البيئة المحاسبية في المملكة العربية السعودية، أما الإمارات والبحرين وسلطنة عمان فتطبق المعايير المحاسبية الدولية.

وبالنسبة للمملكة العربية السعودية فقد بدأت التطبيق الفعلي للمعايير المحاسبية الدولية ابتداء من سنة 2017 بالنسبة للشركات المساهمة العامة المقيدة في البورصة، أما المؤسسات الأخرى فيبدأ سريان تطبيقها ابتداء من سنة 2018.<sup>1</sup>

### ثانياً: القيد في سجل مزاولة مهنة المحاسبة

ألزمت معظم قوانين تنظيم مهنة المحاسبة في دول مجلس التعاون الخليجي للترخيص بمزاولة المهنة أن يقيد كل المزاولين في السجل الخاص التابع لوزارة الاقتصاد، وتختلف القوانين من دولة لأخرى في تنظيم كيفية القيد في سجل المزاولين.

وتختلف عدد الجداول التي يقيد فيها مزاولو المهنة من دولة لأخرى ويمكن توضيحها من خلال الآتي:

- حسب قانون تنظيم مهنة المحاسبة في كل من الكويت والبحرين يقيد مزاولو المهنة في سجل واحد تابع لوزارة الاقتصاد.
- يشترط قانون تنظيم مهنة المحاسبة قيد مزاولي المهنة المرخص لهم في سجلين.
- يشترط قانون تنظيم مهنة المحاسبة في المحاسبة القيد في ثلاث سجلات للمحاسبين.
- يشترط قانون تنظيم مهنة المحاسبة فكل من الإمارات العربية المتحدة وقطر قيد المزاولين في أربعة جداول.

**2- شروط مزاولة مهنة المحاسبة:** نصت معظم قوانين تنظيم مهنة المحاسبة في دول مجلس التعاون الخليجي العربية شروط مزاولة المهنة للأشخاص موضحة من خلال الجدول الآتي:

جدول رقم (3-4): شروط مزاولة المهنة للأشخاص في دول الخليج العربية

قطر	الإمارات	البحرين	سلطنة عمان	السعودية	الكويت
- قطري	- إماراتي	- بحريني	- عماني	- سعودي	- كويتي
- غير قطري	- غير إماراتي	- غير بحريني	- مواطني دول مجلس التعاون		

المصدر: قوانين تنظيم مهنة المحاسبة في دول الخليج العربية

ومن خلال الجدول يلاحظ أن كل من قطر والبحرين وعمان والإمارات تسمح لغير مواطنيها بممارسة مهنة المحاسبة.

<sup>1</sup> الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين، تقرير منجزات العمل على مشروع التحول إلى المعايير الدولية للمحاسبة والمراجعة، مارس 2016، ص

### ثالثاً: المؤهل العلمي

تختلف معظم قوانين تنظيم مهنة المحاسبة في دول مجلس التعاون الخليجي في تحديد شروط التأهيل العلمي لمزاولة المهنة فيها والقيود في سجل المزاولين وفق ما يوضحه الدول الآتي:

جدول رقم (4-4): المؤهل العلمي المطلوب لممارسة المهنة في دول الخليج العربية

قطر	الإمارات	البحرين	سلطنة عمان	السعودية	الكويت
- مؤهل جامعي في مجال المحاسبة	- مؤهل جامعي في مجال المحاسبة	ليسانس في المحاسبة أو إدارة الأعمال	مؤهل جامعي تجاري بشرط أن تتضمن الدراسة مواد المحاسبة أو شهادة محاسب قانوني	ليسانس في المحاسبة	ليسانس في المحاسبة

المصدر: قوانين تنظيم مهنة المحاسبة والمراجعة في دول مجلس التعاون الخليجي

من خلال الجدول السابق ما سبق يتضح أن معظم قوانين تنظيم المهنة في دول مجلس التعاون الخليجي تشترط مؤهل الليسانس في تخصص المحاسبة لمزاولة المهنة، ما عدا دولة البحرين التي تسمح بمؤهل الليسانس إدارة الأعمال، كما سمح قانون تنظيم مهنة المحاسبة في البحرين لمزاولة المهنة الذين لهم أقدمية 10 سنوات في المهنة من شرط المؤهل العلمي.

### رابعاً: الخبرة العملية

حسب قوانين تنظيم مهنة المحاسبة في دول مجلس التعاون الخليجي تشترط خبرة عملية إضافة إلى المؤهل العلمي في دول مجلس التعاون الخليجي العربية يوضحها الجدول الموالي:



أما بخصوص قوانين تنظيم المهنة في كل من سلطنة عمان والكويت فتشترط من الأجانب لمزاولة المهنة أن يكون عضواً في أحد الجمعيات المحاسبية المهنية المعترف بها دولياً، في حين أن قوانين تنظيم المهنة في كل من قطر والامارات والبحرين استثنت هذا الشرط من شروط مزاولة المهنة في هذه الدول.

### **سادساً: الامتحان النهائي لمزاولة المهنة**

طبقاً لقوانين تنظيم مهنة المحاسبة في دول مجلس التعاون الخليجي يمكن توضيح أهم ما جاءت به بشأن الامتحان النهائي لترخيص مزاولة المهنة من خلال الجدول الآتي:

جدول رقم (4-7): اختبار التأهيل لمزاولة المهنة في دول الخليج العربية

قطر	الإمارات	البحرين	سلطنة عمان	السعودية	الكويت
لا يوجد	لا يوجد	لا يوجد	لا يوجد	اجتياز امتحان الذي تجريه الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين	اجتياز امتحان مزاولة مراقبة الحسابات

المصدر: قوانين تنظيم مهنة المحاسبة في دول مجلس التعاون الخليجي

من خلال الجدول السابق يمكن القول أن المملكة العربية السعودية والكويت تشترط نجاح المترشح في الامتحان النهائي لترخيص بمزاولة المهنة بخلاف قوانين تنظيم مهنة المحاسبة في كل من قطر والامارات والبحرين وسلطنة عمان.

### **سابعاً: التعليم المستمر**

يعتبر برنامج التعليم المهني المستمر ضرورياً لتطير الكفاءة المهنية للمحاسبين والمحافظة عليها خاصة في ظل التطورات الكبيرة التي تشهدها مهنة المحاسبة.

ومن خلال قوانين تنظيم مهنة المحاسبة في دول مجلس التعاون الخليجي يلاحظ أنها لم تنص صراحة بضرورة التزام المزاولين لمهنة المحاسبة بالتعليم المهني المستمر باستثناء المملكة العربية السعودية التي نظمت برنامج التعليم المهني المستمر واعتبرته كشرط أساسي لعضوية الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين والمحافظة عليها.

### **المطلب الرابع: دور هيئة المحاسبة والمراجعة في تطوير مهنة المحاسبة في دول مجلس التعاون الخليجي**

بدأ الاهتمام بمهنة المحاسبة والمراجعة في إطار العمل المشترك بين دول مجلس التعاون، ووافق المجلس الأعلى سنة 1982 على فتح باب التسجيل والترخيص لأصحاب عدد من المهن، منها مهنة المحاسبة والمراجعة، والسماح لهم بممارستها، بشرط الحصول على التسجيل والترخيص المطلوبين عادة ممن يمثلونهم من مواطني الدولة العضو المضيف.

## أولاً: مراحل تنسيق العمل المحاسبي في دول مجلس التعاون الخليجي

مر تنسيق وتطوير المهنة في دول الخليج العربية بعدة مراحل من أهمها:<sup>1</sup>

- اقتراح وزارة التجارة بالمملكة العربية السعودية من خلال توصيات عملها لتطوير مهنة المحاسبة، من خلال الإطار الفكري الذي يتضمن أهداف المحاسبة المالية، والمفاهيم الأساسية، ومعيار العرض والإفصاح العام، ومعايير المراجعة، بالإضافة إلى إعداد وتطوير نظام داخلي للمهنة إلى لجنة التعاون التجاري أثناء انعقاد اجتماعها الثالث في جويلية 1984 والتي تم من خلالها تشكيل لجنة لدراسة هذه المقترحات.

- إنشاء لجنة فنية لتقييم ودراسة مشاريع معايير المحاسبة والمراجعة المعدة التي تم إعدادها من طرف وزارة التجارة بالمملكة العربية السعودية في إطار تنفيذ قرار لجنة التعاون التجاري ضمن الاجتماع السادس في سبتمبر 1986، وقد توصلت هذه اللجنة أن يتم العمل على تطوير المهنة من خلال تحديد الأهداف وتوحيد المفاهيم ودراسة معايير المحاسبة والمراجعة وكذا صياغة تنظيم داخلي لقواعد المهنة. ونظرا لعدم القدرة على تنفيذ البرنامج فقد تم ترك هذه الخطوة لاجتهادات الممارسين والأكاديميين لتطوير هذا البرنامج.

- إقرار مشروع النظام الموحد للتسجيل والترخيص لمزاولة المهنة الذي تم صياغته من طرف الامانة العامة بعد دراسة مختلف قوانين تنظيم المهنة في دول مجلس التعاون الخليجي وذلك في إطار الاجتماع التاسع للجنة التعاون لتجاري في جويلية 1987.

- تعيين لجنة مكونة من أعضاء دول المجلس لدراسة مقترحات لجنة التعاون التجاري التي تم التوصل إليها خلال الاجتماع السنوي العاشر في ديسمبر 1987 المتمثلة في دراسة معايير المحاسبة والمراجعة في إطار تطوير المهنة من خلال استراتيجية تتضمن تحديد الأهداف الاساسية وتحديد المفاهيم ودراسة مقترحات معايير المحاسبة والمراجعة وإعداد تنظيم داخلي للمهنة.

- تعيين لجنة تأسيسية كمقترح تقدمت به الامانة العامة لمجلس التعاون يضم مجموعة المهنيين والأكاديميين من الدول الأعضاء، لتقديم اقتراحات وآراء بهدف تطوير مهنة المحاسبة، وقد تم تشكيل هذه اللجنة في مارس 1990، وتم عقد العديد من الاجتماعات لهذه اللجنة مع ممثلي وزارات التجارة لدول الخليج العربية. وتم الخروج بعدة توصيات في إطار تطوير المهنة أهمها إنشاء هيئة مهنية تشرف عليها لجنة التعاون التجاري وتوجت أعمالها بإعداد مشروع النظام الأساسي لهيئة المحاسبة والمراجعة لدول مجلس التعاون الخليجي.

- تم اعتماد مشروع النظام الأساسي للهيئة وموافقة لجنة التعاون بتاريخ 15 سبتمبر 1998، ورفعته للموافقة عليه من طرف المجلس الاعلى لمجلس التعاون، وتمت الموافقة الرسمية للنظام الأساسي خلال انعقاد مؤتمر القمة التاسعة عشر في أبوظبي بدولة الإمارات العربية المتحدة في ديسمبر 1998م، وينص هذا النظام على أن الهيئة تعتبر شخصية معنوية

<sup>1</sup> الموقع الالكتروني لهيئة المحاسبة والمراجعة لدول مجلس التعاون لدول الخليج العربية

<http://www.gccaa.org/ar/Details.aspx?PageID=2014&MID=15> تاريخ المطالعة 2014-05-09.

تتمتع بالاستقلال المالي وتتمتع بالحصانات والامتيازات طبقاً لما هو متبع في مجلس التعاون لدول الخليج العربية. بالإضافة إلى تحديد مهامها وأهدافها الأساسية، بالإضافة إلى كيفية إدارتها من خلال جمعية عمومية ومجلس إدارة وجهاز تنفيذي، كما تم تحديد اللجان الفنية التي تتبع مجلس الإدارة وكذا الموارد المالية للهيئة.

- باشرت الهيئة مزاولة مهامها بدعوة الأمانة العامة في مايو 2001م لعقد الاجتماع الأول للجمعية العمومية بالرياض وذلك تنفيذاً لقرار المجلس الأعلى بشأن الدورة الأولى، وقررت الجمعية العمومية اختيار مدينة الرياض بالمملكة العربية السعودية مقراً للهيئة، كما تم انتخاب أعضاء مجلس الإدارة، للدورة الأولى، ومدتها أربع سنوات، من بين ممثلي الدول الأعضاء في الجمعية العمومية حسب الفئات التي حددها النظام الأساسي، يمثل كل دولة عضو ثلاث أعضاء مع ممثل للأمانة العامة لمجلس التعاون ليكون مجموع الأعضاء تسعة عشر عضواً.

### **ثانياً: أهداف الهيئة**

- حسب النظام الأساسي للهيئة فإن أهدافها تتمثل في القيام بكل ما من شأنه تنظيم وتطوير مهنة المحاسبة والمراجعة في دول مجلس التعاون وتحقيق التنسيق والتكامل بينها من خلال ما يلي:<sup>1</sup>
- مراجعة وتطوير وإعداد واعتماد المعايير المهنية؛ وعلى الأخص معايير المحاسبة والمراجعة وقواعد سلوك وآداب المهنة مع الاخذ بعين الاعتبار المعايير الدولية وتجارب الدول والهيئات المهنية.
  - تطوير وتوحيد وسائل تنظيم المهنة بما في ذلك اقتراح تعديل وتطوير وتوحيد الأنظمة والقوانين المنظمة لها وإجراءات ترخيص مزاولتها.
  - وضع القواعد اللازمة لامتحان شهادة الزمالة وتنفيذه بما في ذلك الجوانب المهنية والعملية والعلمية لمهنة المحاسبة والمراجعة.
  - الارتقاء بمستوى الأداء المهني وإعداد وتنفيذ برنامج التعليم المستمر المتعلق بالمهنة.
  - وضع التنظيم المناسب للرقابة الميدانية لأداء المحاسبين القانونيين ومتابعة وتقييم الأداء المهني.
  - إعداد وتشجيع البحوث والدراسات والترجمة وإصدار الكتب والدوريات والنشرات المتعلقة بمهنة المحاسبة والمراجعة وما يتصل بهما وإثراء الفكر المحاسبي علمياً ومهنياً.
  - التنسيق بين الجمعيات والجهات المعنية بتطوير مهنة المحاسبة والمراجعة والمحاسبين الممارسين والعمل على دعمها وتطويرها.
  - توحيد المصطلحات المحاسبية.

<sup>1</sup> للمزيد انظر الموقع الإلكتروني لهيئة المحاسبة والمراجعة لدول مجلس التعاون الخليج العربية:

## المبحث الثاني: واقع مهنة المحاسبة ومتطلبات التعليم والتأهيل المحاسبي في دول المغرب العربي

يتناول هذا المبحث بالدراسة والتحليل التنظيم واقع مهنة المحاسبة في دول المغرب العربي، من خلال التطور التاريخي للمهنة في هذه الدول وآليات إصلاح النظم المحاسبية وتطبيق معايير المحاسبة الدولية بالإضافة إلى الهيآت والقوانين المشرفة على تنظيم المهنة.

## المطلب الأول: واقع مهنة المحاسبة ومتطلبات التعليم والتأهيل المحاسبي في المملكة المغربية

في ظل التوجه الاقتصادي الحر الذي تبنته المملكة المغربية وفي إطار مواكبة المتغيرات الدولية انطلقت المملكة المغربية في العديد من الإصلاحات الاقتصادية من خلالها تم تحديث منظومتها المحاسبية وتكييفها مع مستجدات تطبيق المعايير المحاسبية الدولية، ومن خلال هذا المطلب سيتم دراسة مسار الإصلاحات المحاسبية التي عرفتها المملكة المغربية والتي كانت مرتكزة على ثلاثة قوانين أساسية هي: قانون الواجبات المحاسبية للتجار، قانون المعايير المحاسبية، مدونة الحسابات.

### أولاً: قانون القواعد المحاسبية للتجار

صدر قانون القواعد المحاسبية للتجار بموجب الظهير رقم 138-92-1 المؤرخ في 1992/12/30 والذي دخل حيز التنفيذ ابتداءً 1994/01/01.<sup>1</sup>

ويمكن تلخيص أهم ما جاء به هذا القانون من خلال ما يلي:<sup>2</sup>

**1- الصفة قانونية للمحاسبة:** طبقاً للمادة الأولى من الظهير رقم 138-92-1 فإنه يجب على كل شخص طبيعي أو معنوي أن يمسك محاسبته وفقاً للقواعد التي ينص عليها هذا القانون والبيانات الواردة في الجداول الملحقه.

**2- الدفاتر المحاسبية:** حسب المادة الثانية من الظهير رقم 138-92-1 حددت الدفاتر المحاسبية التي يجب مسكها من طرف التجار بدفتر اليومية ودفتر الأستاذ، كما حددت المادة 03 من نفس الظهير أنه يجوز تفصيل دفتر اليومية إلى عدة سجلات تابعة تسمى "دفاتر يومية مساعدة" و"دفاتر مساعدة" وذلك حسب ما تدعو إليه متطلبات المؤسسة، كما أضافت المادة 06 من نفس الظهير أنه يجب مسك دفتر مجرد تقييد فيه موازنة كل دورة محاسبية وحساب عائداتها وتكاليفها.<sup>3</sup>

<sup>1</sup> الظهير رقم 138-92-1 المؤرخ في 1992/12/25 المتضمن تنفيذ القانون 88-09 المتعلق بالقواعد المحاسبية الواجب على التجار العمل بها، صادر بالجريدة الرسمية المغربية رقم 4183 بتاريخ 1992/12/30.

<sup>2</sup> مختار مسامح، مرجع سبق ذكره، ص 250

<sup>3</sup> المادة الثانية والثالثة من الظهير رقم 138-92-1 المؤرخ في 1992/12/25.

**3- دليل التنظيم المحاسبي:** حسب المادة الرابعة من نفس الظهير تطبق أحكام هذا القانون على كل تاجر يفوق رقم أعماله السنوي 7.500.000 درهم، وفي هذه الحالة فإن كل تاجر ملزم بإعداد دليل يهدف إلى وصف التنظيم المحاسبي المعمول به في مؤسسته.<sup>1</sup>

**4- القوائم المالية:** حدد قانون القواعد المحاسبية في المادتين 9 - 10 القوائم المالية بخمسة قوائم وهي:<sup>2</sup>

**4-1- الموازنة:** حسب المادة 10 تبين الموازنة بصورة منفصلة عناصر أصول المؤسسة وخصومها.

**4-2- حساب العائدات والتكاليف:** يتضمن بصورة إجمالية عائدات وتكاليف الدورة المحاسبية دون مراعاة تاريخ تحصيل العائدات أو تاريخ دفع التكاليف.

**4-3- قائمة أرصدة الإدارة:** تتضمن مكونات النتيجة الصافية ومكونات التمويل الذاتي.

**4-4- جدول التمويل:** يبرز التطور المالي للمؤسسة خلال الدورة المحاسبية، وذلك ببيان الموارد والاستخدامات.

**4-5- قائمة المعلومات التكميلية:** تشرح قائمة المعلومات التكميلية الواردة في الموازنة وحساب العائدات والتكاليف وقائمة أرصدة الإدارة وجدول التمويل.

**5- قواعد التقييم والإدراج:** نصت عليها المادة 14 من نفس الظهير كما يلي:<sup>3</sup>

- تقييم السلع عند دخولها للمؤسسة بكلفة تملكها وبقيمتها الحالية إذا كان تملكها بغير عوض، وبكلفة إنتاجها إذا كانت من إنتاج المؤسسة.

- تقييم السندات المملوكة بعوض بثمن شرائها في تاريخ دخولها للمؤسسة.

- ديون وحقوق الشركة وكذا الأموال الجاهزة تقيد بالحاسبة في تاريخ دخولها للمؤسسة ويكون ذلك بمبلغها الاسمي، كما تحول الديون المطلوبة للمؤسسة وحقوقها والأموال الجاهزة المحررة بعملة أجنبية إلى العملة الوطنية في تاريخ دخولها للمؤسسة.

- يجب أن تكون قيمة إدخال عناصر الأصول الثابتة التي يكون استخدامها محدود في الزمن محل تصحيح يدخل عليها في صورة اهتلاك. ويتم الاهتلاك بطريقة توزيع المبلغ القابل للاهتلاك على المدة التي تقدر المؤسسة أنها تستطيع خلالها استخدام تلك الأصول.

- تقارن في تاريخ الجرد القيمة الحالية للعناصر بقيمتها في تاريخ دخولها للمؤسسة إذا كانت غير قابلة للاهتلاك وبقيمتها صافية من الإهتلاكات بعد إجراء قسط اهتلاك الدورة المحاسبية إذا كانت من الأصول الثابتة القابلة للاهتلاك.

- لا يقيد في الحاسبة إلا نواقص القيمة المستخلص وذلك إما في صورة اهتلاكات استثنائية إذا كان نقصان القيمة نهائياً وإما في صورة مخصصات لمواجهة تدني القيمة إذا كان نهائياً.

<sup>1</sup> المادة الرابعة من الظهير رقم 138-92-1 المؤرخ في 1992/12/25.

<sup>2</sup> المادة التاسعة والعاشر من الظهير رقم 138-92-1 المؤرخ في 1992/12/25.

<sup>3</sup> المادة 14 من الظهير رقم 138-92-1 المؤرخ في 1992/12/25 المتضمن تنفيذ القانون 88-09 المتعلق بالقواعد المحاسبية الواجب على التجار العمل بها، صادر بالجريدة الرسمية المغربية رقم 4183 بتاريخ 1992/12/30.

- تشير القيمة المحاسبية الصافية لعناصر الأصول إما قيمتها في تاريخ دخولها المؤسسة أو قيمتها صافية من الإهلاكات إذا كانت قيمتها الحالية تفوقها أو تساويها وإما قيمتها الحالية إذا كانت هذه القيمة تقل عن قيمة دخولها للمؤسسة أو قيمتها صافية من الإهلاكات.
- إذا تم إعادة تقييم جميع الأصول الثابتة المادية والمالية فإن الفرق الناتج عن ذلك بين القيمة المحاسبية الصافية لا يجوز استخدامه لتعويض الخسائر ويتم تقييده في خصوم الموازنة على حدى.
- 6- نظام المحاسبة المبسط:** حسب المادة 21 من نفس الظهير فإنه يعفى من إعداد قائمة أرصدة الإدارة وجدول التمويل وقائمة المعلومات التكميلية الخاضعون لذا القانون الذين يكون رقم أعمالهم السنوي يساوي أو يقل عن (7.500.000) درهم.<sup>1</sup>

### **ثانياً: القانون العام للتنظيم المحاسبي**

- يحدد القانون العام للتنظيم المحاسبي معايير عامة للمحاسبة كما تضمن المخطط المحاسبي العام ويمكن ذكر أهم المعايير العامة للمحاسبة في النقاط الآتية:<sup>2</sup>
- تحقق المعايير العامة للمحاسبة أهداف تسييرية تمكن المؤسسات من إعداد القوائم المالية ت تعكس الصورة الصادقة عن وضعيتها المالية بالنسبة لمستخدمي القوائم المالية.
  - يتم إعداد القوائم المالية حتى تعكس الصورة الصادقة بناء على المبادئ الآتية:  
استمرارية النشاط، مبدأ الثبات، مبدأ التكلفة التاريخية، مبدأ استقلالية الدورات، مبدأ الحيطة والحذر، مبدأ الأهمية النسبية.

### **ثالثاً: مدونة الحسابات**

تتكون مدونة الحسابات في المملكة المغربية باحتوائها على عشر أقسام رئيسية وهي:<sup>3</sup>

<sup>1</sup> المادة 21 من الظهير رقم 1-92-138 المؤرخ في 1992/12/25 المتضمن تنفيذ القانون 88-09 المتعلق بالقواعد المحاسبية الواجب على التجار العمل بها، صادر بالجريدة الرسمية المغربية رقم 4183 بتاريخ 1992/12/30.

<sup>2</sup> مختار مسامح، مرجع سبق ذكره، ص 251.

<sup>3</sup> Le nouveau plan comptable marocain, collection legis plus, Casablanca, 2005

جدول رقم (4-8): مدونة الحسابات في المملكة المغربية

الترتيب	التسمية
القسم الأول	حسابات التمويل الدائم
القسم الثاني	حسابات الأصول الثابتة
القسم الثالث	حسابات الأصول المتداولة (بدون الخزينة)
القسم الرابع	حسابات الخصوم المتداولة (بدون الخزينة)
القسم الخامس	حسابات الخزينة
القسم السادس	حسابات التكاليف
القسم السابع	حسابات العائدات
القسم الثامن	حسابات النتائج
القسم التاسع	الحسابات التحليلية
القسم صفر	الحسابات الخاصة

**المصدر:** الظهير رقم 1-92-138 المؤرخ في 1992/12/25 المتضمن تنفيذ القانون 88-09 المتعلق بالقواعد المحاسبية الواجب على التجار العمل بها، صادر بالجريدة الرسمية المغربية رقم 4183 بتاريخ 1992/12/30.  
من خلال الجدول السابق يلاحظ أن مدونة الحسابات تعتمد على الحسابات التحليلية لتكاليف المؤسسة وعوائدها، كما اعتمدت على القسم الصفر الخاص بالأرصدة الافتتاحية والنظامية في المؤسسة.

#### رابعاً: تقييم واقع مهنة المحاسبة في المملكة المغربية

من خلال استطلاع القوانين المنظمة لمهنة المحاسبة في المملكة المغربية يمكن استخلاص ما يلي:<sup>1</sup>

- استوحى القانون المحاسبي الصادر عن طريق الظهير رقم 1-92-138 المؤرخ في 1992/12/25 معظم قواعده من التشريع المحاسبي الفرنسي خاصة في مدونة الحسابات واستعماله للحسابات التحليلية.
- تتميز مدونة الحسابات التي جاء بها القانون المحاسبي بالقسم صفر الذي يتضمن الأرصدة الافتتاحية.
- استخدام الإطار المحاسبي للقانون على نظامين لمدونة الحسابات الأول نظام عادي يتم استخدام الأقسام العشرة والثاني نظام مبسط يستخدم ثمانية أقسام فقط.

وفي هذا المجال من أجل دعم جهود السلطات العمومية المغربية التي تهدف إلى تحديث منظومة المحاسبة والمالية، اتخذت مديرية المؤسسات العامة والخصوصية في المغرب عدة تدابير لرفع مستوى المحاسبة والنظام المالي حيث:<sup>2</sup>

- بدأ الانطلاق الرسمي، بالتنسيق الوثيق مع هيئة الخبراء المحاسبين، للمشروع الذي يهدف إلى تحقيق التقارب بين المدونة العامة للتنظيم المحاسبي والأنماط المحاسبة الدولية IAS/IFRS ويهدف هذا المشروع إلى ضمان قدر أكبر من الشفافية وتحسين نوعية المحاسبة والمعلومات المالية؛

<sup>1</sup> مختار مسامح، مرجع سبق ذكره، ص 251.

<sup>2</sup> الموقع الرسمي لوزارة الاقتصاد والمالية في المملكة المغربية [https://www.finances.gov.ma/ArMa/pages/normes\\_comptables.aspx](https://www.finances.gov.ma/ArMa/pages/normes_comptables.aspx)

- إعداد مشروع قانون متعلق بالحسابات المجمعة للشركات. يهدف هذا المشروع إلى إنشاء مرجع محاسبي موحد في مجال الحسابات المجمعة.
- الأنماط المحاسبية التي تمت المصادقة عليها.
- مشاريع الأنماط والمخططات المحاسبية قيد التحضير
- مشروع القواعد المحاسبية المطبقة على هيئات التوظيف في الرأسمال المخاطر؛
- مشروع المخطط المحاسبي المتعلق بالجماعات المحلية؛
- مراجعة الأنماط المحاسبية المتعلقة بتسديد الديون الرهينة؛
- مشروع المخطط المحاسبي المتعلق بالقطاع الفندقي؛
- مشروع إعادة تقنين المخطط المحاسبي لهيئات التوظيف الجماعي للقيم المنقولة؛
- مشروع المخطط المحاسبي للجامعات.

#### خامساً: متطلبات التعليم والتأهيل المحاسبي في المملكة المغربية

- نظم القانون 89-15 الصادر في الظهير الشريف رقم 139-92-01 صادر في 08/01/1993 المتعلق بتنظيم مهنة الخبرة المحاسبية وإنشاء هيئة الخبراء المحاسبين متطلبات التعليم والتأهيل المحاسبي في المغرب كما يلي:
- 1- المؤهل العلمي لمزاولة مهنة الخبير المحاسب:** حسب المادة الثالثة من القانون 89-15 المتعلق بتنظيم مهنة الخبرة المحاسبية وإنشاء هيئة الخبراء المحاسبين أنه لا يجوز لأحد أن يزاول مهنة الخبرة المحاسبية مهما كانت الطريقة التي يزاولها بها ولا أن يحمل صفة خبير محاسب إلا إذا كان مقيدا في جدول هيئة الخبراء المحاسبين المحدثة في الباب الثاني من هذا القانون.<sup>1</sup>
  - ويجوز للخبير المحاسب الحاصل على الشهادة الوطنية في الخبرة المحاسبية أو على شهادة أجنبية تعترف الإدارة بمعادلتها لها ولو لم يكن عضوا في الهيئة، استعمال لقب "حامل لشهادة الخبير المحاسب" مع الإشارة وجوبا إلى السلطة أو الهيئة التي سلمت له هذه الشهادة.
  - 2- التأهيل العملي لمزاولة مهنة الخبير المحاسب:** حسب المادة 26 من القانون 89-15 المتعلق بتنظيم مهنة الخبرة المحاسبية التدريب المفروض قضاؤه للحصول على الشهادة الوطنية في الخبرة المحاسبية يجري إما لدى خبير محاسب مستقل وإما لدى شركة من شركات الخبراء المحاسبين.
  - كما نصت المادة 27 من القانون 89-15 يجب على الخبراء المحاسبين وشركات الخبراء المحاسبين تدريبهم على مزاولة المهنة وفقا للنصوص التنظيمية المتعلقة بنظام الدراسة والامتحانات لنيل الشهادة الوطنية في الخبرة المحاسبية ويتعرضون لعقوبات تأديبية إذا أحلوا بذلك.

<sup>1</sup> المادة الثالثة من ظهير الشريف رقم 1.92.139 صادر في 14 من رجب 1413 (8 يناير 1993) بتنفيذ القانون رقم 89.15 المتعلق بتنظيم مهنة الخبرة المحاسبية وإنشاء هيئة الخبراء المحاسبين، الجريدة الرسمية للمملكة المغربية عدد 4188، 1993/02/03، ص 03.

ويشير نص المادة 28 من القانون 89-15 لا يسمح بتأهيل المتدربين سوى للخبراء المحاسبين المزاولين مهنتهم منذ ما لا يقل عن 5 سنوات أو لشركات الخبراء المحاسبين التي زاول فيها المشرف على التدريب مهنته باعتباره مستقلا أو شريكا منذ ما لا يقل عن 5 سنوات.

ويجب اختيار من يوكل إليهم التدريب على أساس ما يتمتعون به من سمعة وما يتوافر لديهم من وسائل مادية وبشرية تتولى تقديرها هيئة الخبراء المحاسبين.

كما نصت المادة 29 من القانون 89-15 يجب أن تستغرق خدمات المتدرب 32 ساعة في الأسبوع ويمكن خفضها بطلب من مسبب تقدمه المؤسسة المكلفة بالتحضير لنيل الشهادة الوطنية في الخبرة المحاسبية.<sup>1</sup>

### **3- متطلبات الحصول على الشهادة الوطنية في الخبرة المحاسبية**

في إطار ضمان تكوين كفاءات محاسبية بالمملكة المغربية للحصول على شهادة الخبرة المحاسبية لمزاولة مهنة الخبير المحاسب تم تنظيم كيفية التكوين من خلال إصدار مرسوم رقم 519-89-2 الصادر في 16/07/1990 يتعلق بالحصول على الدبلوم الوطني للخبير المحاسب حيث نصت المادة الأولى منه كما يلي: "يحدث دبلوم وطني لخبير محاسب يعهد التحضير لنيله إلى المعهد العالي للتجارة وإدارة المقاولات، ويتولى تسليمه السلطة الحكومية المكلفة بالتجارة والصناعة."<sup>2</sup>

### **3-1- اجتياز المسابقة الوطنية للحصول على الشهادة الوطنية للخبير المحاسب**

حسب المادة 02 من المرسوم 519-89-2 الصادر في 06/07/1990 يشتمل طور الدراسات والتكوين لنيل شهادة الخبرة المحاسبية على اختبارات تسلم اجتيازها بنجاح شهادات، مع تريض مهني ومناقشة رسالة.

ويتم القبول في طور الدراسات والتكوين بعد النجاح في المسابقة الوطنية يشارك فيها حملة شهادات الطور الثاني من التعليم العالي الآتية:<sup>3</sup>

- دبلوم الطور العادي للمعهد العالي للتجارة وإدارة المقاولات؛
- دبلوم الطور العالي للمعهد العالي للتجارة وإدارة المقاولات؛
- شهادة الليسانس في العلوم الاقتصادية فرع التسيير أو اقتصاد المقاولات؛
- دبلوم دراسات المحاسبة العليا الفرنسية مع شهادة البكالوريا؛
- كل شهادة تعترف الإدارة بمعادلتها والتي تنشر سنويا في قائمة الشهادات المعادلة للشهادات المبينة أعلاه.

<sup>1</sup> المواد 26، 27، 28، 29 من القانون 89-15 من ظهير شريف رقم 1.92.139 صادر في 14 من رجب 1413 (8 يناير 1993) بتنفيذ القانون رقم 89.15 المتعلق بتنظيم مهنة الخبرة المحاسبية وإنشاء هيئة الخبراء المحاسبين، الجريدة الرسمية للمملكة المغربية عدد 4188، 03/02/1993، ص 10.

<sup>2</sup> المادة 01 من المرسوم رقم 519-89-02 صادر في 16/07/1990 يتعلق بالدبلوم الوطني لخبير محاسب، الجريدة الرسمية عدد 4064، 19/09/1990، ص 1308.

<sup>3</sup> المادتين 02، 03 من المرسوم رقم 519-89-02 صادر في 16/07/1990 يتعلق بالدبلوم الوطني لخبير محاسب، الجريدة الرسمية عدد 4064، 19/09/1990، ص 1308.

### 3-2- التكوين النظري للحصول على الشهادة الوطنية للخبير المحاسب

في إطار التكوين المتخصص للخبير المحاسب بناء على تعليم متخصص يتوج بشهادات في شكل دروس نظرية وأشغال مسيرة ومناظرات، وتحدد المواد التي يتم تدريسها وتوزيع الدراسات عن كل سنة بقرار مشترك لوزارة المالية والتجارة والسلطة الحكومية المكلفة بتكوين الأطر، وقد حدد المادة الثامنة من المرسوم رقم 519-89-2 مدة التكوين 03 سنوات كاملة (دراسة نظرية) كما يلي:<sup>1</sup>

- يخصص تعليم السنة الأولى الذي يحتتم بالحصول على شهادات الدراسات المالية والمحاسبية المعمقة وهذا بهدف تزويد الطلاب بالمعلومات المحاسبية والمالية والقانونية والربط بينها.
- يخصص تعليم السنة الثانية الذي يحتتم بالحصول على الشهادة العليا لتقنيات الخبرة المحاسبية بهدف تعميق المواد الملقنة في السنة الأولى وتقنيات الخبرة المحاسبية الأساسية.
- يخصص تعليم السنة الثالثة الذي يحتتم بالحصول على الشهادة العليا لمراجعة المحاسبة بهدف دراسة وتطبيق تقنيات المراجعة وأثبت الحسابات وتقييم المقاولات. كما يشمل تعليم يتعلق بالخبرة القضائية والسلوك المهني ومناهج البحث والتوثيق.

وتجدر الإشارة أن التعليم متسلسل للحصول على الشهادات المذكورة حيث لا يمكن الترشح للشهادة العليا لتقنيات الخبرة المحاسبية إلا بالحصول على شهادة الدراسات المالية والمحاسبية المعمقة، كما لا يمكن الترشح للشهادة العليا لمراجعة المحاسبة إلا بعد الحصول على الشهادة العليا لتقنيات الخبرة المحاسبية. حيث تنظم كل سنة دورة اختبارية في شهر جوان ودورة استدرائية في شهر سبتمبر، ويشترط للنجاح أن يحصل المترشح على معدل عام يساوي أو يتجاوز 12 من 20 وفي حالة عدم الحصول على المعدل المطلوب يتقدم المترشح لدورة استدرائية بشرط أن يكون معدله العام يفوق 9 من 20 وفي هذه الحالة يمكنه بناء على طلبه الحصول أن يحتفظ خلال هذه الدورة بنقاط المواد التي حصل فيها على نقطة عددية لا تقل عن 12 من 20.<sup>2</sup>

### 3-3- التدريب والخبرة العملية

بعد الحصول على التكوين النظري المتوج بالشهادات الثلاثة الممنوحة للمترشح يتعين على الطلبة الناجحون القيام بتدريب مهني للحصول على الشهادة الوطنية للخبرة المحاسبية وذلك خلال سنوات تحضير الشهادات الثلاث ويتكون هذا التدريب من انجاز الأشغال المهنية المتبوعة بمناظرات وأيام دراسية عند الاقتضاء.

وتنجز الأشغال المهنية في إطار التبرص المهني لدى أستاذ للتدريب يكون خبيراً محاسبياً، متحصل على الشهادة الوطنية للخبرة المحاسبية ويعمل بصفة حرة وباسمه الخاص أو بصفة شريك أو مأجور بمؤسسة عامة أو خاصة،

<sup>1</sup> المواد 08-09-10 من المرسوم رقم 519-89-02 صادر في 16/07/1990 يتعلق بالدبلوم الوطني لخبير محاسب، الجريدة الرسمية عدد 4064، 1990/09/19، ص 1309.

<sup>2</sup> المواد 11-12-13 من المرسوم رقم 519-89-02 صادر في 16/07/1990 يتعلق بالدبلوم الوطني لخبير محاسب، الجريدة الرسمية عدد 4064، 1990/09/19، ص 1309.

حيث يتولى بمراقبة التدريب من خلال مدى مواظبة وتصرف المتدرب وكذا تقييم الأشغال المنجزة والتقارير النصف السنوية التي يتعين على المتدرب إنجازها والتقييم النهائي للمتربص في نهاية التربص.<sup>1</sup>

وتجدر الإشارة أنه عند نهاية التربص يتم التقييم النهائي للتدريب من طرف لجنة تصحيح للوقوف على المعلومات التي اكتسبها المترشح في إطار الحصول على الشهادة العليا لمراجعة المحاسبة ويمكن تمديد مدة التدريب لمدة سنة واحدة ويمكن أن تقرر اللجنة عدم تأهل المترشح للشهادة العليا لمراجعة المحاسبة. وتتألف اللجان من عدد متساو من أساتذة وخبراء محاسبين يعينهم جميعاً وزير التجارة والصناعة باقتراح من مدير المعهد العالي للتجارة وإدارة المقاولات بالنسبة للصنف الأول والهيئة المهنية للخبراء المحاسبين بالنسبة للصنف الثاني.<sup>2</sup>

### 3-4- إحصاء ومناقشة الرسالة

يهدف التكوين وإعداد الرسالة إلى تمكين المترشح من عرض وتحليل الأفكار والمعلومات التي اكتسبها من التكوين النظري والتربص المهني وتعلق الرسالة بنشاط أو عدة أنشطة مرتبطة بالخبرة المحاسبية من خلال عمل البحث والتوثيق، حيث يمكن للمترشح أن يتقدم بمشروع الرسالة قصد اعتماده من قبل لجنة الاختبارات قبل ستة أشهر من تاريخ افتتاح دورة مناقشة الرسالة، كما يمكنه تقديم المشروع بمجرد الحصول على الشهادة العليا لتقنيات الخبرة المحاسبية بشرط إنجازها لستين من التدريب على الأقل. وتنظم كل سنة دورتان لمناقشة الرسالة الأولى في شهر ماي والثانية في شهر نوفمبر.<sup>3</sup>

## المطلب الثاني: واقع مهنة المحاسبة ومتطلبات التعليم والتأهيل المحاسبي في تونس

يتناول هذا المطلب التطور التاريخي لمهنة المحاسبة في تونس من خلال استقراء مختلف الإصلاحات المحاسبية التي مست القوانين المنظمة للمهنة في إطار تطبيق معايير المحاسبة الدولية، وكذا متطلبات التعليم والتأهيل المحاسبي لمزاولة المهنة في تونس.

<sup>1</sup> المواد 16-17-19 من المرسوم رقم 519-89-02 صادر في 16/07/1990 يتعلق بالدبلوم الوطني لخبير محاسب، الجريدة الرسمية عدد 4064، 19/09/1990، ص 1309.

<sup>2</sup> المواد 20-27 من المرسوم رقم 519-89-02 صادر في 16/07/1990 يتعلق بالدبلوم الوطني لخبير محاسب، الجريدة الرسمية عدد 4064، 19/09/1990، ص 1309-1310.

<sup>3</sup> المواد 21-22-23 من المرسوم رقم 519-89-02 صادر في 16/07/1990 يتعلق بالدبلوم الوطني لخبير محاسب، الجريدة الرسمية عدد 4064، 19/09/1990، ص 1309-1310.

## أولاً: مراحل إصلاح مهنة المحاسبة في تونس

تبت تونس كغيرها من الدول المغاربية الأخرى بعد الاستقلال نظاماً محاسبياً مستمداً من التشريعات المحاسبية الفرنسية ويمكن تلخيص أهم مراحل تطور الإصلاحات المحاسبية في الجمهورية التونسية في مرحلتين هما:<sup>1</sup>

### 1- المرحلة الأولى 1956-1992

تعتبر هذه المرحلة انتقالية حيث تبت تونس المخطط المحاسبي العام الفرنسي لسنة 1947 بعد الاستقلال نظراً لنقص التشريعات القانونية وضعف التنظيم المحاسبي المهني خلال هذه الفترة. ومع التطورات التي بدأ يعرفها الاقتصاد التونسي أصبح النظام المحاسبي العام لا يواكب تطورات هذه التطورات، وبهذا تم تكوين لجنة متخصصة بناءً على قرار من وزير المالية سنة 1967 تضم مختلف الفاعلين في تنظيم المهنة وتوجت أعمالها بإصدار المخطط المحاسبي العام التونسي سنة 1968، واستمر العمل بهذا النظام إلى غاية صدور القانون الجديد سنة 1992.

### 2- المرحلة الثانية : ما بعد 1992

شهدت هذه المرحلة تطورات كبيرة في الاقتصاد في ظل التوجه الاقتصادي الحر ونمو قطاع السياحة وتشجيع الاستثمارات الأجنبية المباشرة، وبالتالي أصبح النظام المحاسبي التونسي لا ينسجم مع هذه التطورات، الأمر الذي أدى إلى إحداث إصلاحات جذرية مستعدة العديد من القطاعات بهدف تشجيع الاستثمارات وتنمية الصادرات المحلية وكذا تعديل القانون الجبائي التونسي واستحداث الرسم على القيمة المضافة والضريبة على الأرباح، بالإضافة إلى تحديث العمل على تحديث العمل المصرفي ومخطط الحسابات الوطنية.

