

أهمية تطبيق الاتجاهات الحديثة للتعليم والتأهيل المحاسبي وفق معايير التعليم المحاسبي الدولية في تعزيز جودة المخرجات المحاسبية

دراسة حالة الجزائر – تونس – المغرب

The importance of applying modern trends in accounting education and qualification in accordance with international accounting education standards in enhancing the quality of accounting outputs

Case study Algeria - Tunisia - Morocco

أ. عبد الله بن صالح

جامعة الشلف، الجزائر

abdallah.mag@gmail.com

أ.د محمد راتول *

جامعة الشلف، الجزائر

ratoulmed@yahoo.fr

الملخص:

ترتكز هذه الدراسة على أهمية تطبيق معايير التعليم المحاسبي الدولية في تحسين جودة التعليم المحاسبي في الجامعات من خلال دراسة حالة الجزائر، تونس والمغرب، وتهدف إلى اقتراح كيفية تطبيقها في تحسين جودة المقررات المحاسبية في الجامعات من خلال تحليل ودراسة محتوى معايير التعليم المحاسبي الدولية وإمكانية تطبيقها لتحسين محتوى المقررات المحاسبية الجامعية.

الكلمات المفتاحية: التعليم المحاسبي، معايير التعليم المحاسبي الدولية، المهارات المحاسبية

Abstract:

This research is based on a proposed conception of application of standards accounting education and its role in quality control of accounting curricula in Algeria, Tunisia and morocco. The rationale behind the study was the in adherence to international standards when designing accounting courses at universities, which fact that negatively affects the quality of accounting and is reflected in neglect of training aspects during study.

Hence, this research aims to shed light on international education accounting and how it can be utilized when designing accounting courses within universities. The secondary goals include study and analysis of standards of accounting education and how they can be made use of in designing accounting courses, as well as drawing a framework that can guide in designing and evaluating these courses.

Key Words: Accounting Education, International Accounting Education Standards, Accounting skills

* المؤلف المرسل

المقدمة:

إن التطور الذي يحدث في مهنة المحاسبة في غالبية على المستوى الدولي وما نشأ عنه من اختلافات في الممارسات المحاسبية أدى إلى الحاجة إلى قواعد ومعايير دولية تحكم المناهج المحاسبية، وذلك لتوفير الأساس المقبول للتعامل مع متطلبات المهنة فضلا عن توفير لغة مشتركة وقاعدة عمل بين المحاسبين على نطاق دولي فزيادة المبادلات التجارية بين دول العالم وظهور الشركات المتعددة الجنسية واتجاه غالبية الدول نحو فتح أسواقها للاستثمارات الأجنبية قد دعا المنظمات المحاسبية الأكاديمية والمهنية إلى التنسيق في ما بينها لإعداد معايير تعليم محاسبي دولية وإصدار مناهج محاسبية شاملة تحظى بقبول عالمي تسهم في تطوير مهنة المحاسبة وتكوين محاسبين أكفاء قادرين على العمل المحاسبي في ظل التطورات التي تشهدها تكنولوجيا المعلومات والاتصالات. إن التعليم المحاسبي سواء كان تعليما أكاديميا أو مهنيا يركز أساسا على خدمة مهنة المحاسبة لذا فإن تطوير التعليم المحاسبي يتطلب فهما واسعا ومبنيا ومستندا للتغيرات التي تحدث في سوق العمل ولذلك يوصي الاتحاد الدولي للمحاسبين بتطوير برامج التعليم المحاسبي بأهمية تحديد برامج تدريس المحاسبة على أساس احتياجات ممارسي المهنة.

مشكلة البحث:

تعد مؤسسات التعليم العالي في مقدمة الجهات المسؤولة عن إعداد محاسبين مؤهلين بالمهارات العلمية والعملية التي تمكنهم من مزاولة 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.

وبناء على ما سبق يمكن صياغة إشكالية الدراسة من خلال السؤال الجوهرى الآتي: ما هي الاتجاهات الحديثة للتعليم والتأهيل المحاسبي وتأثيرها في تنمية المهارات العلمية والمهنية للمحاسبين لتطوير العلاقة بين مخرجات التعليم الأكاديمي والمهني للتعليم المحاسبي بالجامعات الجزائرية؟

أهمية الدراسة:

تتبع أهمية الدراسة من أهمية الأهداف التي تسعى لتحقيقها، فهي تسعى إلى تحسين مفهوم التدريس الجامعي لتحقيق غايته، بغية تجديد الوظيفة الأولى للجامعة وتطويرها، وهي تنمية مهارات الطالب وقدراته ليشارك ويتفاعل في الحياة العملية، وتقليل الفجوة بين الواقع والمأمول من طالب المحاسبة، وتقديم أفكار، ونتائج، وتوصيات، وتوجهات جديدة علمية وتعليمية لتطوير تدريس المحاسبة في الجامعة. أما من الناحية التطبيقية فإنه يمكن الاستفادة من نتائج الدراسة، والتي تُعدُّ تغذية راجعة،

فقد تفيد أعضاء هيئة التدريس، والمخططين، وإدارة الجامعة، بالجوانب التي يجب التركيز عليها، والتي تحتاج إلى تعديل وتطوير، مما يكفل إعداد الطلبة إعداد يتفق مع متطلبات العمل.

أقسام الدراسة:

في إطار الإجابة على مختلف الجوانب المتعلقة بإشكالية الدراسة تم تقسيم هذه الورقة البحثية إلى:

- دور المؤسسات الجامعية والمهنية العربية في تطوير التعليم المحاسبي؛
- واقع التعليم والتأهيل المحاسبي في دول المغرب العربي؛
- أهمية تطبيق معايير التعليم المحاسبي الدولية في تطوير المهارات المحاسبية في دول المغرب العربي.

المحور الأول: دور المؤسسات الجامعية والمهنية العربية في تطوير التعليم المحاسبي

يزخر الأدب المحاسبي بالعديد من الدراسات التي تناولت موضوع تطوير مهنة المحاسبة، وقد سلكت هذه الدراسات قنوات متعددة بغية الوصول إلى كوادر مهنية ترتقي بالأداء المحاسبي نحو أعلى المستويات، 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.¹ وبالتالي زيادة خبرة المحاسبين.

في حين يرى آخرون أن تطوير مهنة المحاسبة يتم من خلال مؤسسات التعليم المحاسبي وبتجاهين. 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 علميا وعمليا. 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.

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

تعد مؤسسات التعليم في مقدمة الجهات المسؤولة عن إعداد محاسبين مؤهلين بالمهارات العلمية والعملية التي تمكنهم من مزاوله المهنة، 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.² 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.

بالتالي، إن هذا المفهوم يمكن من معرفة المهارات المطلوبة في العمل، ثم يصار إلى دمجها في البرامج التعليمية، فضلا عن أن هذه المهارات المطورة بعد ذلك عمليا يمكن أن ينقلها المحاسب عند انتقاله بين بيئات العمل المختلفة. وضمن هذا المنظور فقد كتب العديد من الباحثين في مجال المحاسبة في كيفية تطوير المهنة، فمن وجهة نظر (Scoot1970) الذي يعد أول من تناول موضوع تطوير مهنة المحاسبة في الدول النامية فإنه يرى أن الأمر يتطلب تطوير المعلومات المحاسبية لكي تلبي متطلبات مستخدمي التقارير المحاسبية الداخليين والخارجيين للشركات العامة 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 المحاسبية.³

فيما ذهب آخرون إلى أن تطوير مهنة المحاسبة باعتماد منهج النظم يتم من خلال تغيير مناهج التعليم المحاسبية على أن يتم تقسيم المحاسبة وفقا للعناصر التالية (وظيفة المحاسبة في القطاع الخاص، مهنة المحاسبة المحلية، وظيفة المحاسبة في المؤسسات التعليمية، والمحاسبة في القطاع الحكومي).⁴ فيما قام كل من (Smith&Usry1989) بمسح وتحليل التغيرات في التعليم المحاسبية ل 25 سنة التي سبقت الدراسة في الولايات المتحدة الأمريكية وقد تم اعتماد تسعة مواد تدرس في أقسام المحاسبة مقابل اثنا عشر سمة تتعلق بمهنة المحاسبة، وقد أظهر المسح والتحليل إلى وجوب إحداث التغيرات في مناهج التعليم المحاسبية، وعلى ضرورة إدخال النواحي السلوكية والأخلاقية ضمن مفردات مناهج التعليم المحاسبية.