### ثانياً: النظام المحاسبي للمؤسسات

انتهجت تونس استراتيجية قوامها التفتح على العالم الخارجي، للاستفادة مما يتيح الاندماج في الاقتصاد العالمي من فرص، وبالتالي كان لزاماً يواكبه تأهيل شامل في مختلف الميادين لمنظومة الإنتاج الوطنية من أجل رفع التحديات ودعم القدرة التنافسية للاقتصاد بشكل عام والمؤسسات الوطنية بشكل خاص.

وضمن هذه الاستراتيجية، تم التركيز على تأهيل المعلومة المالية التي تعتبر الأداة المهمة لحماية أنشطة المؤسسة ومصالح المتعاملين معها، ولذلك اقترنت كل الإصلاحات بوضع نظام محاسبة للمؤسسات الذي دخل حيز التطبيق منذ 01 جانفي 1997 بصور القانون عدد 112 لسنة 1996 المؤرخ في 30 ديسمبر 1996 والذي يتمثل

<sup>1</sup> مختار مسامح، مرجع سبق ذكره، ص 254.

هدفه إلى تحديد الخصائص النوعية المطلوبة في المعلومة المالية وتوحيدها بالنسبة لكل المستعملين مع ضمان الشفافية اللازمة.

وبذلك فقد اهتم نظام المحاسبة للمؤسسات بمختلف مستخدمي المعلومة المالية وخاصة المستثمرين من خلال بلورة الدور الجديد للمؤسسة وإلزامها بمسك المحاسبة وفق قواعد مضبوطة وإعداد القوائم المالية وفق معايير محاسبية تتوافق مع المحاسبة الدولية. والعمل على توحيد الممارسات والمناهج المحاسبية المتعددة على النحو الذي يمكن من تسهيل عملية المقارنة بين مختلف المؤسسات وتقدير مدى قدرتها على التطور في المستقبل والتنبؤ بمختلف المخاطر ودرجة تحقيق الربحية والسيولة.<sup>1</sup>

ويساهم نظام المحاسبة للمؤسسات في دعم الثقة بين المؤسسة ومحيطها وذلك من خلال توفير الشفافية والمصادقية على مختلف الأنشطة والمعاملات وإعداد قوائم مالية تعبر عن الصورة الصادقة بشكل يساير الممارسات المحاسبية على المستوى الدولي. وضمن هذا الإطار تجدر الإشارة لمجلس معايير المحاسبة الدولية الذي اعتبر ضمن النشرة الصادرة في أكتوبر 1997 حول مقارنة الأنظمة المحاسبية أن نظام المحاسبة للمؤسسات في تونس هو من بين الأنظمة التي تعتمد بصفة كبيرة المعايير المحاسبية الدولية.

### 1- أهداف نظام المحاسبة للمؤسسات

تتمثل أهداف نظام المحاسبة للمؤسسات في تحقيق ما يلي:<sup>2</sup>

- إعداد نظام محاسبي للمؤسسات يتوافق مع المعايير المحاسبية الدولية في إطار التوجه الاقتصادية في تونس ويساير وضعياتها في مختلف المستويات القانونية والاجتماعية والثقافية؛
- تلبية حاجيات مختلف مستخدمي القوائم المالية من خلال إعداد وتقديم معلومة مالية تعكس الصورة الصادقة تمكن من اتخاذ القرارات الاقتصادية الملائمة وخاصة القرارات المتعلقة بالاستثمار والقروض؛
- التقدير الأمثل للموارد الاقتصادية في المؤسسة وتقييم الوضعية المالية وقدرتها على الوفاء بالديون؛
- بيان طريقة إدارة المؤسسة وتنظيمها ومراقبتها.

### 2- الإطار القانوني لنظام المحاسبة للمؤسسات

دخل نظام المحاسبة للمؤسسات حيز التطبيق ابتداء من 01 جانفي 1997 بصدور النصوص التالية:

- القانون عدد 112 لسنة 1996 المؤرخ في 30 ديسمبر 1996 المتعلق بنظام المحاسبة للمؤسسات.
- الأمر عدد 2459 لسنة 1996 المؤرخ في 30 ديسمبر 1996 المتعلق بالمصادقة على الإطار المرجعي للمحاسبة.

<sup>1</sup> الموقع الإلكتروني لوزارة المالية للجمهورية التونسية

المطالعة 2014-05-25. [http://www.finances.gov.tn/index.php?option=com\\_content&view=article&id=233&Itemid=435&lang=ar-AA](http://www.finances.gov.tn/index.php?option=com_content&view=article&id=233&Itemid=435&lang=ar-AA) تاريخ

<sup>2</sup> الموقع الإلكتروني لوزارة المالية للجمهورية التونسية

[http://www.finances.gov.tn/index.php?option=com\\_content&view=article&id=233&Itemid=435&lang=ar-AA](http://www.finances.gov.tn/index.php?option=com_content&view=article&id=233&Itemid=435&lang=ar-AA)

- قرارات وزير المالية المتعلقة بالمصادقة على معايير المحاسبة.

### 3- مكونات النظام المحاسبي للمؤسسات

يتكون نظام المحاسبة للمؤسسات من إطار مرجعي ومن معايير محاسبة (معياري عام للمحاسبة ومعايير فنية ومعايير قطاعية) ويمثل وحدة متكاملة تتميز بالانسجام والتناسق.

#### 3-1- محتوى النظام المحاسبي للمؤسسات<sup>1</sup>

تتمثل أهم بنود النظام المحاسبي للمؤسسات فيما يلي:

- الباب الأول: أحكام عامة.

- الباب الثاني: الإطار التصوري ومعايير المحاسبة.

- الباب الثالث: الدفاتر المحاسبية.

- الباب الرابع: القوائم المالية.

- الباب الخامس: أحكام مختلفة.

### ثالثاً: الإطار التصوري للنظام المحاسبي للمؤسسات

يمثل الإطار المرجعي للمحاسبة، المصادق عليه بالأمر عدد 2459 لسنة 1996 المؤرخ في 30 ديسمبر 1996، الأساس النظري الذي يعتبر ركيزة ودليلاً لإعداد المعايير المحاسبة وتطبيقها. وهو يتكون من أهداف ومفاهيم أساسية وعناصر تتميز بالانسجام والتكامل.

#### 1- المدونة: يهدف الإطار المفاهيمي إلى المساعدة على:<sup>2</sup>

- إعداد معايير منسجمة وقادرة على تسهيل إنتاج المعطيات وضبط القوائم المالية؛

- التحكيم في صورة اختلاف وجهات النظر أو عند تعارض المصالح والبحث عن الحلول الملائمة؛

- تفسير القوائم المالية وتأويلها؛

- معالجة المسائل التي لم تتعرض لها معايير محاسبية.

#### 2- هيكل الإطار التصوري للمحاسبة

تنص المادة 05 من المرسوم التنفيذي رقم 2459/96 الصادر في 1996/12/30 الذي يتضمن الإطار التصوري للمحاسبة أنه يتضمن 4 مستويات من خلال الجدول الآتي:<sup>3</sup>

<sup>1</sup> القانون 112 لسنة 1996 مؤرخ في 30 ديسمبر 1996 يتعلق المحاسبة للمؤسسات.

<sup>2</sup> المادة 02 من المرسوم التنفيذي رقم 2459/96 الصادر في 1996/12/30 الذي يتضمن الإطار التصوري للمحاسبة.

<sup>3</sup> المادة 05 من المرسوم التنفيذي رقم 2459/96 الصادر في 1996/12/30 الذي يتضمن الإطار التصوري للمحاسبة.

جدول رقم (4-9): مستويات الإطار التصوري للنظام المحاسبي التونسي

درجة المستوى	مكونات وخصائص المستوى
الأول	تحديد المستخدمين، احتياجاتهم من المعلومات وتحديد أهداف القوائم المالية
الثاني	- الخصائص النوعية للمعلومات التي تتضمنها القوائم المالية - تحديد الفرضيات والاتفاقيات المحاسبية - المنهجية المحاسبية وتحديد عناصر القوائم المالية
الثالث	- دليل المعالجة المحاسبية
الرابع	آليات توصيل المعلومات التي تمثل هدف القوائم المالية

المصدر: - المادة 05 من المرسوم التنفيذي رقم 2459/96 الصادر في 1996/12/30 الذي يتضمن الإطار التصوري للمحاسبة.  
- مختار مسامح، مرجع سبق ذكره، ص 257.

- **قياس عناصر القوائم المالية:** يشير الإطار التصوري في المادة 66 منه إلى طرق قياس عناصر القوائم المالية كما يلي:<sup>1</sup>

- التكلفة التاريخية: وتمثل المبلغ النقدي المدفوع لاقتناء الأصل.
- تكلفة الإحلال: وتمثل المبلغ النقدي الذي يمكن دفعه الآن للحصول على الأصل.
- القيمة القابلة للتحقق: ويمثل المبلغ الذي يمكن الحصول عليه الآن لو تم التنازل عن الأصل.
- القيمة الحالية: القيمة الحالية للمبالغ المستقبلية للأصل.

#### وأبعا: المعايير المحاسبية التونسية

وفق ما أشارت إليه المادة رقم 04 من القانون المتضمن النظام المحاسبي للمؤسسات، فإن المعايير المحاسبية إضافة إلى الإطار التصوري جزء لا يتجزأ من النظام المحاسبي ويتم نشر المعيار المحاسبي بقرار من وزير المالية، وفي نهاية سنة 2016 تم نشر 42 معيار محاسبي تونسي.<sup>2</sup>

قسمت المعايير المحاسبية المنشورة حسب طبيعتها والمواضيع التي تعالجها، وضمت ما يلي:<sup>3</sup>

**1- المعيار العام للمحاسبة:** يحدد المعيار العام للمحاسبة الطريقة التي يجب أن تضبط بها القوائم المالية وقواعد التنظيم المحاسبي ومدونة الحسابات وقواعد سيرها وذلك بغية الوصول إلى الأهداف المحددة ضمن الإطار المرجعي للمحاسبة.

**2- المعايير الفنية:** وعددها 23 معيار وتحدد طرق معالجة العمليات الناتجة عن معاملات المؤسسة وانعكاسات الأحداث المرتبطة بنشاطها وذلك بضبط قواعد إقرار هذه العمليات وتقييمها والإفصاح عنها ضمن القوائم المالية.

<sup>1</sup> المادة 66 من المرسوم التنفيذي رقم 2459/96 الصادر في 1996/12/30 الذي يتضمن الإطار التصوري للمحاسبة.

<sup>2</sup> مختار مسامح، مرجع سبق ذكره، ص 258.

<sup>3</sup> الموقع الإلكتروني لوزارة المالية للجمهورية التونسية

**3- المعايير القطاعية:** تحدد المعايير القطاعية طرق معالجة العمليات الخاصة ببعض القطاعات والناجحة عن معاملات المؤسسة والأحداث المرتبطة بنشاطها. وتشمل المعالجة المحاسبية قواعد الإقرار والتقييم وضبط مختلف العمليات الخاصة بالقطاع و قواعد الرقابة الداخلية والتنظيم المحاسبي مع الأخذ بعين الاعتبار المخاطر المرتبطة بالقطاع وعددها 18 موزعة كما يلي: 03 معايير خاصة بقطاع التوظيف الجماعي في الأوراق المالية، 05 معايير خاصة بقطاع المؤسسات البنكية، 06 معايير خاصة بمؤسسات التأمين وإعادة التأمين، 03 معايير خاصة بمؤسسات القروض الصغيرة، ومعياري واحد خاص بالهيئات الرياضية. كما تم إصدار الآراء التالية للمجلس الوطني للمحاسبة:

- رأي المجلس الوطني الخاص بالمعالجة المحاسبية لعمليات الشراء مع إعادة البيع للأوراق التجارية والمالية.
- رأي المجلس الوطني الخاص بالمعالجة المحاسبية الخاصة بشركات استخلاص الديون.

من خلال ما سبق يوضح الجدول الآتي قائمة المعايير المحاسبية التونسية.

الجدول رقم (4-10): المعايير المحاسبية المطبقة في تونس

رقم المعيار	عنوان المعيار	تاريخ بداية التطبيق
	المعايير العامة	
01	المعيار المحاسبي العام	1997/01/01
	المعايير الفنية	
02	الأموال الخاصة	1997/01/01
03	المداحيل	1997/01/01
04	المخزونات	1997/01/01
05	الأصول الثابتة المادية	1997/01/01
06	الأصول الثابتة المعنوية	1997/01/01
07	التوظيفات	1997/01/01
08	النتيجة الصافية للسنة المحاسبية والعناصر الطارئة	1997/01/01
09	عقود البناء	1997/01/01
10	الأعباء المؤجلة	1997/01/01
11	التعديلات المحاسبية	1997/01/01
12	الإعانات العمومية	1997/01/01
13	تكاليف القروض	1997/01/01
14	الاحتمالات والوقائع اللاحقة لتاريخ الختم	1997/01/01
15	العمليات العملة الأجنبية	1997/01/01
19	القوائم المالية الوسيطة	1999/01/01
20	نفقات البحث والتطوير	1999/01/01
35	القوائم المالية المجمعة	2003/01/01
36	المساهمات في المؤسسات الشريكة	2003/12/31

2003/12/31	المساهمات في المؤسسات المشتركة	37
2003/12/31	تجميع المؤسسات	38
2003/01/01	المعلومات حول الأطراف المرتبطة	39
2008/01/01	عقود الايجار	41
2008/01/01	المحاسبة المبسطة	42
	<b>المعايير القطاعية</b>	
	<b>معايير مؤسسات التوظيف للأوراق المالية</b>	
1999/01/01	ضبط القوائم المالية	16
1999/01/01	العمليات المتعلقة بالتوظيفات	17
1999/01/01	الرقابة الداخلية والتنظيم المحاسبي	18
	<b>معايير المحاسبة الخاصة بالمؤسسات البنكية</b>	
1999/01/01	ضبط القوائم المالية للمؤسسات البنكية	21
1999/01/01	المراقبة الداخلية والتنظيم المحاسبي للمؤسسات البنكية	22
1999/01/01	العمليات بالعملة الأجنبية في المؤسسات البنكية	23
1999/01/01	التعهدات والمداحيل المتعلقة بمؤسسات البنكية	24
1999/01/01	التوظيفات المؤسسات البنكية	25
	<b>المعايير المحاسبية المتعلقة بمؤسسات التأمين</b>	
2001/01/01	القوائم المالية لمؤسسات التأمين وإعادة التأمين	26
2001/01/01	المراقبة الداخلية والتنظيم المحاسبي لمؤسسات التأمين وإعادة التأمين	27
2001/01/01	مداحيل مؤسسات التأمين وإعادة التأمين	28
2001/01/01	المدخرات التقنية في مؤسسات التأمين وإعادة التأمين	29
2001/01/01	الأعباء الفنية في مؤسسات التأمين وإعادة التأمين	30
2001/01/01	التوظيفات	31
	<b>المعايير المحاسبية الخاصة بمؤسسات منح القروض الصغيرة</b>	
2002/01/01	ضبط القوائم المالية في الجمعيات المسموح لها تقديم القروض المصغرة	32
2002/01/01	المراقبة الداخلية والتنظيم المحاسبي	33
2002/01/01	القروض الصغيرة والمداحيل المرتبطة بها	34
	<b>المعايير المحاسبية الخاصة بالهيئات الرياضية</b>	
2008/01/01	الهيئات الرياضية الخاصة	40

المصدر: تم إعداد الجدول بناء على معايير المحاسبة المطبقة في تونس وذلك من خلال ما يلي:

- موقع المعايير المحاسبية التونسية على الرابط الآتي: <http://www.procomptable.com/normes/index.htm> تاريخ الاطلاع

2016/03/20

- الموقع الإلكتروني الرسمي لوزارة المالية : content&view=article&id=233&Itemid=435&lang=ar-AA تاريخ المطالعة 2016/03/20.

من خلال الجدول أعلاه يلاحظ أن التجربة التونسية في تبني معايير الإبلاغ المالي الدولية كانت على أساس ما يتوافق مع البيئة المحلية في تونس من خلال إصدار معايير محاسبية وطنية تلي احتياجات المستخدمين للقوائم المالية وتواكب الإصلاحات المحاسبية التونسية خاصة في مجال المعايير القطاعية.

#### خامساً: مدونة الحسابات

تضمن المعيار المحاسبي التونسي الأول: المعيار المحاسبي العام مدونة الحسابات المستعملة في التسجيلات المحاسبية، وتتميز مدونة الحسابات باحتوائها على سبع مجموعات رئيسية موضحة من خلال الجدول الموالي:

#### الجدول رقم (4-11): مدونة الحسابات في تونس

الرقم	الترتيب	العنوان
01	المجموعة 01	حسابات الأموال الخاصة والخصوم الغير الجارية
02	المجموعة 02	حسابات الأصول الغير الجارية
03	المجموعة 03	حسابات المخزونات
04	المجموعة 04	حسابات الغير
05	المجموعة 05	الحسابات المالية
06	المجموعة 06	حسابات التكاليف
07	المجموعة 07	حسابات الايرادات

المصدر: المعيار المحاسبي العام في تونس متاح على الرابط الإلكتروني:

تاريخ المطالعة 2015/05/13 . <http://www.procomptable.com/normes/index.htm>

#### سادساً: متطلبات التأهيل العلمي والعملية لمهنة المحاسبة في تونس

1- **المؤهل العلمي:** حسب نص الفصل الثالث من قانون عدد 108 لسنة 1988 المؤرخ في 18 أوت 1988 يتعلق بتنظيم مهنة الخبراء المحاسبين ومهنة مراقبي الحسابات لدى الشركات يتضح أنه لا يمكن ممارسة مهنة الخبير المحاسب إذا لم يكن مرسماً بصفة خبير محاسب بجدول هيئة الخبراء المحاسبين ومراقبي الحسابات بالبلاد التونسية. ويجب أن تتوفر الشروط التالية لكي يقع الترسيم بجدول الهيئة:<sup>1</sup>

- أن يكون تونسيا منذ خمس سنوات على الأقل؛
- أن يكون متمتعا بجميع حقوقه المدنية؛
- أن لا يكون قد حكم عليه من أجل جنائية أو جنحة إلا ما كان منها عن غير قصد من شأنها النيل من شرفه وخاصة التي تعرض لها التشريع المعمول به والمتعلق بالحرمان من إدارة الشركات والتصرف في شؤونها؛

<sup>1</sup> الفصل 3 من قانون عدد 108 لسنة 1988 مؤرخ في 18 أوت 1988 يتعلق بتحويل التشريع الخاص بمهنة الخبراء المحاسبين، الرائد الرسمي للجمهورية التونسية، العدد56، تاريخ 1988/08/26، ص 1165.

- أن يقدم الضمانات الأخلاقية؛

- أن يكون متحصلا على شهادة خبير محاسب أو شهادة معادلة أقرتها لجنة المعادلة المختصة التابعة لوزارة التعليم العالي والبحث العلمي؛

كما نص القانون 108 لسنة 1988 أنه يمكن الترخيص للأشخاص التابعين للدول الأجنبية بممارسة مهنة الخبير المحاسب في حالة وجود اتفاقية أو معاهدة في هذا الصدد مع البلد الذي ينتمون إليه ويجب إثبات ما يلي:<sup>1</sup>

- إقامة سابقة بالبلاد التونسية تحدها الاتفاقية أو المعاهدة المذكورة أعلاه في حدود خمس سنوات؛

- حمل شهادات معادلة للشهادات المطلوبة لمزاولة مهنة المحاسبة في تونس بعد رأي لجنة المعادلة المختصة التابعة لوزارة التعليم العالي والبحث العلمي؛

## **2- التدريب**

حسب نص الفصل 12 من القانون 108 لسنة 1988 أنه تخصص صفة خبير محاسب متربص للمترشحين لمهنة خبير محاسب المتحصلين على أستاذية التصرف الحسابي والذين وقع قبولهم من طرف مجلس الهيئة للقيام بتربص مهني.

كما يمكن للخبراء المحاسبين المتربصين خلال مدة ثلاث سنوات وذلك ابتداء من تاريخ ترسيمهم بالجدول القيام بمسك أو جمع أو فتح أو ختم أو مراقبة حسابية المؤسسات والمنظمات مهما كان نوعها سواء لحسابهم الخاص ويكونون في هذه الحالة مسؤولين شخصيا عن أعمالهم أو بصفة أجيروا لعضو من الهيئة، ويجب عليهم احترام الالتزامات المنصوص عليها بالنظام الداخلي للهيئة وتخضع نشاطاتهم المهنية إلى المراقبة، وعند نهاية التربص يقع تشطيب المتربصين الذين لم يحصلوا على شهادة خبير محاسب من الجدول، غير أنه يمكن منحهم شهادة عند نهاية التربص تمكنهم من المشاركة عند الاقتضاء في مختلف الامتحانات للحصول على شهادة خبير محاسب.<sup>2</sup>

## **3- متطلبات الحصول على الشهادة الوطنية لخبير في المحاسبة بالجمهورية التونسية**

في إطار التكوين للحصول على الشهادة الوطنية للخبير المحاسب ومزاولة مهنة المحاسبة في الجمهورية التونسية صدر الأمر رقم 3790 لسنة 2013 المؤرخ في 19 سبتمبر 2013 والمعدل للأمر رقم 2604 لسنة 1995 المؤرخ في 25 ديسمبر 1995 والمتعلق بضبط الإطار العام لنظام الدراسة وشروط التحصيل على الشهادة الوطنية للخبير المحاسب. ويشمل التكوين للحصول على الشهادة الوطنية للخبير في المحاسبة على ما يلي:<sup>3</sup>

<sup>1</sup> الفصل 15 من قانون عدد 108 لسنة 1988 مؤرخ في 18 أوت 1988 يتعلق بتحويل التشريع الخاص بمهنة الخبراء المحاسبين، الرائد الرسمي للجمهورية التونسية، العدد 56، تاريخ 1988/08/26، ص 1166.

<sup>2</sup> الفصل 12 من قانون عدد 108 لسنة 1988 مؤرخ في 18 أوت 1988 يتعلق بتحويل التشريع الخاص بمهنة الخبراء المحاسبين، الرائد الرسمي للجمهورية التونسية، العدد 56، تاريخ 1988/08/26، ص 1166.

<sup>3</sup> الفصل الثاني من الأمر رقم 3790 لسنة 2013 مؤرخ في 19/09/2013 المعدل للأمر رقم 2604 لسنة 1995 المؤرخ في 1995/12/25 المتعلق بضبط الإطار العام للدراسة وشروط التحصيل على الشهادة الوطنية للخبير في المحاسبة، الرائد الرسمي للجمهورية التونسية، العدد 78، 27/09/2013، ص 3111.

- شهادة الدراسات العليا للمراجعة في المحاسبة؛
- تريض تطبيقي مدته ثلاث سنوات؛
- إعداد المذكرة ومناقشتها.

### **3-1 - نظام الدراسات والامتحانات للحصول على شهادة الدراسات العليا للمراجعة في المحاسبة**

في إطار تنظيم الحصول على الشهادة الوطنية للخبير المحاسب يتم اجتياز المترشحين أولاً للامتحان الوطني لشهادة الدراسات العليا للمراجعة في المحاسبة، وقد حدد الفصل الرابع من الأمر رقم 3790 لسنة 2013 المؤرخ في 19/09/2013 المترشحين المقبولين للمشاركة في الامتحان الوطني كما يلي:<sup>1</sup>

- المترشحين الحاصلين على شهادة الماجستير المهني في المحاسبة أو على شهادة معادلة لها.
- المترشحين الحاصلين على الشهادة الوطنية للأستاذية في علوم المحاسبة أو على شهادة معادلة طبقاً لأحكام الأمر عدد 2604 لسنة 1995 المؤرخ في 25/12/1995 والمشار إليه أعلاه والمعدل بالأمر رقم 1976 لسنة 2002 المؤرخ في 30/08/2002.

- المترشحين الحاصلين على إحدى الشهادات الوطنية الأخرى للأستاذيات في الاقتصاد والتصرف أو على إحدى الشهادات الوطنية للأستاذيات في الحقوق أو الشهادة الوطنية لمهندس أو على شهادة معادلة لإحداها مع تكوين تكميلي عند الاقتضاء طبقاً لأحكام الأمر عدد 2604 لسنة 1995 المؤرخ في 25/12/1995 والمشار إليه أعلاه والمعدل بالأمر رقم 1976 لسنة 2002 المؤرخ في 30/08/2002.\*

ويمكن بصفة استثنائية التسجيل بالامتحان الوطني للمترشحين الحاصلين على شهادة الإجازة في نظام أمد (إجازة-ماجستير-دكتوراه) في مجال المحاسبة الذين تابعوا بنجاح بداية من السنة الجامعية 2010-2011 مرحلة تحضيرية تدوم سنتين للإعداد لاجتياز الامتحان الوطني للمراجعة في المحاسبة.

<sup>1</sup> الفصل الرابع من الأمر رقم 3790 لسنة 2013 مؤرخ في 19/09/2013 المعدل للأمر رقم 2604 لسنة 1995 المؤرخ في 25/12/1995 المتعلق بضبط الإطار العام للدراسة وشروط التحصيل على الشهادة الوطنية لخبير في المحاسبة، الرائد الرسمي للجمهورية التونسية، العدد 78، 2013/09/27، ص 3111.

\* بالنسبة للتكوين التكميلي فقد نص الأمر عدد 1976 لسنة 2002 المؤرخ في 30/08/2002 في الفصل الرابع منه على مواد التكوين التكميلي كما يلي:

- الأستاذيات في الاقتصاد والتصرف: محاسبة: مواصفات ومحاسبة معمقة، تدقيق، قانون: قانون المؤسسات، جباية.
- الأستاذيات في الحقوق: تصرف، محاسبة، مواصفات ومحاسبة معمقة، تدقيق.
- الشهادة الوطنية لمهندس: تصرف، محاسبة: مواصفات ومحاسبة معمقة، تدقيق، قانون: قانون المؤسسات، جباية.

### 3-2- التكوين النظري للحصول على شهادة الدراسات العليا للمراجعة في المحاسبة

في إطار تنظيم تكوين نظري متخصص للمتشحين للتخضير لشهادة الدراسات العليا للمراجعة في المحاسبة صدر القرار الصادر عن وزير التعليم العالي المؤرخ في 1996/02/22 المتعلق بضبط نظام الدراسات والامتحانات للتحصيل على شهادة الدراسات العليا للمراجعة في المحاسبة وكذلك تسجيل مواضيع المذكرات ومناقشتها.

وتشمل شهادة الدراسات العليا للمراجعة في المحاسبة على ثلاث وحدات سنوية إجبارية حيث لا يقل المجموع السنوي للساعات لكل الوحدات عن 432 ساعة موزعة كما يلي:<sup>1</sup>

**الوحدة الأولى:** المراجعة في المحاسبة مع حجم ساعي قدره 216 ساعة؛

**- الوحدة الثانية:** التصرف المندمج مع حجم ساعي قدره 108 ساعة؛

**- الوحدة الثالثة:** الجباية المعمقة مع حجم ساعي قدره 108 ساعة.

وقد حدد الملحق الخاص بالقرار محتوى برامج التكوين في مختلف وحدات شهادة الدراسات العليا للمراجعة في المحاسبة يوضحها الجدول الآتي:

جدول رقم (4-12): محتوى برامج التكوين لشهادة الدراسات العليا للمراجعة في المحاسبة

الوحدة الأولى: المراجعة في المحاسبة	الوحدة الثانية: التصرف المندمج	الوحدة الثالثة: الجباية المعمقة
<p><b>الوحدة الفرعية رقم 01: تدقيق الحسابات</b></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- التذكير بقواعد تدقيق الحسابات</li> <li>- المعالجة بواسطة الأخطار: فهم واتخاذ القرار.</li> <li>- الإعلامية وتدقيق الحسابات.</li> <li>- الوقاية في تدقيق الحسابات.</li> <li>- استقصاء وعرض نماذج من تدقيق الحسابات.</li> </ul>	<p><b>الوحدة الفرعية 01: السياسة العامة</b></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- تذكير بنظريات المنظمات.</li> <li>- طريقة اتخاذ القرار.</li> <li>- الأهداف التنظيمية.</li> <li>- التشخيص الاستراتيجي.</li> <li>- نظم الإعلام.</li> <li>- الاختيارات الإستراتيجية.</li> <li>- تنفيذ الإستراتيجية.</li> <li>- دراسات حالات.</li> </ul>	<p><b>الوحدة الفرعية 01: المراقبة والنزاع الجبايي</b></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- القواعد العامة وسير إجراءات المراقبة الجبايية.</li> <li>- النزاع المتعلق بأساس الضريبة.</li> <li>- النزاع المتعلق بأساس الضريبة.</li> </ul>
<p><b>الوحدة الفرعية 02: قواعد وإشكالات المحاسبة</b></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- الإطار التصوري للمحاسبة.</li> <li>- الاستثناءات في مبادئ المحاسبة.</li> <li>- تقنيات المحاسبة المعمقة.</li> <li>- امتدادات المحاسبة.</li> </ul>	<p><b>الوحدة الفرعية 02: مراقب التصرف</b></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- التذكير بالمفاهيم المرتبطة بمراقبة التصرف.</li> <li>- التذكير بتقنيات إعداد الميزانية.</li> <li>- التطور الحديث لمحاسبة التصرف.</li> <li>- قياس القدرات.</li> <li>- دراسات حالات.</li> </ul>	<p><b>الوحدة الفرعية 02: في بعض الصعوبات تطبيق النصوص المتعلقة بالأداء على دخل الأشخاص الطبيعيين والأداء على الشركات والأداء على القيمة المضافة وبحقوق التسجيل وبشبه الجباية</b></p>
<p><b>الوحدة الفرعية 03: مراقبة الحسابات</b></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- النظام الأساسي لمراقب الحسابات.</li> <li>- المهمة العامة لمراقب الحسابات.</li> <li>- العناية بالحسابات غير العادية.</li> <li>- المهام الخاصة.</li> </ul>	<p><b>الوحدة الفرعية 03: التصرف المالي</b></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- الاستثمار على المدى الطويل.</li> </ul>	<p><b>الوحدة الفرعية 03: المزايا الجبايية</b></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- تقديم مجلة تشجيع الاستثمارات.</li> <li>- المزايا المشتركة.</li> <li>- المزايا الخاصة.</li> <li>- المزايا المنصوص عليها بأعمال خاصة.</li> </ul>
		<p><b>الوحدة الفرعية 04: الحقوق الجبايية</b></p>

<sup>1</sup> الفصل الثاني من قرار وزير التعليم العالي المؤرخ في 1996/02/22 المتعلق بضبط نظام الدراسات والامتحانات للتحصيل على شهادة الدراسات العليا للمراجعة في المحاسبة وكذلك تسجيل مواضيع المذكرات وطرق مناقشتها، الرائد الرسمي للجمهورية التونسية، عدد 17، تاريخ 1989/02/27، ص 420.

<p>الدولية</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- مقدمة في الجباية الدولية.</li> <li>- المبادئ الكبرى للجباية الدولية.</li> <li>- الاتفاقيات الجبائية الدولية.</li> <li>- الوحدة الفرعية 05: دراسات حالات في الجباية المعمقة.</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- الاستثمار في مرحلة الاستغلال</li> <li>- التمويل على المدى الطويل ومختلف مصادر التمويل وتكلفتها.</li> <li>- مخطط التمويل.</li> <li>- التوازن المالي وجدول التمويل.</li> <li>- تقديرات الخزينة والبيانات التقديرية.</li> <li>- التمويلات والتوظيفات على المدى القصير.</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- مسؤولية مراقب الحسابات.</li> <li>- مراقب الحسابات والمؤسسات التي تشكو صعوبات.</li> <li>- الوحدة الفرعية 04: إحالة المؤسسات</li> <li>- تقويم المؤسسات.</li> <li>- مراقبة الحصص</li> <li>- الاندماجات والانفصالات.</li> <li>- الخصوصية.</li> <li>- الوحدة الفرعية 05: الدعم</li> <li>- مبادئ الدعم.</li> <li>- الأعداد للدعم.</li> <li>- طرق الدعم</li> <li>- الوثائق التأليفية.</li> <li>- مراجعة الحسابات المدعمة.</li> <li>- الوحدة الفرعية 06: الاختبار القضائي</li> <li>- في الإذن على العريضة.</li> <li>- في الاختبار القضائي، المدني، الجزائي.</li> <li>- في التحكيم.</li> </ul>
--	---	--

المصدر: ملحق قرار وزير التعليم العالي مؤرخ في 1996/02/22 يتضمن محتوى برامج التكوين في مختلف شهادة الدراسات العليا للمراجعة في المحاسبة.

### 3-3- الامتحان الوطني للتحويل على شهادة الدراسات العليا للمراجعة في المحاسبة

بعد دراسة المترشح للوحدات النظرية السنوية، يتم تنظيم الامتحان الوطني للحصول على شهادة الدراسات العليا للمراجعة في المحاسبة ويشمل اختبارات كتابية وشفهية يوضحها الدول الآتي:

جدول رقم (4-13): نظام الامتحانات للحصول على شهادة الدراسات العليا للمراجعة في المحاسبة

الاختبارات	المقاييس	المدة	المعامل
الاختبارات الكتابية	المراجعة في المحاسبة	05 ساعات	02
	التصرف المندمج	04 ساعات	01
	الجباية المعمقة	04 ساعات	01
الاختبار الشفهي	المراجعة في المحاسبة	30 دقيقة	01

المصدر: الفصل الرابع قرار وزير التعليم العالي مؤرخ في 1996/02/22 يتضمن محتوى برامج التكوين في مختلف شهادة الدراسات العليا للمراجعة في المحاسبة.

من خلال الجدول السابق تجدر الإشارة بخصوص كفاءات تنظيم الاختبارات الكتابية والشفهية، حيث تكون في دورتين متتاليتين الأولى عادية تنظم في نهاية السنة الجامعية، والدورة الثانية استدرائية تنظم على الأقل بعد أسبوع

من الإعلان عن نتائج الدورة الرئيسية، وحتى يعتبر المترشح ناجحاً في الاختبارات الكتابية يجب أن يتحصل على معدل عام يساوي أو يفوق 10.

#### **4- التبرص التطبيقي للحصول على الشهادة الوطنية لخبير في المحاسبة**

بعد حصول المترشح على شهادة الدراسات العليا للمراجعة في المحاسبة يجب عليه القيام بتبرص تطبيقي كامل الوقت لمدة 03 سنوات، بحيث تكون على الأقل سنتين منه لدى خبير محاسب وتكون له صفة خبير محاسب متربص وفق الفصل 12 من القانون 108 لسنة 1988 المؤرخ في 18/08/1988 المتعلق بتحويل التشريع الخاص بمهنة الخبراء المحاسبين.<sup>1</sup>

ويجب أن ينتهي التبرص في أجل أقصاه ست سنوات ابتداء من تاريخ التحصيل على شهادة الدراسات العليا للمراجعة في المحاسبة.<sup>2</sup>

وللحصول على المصادقة على التبرص يقدم الخبير المتربص في المحاسبة إلى لجنة الخبرة في المحاسبة شهادة نهاية التبرص بالإضافة إلى تقرير تفصيلي يتعلق بفترة التبرص.<sup>3</sup>

#### **5- إحداد ومناقشة المذكرة**

يسمح للمترشحين بعد الحصول على شهادة الدراسات العليا للمراجعة في المحاسبة وبعد القيام بتبرص تطبيقي لمدة سنتين على الأقل أن يقوموا بالتسجيل لدى المؤسسات المؤهلة لتسليم الشهادة الوطنية لخبير في المحاسبة للحصول على الموافقة على موضوع المذكرة، من خلال تقديم مشروع مخطط الموضوع موافق عليه من طرف المؤطر إلى لجنة الشهادة الوطنية في المحاسبة التابعة للمؤسسة المسجل فيها.<sup>4</sup>

ويتم اختيار المؤطر من بين الأساتذة، والأساتذة المحاضرين والأساتذة المساعدين للتعليم العالي، وكذلك من بين الخبراء المحاسبين الذين لهم أقدمية 03 سنوات على الأقل. ويتم مناقشة المذكرة علنياً أمام لجنة مكونة من 03 أعضاء يقع تعيينها من قبل لجنة الشهادة الوطنية لخبير في المحاسبة التابعة للمؤسسة المسجل فيها المترشح، وتمنح بناء على ذلك لجنة المناقشة الشهادة الوطنية لخبير في المحاسبة مع تقدير إما متوسط، مشرف، مشرف جداً.<sup>5</sup>

<sup>1</sup> انظر على سبيل المثال:

- الفصل 15 من الأمر عدد 2604 لسنة 1995 مؤرخ في 1995/12/25 يتعلق بضبط الإطار العام لنظام الدراسة وشروط التحصيل على الشهادة الوطنية لخبير في المحاسبة، الرائد الرسمي للجمهورية التونسية، العدد 02، 1996/01/05، ص 21.

<sup>2</sup> - الفصل 16 من الأمر عدد 2604 لسنة 1995 مؤرخ في 1995/12/25 يتعلق بضبط الإطار العام لنظام الدراسة وشروط التحصيل على الشهادة الوطنية لخبير في المحاسبة، الرائد الرسمي للجمهورية التونسية، العدد 02، 1996/01/05، ص 21.

<sup>3</sup> - الفصل 20 من الأمر عدد 2604 لسنة 1995 مؤرخ في 1995/12/25 يتعلق بضبط الإطار العام لنظام الدراسة وشروط التحصيل على الشهادة الوطنية لخبير في المحاسبة، الرائد الرسمي للجمهورية التونسية، العدد 02، 1996/01/05، ص 22.

<sup>4</sup> الفصلين 07-08 من قرار وزير التعليم العالي المؤرخ في 1996/02/22 المتعلق بضبط نظام الدراسات والامتحانات للحصول على شهادة الدراسات العليا للمراجعة في المحاسبة وكذا تسجيل مواضيع المذكرات وطرق مناقشتها، الرائد الرسمي للجمهورية التونسية، العدد 17، 1996/02/27، ص 421.

<sup>5</sup> انظر على سبيل المثال:

- الفصلين 07-08 من قرار وزير التعليم العالي المؤرخ في 1996/02/22 المتعلق بضبط نظام الدراسات والامتحانات للحصول على شهادة الدراسات العليا للمراجعة في المحاسبة وكذا تسجيل مواضيع المذكرات وطرق مناقشتها، الرائد الرسمي للجمهورية التونسية، العدد 17، 1996/02/27، ص 421.

### المطلب الثالث: واقع مهنة المحاسبة ومتطلبات التعليم والتأهيل المحاسبي في ليبيا

سيتم التطرق في هذا المطلب لمراحل تطور مهنة المحاسبة في ليبيا وواقع التعليم والتأهيل المحاسبي من خلال دراسة القوانين المتعلقة بالمهنة.

#### أولاً: متطلبات التعليم المحاسبي

يشترط القانون 116 لسنة 1973 الذي ينظم مهنة المحاسبة في ليبيا حسب المادة 23 أنه لمزاولة مهنة المحاسبة لا بد أن يكون مقيداً في السجل العام للمحاسبين والمراجعين، وحتى يتم القيد في السجل حسب المادة 24 من نفس القانون لا بد أن تتوفر الشروط الآتية:<sup>1</sup>

- أن يكون من جنسية ليبية.
- أن يكون المترشح حاصلًا على شهادة الليسانس في المحاسبة من كلية الجامعات الليبية أو على شهادة معادلة معترف بها من الجهات المكلفة بمعادلة الشهادات.
- أن يكون متمتعاً بالأهلية الكاملة.
- حسن السيرة وأن لا يكون قد صدر في حقه قرار تأديبي فيتعلق بمهنة المحاسبة.

#### ثانياً: القيد في سجل المحاسبين

تضمنت المادة 26 من القانون 116 لسنة 1973 الذي ينظم مهنة المحاسبة في ليبيا أنه يقيد المحاسبين في سجل خاص يلحق به جدولان فرعيان هما جدول المحاسبين والمراجعين المساعدين وجدول المحاسبين والمراجعين المتفرغين. كما نصت المادة 28 من نفس القانون على شروط إضافية للقيد في سجل المحاسبين يمكن ذكرها فيما يأتي:

- أن يكون طالب القيد بالإضافة إلى المؤهل المطلوب وفق نص المادة 24 من القانون 116 لسنة 1973 أن لا تقل مدة الدراسة للحصول على المؤهل المطلوب عن أربع سنوات.

#### ثالثاً: الخبرة العملية

اشتترطت المادة 28 من القانون 116 لسنة 1973 إضافة إلى شرط المؤهل العلمي أن يكون لطالب القيد في سجل المحاسبين خبرة عملية لا تقل عن خمس سنوات في أحد مكاتب المحاسبة المعتمدة بعد حصوله على المؤهل العلمي.

- الفصل 22 من الأمر عدد 2604 لسنة 1995 مؤرخ في 1995/12/25 يتعلق بضبط الإطار العام لنظام الدراسة وشروط التحصيل على الشهادة الوطنية لخبير في المحاسبة، الرائد الرسمي للجمهورية التونسية، العدد 02، 1996/01/05، ص 22.

<sup>1</sup> علي عمر أحمد السويسي، مرجع سبق ذكره، ص 231.

- كما بينت اللائحة التنفيذية للقانون في المادة الثالثة مختلف المؤهلات العلمية والخبرة العملية التي تؤهل لطلب القيد في سجل المحاسبين المزاولين وهي:<sup>1</sup>
- شهادة الدكتوراه في المحاسبة أو المراجعة أو ما يعادلها.
  - شهادة العضوية في إحدى الجمعيات المحاسبية المعترف بها دولياً.
  - أي شهادة معادلة للمؤهلات السابقة من طرف جامعات معترف بها شريطة أن لا تقل مدة الدراسة عن أربع سنوات للحصول على المؤهل.
  - خبرة عملية لا تقل عن خمس سنوات بعد حصول الحصول على المؤهل العلمي في أحد مكاتب المحاسبة المعتمدة وأحد الأعمال الآتية:<sup>2</sup>
  - المديرون ورؤساء أقسام المحاسبة بوزارة المالية.
  - المحاسبة والتدقيق بديوان المحاسبة.
  - المحاسبة والمراقبة في مجال الضرائب.
  - مديرو ورؤساء أقسام المحاسبة في البنوك والمؤسسات العامة.
  - التدريس في مجال المحاسبة والمراجعة في الجامعات والمعاهد.
  - خبرة عملية لمدة ثلاث سنوات بالأعمال السابقة إذا كان متحصلاً على المؤهلات الآتية:
  - شهادة عضوية جمعية التكاليف ببريطانيا أو أي شهادة معادلة لها.
  - شهادة عضوية جمعية المحاسبين المعتمدين ببريطانيا أو أية شهادة معادلة لها.
  - شهادة عضوية جمعية الضرائب ببريطانيا أو أية شهادة معادلة لها.

#### رابعاً: التعليم المهني المستمر

من خلال القانون 116 لسنة 1973 المنظم لمهنة المحاسبة في ليبيا يتضح أنه لم يتعرض لبرنامج التعليم المهني المستمر، وتعد أحد أهم النقائص التي تميز هذا القانون، وبالتالي يقتضي إعادة النظر وتحديث هذا القانون لتطوير المهنة والحفاظة على الكفاءة المهنية للمحاسبين.

<sup>1</sup> إدريس عبد الحميد الشريف، متطلبات تطوير مهنة المحاسبة في ليبيا، المحاسبون، النقاية العامة للمحاسبين والمراجعين الليبيين، 2007، ص 42.

<sup>2</sup> علي عمر أحمد السويسي، مرجع سبق ذكره، ص 232-233.

## المطلب الرابع: واقع مهنة المحاسبة ومتطلبات التعليم والتأهيل المحاسبي في موريتانيا

صدر القانون المحاسبي بموجب الأمر رقم 180/82 المؤرخ في 1982/12/24 وكذا المرسوم المتعلق بكيفية التطبيق رقم 83/25 المؤرخ في 17 جانفي 1983 وكان آخر تعديل عرفه هذا القانون سنة 1999 وذلك بموجب القانون 99-09 المؤرخ في 20 جانفي 1999.

### أولاً: المخطط المحاسبي في موريتانيا

يتضمن المخطط المحاسبي الموريتاني القواعد والمبادئ العامة والقوائم المالية التلخيصية ومدونة الحسابات.

#### 1- القواعد والمبادئ العامة

يمكن ذكر أهم المبادئ التي تضمنها المخطط المحاسبي ما يلي:<sup>1</sup>

- مبدأ ثبات الطرق المحاسبية؛
- مبدأ الحيطة والحذر؛
- مبدأ الأهمية النسبية؛
- تغليب الجوهر الاقتصادي على المظهر القانوني؛
- مبدأ عدم المقاصة؛
- مبدأ التكلفة التاريخية.

#### 2- القوائم المالية

نص المخطط المحاسبي الموريتاني على إعداد ثلاثة قوائم أساسية وهي: الميزانية، جدول النتائج، وجدول التمويل.

#### 1-3-1- مدونة الحسابات

تضمن المخطط المحاسبي في موريتانيا مدونة حسابات يوضحها الجدول الآتي:

<sup>1</sup> مختار مسامح، مرجع سبق ذكره، ص 266.

جدول رقم (4-14): مدونة الحسابات في موريتانيا

الرقم	الترتيب	العنوان
01	المجموعة الأولى	حسابات رؤوس الأموال الطويلة والمتوسطة المدى
02	المجموعة الثانية	حسابات القيم الثابتة
03	المجموعة الثالثة	حسابات المخزونات
04	المجموعة الرابعة	حسابات الغير
05	المجموعة الخامسة	الحسابات المالية
06	المجموعة السادسة	حسابات التكاليف والخسائر حسب الطبيعة
07	المجموعة السابعة	حسابات النواتج والأرباح حسب الطبيعة
08	المجموعة الثامنة	حسابات النتائج
09	المجموعة التاسعة	الحسابات التحليلية للاستغلال

المصدر: مختار مسامح، مرجع سبق ذكره، ص 267.

### ثانياً: المعايير المحاسبية الموريتانية

تمثل أهداف ضبط المعايير المحاسبية في ما يلي:<sup>1</sup>

- تحسين منهج المسك المحاسبي بغية تحسين الصورة الصادقة والواقعية التي تقدمها كشوف الوضعيات المالية
- فهم أحسن للمحاسبات ورقابتها؛
- السماح بالمقارنة بين المعلومات المحاسبية في الزمان والمكان؛
- تسهيل وتدعيم الحسابات؛
- إعداد الإحصائيات.

### 1- معايير الخبرة المحاسبية

- تقسم إلى مستويين المستوى الأول معايير عامة (معايير السلوك المهني، والعمل والتقرير) تشكل قواعد أساسية قابلة للتطبيق على مجموع مهام أعضاء الهيئة وتشمل ما يلي:
- المهام ذات الطابع المحاسبي.
  - مهام الاستشارة.
  - المهام الخاصة.
  - الخبرة القضائية.

وتقسم هذه المعايير في هذا المستوى إلى ما يلي:<sup>2</sup>

<sup>1</sup> هيئة خبراء المحاسبين في موريتانيا أو على موقع: [www.onec-rim.org](http://www.onec-rim.org)

<sup>2</sup> موقع هيئة الخبراء المحاسبين في موريتانيا [www.onec-rim.org](http://www.onec-rim.org)

- **معايير السلوك المهني:** تقدم وتفصل قواعد الاستقلالية والكفاءة وجودة الخدمات واحترام السر المهني وقبول المهام والمحافظة عليها
- **معايير العمل:** ويتعلق هذا الجانب برسالة المهمة وبرمجة الأعمال والتفويض والإشراف على الأعمال وتوثيقها.
- **معايير التقرير:** تطوير وتفصيل المحتوى المعياري للتقارير المقدمة بمناسبة أداء كل مهمة.

## 1-2- المعايير المطبقة على الممارس الخاصة

وتمثل معايير خاصة بعدد من المهام كانت موضوع تعريف مهني وتقسّم في هذا المستوى كذلك إلى معايير سلوك مهني ومعايير العمل ومعايير التقرير. وتحدد هذه المعايير، تكملة للمعايير العامة، بعض الترتيبات والمقتضيات الخاصة القابلة للتطبيق على هذه المهام.

## ثانياً: واقع التأهيل العلمي والعملية للمحاسبين في موريتانيا

طبقاً للمرسوم رقم 018/97 المؤرخ في 01 مارس 1997 والذي يلغي ويحل محل المرسوم رقم 83/026 بتاريخ 17 يناير 1983 والمنشئ للسلك الوطني للخبراء المحاسبين يمكن توضيح ما يلي:

### 1- التعليم والتأهيل المحاسبي في موريتانيا

حسب المادة 2 من المرسوم 018/97 يقصد بمصطلح خبير محاسب أو مراجع محاسب في هذا المرسوم ذلك الذي يمارس حرفة ومسك ومركزه وفتح وإقفال ومراقبة ومراجعة وتقييم حسابات مؤسسة وهيئات لا يرتبط معها بعقد عمل وهو وحده المؤهل لما يلي:<sup>1</sup>

- ممارسة وظائف مفوض حسابات ومفوض مساهمات مع مراعاة أحكام الأمر القانوني رقم 09/90 الصادر بتاريخ 4 أبريل 1990 والمتضمن النظام الأساسي للمؤسسات العمومية والشركات ذات رؤوس الأموال العمومية والمنظم لعلاقة هذه المؤسسات بالدولة؛

- دراسة وتدقيق المؤسسات وتقييم نوعية ودرجة تطبيق الإجراءات المحاسبية؛

- إثبات سلامة وانتظام حسابات الشركات يوضع توقيعه الشخصي على الوثائق الرخيضية؛

- تنظيم ومراقبة حسابات المؤسسات؛

- إنجاز خبرات قضائية لإنارة القضاة حول المسائل المتعلقة بالدعاوي والتي يقتضي تقييمها معلومات فنية ذات طابع محاسبي؛ ويمكن للخبير المحاسبي أيضاً أن يحلل بواسطة الأساليب الفنية المحاسبية وضعية وسير المؤسسات من أوجهها المختلفة الاقتصادية والقانونية والمالية ويمكنه أيضاً إنجاز دراسات مالية وتنظيمية وتسييرية وكذا القيام بتصفية الشركات

<sup>1</sup> المادة الثانية من المرسوم 018/97 المؤرخ في 01 مارس 1997

ويعد تقريراً بمعاينته واقتراحاته وبالنسبة للشركات ذات رؤوس الأموال العمومية يعين الوزير المكلف بالمالية موظفاً من قطاعه وخبيراً محاسبياً يكون عضواً في السلك للقيام بالتصفية المشتركة لهذه الشركات تحت إشراف لجنة رقابة. كما نصت المادة 03 من نفس المرسوم لا يمكن أياً كان أن يحمل لقب خبير محاسب فيما عدا تطبيق ترتيبات المادتين 14 و 36 الواردتين أدناه ولا يمكن ممارسة المهنة إذا لم يكن مسجلاً على لائحة السلك. ويجب أن تتوفر الشروط التالية فيمن يريد أن يسجل في لائحة السلك بصفته خبيراً محاسباً:<sup>1</sup>

- أن يكون موريتانياً الجنسية؛
- أن يتمتع بحقوقه المدنية؛
- أن لا يكون قد أدين بإحدى الإدانات الجنائية أو الجنحية التي تشير إليها التشريعات المعمول بها والمتعلقة بالحرمان من حق تسيير وإدارة الشركات؛
- أن يكون قد بلغ 25 سنة كاملة من العمر؛
- أن يكون حاصلًا على:
- إما دبلوم خبير محاسب أو دبلوم الدراسات المحاسبية العليا أو أي دبلوم يعتبر معادلاً من طرف اللجنة الوطنية لمعادلة الشهادات التي تبنت في هذا الأمر بناءً على طلب لجنة لائحة السلك.
- أن يكون قد أدى بنجاح في موريتانيا التدريب القانوني المنصوص عليه في المادة 28 من هذا المرسوم.

## **2- التدريب**

يهدف تدريب الخبرة المحاسبية إلى منح المتدرب، الذي سيصبح الخبير المحاسب تكويناً تطبيقياً مهنيًا. ويجري هذا التدريب، الذي يستمر لمدة 3 سنوات، في ساعات العمل العادية تحت الرقابة الدائمة لمجلس هيئة الخبراء المحاسبين في موريتانيا.

وحسب المادة 28 من المرسوم 018/97 يسمح لمجلس السلك بتلقي التدريب في موريتانيا للأشخاص التاليين الحاصلون على دبلوم خبير محاسب لمدة قانونية قدرها سنة<sup>2</sup>:

- الحاصلون على شهادة دبلوم الدراسات العليا أو أية شهادة معادلة تبعا لترتيبات المادة 3 الواردة سابقاً لمدة قانونية قدرها 8 سنوات وفي نهاية التدريب يمكن لمجلس السلك بعد استشارة مراقب التدريب:
- إما أن يسلم في هذا الصدد إفادة تذكر عند الاقتضاء، اكتمال التدريب؛
- أو تمديد التدريب لمدة قصوى قدرها سنة واحدة إذا كان ذلك ضرورياً؛
- أو رفض تسليم هذه الإفادة نظراً لعدم الانتظام في العمل أو المواظبة عليه.

<sup>1</sup> المادة الثانية من المرسوم 018/97 المؤرخ في 01 مارس 1997.

<sup>2</sup> المادة الثانية من المرسوم 018/97 المؤرخ في 01 مارس 1997.

### المبحث الثالث: واقع مهنة المحاسبة ومتطلبات التعليم والتأهيل المحاسبي في جمهورية مصر العربية

أولت التشريعات والمنظمات المحاسبية المهنية على المستوى الدولي أهمية كبيرة بالتعليم والتأهيل الكافي والمناسب للمحاسب، وذلك نظرا لارتباطه الكفاءة المهنية للمحاسبة من جهة والخبرة العملية والتدريب من جهة أخرى. كما أن جودة التعليم المحاسبي والتأهيل الجيد للمحاسب يساهم في تطوير مهنة المحاسبة وتقدمها بشكل مستمر.

ويختص هذا المبحث بدراسة وتحليل واقع التأهيل المهني للمحاسب في مصر، وذلك بغرض الوقوف أهم الإصلاحات التي مست مهنة المحاسبة وتني معايير المحاسبة الدولية وكذا متطلبات التأهيل العلمي والعملية لمزاولة المهنة في جمهورية مصر العربية.

#### المطلب الأول: تطور مهنة المحاسبة في جمهورية مصر العربية

يمكن تقسيم تطور مهنة المحاسبة في مصر إلى ثلاث مراحل كالاتي:<sup>1</sup>

**أولا: مرحلة قبل التحول إلى النظام الاشتراكي:** عرفت مهنة المحاسبة تطورات ابتداء من سنة 1883 وذلك من حال إصدار القانون التجاري الذي يزم مختلف الأشخاص سواء طبيعي أو معنوي بمسك الدفاتر التجارية منها دفر اليومية ودفتر الجرد و دفتر المراسلات.

- صدور القانون الضريبي 14 خلال سنة 1939 والذي نص على إلزامية تقديم الإقرارات الضريبية والقوائم المالية الختامية للمؤسسات حتى لا تخضع الأرباح للتقدير الجزائي.

- صدور المرسوم الملكي المؤرخ في 24 أبريل 1946 الذي تم بموجبه تأسست جمعية المحاسبين والمراجعين في مصر. كما صدر أول قانون لتنظيم مهنة المحاسبة رقم 133 لسنة 1951.

- صدور قانون تنظيم ومسك الدفاتر التجارية رقم 388 الصادر سنة 1953 والذي تم تعديله بموجب القانون رقم 21 الصادر في سنة 1954.

- صدور قانون الشركات رقم 26 الصادر سنة 1954 والذي ألزم بتعيين محافظ الحسابات وتوضيح مسؤولياته وحقوقه، كما تم تحديد القوائم المالية الواجب الإفصاح عنها وفق اللائحة التنفيذية للقانون.

- تم إصدار قانون المهنة بتاريخ 04 أوت 1954 في إطار تنفيذ أحكام قانون الشركات الصادر في سنة 1954 واللائحة التنفيذية. والذي تضمن حقوق ومسؤوليات المحاسبين والأمانة المهنية وكذا تفصيل بعض الأوضاع المتعلقة بمهنة المحاسبة، مع تحديد قواعد وأخلاقيات المهنة من خلال بعض المعايير المحاسبية وإعداد نموذج لتقرير محافظ الحسابات.

- صدور القانون رقم 394 الصادر سنة 1955 والمتعلق بتأسيس نقابة المحاسبية والمراجعين.

<sup>1</sup> شوقي عبد العزيز بيومي الحفناوي، هل استعدت مهنة المحاسبة والمراجعة في مصر لمواجهة تحديات المنافسة العالمية؟، ورقة بحثية مقدمة في مؤتمر الاستثمار والتنمية وتحديات القرن الحادي والعشرين، كلية التجارة، جامعة الإسكندرية، مصر، 11-13 سبتمبر 2003.

### ثانياً : مرحلة النظام الاشتراكي

- عرفت هذه المرحلة صدور قوانين التأمين وذلك من خلال سيطرة الدولة على توجيه النشاط الاقتصادي، وشملت القطاع المصرفي وشركات التأمين والمؤسسات الصناعية والتجارية الكبيرة ومتوسطة الحجم والتي يزيد رأسمالها عن عشرة آلاف جنيه مصري وعرفت هذه المرحلة صدور العديد من القوانين ذات العلاقة بمهنة المحاسبة كما يلي:
- صدور القانون رقم 167 الصادر سنة 1961 والذي يتضمن تعيين إدارة مكلفة بمراقبة الحسابات في كل المؤسسات العامة.
  - صدور القانون رقم 129 الصادر سنة 1964 الذي بموجبه تم تحويل الصلاحيات للجهاز المركزي للمحاسبات للرقابة الخارجية على المؤسسات العامة.
  - صدور القانون رقم 44 الصادر سنة 1965 والذي يلغي القانون رقم 167 المؤرخ سنة 1961 والذي تم بموجبه تحويل إدارات مراقبة الحسابات إدارياً للجهاز المركزي للمحاسبات.
  - تم إصدار قرار من رئيس الجمهورية سنة 1966 يتم من خلاله اعتماد النظام المحاسبي الموحد ويطبق على جميع المؤسسات العامة ما عدا البنوك ومؤسسات التأمين.
  - تم إدماج نقابة المحاسبين والمراجعين ضمن نقابة التجار سنة 1973 ضمن طابع اتحاد عمالي وليس نقابة مهنية.
  - صدور القانون رقم 31 الصادر سنة 1975 الذي بموجبه تم تحويل إدارات مراقبة الحسابات في المؤسسات العامة لإشراف الجهاز المركزي للمحاسبات.
- وقد اقتضت مهنة المحاسبة خلال هذه المرحلة على القطاع الخاص، وبالتالي لم تعرف مهنة المحاسبة تطورات كبيرة نظراً لتحويل معظم مراقبة الحسابات لإشراف الجهاز المركزي للمحاسبات وبالتالي تميزت هذه المرحلة بما يلي:
- توظيف معظم المحاسبين والمراجعين للعمل بإدارات مراقبة الحسابات للمؤسسات العامة التي تم إنشاؤها سنة 1961.
  - توجه العديد من المحاسبين والمراجعين للعمل بالجهاز المركزي للمحاسبات لمراقبة الحسابات للمؤسسات العامة منذ تأسيسه سنة 1964.
  - ضعف مهنة المحاسبة خلال هذه المرحلة خاصة في ظل عدم تواجد القوانين الملزمة بتوفر المؤهلات العلمية المطلوبة لمزاولة المهنة وكذا الخبرة العملية اللازمة.
  - تراجع دور نقابة المحاسبين والمراجعين نظراً لعدم وجود قوانين ملزمة للمحاسبين بالعضوية لممارسة مهنة مراقبة الحسابات.

### ثالثاً: مرحلة الانفتاح الاقتصادي

- تمتد هذه المرحلة من سنة 1973 إلى الآن وتتميزت بما يلي:<sup>1</sup>
- تفعيل دور المؤسسات الخاصة للمشاركة في التنمية الاقتصادية.

<sup>1</sup> أبو الهنا سيد عويس، تطوير العوامل الأساسية لأداء وظائف المحاسبة، مجلة الدراسات المالية والتجارية، كلية التجارة بني سويف، جامعة القاهرة، مصر، العدد السابع، 1994، ص 305.

- جذب رؤوس الأموال العربية والأجنبية والمصرية في إطار التنمية الاقتصادية.
- تدعيم القطاع العام من خلال العمل على اللامركزية في التخطيط، وتدعيم حوصصة بعض المؤسسات العامة وفتح رأس مالها.
- تفعيل دور سوق الأوراق المالية في جذب الاستثمارات.
- القيام بإصلاحات في المجال الضريبي لجذب رؤوس الاموال الأجنبية.
- مراجعة وإصلاح قوانين المالية والاستثمار لمواكبة هذه المرحلة.

### **رابعاً: إصلاح مهنة المحاسبة في إطار التحولات الاقتصادية في مصر**

- لمواكبة مسار الإصلاح تم صدور قانون الاستثمار للأموال العربية والأجنبية والمناطق الحرة رقم 43 الصادر سنة 1974 الذي تضمن بعض الاعفاءات والضمانات للمؤسسات التي يتم تأسيسها وفقاً لهذا القانون، وقد عرف هذا القانون بعض التعديلات من خلال صدور القانون 32 الصادر سنة 1977 والذي تم بموجبه إلغاء أحكام القانون رقم 08 الصادر سنة 1997 المتضمن الضمانات وحوافز الاستثمار. وعرفت كذلك صدور قوانين أخرى منها ما يلي:
- صدور القانون 159 الصادر سنة 1981 المتعلق بشركات الأموال والذي ألغى كذلك القانون 26 الصادر 1954، كما شجع هذا القانون على إنشاء شركات الساهمة ولم ترد فيه أي تغييرات أساسية فيما يتعلق بمحافظي الحسابات عن القانون رقم 26 الصادر سنة 1954 أو دستور مهنة المحاسبة الصادر سنة 1958.
  - صدور قانون الضرائب رقم 157 الصادر سنة 1981 والذي تم تعديله بموجب القانون رقم 157 الصادر سنة 1981 وكذا القانون 187 الصادر سنة 1993 والذي تم إلغاؤه بموجب القانون رقم 91 لسنة 2005 وجميع هذه القوانين نصت على ضرورة الاقرار الضريبي وفق ما تضمنته احكام القانون رقم 133 الصادر سنة 1954 المتعلق بمزاولة مهن المحاسبة، والذي نص على إعداد الاقرار الضريبي وفقاً لمتطلبات معايير المحاسبة المصرية، وقد عرفت مهنة المحاسبة تطورات كبيرة خلال هذه الفترة في إطار القوانين الصادرة.
  - صدور القانون التجاري رقم 17 الصادر سنة 2003 المتضمن إلغاء الأمر العالي الذي صدر سنة 1883 غير أنه لم يأت بأحكام جديدة بخصوص تنظيم مسك الدفاتر التجارية.
  - صدور قانون تنظيم سوق الأوراق المالية وقانون تمويل العقارات وغيرها من القوانين التي لا علاقة بمهنة المحاسبة وتوسيع مسؤوليات مزاولي مهنة المحاسبة ومراقبة حسابات المؤسسات والإفصاح وغيرها.
- من خلال ما سبق يتضح أن مهنة المحاسبة عرفت تطورات كبيرة خلال المراحل السابقة من خلال صدور العديد من القوانين، لكن معظم هذه القوانين لم تركز على شرط التأهيل العلمي والعملية للمحاسبين بهدف زيادة الكفاءة المهنية وتطوير مهنة المحاسبة في مصر، ما يستدعي ضرورة العمل على بلورة قانون ينظم مهنة المحاسبة يتضمن أبعاد لتطوير المهنة من خلال التركيز على المعرفة المتخصصة للمحاسبين وفق التوجهات الحديثة بهدف ضمان إعداد قوائم مالية ذات جودة.

## المطلب الثاني: تطبيق معايير الإبلاغ المالي الدولية في جمهورية مصر العربية

يتم إعداد معايير المحاسبة المالية في مصر بناء على ما يصدر من معايير المحاسبة الدولية، ويتم إصدار تلك المعايير من طرف الهيئات الحكومية الآتية:

- وزارة الاقتصاد؛

- الجهاز المركزي للمحاسبات.

وبذلك تم إصدار المعايير المصرية الجديدة للمحاسبة بناء على قرار من وزير المالية رقم 243 الصادر سنة 2006 والتي تلغي المعايير التي كانت مطبقة في السابق والتي تم إصدارها بناء على القرارين الوزاريين رقم 503 الصادر سنة 1997 والقرار الوزاري رقم 345 الصادر سنة 2002 وبناء على ذلك تم إعداد معايير المحاسبة المصرية والتي يقدر عددها 35 معيار بما يتوافق مع المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية الصادرة عن مجلس معايير المحاسبة الدولية باستثناء بعض المعالجات التي تم الإشارة إليها في ملحق المعالجات.

كما تتضمن المعايير المحاسبية الجديدة تمهيد يعد جزءاً أساسياً من معايير المحاسبة المصرية وذلك لتفسير بعض الأمور التي يجب مراعاتها وفق ما يلي:<sup>1</sup>

- تعالج المواضيع التي لم تتعرض لها المعايير المحاسبية المصرية وفقاً للمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية إلى حين صدور المعايير المصرية التي تتناول هذه المواضيع.

- يتم إعداد القوائم المالية والإفصاح عنها تحت مسؤولية إدارة المؤسسة، وبالتالي ينبغي عليها مراعاة أحكام معايير المحاسبة المصرية بشأن المعالجة المحاسبية وإعداد وعرض القوائم المالية.

- قد تحتاج إدارة المؤسسة إلى إعداد قوائم أو بيانات مالية لأهداف التحليل والتقييم المالي واتخاذ القرارات، وفي هذه الحالة تعتبر هذه القوائم أو البيانات عبارة عن قوائم وبيانات داخلية، وبالتالي ليس ضرورياً الالتزام في إعدادها بالمعالجات وقواعد الإفصاح التي تنص عليها معايير المحاسبة المصرية. ويجب على الإدارة عند عرضها لهذه القوائم أو البيانات توضيح هدفها حتى لا يؤدي إلى تضليل مستخدمها بأنها تمثل القوائم أو البيانات المالية المعتمدة والمنشورة.

- تتكون بعض المعايير من فقرات تم الإشارة إليها أنها ملغاة بدل حذفها وتعديل أرقام باقي الفقرات، وبالتالي تم استخدام هذا الأسلوب بهدف الحفاظ على الأرقام التسلسلية لفقرات المعايير وعدم تغييرها عند الإشارة إليها في المعايير الأخرى.

- يتم تطبيق المعايير المرفقة على البنود الهامة ذات الأهمية النسبية، وبخصوص البنود ذات الأهمية الضعيفة يمكن فقط الاسترشاد بمعالجتها. ويتم قياس أهمية البند بمدى أهمية لدى المستخدم العادي للقوائم المالية وذلك في ضوء حجم البند وعلاقته بحجم المؤسسة والظروف المحيطة، وتجدد الإشارة إلى أن تلك المعايير تضمنت تعديلات في المعيار

<sup>1</sup> الموقع الإلكتروني الرسمي للجهاز المركزي للمحاسبات، معايير المحاسبة المصرية

المحاسبي المصري الأول بشأن عرض القوائم المالية حيث عوض هذا المعيار معيار المحاسبة المصرية الأول " الإفصاح عن السياسات المحاسبية" والمعيار المحاسبي الثالث " البيانات التي يجب الإفصاح عنها في القوائم المالية" والمعيار المحاسبي المصري التاسع " عرض الأصول والالتزامات المتداولة".

ومن خلال ما سبق يمكن القول أن معايير المحاسبة المصرية الصادرة عن وزارة الاقتصاد تم إعدادها بما يتفق مع معايير المحاسبة الدولية الصادرة عن مجلس معايير المحاسبة الدولية باستثناء بعض التعديلات الطفيفة التي أجريت عليها لتساير هذه المعايير الواقع المصري، وبخصوص المواضيع التي لم يتم التعرض إليها وفقا للمعايير المصرية يستند في معالجتها لمعايير المحاسبة الدولية إلى غاية صدور معيار محاسبي مصري يتناول تلك المواضيع، ويوضح الجدول الموالي معايير المحاسبة المصرية.

جدول رقم (4-16): معايير المحاسبة المصرية

رقم المعيار المصري	عنوان المعيار
المعيار العام	إطار إعداد و عرض القوائم المالية
معيار المحاسبة المصرية رقم 01	عرض القوائم المالية
معيار المحاسبة المصرية رقم 02	المخزون
معيار المحاسبة المصرية رقم 03	قوائم التدفق النقدي
معيار المحاسبة المصرية رقم 04	السياسات المحاسبية والتغييرات في التقديرات المحاسبية والأخطاء
معيار المحاسبة المصرية رقم 05	الأحداث التالية لتاريخ الميزانية
معيار المحاسبة المصرية رقم 06	عقود الإنشاء
معيار المحاسبة المصرية رقم 07	الأصول الثابتة واهلاكاتها
معيار المحاسبة المصرية رقم 08	الإيراد
معيار المحاسبة المصرية رقم 09	المحاسبة عن المنح الحكومية و الإفصاح عن المساعدات الحكومية
معيار المحاسبة المصرية رقم 10	أثار التغييرات في أسعار صرف العملات الأجنبية
معيار المحاسبة المصرية رقم 11	تكلفة الاقتراض
معيار المحاسبة المصرية رقم 12	الإفصاح عن الأطراف ذوي العلاقة
معيار المحاسبة المصرية رقم 13	القوائم المالية المجمعة والمستقلة
معيار المحاسبة المصرية رقم 14	الاستثمارات في شركات شقيقة
معيار المحاسبة المصرية رقم 15	الإفصاح بالقوائم المالية للبنوك و المؤسسات المالية المشابهة
معيار المحاسبة المصرية رقم 16	القواعد و المعايير المحاسبية المتعلقة بعمليات التأجير التمويلي
معيار المحاسبة المصرية رقم 17	المحاسبة و التقرير عن نظم مزايا التقاعد
معيار المحاسبة المصرية رقم 18	نصيب السهم في الأرباح
معيار المحاسبة المصرية رقم 19	الأصول غير الملموسة
معيار المحاسبة المصرية رقم 20	ضرائب الدخل

## الفصل الرابع: واقع ومتطلبات التأهيل العلمي والعملية لمزاولة مهنة المحاسبة في الدول العربية

الأدوات المالية: الإفصاح والعرض	معيار المحاسبة المصرية رقم 21
الأدوات المالية: الاعتراف والقياس	معيار المحاسبة المصرية رقم 22
حصص الملكية في المشروعات المشتركة	معيار المحاسبة المصرية رقم 23
المخصصات والأصول و الالتزامات المحتملة	معيار المحاسبة المصرية رقم 24
تجميع الأعمال	معيار المحاسبة المصرية رقم 25
القوائم المالية الدورية	معيار المحاسبة المصرية رقم 26
اضمحلال قيمة الأصول	معيار المحاسبة المصرية رقم 27
الأصول غير المتداولة المحتفظ بها لغرض البيع و العمليات غير المستمرة	معيار المحاسبة المصرية رقم 28
التقارير القطاعية	معيار المحاسبة المصرية رقم 29
الاستثمار العقاري	معيار المحاسبة المصرية رقم 30
الزراعة	معيار المحاسبة المصرية رقم 31
التنقيب عن المعادن وتقييم الموارد التعدينية	معيار المحاسبة المصرية رقم 32
عقود التأمين	معيار المحاسبة المصرية رقم 33
مزايا العاملين	معيار المحاسبة المصرية رقم 34
المدفوعات المبنية على أسهم	معيار المحاسبة المصرية رقم 35

المصدر: تم إعداد الجدول بالاستناد إلى الموقع الإلكتروني لجهاز المحاسبات المركزي المصري:

[http://www.efsa.gov.eg/content/efsa\\_ar/audit\\_pages/efsa\\_account.htm](http://www.efsa.gov.eg/content/efsa_ar/audit_pages/efsa_account.htm)

### المطلب الثالث: واقع التعليم والتأهيل المحاسبي في جمهورية مصر العربية

تناول القانون 133 لسنة 1951 المتعلق بمزاولة مهنة المحاسبة والمراجعة متطلبات تأهيل المحاسبين ويجب أن يستوفي المرشح متطلبات التعليم والتدريب ويمكن توضيح ذلك من خلال ما يلي

#### أولاً: التأهيل العلمي للمحاسبين

يشترط المشرع المصري في المادة 06 من القانون 133 لسنة 1951 لمزاولة مهنة المحاسبة والمراجعة في مصر أن يكون حاصلًا على إحدى المؤهلات الآتية:<sup>1</sup>

- ليسانس التجارة شعبة المحاسبة؛
- ليسانس المعهد العالي للعلوم المالية والتجارية؛

<sup>1</sup> المادة 06 من القانون 133 لسنة 1951، المتضمن قانون مزاولة مهنة المحاسبة والمراجعة في مصر، جريدة الوقائع المصرية، 1951/09/20، العدد 81.

- ليسانس التجارة من شعب إدارة الأعمال مع دبلوم معهد الضرائب ويشترط أن تكون قد منحت للطلاب من أحد معاهد التعليم المصرية؛
- شهادة من أحد المعاهد الأجنبية تقرر وزارة المعارف العمومية بالاتفاق مع وزارة التجارة والصناعة اعتبارها معادلة لأحد المؤهلات الأربعة.
- وتجدر الإشارة إلى أن المادة السابعة من القانون 133 لسنة 1951 استثنت من حكم المادة السادسة المؤهلات الآتية:<sup>1</sup>
- الحاصلون على بكالوريوس من غير شعبة المحاسبة أو شعب إدارة الأعمال مع دبلوم معهد الضرائب أو من يحصل على هذه المؤهلات قبل 1956/12/31.
- من حصل قبل تاريخ العمل بهذا القانون على دبلوم الدراسات التكميلية التجارية.
- من حصل قبل تاريخ العمل بهذا القانون على دبلوم المعهد العالي للتجارة.

### **ثانياً: القيد في جدول المحاسبين**

- اشتراط قانون مزاولة مهنة المحاسبة المصري رقم 133 لسنة 1951 في المادة الأولى أنه لا يجوز أن يزاول مهنة المحاسبة والمراجعة إلا من من كان اسمه مقيدا في السجل العام للمحاسبين والمراجعين بوزارة التجارة والصناعة ويشمل هذا السجل ثلاثة أنواع وهي:<sup>2</sup>
- جدول المحاسبين والمراجعين تحت التمرين؛
  - جدول المحاسبين والمراجعين؛
  - جدول مساعدي المحاسبين والمراجعين.
- ويشترط للقيد في السجل حسب المادة الثانية من القانون 133 لسنة 1951 ما يلي:
- أن يكون مقيما في جمهورية مصر العربية؛
  - كامل الأهلية المدنية؛
  - حسن السمعة لم تصدر عليه أحكام قضائية أو قرارات تأديبية ماسة بالشرف.
- ويستثنى من حكم المادة السابقة من شرط الجنسية حسب المادة الثالثة من القانون 133 لسنة 1951 ما يلي:<sup>3</sup>

<sup>1</sup> المادة 07 من القانون 133 لسنة 1951، المتضمن قانون مزاولة مهنة المحاسبة والمراجعة في مصر، جريدة الوقائع المصرية، 1951/09/20، العدد 81.

<sup>2</sup> المادة 01 من القانون 133 لسنة 1951، المتضمن قانون مزاولة مهنة المحاسبة والمراجعة في مصر، جريدة الوقائع المصرية، 1951/09/20، العدد 81.

<sup>3</sup> المادة 03 من القانون 133 لسنة 1951، المتضمن قانون مزاولة مهنة المحاسبة والمراجعة في مصر، جريدة الوقائع المصرية، 1951/09/20، العدد 81.

- المشتغلون بالمحاسبة أو المراجعة في مصر عند العمل بهذا القانون والذين تتوافر فيهم الشروط الأخرى للقيود؛
- أعضاء جمعية المحاسبين والمراجعين المصرية المقيدون بها قبل تاريخ العمل بهذا القانون.

### **ثانياً: الخبرة العملية لمزاولة مهنة المحاسبة**

لم يشترط القانون رقم 133 لسنة 1951 حصول الطالب القيد في السجل العام للمحاسبين على أية خبرة عملية قبل مزاولة المهنة، وذلك بالنسبة للمقيدين في جدول المحاسبين والمراجعين تحت التمرين، في حين نصت المادة الثامنة من القانون على أنه يشترط لنقل اسم الطالب من جدول المحاسبين والمراجعين تحت التمرين إلى جدول المحاسبين والمراجعين أن يكون قد أمضى مدة التدريب المقررة كالاتي:<sup>1</sup>

- ثلاث سنوات للحاصلين على المؤهلات المنصوص عليها في المادة السادسة؛
- أربع سنوات للحاصلين على المؤهلات المنصوص عليها في المادة السابعة البند رقم 01؛
- خمس سنوات للحاصلين على المؤهلات المنصوص عليها في المادة السابعة البند رقم 02؛
- ست سنوات للحاصلين على المؤهلات المنصوص عليها في المادة السابعة البند رقم 03؛
- خمس سنوات للحاصلين على مؤهل دبلوم معهد الضرائب.

ويشترط القانون 133 لسنة 1951 في المادة التاسعة أن يكون الطالب قد زاول فعلاً أعمال المحاسبة والمراجعة بصورة جدية وبدون انقطاع طول المدة، ويثبت التمرين بشهادة من المكتب الذي قضى به الطالب مدة التمرين.<sup>2</sup> وتنص المادة العاشرة على أنه يدخل ضمن مدة التدريب ضمن وظيفة كمساعد مفتش بديوان المحاسبة، أو مساعد مأمور، أو مساعد مفتش بمصلحة الضرائب وغيرها من الوظائف المناظرة المحددة بالقانون أو المقررة عن طريق وزير المالية.<sup>3</sup>

### **ثالثاً: اختبار التأهيل المهني**

لم يتطلب القانون 133 لسنة 1953 للحصول على ترخيص مزاولة المهنة اجتياز المترشح للامتحان النهائي الذي يرخص لمزاولة المهنة وذلك بالنسبة للمحاسبين تحت التمرين مشروط للقيود ضمن سجل المحاسبين والمراجعين تحت التمرين أو للقيود في سجل المحاسبين والمراجعين.

<sup>1</sup> المادة 08 من القانون 133 لسنة 1951، المتضمن قانون مزاولة مهنة المحاسبة والمراجعة في مصر، جريدة الوقائع المصرية، 1951/09/20، العدد 81.

<sup>2</sup> المادة 09 من القانون 133 لسنة 1951، المتضمن قانون مزاولة مهنة المحاسبة والمراجعة في مصر، جريدة الوقائع المصرية، 1951/09/20، العدد 81.

<sup>3</sup> المادة 10 من القانون 133 لسنة 1951، المتضمن قانون مزاولة مهنة المحاسبة والمراجعة في مصر، جريدة الوقائع المصرية، 1951/09/20، العدد 81.

### رابعاً: التعليم المهني المستمر

لم يتطلب القانون 133 لسنة 1953 أي شرط لخضوع المحاسبين لبرامج التعليم المهني المستمر، وهو أحد النقصان التي عرضت هذا القانون لمجموعة من الانتقادات، الأمر الذي أدى إلى التفكير في ضرورة تعديل هذا القانون ليواكب تطورات مهنة المحاسبة، وبالتالي فقد نص مشروع القانون الجديد الذي ينظم مهنة المحاسبة في مصر على ضرورة اجتياز المترشح للامتحان حتى يتم قيده في سجل المحاسبين والمراجعين وتحديدتها في إطار الالتزام ببرامج التعليم المهني المستمر، وتم إسناد مهام تنظيم برامج التعليم المهني المستمر لمجلس شعبة المحاسبين والمراجعين.<sup>1</sup>

### خامساً: تقييم واقع التعليم والتأهيل المحاسبي في مصر

من خلال ما سبق يمكن القول أن القانون 133 لسنة 1951 الذي ينظم مهنة المحاسبة في مصر يواجه بعض النقصان فيما يخص تطوير مهنة المحاسبة والتي يمكن ذكرها فيما يلي:<sup>2</sup>

- لم ينص القانون 133 لسنة 1951 على المحاسب تحت التمرين لقيده في سجل المحاسبين والمراجعين أي امتحانات لمزاولة المهنة.
- بخصوص الخبرة العملية فقد نص القانون 133 لسنة 1951 على إعفاء مجموعة كبيرة من الأعمال والوظائف كمعادلة للخبرة العملية كشرط لمزاولة مهنة المحاسبة.
- اقتصر القانون 133 لسنة 1951 على التدريب العملي فقط لدى أحد مكاتب المحاسبة المعتمدة للقيده المحاسب تحت التمرين في سجل المحاسبين والمراجعين.

### المبحث الرابع: واقع مهنة المحاسبة ومتطلبات التعليم والتأهيل المحاسبي في الأردن

في إطار الإصلاحات التي تبنتها المملكة الأردنية، فقد شهدت معظم القوانين ذات العلاقة بمهنة المحاسبة تطورات ملحوظة وذلك لمسايرة التطورات على المستوى الدولي، وكذا لمواكبة التوجهات الجديدة الهامة في استراتيجية التخطيط الاقتصادي وترشيد النفقات العامة في جميع القطاعات في إطار معالجة عجز الموازنة العامة للدولة من جهة وزيادة الموارد المالية المتاحة من جهة أخرى، بالإضافة إلى الاستخدام الأمثل والعقلاني لتحقيق المصلحة العامة وبذلك أولت هذه القوانين أهمية بالغة لمهنة المحاسبة وتم إصدار العديد من التشريعات التي لها تأثير مباشر عليها كما تم صدور قانون تنظيم مهنة المحاسبة القانونية لسنة 2003.

<sup>1</sup> علي عمر أحمد السويسي، مرجع سبق ذكره، ص 213

<sup>2</sup> محمد محمود النفاوي، مهنة المحاسبة والمراجعة في مصر الواقع وضرورات التطوير، بحث مقدم إلى مؤتمر مستقبل مهنة المحاسبة والمراجعة، كلية التجارة، القاهرة، 2003، ص ص 23-25.

## المطلب الأول: واقع مهنة المحاسبة في الأردن

يمثل صدور قانون مهنة المحاسبة القانونية رقم 10 لسنة 1961 أول قانون لتنظيم مهنة المحاسبة في الأردن الذي نظم مهنة المحاسبة في القطاع الخاص من خلال الاجراءات والحقوق والواجبات للمحاسب القانوني، وكذلك تم صدور قانون الشركات رقم 12 لسنة 1964.<sup>1</sup>

وقد عرفت مهنة المحاسبة القانونية صدور العديد من القوانين والأنظمة ابتداء من سنة 1985 من خلال صدور القانون رقم 32 لسنة 1985 المتعلق بتنظيم مهنة المحاسبة القانونية وكذا نظام رقم 30 لسنة 1986 لتصنيف المحاسبين القانونيين بالإضافة إلى صور قانون الشركات رقم 01 لسنة 1989.<sup>2</sup>

## أولاً: تطبيق معايير المحاسبة الدولية في الأردن

شهدت المملكة الأردنية صدور العديد من القوانين ذات العلاقة بمهنة المحاسبة القانونية ابتداء من سنة 2000 استجابة للتطورات التي عرفتها مهنة المحاسبة على المستوي المحلي والدولي، وذلك من خلال جملة إصلاحات تم من خلالها إصدار القوانين الآتية:<sup>3</sup>

- القانون رقم 73 لسنة 2003 المتعلق بتنظيم مهنة المحاسبة القانونية.
  - قانون الشركات رقم 22 لسنة 1997.
  - قانون الأوراق المالية رقم 76 لسنة 2002.
  - قانون البنوك رقم 28 لسنة 2000. 2000/28.
  - قانون التأمين رقم 33 لسنة 1999.
  - قانون الديوان العام للمحاسبة رقم 28 لسنة 1952.
  - القانون المعدل لضريبة الدخل رقم 25 لسنة 2001.
- وباستقراء القوانين والتشريعات السابقة يتضح أن الأردن تطبق معايير المحاسبة والتدقيق الدولية كأساس لإعداد والإفصاح عن القوائم المالية وذلك من خلال ما يلي:

<sup>1</sup> علي عبد القادر الذنبيات وداليا ابراهيم مصطفى ورامي محمد الزبيدية، تأثير تعديلات قانون مهنة المحاسبة القانونية رقم 73 لسنة 2003 في جودة المهنة، مجلة دراسات العلوم الإدارية، المجلد 39، العدد الثاني، 2012، ص 204.

<sup>2</sup> لمزيد من التفاصيل يرجى الرجوع إلى:

- دكتور أحمد حلمي جمعة، المدخل الحديث لتدقيق الحسابات، دار صفاء للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2000، ص ص 392-432.

- المملكة الأردنية الهاشمية، قانون مهنة تدقيق الحسابات 1985/32، الجريدة الرسمية، العدد 3323، 16 جوان 1985.