وعليه فإن تطوير مهنة المحاسبة يتطلب إبراز دور المحاسبة في تخطيط التنمية الاقتصادية والاجتماعية ووضع إطار عام لتطوير المحاسبة بما يتلاءم ومتطلبات ظروف البيئة الاقتصادية والاجتماعية، كذلك يتطلب الأمر تطورا متزامنا لعناصر النظام المحاسبية كافة (التعليم المحاسبية، مهنة المحاسبة، محاسبة قطاع الأعمال، المحاسبة الحكومية، المحاسبة القومية) وأن تكون خطة التطوير مبنية على مدخل النظم، على أن يمر إطار التطوير للمهنة بثلاث مراحل إنشاء مراكز لتطوير المحاسبة، تشخيص المشاكل المحاسبية ووصف الإجراءات اللازمة من خلال تحسين التعليم والتدريب المحاسبية، تحسين نوعية الخدمات المحاسبية المهنية.

ثانياً: أهمية التعليم المحاسبي

يحتل التعليم المحاسبي أهمية كبيرة إلى جانب العديد من الاختصاصات الأخرى، وتأتي هذه الأهمية نظراً لخصوصية النظرة إلى المحاسبة والحاجة المستمرة والدائمة إلى العمل المحاسبي في نطاق أي مجتمع من المجتمعات.

وتأتي أهمية التعليم المحاسبي من أهمية المحاسبة وما يمكن أن تقدمه من فوائد للمجتمع الذي تعمل ضمن نطاقه. فالمحاسبة هي مهنة منظمة تختص بتسجيل وتبويب وتلخيص الأحداث الاقتصادية بصورة يمكن أن تستفيد منها الجهات التي لها علاقة مباشرة أو غير مباشرة بالوحدة الاقتصادية. وعليه ممارسة العمل المحاسبي تحتاج إلى كوادر مهيأة وفق أسس علمية إضافة إلى ضرورة توافر القدرة الشخصية في الحكم على الكثير من الأمور التي تهتم بها المحاسبة وتقع ضمن العمل المحاسبي مع بدء الاهتمام بالمحاسبة وبضرورة توافر الأسس العلمية لتعليمها وممارستها.

ومن هنا فإن الاهتمام بالتعليم المحاسبي يعتبر ضرورة متواصلة، وإن هذا الاهتمام يمكن أن يتحقق من خلال ضرورة توافر الأسس العلمية الصحيحة التي يمكن من خلالها تحقيق الهدف من التعليم المحاسبي، وبناء على ذلك فإنه لا بد من النظر إلى التعليم المحاسبي كنظام متكامل يتكون من مجموعة من العناصر المترابطة لتحقيق أهدافه، وهي تشمل كلاً من:⁵

- **المدخلات:** المتمثلة بالأشخاص الذين يمكن تهيئتهم لممارسة العمل المحاسبي بمختلف أشكاله وأنواعه.
- **العمليات التشغيلية:** المتمثلة بوسائل التعليم التي يمكن استخدامها في التزويد بالمهارات المحاسبية.
- **المخرجات:** المتمثلة بالأشخاص المؤهلين والقادرين على ممارسة العمل المحاسبي (الأكاديمي أو المهني) بما يحقق الهدف من نظام التعليم المحاسبي بصورة عامة.
- **التغذية العكسية (الرقابة):** من خلال رقابة العناصر السابقة وتقييمها وتطويرها ومحاولة تصحيح أي انحرافات تحدث في أي منها.

ومن خلال عناصر التعليم المحاسبي أعلاه يمكن الحكم على كفاءة النظام عن طريق العلاقة بين مدخلاته ومخرجاته والتي تأتي من خلال مدى توافر العمليات التشغيلية المتمثلة بوسائل التعليم المختلفة من مناهج دراسية ومختبرات محاسبية وتطبيقات ميدانية إضافة إلى توافر الكادر العلمي المؤهل للقيام بذلك، كما يمكن الحكم على فاعلية النظام عن طريق العلاقة بين المخرجات والأهداف التي ينبغي النظام تحقيقها من خلال توفير الكوادر المحاسبية (الأكاديمية والمهنية) ومدى قدرتها على تحقيق أهداف النظام.

المحور الثاني: واقع التعليم والتأهيل المحاسبي في دول المغرب العربي

أولاً: 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 مقيداً في جدول هيئة الخبراء المحاسبين المحدثة في الباب الثاني من هذا القانون.⁶ ويجوز للخبير المحاسب الحاصل على الشهادة الوطنية في الخبرة المحاسبية أو على شهادة أجنبية تعترف الإدارة بمعادلتها لها ولو لم يكن عضواً في الهيئة، استعمال لقب "حامل لشهادة الخبير المحاسب" مع الإشارة وجوباً 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 وفقاً للنصوص التنظيمية المتعلقة بنظام الدراسة والامتحانات لنيل الشهادة الوطنية في الخبرة المحاسبية ويتعرضون لعقوبات تأديبية إذا أخلوا بذلك. 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 مستقلاً أو شريكاً 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.⁷

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."⁸

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 ترخيص مهني ومناقشة رسالة. ويتم القبول في طور الدراسات والتكوين بعد النجاح في المسابقة الوطنية يشارك فيها حملة شهادات الطور الثاني من التعليم العالي الآتية:⁹

- 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.

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 لوزير المالية والتجارة والسلطة الحكومية المكلفة بتكوين الأطر، وقد حددت المادة الثامنة من المرسوم رقم 519-89-2 مدة التكوين 03 سنوات كاملة (دراسة نظرية) كما يلي:¹⁰

- يخصص تعليم السنة الأولى الذي يختتم بالحصول على شهادات الدراسات المالية والمحاسبية المعمقة وهذا بهدف تزويد الطلاب بالمعلومات المحاسبية والمالية والقانونية والربط بينها.
- يخصص تعليم السنة الثانية الذي يختتم بالحصول على الشهادة العليا لتقنيات الخبرة المحاسبية بهدف تعميق المواد الملقنة في السنة الأولى وتقنيات الخبرة المحاسبية الأساسية.

• يخصص تعليم السنة الثالثة الذي يختتم بالحصول على الشهادة العليا لمراجعة المحاسبة بهدف دراسة وتطبيق تقنيات المراجعة وثبات 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 20.¹¹

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.