- المملكة الأردنية الهاشمية، نظام جمعية مدققي الحسابات القانونيين الأردنيين رقم 1987/42، الجريدة الرسمية، العدد 3323، 16 نوفمبر 1987.

<sup>3</sup> أحمد حلمي جمعة ومحمد جمال هلال، مرجع سبق ذكره.

- 1- **قانون الشركات رقم 22 لسنة 1997**: حيث نص في المادة 195 الفقرة الثانية على أنه "مع مراعاة أحكام قانون مهنة تدقيق الحسابات المعمول به وأي قانون آخر له علاقة بهذه المهنة يجب أن يتضمن تقرير مدقق الحسابات أن الشركة تمسك بحسابات وسجلات ومستندات منتظمة وأن بياناتها معدة وفقاً لمعايير المحاسبة الدولية المعتمدة، تمكن من إظهار المركز المالي للشركة ونتائج أعمالها بصورة عادلة...".<sup>1</sup>
- 2- **قانون الأوراق المالية**: حيث نصت المادة 107 على أنه يعتبر مخالفة لأحكام هذا القانون تصديق مدقق الحسابات أو المحاسب على بيانات مالية غير صحيحة أو مضللة أو مخالفة للمعايير المحاسبية الدولية المعتمدة ومعايير التدقيق الدولية المعتمدة.<sup>2</sup>

### ثانياً: قانون تنظيم مهنة المحاسبة القانونية رقم 73 لسنة 2003

في إطار إصلاح الذي شمل العديد من القوانين ذات العلاقة بالمهنة فقد تم صدور القانون المؤقت رقم 73 لسنة 2003 المتضمن مهنة المحاسبة القانونية وذلك بتاريخ 12 جوان 2003، ويتكون محتوى هذا القانون من خمسين مادة وتم إلغاء العمل بالقانون رقم 32 لسنة 1985، ويستند هذا القانون في معظم مواده على نظام جمعية المحاسبين القانونيين في الأردن رقم 42 لسنة 1987 وقانون الشركات رقم 22 لسنة 1997 ومن خلال ذلك عرف القانون المحاسب القانوني وفقاً لنص المادة الثانية منه بأنه "الشخص الطبيعي المجاز لمزاولة المهنة وفقاً لأحكام هذا القانون والأنظمة والتعليمات الصادرة بمقتضاه".<sup>3</sup>

### 1- أهداف القانون 73 لسنة 2003:

- كما أشارت المادة الثالثة من القانون 73 لسنة 2003 أن أهدافه تتمثل فيما يلي:<sup>4</sup>
- تنظيم مزاولة المهنة والارتقاء بها.
  - ضمان الالتزام بمعايير المحاسبة والتدقيق المعتمدة بما يساهم في حماية الاقتصاد الوطني.
  - الارتقاء بالمستوى العلمي والمهني للمحاسبين القانونيين.
  - تأكيد الالتزام بقواعد سلوك المهنة وأدائها.
  - تعزيز دور المحاسب القانوني وحيادته واستقلاله.

<sup>1</sup> المادة 195 من قانون الشركات الأردني.

<sup>2</sup> المملكة الأردنية الهاشمية، قانون مؤقت رقم 2002/76 قانون الأوراق المالية، الجريدة الرسمية، العدد 4579، 2002/11/19.

<sup>3</sup> المادة 01 من القانون 73 لسنة 2003.

<sup>4</sup> المادة 03 من القانون 73 لسنة 2003.

## 2- جمعية المحاسبين القانونيين الأردنيين

- أشارت المادة السابعة من القانون على تأسيس جمعية المحاسبين القانونيين تتمتع بالشخصية المعنوية والاستقلال المالي والإداري،<sup>1</sup> كما تضمنت المادة الثامنة أهم أهداف الجمعية التي تتمثل في الآتي:<sup>2</sup>
- رعاية مصالح الأعضاء والحفاظ على تقاليد المهنة وشرفها.
  - تشجيع البحث العلمي والمهني في مجالات المهنة المختلفة.
  - المساهمة في تخطيط وتطوير برامج التدريب لرفع كفاءة العاملين في المهنة.
  - التعاون والتنسيق مع الجمعيات والهيئات المهنية والعلمية المحلية والعربية والدولية.

## 3- مهام وحلويات جمعية المحاسبين القانونيين

- أشارت المادة التاسعة من القانون أنه في سبيل تحقيق الأهداف تتحدد مهام الجمعية في الآتي:<sup>3</sup>
- نشر المعلومات المتعلقة بالمهنة بين المحاسبين القانونيين وإصدار الكتب والمجلات والنشرات الدورية المهنية والعلمية وتبادلها وعقد المؤتمرات والاجتماعات والندوات والدورات التدريبية.
  - التعاون في مجال المهنة مع الجامعات والمؤسسات التعليمية.
  - توثيق العلاقات المهنية والاجتماعية بين مزاوي المهنة محليا وعربيا ودوليا.
  - الانضمام إلى عضوية الهيئات العربية والدولية ذات العلاقة بالمهنة إذا رأت ذلك مناسباً.
  - اقتراح تطوير التشريعات ذات العلاقة بالمهنة.
  - تدريب المحاسبين القانونيين لتطبيق معايير المحاسبة ومعايير تدقيق الحسابات.

## المطلب الثاني: متطلبات التعليم والتأهيل المحاسبي في الأردن

تعرض القانون 73 لسنة 2003 المنظم لمهنة المحاسبة في الأردن وكذا نظام مزاولة مهنة المحاسبة القانونية لسنة 2006 متطلبات التأهيل العلمي والعملية للمحاسبين كما يلي:

### أولاً: التعليم المحاسبي

- أشارت المادة 22 من القانون 73 لسنة 2003 في الفقرة الرابعة أنه لمزاولة مهنة المحاسبة يتعين على المترشح لطلب ترخيص المزاولة أن يكون متحصلاً على أحد المؤهلات الآتية:<sup>4</sup>
- شهادة جامعية تخصص محاسبة.

<sup>1</sup> المادة 07 من القانون 73 لسنة 2003.

<sup>2</sup> المادة 08 من القانون 73 لسنة 2003.

<sup>3</sup> المادة 09 من القانون 73 لسنة 2003.

<sup>4</sup> المادة 22 من القانون 73 لسنة 2003.

- شهادة كلية مجتمع (الدبلوم) تخصص محاسبة.
- شهادة جامعية في أي من التخصصات ذات العلاقة بالمهنة على أن تتضمن الحد الأدنى من المواد المتعلقة بالمحاسبة، ويتم تحديد هذه الشهادات والحد الأدنى المطلوب بمقتضى نظام مزاولة مهنة المحاسبة القانونية.
- شهادة في المهنة من المعاهد المهنية للمحاسبين القانونيين أو ما يماثلها والمعترف بها من الهيئة العليا بموجب تعليمات تصدرها لهذه الغاية إذا كان متحصلا على شهادة جامعية.
- أن يستكمل متطلبات التدريب المنصوص عليها في هذا القانون ونظام مزاولة مهنة المحاسبة القانونية الصادر بمقتضاه.
- أن يجتاز الامتحان الذي تجريه لجنة الترخيص بما في ذلك الامتحان بالتشريعات الأردنية ذات العلاقات بالمهنة.
- كما أشارت المادة 21 من القانون 73 لسنة 2003 على أنه يمنع على أي شخص غير مرخص له بمزاولة المهنة وغير مقيد في سجل المزاولين الأعمال الآتية:<sup>1</sup>
  - مزاولة أعمال التدقيق.
  - العمل في أي وظيفة رئيسية تتعلق بأعمال المحاسبة لدى أي من الجهات المنصوص عليها في الفقرة (ب) من المادة 30 من هذا القانون بعد مرور المدة المنصوص عليها في الفقرة (أ) من المادة 31 من هذا القانون والتعليمات الصادرة بمقتضاه.
- وبخصوص مزاولة الأجانب للمهنة فقد رخص القانون 73 لسنة 2003 في المادة 25 وفي إطار مبدأ المعاملة بالمثل يجوز للأجانب القيد في سجل المحاسبين القانونيين لمزاولة المهنة بشرط أن تتوفر فيهم الشروط المنصوص عليها في هذا القانون والأنظمة والتعليمات الصادرة بمقتضاه شريطة التقييد بتشريعات العمل والإقامة النافذة المفعول.<sup>2</sup>
- كما أشار نظام مزاولة مهنة المحاسبة القانونية لبعض المواد الأساسية لتنظيم المهنة، حيث تضمن في المادة الثالثة منه تحديد مجالات عمل المحاسبين القانونيين وفق مزاولتهم كالاتي:<sup>3</sup>
  - محاسب قانوني مزاولة مهنة التدقيق يعمل في مكتبه الخاص أو لحساب الغير من المزاولين لأعمال التدقيق.
  - محاسب قانوني يعمل في أعمال المحاسبة في وظيفة رئيسية وفقا لأحكام القانون.
- كما تضمنت المادة السادسة من نظام مزاولة مهنة المحاسبة القانونية بأنه يجوز للمحاسب القانوني المرخص له القيام بالمهام الآتية:<sup>4</sup>
  - تقديم الاستشارة والخبرة المهنية في المجالات الحاسوبية والمالية والضريبية والاقتصادية وأنظمة المعلومات.
  - القيام بأعمال التحكيم والتصفية والخبرة القوامية في المجالات المنصوص عليها في الفقرة (أ) من هذه المادة.

<sup>1</sup> المادة 21 من القانون 73 لسنة 2003.

<sup>2</sup> المادة 25 من القانون 73 لسنة 2003.

<sup>3</sup> المادة الثالثة من نظام مزاولة مهنة المحاسبة القانونية لسنة 2006.

<sup>4</sup> المادة السادسة من نظام مزاولة مهنة المحاسبة القانونية رقم 7 لسنة 2006، الجريدة الرسمية رقم 4744، 2006/02/01.

- القيام بأعمال دراسات الجدوى الاقتصادية والدراسات العلمية والإحصائية وجمع المعلومات الاقتصادية لحساب الغير وإعداد النظم الداخلية وأعمال تقييم الأداء والأعمال.

**ثانياً: الخبرة العملية:** حسب المادة 10 من نظام مزاولة المهنة 2006 على المحاسب المدرب الذي يحمل الشهادات المنصوص عليها في المادة (22) من قانون المهنة ويرغب في التسجيل في سجل المتدربين التقدم بطلب انتساب إلى الجمعية معزماً بالوثائق المطلوبة وشهادة من المحاسب القانوني الذي يتدرب لديه سنوياً.<sup>1</sup> وتكون مدد التدريب للمحاسب المتدرب المسجل في الجمعية لأغراض الترخيص كما يلي:

- سنة واحدة لحاملي الدرجة الجامعية الثالثة (دكتوراه)؛

- سنتين لحاملي الدرجة الجامعية الثانية (ماجستير)؛

- ثلاث سنوات لحاملي الدرجة الجامعية الأولى (بكالوريوس)؛

- خمس سنوات لحاملي شهادة كلية المجتمع.

كما تنص المادة 11 من نظام مزاولة المهنة لسنة 2006 يحق لحاملي الشهادات العلمية الذي نصت عليهم المادة العاشرة من هذا النظام في الفئتين الثانية والثالثة الذين يشغلون وظائف متعلقة بأعمال المحاسبة والتدقيق لدى الدوائر الحكومية التقدم بطلب الترخيص للحصول على إجازة المزاولة شريطة أن تكون لديهم خبرة في هذا العمل مدة لا تقل عن 7 سنوات في هذا المجال بعد اجتياز الامتحان.<sup>2</sup>

**ثالثاً: لجان التفتيش:** حسب المادة 12 من نظام مزاولة المهنة يعين المجلس في بداية دورته لجنة تفتيش أو أكثر لمدة ثلاث سنوات تتكون عضويتها من ثلاث محاسبين قانونيين مزاولين للمهنة تقوم بالتحقق مما يلي:<sup>3</sup>

- المحاسب القانوني المزاول لمهنة التدقيق متفرغ للمهنة ويقوم بمزاومتها وملتمزم بمعايير التدقيق المعتمدة وآداب وسلوك المهنة.

- أن المحاسب المسجل في سجل المتدربين متدرب تحت إشراف المحاسب القانوني المزاول للمهنة وملتمزم بشروط ومتطلبات التدريب.

وتقوم اللجنة بمهامها بقرار صادر من المجلس خلال المدد التي يحددها لهذه الغاية أو كلما دعت الضرورة لذلك بناء على قرار صادر عنه، كما يتعين على اللجنة أن تعد محضر عن كل عمل من أعمال التفتيش موقعا عليه من طرف أعضائها ومن المحاسب القانوني وتقديمه إلى المجلس مرفوقاً بالتوصيات اللازمة في هذا الشأن.

### **رابعاً: الامتحان وترخيص مزاولة المهنة**

قامت الهيئة العليا لتنظيم مهنة المحاسبة القانونية في الأردن بإقرار تعليمات لجنة ترخيص المهنة رقم (1) لسنة 2004 والصادرة بمقتضى أحكام الفقرة (ب) من المادة (5) من القانون نفسه. وبموجب المادة (5) من تعليمات

<sup>1</sup> المادة 10 من نظام مزاولة مهنة المحاسبة القانونية لسنة 2006.

<sup>2</sup> المادة 11 من نظام مزاولة مهنة المحاسبة القانونية لسنة 2006.

<sup>3</sup> المادة 12 من نظام مزاولة مهنة المحاسبة القانونية رقم 2006/7.

لجنة الترخيص فقد تم تشكيل لجنة لأجراء امتحانات المهنة، حيث انتهت إلى اعتماد المواضيع المدرجة في كل ورقة من أوراق الامتحان وعددها ورقتين بيانها أدناه:<sup>1</sup>

**1- الورقة الأولى: التشريعات:** التشريعات الأردنية ذات العلاقة بالمهنة بما في ذلك قانون الشركات، البنوك، الضرائب، الأوراق المالية، التأمين، التجارة، التأجير التمويلي، الاستثمار، المنطقة الاقتصادية الخاصة، المناطق الحرة المؤهلة، الطوابع، الضرائب وتطبيقاتها، قانون الضمان الاجتماعي، قانون ديوان المحاسبة، قانون المنافسة، قانون غسيل الأموال، قانون مكافحة الفساد.

**2- الورقة الثانية: المحاسبة والتدقيق:** وتتضمن المواضيع الآتية: معايير المحاسبة والإبلاغ المالي الدولية، معايير التدقيق الدولية، محاسبة التكاليف، المحاسبة الإدارية، النظرية المحاسبية، المحاسبة المالية، محاسبة الضرائب، أنظمة المعلومات.

**خامساً: نظام التعليم المستمر:** أشارت المادة الثامنة من قانون مزاولة المهنة لسنة 2006 أنه يقصد بالتعليم المهني المستمر حضور ندوات أو مؤتمرات أو المشاركة في دورات متخصصة أو كتابة مقالات في مجال المهنة، ویتزم المحاسب القانوني خلال كل سنة في شهر جويلية شهادة تعليم مهني مستمر لمدة لا تقل عن 20 ساعة أو 10 ساعات إضافة إلى بحث مشارك به في مؤتمر مهني أو مقالين منشورين في مجال المهنة وفي حالة عدم الالتزام لا يجوز تمديد الترخيص لمزاولة المهنة.<sup>2</sup>

<sup>1</sup> المادة الخامسة والسادسة من تعليمات لجنة ترخيص مهن المحاسبة القانونية الصادرة بمقتضى أحكام الفقرة ب من المادة 5 من قانون تنظيم مهنة المحاسبة القانونية رقم 73 لسنة 2003، الجريدة الرسمية رقم 5930.

<sup>2</sup> المادة الثامنة من نظام مزاولة المهنة لسنة 2006.

## خلاصة الفصل الرابع

من خلال هذا الفصل تم التطرق إلى واقع التنظيم المهني للمحاسبة ومتطلبات التأهيل العلمي والعملية للمحاسبين في الدول العربية، حيث تتوفر هذه الأخيرة على كل عناصر التنظيم المهني للمحاسبة، وتتمثل في الإطار العام للممارسة المهنية، الهيئات المشرفة على تنظيم المهنة، معايير المحاسبة والمراجعة ودستور آداب وسلوك المهنة؛ ولذلك فتطوير القوانين المتعلقة بتنظيم مهنة المحاسبة الخاصة يعتبر أمراً ضرورياً لتطويرها في ظل التطورات الكبيرة التي تشهدها المهنة على المستوى الدولية، خاصة في مجال التوجه الدولي نحو تحرير تجارة الخدمات المحاسبية.

وفي إطار هذه المتغيرات البيئية أصبح ضرورة على الدول العربية أن تواكب المتغيرات الدولية والعمل على تطوير والارتقاء بمستوى المعرفة المحاسبية المهنية التي تعد المكون الأساسي للتنظيم المهني المحاسبي، وتعتمد المعرفة المهنية على عدة مقومات كل منها يتعلق بنوع معين من المعرفة، لذا فجودة المعرفة المهنية تعتمد بدرجة كبيرة على التنظيم الجيد لها داخل التشريعات، وعلى المهارة في الالتزام عند التطبيق العملي.

## الفصل الخامس

واقع ومتطلبات تطوير التعليم المحاسبي بالجزائر  
في إطار تحرير الخدمات المحاسبية

## تمهيد

لممارسة مهنة المحاسبة يقتضي توفر مجموعة من المعارف المتخصصة التي يجب توفرها في المترشح لممارسة المهنة، وتشمل هذه المعرفة التعليم في الجامعات والمعاهد المتخصصة والتي تتوج بالشهادات والإجازات المطلوبة في العنصر السابق، والتدريب المهني وذلك لاكتساب الخبرة المهنية، بالإضافة إلى الامتحان النهائي الذي يفتح الباب للمترشح لمزاولة المهنة.

ويهدف هذا الفصل إلى التعريف بهيكل المعرفة المتخصصة لممارسة المهنة في الجزائر وذلك من خلال دراسة التشريعات ذات العلاقة بمهنة المحاسبة، ومتطلبات التعليم والتأهيل المحاسبي لمزاولة المهنة من خلال استقراء مرحلة التعليم المحاسبي الأكاديمي في ضوء النظام المطبق حاليا (ليسانس-ماستر-دكتوراه) على مستوى الجامعات الجزائرية باعتبار مخرجاتها تمثل مدخلات للتعليم المحاسبي على مستوى المعهد المتخصص لتكوين المحاسب بالاستناد إلى المقارنة ببرامج التعليم والتأهيل لمعايير التعليم المحاسبي الدولية.

وقد تم تقسيم هذا الفصل إلى المباحث الآتية:

**المبحث الأول:** التنظيم المهني لمهنة المحاسبة في الجزائر؛

**المبحث الثاني:** دور الجامعات في تطوير التعليم المحاسبي بالجزائر؛

**المبحث الثالث:** واقع التأهيل المحاسبي في الجزائر؛

**المبحث الرابع:** أهمية تطوير برامج التعليم المحاسبي في إطار تحرير الخدمات المحاسبية بالجزائر.

## المبحث الأول: التنظيم المهني لمهنة المحاسبة في الجزائر

مر إصلاح المنظومة المحاسبية بمرحلتين هما إصلاح النظام المحاسبي وإصلاح مهنة المحاسبة في إطار سلسلة من الإصلاحات لمواكبة المتغيرات التي يشهدها الاقتصاد الجزائري للاندماج في الاقتصاد العالمي وتحرير الخدمات في إطار مفاوضات الانضمام للمنظمة العالمية للتجارة.

### المطلب الأول: تطبيق النظام المحاسبي المالي

يندرج تطبيق النظام المحاسبي المالي في الجزائر في إطار تحديث الآليات التي تصاحب الإصلاحات المحاسبية في ظل التطورات الاقتصادية التي يشهدها الاقتصاد الجزائري، وكذلك بوجود دوافع اقتصادية ومحاسبية وقانونية لتغيير المنظومة المحاسبية بهدف توافيقها مع المعايير المحاسبية الدولية ولذلك يحتوي هذا النظام في تطبيقه على تبني المرجعية المحاسبية الدولية بهدف تحسين مستوى القوائم المالية وتشجيع البورصة.

### أولاً: فلسفة النظام المحاسبي المالي

تم تبني النظام المحاسبي المالي من خلال القانون 07/11 المؤرخ في 25 نوفمبر 2007 ليتم بعدها صدور العديد من المراسيم والقرارات والمذكرات المنهجية التي تشرح وتفسر محتوى هذا القانون ويمكن تلخيص أهم القوانين التي صدرت فيما يلي:

#### 1- القانون 07-11 المؤرخ في 2007/11/25 المتعلق بالنظام المحاسبي

يهدف هذا القانون إلى تحديد شروط وكيفيات تطبيق النظام المحاسبي المالي الذي يدعى في صلب النص المحاسبة المالية من خلال 07 فصول مقسمة إلى 43 مادة كالتالي:<sup>1</sup>

- الفصل الأول: التعاريف ومجال التطبيق المواد من 02- 05؛

- الفصل الثاني: الإطار التصوري والمبادئ المحاسبية والمعايير المحاسبية المواد 06-09؛

- الفصل الثالث: تنظيم المحاسبة المواد 10-24؛

- الفصل الرابع: الكشوف المالية المواد 25-30؛

- الفصل الخامس: الحسابات المجمعة والحسابات المدججة المواد 31-36؛

- الفصل السادس: تغيير التقديرات والطرق المحاسبية المواد 37-40؛

- الفصل السابع: أحكام ختامية المواد 41-43.

<sup>1</sup> القانون 07-11 المؤرخ في 2007/11/25 يتضمن النظام المحاسبي المالي، الجريدة الرسمية الجزائرية، العدد 74، 2007/11/25، ص 03.

**2- المصادر التنظيمية للنظام المحاسبي المالي:** جاءت في إطار شرح وتفسير محتوى النظام القانون وهي كالآتي:

- المرسوم التنفيذي 08-156 بتاريخ 26 ماي 2008 المتضمن تطبيق أحكام القانون 07-11؛
- المرسوم التنفيذي 09-110 بتاريخ 7 أفريل 2009 المحدد لشروط وكيفيات مسك المحاسبة بواسطة أنظمة الإعلام الآلي؛
- القرار رقم 71 المؤرخ في 26 جويلية 2008 الذي يحدد قواعد التقييم والإدراج ومحتوى عرض الكشوف المالية ومدونة الحسابات وقواعد سيرها
- القرار رقم 72 المؤرخ في 26 جويلية 2008 المحدد لأسقف رقم الأعمال وعدد المستخدمين وأنشطة الكيانات الصغيرة لمسك محاسبة مالية مبسطة؛
- التعليم رقم 02 الصادرة بتاريخ 2009/10/29 حول أول تطبيق للنظام المحاسبي المالي؛
- الملاحظة رقم 01 الصادرة بتاريخ 2010/10/19 المتعلقة بطرق تطبيق التعليم رقم 02.
- إشعار رقم 1006214 المؤرخ 2014/06/10 المتعلق بالضرائب المؤجلة.
- إشعار رقم 23042013 المؤرخ في 2013/04/23 المتعلق بكيفية حساب منافع المستخدمين.

### **ثانيا: تطبيق المعايير المحاسبية الدولية في النظام المحاسبي المالي**

لقد أشارت المادة 08 من القانون 08-156 المتضمن تطبيق أحكام النظام المحاسبي المالي إلى المعايير المحاسبية، وتركت تحديدها عن طريق التنظيم، وجاءت **المادة 30** من المرسوم التنفيذي الخاص بإجراءات تنفيذ القانون لتحديد المعايير المحاسبية، لكن دون إشارتها إلى علاقة ذلك بالمعايير المحاسبية الدولية،<sup>1</sup> أما بخصوص التعليم رقم 02 المؤرخة في 29 أكتوبر 2009 التي تتضمن أول تطبيق للنظام المحاسبي المالي فقد أشارت بصريح العبارة أن النظام المحاسبي المالي الجزائري مستمد من المرجعية المحاسبية الدولية (IAS-IFRS).

أما عن المعايير المحاسبية الدولية التي جاءت بها المادة 30 من المرسوم التنفيذي رقم 08-156، فقد تم تصنيفها إلى أربعة مجموعات وفق الجدول الموالي:

<sup>1</sup> المادة 08 من المرسوم التنفيذي 08-156 المتضمن تطبيق أحكام النظام المحاسبي المالي، الجريدة الرسمية رقم 27، 2008/05/28، ص 14

## الفصل الخامس: واقع ومتطلبات تطوير التعليم المحاسبي بالجزائر في إطار تحرير الخدمات المحاسبية

الجدول رقم (5-1): مقارنة بين المعايير المطبقة في النظام المحاسبي المالي والمعايير المحاسبية الدولية

المعيار الدولي المقابل	عنوان المعيار	المجموعة
01-28 - 27 - 16 - 25 32-38 - 02- -11	-التشبيكات العينية والمعنوية -التشبيكات المالية -المخزونات والمنتجات قيد التنفيذ	المعايير المتعلقة بالأصول
01 - 20 - 36 - 37- 39 - 32 - 23-	-رؤوس الأموال الخاصة -الإعانات -مؤونات المخاطر -القروض والخصوم المالية الأخرى	المعايير المتعلقة بالخصوم
18-01	- الأعباء -النواتج	معايير متعلقة بقواعد التقييم والمحاسبة
18-23- 39 IFRS 04 IFRS 03 11 12 17 19 21	-تقييم الأعباء والنواتج المالية -الأدوات المالية -عقود التأمين -العمليات المنجزة بصفة مشتركة أو لحساب الغير -العقود طويلة المدى -الضرائب المؤجلة -عقود إيجار-تمويل -امتيازات المستخدمين -العمليات المنجزة بالعملات الأجنبية	المعايير الخاصة

المصدر: - مختار مسامح، مرجع سبق ذكره، ص 247.

## المطلب الثاني: القانون رقم 01-10 المؤرخ في 29/06/2010 المتعلق بممن الخبير المحاسب ومحافظة الحسابات والمحاسب المعتمد

الملاحظ أن هذا القانون جاء نتيجة الإصلاح المحاسبي الذي باشرته الجزائر الذي أدى إلى تنظيم مهني للمحاسبة تحت إشراف وزارة المالية وأهم ما جاء به القانون 01-10 ما يلي:

## أولاً: المجلس الوطني للمحاسبة

أنشأ المجلس الوطني للمحاسبة بموجب المرسوم التنفيذي رقم 96-381 المؤرخ في 25/09/1996 وتم إعادة تحديد تشكيلة المجلس الوطني للمحاسبة وتنظيمه وقواعد سيره بموجب القانون 10-01 المؤرخ في 29/06/2010 بصفته جهاز استشاري ذو طابع وزاري ومهني مشترك، يقوم بمهمة التنسيق والتلخيص في مجال البحث وضبط مقاييس المحاسبة والتطبيقات المرتبطة بها، حيث أنه يمكنه الاطلاع على كل المسائل المتعلقة بمجال اختصاصه بمبادرة منه أو بطلب من الوزير المكلف بالمالية، كما يمكن أن تستشير لجان المجالس المنتخبة والهيئات والشركات أو الأشخاص الذين يهمهم أشغاله.<sup>1</sup>

وبصدور القانون 10-01 الذي ينظم مهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، تم منح المجلس الوطني للمحاسبة صلاحيات واسعة في مجال تنظيم مهنة المحاسبة والتي سيتم توضيحها فيما يلي:

### 1- تشكيلة المجلس الوطني للمحاسبة

يتكون المجلس الوطني للمحاسبة حسب نص المادة الثانية من المرسوم التنفيذي 11-24 تحت سلطة وزير المالية أو من ينوب عنه، وتشكل عضويته عدة أعضاء ينتمون إلى قطاعات مختلفة لها علاقة بالمهنة المحاسبية، وهم كما يلي:<sup>2</sup>

- ممثل الوزير المكلف بالطاقة؛
- ممثل الوزير المكلف بالإحصاء؛
- ممثل الوزير المكلف بالتربية الوطنية؛
- ممثل الوزير المكلف بالتجارة؛
- ممثل الوزير المكلف بالتعليم العالي؛
- ممثل الوزير المكلف بالتكوين المهني؛
- ممثل الوزير المكلف بالصناعة؛
- رئيس المفتشية العامة للمالية؛
- المدير العام للضرائب؛
- المدير المكلف بالتقييم المحاسبي لدى وزارة المالية؛
- ممثل برتبة مدير عن بنك الجزائر؛
- ممثل برتبة مدير عن لجنة تنظيم ومراقبة عمليات البورصة؛

<sup>1</sup> المادة 02 من المرسوم التنفيذي 96-318 المؤرخ في 25/09/1996 يتضمن إنشاء مجلس وطني للمحاسبة وتنظيمه، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 56، 1996.

<sup>2</sup> المادة الثانية من المرسوم التنفيذي رقم 11-24 المؤرخ في 27/01/2011 يحدد تشكيلة المجلس الوطني للمحاسبة وتنظيمه وقواعد سيره، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 07. المؤرخة في 02-02-2011

- ممثل برتبة مدير عن مجلس المحاسبة؛
  - ثلاثة أعضاء منتخبين عن المجلس الوطني للمصنف الوطني للخبراء المحاسبين؛
  - ثلاثة أعضاء منتخبين عن المجلس الوطني للغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات؛
  - ثلاثة أعضاء منتخبين عن المجلس الوطني للمنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين؛
  - ثلاثة أشخاص يتم اختيارهم كفاءتهم في مجالي المحاسبة والمالية ويعينهم الوزير المكلف بالمالية.
- ونشير إلى أن ممثلي الوزراء يجب أن تتوفر فيهم على الأقل رتبة مدير بالإدارة المركزية ويتم اختيارهم لكفاءتهم في المجال المحاسبي والمالي.

وحسب المادة الثالثة من المرسوم التنفيذي 11-24 يعين أعضاء المجلس بقرار من الوزير المكلف بالمالية لمدة 06 سنوات بناء على اقتراح من الوزراء ومسؤولي المذكورة في المادة 02 من نفس المرسوم. كما يتم تحديد تشكيلة المجلس بالثلث (3/1) كل سنتين وفي حالة انقطاع عهدة أحد الأعضاء يتم استخلافه حسب الأشكال نفسها ويستخلفه العضو الجديد حتى نهاية العهدة.<sup>1</sup>

## **2- مهام المجلس الوطني للمحاسبة**

في إطار القانون 10-01 المنظم لمهنة المحاسبة منح المجلس الوطني للمحاسبة صلاحيات كبيرة في مجال مهام الاعتماد والتقييس المحاسبي وتنظيم ومتابعة المهن المحاسبية<sup>2</sup> بصفة عامة وذلك على النحو التالي:

### **2-1- مهام المجلس الوطني للمحاسبة في مجال الاعتماد**

يمارس المجلس الوطني للمحاسبة بعنوان الاعتماد المهام التالية:<sup>3</sup>

- استقبال طلبات الاعتماد والتسجيل في جدول المصنف الوطني للخبراء المحاسبين والغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات والمنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين والفصل فيها؛
- تقييم صلاحيات إجازات وشهادات كل المترشحين الراغبين في الحصول على الاعتماد والتسجيل في الجدول؛
- إعداد ونشر قائمة المهنيين في الجدول؛
- استقبال كل الشكاوى التأديبية في حق المهنيين والفصل فيها؛
- تنظيم مراقبة النوعية وبرمجتها؛
- استقبال ودراسة مشاريع قوانين أخلاقيات المهنة المنجزة من مختلف أصناف المهنيين وعرضها للموافقة.

<sup>1</sup> المادة 03 من المرسوم التنفيذي رقم 11-24 المؤرخ في 27/01/2011 يحدد تشكيلة المجلس الوطني للمحاسبة وتنظيمه وقواعد سيره، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 07. ص 04

<sup>2</sup> المادة 09 من المرسوم التنفيذي رقم 11-24 المؤرخ في 27/01/2011 يحدد تشكيلة المجلس الوطني للمحاسبة وتنظيمه وقواعد سيره، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 07. ص 05.

<sup>3</sup> المادة 10 من المرسوم التنفيذي رقم 11-24 المؤرخ في 27/01/2011 يحدد تشكيلة المجلس الوطني للمحاسبة وتنظيمه وقواعد سيره، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 07.

## 2-2- مهام المجلس الوطني للمحاسبة في مجال التقييس المحاسبي

يمارس المجلس الوطني للمحاسبة بعنوان التقييس المحاسبي المهام التالية:<sup>1</sup>

- جمع واستغلال كل المعلومات والوثائق المتعلقة بالمحاسبة وتدريبها؛
- تحقيق أو العمل على تحقيق كل الدراسات والتحليل في مجال تطوير واستعمال الأدوات والمسارات المحاسبية؛
- اقتراح كل الإجراءات التي تهدف إلى تقييس المحاسبات، حيث يمكن للمجلس إنشاء فرق عمل متخصصة مكلفة بتحضير مشاريع الآراء والتوصيات؛
- دراسة جميع مشاريع النصوص القانونية المرتبطة بالمحاسبة وإبداء الآراء فيها وتقديم التوصيات بشأنها؛
- المساهمة في تطوير أنظمة وبرامج التكوين وتحسين المستوى في مجال المحاسبة؛
- متابعة وضمان مراقبة النوعية فيما يتعلق بتطوير التقنيات المحاسبية والمعايير الدولية للمراجعة؛
- تنظيم كل التظاهرات والمؤتمرات التي تدخل في إطار صلاحياته.

## 2-3- مهام المجلس الوطني للمحاسبة في مجال تنظيم ومتابعة المهن المحاسبية

يمارس المجلس الوطني للمحاسبة بعنوان تنظيم ومتابعة المهن المحاسبية المهام التالية:<sup>2</sup>

- المساهمة في ترقية المهن المحاسبية؛
- المساهمة في تطوير أنظمة وبرامج التكوين وتحسين مستوى المهنيين؛
- متابعة تطور المناهج والنظم والأدوات المتعلقة بالتكوين في مجال المحاسبة على المستوى الدولي؛
- متابعة وضمان تهيئة العناية المهنية؛
- إجراء دراسات في المحاسبة والميادين المرتبطة بها بطريقة مباشرة أو غير مباشرة ونشر نتائجها؛
- مساعدة هيئات التكوين في المحاسبة من خلال تصور دعائم بيداغوجية ومراجع أخرى متعلقة بهذا التكوين؛
- تنظيم أو المساهمة في تنظيم ورشات التكوين بمناسبة إدخال قواعد محاسبية جديدة؛
- القيام بالأبحاث المناسبة التي تسمح بإعداد الأدوات الجديدة التي توضع تحت تصرف المهنيين المحاسبين.

## 3- اللجان المتساوية الأعضاء التابعة للمجلس الوطني للمحاسبة

تطبيقا لأحكام المادة الخامسة من القانون 10-01 فقد نصت المادة 17 من المرسوم التنفيذي على إنشاء لجان متساوية الأعضاء للمجلس الوطني للمحاسبة وتتمثل فيما يلي:<sup>3</sup>

<sup>1</sup> المادة 11 من المرسوم التنفيذي رقم 11-24 المؤرخ في 27/01/2011 يحدد تشكيلة المجلس الوطني للمحاسبة وتنظيمه وقواعد سيره، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 07.

<sup>2</sup> المادة 12 من المرسوم التنفيذي رقم 11-24 المؤرخ في 27/01/2011 يحدد تشكيلة المجلس الوطني للمحاسبة وتنظيمه وقواعد سيره، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 07.

<sup>3</sup> المادة 17 من المرسوم التنفيذي رقم 11-24 المؤرخ في 27/01/2011 يحدد تشكيلة المجلس الوطني للمحاسبة وتنظيمه وقواعد سيره، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 07.

### 3-1- لجنة تقييس الممارسات المحاسبية والعناية المهنية

تتولى هذه اللجنة المهام التالية<sup>1</sup>:

- وضع طرق العمل فيما يخص التطبيقات المحاسبية والعناية المهنية؛
- تحضير مشاريع آراء حول الأحكام المحاسبية الوطنية المطبقة على كل شخص طبيعي أو معنوي خاضع للإلزام القانوني لمسك المحاسبة؛
- إنجاز كل الدراسات والتحليل الخاصة بتطوير واستعمال الأدوات والمسارات المحاسبية؛
- اقتراح كل الإجراءات التي تهدف إلى تقييس المحاسبات؛
- دراسة مشاريع النصوص القانونية المتعلقة بالمحاسبة وإبداء الآراء فيها وتقديم التوصيات بشأنها؛
- ضمان تنسيق وتلخيص الأبحاث النظرية والمنهجية في مختلف ميادين المحاسبة؛
- تحضير مشاريع الآراء المتعلقة بالمعايير المعدة من المنظمات الدولية المختصة في التقييس المحاسبي وكذا تطبيقها بالاتصال مع مختلف الهيئات المعنية.

### 3-2- لجنة الاعتماد

تتولى هذه اللجنة المهام الآتية<sup>2</sup>:

- إعداد طرق العمل في مجال معالجة ملفات الاعتماد؛
- تحديد معايير وسبل الالتحاق بمهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد؛
- ضمان تسيير طلبات الاعتماد؛
- تحضير ملفات الاعتماد؛
- ضمان متابعة ونشر جدول المهنيين المعتمدين.

### 3-3- لجنة التكوين

تتولى لجنة التكوين المهام التالية<sup>3</sup>:

- إعداد طرق العمل فيما يخص مجال التكوين؛
- دراسة ملفات المشاركة في التبرصات المهنية؛
- ضمان المتابعة الدائمة للتبرصات؛
- توجيه المترشحين إلى مكاتب المحاسبة والمراجعة المعتمدة؛

<sup>1</sup> المادة 18 من المرسوم التنفيذي رقم 11-24 المؤرخ في 27/01/2011 يحدد تشكيلة المجلس الوطني للمحاسبة وتنظيمه وقواعد سيره، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 07.

<sup>2</sup> المادة 19 من المرسوم التنفيذي رقم 11-24 المؤرخ في 27/01/2011 يحدد تشكيلة المجلس الوطني للمحاسبة وتنظيمه وقواعد سيره، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 07.

<sup>3</sup> المادة 20 من المرسوم التنفيذي رقم 11-24 المؤرخ في 27/01/2011 يحدد تشكيلة المجلس الوطني للمحاسبة وتنظيمه وقواعد سيره، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 07.

- تسليم شهادات نهاية التبرص؛
- تحضير برامج التكوين في مجال المعايير المحاسبية الدولية؛
- التعاون مع هيئات التكوين الأخرى والمعاهد المتخصصة في مختلف مجالات المحاسبة؛
- المشاركة في تعيين لجان الامتحان لكل أنواع التكوين؛
- وضع بنك معطيات للمعايير الدولية الخاصة بتكوين مهني المحاسبة؛
- تنظيم ملتقيات وأيام دراسية ومؤتمرات وورشات عمل في مختلف ميادين المحاسبة والمراجعة.

### **3-4- لجنة الانضباط والتحكيم**

تتولى هذه اللجنة المهام التالية:<sup>1</sup>

- إعداد طرق العمل فيما يخص مجال الانضباط والتحكيم والمصالحة؛
- دراسة الملفات المتعلقة بالحالات التأديبية لكل مخالفة أو إخلال بالقواعد المهنية والتقنية أو الأخلاقية المرتكبة من المهنيين خلال تأدية مهامهم؛
- تحضير مشاريع الآراء حول الأحكام في ميدان التحكيم والانضباط؛
- ضمان دور أساسي في مجال الاستشارة والوقاية والمصالحة والتحكيم خلال المنازعات بين المهنيين والزبائن؛
- ضمان مهام الوقاية والمصالحة بين المهنيين.

### **3-5- لجنة مراقبة النوعية**

حسب المادة 22 من نفس مرسوم تتولى لجنة مراقبة النوعية المهام الآتية:<sup>2</sup>

- إعداد طرق العمل في مجال نوعية الخدمات؛
- إبداء الآراء واقتراح مشاريع النصوص التنظيمية في مجال النوعية؛
- ضمان جودة المراجعة الموكلة للمهنيين؛
- إعداد معايير تتضمن كفاءات تنظيم المكاتب وتسييرها؛
- إعداد التدابير التي تسمح بضمان مراقبة جودة خدمات المكاتب؛
- ضمان متابعة مدى احترام قواعد الاستقلالية والأخلاقيات؛
- إعداد قائمة المراقبين المختارين من بين المهنيين من أجل ضمان مهام مراقبة الجودة؛
- تنظيم ملتقيات حول النوعية التقنية للأشغال والأخلاقيات والتصرفات التي يجب على المهنيين بها في مجال الاستشارة والعلاقات مع الزبائن.

<sup>1</sup> المادة 21 من المرسوم التنفيذي رقم 11-24 المؤرخ في 27/01/2011 يحدد تشكيلة المجلس الوطني للمحاسبة وتنظيمه وقواعد سيره، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 07.

<sup>2</sup> المادة 22 من المرسوم التنفيذي رقم 11-24 المؤرخ في 27/01/2011 يحدد تشكيلة المجلس الوطني للمحاسبة وتنظيمه وقواعد سيره، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 07.

## ثانياً: المصنف الوطني للخبراء المحاسبين والغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات والمنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين

تم إنشاء المصنف الوطني للخبراء المحاسبين والغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات والمنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين بموجب المادة 14 من القانون 01-10 ويتمتع كل منها بالشخصية المعنوية ويضم الأشخاص الطبيعيين والمعنويين المعتمدين والمؤهلين لممارسة مهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد حسب الشروط التي يحددها القانون، ويتم تسيير كل من هذه الهيئات كجلس وطني ينتخبه مهنيون، كما يمكن إنشاء مجالس جهوية.<sup>1</sup>

## 1 - مهام المصنف الوطني للخبراء المحاسبين والغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات والمنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين

طبقاً لأحكام المادة 15 من القانون 01-10 يعد كل من المصنف الوطني للخبراء المحاسبين والغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات والمنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين أجهزة مهنية تكلف في إطار القانون بما يلي:<sup>2</sup>

- السهر على تنظيم المهن وحسن ممارستها؛
- الدفاع على كرامة أعضائها واستقلاليتهم؛
- السهر على احترام قواعد المهن وأعرافها؛
- إعداد الأنظمة الداخلية بعد موافقة وزير المالية عليها في أجل شهرين من تاريخ إيداعها؛
- إعداد مدونة لأخلاقيات المهنة؛
- إبداء الرأي في كل المسائل المرتبطة بهذه المهن وحسن سيرها.

## ثالثاً: المجلس الوطني للمصنف الوطني للخبراء المحاسبين

تطبيقاً لأحكام المادة 14 من القانون 01-10 تم تشكيل المجلس الوطني للمصنف الوطني للخبراء المحاسبين والذي تم تحديد مقره بالعاصمة وقد تم تنظيمه وفق المرسوم التنفيذي رقم 11-25 المؤرخ في 27 جانفي 2011 المتضمن تشكيلة المجلس الوطني للمصنف الوطني للخبراء المحاسبين.