وتتجز الأشغال المهنية في إطار التريص 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، حيث يتولى بمراقبة التدريب من خلال مدى مواظبة وتصرف المتدرب وكذا تقييم الأشغال المنجزة والتقارير النصف السنوية التي يتعين على المتدرب انجازها والتقييم النهائي للمتريص في نهاية التريص.¹²

وتجدر الإشارة أنه عند نهاية التريص 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.¹³

3-4- إعداد 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 انجازه لسنتين من التدريب على الأقل. وتنظم كل سنة دورتان لمناقشة الرسالة الأولى في شهر ماي والثانية في شهر نوفمبر.¹⁴

ثانياً: 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 يجب أن تتوفر الشروط التالية لكي يقع الترسيم بجدول الهيئة:¹⁵

- أن يكون تونسيا منذ خمس سنوات على الأقل؛
- أن يكون متمتعاً 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؛
- أن يقدم الضمانات الأخلاقية؛
- أن يكون متحصلاً 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 ممارسة مهنة الخبير المحاسب في حالة وجود اتفاقية أو معاهدة في هذا الصدد مع البلد الذي ينتمون إليه ويجب إثبات ما يلي:¹⁶

- إقامة سابقة بالبلاد التونسية تحددها 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.¹⁷

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:¹⁸

- شهادة الدراسات العليا للمراجعة في المحاسبة؛
- تربص 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 أولا لامتحان 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:¹⁹

- 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 1995/12/25 والمشار إليه أعلاه والمعدل بالأمر رقم 1976 لسنة 2002 المؤرخ في 2002/08/30.
- 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 1995/12/25 والمشار إليه أعلاه والمعدل بالأمر رقم 1976 لسنة 2002 المؤرخ في 2002/08/30*.

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.

3-2- التكوين النظري للحصول على شهادة الدراسات العليا للمراجعة في المحاسبة:

في إطار تنظيم تكوين نظري متخصص للمترشحين للتحضير لشهادة الدراسات العليا للمراجعة في المحاسبة صدر القرار الصادر عن وزير التعليم العالي المؤرخ في 1996/02/22 المتعلق بضبط نظام الدراسات والامتحانات للتحويل 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:²⁰

- 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:

* بالنسبة للتكوين التكميلي فقد نص الأمر عدد 1976 لسنة 2002 المؤرخ في 2002/08/30 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.

الجدول رقم 01: محتوى برامج التكوين لشهادة الدراسات العليا للمراجعة في المحاسبة

الوحدة الأولى: المراجعة في المحاسبة	الوحدة الثانية: التصرف المندمج	الوحدة الثالثة: الجباية المعمقة
<p>الوحدة الفرعية رقم 01: تدقيق الحسابات</p> <ul style="list-style-type: none"> - التذكير بقواعد تدقيق الحسابات - المعالجة بواسطة الأخطار: فهم واتخاذ القرار. - الإعلامية وتدقيق الحسابات. - الوقاية في تدقيق الحسابات. - استقصاء وعرض نماذج من تدقيق الحسابات. <p>الوحدة الفرعية 02: قواعد وإشكالات المحاسبة</p> <ul style="list-style-type: none"> - الإطار التصوري للمحاسبة. - الاستثناءات في مبادئ المحاسبة. - تقنيات المحاسبة المعمقة. - امتدادات المحاسبة. <p>الوحدة الفرعية 03: مراقبة الحسابات</p> <ul style="list-style-type: none"> - النظام الأساسي لمراقب الحسابات. - المهمة العامة لمراقب الحسابات. - العناية بالحسابات غير العادية. - المهام الخاصة. - مسؤولية مراقب الحسابات. - مراقب الحسابات والمؤسسات التي تشكو صعوبات. <p>الوحدة الفرعية 04: إحالة المؤسسات</p> <ul style="list-style-type: none"> - تقييم المؤسسات. - مراقبة الحصص - الاندماجات والانفصالات. - الخصوصية. <p>الوحدة الفرعية 05: الدعم</p> <ul style="list-style-type: none"> - مبادئ الدعم. - الاعداد للدعم. - طرق الدعم - الوثائق التأليفية. - مراجعة الحسابات المدعمة. <p>الوحدة الفرعية 06: الاختبار القضائي</p> <ul style="list-style-type: none"> - في الإذن على العريضة. - في الاختبار القضائي، المدني، الجزائي. - في التحكيم. 	<p>الوحدة الفرعية 01: السياسة العامة</p> <ul style="list-style-type: none"> - تذكير بنظريات المنظمات. - طريقة اتخاذ القرار. - الأهداف التنظيمية. - التشخيص الاستراتيجي. - نظم الإعلام. - الاختيارات الاستراتيجية. - تنفيذ الإستراتيجية. - دراسات حالات. <p>الوحدة الفرعية 02: مراقب التصرف</p> <ul style="list-style-type: none"> - التذكير بالمفاهيم المرتبطة بمراقبة التصرف. - التذكير بتقنيات إعداد الميزانية. - التطور الحديث لمحاسبة التصرف. - قياس القرارات. - دراسات حالات. <p>الوحدة الفرعية 03: التصرف المالي</p> <ul style="list-style-type: none"> - الاستثمار على المدى الطويل. - الاستثمار في مرحلة الاستغلال - التمويل على المدى الطويل ومختلف مصادر التمويل وتكلفتها. - مخطط التمويل. - التوازن المالي وجدول التمويل. - تقديرات الخزينة والبيانات التقديرية. - التمويلات والتوظيفات على المدى القصير. 	<p>الوحدة الفرعية 01: الجباية المعمقة</p> <ul style="list-style-type: none"> - القواعد العامة وسير إجراءات المراقبة الجبائية. - النزاع المتعلق بأساس الضريبة. - النزاع المتعلق بأساس الضريبة. <p>الوحدة الفرعية 02: في بعض الصعوبات تطبيق النصوص المتعلقة بالأداء على دخل الأشخاص الطبيعيين والأداء على الشركات والأداء على القيمة المضافة وبحقوق التسجيل ويشبه الجباية</p> <p>الوحدة الفرعية 03: المزايا الجبائية</p> <ul style="list-style-type: none"> - تقديم مجلة تشجيع الاستثمارات. - المزايا المشتركة. - المزايا الخاصة. - المزايا المنصوص عليها بأعمال خاصة. <p>الوحدة الفرعية 04: الحقوق الجبائية الدولية</p> <ul style="list-style-type: none"> - مقدمة في الجباية الدولية. - المبادئ الكبرى للجباية الدولية. - الاتفاقيات الجبائية الدولية. <p>الوحدة الفرعية 05: دراسات حالات في الجباية المعمقة.</p>

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 للتحصيل 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:

الجدول رقم 02: نظام الامتحانات للحصول على شهادة الدراسات العليا للمراجعة في المحاسبة

المعامل	المدة	المقاييس	الاختبارات
02	05 ساعات	المراجعة في المحاسبة	الاختبارات الكتابية
01	04 ساعات	التصرف المندمج	
01	04 ساعات	الجباية العميقة	
01	30 دقيقة	المراجعة في المحاسبة	الاختبار الشفهي

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- التربص التطبيقي للحصول على الشهادة الوطنية لخبير في المحاسبة:

بعد حصول المترشح على شهادة الدراسات العليا للمراجعة في المحاسبة يجب عليه القيام بتربص 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 1988/08/18 المتعلق بتحويل التشريع الخاص بمهنة الخبراء المحاسبين.²¹

ويجب أن ينتهي التربص في أجل أقصاه ست سنوات ابتداء من تاريخ التحصيل على شهادة الدراسات العليا للمراجعة في المحاسبة.²² وللحصول على المصادقة على التربص يقدم الخبير المتربص في المحاسبة إلى لجنة الخبرة في المحاسبة شهادة نهاية التربص بالإضافة إلى تقرير تفصيلي يتعلق بفترة التربص.²³

5- إعداد ومناقشة المذكرة:

يسمح للمترشحين بعد الحصول على شهادة الدراسات العليا للمراجعة في المحاسبة وبعد القيام بتربص 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 المؤتمر إلى لجنة الشهادة الوطنية في المحاسبة التابعة للمؤسسة المسجل فيها.²⁴

ويتم اختيار المؤتمر من بين الأساتذة، والأساتذة المحاضرين والأساتذة المساعدين للتعليم العالي، وكذلك من بين الخبراء المحاسبين الذين لهم أقدمية 03 سنوات على الأقل. ويتم مناقشة المذكرة علنيا 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 جدا.²⁵

ثالثا: 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

1- معهد التعليم المتخصص للمحاسب:

حسب المرسوم التنفيذي 12-288 معهد التكوين المتخصص مؤسسة عمومية ذات طابع صاعى 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.²⁶

1-1- 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:²⁷
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؛
- إقامة علاقات تبادل وتعاون مع الهيئات الوطنية أو الدولية التي تنشط في نفس مجال النشاط.