<sup>1</sup> المادة 14 من القانون 01-10 المؤرخ في 29 جوان 2010 يتعلق بتنظيم المهن المحاسبية، الجريدة الرسمية رقم 42، المؤرخة في 11 جويلية 2010، ص 06.

<sup>2</sup> المادة 14 من القانون 01-10 المؤرخ في 29 جوان 2010.

## 1- تشكيلة المجلس الوطني للمصنف الوطني للخبراء المحاسبين

وفقا لأحكام المادة الثالثة من المرسوم التنفيذي رقم 11-25 الذي يحدد تشكيلة المجلس الوطني للمصنف الوطني للخبراء المحاسبين وقواعد سيره وصلاحياته، فإن المجلس يتكون من تسعة أعضاء منتخبين من الجمعية العامة من بين الأعضاء المعتمدين والمسجلين في جدول المصنف الوطني للخبراء المحاسبين، بالإضافة إلى ممثل وزير المالية، كما يعين ثلاثة أعضاء منهم في المجلس الوطني للمحاسبة بقرار من وزير المالية بناء على اقتراح من رئيس المجلس الوطني للخبراء المحاسبين.<sup>1</sup>

## 2- صلاحيات المجلس الوطني للمصنف الوطني للخبراء المحاسبين

يكلف المجلس الوطني للمصنف الوطني للخبراء المحاسبين بما يلي:<sup>2</sup>

- إدارة الأملاك المنقولة وغير المنقولة التابعة للمصنف الوطني للخبراء المحاسبين وتسييرها؛
- إقفال الحسابات السنوية عند نهاية كل سنة مالية وعرضها على الجمعية العامة السنوية مرفقة بكشف تنفيذ ميزانية السنة ومشروع ميزانية السنة الموالية؛
- تحصيل الاشتراكات المهنية المقررة من طرف الجمعية العامة؛
- ضمان تعميم نتائج الأشغال المتعلقة بالمجال الذي تغطيه المهنة ونشرها وتوزيعها؛
- تنظيم ملتقيات تكوين لها علاقة بمصالح المهنة؛
- الانخراط في كل منظمة جهوية أو دولية تمثل المهنة بترخيص من الوزير المكلف بالمالية؛
- تمثيل المصنف الوطني لدى المنظمات الدولية المماثلة؛
- إعداد النظام الداخلي للمصنف الوطني للخبراء المحاسبين.

## رابعا: المجلس الوطني للغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات

تطبيقا لأحكام المادة 14 من القانون 10-01 تم تشكيل المجلس الوطني للغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات والذي تم تحديده مقره بالعاصمة، وقد تم تنظيمه وفق المرسوم التنفيذي رقم 11-26 المؤرخ في 27 جانفي 2011 المتضمن تشكيلة المجلس الوطني للغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات.

<sup>1</sup> المادة 03 من المرسوم التنفيذي رقم 11-25 المؤرخ في 27/01/2011 يحدد تشكيلة المجلس الوطني للمصنف الوطني للخبراء المحاسبين وصلاحياته

وقواعد سيره، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 07

<sup>2</sup> المادة 04 من المرسوم التنفيذي رقم 11-25 المؤرخ في 27/01/2011 يحدد تشكيلة المجلس الوطني للمصنف الوطني للخبراء المحاسبين وصلاحياته

وقواعد سيره، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 07.

## 1- تشكيلة المجلس الوطني للغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات

وفقا لأحكام المادة الثالثة من المرسوم التنفيذي رقم 11-26 الذي يحدد تشكيلة المجلس الوطني للغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات وقواعد سيره وصلاحياته، فإن المجلس يتكون من تسعة أعضاء منتخبين من الجمعية العامة من بين الأعضاء المعتمدين والمسجلين في جدول الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات، بالإضافة إلى ممثل وزير المالية، كما يعين ثلاثة أعضاء منهم في المجلس الوطني للمحاسبة بقرار من وزير المالية بناء على اقتراح من رئيس المجلس الوطني للغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات.<sup>1</sup>

## 2- صلاحيات المجلس الوطني للغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات

- يكلف المجلس الوطني للغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات على الخصوص بما يلي:<sup>2</sup>
- إدارة الأملاك المنقولة وغير المنقولة التابعة للغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات وتسييرها؛
  - تحصيل الاشتراكات المهنية المقررة من طرف الجمعية العامة؛
  - إقفال الحسابات السنوية عند نهاية كل سنة مالية وعرضها على الجمعية العامة السنوية مرفقة بكشف تنفيذ ميزانية السنة ومشروع ميزانية السنة الموالية؛
  - ضمان تعميم نتائج الأشغال المتعلقة بالمجال الذي تغطيه المهنة ونشرها وتوزيعها،
  - تنظيم ملتقيات تكوين لها علاقة بمصالح المهنة؛
  - الانخراط في كل منظمة جهوية أو دولية تمثل المهنة بترخيص من الوزير المكلف بالمالية؛
  - تمثيل الغرفة الوطنية لدى المنظمات الدولية المماثلة؛
  - إعداد النظام الداخلي للغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات.

<sup>1</sup> المادة 03 من المرسوم التنفيذي رقم 11-26 المؤرخ في 27/01/2011 يحدد تشكيلة المجلس الوطني للغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات وصلاحياته وقواعد سيره، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 07.

<sup>2</sup> المادة 04 من المرسوم التنفيذي رقم 11-26 المؤرخ في 27/01/2011 يحدد تشكيلة المجلس الوطني للغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات وصلاحياته وقواعد سيره، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 07.

## خامسا: المجلس الوطني للمنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين

تطبيقا لأحكام المادة 14 من القانون 10-01 تم تشكيل المجلس الوطني للمنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين والذي تم تحديد مقره بالعاصمة، وقد تم تنظيمه وفق المرسوم التنفيذي رقم 11-27 المؤرخ في 27 جانفي 2011 المتضمن تشكيلة المجلس الوطني للمنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين.

### 1- تشكيلة المجلس الوطني للمنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين

وفقا أحكام المادة الثالثة من المرسوم التنفيذي 11-27 يتشكل المجلس من تسعة أعضاء منتخبين من الجمعية العامة من بين الأعضاء المعتمدين والمسجلين في جدول المنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين. كما يعين 03 أعضاء في المجلس الوطني للمحاسبة بقرار من الوزير المكلف بالمالية بناء على اقتراح رئيس المجلس الوطني للمنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين.<sup>1</sup>

### 2- صلاحيات المجلس الوطني للمنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين

- حسب المادة الرابعة من المرسوم التنفيذي 11-27 يكلف المجلس على الخصوص بما يلي:<sup>2</sup>
- إدارة وتسيير الأملاك المنقولة وغير المنقولة التابعة للمنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين.
  - إقفال الحسابات السنوية عند نهاية كل سنة مالية وعرضها على الجمعية العامة السنوية مرفقة بكشف تنفيذ ميزانية السنة ومشروع ميزانية السنة المالية الموالية.
  - تحصيل الاشتراكات المهنية المقررة من طرف الجمعية العامة.
  - ضمان تعميم ونشر وتوزيع نتائج الأشغال المتعلقة بالمجال الذي تغطيه المهنة.
  - تنظيم ملتقيات تكوين لها علاقة بمصالح المهنة.
  - الانخراط في كل منظمة جهوية أو دولية تمثل المهنة بترخيص من الوزير المكلف بالمالية.
  - تمثيل المنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين لدى الهيئات العمومية وجميع السلطات وكذا الغير.
  - تمثيل المنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين لدى المنظمات الدولية المماثلة.
  - إعداد النظام الداخلي للمنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين.

<sup>1</sup> المادة 03 من المرسوم التنفيذي رقم 11-27 المؤرخ في 27/01/2011 يحدد تشكيلة المجلس الوطني للمنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين وصلاحياته وقواعد سيره، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 07.

<sup>2</sup> المادة 04 من المرسوم التنفيذي رقم 11-27 المؤرخ في 27/01/2011 يحدد تشكيلة المجلس الوطني للمنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين وصلاحياته وقواعد سيره، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 07.

### سادسا: المراسيم التنفيذية

- من أجل تفسير وشرح محتوى القانون وتدعيمه أصدر المشرع مجموعة من المراسيم التنفيذية هي:
- المرسوم التنفيذي رقم 11-28 المؤرخ في 27/01/2011 الذي يحدد تشكيلة اللجنة الخاصة المكلفة بتنظيم انتخابات المجالس الوطنية للمصنف الوطني للخبراء المحاسبين والغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات والمنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين وصلاحياتها.
  - المرسوم التنفيذي رقم 11-29 المؤرخ في 27 جانفي 2011 الذي يحدد رتبة ممثلي الوزير المكلف بالمالية لدى المجالس الوطنية للمصنف الوطني للخبراء المحاسبين والغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات والمنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين وصلاحياتهم.
  - المرسوم التنفيذي رقم 11-30 المؤرخ في 27 جانفي 2011 الذي يحدد شروط وكيفيات الاعتماد لممارسة مهنة الخبير المحاسبي ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد.
  - المرسوم التنفيذي رقم 11-31 المؤرخ في 27 جانفي 2011 يتعلق بالشروط والمعايير الخاصة بمكاتب الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد.
  - المرسوم التنفيذي رقم 11-32 المؤرخ في 27 جانفي 2011 يتعلق بتعيين محافظي الحسابات.
- وبناء على ما سبق يمكن تقييم مدى التزام وتطابق القوانين المنظمة لمهنة المحاسبة في الجزائر مع قائمة التزامات الأعضاء الصادرة عن الاتحاد الدولي للمحاسبين في الجدول الآتي:
- جدول رقم (5-2): يوضح مدى امتثال منظومة التشريعات المهنية في الجزائر لالتزامات الاتحاد الدولي للمحاسبين

رقم	بيان الالتزامات		لا يطبق
	مباشر	غير مباشر	
1			*
2			*
3		*	
4		*	
5			*
6		*	
7		*	

ويتضح مما تقدم أن منظومة مهنة الحاسبة في الجزائر تطبق بشكل مباشر البيان رقم 6، وتطبق بشكل غير مباشر البيانات رقم 3-4-7، ولا تطبق البيانات رقم 1-2-5، وبناء على النتيجة السابقة يجب الإشارة إلى أن الاتحاد الدولي للمحاسبين يرفض أن يتخلى أي دولة عضو حتى في الظروف الاستثنائية عن متطلبات هذه البيانات، وعليه فإن الدولة العضو يجب أن يقدم تبرير بسبب عدم الامتثال لمتطلبات هذه البيانات.

### **المطلب الثالث: مزاولة مهنة المحاسبة في الجزائر**

تعرض القانون 01-10 المنظم لمهنة محاسبة في الجزائر إلى مزاولة المهنة وهي الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد.

#### **أولاً: الخبير المحاسب**

يعتبر الخبير المحاسب وفق المادة 19 من القانون 01-10 المؤهل الوحيد للقيام بالتدقيق المالي والمحاسبي للشركات والهيئات، وكذا تقديم الاستشارات للشركات والهيئات في الميدان المالي والاجتماعي والاقتصادي.<sup>1</sup>

#### **1- تعريف الخبير المحاسب**

يعرف القانون 01-10 في المادة 18 منه الخبير المحاسب على أنه كل شخص يمارس بصفة عادية باسمه الخاص وتحت مسؤوليته مهمة تنظيم وفحص وتقويم وتحليل المحاسبة ومختلف أنواع الحسابات للمؤسسات والهيئات في الحالات التي نص عليها القانون والتي تكلفه بهذه المهمة بصفة تعاقدية لخبرة الحسابات.<sup>2</sup>

#### **2- مهام الخبير المحاسب**

من خلال المواد 18 و19 و20 من القانون 01-10 يمكن تلخيص مهام الخبير المحاسب فيما يلي: - تنظيم وفحص وتقويم وتحليل المحاسبة؛

- مسك ومركزة وفتح وضبط ومراقبة وتجميع محاسبة المؤسسات والهيئات التي لا يربطه بها علاقة عمل؛
- التدقيق المالي والمحاسبي للشركات والهيئات؛
- تقديم استشارات للشركات والهيئات في الميدان المالي والاجتماعي والاقتصادي؛
- إعلام المتعاقدين معه بمدى تأثير التزاماتهم والتصرفات الإدارية والتسيير التي لها علاقة بمهمته.<sup>3</sup>

#### **ثانياً: محافظ الحسابات**

تعتبر مهنة محافظ الحسابات عن التدقيق الخارجي الإلزامي التي يلزم بها القانون التجاري الجزائري بعض الشركات التجارية والهيئات.

<sup>1</sup> المادة 19 من القانون 01-10 المتعلق بتنظيم المهن المحاسبية.

<sup>2</sup> المادة 18 من القانون 01-10 المتعلق بتنظيم المهن المحاسبية.

<sup>3</sup> المادة 20 من القانون 01-10 المتعلق بتنظيم المهن المحاسبية.

## 1- تعريف محافظ الحسابات

يعرف القانون 01-10 محافظ الحسابات على أنه كل "شخص يمارس بصفة عادية باسمه الخاص وتحت مسؤوليته مهمة المصادقة على صحة حسابات الشركات والهيآت وانتظامها ومطابقتها لأحكام التشريع المعمول به"<sup>1</sup>

## 2- مهام محافظ الحسابات

وفقا لأحكام المادة 23 من القانون 01-10، فإن المهام التي يضطلع بها محافظ الحسابات وتخص هذه المهام فحص قيم ووثائق الشركة أو الهيئة ومراقبة مدى مطابقة المحاسبة للقواعد المعمول بها تتمثل فيما يلي:<sup>2</sup>

- يشهد بأن الحسابات السنوية منتظمة وصحيحة، وهي مطابقة تماما لنتائج العمليات التي تمت في السنة المنصرمة، وكذا الأمر بالنسبة للوضع المالية وممتلكات الشركات والهيآت؛

- يفحص صحة الحسابات السنوية ومطابقتها للمعلومات المبينة في تقرير التسيير الذي يقدمه المسيريون للمساهمين أو الشركاء أو حاملي الحصص؛

- يبدي رأيه حول إجراءات الرقابة الداخلية المصادق عليها من طرف مجلس الإدارة ومجلس المديرين أو المسير؛

- يقدر شروط إبرام الاتفاقيات بين الشركة التي يراقبها والمؤسسات أو الهيآت التي تتبعها أو بين المؤسسات والهيآت التي يكون فيها للقائمين بالإدارة أو المسيرين للشركة المعنية مصالح مباشرة أو غير مباشرة؛

- يعلم المسيرين والجمعية العامة أو هيئة المداولة المؤهلة بكل نقص قد يكتشفه واطّلع عليه ومن طبيعته أن يعرقل استمرار استغلال الشركة أو الهيئة.

وكذلك نصت المادة 24 من نفس القانون أنه عندما تعد الشركة أو الهيئة حسابات مدججة أو حسابات مدعمة يصادق كذلك محافظ الحسابات على صحة وانتظام الحسابات المدعمة والمدججة وصورتها الصحيحة وذلك على أساس الوثائق المحاسبية وتقرير محافظي الحسابات لدى الفروع أو الكيانات التابعة لنفس مركز القرار.<sup>3</sup>

ووفقا للمادة 715 مكرر 10 من القانون التجاري الجزائري، فإنه يطلع محافظو الحسابات مجلس الإدارة أو المديرين أو مجلس المراقبة حسب الحالة بما يلي:<sup>4</sup>

-عمليات المراقبة والتحقيق التي قام بها ومختلف عمليات السير التي أداها؛

-مناصب الموازنة والوثائق الأخرى المتعلقة بالحسابات التي يرى ضرورة إدخال تغييرات عليها بتقديم كل

الملاحظات الضرورية حول الطرق التقييمية المستعملة في إعداد هذه الوثائق.

<sup>1</sup> المادة 22 من القانون 01-10

<sup>2</sup> المادة 23 من القانون 01-10

<sup>3</sup> المادة 24 من القانون 01-10 المنظم للمهن المحاسبية في الجزائر.

<sup>4</sup> المادة 715 مكرر 10 من القانون التجاري الجزائري، ص 190.

- المخالفات والأخطاء التي قد يكتشفونها؛

- النتائج التي تسفر عنها الملاحظات والتصحيحات أعلاه والخاصة بنتائج السنة المالية مقارنة بنتائج السنة المالية السابقة.

كما نصت المادة 715 مكرر 11 من القانون التجاري أنه يمكن لمحافظ الحسابات أن يطلب توضيحات من رئيس مجلس الإدارة أو مجلس المديرين الذي يتعين عليه أن يرد على كل الوقائع التي من شأنها أن تعرقل استمرار الاستغلال والتي اكتشفها أثناء ممارسة مهامه. وفي حالة انعدام الرد أو إذا كان الرد ناقصا، فإن محافظ الحسابات يطلب من رئيس مجلس الإدارة أو مجلس المديرين استدعاء مجلس الإدارة أو مجلس المراقبة للمداولة في الوقائع الملاحظة استدعاء محافظ الحسابات في هذه الجلسة.<sup>1</sup>

وفي حالة عدم احترام هذه الأحكام، أو إذا لاحظ محافظ الحسابات أنه رغم اتخاذ الإجراءات بقيت مواصلة الاستغلال معرقله، فإنه يقوم بإعداد تقرير خاص يقدمه لأقرب جمعية عامة مقبلة أو لجمعية عامة غير عادية في حالة الاستعجال يقوم هو نفسه باستدعائها لتقديم خلاصاته.

ووفقا لأحكام المادة 715 مكرر 13 من القانون التجاري فإنه يعرض محافظو الحسابات على أقرب جمعية عامة مقبلة المخالفات والأخطاء التي لاحظها أثناء ممارسة مهامهم، وكيل الجمهورية بالأفعال الجنحية التي اطلعوا عليها.<sup>2</sup>

### **3- تقارير محافظ الحسابات**

تنص المادة 25 من القانون 10-01 أنه يترتب عن مهمة محافظ الحسابات إعداد التقارير التالية:<sup>3</sup>

- تقرير يتضمن المصادقة بتحفظ أو بدون تحفظ على انتظام وصحة الوثائق السنوية وصورها الصحيحة وعند الاقتضاء رفض المصادقة المبرر قانونا؛

- تقرير المصادقة على الحسابات المدعمة أو الحسابات المدجة عند الاقتضاء؛

- تقرير خاص حول الاتفاقيات المنظمة؛

- تقرير خاص حول تفاصيل أعلى خمس تعويضات؛

- تقرير خاص حول الامتيازات الخاصة الممنوحة للمستخدمين؛

- تقرير خاص حول تطور نتيجة السنوات الخمس الأخيرة والنتيجة حسب السهم أو الحصة الاجتماعية؛

- تقرير خاص حول إجراءات الرقابة الداخلية؛

- تقرير خاص في حالة ملاحظة تهديد محتمل على استمرار الاستغلال.

<sup>1</sup> المادة 715 مكرر 11 من القانون التجاري الجزائري، ص 190.

<sup>2</sup> المادة 715 مكرر 13 من القانون التجاري الجزائري، ص 191.

<sup>3</sup> المادة 25 من القانون 10-01 المتعلق بتنظيم المهن المحاسبية.

### ثالثا: تعريفه ومهام المحاسب المعتمد

حسب المادة 41 من القانون 10-01 يعد محاسبا معتمدا في مفهوم هذا القانون المهني الذي يمارس بصفة عادية باسمه الخاص وتحت مسؤوليته مهمة مسك و ضبط محاسبات و حسابات التجار و الشركات أو الهيئات التي تطلب خدماته.<sup>1</sup>

ويقوم المحاسب المعتمد وفق المواد 41 و 42 و 43 و 44 من القانون 10-01 بالأعمال الآتية:

- مسك وفتح وضبط المحاسبات والحسابات الخاصة بالتجار أو الشركات أو الهيئات التي تطلب خدمات؛
- يعرض تحت مسؤوليته وعلى أساس الوثائق والأوراق المحاسبية المقدمة إليه الكتابات المحاسبية وتطور عناصر ممتلكات التاجر أو الشركة أو الهيئة التي أسندت إليه مسك محاسبتها.<sup>2</sup>
- يمكن للمحاسب المعتمد أن يعد جميع التصريحات الاجتماعية والجبائية والادارية المتعلقة بالمحاسبة التي كلف بها، كما يمكنه ان يساعد زبونه لدي مختلف الادارات.<sup>3</sup>
- يمكن الزبون أن يلتمس من المحاسب المعتمد القيام بمهام المساعدة في إعداد الجدول المالية.<sup>4</sup>

### المبحث الثاني: دور الجامعات في تطوير التعليم المحاسبي بالجزائر

فيما يخص التأهيل العلمي والعملي لممارسة مهنة المحاسبة في الجزائر، أولى القانون 10-01 أهمية بالغة للتأهيل والتعليم المحاسبي حيث يتم تكوين الخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات للحصول على شهادة الخبرة المحاسبية وشهادة محافظة الحسابات من خلال هيكل المعرفة المتخصصة وذلك من خلال مرحلتين أولها المرحلة الجامعية للحصول على شهادة ليسانس للترشح إلى امتحان الدخول للتكوين المتخصص، ومرحلة التكوين المتخصص للحصول على شهادة خبير محاسب وشهادة محافظ الحسابات بهذا سيتم التركيز في هذا المبحث على المعرفة النظرية للحصول على الشهادة الجامعية.

### المطلب الأول: تمسين فاعلية التعليم المحاسبي في الجامعات الجزائرية

في إطار إعداد خبراء محاسبين ومحافظي حسابات والارتقاء بمستوى المهنة، فإنه من الملائم التركيز على مخرجات محاسبية جامعية جيدة وهذا من خلال تطوير التعليم المحاسبي وتقييم كافة مكوناته الممثلة في المناهج التعليمية وطرق التدريس وكذا شروط القبول لدراسة تخصص المحاسبة.

<sup>1</sup> المادة 41 من القانون 10-01 المنظم للمهن المحاسبية في الجزائر

<sup>2</sup> المادة 42 من القانون 10-01 المنظم للمهن المحاسبية في الجزائر

<sup>3</sup> المادة 43 من القانون 10-01 المنظم للمهن المحاسبية في الجزائر

<sup>4</sup> المادة 44 من القانون 10-01 المنظم للمهن المحاسبية في الجزائر

## أولاً: تحديث مناهج التعليم المحاسبي

نظرا للتطور الكبير في تكنولوجيا المعلومات واعتماد نظم المحاسبة على الحاسوب، وخاصة في ضوء صدور المرسوم التنفيذي 09-110 بتاريخ 7 أبريل 2009 المحدد لشروط وكيفيات مسك المحاسبة بواسطة أنظمة الإعلام الآلي؛ فلا بد أن يتم إعادة النظر في المناهج المحاسبية في الجامعات الجزائرية، من خلال وضع استراتيجية يشارك فيها الأكاديميون والمهنيون والآراء والاقتراحات، كما تتسم بالمرونة لتسهيل التقييم الدوري للمناهج ومدى توافقها مع متطلبات سوق العمل.

كما ينبغي لتحديث مناهج التعليم المحاسبي ضرورة توفير القدر المناسب والكافي للتدريب وذلك من خلال ربط الجامعات بمختلف الفاعلين الاقتصاديين ومكاتب المحاسبة لتفعيل الاستراتيجية، حتى تمكن طالب المحاسبة من القدرة على تطبيق المعارف المحاسبية المكتسبة.<sup>1</sup>

وحتى تتلاءم هذه المناهج مع معايير التعليم المحاسبي الدولية ينبغي تبني المفهوم الأخلاقي ضمن تطوير الاستراتيجية، نظرا لأهمية هذا الجانب في تعزيز القيم والأخلاق والنزاهة الضرورية لممارسة مهنة المحاسبة، وتشجيع طلاب المحاسبة على تنمية القدرة على حل المشاكل المحاسبية، كما ينبغي تطوير الاستراتيجية للمناهج المحاسبية من خلال نظرة تكاملية للمقاييس المدرسة والعلاقة بينها حتى توفر للطالب الخريج معرفة نظرية تؤهله لدخول المعهد المتخصص لمهنة المحاسب.

## ثانياً: تطوير طرق التدريس

لضمان استراتيجية لتطوير التعليم المحاسبي ينبغي على الجامعات الجزائرية تقييم دوري لطرق التدريس المطبقة حالياً في تدريس مناهج التعليم المحاسبي، والتي من المفروض أن تكون مبنية على تشجيع التعلم الذاتي للطلاب وفقاً لما تنص عليه معايير التعليم المحاسبي الدولية، بهدف ضمان كفاءات محاسبية ذات جودة والعمل على تنميتها. وبالتالي ينبغي في إطار استراتيجية التطوير استخدام طرق تدريس التي تساعد الطلاب على الفهم الجيد وتنمية القدرات الفكرية والتحليل، بالإضافة إلى كيفية تطبيقها في حل المشاكل المحاسبية، كما يتم تصميم الامتحانات باعتبارها أداة مهمة في قياس قدرة الطالب على التفكير والتحليل بدلا من التركيز على الحفظ والتلقين واستدعاء للمعلومات المكتسبة سابقا. و

كما ينبغي التركيز على الطلاب في تطوير طرق تدريس المناهج المحاسبية من خلال مناقشة الحالات العملية والبحوث وتشجيع الفرق البحثية في العمل، ودراية الحالات العملية للشركات وتطبيقات تكنولوجيا المعلومات في

<sup>1</sup> أحمد سيد مصطفى، "إدارة الجودة الشاملة في تطوير التعليم الجامعي لمواجهة تحديات القرن الحادي والعشرين"، بحث منشور في مؤتمر إدارة الجودة الشاملة في الفترة من 12/11 مارس 1997، كلية التجارة بينها، جامعة الرقازيق، مصر، 363-378.

الجال المحاسبي، وكذا تنظيم دورات ودروس من طرف الممارسين لتزويد الطلاب بمختلف الحالات والمستجدات الخاصة بمهنة المحاسبة.<sup>1</sup>

### ثالثا: سياسات القبول والدراسة في المحاسبة

لتطوير برامج التعليم المحاسبي ينبغي العمل على وضع أسس متكاملة لقبول الطالب لدراسة تخصص المحاسبة في الجامعة باعتبارها مهنة تخدم أهداف المجتمع، وكذا الشروط اللازمة لتعيين الأساتذة في تدريس التخصص. وبالتالي فإن تحسين سياسات القبول والدراسة في التخصص محاسبة ستمكن من استقطاب طلاب متميزين تمثل مدخلات أساسية لضمان مخرجات جامعية ذات كفاءة بهدف الارتقاء بمهنة المحاسبة.

### رابعا: البحوث المحاسبية العلمية

لتطوير مناهج التعليم المحاسبي في الجامعات الجزائرية ينبغي تطوير استراتيجية تراعي أولوية البحوث المحاسبية وتشجيعها، من خلال تنسيق التعاون مع الجهات المحاسبية المهنية وتنمية العلاقات مع المحيط الاقتصادي والمؤسسات الاقتصادية لتزويد الطالب بمختلف التطورات في المهنة ومتطلبات سوق العمل، وهذا لضمان التغذية العكسية لتطوير هذه الاستراتيجية على سوق العمل.<sup>2</sup>

وفي هذا الإطار يمكن العمل على تطوير البحوث العملية في مجالات المحاسبة والتدقيق من خلال دراسة مختلف المشاكل التي تواجه المؤسسات الاقتصادية في التطبيق العملي، مع توفير التمويل اللازم وكذا مختلف المراجع والمصادر التي تسهل عمل الطالب والأستاذ خلال عملية التوجيه.

### المطلب الثاني: محتوى البرامج المحاسبية حسب معايير التعليم المحاسبي الدولية

يقتضي الإعداد المهني الجيد للمحاسب اكتساب مجموعة من المعارف المحاسبية النظرية وكذا المهنية من خلال عملية التدريب والتربص وقد تضمن معيار التعليم المحاسبي الدولي الثاني أهم المعارف التي يكتسبها طالب المحاسبة وقد تم تصنيفها إلى ما يلي:

- المحاسبة والتمويل والمعارف المرتبطة بها؛

<sup>1</sup> طارق مرعي وعبد الحفيظ ميرة، " دور المناهج المحاسبية في تطوير ممارسة مهنة المحاسبة"، ورقة عمل مقدمة للمؤتمر العلمي الثالث حول واقع مهنة المحاسبة في ليبيا، الأكاديمية الليبية، طرابلس، ليبيا، 2013.

<sup>2</sup> عبد الحكيم محمد مصلي، "مدى مواكبة التعليم العالي في ليبيا للتطورات العلمية المعاصرة وتلبية احتياجات سوق العمل"، ورقة عمل مقدمة للمؤتمر العربي حول التعليم العالي وسوق العمل المنعقد في جامعة مصراتة، ليبيا، 2013..

- المعارف المتعلقة بالتنظيم والأعمال؛

- المعارف المتعلقة بتكنولوجيا المعلومات.

## أولاً: محتوى برنامج التعليم المحاسبي (قبل التأهيل) الصادر عن مجلس معايير التعليم المحاسبي الدولي

تناولت الفقرات اللاحقة من المعيار IES2 المذكور، مواضيع هذه المحتويات بالتفصيل وذلك وفقاً للتنظيم

الجدول الآتي:

جدول رقم (5-3): محتوى برامج التعليم المحاسبي للاتحاد الدولي للمحاسبين

المجالات		
المحاسبة والتمويل والمعرفة المتصلة بها	المعرفة بالتنظيم والأعمال	المعرفة بتكنولوجيا المعلومات
<b>المواضيع الرئيسية</b>		
- المحاسبة المالية وإعداد التقارير	- الاقتصاد	- المعرفة العامة بتكنولوجيا المعلومات
- المحاسبة الإدارية والرقابة	- بيئة الأعمال	- المعرفة بالرقابة على تكنولوجيا المعلومات
- الضرائب	- التحكم المؤسسي (الحكومة)	- كفاءة الرقابة على تكنولوجيا المعلومات
- القانون التجاري والأعمال	- أخلاقيات الأعمال	- إدارة وتقييم وتصميم أنظمة المعلومات
- التدقيق والتأكد	- الأسواق المالية	
- التمويل والإدارة المالية	- الأساليب الكمية	
- القيم المهنية والأخلاق	- السلوك التنظيمي	
	- الإدارة الإستراتيجية	
	- التسويق	
	- الأعمال الدولية والعملية	
<b>المواضيع الفرعية</b>		
- تاريخ مهنة المحاسبة والفكر المحاسبي	- المعرفة بالاقتصاد الكلي والجزئي	- بالنسبة للمستخدم - التطبيق المناسب لأنظمة تكنولوجيا المعلومات والأدوات وفي مشاكل المحاسبة والاعمال
- المحتوى والمفاهيم والهيكل للتقرير عن عمليات المنظمة لكل من المستخدمين الداخليين والخارجيين وتشمل المعلومات التي يحتاجها متخذي القرارات المالية والتقييم المعياري لدور المعلومات المحاسبية في تحقيق رضا المستخدمين	- المعرفة بالأعمال والأسواق المالية وكيفية عملها	- تقدم الفهم لأنظمة المحاسبة والأعمال
- معايير المحاسبة والتدقيق الدولية	- تطبيق الأساليب الكمية والإحصائية في الأعمال	تطبيق الضوابط على الأنظمة الشخصية
- التشريعات المحاسبية	- فهم التحكم المؤسسي وأخلاقيات الأعمال	
- المحاسبة الإدارية وتشمل التخطيط والموازنات وإدارة التكلفة ورقابة الجودة ومقاييس الأداء والمقارنات المرجعية	- فهم التنظيمات والبيئة وكيفية عملها وتشمل البيئة الاقتصادية والقانونية والسياسية والاجتماعية والقيم الثقافية السائدة	

## الفصل الخامس: واقع ومتطلبات تطوير التعليم المحاسبي بالجزائر في إطار تحرير الخدمات المحاسبية

- مفاهيم وطرق وعمليات الرقابة التي توفر الدقة والنزاهة للبيانات المالية وحماية أصول المنظمة	- فهم قضايا البيئة والتنمية المستدامة
- الضرائب وتأثيرها على القرارات المالية والإدارية	- فهم ديناميكية العلاقات بين الأفراد والمجموعات داخل المنظمة وتشمل أساليب الإبداع وإدارة التغيير داخل المنظمة
- المعرفة بالبيئة القانونية للأعمال وتشمل قانون البورصة وقانون الشركات على المستوى المحلي	- فهم قضايا الموارد البشرية والأفراد وإدارة المشروعات والتسويق
- طبيعة التدقيق وخدمات التأكيد الأخرى وتشمل تقييم المخاطر واكتشاف الغش والإجراءات الأساسية والفكرية للأداء	- فهم دعم القرار والإستراتيجية وتشمل الاستشارة والإدارة الإستراتيجية والإدارة العامة
- المعرفة بالتمويل والإدارة المالية وتشمل تحليل البيانات المالية الأدوات المالية والأسواق المالية المحلية والدولية وإدارة الموارد	- فهم المنظمة ومخاطر التشغيل
- الأخلاق والمسؤوليات المهنية للمحاسب المهني في علاقتها بالمهنة والبيئة العامة	- المعرفة الأساسية بالتجارة والأعمال الدولية والتمويل وعمليات العولة
- قضايا المحاسبة في الوحدات الحكومية وغير الهادفة للربح	- القدرة المتكاملة على إنجاز الأهداف الإستراتيجية
- استخدام مقاييس الأداء غير المالية في الأعمال	

المصدر: أحمد حلمي جمعة، مدخل مقترح لتطوير العلاقة بين التعليم الأكاديمي والخبرات الميدانية في برامج التعليم المحاسبي، مجلة الدراسات المالية والتجارية، جامعة بني سويف، كلية التجارة، مصر، 2008، ص 380.

من خلال الجدول السابق يلاحظ أن المواضيع الخاصة بالمعارف المرتبطة بالمحاسبة والتمويل تعبر عن الجوانب النظرية الأساسية التي تمكن الطلاب من تنمية المهارات المعرفية والإدراكية من خلال الفهم وتطبيق المفهوم والتحليل والتفوق، وكذا تنمية قدرة الطالب على الاستكشاف والبحث عن المعلومات ومصادرها وكيفية تنظيمها، للتعرف على حل المشاكل المحاسبية وقدرته على التفكير المنطقي، كما تعمل على تنمية المهارات الفنية والوظيفية من قدرة الطالب على القياس وتحرير التقارير، وتحليل المخاطر.<sup>1</sup>

أما المعرفة بالتنظيم والأعمال تعمل على مساعدة المحاسبين لتطبيق مختلف المهارات المهنية المكتسبة خلال الدراسة النظرية في بيئة العمل، وتختلف القدرة على الفهم بالقدرات المختلفة للأفراد والخبرة المتوفرة ومدى المشاركة والمساهمة في إدارة الأعمال والأمور التنظيمية.<sup>2</sup>

<sup>1</sup> رندا عطية بوفارس، التعليم المحاسبي المهني الواقع وسبل التطوير، المؤتمر العلمي للتعليم المحاسبي، أكاديمية الدراسات العليا، طرابلس، ليبيا، 31-03-2007.

<sup>2</sup> Education Committee of IFAC, **IES2: Content of Professional Accounting Education Program**, ( www.IFAC.org, October 2003), Para 26.

وبالتالي تلي هذه المعرفة متطلبات تطوير معارف الإدراك والمهارات المعرفية لاتخاذ القرارات المناسبة وتحليل المخاطر الناتجة عنه، وكذا تزويد الطالب بالقدرة على تحديد المشاكل وحصرها وإيجاد الحلول المناسبة لها، من خلال العمل على دعم التخطيط الاستراتيجي والقدرة على التأثير على الآخرين.

وتعمل المعرفة بتكنولوجيا المعلومات على اكساب الطلاب وتمكينهم من الاستخدام الجيد لتكنولوجيا المعلومات ومختلف تقنياتها وتطبيقاتها في حل المشاكل المحاسبية، وكذا فهمهم لعمل مختلف الأنظمة ويتطلب الأمر للوصول إلى هذه القدرات مشاركة الطالب في عملية إعداد وتصميم هذه الأنظمة، وذلك لتطوير المعارف الفنية والذهنية في حل مختلف المشاكل المحاسبية المعقدة والتوصل إلى حلول عن طريق التجربة، وتطوير مهارة التعلم المستمر.

### **ثانياً: مقارنة بين البرامج المعتمدة في الجامعات الجزائرية ومحتوى برامج الاتحاد الدولي للمحاسبين**

بمقارنة محتوى برامج التكوين لشهادات الليسانس من قبل وزارة التعليم العالي والبحث العلمي الموضح في الجدولين الآتيين يتضح ما يلي:

جدول رقم (5-4): ملحق البرنامج القاعدي المشترك لشهادة الليسانس جذع مشترك علوم اقتصادية تسيير وعلوم تجارية لوزارة التعليم العالي والبحث العلمي

السداسي الثاني		السداسي الأول	
المقاييس	وحدات التعليم	المقاييس	وحدات التعليم
مدخل لإدارة الأعمال	وحدة التعليم الأساسية	مدخل للاقتصاد	وحدة التعليم الأساسية
اقتصاد جزئي 2		اقتصاد جزئي 1	
محاسبة عامة 2		محاسبة عامة 1	
		تاريخ الوقائع الاقتصادية	
إحصاء 2	وحدة التعليم المنهجية	إحصاء 1	وحدة التعليم المنهجية
رياضيات 2		رياضيات 1	
إعلام آلي		منهجية البحث 1	
قانون تجاري	وحدة التعليم الاستكشافية	مدخل للقانون	وحدة تعليم استكشافية
علم اجتماع المنظمات		مدخل لعلم الاجتماع	
لغة أجنبية 2	وحدة التعليم الأفقية	لغة أجنبية 1	وحدة التعليم الأفقية

المصدر: القرار الوزاري رقم 581 المؤرخ في 2014/07/23 الذي يحدد برنامج التعليم القاعدي المشترك لشهادات الليسانس في ميدان علوم اقتصادية، تسيير وعلوم تجارية.

## الفصل الخامس: واقع ومتطلبات تطوير التعليم المحاسبي بالجزائر في إطار تحرير الخدمات المحاسبية

جدول رقم (5-5): ملحق البرنامج القاعدي للسنة الثانية ليسانس ميدان لوم اقتصادية تسيير علوم تجارية فرع علوم مالية ومحاسبة

السداسي الرابع		السداسي الثالث	
المقاييس	وحدات التعليم	المقاييس	وحدات التعليم
اقتصاد المؤسسة	وحدة التعليم الأساسية	محاسبة تحليلية	وحدة التعليم الأساسية
اقتصاد كلي 2		تسيير المؤسسة	
رياضيات مالية المعايير المحاسبية الدولية		اقتصاد كلي 1	
المالية العامة	وحدة التعليم المنهجية	إحصاء 3	وحدة التعليم المنهجية
		مالية المؤسسة	
		منهجية البحث 2	
إعلام آلي 3	وحدة التعليم الاستكشافية	إعلام آلي 2	وحدة تعليم استكشافية
الفساد وأخلاقيات العمل	وحدة التعليم الأفقية	لغة أجنبية 3	وحدة التعليم الأفقية

المصدر: القرار الوزاري رقم 640 المؤرخ في 2014/07/24 يحدد برنامج التعليم للسنة الثانية لنيل شهادة ليسانس في علوم اقتصادية والتسيير وعلوم تجارية

من خلال الجدولين أعلاه، يلاحظ أن مواد التكوين خلال الجذع المشترك يغلب عليها الطابع الاقتصادي العام وليس الطابع المالي والمحاسبي الذي له علاقة بتكوين مزاوي المهنة ما عدا ما تعلق بمواد المحاسبة العامة والقانون التجاري والإحصاء، ولكن خلال السنة الثانية فرع علوم مالية ومحاسبية بمقارنة مع محتوى برامج مجلس معايير التعليم المحاسبي الدولي نلاحظ وجود مقاييس ذات الطابع المحاسبي والمالي ولديها علاقة مباشرة بتكوين المحاسب، وذلك من خلال دراسة المحاسبة التحليلية ومالية المؤسسة خلال السداسي الأول والمعايير المحاسبية الدولية والرياضيات المالية بالإضافة إلى أخلاقيات الأعمال في السداسي الثاني لما لها من أهمية في عمل المحاسبين، بالإضافة إلى بعض المواد القانونية ذات العلاقة وتقنيات البنوك والإعلام الآلي.

جدول رقم (5-6): برنامج السنة الثالثة ليسانس محاسبة

السادسي السادس		السادسي الخامس	
المقاييس	وحدات التعليم	المقاييس	وحدات التعليم
محاسبة دولية	وحدة التعليم الأساسية	محاسبة معمقة	وحدة التعليم الأساسية
المراجعة والتدقيق المحاسبي		محاسبة الشركات	
جباية المؤسسة		محاسبة عمومية	
مراقبة التسيير		التسيير المالي	
تربص في المؤسسة أو مذكرة التخرج	وحدة التعليم المنهجية	منهجية إعداد المذكرات وكتابة التقارير	وحدة التعليم المنهجية
تطبيقات برامج محاسبية المالية الدولية الجباية الجمركية	وحدة التعليم الاستكشافية	نظرية المحاسبة القانون الجبائي نظم المعلومات المحاسبية	وحدة تعليم استكشافية
لغة أجنبية	وحدة التعليم الأفقية	لغة أجنبية	وحدة التعليم الأفقية

المصدر: الدليل البيداغوجي للتحضير لشهادة الليسانس بالمركز الجامعي تيسمسيلت

يلاحظ من خلال الجدول أعلاه وبالمقارنة مع برنامج التعليم المحاسبي حسب معيار التعليم المحاسبي الدولي الثاني أن البرنامج يغلب عليها الطابع النظري فقط دون ممارسة عملية في الواقع وبالتالي يمكن أن يؤدي إلى اتساع الفجوات المهنية للطلاب بين ما يدرس في الجامعات وبين الواقع العملي، وحتى تستدرك الجزائر هذا النقص ويهدف تقليص هذه الفجوة عن طريق ضمان تكوين متخصص بإنشاء معهد متخصص لتكوين المحاسب.

### ثالثا: أساليب التدريس

أكدت معايير التعليم المحاسبي الدولية على ضرورة التكوين الجيد للأساتذة والمدربين، من خلال العمل على تطوير أساليب التعليم الحديثة وفق مقارنة الكفاءات في الإعداد المهني السليم للمحاسبين، والتي من خلالها يتم اكتساب المتعلم لمهارات التعلم الذاتي وإدارة ذاته بعد مرحلة التخرج، مع ترك الحرية للأساتذة والمدربين في تكييف أساليبهم قياسا بكفاءة هذه الأساليب ومردوديتها وكذا تشجيع العمل التطوعي في عملية التطوير، وقد أصدر معيار التعليم المحاسبي الدولي الثاني الأساليب الآتية:<sup>1</sup>

- استخدام الحالات الدراسية وغيرها من الوسائل لمحاكاة مواقف الممارسة العملية.
- تشجيع العمل ضمن المجموعات.