1-2- إدارة معهد التعليم المتخصص للمحاسب:

يتولى إدارة معهد التعليم المتخصص مجلس إدارة ويسيره مدير عام مزود بمجلس علمي وبيداغوجي.

أ- مجلس الإدارة:

- يرأسه الوزير المكلف بالمالية أو ممثله وتكون عضويته كما يلي:²⁸
- 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.

ب- المدير العام:

يعين المدير العام للمعهد حسب التنظيم المعمول به وتنتهي مهامه حسب الأشكال نفسها. وتكون صلاحياته كما يلي:²⁹

- 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؛
- 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.

ج- المجلس العلمي والبيداغوجي:

ينتخب المجلس العلمي والبيداغوجي رئيسا من بين أعضائه ويتكون من:³⁰

- 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 المصف 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:³¹

- 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.³²

3- التكوين التطبيقي المتخصص:

بعد الحصول على شهادة الدراسات العليا للمحاسبة والتدقيق تأتي مرحلة التكوين التطبيقي وتضم كل من التربص الميداني والامتحان النهائي للحصول على شهادة الخبير المحاسب أو شهادة محافظ الحسابات.

3-1- التربص الميداني:

التربص الميداني يجب أن يكون بالتوازي مع التكوين النظري لمدة سنتين للحصول على شهادة محافظ الحسابات بعد إتمام الدراسة النظرية والحصول على شهادة الدراسات العليا للمحاسبة والتدقيق، أما بالنسبة للحصول على شهادة الخبير المحاسب فتكون بعد الحصول على شهادة الدراسات العليا للمحاسبة والتدقيق مضافا إليها شهادة الدراسات العليا للمحاسبة المعقدة والمالية وتكون مدة التربص المهني أيضا سنتين، ويكون التربص لدى مهني أو شركة مهنيين يعينهما المجلس الوطني للمحاسبة.

3-2- مراقبة التربص:

لكي يكون التربص فعالا فإنه يجب أن يعين مشرف على التربص من طرف الهيئة المنظمة، ويكون ذلك في بداية التربص، بحيث يقوم المشرف بمراقبة أعمال المتربص منذ البداية وإلى غاية نهاية التربص، كما يقوم بمراقبة انضباطه فيما يخص الحضور وتنفيذ الأعمال الموكلة له وإعداد التقارير في الأوقات المحددة لذلك.

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.

3-3- المصادقة على التربص:

بعد الانتهاء من التربص التطبيقي، يقوم الطالب بإيداع ملف كامل عن الأعمال التي قام بها خلال فترة التربص مرفقا بتقرير مدير التربص وتقرير المراقب للجنة التعليم ومتابعة التربصات، حيث تدرس هذه الأخيرة ملف المتربص وتقرر المصادقة على تربصه أو إلزامه بمدّة إضافية للقيام بتغطية النقائص الملاحظة من طرف اللجنة ويمكن تمديد مدة التربص بناء على رأي لجنة التكوين بالمجلس الوطني للمحاسبة حسب المادة 08 من المرسوم التنفيذي 11-393 الذي يحدد شروط وكيفيات سير التربص المهني.

3-4- الامتحان النهائي

يجرى الامتحان النهائي للحصول على شهادة الخبير المحاسب وشهادة محافظ الحسابات ويتضمن اختبارات كتابية وشفوية وذلك بعد الحصول على ما يلي:

- الحصول على شهادة الدراسات العليا للمحاسبة والتدقيق بالنسبة لشهادة محافظ الحسابات؛
 - شهادة الدراسات العليا للمحاسبة التدقيق مضافا إليها شهادة الدراسات العليا للمحاسبة المعمقة والمالية بالنسبة لشهادة الخبير المحاسب؛
 - الحصول على شهادة نهاية التربص التطبيقي النظامي.
- 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.

4- التعليم والتكوين المهني المستمر:

اهتم التشريع الجديد للمهنة بموضوع التعليم المهني المستمر حيث نصت المادة 30 من المرسوم التنفيذي 12-288 المؤرخ في 2012/07/21 بأنه تتوج دورات التكوين والتعليم المتواصل باختبارات تقييمية تتعلق بموضوع التكوين وتسمح بالحصول على شهادة يمنحها المعهد في حالة النجاح.

ما يلاحظ من خلال استقراء التشريعات المنظمة لمهنة المحاسبة في الجزائر أنها ركزت وأولت أهمية كبيرة لموضوع التعليم والتأهيل المحاسبي نظرا لأهميته في إعداد كوادر محاسبية قادرة على مواكبة المتغيرات التي تحدث على مستوى المهنة، كما يلاحظ أن الجزائر قد اتجهت نحو معايير التعليم المحاسبي وهذا ما يؤكد إنشاء معهد متخصص وذلك لضمان جودة تأهيل المحاسبين وتحسين الخدمات المحاسبية على المستوى الوطني.

المحور الثالث: أهمية تطبيق معايير التعليم المحاسبي الدولية في تطوير المهارات المحاسبية في دول المغرب العربي

تتنامي باستمرار المطالبات بتطوير التعليم المحاسبي الذي يشكل القاعدة الأساسية في تنمية مهنة المحاسبة على النحو المطلوب من خلال صقل مخرجات التعليم المحاسبي بالمهارات المحاسبية التي تخدم المهنة، وقد جاءت هذه المطالبات بعد تلمس القصور الواضح في 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.³⁷

يتمثل الإطار المقترح في الالتزام بمعايير الاتحاد الدولي للمحاسبين، وبالتالي مداخل التطوير ستكون من خلال تبني برنامج التعليم المحاسبي الذي تنظمه ستة معايير تعليمية دولية، صدرت دفعة واحدة في سنة 2003م، وهي:

- IES1 متطلبات الدخول في برنامج تعليم المحاسبة المهنية.
- IES2 محتوى برامج تعليم المحاسبة المهنية.
- IES3 المهارات المهنية.

- IES4 القيم والأخلاق والسلوك المهني.
- IES5 متطلبات الخبرة العملية.

وفي عام 2004 أصدر مجلس معايير التعليم المحاسبي IES7 التطوير المهني المستمر وفي عام 2006 أصدر المجلس معيار التعليم الدولي IES8 متطلبات الكفاءة لمحترفي التدقيق.

أولاً: مداخل ومناهج التعليم المحاسبي

وبما أن الطريقة التقليدية في تدريس المحاسبة هي الشائعة إذ تدرس المحاسبة بكافة فروعها من دون ترابط فيما بينها، وغدت تلك الطريقة لا تماشي المتطلبات المهنية أو الاحتياجات التطبيقية في الواقع. لذلك دعت الضرورة إلى الاهتمام بالتعليم المحاسبي وأساليبه وتكنولوجياه من خلال الزيادة في التركيز على القدرات والمهارات الفنية التحليلية في مهنة المحاسبة.³⁸

وبسبب تعقد بيئة الأعمال ويزور المزيد من التحدي أمام المحاسبين المهنيين بسبب الانفتاح العالمي والتقدم التقني الهائل وغيرها من المبررات توجب إحداث تغييرا في فلسفة التعليم المحاسبي عن الأسلوب التقليدي المتبع كما في الجدول الآتي:

الجدول رقم 03: مقارنة بين المدخل التقليدي والمدخل الحديث في التعليم المحاسبي

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

International Federation of Accounting. "Report of Accounting Education and professional Qualifications." New York , PP.12-52, 199

لذا فإن المدخل الحديث في التعليم المحاسبي يمكن من إعداد وتأهيل طالب المحاسبة وإمداده بكافة أنواع المعرفة والمهارات والسلوكيات وإكسابه القدرة على الاستنتاج والاستقراء والتقييم وإيصال المعلومات بالشكل الذي يخدم مهنة المحاسبة ويطورها باستمرار.

ثانياً: مهارات تطوير التعليم المحاسبي

تقع هذه المهارات وفقاً للمعيار التعليم الدولي الثالث IES3 في خمسة مجموعات وهي المهارات الذهنية، والمهارات الفنية والوظيفية، والمهارات الشخصية، ومهارات التعامل مع الآخرين والاتصال بهم، ومهارات تنظيمية وإدارة أعمال.

1- المهارات الذهنية:

المهارات الذهنية هي المهارات التي تمكن الفرد من استخدام أنشطته الذهنية، من فهم ، وتفكير، وتذكر، وذكاء الاستخدام الأمثل. ويمكن تصنيف هذه المهارات في ستة مستويات لتأخذ الترتيب التصاعدي الآتي:³⁹

- المعرفة؛ - الفهم؛ - التطبيق؛ - التحليل؛ - التركيب؛ - التقييم.

هذا ولقد بينت التجارب أن هناك فروقا فردية بين الأفراد، من حيث البنية الدماغية، التي تؤثر في مدى التمتع بالمستويات السابقة⁴⁰ ولكن يمكن اعتبار المحاسب متمتعاً بالمهارات الذهنية إذا ما كان قادراً على:⁴¹

- تحديد أماكن المعلومات الملائمة والحصول عليها سواء من الأفراد أم من المطبوعات أم من المصادر الإلكترونية، وتنظيمها وفهمها ووضعها موضع التطبيق الأمثل .
- الاستفسار والبحث والتفكير التحليلي والانتقادي والمنطقي الذي يمكنه من إعلام الآخرين ما يجب أن يعرفوه،⁴² والقدرة على إقناعهم بالحجج والبراهين.⁴³
- التعرف على المشاكل الشائعة التي قد تنشأ في الظروف غير المألوفة وحلها. ويعتقد أن الحل المبتكر للمشكلة يتطلب المزج بين الخبرات التي لم يسبق ارتباطها ببعضها. فالتذكر يعد كافياً لحل المشكلات التقليدية بينما يعد الفهم ضرورياً للتوصل إلى حل جديد للمشاكل الأكثر تعقيداً.⁴⁴

مما تقدم يتضح أن المحاسب في حاجة للمهارات الذهنية، بمستوياتها الستة، التي سبق ذكرها، كي يتمكن من حل المشكلات، وصناعة القرارات، وإصدار الأحكام الجيدة في الحالات التنظيمية المعقدة.

2- مهارات فنية ووظيفية:

هذه المهارات تمكن المحاسب من معرفة أصول المحاسبة، وخلق خلفية علمية تمكنه من حسن

الأداء. ويمكن اعتبار المحاسب ماهرا فنيا ووظيفيا إذا امتلك القدرة على⁴⁵:

- استخدام تطبيقات الأعداد رياضياً ورقمياً على عدة واجبات معرفية الاستخدام الأمثل، سواء في القياس، أم في التحليل المالي، أم في عملية صنع القرار، وما تنطوي عليه من عمليات الاختيار ما بين البدائل وتقويمها، واختيار البديل الأفضل⁴⁶ وصولاً إلى نمذجة القرارات وإجراء تحليلات المخاطرة⁴⁷، وكذلك القدرة على استخدام تطبيقات الأعداد على تقنية المعلومات، مثل برامج (الإكسل Excel) التي تحتاج إلى معرفة هذه التطبيقات كي يمكن استخدامها في حل المشاكل المحاسبية المختلفة.
- استخدام نظم تقنية المعلومات وأدواتها وتوظيفها في حل مشاكل الأعمال والمحاسبة، وإظهار الفهم لعمل هذه الأنظمة، والقدرة على التحقق من صحتها ودقتها، والقدرة على أن يكون ضمن فريق عمل إدارة هذه الأنظمة أو تقويمها، أو تصميمها، أو كلها جميعاً.⁴⁸
- كتابة التقارير بالشكل والكيف الملائم فنيا ووظيفيا.
- الإلمام بالتشريعات القانونية والنظامية، والعمل وفقها. ولقد توصلت إحدى الدراسات⁴⁹ إلى أن هناك علاقة وثيقة بين النظم والتشريعات القانونية والمحاسبة، وأن هذه النظم والتشريعات تؤثر بصورة أساسية ومباشرة في الإجراءات والممارسات والمعايير المحاسبية على مستوى الدول العربية.

3- المهارات الشخصية:

وهي مهارات مرتبطة باتجاهات وسلوك المحاسب، وتطوير هذه المهارات يمكن المحاسب من التعلم، وتهذيب سلوكه، وتغيير اتجاهاته، ويمكن اعتبار المحاسب ذا مهارات شخصية، إذا ما كان قادراً على:⁵⁰

- إدارة ذاته وتعني محاولة الفرد التعرف على حقيقته وحقيقة سلوكه في العمل، ويشمل ذلك تعلمه لكيفية التعامل مع أوجه القصور، ومواجهة المشكلات التنظيمية المحتملة، كما أنه يجب معرفة الوقت المناسب لانسحابه من الموقف المجهد، ومتى تدعوه الضرورة إلى مساعدة ومساندة الآخرين، الذين هم في نفس الظروف المجهدة.⁵¹
- المبادرة والتأثير، والتعلم الذاتي أي أن لديه مهارة التعلم مدى الحياة التي تتيح له إمكانية جلب المعارف اللازمة لحل مشاكل العمل اليومية.⁵²
- اختيار وتخصيص الأولويات في حدود الموارد المتاحة، مع القدرة على تنظيم العمل، بحيث يتم إنجازه قبل ضغط المواعيد الأخيرة.