<sup>1</sup> أحمد حلمي جمعة، مرجع سبق ذكره، ص 365.

- موازنة الأساليب وطرق التدريس، لمسايرة التغير المستمر في بيئة العمل التي يعمل بها المحاسب المهني.
- انتهاج مساق يشجع الطلاب على التعلم الذاتي بعد التأهيل.
- تشجيع الطلاب على المشاركة الفعالة في عملية التعلم.
- استخدام طرق القياس والتقييم التي تعكس المعارف والمهارات والقيم اللازمة للمحاسب المهني.
- إحداث نوع من التكامل بين المعارف والمهارات والقيم المهنية والأخلاق والمواقف عبر مدى متنوع من المواضيع لمواجهة المواقف المعقدة والمتعددة الأبعاد.
- التركيز على حل المشاكل، من خلال تشجيع المحاسب المهني على جمع المعلومات الملائمة وإجراء التقييم المنطقي والتوصل إلى نتائج واضحة.
- استكشاف نتائج البحوث.
- تحفيز الطلاب على تطوير الحذر والحكم المهني.

#### **رابعا: أهمية استخدام تطبيقاته التكنولوجية، والتعليم الإلكتروني، في عملية التعليم المحاسبي**

أشار معيار التعليم المحاسبي الدولي الثاني محتوى برامج التعليم المحاسبي أن استخدام التكنولوجيا وتطوير التعليم الإلكتروني يعمل على تطوير مهارات المحاسب المهني الفكرية والسلوكية، من خلال تنمية مهارات التفكير الانتقادي نظرا لما توفره أجهزة الحاسوب من الخيارات المتعددة لمختلف المشاكل المحاسبية وتمكين المحاسب من التطبيق على المشاكل المتشابهة التي تواجهه، كما تمكنه من الاستعانة على الارشادات التي يوفرها البرنامج في الوصول لحل المشكلة.<sup>1</sup>

كما أشار المعيار إلى العديد من البرامج التي يمكن الاعتماد عليها منها برنامج الاحتمالات الذي يركز على الأهداف حيث يمكن المحاسبين من طرق التعامل مع المشاكل المحاسبية التي توجد لها حلول متعددة، كما ركز على برنامج التطبيقات التجارية والتي تعتمد على مشاهدة بالفيديو لمشكلة محاسبية معينة ويطلب من المحاسب توثيق هذه العملية وتحديد المشكلة من خلال استعمال خرائط التدفق.

كما يمكن استخدام الجداول الالكترونية في عملية التعليم المحاسبي حيث تمكن المحاسب من الاستخدام الرياضي والتطبيقي للأعداد بكفاءة، وذلك من خلال التعريف بمختلف أنظمة المعلومات المستعملة والحديثة للمساعدة على تنمية قدرات المحاسب في الحصول على المعلومات وتفسيرها والتنبؤ بها، كتحويل تقارير مالية حقيقة للشركات وتكييفهم مع الخدمات المحاسبية المتاحة على الأنترنت.

وبالتالي ينكم استخدام تكنولوجيا المعلومات في عملية التعليم المحاسبي من مهارة التعلم المهني للمحاسب المستمر وتطوير المهارات الشخصية والاتصال.

<sup>1</sup> رندة عطية بوفارس، مرجع سبق ذكره.

### ثالثا: الخبرة العملية

أشار مجلس معايير التعليم المحاسبي الدولي من خلال معيار التعليم المحاسبي الدولي رقم 05 أن متطلبات الخبرة العملية يجب أن تشكل الفترة الملائمة من الخبرة التي يمضيها المحاسب المهني في أداء عمله عنصرا من عناصر برنامج ما قبل التأهيل، كما ينبغي أن تكون فترة الخبرة العملية لثلاث سنوات كحد أدنى بما يعادل فيها الحصول على درجة الماجستير بحيث لا تقل عن 12 شهرا في السنة، ويمكن الحصول على الخبرة العملية بعد أو بجانب البرنامج الدراسي قبل التأهيل.

وبالتالي يتمثل الهدف الأساسي من تكوين المحاسب المهني الكفاء من خلال المزج بين كل من التعليم العام والتعليم المهني والخبرة العملية، لذلك تساعد الخبرة العملية حسب المعيار التعليمي رقم 05 على تطوير كفاءة المحاسب من خلال ما يلي:<sup>1</sup>

- تطوير فهم أنظمة المؤسسات وطرق تقييم أدائها.
  - الربط بين المفاهيم المحاسبية النظرية وتطبيقاتها العملية.
  - فهم بيئة الخدمات المحاسبية.
  - تطوير القيم والأخلاق والمواقف في الممارسة العملية.
- ولتحقيق أهداف الخبرة العملية أشار المعيار إلى نوعية من الأساليب التي تتمثل فيما يلي:
- التدريب ضمن المجموعات وفي مكاتب المحاسبة والمؤسسات.
  - العمل على تطبيق المعرفة والمهارات والقيم والأخلاق والسلوك المهني ضمن المناهج الدراسية، واستخدامها في التمرن على حل مشاكل العمل.
  - استخدام الانعكاس، وذلك بإعادة إنجاز الأعمال الموجودة في بيئة العمل كوسيلة للتعلم.
- ولتحقيق الرقابة والمتابعة لمتطلبات للخبرة العملية فقد طالب مجلس معايير التعليم المحاسبي الدولي المنظمات المحاسبية التي تتمتع بالعضوية في الاتحاد الدولي للمحاسبين التحقق من أن الخبرات التي اكتسبها من طرف المحاسب كافية للتأهيل وذلك من خلال ما يلي:
- وضع نظام للمتابعة يعتمد على أساس العينات بما يسمح بمتابعة الخبرة العملية للمحاسب.
  - وضع آلية لتحديد صلاحية المديرين في تقديم الخبرة العملية للمحاسب.
  - العمل على تقييم بيئة الخبرة العملي التي يتدرب فيها المحاسب.
  - تقييم أساس الخبرة العملية بناء على تقارير يعدها المحاسب المتربص.
- ولذلك تمت مطالبة المديرين والأكاديميين بالعمل والتنسيق مع بيئات العمل التي تستقبل الطلبة، ومع الهيئات المهنية المنظمة للمهنة، للتأكد من أن البرامج التعليمية التدريبية ملائمة لجميع الأطراف، وذات تسلسل منطقي،

<sup>1</sup> - Education Committee of IFAC, IES 5: Practical Experience Requirements, ( www. IFAC .org, October 2003).para 11.

وأوجب أيضا ضرورة تقويم الخبرة المكتسبة، إضافة إلى عملية التقويم النهائي لقدرات وكفاءة المرشحين للمهنة قبل تخرجهم والتي وصف معيار التعليم المحاسبي الدولي رقم 06: تقويم القدرات والكفاءة المهنية؛ متطلباتها بالتفصيل من خلال ما يلي:<sup>1</sup>

- امتلاك الحس الفني اتجاه مواضيع محاسبية معينة.
- التطبيق العملي للمعارف المحاسبية المهنية.
- استخلاص الحلول الممكنة للمشاكل المحاسبية.
- التمييز بين المعلومات الملائمة وغير الملائمة لحل المشكلة.
- القدرة على حل المشاكل المركبة وتحليلها.
- الفهم الأمثل لاختيار الحلول البديلة للمشكلة.
- توليف مواضيع مختلفة من المعرفة والمهارات.
- الاتصال بفعالية مع المستخدمين، وذلك بصياغة توصيات واقعية بأسلوب مختصر ومنطقي.
- التعرف على المشاكل الأخلاقية.

### المبحث الثالث: واقع التأهيل المحاسبي في الجزائر

تهدف هذه المرحلة لإعداد محاسبين مهنيين مؤهلين لممارسة مهنة المحاسبة في الجزائر والرفع من مستوى جودة الخدمات المحاسبية المقدمة، وهذا يقتضي اكتساب المترشح لمعارف متخصصة وعميقة ذات طابع نظري وتطبيقي. ولتحقيق هذا الهدف تم إنشاء المعهد المتخصص لمهنة المحاسب بمقتضى المرسوم التنفيذي رقم 12-288 المؤرخ في 2012/07/21.

#### المطلب الأول: معهد التعليم المتخصص للمحاسب

حسب المرسوم التنفيذي 12-288 معهد التكوين المتخصص مؤسسة عمومية ذات طابع صناعي وتجاري، يتمتع بالشخصية المعنوية والاستقلال المالي ويخضع للقواعد المطبقة على الإدارة في علاقاته مع الدولة وللقواعد التجارية في علاقاته مع الغير، ويحدد مقره بالجزائر العاصمة ويوضع تحت وصاية الوزير المكلف بالمالية.<sup>2</sup>

#### أولا: مهام وصلاحيات معهد التعليم المتخصص

حسب المادة 05 من المرسوم التنفيذي 12-288 يكلف المعهد بضمان التكوين المتخصص قصد الحصول على شهادة الخبير المحاسب وشهادة محافظ الحسابات ويتولى القيام بما يأتي:<sup>3</sup>

<sup>1</sup> رندة عطية بوفارس، مرجع سبق ذكره.

<sup>2</sup> الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 43، المواد 01، 02، 03، 04 من المرسوم التنفيذي 12-288 المؤرخ في 2012/07/21 يتضمن إنشاء معهد التعليم المتخصص لمهنة المحاسب وتنظيمه وسيره.

<sup>3</sup> المادة 05 من المرسوم التنفيذي 12-288 المؤرخ في 2012/07/21 يتضمن إنشاء معهد التعليم المتخصص لمهنة المحاسب وتنظيمه وسيره.

- تنفيذ برامج التكوين المتخصص قصد الحصول على شهادة الخبير المحاسب وشهادة محافظ الحسابات؛
- ضمان التكوين المتواصل الموجه لمهنيي المحاسبة؛
- المساهمة في تطوير البحث في مجال المحاسبة والجباية والمالية والتدقيق والإعلام الآلي للتسيير؛
- المشاركة في تعميم التقنيات العصرية لهندسة التكوين في المحاسبة والتدقيق والمالية؛
- اقامة علاقات تبادل وتعاون مع الهيئات الوطنية أو الدولية التي تنشط في نفس مجال النشاط.

### **ثانياً: إدارة معهد التعليم المتخصص للمحاسب**

يتولى إدارة معهد التعليم المتخصص مجلس إدارة ويسيره مدير عام مزود بمجلس علمي وبيداغوجي.

#### **1- مجلس الإدارة:** يرأسه الوزير المكلف بالمالية أو ممثله وتكون عضويته كما يلي:<sup>1</sup>

- ممثل عن الوزير المكلف بالتعليم العالي؛
  - ممثل عن الوزير المكلف بالإحصاء؛
  - ممثل عن المجلس الوطني للمحاسبة؛
  - ممثل عن جمعية البنوك والمؤسسات المالية؛
  - ممثل عن الغرفة الجزائرية للتجارة والصناعة؛
  - ممثل عن المصنف الوطني للخبراء المحاسبين؛
  - ممثل عن الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات؛
  - ممثل عن الاتحاد الوطني للتأمين وإعادة التأمين؛
  - ممثل منتخب من سلك أساتذة المعهد؛
  - ممثل منتخب عن طلبة المعهد.
- ويعين أعضاء مجلس الإدارة بموجب قرار من الوزير المكلف بالمالية لمدة 03 سنوات قابلة للتجديد مرة واحدة بناء على اقتراح من السلطة التي ينتمون إليها.

#### **2- المدير العام:** يعين المدير العام للمعهد حسب التنظيم المعمول به وتنتهي مهامه حسب الأشكال نفسها.

وتكون صلاحياته كما يلي:<sup>2</sup>

- تحضير أشغال اجتماعات مجلس الإدارة؛
- تنفيذ قرارات مجلس الإدارة والسهر على تحقيق الأهداف الموكلة للمعهد؛
- إعداد مشروع النظام الداخلي للمعهد وتنفيذه بعد موافقة مجلس الإدارة عليه؛
- اقتراح أعمال تنفيذ برامج التكوين المتخصص ومشاريع التكوين المتواصل؛
- اقتراح مشاريع التعاون والمبادلات المتعلقة بالمعايير الدولية للمحاسبة والتدقيق؛

<sup>1</sup> المواد 06-07 من المرسوم التنفيذي 12-288 المؤرخ في 2012/07/21 يتضمن إنشاء معهد التعليم المتخصص لمهنة المحاسب وتنظيمه وسيره.

<sup>2</sup> المادة 14 من المرسوم التنفيذي 12-288 المؤرخ في 2012/07/21 يتضمن إنشاء معهد التعليم المتخصص لمهنة المحاسب وتنظيمه وسيره.

- إعداد مشروع الميزانية التقديرية للمعهد وعرضها على مجلس الإدارة؛

- ممارسة السلطة السلمية على جميع المستخدمين؛

- اتخاذ جميع التدابير الضرورية لتحسين التعليم والتكوين المقرر في المعهد.

### **3- المجلس العلمي والبيداغوجي: ينتخب المجلس العلمي والبيداغوجي رئيسا من بين أعضائه ويتكون من:<sup>1</sup>**

- المدير المكلف بالتكوين المتخصص؛

- المدير المكلف بالتكوين المتواصل؛

- 03 أساتذة دائمين من المعهد ينتخبهم نظراؤهم؛

- خبير محاسب، أستاذ ينتخبه نظراؤه؛

- محافظ حسابات، أستاذ ينتخبه نظراؤه؛

- ممثل عن المصنف الوطني للخبراء المحاسبين؛

- ممثل عن الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات؛

- ممثل عن المجلس الوطني للمحاسبة.

وتحدد قائمة أعضاء المجلس العلمي والبيداغوجي بقرار من وزير المالية لمدة 03 سنوات قابلة للتجديد.

كما تتمثل صلاحيات المجلس العلمي والبيداغوجي للمعهد المتخصص فيما يلي:<sup>2</sup>

- إعداد المجلس البيداغوجي والعلمي للنظام الداخلي عند انعقاد أول اجتماع والمصادقة عليه؛

- أعمال تنفيذ برنامج التكوين المتخصص وكذا كفايات تنظيم الامتحانات وكفايات الانتقال إلى المستوى الأعلى؛

- مشاريع برامج التكوين المتواصل؛

- التقييم البيداغوجي للطلبة؛

- نشاطات التكوين بالمعهد وتنظيم أشغال البحث في مجال المحاسبة؛

- منشورات المعهد وتنظيم التظاهرات العلمية المنظمة أو المدعمة للمعهد؛

- توظيف الأساتذة؛

- اتفاقيات التعاون والتبادل مع الهيئات الوطنية والدولية؛

- تعيين لجان الامتحان النهائي قصد الحصول على شهادة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات؛

كما يمكن الإشارة على أنه يجتمع المجلس العلمي والبيداغوجي للمعهد مرة واحدة كل 04 أشهر في دورة عادية، كما

يمكنه أن يجتمع في دورة غير عادية بناء على استدعاء من رئيسه أو ثلثي الأعضاء.<sup>3</sup>

<sup>1</sup> المادة 15 من من المرسوم التنفيذي 12-288 المؤرخ في 2012/07/21 يتضمن إنشاء معهد التعليم المتخصص لمهنة المحاسب وتنظيمه وسيره.

<sup>2</sup> المادة 16 من من المرسوم التنفيذي 12-288 المؤرخ في 2012/07/21 يتضمن إنشاء معهد التعليم المتخصص لمهنة المحاسب وتنظيمه وسيره.

<sup>3</sup> المادة 17 من من المرسوم التنفيذي 12-288 المؤرخ في 2012/07/21 يتضمن إنشاء معهد التعليم المتخصص لمهنة المحاسب وتنظيمه وسيره.

### المطلب الثاني: التكوين النظري المتخصص للمحاسب

يركز التكوين في هذه المرحلة على جوانب متعددة في المراجعة والمحاسبة والإدارة والجباية بأنواعها المختلفة ودراسة معمقة مع دراسة الحالات العملية.

### أولا: كيفية الالتحاق بمعهد التعليم المتخصص للمحاسب

يتم الالتحاق بالمعهد المتخصص للحصول على شهادة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات عن طريق المسابقة على أساس الاختبار من بين المترشحين على الشهادات المنصوص عليها في أحكام المرسوم التنفيذي رقم 11-72 المؤرخ في 16/02/2011<sup>1</sup> وتتضمن مسابقة الالتحاق بالمعهد اختبارات كتابية للقبول واختبارات شفوية للقبول النهائي.

وفيما يخص الشهادات المطلوبة لدخول معهد التكوين المتخصص فلقد حددت المادة 02 من المرسوم التنفيذي رقم 11-72 المؤرخ في 16/02/2011 قائمة الشهادات المطلوبة التي تمنح حق المشاركة في مسابقة الالتحاق بمعهد التعليم المتخصص لمهنة المحاسب كما يلي: "يجب على المترشحين للتكوين للحصول على شهادة الخبير المحاسب و/أو محافظ الحسابات التي ينظمها معهد التعليم المتخصص لمهنة المحاسب أو من قبل كل معهد آخر معتمد من الوزير المكلف بالمالية أن يكونوا حائزين على شهادة جامعية أو شهادة أجنبية معترف بمعادلتها قصد قبولهم للمشاركة في مسابقة الالتحاق بالتكوين."<sup>2</sup>

كما نصت المادة 03 من نفس المرسوم على أنه تحدد قائمة الشهادات المطلوبة بقرار مشترك بين الوزير المكلف بالمالية والوزير المكلف بالتعليم العالي.<sup>3</sup>

### ثانيا: التكوين النظري

يتابع الطلبة الناجحون في مسابقة الالتحاق بالمعهد المتخصص دورة تكوينية أولى متخصصة لمدة سنتين تتوج بشهادة الدراسات العليا للمحاسبة والتدقيق بعد الحصول على مجمل المواد المطلوبة.<sup>4</sup> وبعد الحصول على هذه الشهادة يمكن للطلبة الناجحون الاختيار بين شهادة محافظ الحسابات أو شهادة الخبير المحاسب.

في حالة اختيار شهادة محافظ الحسابات يلزم الطلبة بمتابعة تربص مهني نظامي يخضعون عند إتمامه للامتحان النهائي.

<sup>1</sup> المادة 19 من المرسوم التنفيذي 12-288 المؤرخ في 21/07/2012 يتضمن إنشاء معهد التعليم المتخصص لمهنة المحاسب وتنظيمه وسيره.  
<sup>2</sup> الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 11، المادة 02 من المرسوم التنفيذي رقم 11-72 المؤرخ في 16/02/2011 يحدد الشهادات الجامعية التي تمنح حق المشاركة في مسابقة الالتحاق بمعهد التعليم المتخصص لمهنة المحاسب.  
<sup>3</sup> المادة 03 من المرسوم التنفيذي رقم 11-72 المؤرخ في 16/02/2011 يحدد الشهادات الجامعية التي تمنح حق المشاركة في مسابقة الالتحاق بمعهد التعليم المتخصص لمهنة المحاسب.  
<sup>4</sup> المادة 23 من المرسوم التنفيذي 12-288 المؤرخ في 21/07/2012 يتضمن إنشاء معهد التعليم المتخصص لمهنة المحاسب وتنظيمه وسيره.

أما الطلبة الذين اختاروا شهادة الخبير المحاسب فهم ملزمون بدورة تكوينية ثانية لمدة سنة واحدة تتوج عقب الحصول على المواد المطلوبة بشهادة الدراسات العليا للمحاسبة المعمقة والمالية.

### **المطلب الثالث: التكوين التطبيقي المتخصص**

بعد الحصول على شهادة الدراسات العليا للمحاسبة والتدقيق بالنسبة لمحافظي الحسابات وشهادة الدراسات المعمقة في المحاسبة والمالية بالنسبة للخبير المحاسب تأتي مرحلة التكوين التطبيقي وتضم كل من التبرص الميداني والامتحان النهائي للحصول على شهادة الخبير المحاسب أو شهادة محافظ الحسابات.

#### **أولاً: التبرص الميداني**

حسب المادة الثانية من المرسوم التنفيذي رقم 11-393 الذي يحدد شروط وكيفيات سير التبرص المهني لا يقبل لإجراء التبرص المهني للخبير المحاسب إلا المترشحون الحاصلون على شهادة الدراسات العليا في المحاسبة المعمقة والمالية من معهد التعليم المتخصص.<sup>1</sup>

كما نصت المادة الثالثة من نفس المرسوم أنه لا يقبل لا إجراء التبرص المهني لمحافظ الحسابات إلا المترشحون الحاصلون على شهادة الدراسات العليا في المحاسبة والتدقيق.<sup>2</sup>

كما نصت المادة الثامنة من نفس المرسوم أنه تحدد مدة التبرص المهني للخبراء المحاسبين بستين على مستوى مكتب أو شركة خبرة محاسبية مسجلين في جدول المصنف الوطني للخبراء المحاسبين منذ سنتين على الأقل. ويمكن تمديد مدة التبرص بناء على رأي لجنة التكوين بالمجلس الوطني للمحاسبة.<sup>3</sup>

وتضمنت الفقرة التاسعة أنه تحدد مدة التبرص المهني لمحافظي الحسابات بستين على مستوى مكتب أو شركة محافظة حسابات مسجلين في جدول الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات منذ سنتين على الأقل. ويمكن تمديد مدة التبرص بناء على رأي لجنة التكوين بالمجلس الوطني للمحاسبة.<sup>4</sup>

#### **ثانياً: مراقبة التبرص**

حسب المادة 11 من المرسوم 11-393 يؤطر المترصب مشرف يعينه المجلس الوطني للمحاسبة من بين المهنيين المسجلين في جداول المصنف الوطني للخبراء المحاسبين والغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات منذ سنتين على الأقل من السير المنتظم للتبرص لصالح المجلس الوطني للمحاسبة.

<sup>1</sup> المادة 02 من المرسوم التنفيذي رقم 11-393 يحدد شروط وكيفيات سير التبرص المهني ودفع أجر الخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين، الجريدة الرسمية رقم 65، 30-11-2011، ص 17.

<sup>2</sup> المادة 03 من المرسوم التنفيذي رقم 11-393

<sup>3</sup> المادة 08 من المرسوم التنفيذي رقم 11-393

<sup>4</sup> المادة 09 من المرسوم التنفيذي رقم 11-393

ويقوم المشرف على التربص بالمهام الآتية:

- التكفل بالمتربص.
  - ضمان التكوين المهني الأمثل للمتربص.
  - تأطير المتربص وتوجيهه ودعمه بمجهوداته الفكرية وتحسيسه بالتزاماته المهنية.
  - إعلام لجنة التكوين بالمجلس الوطني للمحاسبة في أجل شهر واحد بكل حالة من شأنها الاخلال بالسير العادي للتربص.
  - منح المتربص كل التسهيلات للمشاركة في أعمال التكوين الضرورية لتحضير الامتحانات وكذا في الاجتماعات التي ينظمها مراقب التربص.
- وقد حدد المرسوم التنفيذي رقم 11-393 المؤرخ في 24/11/2011 الذي يحدد شروط وكيفيات سير التربص المهني في المادة 06 منه العدد الأقصى بخمسة متربصين لكل مشرف أو مراقب.<sup>1</sup>

### **ثالثا: المساعدة على التربص**

- حسب المادة 14 من المرسوم 11-393 يجب على المتربص خلال الشهر الذي يلي كل سداسي إرسال تقرير تربص يؤشره المشرف على التربص إلى لجنة التكوين بالمجلس الوطني للمحاسبة ويتضمن:<sup>2</sup>
- جانب يعالج الأعمال المنجزة في المكتب أو شركة الخبرة المحاسبية أو شركة محافظة الحسابات.
  - جانب يعالج الموضوع المحدد بالاتفاق مع المشرف على التربص.
- كما يجب إرفاق التقرير بشهادة المشاركة في أعمال التكوين التي ينظمها كل مجلس.
- في حين أشارت المادة 15 من نفس المرسوم أنه لا يمكن لمراقب التربص الاشراف على أكثر من عشرة متربصين في السنة. ويجب أن يتأكد مراقب التربص من ما يلي:<sup>3</sup>
- المواظبة والسلوك المهني للمتربص.
  - طبيعة الأعمال المنجزة ونوعيتها وكذا التقارير السداسية التي يعدها المتربص.
  - كيفيات التكوين المهني الذي يكتسبه المتربص وقيمته.

وتضمنت المادة 18 من نفس المرسوم أنه يقوم المجلس الوطني للمحاسبة عند نهاية التربص إما بتسليم شهادة نهاية التربص التي تسمح بقبول المتربص في امتحانات الخبرة المحاسبية أو محافظ الحسابات أو المحاسب المعتمد، أو رفض تسليم نهاية شهادة التربص أو لمدة محددة من التربص نظرا لعدم الانضباط أو عدم انتظام العمل المنجز أو

<sup>1</sup> المادة 06 من المرسوم التنفيذي رقم 11-393

<sup>2</sup> المادة 14 من المرسوم التنفيذي رقم 11-393

<sup>3</sup> المادة 15 من المرسوم التنفيذي رقم 11-393

المعرفة غير الكافية المكتسبة خلال التبرص، أو تقرير فترة تبرص جديدة لمدة سنة واحدة يستدعى خلالها المتربص إلى تحسين معارفه التقنية والمهنية وتعميقها.

### **رابعاً: الامتحان النهائي**

حسب المادة 24 من المرسوم التنفيذي رقم 11-393 يقبل لإجراء الامتحان النهائي للخبرة المحاسبية ومحافظة الحسابات الطلبة الخبراء ومحافظو الحسابات الذين أتموا بنجاح التكوين المتخصص الذي يقدمه معهد التعليم المتخصص لمهنة المحاسبة والحاصلون على شهادة نهاية التبرص التي يسلمها المجلس الوطني للمحاسبة.

يجرى الامتحان النهائي للحصول على شهادة الخبير المحاسب وشهادة محافظ الحسابات ويتضمن اختبارات كتابية وشفوية وذلك بعد الحصول على ما يلي:<sup>1</sup>

- الحصول على شهادة الدراسات العليا للمحاسبة والتدقيق بالنسبة لشهادة محافظ الحسابات؛
  - شهادة الدراسات العليا للمحاسبة التدقيق مضافاً إليها شهادة الدراسات العليا للمحاسبة المعمقة والمالية بالنسبة لشهادة الخبير المحاسب؛
  - الحصول على شهادة نهاية التبرص التطبيقي النظامي؛
  - النجاح في الامتحان النهائي للخبرة المحاسبية أو محافظة الحسابات وتحصلوا على معدل عام 20/10 على أن لا تقل أي من النقطتين عن 20/8.
- وقد نص المرسوم 12-288 في المادة 28 على أنه تحدد كفايات اختبارات الامتحان النهائي الكتابية والشفوية بناء على قرار مشترك بين وزير المالية ووزير التعليم العالي والبحث العلمي.<sup>2</sup>

### **خامساً: التعليم المهني المستمر**

اهتم قانون تنظيم المهنة في الجزائر بموضوع التعليم المهني المستمر حيث نصت المادة 30 من المرسوم التنفيذي 12-288 المؤرخ في 2012/07/21 بأنه تنوع دورات التكوين والتعليم المتواصل باختبارات تقييمية تتعلق بموضوع التكوين وتسمح بالحصول على شهادة يمنحها المعهد في حالة النجاح.<sup>3</sup>

ما يلاحظ من خلال استقراء التشريعات المنظمة لمهنة المحاسبة في الجزائر أنها ركزت وأولت أهمية كبيرة لموضوع التعليم والتأهيل المحاسبي نظراً لأهميته في إعداد كوادر محاسبية قادرة على مواكبة المتغيرات التي تحدث على مستوى المهنة، كما يلاحظ أن الجزائر قد أتجهت نحو معايير التعليم المحاسبي وهذا ما يؤكد إنشاء معهد متخصص وذلك لضمان جودة تأهيل المحاسبين وتحسين الخدمات المحاسبية على المستوى الوطني.

<sup>1</sup> المادة 29 من المرسوم التنفيذي رقم 12-288

<sup>2</sup> المادة 28 من المرسوم التنفيذي رقم 12-288

<sup>3</sup> المادة 30 من المرسوم التنفيذي رقم 12-288

## المطلب الرابع: تنظيم الامتحان النهائي بصفة انتقالية للحصول على شهادة الخبير المحاسب

تطبيقا لأحكام المادة 79 من القانون 10-01 المؤرخ في 29 جوان 2010 المتعلق بمهن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد والتي تم تعديلها بموجب المادة 78 من القانون 13-08 المؤرخ في 30/12/2013 والمتضمن قانون المالية لسنة 2014 التي تنظم بصفة انتقالية امتحانات الخبراء المحاسبين المترشحين المتوجين بشهادة نهاية التبرص قبل 2015/12/31.

### أولا: تنظيم اختبارات الامتحان النهائي

يتم قبول الخبراء المحاسبين المترشحين الحاصلين على شهادة نهاية التبرص الممنوحة من طرف مجلس المنظمة الوطنية للخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين أو من طرف المجلس الوطني للمحاسبة لإجراء اختبارات الامتحان النهائي للحصول على شهادة الخبير المحاسب.<sup>1</sup>

وترسل طلبات الترشح لإجراء امتحان الخبير المحاسب إلى المجلس الوطني للمحاسبة الذي يقوم بدوره بإعداد وإرسال القائمة النهائية للمترشحين المقبولين لإجراء امتحان الخبرة المحاسبية إلى وزارة التعليم العالي والبحث العلمي.<sup>2</sup>

### ثانيا: إجراءات الامتحان

تكلف جامعة الجزائر 3 (دالي براهيم) بتنظيم الامتحانات للسماح للمترشحين بإجراء الاختبارات الكتابية والشفوية للحصول على شهادة الخبير المحاسب.<sup>3</sup>

ويتضمن الامتحان النهائي للحصول على شهادة الخبير المحاسب في اختبار كتابي للقبول واختبارات شفوية للنجاح محددة من خلال الجدول الآتي:

<sup>1</sup> المادة 02 من المرسوم التنفيذي رقم 11-74 المؤرخ في 16 فبراير 2011 يحدد شروط كفاءات تنظيم الامتحان النهائي بصفة انتقالية للحصول على شهادة الخبير المحاسب، الجريدة الرسمية رقم 11 المؤرخة في 20-02-2011 والمعدل بالمرسوم التنفيذي رقم 13-171 مؤرخ في 23-04-2013، الجريدة الرسمية رقم 24 المؤرخة في 05-05-2013.

<sup>2</sup> المادة 03 من المرسوم التنفيذي رقم 11-74 المؤرخ في 16 فبراير 2011 يحدد شروط وكفاءات تنظيم الامتحان النهائي بصفة انتقالية للحصول على شهادة الخبير المحاسب، الجريدة الرسمية رقم 11 المؤرخة في 20-02-2011 والمعدل بالمرسوم التنفيذي رقم 13-171 مؤرخ في 23-04-2013، الجريدة الرسمية رقم 24 المؤرخة في 05-05-2013.

<sup>3</sup> المادة 02 من القرار الوزاري المشترك المؤرخ في 24-05-2012، يعين مركز الامتحان ويحدد الكفاءات العملية للامتحان النهائي للحصول على شهادة الخبير المحاسب وكذا تشكيلة لجنة المداولات، الجريدة الرسمية رقم 14 المؤرخة في 14-03-2013.

## الفصل الخامس: واقع ومتطلبات تطوير التعليم المحاسبي بالجزائر في إطار تحرير الخدمات المحاسبية

جدول رقم (5-7): الاختبارات الكتابية والشفوية للامتحان النهائي للخبير المحاسب

العلامات	المعاملات	طبيعة الاختبارات
200	10	1- الاختبار الكتابي (دراسة حالة)
280	14	2- الاختبارات الشفوية
60	03	- مراجعة قانونية وتعاقدية
60	03	- مناقشة تقارير تربص الخبير المحاسب
40	02	- القانون: القانون التجاري، قانون الشركات، قانون الأعمال، القانون الجنائي العام، والتشريع الجنائي التطبيقي للأعمال، العقود والالتزامات، الخبرة القضائية.
60	03	- الحياة
40	02	- الاقتصاد العام، تسيير المؤسسة
20	01	- التقنيات الكمية: الإعلام الآلي، الرياضيات التطبيقية للتسيير، الإحصاء، السير التطبيقي للتدقيق
480	24	3- مجموع المعاملات والعلامات

المصدر: ملحق القرار الوزاري المشترك المؤرخ في 24-05-2012، يعين مركز الامتحان ويحدد الكيفيات العملية للامتحان النهائي للحصول على شهادة الخبير المحاسب وكذا تشكيلة لجنة المداولات، الجريدة الرسمية رقم 14 المؤرخة في 14-03-2013. ويعتبر المترشح مقبولا لإجراء الاختبارات الشفوية إذا تحصل في الاختبار الكتابي على علامة تساوي أو تفوق 100 نقطة من 200 نقطة أي متوسط علامة 10 من عشرين. ويقبل لإجازة خبير محاسب المترشحين الذين حصلوا على مجموع 240 نقطة من أصل 480 نقطة أي 10 من 20 في الاختبار الكتابي والاختبارات الشفوية الموزعة كما يأتي:

- 100 نقطة من أصل 200 نقطة بالنسبة للاختبار الكتابي.

- 140 نقطة من 280 نقطة بالنسبة للاختبارات الشفوية.

### المبحث الرابع: أهمية تطوير برامج التعليم المحاسبي في إطار تحرير الخدمات المحاسبية بالجزائر

النهوض بمستوى المهنة في الجزائر بصفة خاصة يتطلب وضع وتنفيذ خطة مقبولة من جميع المهتمين بها من المنظمات المهنية والمؤسسات العلمية ذات العلاقة والالتزام بتطبيق مجموعة من المحددات لهذه الخطة خلال فترة زمنية محددة، ما يمثل بالضرورة الوقوف على واقع التعليم المحاسبي في الجزائر حيث بعد استقرار القانون المنظم لمهنة المحاسبة

في الجزائر يتضح أن تكوين المخرجات المحاسبية يمر بمرحلتين هما المرحلة الجامعية ومرحلة التكوين المتخصص على مستوى المعهد الوطني المتخصص لتكوين المحاسبين.

### **المطلب الأول: مقترح لتقييم جودة البرامج المحاسبية الجامعية في الجزائر**

يعد الاهتمام بمخرجات البرامج المحاسبية وجودتها أساس تطوير التعليم المحاسبي في الجزائر وذلك لتطوير المهنة بما يخدم الاقتصاد الوطني، وبذلك يستدعي الأمر إلى وضع معايير للاعتماد وكذا معايير الجودة في المؤسسات الجامعية لضمان القدرة على المنافسة والتميز، وذلك من خلال تطوير الاستراتيجية شاملة من ناحية فلسفتها ورسالتها والمخرجات ذات الجودة التي تستجيب للتطورات المستمرة.

#### **أولاً: الاعتماد الأكاديمي في برامج التعليم المحاسبي**

يتطلب لتطبيق الاعتماد الأكاديمي في البرامج المحاسبية ضرورة التقييم الذاتي لمختلف البرامج قياساً للمعايير التي تضعها مؤسسات الاعتماد الأكاديمي من خلال إعداد تقارير لمناقشة واقع التطبيق أو الحياد، وتساعد مؤسسات الاعتماد في توفير الارشادات والتوجيهات والنماذج التي تسهل عملية التقييم من عملية الاستقصاء للأسئلة والاجوبة التي تسهل العملية.

#### **1- أنواع الاعتماد الأكاديمي**

- بصفة عامة ينقسم الاعتماد الأكاديمي إلى نوعين هما: الاعتماد المؤسساتي والاعتماد المتخصص.<sup>1</sup>
- **الاعتماد المؤسساتي:** ويتطلب تقييم شامل لأداء الجامعة من خلال التحصيل العلمي وجودة الخدمات التعليمية.
  - **الاعتماد المتخصص:** يختص بتقييم برامج محددة مثل برامج التعليم المحاسبي وتقوم به مؤسسات مهنية مختصة.

#### **2- متطلبات تحقيق الاعتماد الأكاديمي في التعليم المحاسبي**

- خلال عملية التقييم الذاتي لتحقيق الاعتماد فإنه يجب أن يشتمل على ما يلي:<sup>2</sup>
- تطابق برنامج التعليم المحاسبي قياساً مع ما تتطلبه معايير الاعتماد الأكاديمي.
  - مدى تحقيق البرنامج للأهداف الاستراتيجية للجامعة وتلبية حاجات المجتمع.
  - توفر المعلومات التي توفر وضمف محتوى المقاييس المقررة والمناهج الدراسية والطاقت التعليمية المشرف على التدريس.

<sup>1</sup> خالد عبد العزيز عطية وعلاء الدين محمود زهران، مرجع سبق ذكره، ص 06.

<sup>2</sup> هبة محمد حسين الطائي، دور تقييم الأداء الجامعي في جودة الخدمات التعليمية من وجهة نظر أعضاء الهيئة التدريسية في الكليات التقنية، مجلة التقني، المجلد 27، العدد 5، 2014، ص 48.

### 3- قياس عوائد التعلم

يعد قياس عوائد التعلم الاتجاه الحديث للعديد من المؤسسات الاعتماد الأكاديمي مثل الجمعية الأمريكية لكليات ومدارس الأعمال، ويساعد هذا الاتجاه من تقييم البرنامج المحاسبي من خلال قياس تحقيق الأهداف ومدى مواءمته لسوق العمل، وذلك من خلال تقسيمه إلى جانب يتضمن التحصيل العملي للطلاب من خلال الامتحانات والكتابية والشفهية ومشاريع البحث وجانب آخر يختص بالتقييم من طرف سوق العمل وتشمل العمليات الآتية:

- وضع رسالة البرنامج مع توضيح الأهداف المسطرة.
- اقتراح آليات للتقييم وتحقيق الأهداف.
- العمل على توفير أساليب للحصول على المعلومات اللازمة عن البرنامج وتحليلها مع العمل على اقتراح لتعديل البرامج وفق ما يتم التوصل إليه من نتائج.

### ثانياً: أهمية الاعتماد الأكاديمي للبرامج المحاسبية

يعتبر التقييم نقطة مهمة للعمل على تطوير وتحسين أداء البرامج المحاسبية في الجامعات، وينبغي لتحقيقه العمل على وضع استراتيجية من قبل الجامعات تهدف إلى تحقيق التميز وضمان الجودة، مع ضرورة الاعتماد بجميع الوظائف في الجامعة ودورها في خدمة المجتمع. وبالتالي تحقيق التميز في برامج التعليم المحاسبي سيؤدي إلى اعتماد الشهادات المحاسبية للتأهيل المحاسبي ويمكن إبراز أهمية الاعتماد الأكاديمي للبرامج المحاسبية في النقاط الآتية:<sup>1</sup>

- عدم وجود فهم واضح ومحدد لجودة التعليم المحاسبي بين الكثير من الأساتذة والأكاديميين، نتج عنه اختلاف في ممارساتهم الحالية لتحقيق جودة التعليم المحاسبي بالبرامج المحاسبية، ونتج عنه أيضا غياب دورهم الفاعل تجاه التخطيط والتنفيذ لتحقيق جودة التعليم المحاسبي.
- ضرورة العمل على تقييم مستمر جودة البرامج المحاسبية، من خلال قياس أهداف البرامج ومدى ملاءمته لسوق العمل، وتحديد نقاط القوة والضعف في البرامج واقتراح الآليات اللازمة لتحسينها.
- ينبغي الموازنة بين العوائد والتكاليف للحصول على الاعتماد الأكاديمي للبرامج المحاسبية والتي يجب دراستها بعناية من أجل تعظيم المنافع المتوقعة من البرنامج وتحديد جدوى الحصول على الاعتماد الأكاديمي.
- تساعد معايير الجودة والاعتماد الصادرة من قبل المؤسسات الدولية للاعتماد في المساعدة على تصميم البرامج المحاسبية في إطار الحصول على الاعتماد الأكاديمي.
- يعد حصول البرنامج المحاسبي على الاعتماد الأكاديمي مؤشرا هاما لقياس جودة البرنامج ومدى ملاءمته لسوق العمل بما يساعد المخرجات المحاسبية من تسهيل ممارسة المهنة.

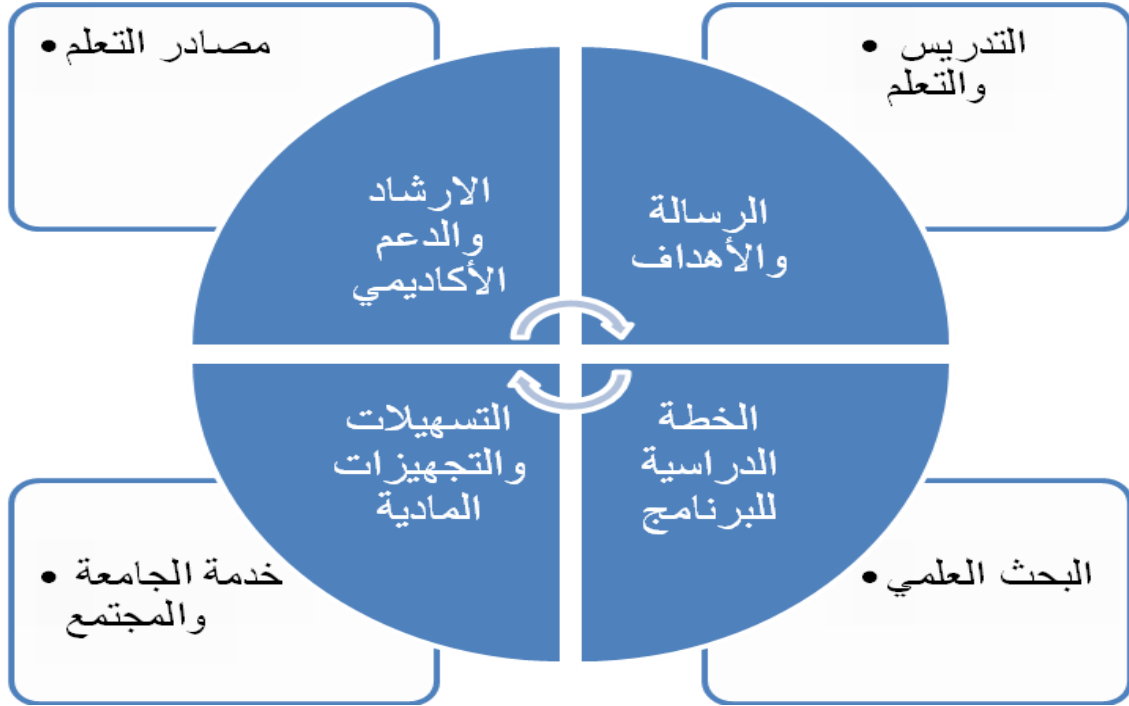
<sup>1</sup> خالد عبد العزيز عطية وعلاء الدين محمود زهران، مرجع سبق ذكره، ص 26-27.