- تحفيز الآخرين وتوقع التغيير، والقدرة على التعامل معه.
- مراعاة قيم وأخلاق ومواقف المهنة عند صنع القرار، كأن يتصف المحاسب بالسرية والأمانة فلا ينشر أسرار عملائه ولا يعطي رأيا مضللا.
- الحذر المهني وهذه المهارة تتطلب توفر عنصر الذكاء، فإذا لم يكن المحاسب ذكيا فقد تتطلى عليه الحيل حتى البسيطة منها.⁵³

4- مهارات التعامل مع الآخرين والاتصال بهم؛

وهي مهارات تمكن المحاسب من العمل مع الآخرين في اتجاه تحقيق المنفعة المشتركة للمنظمة، وتمكنه من استقبال ونقل المعلومات بفعالية، وصياغة الأحكام المعقولة، وصنع القرارات ويمكن اعتبار المحاسب ممتلكا لهذه المهارات إذا ما استطاع:⁵⁴

- العمل ضمن فرق عمل، ودلت الدراسات على أن تجمع الأفراد يساعد على طرح مدى أوسع من الخيارات في بعض المواقف الصعبة التي تتطلب على مخاطرة، وذلك قد يسهل عملية إصدار حكم جيد في مثل هذه المواقف.⁵⁵
 - التفاهم والتعامل مع الفروق الثقافية والذهنية للأفراد، كالتفهم للشخصيات والأمزجة الأخرى وتقبل الآراء الأخرى.
 - ابتكار الحلول وتداولها، وإبرام الاتفاقيات، ولقد أثبتت الدراسات أن هناك علاقة بين السلوك الاجتماعي والتفكير الابتكاري؛ بمعنى أن كل ما يتعلمه الفرد عن طريق علاقاته الإنسانية المتداخلة يكون لديه تراكما ثقافيا يدفعه نحو الابتكار⁵⁶، وأن التدريب يحسن من التفكير الإبتكاري.⁵⁷
 - حل المواقف المتعارضة بكفاءة، كالبدء بطرح الآراء المقبولة من قبل المعارضين لاجتذاب ثقتهم، ثم مناقشة وجهات النظر المعارضة:⁵⁸
 - المناقشة وتقديم التقارير⁵⁹ والدفاع عن آرائه، وذلك من خلال الاتصالات الرسمية وغير الرسمية، الشفهية والمكتوبة، ولكي يفعل المحاسب من اتصالاته قد يحتاج إلى تخطيط عمليات التعامل مع كافة أشكال الاتصال.⁶⁰
 - الإنصات والقراءة بفعالية أي الوعي والفهم لما يسمع أو يقرأ، والقدرة على فهم اللغة وتمييز الأفكار الرئيسية، وتنظيم المعلومات المتحصل عليها، والتمكن من استدعائها.⁶¹
- والجدير ذكره، أن اقتران مهارات الاتصال بالمهارات الذاتية تحت مسمى واحد ما هو إلا دليل على أن الدراسات⁶² المستمرة عن مهارات الاتصال أثبتت ضرورة إقرانها بمهارات ذاتية، وهي فن التعامل مع الآخرين لتفعيل الاتصال المرغوب.

5- مهارات تنظيمية ومهارات إدارة الأعمال :

هذه المهارات تمكن المحاسب من فهم جميع مظاهر سير العمل بالتنظيم، وتأتي أهمية اتصاف المحاسب بهذه المهارات كونه أصبح جزءاً من فريق صنع القرار، ومطالب بلعب دور أكثر فعالية في الإدارة الروتينية للتنظيمات، ومطالب كذلك بتطوير نظريته وتوقعاته إلى عالم الأعمال المتوسع،⁶³ ويتطور وعيه السياسي والعالمي.

ويمكن اعتبار المحاسب ممتلكاً لهذه المهارات إذا ما كانت لديه القدرة على:⁶⁴

- التخطيط الإستراتيجي، وإدارة المشاريع، وإدارة الأفراد والموارد، والقدرة على صنع القرار في ضوء معطيات التكلفة والربحية والفرص البديلة.
- صنع القرار: يتم بالاستناد إلى:
 - تنظيم العمل، وإسناد المهام وتوزيعها على جماعة العمل،⁶⁵ والقدرة على تحفيز الأفراد وتطويرهم.
 - القيادة وهي القدرة على توجيه مجموعة من الأفراد نحو بلوغ أهداف معينة، وعادة ما يحدث خلط بين القائد والمدير، ولكن القائد الفعلي لجماعة العمل هو شخص ليس من الضرورة أن يكون منقلداً لقباً رسمياً ولا محتلاً مكانة رسمية، ولكنه يمتلك الصفات التي تفضلها الجماعة وتلبي احتياجاتها.
 - امتلاك البصيرة، وحسن الرأي المهني.

الخاتمة:

يقع دور النهوض بالمهنة ورفع مستواها على الجامعات والمعاهد المتخصصة بتدريس المحاسبة والجمعيات المهنية، من أجل تلبية ما هو مطلوب منها لمواجهة التحديات والتغيرات والمستجدات الجديدة. وذلك من أجل إيجاد مهنة محاسبة عالمية قادرة على تقديم خدماتها لجميع دول العالم. ومن أجل تحقيق هذا الهدف فقد أخذت (UNCTAD) على عاتقها تصميم دليل (مرجعية) لمتطلبات المؤهلات المهنية للمحاسبين، والتي سوف تحقق نقطة مرجعية للمؤهلات الوطنية، ومساعدة الأشخاص الذين يتمتعون بهذه المؤهلات للعمل في الاقتصاد العالمي. وقد تم القيام بهذه المهمة بالتعاون مع مجموعة خبراء استشاريين غير رسميين من المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، ومنظمة المحاسبين القانونيين، والمحاسبين القانونيين الكنديين، والمجلس الأوروبي، ومعهد المحاسبين القانونيين في اسكتلندا، ومجلس معايير المحاسبة البولندي، والاتحاد الدولي للمحاسبين، وممثلين عن الأكاديميين، وشركات التدقيق العالمية، وقد تم إنشاء هذا الدليل لمصلحة المجتمع العالمي ككل، من أجل تنمية وتحسين التجانس لمتطلبات المؤهلات المهنية. حيث إن مثل هذا التجانس قد يسد الفجوات في نظم

المنهاج التعليمي الوطني، ويخفض من تكلفة اتفاقيات الاعتراف المتبادلة، وبالتالي يزيد من كفاءة الخدمات المحاسبية في مجال التجارة عبر الحدود الخارجية.

- التأكيد على أهمية التعليم والتأهيل المحاسبي، باعتباره حجر الزاوية في إعداد المحاسبين والمراجعين الأكفاء وتمكينهم من القيام بدورهم في المجتمع ومقابلة مسؤولياتهم والتزاماتهم تجاهه.
- التأكيد على أهمية تناسق برامج ومنهجيات أقسام المحاسبة بالجامعات في الدول العربية وتطويرها بحيث تواكب التطورات الاقتصادية والمهنية والتكنولوجية، وأهمية تشجيع أقسام المحاسبة على وضع الأطر الملائمة لتقويم التعليم المحاسبي بأبعاده المختلفة، مع ضرورة التنسيق بين هذه الأقسام، ويوصي المشاركون بإنشاء لجنة علمية دائمة للتنسيق بين أقسام المحاسبة في الجامعات العربية والمؤسسات التعليمية الأخرى.
- أهمية تبني تطوير التعليم المحاسبي بمفهومه الواسع الذي يشمل على تطوير الجوانب البحثية وتطوير العملية التعليمية والمساهمة في تطوير المهنة مع ضرورة وضع إطار استراتيجي لهذا التطوير يأخذ في الاعتبار الضوابط التالية:
- تحديد أهداف مدروسة للتعليم المحاسبي وربط تلك الأهداف باحتياجات التنمية، ومتطلبات ممارسة مهنة المحاسبة والمراجعة والربط بين تلك الأهداف والمتطلبات وما تحتاجه من موارد مالية ومعنوية وبيان أي تفاوت في الواقع بينها واقتراح حلول له وتشكيل لجنة من الجامعة ومن خارجها للقيام بذلك.
- تطوير فلسفة التعليم بحيث توفر للمجتمع الخريج المزود بالمهارات والمعارف المحاسبية الواسعة. والتركيز على تنمية التفكير التحليلي والابتكاري.
- التركيز في الخطط الدراسية على مقررات تنمية المهارات والمعارف العامة (اللغات مع الاهتمام باللغة العربية - الحاسب - الرياضيات - العلوم الإنسانية)، باعتبار أن مثل هذه المقررات هي الأساس في تكوين قدرات الخريج التحليلية وتنمية التفكير المنطقي لديه.
- تحقيق التوازن بين التوسع والعمق في المادة العلمية والاهتمام بالمفاهيم والمبادئ من ناحية والجوانب العملية والتطبيقية من ناحية أخرى، وما يتطلبه ذلك من زيادة الساعات المخصصة للتدريب والتطبيق العملي.
- الأخذ في الاعتبار الظروف البيئية والمتغيرات السائدة في المحيط المهني بالمملكة في العملية التعليمية بحيث تتسق مع المعايير المهنية المعتمدة في المملكة.
- الاهتمام بالجانب الأخلاقي والقيم الإسلامية في برامج التعليم المحاسبي.