- يعد تطوير البرامج المحاسبية وفق مكونات مؤهلة تتمثل في أعضاء هيئة التعليم تجمع بين المؤهلات العلمية والخبرات العملية له مردود إيجابي على جودة البرامج المحاسبية، كذلك يساعد وجود تنوع في خصائص وصفات أعضاء الهيئة التعليمية بالبرامج المحاسبية، من حيث الدرجات العلمية والخبرات في تحقيق جودة البرامج المحاسبية.
- ينبغي عند تصميم البرامج المحاسبية مراعاة مجموعة من العوامل لتحقيق جودتها منها العمل على تحقيق رسالة وأهداف البرنامج ومراعاة متطلبات الممارسة المهنية المحاسبية عند تصميم محتوى البرنامج المحاسبي أو مقرراته، ومراعاة مصالح الأطراف ذات الصلة بالبرنامج، بالإضافة إلى مراعاة قدرات وخبرات أعضاء الهيئة التدريسية بالبرنامج.
- التركيز على الحصول على الاعتماد المستقل للبرامج المحاسبية والذي ينعكس على تطوير طرق التقييم لأعضاء هيئة التعليم، وتطوير الخطة الدراسية، وتحقيق جذب أفضل للبرنامج من جانب كلا من الطلاب وأعضاء هيئة التدريس.

### ثالثاً: خطوات الحصول على الاعتماد الأكاديمي في برامج التعليم المحاسبي

- في إطار الحصول على الاعتماد في برامج التعليم المحاسبي الأكاديمي لابد من المرور على الخطوات الآتية:
  - معالجة نقاط الضعف التي تظهر من خلال عملية التقييم الذاتي للبرنامج المحاسبي بناء على ما على ما تتطلبه معايير الاعتماد الأكاديمي من خلال إيجاد حلول مناسبة بالتنسيق مع مختلف الوحدات ذات العلاقة.
  - ضرورة قيام بالتقييم الخارجي من طرف جهات الاعتماد المستقلة بعد إجراء عملية التقييم الذاتي للبرنامج المحاسبي واعتماده بصفة رسمية، ويهدف التقييم الخارجي للبرامج المحاسبية في الحكم على كفاءة هذه البرامج ومدى مساهمتها لسوق العمل.
  - إعداد التقارير الكلية والنتائج التي تم التوصل إليها من طرق التقييم الخارجي للبرامج المحاسبي والعمل على تطبيقها في تحسين محتوى البرنامج.
  - العمل على إنجاز دليل عن برنامج التعليم المحاسبي كأحد المتطلبات البرامج الأكاديمية يوضح مختلف الأهداف والرسالة والبرامج والتخصصات المختلفة.
- ويمكن وضع نموذج لتطوير التعليم المحاسبي الجامعي من خلال الشكل الآتي:

الشكل رقم (5-1): الإطار العام للنموذج المقترح لتقييم جودة البرامج المحاسبية



المصدر: خالد عبد العزيز عطية وعلاء الدين محمود زهران، مرجع سبق ذكره، ص 30.

### المطلب الثاني: مقترح إنشاء هيئة وطنية أكاديمية لتقييم برامج التعليم المحاسبي في الجزائر

في إطار ضمان جودة المخرجات المحاسبية للجامعات للارتقاء بمهنة المحاسبة في الجزائر وتحسين الخدمات المحاسبية، وحتى يمكن ضمان مدخلات في إطار نظام تعليم محاسبي مدروس وفق خطط للمعهد المتخصص لتكوين المحاسبين فإن هناك ضرورة وجود هيئة أكاديمية وطنية لتقييم برامج التعليم المحاسبي في الجامعات الجزائرية.

#### أولاً: مهام الهيئة الوطنية الأكاديمية لتقييم برامج التعليم المحاسبي

تتمتع هذه الهيئة بالشخصية المعنوية والاستقلال الإداري والمالي وتخضع لإشراف وزارة التعليم العالي والبحث العلمي، مهمتها الأساسية اعتماد برامج التعليم المحاسبي في المؤسسات الجامعية في الجزائر من خلال العمل على ما يلي:

- صياغة قواعد ومعايير وشروط التقييم الذاتي ومعايير الاعتماد للبرامج المحاسبية في الجامعات على المستوى الوطني، وصياغة الآليات التي تكفل تطبيقها في المؤسسات الجامعية الجزائرية.
- إعداد القواعد والأسس التي تنظم البرامج المحاسبية مثل قواعد التدريب المهني والتدريس، مع ضمان التطبيق الجيد من خلال وضع آليات للمتابعة والتقييم.
- المراجعة والتقييم المستمر للبرامج المحاسبية في المؤسسات الجامعية.
- اقتراح الآليات الكفيلة بإعداد وتطوير الاداء للبرامج المحاسبية من خلال إنشاء لجان متخصصة تساعد عمل الهيئة في أداء عملها وتحقيق أهدافها.

## ثانياً: هيكل الهيئة الوطنية الأكاديمية لتقييم برامج التعليم المحاسبي

يمكن أن تكون لهذه الهيئة ضمن هيكلها المقترح وحدات كما يلي:

- إدارة الاعتماد الأكاديمي: تتفرع عنها ما يلي:
  - مصلحة الاعتماد الأكاديمي للبرامج المحاسبية.
  - مصلحة التقييم الأكاديمي للبرامج المحاسبية.
- وتهدف هذه الوحدة إلى ما يلي:
  - تقييم توفر المتطلبات الضرورية للبرنامج المحاسبي.
  - إجراء الدراسات الأولية للتقييم.
  - دراسة الجدوى من البرنامج المحاسبي ومدى مسارته لسوق العمل.
- 2- إدارة اعتماد البرامج المحاسبية: ويمكن تدعيمها بلجنة تقييم البرامج المحاسبية والتدريب وتقوم بالمهام الآتية:
  - دراسة الشروط الأساسية ومتطلبات البرنامج المحاسبي.
  - تقديم الاقتراحات اللازمة للبرنامج قبل الاعتماد.

## المطلب الثالث: التعليم المحاسبي الأخلاقي

أشار مجلس معايير التعليم المحاسبي الدولي أن هدف معايير التعليم المحاسبي الدولية هو العمل على إعداد محاسبي مؤهلين يساهمون إيجابياً في تطوير المهنة والمجتمع الذي يعملون به وكذا المحافظة على الكفاءة المهنية في مواجهة التحديات، ويتطلب ذلك توافر المعارف والمهارات والقيم المهنية والأخلاق.

## أولاً: أهمية التعليم المحاسبي الأخلاقي

في دراسة أعدها مجلس معايير التعليم المحاسبي الدولي عام 2006 بشأن مدى إدراك المجتمع الدولي للقضايا الأخلاقية فقد بينت نتائج الدراسة باستخدام الوسط الحسابي لمقياس ليكرت الرباعي (1-4) أن المجتمع العالمي يدرك بدرجة عالية من الأهمية للقضايا الأخلاقية كما يوضحه الجدول الآتي:<sup>1</sup>

<sup>1</sup> أحمد حلمي جمعة، مرجع سبق ذكره، ص 360.

جدول رقم (5-8): يوضح مدى إدراك المجتمع العالمي لقضايا الأخلاق

القضايا الأخلاقية	القطاع العام	الشركات الاقتصادية	الوحدات الحكومية غير الهادفة للربح	أصحاب المصالح
صراع المصالح الذاتية	3.2	3.2	2.8	3.6
تهديدات المراجعة الذاتية	2.8	2.8	2.6	2.9
دفاع الإدارة/ العميل	2.8	3.1	2.5	3.2
التهديدات العائلية	3.1	3.0	2.9	3.2
تهديدات التخويف	2.7	3.0	2.7	3.1
قضايا إدارة الأرباح	2.6	3.2	2.3	3.3
قضايا الكفاءة	2.6	2.8	2.7	2.9
أنشطة الاحتيال	2.2	2.7	2.7	2.5
قضايا الإفلاس	2.4	2.7	2.6	2.8

المصدر: أحمد حلمي جمعة، مرجع سبق ذكره، ص 370

وبشأن مدى فهم أعضاء المنظمات المهنية حسب المنطقة الجغرافية لعوامل الفشل الأخلاقي بينت نتائج الدراسة بمشاركة 113 منظمة مهنية على المستوى الدولي باستخدام مقياس ليكرت الرباعي (1-4) أن أعضاء المنظمات المهنية على مستوى العالم لديهم فهم لعوامل الفشل الأخلاقي كما يوضحه الجدول الآتي:

جدول رقم (5-9): يوضح مدى فهم أعضاء المنظمات المهنية لعوامل الفشل الأخلاقي

عوامل الفشل الأخلاقي	أمريكا	آسيا ودول المحيط الهادي	الشرق الأوسط وشمال افريقيا	أوروبا	الوسط الحسابي
المصالح الذاتية	3.1	3.5	3.5	3.2	3.3
المحافظة على الاستقلالية والموضوعية	3.0	3.6	3.5	3.2	3.3
مقاومة التهديدات	2.9	2.9	3.0	2.8	2.8
تدني الكفاءة	2.1	2.7	2.4	2.8	2.6
ضعف الحساسية الأخلاقية	2.6	2.9	2.8	3.0	2.9
الحكم المهني غير المناسب	2.9	3.2	2.9	3.0	3.0
ضعف دعم المنظمات المهنية	1.4	1.9	2.4	1.9	2.0
الضعف التنظيمي	2.1	2.4	2.5	2.4	2.4
القيادة الضعيفة	2.9	3.1	2.8	2.7	2.8

المصدر: أحمد حلمي جمعة، مرجع سبق ذكره، ص 370

وبشأن مدى فهم الأفراد المهنيين حسب المنطقة الجغرافية لعوامل الفشل الأخلاقي بينت نتائج الدراسة باستخدام مقياس ليكرت الرباعي أن المهنيين لديهم فهم لعوامل الفشل الأخلاقي كما يتضح من الجدول الآتي:

جدول رقم (5-10): مدى فهم الأفراد المهنيين لعوامل الفشل الأخلاقي

عوامل الفشل الأخلاقي	أمريكا	آسيا ودول المحيط الهادي	الشرق الأوسط وشمال افريقيا	أوروبا	الوسط الحسابي
المصالح الذاتية	3.5	3.4	3.6	3.3	3.4
الحفاظة على الاستقلالية والموضوعية	3.2	3.3	3.5	3.1	3.3
مقاومة التهديدات	2.8	2.8	2.8	2.9	2.8
تدني الكفاءة	2.3	2.9	2.6	2.7	2.5
ضعف الحساسية الأخلاقية	2.8	3.0	3.4	3.1	3.0
الحكم المهني غير المناسب	2.9	3.0	3.4	3.0	2.9
ضعف دعم المنظمات المهنية	2.7	2.1	2.4	2.7	2.2
الضعف التنظيمي	2.1	3.0	2.7	2.8	2.8
القيادة الضعيفة	2.8	3.1	2.9	3.3	3.2

المصدر: أحمد حلمي جمعة، مرجع سبق ذكره، ص 370

وبصفة عامة أوضحت نتائج الدراسة التي أعدها مجلس معايير التعليم المحاسبي الدولي أن هناك بوادر إيجابية بشأن الحاجة للتعليم المحاسبي الأخلاقي، كما أن هناك اعتقاد عام بأن التعليم الأخلاقي ضروري لضمان تغطية القضايا الأخلاقية التي يواجهها المحاسبون في الممارسة المهنية.

كما أن نطاق قضايا التعليم الأخلاقي يجب أن تحدد بواسطة الاستجابات التي قدمت مؤشرات واتجاهات التعليم الأخلاقي، وعموما فإن تدريس منهاج الأخلاق في التعليم الأكاديمي قبل التأهيل وبعد التأهيل سوف يحقق الأهداف الآتية:

- زيادة المعرفة والحساسية الأخلاقية.
- زيادة المعرفة بالمعايير ذات العلاقة بالسلوك، وتحسين الأحكام الأخلاقية.
- تحسين قوة الإرادة للتصرف بشكل أخلاقي ودعم العدالة في المجتمع.

### ثانيا: مقترح لمحتوى منهاج الأخلاق المهنية في برامج التعليم المحاسبي في الدول العربية

بناء على الدراسة التي أعدها مجلس معايير التعليم المحاسبي الدولي يمكن وضع نموذج يشمل التدريب بهدف تطوير المعرفة والمهارات والقدرات الأخرى المرتبطة بالقيم المهنية والأخلاق والمواقف وفق أربعة مراحل أساسية يوضحها الجدول الآتي:<sup>1</sup>

<sup>1</sup> أحمد حلمي جمعة، مرجع سبق ذكره، ص 362.

جدول رقم (5-11): مراحل مناهج التعليم المحاسبي الأخلاقي المقترح

المرحلة	أهداف المرحلة	كيفية التعلم	التركيز على المستوى
1- المعرفة الأخلاقية	تطوير الفكر الأخلاقي لاجتياز المعرفة الضرورية في المفاهيم والنظريات الأخلاقية المتعلقة بعمل المحاسبين	تقديم وحدة منفصلة عن الفكر الأخلاقي في بداية البرنامج	العوامل المؤثرة في اتخاذ القرار والسلوك الأخلاقي
2- الحساسية الأخلاقية	حس المتعلمين إلى القضايا والتهديدات الأخلاقية في المجالات الوظيفية ذات العلاقة بالمحاسبة	تكامل القضايا الأخلاقية عبر إيجاد مادة بحث مثل المحاسبة المالية، المحاسبة الإدارية، ومراجعة الحسابات	تطبيق النظريات الأخلاقية والمسؤوليات الاجتماعية ودليل السلوك المهني ونماذج القرار الأخلاقية الأخرى
3- الحكم الأخلاقي	تكامل معرفة الأخلاق بالمحاسبة لتطوير الكفاءة في الحكم والقرارات الأخلاقية	تقديم وحدة عن الأخلاق في نهاية البرنامج سواء كانت إجبارية أو اختيارية	القضايا والمشاكل الأخلاقية التي تواجه المحاسبين عمليا مثال على ذلك التهرب الضريبي
4- السلوك الأخلاقي	فهم المساقات التنظيمية وواقعها وتنمية الكفاءة الأخلاقية	استمرارية التدريب الأخلاقي المهني	النظريات الحديثة للأخلاق وتطور الفكر الأخلاقي

المصدر: أحمد حلمي جمعة، مرجع سبق ذكره، ص 361.

- مع الأخذ بعين الاعتبار أن المراحل الثلاثة الأولى يمكن تدريسها في مرحلة التعليم الأكاديمي الجامعي والمرحلة الرابعة عن طريق التدريب وبناء على المراحل السابقة يمكن اقتراح مواضيع لتدريس مناهج الأخلاق المهنية كالآتي:
- الإطار الأخلاقي للمحاسبين المهنيين؛
  - المفاهيم، النظريات والمبادئ والقيم؛
  - بيئة الشركات؛
  - أخلاقيات المهنة، الإرشادات والأنظمة المهنية؛
  - اتخاذ القرار الأخلاقي؛
  - التهديدات الأخلاقية؛
  - حوكمة المؤسسات.
  - القضايا البيئية والاجتماعية؛
  - القيم والسلوكيات الأخلاقية للمحاسب في الفكر الإسلامي؛
  - العقوبات الشرعية والتأديبية للسلوك غير الأخلاقي للمحاسبين.

## المطلب الرابع: تبني استراتيجيات التوافق المحاسبي والاعتراف بالمؤهلات المحاسبية على المستوى العربي

هناك إمكانية تحقيق توافق محاسبي عربي كنتيجة لوجود التشابه الكبير في المتغيرات البيئية المحيطة بالممارسات المحاسبية العربية بناء على تجارب دولية مشابهة مثل التوافق المحاسبي الإقليمي في مجموعة من الدول الآسيوية (إندونيسيا وماليزيا والفلبين وسنغافورة وتايلاند) من خلال الاختيار بين مجموعة من البدائل الاستراتيجية المتاحة لتحقيق التوافق في ضوء المتغيرات البيئية من خلال ما يلي:<sup>1</sup>

- تعزيز التعاون المهني مع المنظمات المهنية الإقليمية والدولية لتقييم مختلف ما يستجد على معايير المحاسبة والمراجعة بصفة مستمرة، وتبادل المعلومات والمعرفة بخصوص المعالجات المحاسبية.
- إرساء منظومة متكاملة لتقييم نظم التعليم المحاسبي والمناهج الدراسية وطريقة التأهيل في البلدان الأخرى ومقارنتها بالمتطلبات المحلية، وهذا مهم بشكل خاص في الحالات التي يكون فيها التعليم ما قبل التأهيل لا يعتمد على النظام الجامعي.
- العمل على تقييم أنظمة الامتحانات في الدول المتقدمة والاستفادة من نتائج التقييم بما يتلاءم مع خصوصيات كل دولة في الوطن العربي.
- تشكيل مجلس أو هيئة لتحليل نتائج الخطوات المذكورة أعلاه لتسيير البرامج وتسهيل الاعتراف بالمؤهلات المحاسبية العربية أو الأجنبية ومعادلتها، ويمكن لهذه الهيئة الاستعانة بالمرجعيات الدولية مثل الاتحاد الدولي للمحاسبين بخصوص سير الامتحانات وآلية الاعتراف بالمؤهلات الأجنبية.

<sup>1</sup> محمد محمود أحمد صابر، ضرورة تدعيم مهنة المحاسبة والمراجعة بالشواهد والمتغيرات لواجهة تحرير تجارة الخدمات، المؤتمر الضريبي الثاني عشر

## خلاصة الفصل الخامس

من خلال ما سبق يمكن القول أن تجربة الجزائر في مجال التعليم المحاسبي تشهد تطورا ملحوظا خصوصا مع صدور القانون 01-10 المنظم لمهنة المحاسبة في الجزائر والمراسيم التنفيذية المفسرة لمحتوى هذا القانون وإنشاء المعهد المتخصص لإعداد المحاسبين، كما يلاحظ من خلال القانون 01-10 أن الجزائر أخذت بمعظم توجهات الاتحاد الدولي للمحاسبين من ناحية الإشراف على المهنة المتمثلة في المجلس الوطني للمحاسبة، كما أنها أولت أهمية بالغة للتعليم والتأهيل المحاسبي بهدف تحسين جودة الخدمات المحاسبية على المستوى الوطني والذي يمثل أحد بنود اتفاقية تحرير تجارة الخدمات خصوصا وأن الجزائر في مرحلة مفاوضات للانضمام للمنظمة العالمية للتجارة.

ولضمان إعداد محاسبين مؤهلين على المستوى الوطني وتعزيز جودة المخرجات المحاسبية في إطار تنظيم مسابقات لدخول المعهد المتخصص لتكوين المحاسب فإنه يستلزم ضرورة إعادة النظر في برامج التعليم المحاسبي على مستوى الجامعات وتقويمها بصفة دورية وذلك لمواكبة ما يستجد على مستوى مهنة المحاسبة، كما يمكن الاعتماد على منهجيات وبرامج معايير التعليم المحاسبي الدولية كأساس لتطوير برامج التعليم المحاسبي في الجامعات الجزائرية.

# الختام

من خلال الدراسة وتحقيقاً لأهداف البحث المتمثلة بصفة رئيسية في إجراء دراسة مقارنة لواقع مهنة المحاسبة ومتطلبات التأهيل والتعليم المحاسبي في الدول العربية بهدف الوصول إلى تقديم مساهمة للارتقاء بمستوى المهنة وتحقيق أهدافها، في إطار تحرير الخدمات المحاسبية والتوجه نحو الانضمام للمنظمة العالمية للتجارة من خلال دراسة الإطار الفكري للممارسات المحاسبية المهنية وتحديات تطوير المهنة في الدول العربية في إطار تحرير الخدمات المحاسبية في مقدمتها التعليم والتأهيل المحاسبي الذي يجب على الهيئات المحاسبية المشرفة على تنظيم المهنة في كافة الدول العربية الاهتمام بجودته بهدف تحسين كفاءة المخرجات المحاسبية ومواكبته لمتطلبات سوق العمل العربي وتهيئة كوادر مهنية عربية قادرة على العمل في أوساط بيئية أخرى.

وبالتالي يعتبر تبني معايير الإبلاغ المالي الدولية في إعداد القوائم المالية غير كاف لتحرير الخدمات المحاسبية في الدول العربية إذ يلزمها كذلك توفر شرط التأهيل المحاسبي المهني الدولي في إعداد القوائم المالية وفق أسس وضوابط معايير الإبلاغ المالي الدولية، وكذا توفر الهيئات المهنية القادرة على تأهيل من يقوم بإعداد القوائم المالية مع ضمان الاستمرارية في توفير التأهيل اللازم وفق ما يستجد على الصعيد الدولي.

كما يتطلب تحرير الخدمات المحاسبية من الجامعات على المستوى العربي الارتقاء بمستوى التعليم المحاسبي وذلك من خلال إعادة النظر في المناهج الدراسية بما يسهل على المتخرجين أن يتأهلوا تأهيلاً دولياً لممارسة مهنة المحاسبة خارج الحدود وذلك بالاستناد على معايير التعليم المحاسبي الدولية في إعداد منهاج موحد على المستوى العربي يضمن تأهيلاً محاسبياً دولياً.

وتمت معالجة الإشكالية الرئيسة للبحث والمتمثلة من خلال السؤال الجوهرى الآتي: ما هو واقع وأهمية التعليم والتأهيل المحاسبي ومتطلبات تطويره لتنمية المهارات العلمية والمهنية للمحاسبين ومواكبة مستجدات معايير الإبلاغ المالي الدولية في إطار تحرير الخدمات المحاسبية بالدول العربية؟

## أولاً: النتائج

من خلال ما سبق تم التوصل إلى الآتية:

- أهمية مسايرة المحاسبة للتطورات المهنية على المستوى الدولي والتي تسعى المنظمات المحاسبية من خلالها إلى خدمة المجتمع، من خلال تطبيق معايير التعليم المحاسبي الدولية التي تساعد على تطوير مناهج التعليم المحاسبي مما ينعكس في مخرجات تعليمية وإعداد مؤهلات محاسبية ذات كفاءة لممارسة مهنة المحاسبة تنعكس إيجاباً على القوائم المالية للمؤسسات.

- يمثل التعليم والتأهيل المحاسبي أبرز تحديات تطوير مهنة المحاسبة ويرجع ذلك إلى تدني ملحوظ للمستوى العلمي لخريجي الجامعات من حيث نقص اكتسابهم للمعرفة في جوانب محددة وافتقارهم أيضا وبدرجة ملموسة للمهارات اللازمة لممارسة مهنة المحاسبة ومتطلباتها.
- وجود قصور بمناهج التعليم المحاسبي والاعتماد على الطرق التقليدية في التدريس، وكذا وجود فجوة المهارات في استخدام تكنولوجيا المعلومات.
- عدم وجود التقييم الدوري للبرامج المحاسبية أدى إلى عدم ملاءمة المناهج المحاسبية من حيث عدم التناسق بين مختلف المقاييس المقررة.
- اقتصار المناهج المحاسبية على الجوانب النظرية والافتقار للتدريب الميداني، الذي يعمل على تزويد الطالب بمختلف المهارات والخبرات الكافية بمتطلبات سوق العمل، وكذا عدم وجود برنامج محاسبي يضمن التدريب بالتعاون مع مكاتب المحاسبة والمؤسسات.
- عدم تناسق برامج ومناهج التعليم المحاسبي من ناحية الربط بين الجوانب الأكاديمية والعملية، وكذا عدم مواكبتها للتطورات في تكنولوجيا المعلومات نتيجة ضعف التقييم الدوري للبرامج المحاسبية بأبعاده المختلفة.
- ومن خلال الدراسة لواقع مهنة المحاسبة في الدول العربية ومتطلبات التأهيل العلمي والعملية للمحاسبين يمكن استخلاص النتائج الآتية:

### 1 - بالنسبة للإطار العام لمهنة المحاسبة ومتطلبات التعليم والتأهيل المحاسبي فهي دول الخليج العربية

- من خلال استقراء قوانين تنظيم المهنة في دول مجلس التعاون الخليجي تم التوصل إلى النتائج الآتية:
- يتضح أن دول مجلس التعاون الخليجي قد وضعت خطوات متقدمة في إطار تطوير المهنة من خلال توفر إطار فكري للمحاسبة وتطبيق معايير المحاسبة والتدقيق الدولية وقواعد سلوك وآداب المهنة.
- يمثل التعليم والتأهيل المحاسبي أهم تحديات تحرير الخدمات المحاسبية في دول مجلس التعاون الخليجي، خصوصا وأن معظم قوانين المهنة تنص على الترخيص للأجانب بمزاولة المهنة باستثناء السعودية والكويت.
- عرفت مهنة المحاسبة تطورا ملحوظا في دول مجلس التعاون الخليجي من خلال تشجيع الاعتراف بالمؤهلات المحاسبية بين هذه الدول وكذلك تشجيع البحوث المحاسبية من خلال إصدار المجلة العربية للمحاسبة والتوجه نحو تطبيق التخطيط الاستراتيجي في التعليم المحاسبي ومواكبته لسوق العمل.
- تجاهلت معظم التشريعات الخليجية متطلبات الامتحان للترخيص بمزاولة المهنة باستثناء المملكة العربية السعودية والكويت.
- لم تتطرق قوانين المهنة في دول مجلس التعاون الخليجي لقواعد التعليم المهني المستمر باستثناء المملكة العربية السعودية بالرغم من الأهمية البالغة التي يوليها مجلس معايير التعليم المحاسبي حيث أصدر معيار التعليم المحاسبي الدولي رقم 07 التعليم المهني المستمر، مما ينعكس سلبا على كفاءة الخدمات المحاسبية لمكاتب المحاسبة في دول مجلس التعاون الخليجي.

- تساهم هيئة المحاسبة والمراجعة لدول مجلس التعاون الخليجي في مواكبة المستجدات الدولية لمهنة المحاسبة من خلال اقتراح الآليات الكفيلة لتطوير المهنة في هاته الدول لمواكبتها والارتقاء بالمهنة وتحسين كفاءة المحاسبين.

- توجه معظم الدول الخليجية نحو تطبيق معايير الإبلاغ المالي الدولي في إطار استراتيجية مدروسة تأخذ بعين الاعتبار البيئة المحاسبية في هذه الدول وفق ما نصت عليه قوانين المهنة، وخير دليل على ذلك توجه المملكة العربية السعودية لتبني معايير الإبلاغ المالي الدولية بداية من سنة 2012 في إطار خطة تمتد لمدة 05 سنوات تراعي مستجدات معايير الإبلاغ المالي الدولية ومتطلبات البيئة المحاسبية في المملكة العربية السعودية.

## 2- بالنسبة للإطار العام لمهنة المحاسبة ومتطلبات التعليم والتأهيل المحاسبي في دول المغرب العربي

من خلال ما سبق تم التوصل إلى النتائج الآتية:

- عرفت مهنة المحاسبة في دول المغرب العربي تطورات ملحوظة تمثلت في تحديث المنظومة المحاسبية واعتماد المرجعية المحاسبية الدولية.

- أولت التشريعات والقوانين المنظمة لمهنة المحاسبة في الدول المغاربية اهتماما خاصا بالتعليم والتأهيل المحاسبي حيث أنشأت معاهد متخصصة لتكوين كفاءات محاسبية وذلك للارتقاء بمستوى المهنة وتحسين الخدمات المحاسبية.

- هناك اختلاف بين الدول المغاربية في آلية تبني معايير الإبلاغ المالي الدولية حيث تبنت كل من الجزائر والمغرب وموريتانيا المرجعية المحاسبية الدولية في شكل قوانين تجسدت في إطار تصوري ومدونة حسابات وقواعد للإدراج والتقييم، أما بخصوص تونس فقد اعتمدت معايير محاسبية وطنية تراعي متطلبات البيئة المحاسبية فيها.

- من خلال استقراء تشريعات تنظيم المهنة في الدول المغاربية يتضح أن تونس والمغرب وليبيا ترخص للأجانب بمزاولة المهنة في إطار معاهدات أو اتفاقيات مع بلدانهم، مما يسمح بفتح المنافسة أمام الخدمات المحاسبية الأجنبية، أما بخصوص الجزائر وموريتانيا فقد اشترطت على مزاول المهنة الجنسية سواء باسمه الخاص أو في إطار شراكة.

- يلاحظ من خلال الدراسة أن التعليم والتأهيل المحاسبي في الدول المغاربية يركز بالأساس على المخرجات المحاسبية للجامعات وبالتالي يلاحظ أن هناك عدم توافق بين برامج التدريس ومتطلبات سوق العمل بما يؤدي على توسيع فجوة المهارات المحاسبية.

- تجاهلت معظم القوانين المنظمة للمهنة في الدول المغاربية موضوع التعليم المهني المستمر حيث تنص فقط على التبرص الذي يحصل عليه المترشح للحصول على متطلبات الشهادة المطلوبة لمزاولة المهنة الأمر الذي ينعكس على جودة الخدمات المحاسبية.

- غياب أنشطة البحث والتطوير المحاسبي مثل إنشاء مجالات محاسبية بهدف مواكبة مستجدات المهنة على غرار دول مجلس التعاون الخليجي.

### 3- بالنسبة للإطار العام لمهنة المحاسبة ومتطلبات التأهيل العلمي والعملية للمحاسبين في جمهورية مصر العربية

من خلال ما سبق تم التوصل إلى النتائج الموالية:

- تواجه مهنة المحاسبة في مصر في ظل اتفاقية تحرير تجارة الخدمات الحاسبية تحديات كثيرة أهمها التحديات التشريعية المتعلقة بتطوير قانون مزاولة المهنة والقوانين ذات العلاقة وتحديات تتعلق بمتطلبات التعليم والتأهيل الحاسبي لمزاوليها.
- بالرغم من التطور الملحوظ على مستوى المهنة في مصر إلا أنه مازالت هناك نقائص كثيرة أهمها غياب الرقابة على جودة الأداء المهني لمكاتب المحاسبة.
- تبني مصر لمعايير المحاسبة الدولية من خلال إصدار معايير محاسبية مصرية والإلزام بتطبيقها من طرف شركات المساهمة وشركات التوصية بالأسهم بما يساعد على توحيد إعداد القوائم المالية على مستوى الدولة.
- نص القانون رقم 03 لسنة 1998 المتعلق بتعديل أحكام قانون الشركات المصري على تطبيق المعايير المحاسبية المصرية الصادرة بقرار وزير المالية والاقتصاد مما زاد من إلزامية التطبيق وضمان استمرارية تطويرها.

### 4- بالنسبة للإطار العام لمهنة المحاسبة ومتطلبات التأهيل العلمي والعملية للمحاسبين في الأردن

من خلال ما سبق تم التوصل إلى ما يلي:

- شهدت الأردن تطورات كبيرة على مستوى إصلاح قانون مزاولة المهنة والقوانين ذات العلاقة والتي نصت على إلزامية تطبيق المعايير المحاسبية الدولية.
- بالرغم من الإصلاحات الحاسبية التي تشهدها الأردن فإنها مازالت تعاني من نقائص أبرزها تعارض مهام الهيئات الحاسبية المهنية في الأردن حيث من خلال استقراء القوانين فإنه يوجد تداخل في الصلاحيات بين الهيئة العليا للمحاسبة في الأردن ومهام جمعية المحاسبين القانونيين الأردنيين.
- هناك عدم تناسق في نظام التعليم والتأهيل الحاسبي في الأردن من حيث التخصصات المطلوبة للتخريج بمزاولة المهنة منها دبلوم كلية المجتمع وبالتالي عدم تناسق البرامج الدراسية لكل تخصص.
- من خلال نظام الامتحان لمزاولة المهنة يتبين أن المواد غير متناسقة مع برنامج معايير التعليم الحاسبي.
- ضعف برامج التعليم المهني المستمر بهدف الحفاظ على الكفاءة المهنية للمحاسبين مقارنة مع متطلبات معايير التعليم الحاسبي الدولية.

### ثانياً: اختبار الفرضيات

من خلال ما تم التوصل إليه من نتائج، يمكن اختبار الفرضيات التي تم بناء الدراسة عليها كالآتي:

- بالنسبة للفرضية الأولى التي تعتبر أن هناك اختلافات جوهرية بين معايير الإبلاغ المالي الدولية والممارسات الحاسبية في الدول العربية، فيمكن إثباتها وذلك من خلال ما تم التوصل إليه بالنظر لقوانين المهنة حيث هناك دول

عربية مثل قطر والكويت لم تنص صراحة في قوانينها على نوعية المعايير المستخدمة، في حين باشرت دول أخرى مثل المملكة العربية السعودية عملية التبني لمعايير الإبلاغ المالي الدولية، وهناك دول تبنت المعايير المحاسبية الدولية مثل الأردن وسلطنة عمان والإمارات ودول أخرى مثل الدول المغاربية ومصر تبنتها دون الأخذ بعين الاعتبار مستجدات ما يطرأ على المرجعية المحاسبية الدولية.

- بالنسبة للفرضية الثانية التي تعتبر أن بيئة المحاسبة الحالية لا تتوافق من حيث التشريعات المنظمة لمهنة المحاسبة في الدول العربية مع متطلبات تحرير الخدمات المحاسبية، فقد تم إثباتها من خلال ما تشهده الدول العربية من إصلاحات محاسبية تمس هيكل التعليم والتأهيل المحاسبي وتطوير أطر بناء مهنة محاسبة تراعي مستجدات الساحة الدولية ولكن بمنظور المحلية في التطبيق.

- بالنسبة للفرضية الثالثة التي تعتبر أنه لا تواكب مخرجات التعليم المحاسبي في الدول العربية الاتجاهات الحديثة للتعليم والتأهيل المحاسبي مما يؤثر في توسيع فحوة المهارات المحاسبية فقد تم إثباتها من خلال الدراسة حيث تبين عدم وجود تناسق بين الهيئات المحاسبية المهنية والجامعات في الدول العربية باعتبار هذه الأخيرة تمثل مخرجاتها مدخلات نظام التعليم المحاسبي بهدف تكوين كوادر محاسبية مؤهلة تتكيف مع بيئة محاسبية مختلفة.

- بالنسبة للفرضية الرابعة التي تعتبر أنه لا تستجيب متطلبات التأهيل العلمي والعملي للمحاسبين في الدول العربية لتطوير المهنة لمتطلبات معايير التعليم المحاسبي الدولية فقد تم إثباتها حيث تبين من خلال الدراسة أن الدول العربية مازالت تعاني نقص الكفاءات المحاسبية المؤهلة مما يمثل عائقاً كبيراً لمواجهة تحديات تحرير الخدمات المحاسبية في الدول العربية.

- بالنسبة للفرضية الخامسة: لا يراعي الإطار العام لتنظيم المهنة في الجزائر من حيث التشريعات والقوانين لمتطلبات الاتجاهات الحديثة للتعليم والتأهيل المحاسبي فقد تم إثباتها حيث من خلال المقارنة بين برامج التعليم المحاسبي في الجامعات الجزائرية ومتطلبات معايير التعليم المحاسبي الدولية يتضح أن هناك عدم توافق في أساليب ومنهجيات التدريس وكذلك إهمال أهمية التعليم المحاسبي المستمر.

### ثالثاً: الاقتراحات

من خلال هذه الدراسة والنتائج المتوصل إليها لتطوير مهنة المحاسبة في الدول العربية وتحسين كفاءة التعليم والتأهيل المحاسبي، يمكن اقتراح بعض الاقتراحات وذلك على النحو التالي:

- أهمية تبني تطوير التعليم المحاسبي من منظور متكامل يتكون من تطوير مختلف البحوث ومناهج التعليم في المحاسبة والمساهمة في تطوير المهنة من خلال وضع إطار استراتيجي لهذا التطوير يأخذ في الاعتبار تحديد الأهداف المسطرة للتعليم المحاسبي وربط تلك الأهداف باحتياجات المجتمع، ومتطلبات ممارسة مهنة المحاسبة والربط بين تلك الأهداف والمتطلبات والاحتياجات المالية والمعنوية ودراسة مسببات الفجوة بينها واقتراح الحلول المناسبة.

- أهمية تفعيل الدور الذي يقوم به الاتحاد العام للمحاسبين والمراجعين العرب في توافق المعايير والممارسات المحاسبية العربية مع المعايير والممارسات المحاسبية الدولية.
- ضرورة توحيد المصطلحات المحاسبية والترجمة الصحيحة لها عملية تبني المعايير المحاسبية الدولية وكذا توفيق شروط مزاولة المهنة في الدول العربية مع الشروط والمعايير الدولية.
- ضرورة العمل على تطوير المنظمات المحاسبية المهنية وتوسيع صلاحياتها في الاشراف على مهنة المحاسبة بالدول العربية، وكذا المساهمة في تطوير برامج التعليم المحاسبي في إطار تحرير الخدمات المحاسبية.
- تطوير فلسفة التعليم بحيث توفر للطلبة المتخرجين بالمهارات والمعارف المحاسبية الواسعة. والتركيز على تنمية التفكير التحليلي والابتكاري.
- التركيز في الخطط الدراسية على مقررات تنمية المهارات والمعارف العامة، باعتبار أن مثل هذه المقررات هي الأساس في تكوين قدرات الخريج التحليلية وتنمية التفكير المنطقي لديه.
- تحقيق التوازن بين التوسع والعمق في المقاييس المحاسبية والاهتمام بالمفاهيم والمبادئ من ناحية والجوانب العملية والتطبيقية من ناحية أخرى، وما يتطلبه ذلك من زيادة الساعات المخصصة للتدريب والتطبيق العملي.
- التأكيد على أهمية الدعم المادي والمعنوي لأعضاء هيئة التدريس وتشجيعهم على تنمية قدراتهم في البحث والتدريس، وكذا تطوير الخطط والبرامج والمقاييس واستخدام التكنولوجيا في التعليم المحاسبي.
- ضرورة الاهتمام بملف التدريس لكل مقياس، باعتباره وسيلة فعالة للتقييم الذاتي لعضو هيئة التدريس وإعطائه الفرصة للتعرف على طرق تحسين أدائه التدريسي في المستقبل و يتضمن ذلك تقييمه من نظرائه ومن قبل الطلاب.
- التأكيد على ضرورة التعليم المستمر لزيادة المهارات ومواكبة التطورات الحديثة في تقنية المعلومات.
- مد جسور التعاون بين الأكاديميين والممارسين، واستطلاع آراء الممارسين حول احتياجات الممارسة العملية، ومدى وفاء برامج التعليم بمتطلبات التطبيق المتطورة.
- التأكيد على الدور الكبير للمؤسسات الاقتصادية والمالية والمكاتب المهنية والمستثمرين تجاه تطوير السياسات المحاسبية والمهنية ومشاركاتها ومساهماتها الإيجابية في عملية التطوير بما لها من خبرات عملية وتجارب ميدانية هامة وموارد مادية متاحة وإيجاد دعم مالي للبحوث في مجال المهنة.
- ضرورة إدراج مقياس أخلاقيات الأعمال ضمن برامج التعليم المحاسبي في الجامعات بالدول العربية.

## رابعاً: آفاق الدراسة

في الأخير هذه الدراسة تعتبر بداية لمواضيع ودراسات أخرى يمكن اقتراحها والبحث فيها مستقبلاً من خلال الآتي:

- إمكانية استخدام معايير التعليم المحاسبي الدولية في تطوير برامج التعليم المحاسبي في الجزائر - دراسة ميدانية.-
- أهمية تطبيق الاتجاهات الحديثة التعليم والتأهيل المحاسبي في تقليص فجوة المهارات المحاسبية وانعكاسها على كفاءة الخدمات المحاسبية بالجزائر.

# قائمة المراجع

المراجع بالعربية

الكتب

- أبو زيد محمد المبروك، المحاسبة الدولية وانعكاساتها على الدول العربية، إيتراك للطباعة والنشر والتوزيع، القاهرة، 2005.
- الألوسي حازم هاشم، الطرق إلى علم المراجعة والتدقيق، الجامعة المفتوحة، طرابلس، ليبيا، 2003.
- الحيايلى وليد ناجي، نظرية المحاسبة، الأكاديمية العربية المفتوحة بالدنمارك، الجزء الأول، 2007
- الدون هندريكسون، " النظرية المحاسبية "، ترجمة وتعريب - كمال خليفة أبو زيد، الطبعة الرابعة، مصر، 2008.
- الزراد فيصل محمد خير، الذاكرة : قياسها، اضطراباتها، علاجها، دار المريخ للنشر، الرياض، 2002.
- الشيرازي عباس مهدي، نظرية المحاسبة، دار ذات السلاسل، الكويت، 1990.
- القاضي حسين وحمدان مأمون، نظرية المحاسبة؛ جامعة دمشق، سوريا، 1995.
- القاضي حسين ومأمون حمدان، المحاسبة الدولية ومعاييرها، دار الثقافة للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، عمان، 2008.
- المطيري عبيد سعد، مستقبل مهنة المحاسبة والمراجعة تحديات وقضايا معاصرة، دار المريخ، الرياض، 2004.
- النقيب كمال عبد العزيز، مقدمة في نظرية المحاسبة، دار وائل للنشر، عمان، 2004.
- جمعة أحمد حلمي، التدقيق والتأكيد المتقدم، الطبعة الأولى، دار صفاء للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2011.
- جمعة أحمد حلمي، الريادية في المحاسبة والتدقيق، الطبعة 1، دار صفاء للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2012.
- جمعة أحمد حلمي، المدخل الحديث لتدقيق الحسابات، دار صفاء للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2000.
- حلوة رضوان حنان، النموذج المحاسبي المعاصر من المبادئ إلى المعايير، دار وائل للنشر، عمان، الأردن، 2006.
- ريجيو رونالد، المدخل إلى علم النفس الصناعي والتنظيمي، ترجمة: فارس حلمي، الأردن، دار الشروق للنشر والتوزيع، 1999.
- ستيوارت توماس، ثروة المعرفة، الدار الدولية للاستثمارات الثقافية، القاهرة، مصر، 2004، ص 23.
- شاهين إبراهيم عثمان، أصول المراجعة، الطبعة الثانية، مكتبة جامعة عين شمس، القاهرة، 1992.
- شرويدر ريتشارد وآخرون، نظرية المحاسبة، تعريب خالد علي أحمد كاجيجي وآخرون، دار المريخ للنشر، السعودية، 2006.