- أهمية برامج الدراسات العليا في المحاسبة لمقابلة احتياجات التنمية في المملكة، ويكدون على أهمية وضرة تطوير برامج الدراسات العليا والإسراع باستحداث برنامج للدكتوراه في المحاسبة بما يمكن من الوفاء باحتياجات المجتمع.
- التأكيد على الدعم المادي والمعنوي لعضو هيئة التدريس لتنمية قدراته على التدريس وتطوير الخطط والبرامج والمقررات واستخدام التقنية إلى جانب تشجيعه على تنمية قدراته البحثية.
- أهمية توفير المراجع العلمية والكتب المقررة التي تتماشى مع التطورات المحاسبية والمهنية المستمرة التي نفي بمتطلبات الملف التدريسي مع تشجيع أعضاء هيئة التدريس على التأليف بما يخدم مختلف المقررات الدراسية.
- 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 المناط بالمؤسسات 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.

الهوامش والمراجع:

¹ الرجبي محمد، دراسة أسس قبول الطلبة وأدائهم في قسم المحاسبة بالجامعات الأردنية، مجلة أبحاث اليرموك، المجلد 10، العدد 4، 1994.

² Miller G. S. Bushee, B. J. and Bradshaw (Accounting choice, Home Bias, and US Investment in non US Firm) Journal of Accounting Research Vol. 42 issue December 2004

³ Scott, G.M. Accounting and developing nation, international Accounting Studies Institute University of Washington 1970

⁴ Sterling, R.R. Accounting Research, Education and Practice, Journal of Accountancy vol 52 No. 6 2001

⁵ خالد قطناني، خالد عويس، مدى ملائمة مناهج التعليم المحاسبي في الجامعات المهنية لمتطلبات سوق العمل في ظل تداعيات الأزمة المالية، كلية الزهراء، جامعة مسقط، سلطنة عمان.

⁶ المادة الثالثة من ظهير شريف رقم 1.92.139 صادر في 14 من رجب 1413 (8 يناير 1993) بتنفيذ القانون رقم 15.89 المتعلق بتنظيم مهنة الخبرة المحاسبية وإنشاء هيئة الخبراء المحاسبين، الجريدة الرسمية للمملكة المغربية عدد 4188، 1993/02/03، ص 03.

⁷ 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 15.89 المتعلق بتنظيم مهنة الخبرة المحاسبية وإنشاء هيئة الخبراء المحاسبين، الجريدة الرسمية للمملكة المغربية عدد 4188، 1993/02/03، ص 10.

⁸ المادة 01 من المرسوم رقم 02-89-519 صادر في 16/07/1990 يتعلق بالدبلوم الوطني لخبير محاسب، الجريدة الرسمية عدد 4064، 1990/09/19، ص 1308.

⁹ المادتين 02، 03 من المرسوم رقم 02-89-519 صادر في 16/07/1990 يتعلق بالدبلوم الوطني لخبير محاسب، الجريدة الرسمية عدد 4064، 1990/09/19، ص 1308.

¹⁰ المواد 10-09-08 من المرسوم رقم 02-89-519 صادر في 16/07/1990 يتعلق بالدبلوم الوطني لخبير محاسب، الجريدة الرسمية عدد 4064، 1990/09/19، ص 1309.

¹¹ المواد 13-12-11 من المرسوم رقم 02-89-519 صادر في 16/07/1990 يتعلق بالدبلوم الوطني لخبير محاسب، الجريدة الرسمية عدد 4064، 1990/09/19، ص 1309.

¹² المواد 19-17-16 من المرسوم رقم 02-89-519 صادر في 16/07/1990 يتعلق بالدبلوم الوطني لخبير محاسب، الجريدة الرسمية عدد 4064، 1990/09/19، ص 1309.

¹³ المواد 27-20 من المرسوم رقم 02-89-519 صادر في 16/07/1990 يتعلق بالدبلوم الوطني لخبير محاسب، الجريدة الرسمية عدد 4064، 1990/09/19، ص ص 1309-1310.

¹⁴ المواد 23-22-21 من المرسوم رقم 02-89-519 صادر في 16/07/1990 يتعلق بالدبلوم الوطني لخبير محاسب، الجريدة الرسمية عدد 4064، 1990/09/19، ص ص 1309-1310.

¹⁵ الفصل 3 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 1165.

¹⁶ 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.

¹⁷ 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.

¹⁸ الفصل الثاني 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.

¹⁹ 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.

²⁰ الفصل الثاني من قرار وزير التعليم العالي المؤرخ في 22/02/1996 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.

²¹ انظر على سبيل المثال:

- الفصل 15 من الأمر عدد 2604 لسنة 1995 مؤرخ في 25/12/1995 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.

²²الفصل 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.

²³الفصل 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.

⁴الفصلين 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 المنكرات وطرق مناقشتها، الرائد الرسمي للجمهورية التونسية، العدد 17، 1996/02/27، ص 421.

⁵انظر 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 المنكرات وطرق مناقشتها، الرائد الرسمي للجمهورية التونسية، العدد 17، 1996/02/27، ص 421.

⁶الجريدة 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.

⁷المادة 05 من المرسوم التنفيذي 12-288 المؤرخ في 2012/07/21 يتضمن إنشاء معهد التعليم المتخصص لمهنة المحاسب وتنظيمه وسيره.

⁸المواد 06-07 من المرسوم التنفيذي 12-288 المؤرخ في 2012/07/21 يتضمن إنشاء معهد التعليم المتخصص لمهنة المحاسب وتنظيمه وسيره.

⁹المادة 14 من المرسوم التنفيذي 12-288 المؤرخ في 2012/07/21 يتضمن إنشاء معهد التعليم المتخصص لمهنة المحاسب وتنظيمه وسيره.

¹⁰المادة 15 من المرسوم التنفيذي 12-288 المؤرخ في 2012/07/21 يتضمن إنشاء معهد التعليم المتخصص لمهنة المحاسب وتنظيمه وسيره.

¹¹المادة 16 من المرسوم التنفيذي 12-288 المؤرخ في 2012/07/21 يتضمن إنشاء معهد التعليم المتخصص لمهنة المحاسب وتنظيمه وسيره.

¹²المادة 17 من المرسوم التنفيذي 12-288 المؤرخ في 2012/07/21 يتضمن إنشاء معهد التعليم المتخصص لمهنة المحاسب وتنظيمه وسيره.

¹³المادة 19 من المرسوم التنفيذي 12-288 المؤرخ في 2012/07/21 يتضمن إنشاء معهد التعليم المتخصص لمهنة المحاسب وتنظيمه وسيره.

⁴الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 11، المادة 02 من 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.

⁵المادة 03 من 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.

⁶المادة 23 من المرسوم التنفيذي 12-288 المؤرخ في 2012/07/21 يتضمن إنشاء معهد التعليم المتخصص لمهنة المحاسب وتنظيمه وسيره.

³⁷ American Accounting Association (AAA). Committee on the Future structure, "Content and scope of Accounting education". (The Bedford committee)., Report on accounting instructore. New York. PP. 161-193. 1992.

³⁸ American Accounting Association (AAA). Committee on the Future structure, "Content and scope of Accounting education" (The Bedford committee). ., Report on accounting instructore. New York. PP. 182. 1993.

³⁹ IFAC Education Committee, IES3: Professional Skills, op.cit., Para 14.

⁴⁰ فيصل محمد خير الزراد، **الذاكرة : قياسها، اضطراباتها، علاجها**، (الرياض، دار المريخ للنشر، 2002)، ص 30.

⁴¹ IFAC Education Committee , IES3: Professional Skills, op.cit., Para 14

⁴² كالتوسع في الإفصاح ليأخذ شكل الإفصاح الإعلامي التثقيفي Informativ Disclosure، للمزيد يرجى مراجعة:

عباس مهدي الشيرازي، **نظرية المحاسبة**، (الكويت، دار ذات السلاسل، 1990)، ص ص 330. 331.

⁴³ توصلت إحدى الدراسات إلى إثبات أن محاسب التكاليف المؤهل علميا وعمليا يمكنه إقناع الإدارة بأهمية بيانات التكاليف واستخداماتها الإدارية، وأن ينشر الوعي التكاليفي ويدير نظام التكاليف، ويساهم بشكل مؤثر في مساندة الإدارات وتحسين أدائها في المهام المختلفة. (خالد غازي التمي، نزار الملاح، " دور محاسب التكاليف في مساندة إدارات الوحدات الاقتصادية وتحسين الأداء"، **مجلة تنمية الرفدين**، (العراق، جامعة الموصل: كلية الإدارة والاقتصاد، العدد68، 2002)، ص ص 195- 211.

⁴⁴ أنوروف. **ويتيج، ملخصات شوم: نظريات ومشكلات في : سيكولوجية التعلم**، ترجمة: عادل عز الدين الأشول وآخرين، ط 2 (مصر، الدار الدولية للاستثمارات الثقافية، 2000)، ص304.

⁴⁵ IFAC Education Committee, IES3: Professional Skills, op.cit., Para 15

⁴⁶ توصلت إحدى الدراسات إلى أن أكثر المدخل تحيزا في عملية الاختيار ما بين البدائل، هو مدخل النظرية الضبابية، وهو مدخل رياضي. للمزيد يرجى الرجوع إلى: مدخل النظرية الضبابية لدعم قدرة متخذ القرار على الاستفادة من المعلومات المحاسبية"، **مجلة البحوث التجارية** (جامعة الزقازيق، كلية التجارة، الجزء الأول، المجلد الثاني والعشرون، يوليو 2000)، ص ص 175-208.

⁷ للمزيد يرجى الرجوع إلى:

سمير محمد عبد العزيز، **الاقتصاد الإداري: مدخل كمي لاتخاذ القرارات في منظمات الأعمال**، ط2 (مصر، مكتبة ومطبعة الإشعاع الفنية، 1998)، ص 38.

⁴⁸ IFAC Education Committee, IES2: Content of Professional Accounting Education Program, op.cit., Para 30.

⁴⁹ سهام محمد على حسن، " مدى العلاقة بين ظروف البيئة العربية ومحاولة إيجاد توافق محاسبي عربي من خلال معايير الحاسبة الدولية"، **المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة**، (القاهرة، جامعة عين شمس: كلية التجارة، العدد الأول، يناير، 1999)، ص ص 55-110.

⁵⁰ IFAC Education Committee, IES3: Professional Skills, op. cit., Para 16

⁵¹ عمار الطيب كشرود، **علم النفس الصناعي والتنظيمي الحديث: مفاهيم ونماذج ونظريات**، المجلد الثاني (بنغازي، جامعة قاريونس، 1995)، ص 345.

⁵² IFAC Education Committee, IES2: "Content of Professional Accounting Education Programs", op.cit., Para 6

⁵³ تعيم دهمش ومحمد زنيبات، " نحو إطار عام لتطوير مهارات المحاسب العربي"، **مجلة العلوم الإدارية** (كلية التجارة ببني سويف، مطبعة جامعة القاهرة والكتاب الجامعي، 1992)، ص ص 225-257

⁵⁴ IFAC Education Committee, IES3: Professional Skills, op.cit., Para 17.

⁵⁵ جمال عبد الرسول غانم الدباغ، " ظاهرة تحول الجماعة نحو المخاطرة"، **مجلة الرائد العربي**، (دمشق، شركة الإتحاد العربي لإعادة التأمين، العدد69، السنة 17، الربع الرابع، 2000)، ص ص 8-14.

⁶قادية عمر الجولاني، التغيير الاجتماعي: مدخل النظرية الوظيفية لتحليل التغيير، (الإسكندرية، مؤسسة شباب الجامعة، 1993)، ص 25.

⁷أنور محمد الشراوي، الابتكار وتطبيقاته (مصر، مكتبة الأنجلو المصرية، 1999)، ص 456-457.

⁸محمد منير حجاب، مهارات الاتصال للإعلاميين والتربويين والدعاة (مصر، دار الفجر للنشر والتوزيع، 1999)، ص 94.

⁹والأكثر من ذلك فإن المحاسب مطالب بترجمة الأرقام التي أعدها إلى لغة يفهمها حملة الأوراق المالية الذين لا يتفهمون لغة الأعداد الواردة بالقوائم المالية، وعرضها لهم من خلال استخدام تقنية المعلومات الملائمة، للمزيد يرجى مراجعة:

- Kimberly A. Killmer & Nashwa George, "Show-and-Tell in Real Time", *Journal of Accountancy*, (February 2002), p 57.

¹⁰للمزيد يرجى الرجوع إلى:

تشارلز هورنجرن وآخرون، محاسبة التكاليف: مدخل إداري، الجزء الأول، تعريب: أحمد حامد حجاج، ط2 (الرياض، دار المريخ، 1996)، ص ص 31-34.

¹¹محمد منير حجاب، مرجع سبق ذكره، ص ص 38، 39.

¹²على سبيل المثال، راجع:

-Salem M. Bengharbia, et al; "The Accounting Education : What Problems Does it Face?" , *Journal of Economics* (Benghazi, The Economic Research Center, Vol.3, No2, Fall 1991), pp14,15.

-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.

¹³توصلت الكثير من الدراسات إلى أن أسباب التعثر المالي قد ترجع في كثير من الأحوال إلى عدم معرفة الظروف البيئية المحيطة بأعمال المنشأة، مما يؤدي إلى عدم القدرة على التكيف المناسب وفي الوقت المناسب (احمد حسين علي، " نظام خيرة محاسبية مقترح للتنبؤ بالأزمات المالية"، مجلة الإدارة العامة، (المملكة العربية السعودية، معهد الإدارة العامة، العدد78، ابريل 1993)، ص ص 41-78.

¹⁴ IFAC Education Committee, *IES3: Professional Skills*, op.cit., Para 18.

¹⁵إن تفويض الصلاحيات والمسؤوليات للمرؤوسين، يعتبر في حد ذاته سبيلا إلى تطوير مهاراتهم وقدراتهم، ويجعلهم أكثر فائدة للمنظمة. (رونالد . ي. ريجيو، المدخل إلى علم النفس الصناعي والتنظيمي، ترجمة: فارس حلمي، (الأردن، دار الشروق للنشر والتوزيع، 1999)، ص 419.