- عبد الوهاب نصر علي وآخرون، أصول المراجعة الخارجية، كلية التجارة، جامعة الإسكندرية، 2005.
- لطفي أمين السيد، نظرية المحاسبة - منظور التوافق الدولي، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2005.
- مرعي عبد الحي ومحمد سمير الصبان، التطور المحاسبي والمشاكل المحاسبية المعاصرة، دار النهضة العربية للطباعة والنشر، بيروت 1988.
- مطر محمد وآخرون، التأصيل النظري للممارسات المهنية المحاسبية في مجالات القياس - العرض - الإفصاح، دار وائل للنشر، الطبعة الثالثة، عمان، 2012.
- مطر محمد، التأصيل النظري للممارسات المهنية المحاسبية، دار وائل للنشر، عمان، 2004.
- مطر محمد، مبادئ المحاسبة المالية، الطبعة الرابعة، دار وائل للنشر، عمان، 2004.
- نور أحمد محمد، مراجعة الحسابات، مؤسسة شباب الجامعة، الإسكندرية، 1987.
- هندي منير إبراهيم، " الفكر الحديث في مجال الاستثمار "، كلية التجارة - جامعة طنطا، الناشر دار المعارف، مصر، 1999.
- وليام توماس وآخرون، المراجعة بين النظرية والتطبيق، تعريب ومراجعة أحمد حامد حجاج، كمال الدين سعيد، دار المريخ للنشر، الرياض، 1989.
- ويتيج أرنوف، ملخصات شوم: نظريات ومشكلات في: سيكولوجية التعلم، ترجمة: عادل عز الدين الأشول وآخرين، ط 2، الدار الدولية للاستثمارات الثقافية، مصر، 2000.
- جربوع يوسف محمود، نظرية المحاسبة، مؤسسة الوراق للنشر والطباعة، عمان، 2004.

### أطروحات الدكتوراه ومذكرات الماجستير

- سويسبي علي عمر أحمد، معايير مراجعة الحسابات في اللجنة الشعبية العامة لجهاز المراجعة المالية في ليبيا، أطروحة دكتوراه غير منشورة، كلية العلوم الاقتصادية التجارية وعلوم التسيير، جامعة باتنة، 2010-2011.
- عقاري مصطفى، مساهمة علمية لتحسين المخطط الوطني المحاسبي الجزائري، أطروحة دكتوراه في العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير (غير منشورة)، جامعة سطيف، 2005.
- مذكور جمال عبد الغني، " المحددات الاقتصادية والسلوكية للاختيار من بين الطرق المحاسبية البديلة كأساس للقياس المحاسبي مع التطبيق على عينة من الشركات العاملة بجمهورية مصر العربية "، أطروحة دكتوراه غير منشورة، كلية التجارة، جامعة الإسكندرية، 2008.
- مسامح مختار، توحيد أنظمة مراقبة حسابات الشركات التجارية في دول اتحاد المغرب العربي ما بين الضرورة الاقتصادية والتجارية وخصوصيات التشريعات الوطنية والمحلية، كلية العلوم الاقتصادية التجارية وعلوم التسيير، جامعة باتنة، 2010-2011.

- بوفارس رندة عطية، المهارات الواجب توافرها في المحاسب ومجهوداته لتطويرها، مذكرة ماجستير غير منشورة، أكاديمية الدراسات العليا، مدرسة العلوم الإدارية والمالية، قسم المحاسبة، ليبيا، 2006

### المجلات المحكمة

- الأميرة عثمان إبراهيم، "تقييم المنهجية العلمية للإطار الفكري لنظرية المحاسبة الإيجابية"، الإدارة العامة، المجلد 39، العدد 4، يناير 2000.
- بركات إبراهيم، دور معايير المحاسبة الدولية في تطوير إدارة المعرفة المحاسبية في العالم العربي، مجلة الدراسات المالية والتجارية، كلية التجارة جامعة بني سويف، العدد الثاني، مصر، 2004.
- إبراهيم محمد صبري، أثر التطورات الاقتصادية الدولية والمحلية على تطوير مهنة المحاسبة والمراجعة بدولة الإمارات العربية المتحدة، المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة، جامعة عين شمس العدد الأول.
- أبو زيد المبروك محمد، "المعايير المحاسبية المقبولة قبولاً عاماً مقبولة من قبل من؟" مجلة الدراسات العليا - أكاديمية الدراسات العليا طرابلس العدد 15 (2004).
- أبو زيد كمال خليفة، مدخل محاسبي مقترح لتقييم شركات قطاع الأعمال العام لأغراض الخصخصة بجمهورية مصر العربية، المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة، المجلد الثاني، العدد الأول، 2007.
- أحمد طارق عبد العظيم، الهيكل المقترح للمعايير التي تحكم أداء الجهاز المركزي للمحاسبات في مجال مراجعة هيئات القطاع العام وشركاته، مجلة أفاق جديدة، كلية التجارة، جامعة المنوفية السنة الثانية، العدد الأول، 1999.
- الأميرة إبراهيم عثمان، نحو إطار نظري لأبعاد الخبرة المؤثرة في كفاءة وفعالية الأداء المحاسبي، مجلة الإدارة العامة، المجلد 38، العدد الأول، 1998.
- الجبوري نصيف جاسم ونضال عبد الله ياسين المالكي، تقييم أثر الثقافة المحاسبية في تعزيز قيمة الوحدة الاقتصادية - دراسة ميدانية على عينة من المصارف العراقية-، مجلة جامعة كربلاء، العدد الرابع، المجلد السابع، 2009
- الدباغ جمال عبد الرسول غانم، "ظاهرة تحول الجماعة نحو المخاطرة"، مجلة الرائد العربي، دمشق، شركة الاتحاد العربي لإعادة التأمين، العدد 69، السنة 17، الربع الرابع، 2000.
- الربيعي جبار جاسم، عوامل بناء المهارات المحاسبية التقنية لطلبة هيئة التعليم التقني، مجلة التقني، المجلد 20، العدد الثاني، بغداد، 2007
- الرحيلي عوض سلامة، إطار مقترح لتطوير المحاسبة في دول مجلس التعاون لدول الخليج العربية من منظور شامل، المجلة العربية للمحاسبة، المجلد الأول، نوفمبر 1997.

- الرويتع سعد بن صالح ، أهمية التعليم المهني المستمر للمحاسبين القانونيين، مجلة الإدارة العامة، معهد الإدارة العامة، الرياض، المملكة العربية السعودية، المجلد 41، العدد الرابع، 2002.
- الشجيري محمد حويش علاوي، دور الأبعاد الثقافية للمجتمع في تشكيل ملامح التطبيقات المحاسبية - دراسة ميدانية لأراء عينة من المحاسبين والمدققين العاملين بالبيئة العراقية، مجلة جامعة القدس المفتوحة للأبحاث والدراسات، العدد 23، المجلد 2، جوان 2011.
- الطائي هبة محمد حسين، دور تقييم الأداء الجامعي في جودة الخدمات التعليمية من وجهة نظر أعضاء الهيئة التدريسية في الكليات التقنية، مجلة التقني، المجلد 27، العدد 5، 2014
- الفتلاوي ليلي ناجي مجيد، بيئة المحاسبة ومؤشرات تكيفها لتكنولوجيا المعلومات، مجلة كلية بغداد للعلوم الاقتصادية، العدد الخاص بمؤتمر الكلية، 2013.
- الفكحي الفاتح الأمين عبد الرحيم، تصور مقترح لتطبيق معايير التعلم المحاسبي الدولية ودورها في ضبط جودة مناهج المحاسبة في الجامعات السعودية، المجلة العربية لضمان جودة التعليم الجامعي، المجلد السابع، العدد 16، 2014
- المصري تيسير، توحيد المعرفة المحاسبية، مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية، المجلد 23، العدد الأول، 2007.
- المطيري عبيد سعد و التركي خالد حمد، استطلاع منهجيات التعليم المحاسبي في الجامعات السعودية في ضوء متطلبات معايير التقارير المالية الدولية: وجهة نظر أكاديمية، مجلة العلوم والاقتصادية، المجلد الخامس، العدد الثاني، جامعة القصيم، السعودية.
- المنصوري جابر حسين وعماد عبد الستار المشكور، مدى مساهمة مقومات مهنة المحاسبة في رفع كفاءة المحاسبين لترشيد القرارات الاستثمارية، مجلة الإدارة والاقتصاد، كربلاء، العدد الثالث، المجلد الأول، 2012، العراق
- جمعة أحمد حلمي، مدخل مقترح لتطوير العلاقة بين التعليم الأكاديمي والخبرات الميدانية في برامج التعليم المحاسبي، مجلة الدراسات المالية والتجارية، جامعة بني سويف، كلية التجارة، مصر.
- حنان الصادق بيزان، التعليم المستمر وتحديث المعلومات والتعليم، مجلة البحوث الإنسانية والاجتماعية، السنة الثانية، العدد الثامن، 2002.
- رشيد ناظم حسن، دور مراقب الحسابات في إضفاء الثقة بالبيانات المحاسبية المنشورة على الانترنت في بيئة التجارة الالكترونية، مجلة تكريت للعلوم الإدارية والاقتصادية، كلية الإدارة والاقتصاد، جامعة تكريت، المجلد 7، العدد 23، 2011

- عبد الله سلمان حسين ، نحو اعتماد اقليمي عربي للغة XBRL في إعداد الكشوفات المالية الختامية للشركات دراسة تطبيقية باستعمال معايير الابلاغ المالي الدولية، مجلة التقني، المجلد 24، العدد 09، 2011
- عزاوي عمر، أمال مهاوة، المعيار الدولي للتقارير المالية للمؤسسات الصغيرة والمتوسطة فرصة وتحدي للدول النامية مع الإشارة لتجربة الجزائر، مجلة الباحث، العدد 11، 2012.
- علي أحمد حسين، " نظام خبرة محاسبية مقترح للتنبؤ بالأزمات المالية"، مجلة الإدارة العامة، المملكة العربية السعودية، معهد الإدارة العامة، العدد 78، أبريل 1993.
- لطفي أمين السيد أحمد، أثار الخبرة المهنية على كفاءة وفعالية قرارات وأحكام المراجعين، المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة، جامعة عين شمس، العدد الأول، 1995.
- محمد أحمد أبو العزم، أثار الخبرة المهنية على أحكام المراجعين الخارجيين في حالة الاستعانة بالأدلة غير الملائمة عند تنفيذ مهام المراجعة غير الهيكلية، مجلة الدراسات المالية والتجارية، كلية التجارة بني سويف، جامعة القاهرة، السنة العاشرة، العدد الثالث، 2000.
- مرتضى مجاهد سمير، إطار مقترح لتطوير مداخل ترشيد الحكم المهني للمراجع بغرض زيادة عالية أعمال المراجعة في ضوء المتغيرات الاقتصادية الدولية، مجلة الفكر المحاسبي، كلية التجارة، جامعة عين شمس، العدد الثاني، 2002.
- مطر محمد عطية، التعليم المحاسبي وتحديات المستقبل، مجلة الإدارة العامة، معهد الإدارة العامة، الرياض، المجلد 38، العدد الرابع، جانفي 1999.
- موسى عبد الشكور عبد الرحمن، أهمية البيانات والتقارير والمعلومات المحاسبية في ترشيد قرارات الاستثمار في الطاقات الإنتاجية، مجلة جامعة تشرين للدراسات والبحوث، سلسلة العلوم الاقتصادية والقانونية، 2002.
- نافذ فايز الهرش، سمات الإدارة والتنظيم في البيئة الأردنية اعتماد على أبعاد هوفستد الثقافية، دراسة ميدانية في المصارف التجارية الأردنية، المجلة الأردنية في إدارة الأعمال، المجلد 4، العدد 3، 2008.

### المؤتمرات والملتقيات الدولية

- أبو بكر عبيد عبد العزيز عبيد، تعليم المقرر الأول في المحاسبة "رؤية الطلبة" وتأثير ذلك على قرار التخصص، المؤتمر العلمي الثاني حول التعليم المحاسبي في ليبيا واقعه وإمكانية تطويره، أكاديمية الدراسات العليا، طرابلس، ليبيا، 2007.
- أبو زيد المبروك محمد، المحاسبة في ليبيا وعلاقتها بالبيئة المحلية، ورقة بحثية مقدمة في المؤتمر الوطني الأول في المحاسبة، طرابلس، 2006.

- أبو زيد محمد المبروك، المدخل القانوني للتنظيم المحاسبي وتطوير المحاسبة في ليبيا، ورقة بحثية مقدمة في المؤتمر الوطني الأول للمحاسبة، غرفة التجارة والصناعة، طرابلس، 2006/06/12
- أبو زيد محمد، "التنظيم المحاسبي وكفاءة تشغيل سوق الأوراق المالية في ليبيا"، ورقة مقدمة في "ندوة سوق الأوراق المالية-طرابلس"، اللجنة الشعبية العامة للاقتصاد والتجارة، 2005.
- الجرف ياسر أحمد السيد محمد، أهمية تطوير معايير المحاسبة في المملكة العربية السعودية لتحقيق التوافق مع معايير المحاسبة الدولية، الندوة الثانية عشر لسبل تطوير المهنة بالمملكة، الرياض، 2010
- الحصادي سالم إسماعيل، اتجاهات المحاسبة المالية المعاصرة وانعكاساتها على البيئة الليبية، المؤتمر الوطني الأول للسياسات العامة في ليبيا، جامعة قاريونس، 2007.
- الحضري مصطفى، عبد النبي فرج، مخرجات التعليم المحاسبي ومتطلبات سوق العمل، مؤتمر تخطيط التعليم والتدريب بين الواقع واحتياجات سوق العمل، معهد التخطيط، طرابلس، ليبيا، 2008.
- الحفناوي شوقي عبد العزيز بيومي، هل استعدت مهنة المحاسبة والمراجعة في مصر لمواجهة تحديات المنافسة العالمية؟، ورقة بحثية مقدمة في مؤتمر الاستثمار والتنمية وتحديات القرن الحادي والعشرين، كلية التجارة، جامعة الإسكندرية، مصر، 11-13 سبتمبر 2003.
- الروياني عوض أحمد، فريجة الحراري، مدى اهتمام الجامعات والمعاهد الليبية بالتعليم المحاسبي المستمر ودوره في تضييق الفجوة بين التعليم المنهجي النظامي والواقع العملي، المؤتمر العلمي الثاني حول التعليم المحاسبي في ليبيا واقعه وإمكانية تطويره، أكاديمية الدراسات العليا، طرابلس، ليبيا، 2007.
- الروياني عوض أحمد، مدى توفر متطلبات جودة التعليم المحاسبي في الجامعات الليبية، بحث مقدم إلى المؤتمر العلمي الثاني حول التعليم المحاسبي في ليبيا واقعه وإمكانية تطويره، أكاديمية الدراسات العليا، طرابلس، 2007.
- السحري الهادي محمد، التعليم المحاسبي بين الواقع النظري والتطبيق العملي، المؤتمر العلمي الثاني حول التعليم المحاسبي في ليبيا واقعه وإمكانات تطويره، طرابلس، 2007.
- السعيد معتز أمين ومحمد سليم العيسى، انعكاسات تطبيق معايير الإبلاغ المالي الدولية على جودة المعلومات المحاسبية الواردة في القوائم المالية للشركات الاستثمارية المدرجة في سوق عمان المالي، بالمؤتمر الثاني لكلية الأعمال بالجامعة الأردنية تحت عنوان القضايا الملحة للاقتصاديات الناشئة في بيئة الأعمال الحديثة، 14-15 أبريل 2009.
- المومني محمد عبد الله وحسين القاضي، دور الفكر المحاسبي في الاغصان المالي، المؤتمر الثاني لكلية الأعمال القضايا الملحة للاقتصاديات الناشئة في بيئة الأعمال الحديثة، الجامعة الأردنية، الأردن، 2008.
- بوفارس رندة عطية، التعليم المحاسبي المهني الواقع وسبل التطوير، المؤتمر العلمي للتعليم المحاسبي، أكاديمية الدراسات العليا، طرابلس، ليبيا، 31-03-2007.

- جمعة أحمد حلمي ومحمد جمال هلال، دور هيكل المعرفة المهنية المتخصصة في تطوير منظومة مهنة المحاسبة في المملكة الأردنية الهاشمية، المؤتمر العلمي السنوي الثالث إدارة المعرفة في العالم العربي، كلية الاقتصاد والعلوم الإدارية، جامعة الزيتونة، الأردن، 26-28/04/2004.
- خلاط صلاح ميلود، تقييم مناهج التعليم المحاسبي في الجامعات من وجهة نظر خريجي أقسام المحاسبة، بحث مقدم إلى المؤتمر العلمي الثاني حول التعليم المحاسبي في ليبيا واقعه وإمكانية تطويره، أكاديمية الدراسات العليا، طرابلس، 2007.
- صابر محمد محمود أحمد، ضرورة تدعيم مهنة المحاسبة والمراجعة بالثوابت والمتغيرات لمواجهة تحرير تجارة الخدمات، المؤتمر الضريبي الثاني عشر فعالية تطبيق النظام الضريبي المصري، 2007
- غطاس برنس ميخائيل، دور المتغيرات البيئية في تطوير الأبعاد المحاسبية المؤثرة في جذب الاستثمار الأجنبي، ورقة بحثية مقدمة في المؤتمر الدولي اتجاهات اقتصادية عالمية، كلية الاقتصاد والعلوم الإدارية، جامعة الكويت، 16-17/12/2008.
- قطناني خالد وخالد عويس، مدى ملائمة مناهج التعليم المحاسبي في الجامعات المهنية لمتطلبات سوق العمل في ظل تداعيات الأزمة المالية، كلية الزهراء، جامعة مسقط، سلطنة عمان، 2009
- محسن عواطف وأمال مهاوة، التطورات الأخيرة لهيئة معايير المحاسبة الدولية: واقع وتحدي، المؤتمر العلمي الدولي للإصلاح المحاسبي في الجزائر، جامعة ورقلة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير 29 - 30 نوفمبر 2011.
- مريم طارق وعبد الحفيظ ميرة " دور المناهج المحاسبية في تطوير ممارسة مهنة المحاسبة، ورقة عمل مقدمة للمؤتمر العلمي الثالث حول واقع مهنة المحاسبة في ليبيا، الأكاديمية الليبية، طرابلس، ليبيا، 2013.
- مصلي عبد الحكيم محمد، "مدى مواكبة التعليم العالي في ليبيا للتطورات العلمية المعاصرة وتلبية احتياجات سوق العمل"، ورقة عمل مقدمة للمؤتمر العربي حول التعليم العالي وسوق العمل المنعقد في جامعة مصراتة، ليبيا، 2013.
- نور عبد الناصر إبراهيم والسبتي علاء، علاقة الأداء المهني المحاسبي بمعايير القبول ومناهج التعليم: دراسة ميدانية، المؤتمر العلمي المهني الرابع، جمعية المحاسبين القانونيين الأردنيين، عمان، الأردن.

## المطبوعات

- الاتحاد الدولي للمحاسبين، إصدارات المراجعة والسلوك الأخلاقي، ترجمة: جمعية الجمع العربي للمحاسبين القانونيين، عمان، الأردن، 2003.

- الاتحاد الدولي للمحاسبين، المعايير المحاسبية الدولية في القطاع العام، ترجمة جمعية الجمع العربي للمحاسبين القانونيين، عمان، الأردن، 2003.
- الاتحاد الدولي للمحاسبين، تأسيس وتطوير هيئة محاسبية مهنية، الجزء الأول، ترجمة الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين، جانفي 2011.
- الاتحاد الدولي للمحاسبين، معايير المحاسبة الدولية، ترجمة: جمعية الجمع العربي للمحاسبين القانونيين، عمان، الأردن، 2003.
- مبارك صلاح الدين وفرج لطفي، نظم المعلومات المحاسبية، مدخل رقابي؛ إصدارات الجمعية السعودية للمحاسبة، الإصدار التاسع، 1996.
- الاتحاد الدولي للمحاسبين، إصدارات المعايير الدولية لرقابة الجودة والتدقيق والمراجعة وعمليات التأكيد الأخرى والخدمات ذات العلاقة، ترجمة الجمع العربي للمحاسبين القانونيين، إصدار 2010.

### القوانين والمراسيم

- دول مجلس التعاون الخليجي
- المملكة العربية السعودية
- نظام المحاسبين القانونيين بالمملكة العربية السعودية الصادر بالمرسوم الملكي رقم 2/1/2 في 1412/5/13 هـ.
- اللائحة التنفيذية للنظم المعتمدة بالقرار الوزاري رقم 993 بتاريخ 1414/04/09 الموافق 1994/02/19.
- نظام ديوان المراقبة العامة الصادر بالمرسوم الملكي رقم (م/9) في 1391/2/11 هـ واللائحة التنفيذية الموافق عليها بالأمر السامي رقم 3/18835 بتاريخ 1392/09/19 هـ.
- قطر
- قانون الشركات القطري رقم 05 لسنة 2005 .
- القانون رقم 30 لسنة 2004 المنظم لمهنة مراقبة الحسابات في دولة قطر.
- الإمارات العربية المتحدة
- القانون الاتحادي رقم 12 لسنة 2014 يتعلق بتنظيم مهنة مدققي الحسابات في الإمارات العربية المتحدة.
- البحرين
- قانون رقم 26 لسنة 1996 المتعلق بمدقق الحسابات.
- سلطنة عمان
- المرسوم السلطاني رقم 86/77 المتعلق بتنظيم مهنة المحاسبة والمراجعة.
- الكويت

- مرسوم بالقانون رقم 5 لسنة 1981 في شأن مزاولة مهنة مراقبة الحسابات

- دول المغرب العربي

- الجمهورية التونسية

- قانون عدد 108 لسنة 1988 مؤرخ في 18 أوت 1988 يتعلق بتحويل التشريع الخاص بمهنة الخبراء المحاسبين،  
الرائد الرسمي للجمهورية التونسية، العدد 56، تاريخ 1988/08/26.

- الأمر رقم 3790 لسنة 2013 مؤرخ في 2013/09/19 المعدل للأمر رقم 2604 لسنة 1995 المؤرخ في  
1995/12/25 المتعلق بضبط الإطار العام للدراسة وشروط التحصيل على الشهادة الوطنية لخبير في المحاسبة، الرائد  
الرسمي للجمهورية التونسية، العدد 78، 2013/09/27.

- قرار وزير التعليم العالي المؤرخ في 1996/02/22 المتعلق بضبط نظام الدراسات والامتحانات للتحصيل على  
شهادة الدراسات العليا للمراجعة في المحاسبة وكذلك تسجيل مواضيع المذكرات وطرق مناقشتها، الرائد الرسمي  
للجمهورية التونسية، عدد 17، تاريخ 1989/02/27.

- الأمر عدد 2604 لسنة 1995 مؤرخ في 1995/12/25 يتعلق بضبط الإطار العام لنظام الدراسة وشروط  
التحصيل على الشهادة الوطنية لخبير في المحاسبة، الرائد الرسمي للجمهورية التونسية، العدد 02، 1996/01/05.

- الجزائر

- القانون التجاري.

- القانون 07-11 المؤرخ في 2007/11/25 المتعلق بالنظام المحاسبي المالي، الجريدة الرسمية 74.

- القانون 01-10 المؤرخ في 2010/06/29 المتعلق بمهن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد.

- المرسوم التنفيذي 96-318 المؤرخ في 1996/09/25 يتضمن إنشاء مجلس وطني للمحاسبة وتنظيمه، الجريدة  
الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 56، 1996.

- المرسوم التنفيذي رقم 11-24 المؤرخ في 2011/01/27 يحدد تشكيلة المجلس الوطني للمحاسبة وتنظيمه  
وقواعد سيره، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 07.

- المرسوم التنفيذي رقم 11-72 المؤرخ في 2011/02/16 يحدد الشهادات الجامعية التي تمنح حق المشاركة في  
مسابقة الالتحاق بمعهد التعليم المتخصص لمهنة المحاسب، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 11.

- المرسوم التنفيذي 12-288 المؤرخ في 2012/07/21 يتضمن إنشاء معهد التعليم المتخصص لمهنة المحاسب  
وتنظيمه وسيره، الجريدة الرسمية 43.

- المرسوم التنفيذي رقم 11-25 المؤرخ في 2011/01/27 يحدد تشكيلة المجلس الوطني للمصنف الوطني للخبراء  
المحاسبين وصلاحياته وقواعد سيره، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 07.

- المرسوم التنفيذي رقم 11-26 المؤرخ في 27/01/2011 يحدد تشكيلة المجلس الوطني للغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات وصلاحياته وقواعد سيره، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 07.
- المرسوم التنفيذي رقم 11-27 المؤرخ في 27/01/2011 يحدد تشكيلة المجلس الوطني للمنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين وصلاحياته وقواعد سيره، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 07.
- المرسوم التنفيذي رقم 09-110 المؤرخ في 07/04/2009 والمحدد لشروط وكيفيات مسك المحاسبة بواسطة أنظمة الإعلام الآلي، الصادر بالجريدة الرسمية رقم 21، 28/04/2009.
- المرسوم التنفيذي رقم 11-394 المؤرخ في 24/11/2011 يحدد شروط وكيفيات سير التبرص المهني واستقبال ودفع أجر الخبراء المحاسبين المتربصين، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 65، 2011.

#### - المملكة المغربية

- الظهير رقم 1-92-138 صادر بالجريدة الرسمية المغربية رقم 4183 بتاريخ 30/12/1992 يمثل الظهير درجة من التشريع المغربي، يأتي بعد الدستور وقبل القانون.
- ظهير شريف رقم 1.92.139 صادر في 14 من رجب 1413 (8 يناير 1993) بتنفيذ القانون رقم 15.89 المادة 3 المتعلقة بتنظيم مهنة الخبرة المحاسبية وإنشاء هيئة الخبراء المحاسبين.
- المرسوم رقم 02-89-519 صادر في 16/07/1990 يتعلق بالدبلوم الوطني لخبير محاسب، الجريدة الرسمية عدد 4064، 19/09/1990.

#### - جمهورية مصر العربية

- القانون رقم 133 لسنة 1951 بشأن مزاولة مهنة المحاسبة والمراجعة في مصر، الهيئة العامة لشؤون المطابع الأميرية، القاهرة، 1987.
- قانون رقم 144 لسنة 1988 والمعدل بالقانون رقم 157 لسنة 1998 بشأن إصدار قانون الجهاز المركزي للمحاسبات، الهيئة العامة للمطابع الأميرية، القاهرة، ص 05.

#### - الأردن

- قرار مجلس المهنة بشأن تعليمات الامتحان رقم 1985/32 في 5/11/1985 والمعدل بالقرار رقم 1997/2 في 31/3/1997.
- نظام جمعية مدققي الحسابات القانونيين الأردنيين رقم 1987/42، الجريدة الرسمية، العدد 3323، 16 أكتوبر 1987.
- المملكة الأردنية الهاشمية، قانون مؤقت رقم 2003/73 قانون تنظيم مهنة المحاسبة القانونية، الجريدة الرسمية، العدد 4606، 12 جوان 2003.

المراجع باللغة الأجنبية

- الكتب

- RAFFOURNIER Bernard, **Comptabilité internationale : Encyclopédie de comptabilité**, contrôle de gestion et audit Economica, paris 2000.
- COLLETTE Christine, Jaques RICHRD, **comptabilité générale: les systèmes français et anglo saxons**; Dunod, paris 2000.
- VERDIER Françoise: comptabilité aux États-Unis, in Encyclopédie CCA, Economica, paris 2000.
- BRUN Stephan: **L'essentiel des normes comptables internationales IAS/IFRS**, édition Gualino EJA, paris 2004.
- Gelard Gilbert et François Meunier, **IFRS pour PME**, éditions Francis lefebvre, paris, 2009.

- المجالات المحكمة

- HOARAU Christian: **place et rôle de la normalisation comptable en France**, in revue française de gestion, 2003/6, N°147, France.
- OBERT Robert: **la structuration juridique des textes comptables français**, in revue française de comptabilité n°404, novembre 2007.
- Aline GERARD: **Le rapport annuel aux actionnaires**, documents des travaux du 27<sup>ème</sup> Congrès de l'AFC (Association Francophone de Comptabilité) ,Lille, 2005.

المواقع الالكترونية

[www.ifac.org](http://www.ifac.org)

<https://www.Ifac.org/education>

<http://www.socpa.org.sa>

[www.fasb.org](http://www.fasb.org)

[www.iasplus.com](http://www.iasplus.com)

[www.gccaa.org](http://www.gccaa.org)

[www.onec-rim.org](http://www.onec-rim.org)

- موقع الاتحاد الدول للمحاسبين

- موقع مجلس معايير التعليم المحاسبي الدولية

الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين

- موقع مجلس معايير المحاسبة المالية الأمريكي

- موقع معايير الإبلاغ المالي الدولية

- موقع هيئة المحاسبة والمراجعة لدول مجلس التعاون لدول الخليج العربية

- مقر هيئة خبراء المحاسبين في موريتانيا

الملاحق

## الملاحق

ملحق رقم 01: معايير المحاسبة الدولية (IAS) الصادرة عن مجلس معايير المحاسبة الدولية ابتداء من 2016/01/01

رقم المعيار المحاسبي الدولي	عنوان المعيار المحاسبي الدولي
01	عرض القوائم المالية
02	المخزون
07	قائمة التدفقات النقدية
08	السياسات المحاسبية، التغيرات في التقديرات المحاسبية والأخطاء
10	الأحداث اللاحقة لنهاية الدورة
12	ضرائب الدخل
16	الممتلكات والتجهيزات والمعدات
19	منافع الموظفين
20	المحاسبة عن المنح الحكومية والإفصاح عن المساعدات الحكومية
21	آثار التغيرات في أسعار صرف العملات الأجنبية
23	تكاليف الاقتراض
24	الإفصاح عن الأطراف ذات العلاقة
26	المحاسبة والإبلاغ عن منافع التقاعد
27	القوائم المالية المنفصلة
28	الاستثمارات في الشركات الزميلة والمشاريع المشتركة
29	التقرير المالي في الاقتصاديات ذات التضخم المرتفع
32	الأدوات المالية: العرض
33	ربحية الأسهم
34	التقارير المالية المرحلية
36	انخفاض قيمة الموجودات
37	المخصصات، المطلوبات والموجودات المحتملة
38	الأصول غير الملموسة
39	الأدوات المالية: الاعتراف والقياس
40	عقارات التوظيف
41	الزراعة



ملحق رقم 02: معايير الإبلاغ المالي الدولية (IFRS) الصادرة عن مجلس معايير المحاسبة الدولية ابتداء من 2016/01/01

رقم المعيار	عنوان المعيار
01	تطبيق معايير الإبلاغ المالي الدولية
02	المدفوعات على أساس الأسهم
03	اندماج الأعمال
04	عقود التأمين
05	الأصول غير المتداولة المحتفظ بها لعمليات المتاجرة
06	استكشاف وتقييم الموارد المعدنية
07	الأدوات المالية: الإفصاح
08	القطاعات التشغيلية
09	الادوات المالية
10	القوائم المالية الموحدة
11	الترتيبات المشتركة
12	الإفصاح عن الحقوق في الشركات الأخرى
13	قياس القيمة العادلة
14	الحسابات المؤجلة المنتظمة
15	الإيراد من العقود مع العملاء
16	عقود الإيجار

ملحق رقم 03: تفسيرات معايير الإبلاغ المالي الدولية الصادرة عن لجنة تفسيرات معايير الإبلاغ المالي الدولية ابتداء من

International Financial Reporting Interpretations Committee

2016/01/01

رقم التفسير	عنوان التفسير
IFRIC 01	التغيرات في عمليات إعادة المواقع لوضعها السابق الموجودة والالتزامات المشابهة
IFRIC 02	حصص الأعضاء في الشركات التعاونية والأدوات المشابهة
IFRIC 05	الحقوق بالمنافع الناجمة عن تمويل عمليات إعادة الموقع لما كان عليه
IFRIC 06	المطلوبات الناجمة عن المشاركة في سوق محددة - نفايات المعدات الكهربائية والإلكترونية
IFRIC 07	تطبيق منهج التعديل وفق معيار المحاسبة الدولي رقم 29
IFRIC 10	التقارير المالية المرحلية وانخفاض القيمة
IFRIC 12	اتفاقيات تراخيص الخدمات
IFRIC 14	معيار المحاسبة الدولي رقم 19 - حدود أصول المنافع المحددة، الحد الأدنى لمتطلبات التمويل
IFRIC 16	تحولات صافي الاستثمار في عملية أجنبية
IFRIC 17	توزيع الأصول غير النقدية على المالكين
IFRIC 19	إطفاء المطلوبات المالية بأدوات حقوق الملكية
IFRIC 20	تجريد التكاليف في الصناعات المنجمية
IFRIC 21	الرسوم

ملحق رقم 04: تفسيرات معايير المحاسبة الدولية الصادرة عن لجنة التفسيرات الدائمة ابتداء من 2016/01/01

Standing Interpretations Committee

رقم التفسير	عنوان التفسير
SIC 07	مدخل على اليورو
SIC 10	المساعدات الحكومية خارج أنشطة التشغيل
SIC 25	ضرائب الدخل - التغييرات في الوضع الضريبي للمنشأة أو مساهميتها
SIC 29	الإفصاح - عقود الامتيازات الخدمية
SIC 32	الأصول غير الملموسة - تكاليف مواقع الانترنت

## الملاحق

ملحق رقم 05: معايير التعليم المحاسبي الدولية الصادرة عن مجلس معايير التعليم المحاسبي الدولي بتاريخ  
2016/01/01

رقم المعيار	موضوع المعيار	تاريخ التطبيق
01	متطلبات الدخول لبرامج التعليم المحاسبي المهني	2005/1
02	محتوى برامج التعليم المحاسبي المهني	2005/1
03	المهارات المهنية والتعليم العام	2005/1
04	القيم المهنية والأخلاق والمواقف	2005/1
05	متطلبات الخبرة العملية	2005/1
06	تقييم القدرة والكفاءة المهنية	2005/1
07	التطوير المهني المستمر: برنامج التعليم مدى الحياة والتطوير المستمر للكفاءة المهنية	2006/1
08	الكفاءات المطلوبة للمحاسب المهني	2008/1

ملحق رقم 06: محتوى برامج التعليم المحاسبي للاتحاد الدولي للمحاسبين

المجالات		
المعرفة بتكنولوجيا المعلومات	المعرفة بالتنظيم والأعمال	المحاسبة والتمويل والمعرفة المتصلة بها
<b>المواضيع الرئيسية</b>		
- المعرفة العامة بتكنولوجيا المعلومات	- الاقتصاد	- المحاسبة المالية وإعداد التقارير
- المعرفة بالرقابة على تكنولوجيا المعلومات	- بيئة الأعمال	- المحاسبة الإدارية والرقابة
- كفاءة الرقابة على تكنولوجيا المعلومات	- التحكم المؤسسي (الحوكمة)	- الضرائب
- إدارة وتقييم وتصميم أنظمة المعلومات	- أخلاقيات الأعمال	- القانون التجاري والأعمال
	- الأسواق المالية	- التدقيق والتأكد
	- الأساليب الكمية	- التمويل والإدارة المالية
	- السلوك التنظيمي	- القيم المهنية والأخلاق
	- الإدارة الإستراتيجية	
	- التسويق	
	- الأعمال الدولية والعملة	
<b>المواضيع الفرعية</b>		
- بالنسبة للمستخدم - التطبيق المناسب لأنظمة تكنولوجيا المعلومات والأدوات وفي مشاكل المحاسبة والأعمال	- المعرفة بالاقتصاد الكلي والجزئي	- تاريخ مهنة المحاسبة والفكر المحاسبي
- تقديم الفهم لأنظمة المحاسبة والأعمال	- المعرفة بالأعمال والأسواق المالية وكيفية عملها	- المحتوى والمفاهيم والميكل للتقرير عن عمليات المنظمة لكل من المستخدمين الداخليين والخارجيين وتشمل المعلومات التي يحتاجها متخذي القرارات المالية والتقييم المعياري لدور المعلومات المحاسبية في تحقيق رضا المستخدمين
- تطبيق الضوابط على الأنظمة الشخصية	- تطبيق الأساليب الكمية والإحصائية في الأعمال	- معايير المحاسبة والتدقيق الدولية
	- فهم التحكم المؤسسي وأخلاقيات الأعمال	- التشريعات المحاسبية
	- فهم التنظيمات والبيئة وكيفية عملها وتشمل البيئة الاقتصادية والقانونية والسياسية والاجتماعية والقيم الثقافية السائدة	- المحاسبة الإدارية وتشمل التخطيط والموازنات وإدارة التكلفة ورقابة الجودة ومقاييس الأداء والمقارنات المرجعية
	- فهم قضايا البيئة والتنمية المستدامة	- مفاهيم وطرق وعمليات الرقابة التي توفر الدقة والنزاهة للبيانات المالية وحماية أصول المنظمة

	فهم ديناميكية العلاقات بين الأفراد والمجموعات داخل المنظمة وتشمل أساليب الإبداع وإدارة التغيير داخل المنظمة	- الضرائب وتأثيرها على القرارات المالية والإدارية
	فهم قضايا الموارد البشرية والأفراد وإدارة المشروعات والتسويق	- المعرفة بالبيئة القانونية للأعمال وتشمل قانون البورصة وقانون الشركات على المستوى المحلي
	- فهم دعم القرار والإستراتيجية وتشمل الاستشارة والإدارة الإستراتيجية والإدارة العامة	- طبيعة التدقيق وخدمات التأكيد الأخرى وتشمل تقييم المخاطر واكتشاف الغش والإجراءات الأساسية والفكرية للأداء
	- فهم المنظمة ومخاطر التشغيل	- المعرفة بالتمويل والإدارة المالية وتشمل تحليل البيانات المالية الأدوات المالية والأسواق المالية المحلية والدولية وإدارة الموارد
	- المعرفة الأساسية بالتجارة والأعمال الدولية والتمويل وعمليات العوامة	- الأخلاق والمسؤوليات المهنية للمحاسب المهني في علاقتها بالمهنة والبيئة العامة
	- القدرة المتكاملة على إنجاز الأهداف الإستراتيجية	- قضايا المحاسبة في الوحدات الحكومية وغير الهادفة للربح
		- استخدام مقاييس الأداء غير المالية في الأعمال

ملحق رقم 07: المنهج التفسيري المقترح لمساق الأطلاق المهنية في برامج التعليم المحاسبي حسب الاتحاد الدولي للمحاسبين

المواضيع الفرعية		المواضيع الرئيسية
مرحلة التأهيل المحاسبي	مرحلة التعليم الأكاديمي	
- السلوك وتأثير أصحاب المصالح	- طبيعة الأخلاق - إطار الأخلاق للمحاسبين - مبادئ الأخلاق - قواعد الأخلاق - أساسيات المهنة - أصحاب المصالح والمحاسبين - السلوك المهني والمصلحة العامة	- إطار الأخلاق للمحاسبين المهنيين
- تعلم مسؤوليات إدارة المهنة مع حالات دراسية	- المبادئ والنظريات العامة - نظريات التطور الأخلاقي - نظرية الأخلاق والتعليم المبني على القيم - الأخلاق والثقافة - القيم المهنية، الأخلاق وقواعد السلوك للمحاسبين	- المفاهيم، النظريات والمبادئ والقيم
- التطورات الحالية في الأخلاق المهنية والسلوك - تحليل حالات عن القضايا المهنية	- الشركات المساهمة ومصالحها - المسؤوليات المهنية - مهنة المحاسبة وتوقعات المجتمع - المهنة والمتطلبات القانونية في التقرير المالي - مفهوم المساءلة - تقارير الفحص - التطورات في المهنة لتحسين القيم، الأخلاق والمواقف وانشطة التعلم	- بيئة الشركات، المهنة، الأنظمة والقوانين
- العوامل المؤثرة في اتخاذ القرار الأخلاقي	- نموذج المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين - نموذج الجمعية الأمريكية للمحاسبة - نموذج تحليل تأثير أصحاب المصالح	- نماذج وأدوات اتخاذ القرار الأخلاقي
- مناقشة القضايا الجدلية الحالية ذات العلاقة بالمهنة - تحليل التهديدات الأخلاقية	- تحديد التهديدات الأخلاقية - مقدمة عن حماية الشركات المهنية والأفراد - تضارب المصالح في بيئة المهنة والشركات - الأنواع المختلفة للتهديدات الأخلاقية - التهديدات الأخلاقية في المحاسبة	أنواع التهديدات الأخلاقية

	<ul style="list-style-type: none"> <li>- التهديدات الأخلاقية في التدقيق</li> <li>- حالات الإفلاس وحلولها</li> </ul>	
<ul style="list-style-type: none"> <li>- المقارنات المرجعية لحالات التحكم المؤسسي في الممارسات المهنية</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- طبيعة وأهمية ونطاق التحكم المؤسسي</li> <li>- مبادئ التحكم المؤسسي</li> <li>- آليات التحكم المؤسسي</li> <li>- إطار نظرية الوكالة</li> <li>- تدنية تكاليف نظرية الوكالة</li> <li>- المسؤولية الاجتماعية للشركة</li> <li>- العلاقات بين أصحاب المصالح</li> <li>- إطار الأنظمة للشركات والتحكم المؤسسي</li> <li>- دور المحاسبة في التحكم المؤسسي</li> <li>- تحليل حالات الفشل المالي</li> <li>- التطورات العالمية في الشركات والتحكم المؤسسي</li> </ul>	<p><b>التحكم المؤسسي (حوكمة الشركات)</b></p>
<ul style="list-style-type: none"> <li>- المقارنة المرجعية لحالات بيئية واجتماعية في الممارسة</li> <li>- الأخلاق في الشركات الصغيرة والمتوسطة</li> <li>- ممارسات الأعمال الدولية، الثقافة والأخلاق</li> <li>- المشاكل الأخلاقية في الشركات المتعددة الجنسية</li> <li>- أخلاقيات العمولة وأسواق المال العالمية</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- العلاقة بين الأخلاق والمحاسبة الاجتماعية</li> <li>- تدنية التكلفة الاجتماعية</li> <li>- تطوير أطر العمل البيئية والاجتماعية</li> <li>- القياس والمساءلة عن التقارير البيئية والاجتماعية</li> <li>- قضايا المسؤوليات الاجتماعية والمساءلة</li> <li>- إطار عمل الأنظمة البيئية والاجتماعية</li> <li>- تحليل حالات في الفشل البيئي والاجتماعي</li> </ul>	<p><b>- القضايا البيئية والاجتماعية</b></p>
<ul style="list-style-type: none"> <li>- دراسة حالات عن فشل الشركات العالمية</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- قانون المهنة والأنظمة والتعليمات</li> <li>- قانون الشركات والبورصة</li> <li>- قانون التجارة والإفلاس</li> <li>- قانون العقوبات</li> </ul>	<p><b>العقوبات الشرعية والتأديبية للسلوك غير الأخلاقي للمحاسبين</b></p>